



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Mehmet GÜNEŞ

MALİ SULH YOLU OLARAK UZLAŞMA MÜESSESESİ’NİN VERGİ CEZALARININ
CAYDIRICILIĞI VE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE ETKİLERİ: ANTALYA
İLİ ÖLÇEĞİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Maliye Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Mehmet GÜNEŞ

MALİ SULH YOLU OLARAK UZLAŞMA MÜESSESESİ’NİN VERGİ CEZALARININ
CAYDIRICILIĞI VE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNE ETKİLERİ: ANTALYA
İLİ ÖLÇEĞİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Danışman

Doç. Dr. Emine KIZILTAŞ UZUNALI

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2019

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Mehmet GÜNEŞ'in bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Serpil AĞCAKAYA (İmza)

Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. Emine KIZILTAŞ UZUNALI (İmza)

Üye : Dr. Derya YAYMAN (İmza)

Tez Başlığı: Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi'nin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme
--

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi :/....../2019

Mezuniyet Tarihi : 10/10/2019

(İmza)
Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi’nin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Mehmet GÜNEŞ



T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Mehmet GÜNEŞ
Öğrenci Numarası	20165234002
Enstitü Ana Bilim Dalı	Maliye
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Programın Türü	(X) Tezli Yüksek Lisans () Doktora () Tezsiz Yüksek Lisans
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Doç. Dr. Emine KIZILTAŞ UZUNALI
Tez Başlığı	Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi'nin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme
Turnitin Ödev Numarası	

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 191 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 27/09/2019 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 14

alıntılar dahil % 15'dir.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

27/09/2019

Doç. Dr. Emine KIZILTAŞ UZUNALI

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	vii
TABLolar LİSTESİ	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	x
ÖZET	xi
SUMMARY	xii
TEŞEKKÜR.....	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ.....	2

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İLE VERGİ CEZALARININ NİTELİĞİ VE GENEL OLARAK İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergiye Tarihsel ve Kavramsal Bir Bakış.....	6
1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi.....	6
1.1.2. Vergilendirmeye İlişkin Temel Kavramlar	10
1.2. Suç ve Kabahat.....	16
1.2.1. Suçun Unsurları.....	17
1.2.2. Cezai Yaptırım	18
1.3. Türk Vergi Sistemindeki Vergi Suç ve Cezaları	18
1.3.1. Cezaların İlke ve Amaçları.....	19
1.3.2. İdari Vergi Suç ve Cezaları	21
1.3.2.1. Usulsüzlük Cezaları.....	21
1.3.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler.....	21
1.3.2.1.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemesi	21
1.3.2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmaması.....	22
1.3.2.1.1.3. Defter ve Belgelerin Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Eksik Karışık veya Usulsüz Olması	22
1.3.2.1.1.4. Ekim ve Sayım Beyanına Uyulmaması	22
1.3.2.1.1.5. Vergi Usul Kanunu'nun 215– 219 Madde Hükümlerine Uyulmamış Olması	23
1.3.2.1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi	23

1.3.2.1.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması	23
1.3.2.1.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Salınan Gelir Vergisinde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması	24
1.3.2.1.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342. Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması	24
1.3.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	25
1.3.2.1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 342. Maddenin 1. Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması .	25
1.3.2.1.2.2. Ekim Ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde Veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması	25
1.3.2.1.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması	25
1.3.2.1.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış olması	26
1.3.2.1.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi birinin Tasdik Muamelesinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması	26
1.3.2.1.2.6. Vergi Beyannameleri Bildirimler Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri İle Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması	26
1.3.2.1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi	26
1.3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezaları	27
1.3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nun 353. Maddesi Gereğince Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması	28
1.3.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'nun 355. Maddesi Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük	30
1.3.2.2.3. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. Maddesi Gereği Kesilen Cezalar	30
1.3.2.3. Vergi Ziyai Cezası	31
1.3.3. Adli Vergi Suç ve Cezaları.....	32

1.3.3.1. Vergi Kaçakçılığı.....	33
1.3.3.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali.....	34
1.3.3.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası.....	35
1.3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma.....	35
1.3.3.3.1. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası	36
1.3.3.4. Vergi Cezalarına İlişkin Genel Esaslar.....	36
1.3.3.4.1. Tek Fiil ile Çeşitli Suç İşlenmesi.....	37
1.3.3.4.2. Fiil Ayrılığı Tekerrür ve Suçlarda Birleşme	37
1.4. Vergi ve Vergi Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	38
1.5. İdari Çözüm Yolları.....	42
1.5.1. Hata Düzeltme Talebi.....	44
1.5.2. Şikayet Yolu İle Müracaat.....	45
1.5.3. İzaha Davet.....	46
1.5.4. Pişmanlık ve Islah	47
1.5.5. Cezadan İndirim Talebi.....	48
1.5.6. Uzlaşma.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

İDARİ ÇÖZÜM YOLU UZLAŞMANIN MEVZUATIMIZDAKİ YERİ VE GENEL OLARAK YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumunun Yeri ve Önemi	50
2.1.1. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amacı.....	53
2.1.2. Uzlaşma Kurumunun Gelişimi.....	55
2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	57
2.2.1. Uzlaşmanın Konusu Kapsamı ve Komisyonların Teşkili	58
2.2.2. Uzlaşma Süreci.....	58
2.2.2.1. Uzlaşma Talebi.....	59
2.2.2.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	60
2.2.2.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti.....	60
2.2.2.4. Uzlaşmaya Davet.....	61
2.2.2.5. Uzlaşmanın Sonuçları.....	61
2.2.2.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumu.....	62
2.2.2.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Durumu.....	62
2.2.2.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu.....	63

2.2.2.6. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları Görev ve Yetkileri ile Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler	63
2.2.2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları	63
2.2.2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri	64
2.2.2.6.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler	67
2.2.2.7. Uzlaşmaya Varılamaması veya Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları	73
2.2.2.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi	74
2.2.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi	74
2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	74
2.3.1. Uzlaşmanın Konusu Kapsamı Komisyonların Teşkili ve Yetkileri	76
2.3.2. Uzlaşma Süreci	78
2.3.2.1. Uzlaşma Talebi	78
2.3.2.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi	79
2.3.2.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti	80
2.3.2.4. Uzlaşmaya Davet	80
2.3.2.5. Uzlaşmanın Sonuçları	81
2.3.2.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumu	81
2.3.2.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Durumu	81
2.3.2.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu	81
2.3.2.6. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları Görev ve Yetkileri ile Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler	81
2.3.2.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları	82
2.3.2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri	82
2.3.2.6.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler	83
2.3.2.7. Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Uzlaşmaya Varılamamasında Dava Açma Hakkı	89
2.3.2.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi	89
2.3.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi	90
2.4. Yabancı Ülkelerde Uzlaşma Uygulamaları	91
2.4.1. İngiltere'de Uzlaşma Uygulaması	92
2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Uygulaması	93

2.4.3. Fransa’da Uzlaşma Uygulaması.....	95
2.4.4. Almanya’da Uzlaşma Uygulaması.....	96
2.4.5. Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarında Uzlaşma Müessesesinin Karşılaştırılması	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI VE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkileri Hakkında Literatür	100
3.2. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkilerine Yönelik Alan Araştırması.....	111
3.2.1. Araştırmanın Amacı	111
3.2.2. Araştırmanın Kapsamı.....	111
3.2.3. Araştırma Verilerinin Toplanması ve Analizi.....	112
3.2.4. Araştırmanın Bulguları.....	112
3.2.4.1. Örneklem Kitlenin Demografik Özellikleri.....	113
3.2.4.2. Araştırmaya Katılan Mali Müşavirlerin Mevcut Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarını Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi Hakkındaki Görüşleri	114
3.2.4.3. Araştırmaya Katılan Mali Müşavirlerin Türk Vergi Sistemi Üzerine Görüşleri	125
3.3. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkinliğinin Alan Araştırması Bulgularına Göre Değerlendirilmesi.....	131
3.3.1. Vergi Mükellefleri Açısından.....	132
3.3.1.1. Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi	134
3.3.1.2. Ödeme Süre Şartına Uyulmaması Halinde Uzlaşma İhlali	138
3.3.1.3. Uzlaşmaya Başvuru Zorunluluğu ile Seçimlik Kaosun Önlenmesi	141
3.3.2. Vergi İdaresi Açısından.....	142
3.3.3. Yargı Mercii Açısından	145
3.3.4. Mali Mevzuat Açısından	147

SONUÇ	153
KAYNAKÇA.....	161
EK 1- ANKET FORMU	169
ÖZGEÇMİŞ	171



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 3.1 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Sayısal Katılım	115
Şekil 3.2 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Katılım Oransal Dağılımı	116
Şekil 3.3 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Sayısal Katılım	117
Şekil 3.4 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Oransal Katılım	117
Şekil 3.5 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.” İfadesine Sayısal Katılım	118
Şekil 3.6 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.” İfadesine Oransal Katılım	119

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Diğer Ücretli Vergisi Hesaplanması	24
Tablo 1.2 Vergi ve Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı(Bin TL).....	40
Tablo 2.1 Vergi Müfettişlerinin Gruplara Göre Dağılımı	64
Tablo 2.2 Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....	66
Tablo 2.3 İnceleme Türüne Göre Dağılım.....	66
Tablo 2.4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012, TL)	67
Tablo 2.5 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2013, TL)	68
Tablo 2.6 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014, TL)	69
Tablo 2.7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2015, TL)	69
Tablo 2.8 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2016, TL)	70
Tablo 2.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2017, TL)	71
Tablo 2.10 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2018, TL)	72
Tablo 2.11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012-2018).....	72
Tablo 2.12 Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyon Yetki Sınırları (Başkanlık Bulunan Yerlerde)	77
Tablo 2.13 Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Müdürlüğü/Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyon Yetki Sınırları (Başkanlık Bulunmayan Yerlerde)	78
Tablo 2.14 Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez/Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Kadro Dağılımı	82
Tablo 2.15 Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2006-2018).....	84
Tablo 2.16 Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarında Uzlaşma Müessesesinin Karşılaştırılması.....	98
Tablo 3.1 Örnek Kitlenin Tanımlayıcı Demografik Özellikleri	113
Tablo 3.2 “Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.” İfadesine Katılım	114
Tablo 3.3 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Katılım.....	115
Tablo 3.4 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Katılım.....	116
Tablo 3.5 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.” İfadesine Katılım	118
Tablo 3.6 “Ülkemizde Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.” İfadesine Katılım	119
Tablo 3.7 “Vergi afları yılda bir çıkmalıdır çünkü çok faydalıdır.” İfadesine Katılım.....	120

Tablo 3.8 “Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.” İfadesine Katılım.....	120
Tablo 3.9 “Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.” İfadesine Katılım.....	121
Tablo 3.10 “Uzlaşma kurumu vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır.” İfadesine Katılım.....	121
Tablo 3.11 “Vergi Usul Kanunu 359. maddede belirtilen fiiller de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.” İfadesine Katılım.....	122
Tablo 3.12 “Gönüllü uyum uygulamaları olarak izaha davet pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi hükümleri etkin uygulamalardır.” İfadesine Katılım.....	123
Tablo 3.13 “Pişmanlık ihlali sonucunda kesilen vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamına alınmamalı ve cezadan indirim talebi mekanizmasından yararlandırılmamalıdır.” İfadesine Katılım.....	123
Tablo 3.14 “Uzlaşma müessesesi vergide adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.” İfadesine Katılım.....	124
Tablo 3.15 “Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmayı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.” İfadesine Katılım.....	125
Tablo 3.16 “Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.” İfadesine Katılım.....	125
Tablo 3.17 “Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.” İfadesine Katılım.....	126
Tablo 3.18 “Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.” İfadesine Katılım.....	126
Tablo 3.19 “Ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.” İfadesine Katılım.....	127
Tablo 3.20 “Vergi cezaları E-Dönüşüm çerçevesinde revizyona tabi tutulmalıdır.” İfadesine Katılım.....	127
Tablo 3.21 “Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.” İfadesine Katılım.....	128
Tablo 3.22 “Dolaylı vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” İfadesine Katılım.....	128
Tablo 3.23 “Dolaysız vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” İfadesine Katılım.....	129
Tablo 3.24 “Ülkemizdeki vergi kanunlarının reforma ihtiyacı vardır.” İfadesine Katılım.....	129
Tablo 3.25 “Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.” İfadesine Katılım.....	130
Tablo 3.26 “İnteraktif vergi dairesi faydalı bir uygulamadır.” İfadesine Katılım.....	130
Tablo 3.27 “E-Dönüşüm uygulamaları çok faydalı uygulamalardır.” İfadesine Katılım.....	131

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AB	Avrupa Birliği
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRC	Federal Gelir Yasası
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
RG	Resmi Gazete
OECD	Avrupa Konseyi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
TCK	Türk Ceza Kanunu
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
VİR	Vergi İnceleme Raporu
VTR	Vergi Tekniği Raporu
VSR	Vergi Suçu Raporu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Vergiye doğuran olaydan tahsilata kadar nasıl ki mükelleflerin hak ve yükümlükleri varsa aynı şekilde vergi idaresinin de yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu mutlak fonksiyonel bağımlılık içerisindeki mali olgular idrak edilmediğinde, taraflar arasında mali çatışmalar ve uyuşmazlıklar kaçınılmaz olmaktadır. Vergi karmaşıklığının da sebep olduğu bu çatışma alanları hukuk sistematigi içerisinde yargı mercileri meşgul edilmeksizin vergi idaresi veya mükellefler tarafından bir davet veya başvuru ile uzlaşma platformunda barış alanına dönüşürken usul ve esaslar önem arz etmektedir. Hukuka uygunluk karinesi çerçevesinde kalkınmanın temelindeki vergilerin, ortak cüzdanımız olan devlet bütçesine intikalinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerinde etkileri analiz edilmektedir. Mükellef odaklı anlayış ile gönüllü uyum temelinde söz konusu uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Çalışmada, Türkiye’deki ve dünyadaki gelişmeyi ve uygulamayı inceleyen ilgili literatür taraması gerçekleştirilmiş, Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerinden yararlanılarak uzlaşma müessesesinin Türkiye’deki mevcut durum analizi gerçekleştirilmiştir. Devletin öncü ve örnek alınan iki kurumu olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın spesifik olarak uzlaşmaya yönelik idari işlemleri işlenmektedir. Antalya ilinde Mali Müşavirler nezdinde anket çalışması yapılarak konu derinlemesine analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulardan, idareye tanınan takdir yetkisi bağlamında, uzlaşma esnasında indirim konusu olan vergi ve ceza tutarlarının belirlenirken verginin kanuniliği ilkesi temelinde hukuksal alt yapısını sağlamlaştırmak amacıyla gönüllü uyumu artırıcı ve mükellef odaklı hizmet anlayışını pekiştirici “mükellef kredi derecelendirme karnesi” önerisi geliştirilmiştir. İdari tutarlılık ilkesi gereği diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi uzlaşmaya ilişkin olarak ödevlerin özellikle ödeme süresine ilişkin şartın yerine getirilememesi hususunda vergilendirme süresinin meyvesi ve idarenin performans kıstaslarından biri olan tahsilatta mutlak bir artışı sağlayacağı düşünülerek “uzlaşma ihlali” kurumunun yararlı olacağı kanaatini oluşturmuştur. Mali mevzuatın güler yüzü olan uzlaşma müessesesi, mükellefler tarafından başvurulacak ilk ve mecburi yol olmadığından “seçimlik kaos” a neden olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca devlet ekonomi organik ilişkisi temelindeki ekonomi politik konu üzerinde vergilemeye ilişkin normatif değerler ekseninde olabildiğince adil, basit ve etkin vergi düzeninde uzlaşma kurumundan beklenen mali arzulara ulaşmak ve de etkinliğinin artırılması için tespitler, temenniler ve çözüm önerileri arz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Antalya, Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi, Seçimlik Kaos Uzlaşma İhlali, Vergi Uyuşmazlığı, Vergi Uyumu.

SUMMARY

**THE EFFECTS OF THE CONCERNING MECHANISM AS A FISCAL
COMPROMISE WAY ON THE RETAILING AND BEHAVIOR OF TAXPAYER
PENALTIES: AN EVALUATION IN ANTALYA PROVINCE**

As is known, the tax payer has various liabilities beginning from taxable event up to collection. Alike, tax administration has various authority and liabilities. When these financial facts within the scope of this absolute dependency are not comprehended, financial conflicts and disputes between the parties become unavoidable. While these conflict zones which are also sourced from this tax confusion are converting into a reconciliation area under a settlement platform by an invitation or application made by the tax administration or tax payers without making the judicial authorities busy within the scope of law systematic, the relevant procedure and principles become important. It is hereby analyzed what are the impacts of the reconciliation either prior or after the assessment on the deterrence of the tax penalties and tax payer attitudes in the transfer of the taxes- which is located at the basis of development- into the government budget which is indeed our common wallet within the context of “compliance with laws” presumption. With tax payer focused understanding, and in line with voluntary compliance, it is hereby aimed that the effectiveness of this reconciliation fact should be increased. In this study, the relevant literature which has examined the development and application in the world and Turkey is scanned, data supplied by Ministry of Treasury and Finance is utilized, thus an analysis is made on the current situation of the reconciliation fact in Turkey. Administrative procedures on reconciliation which are followed by two leading and valuable institutions of the government; Tax Inspection Board and Revenue Administration are hereby examined. In Antalya, a questionnaire has been made before the Financial Advisors and the issue has been analyzed deeply. From the data obtained, within the context of discretionary power vested to the authority, while the amounts of penalty and taxes which are subject to a discount during the reconciliation process is being determined, in order to strengthen the legal basis in line with the legality of law principle, a suggestion ; “ tax payer credit rating report” which strengthens the service concept- which increases the voluntary compliance and which is based on a increasing and tax payer focused understanding- has been developed. In accordance with the principle of administrative stability, alike in other administrative solutions; considering that an absolute increase shall be provided in the collection which is the output of the taxation process and which is one of the criterion of the performance of administration, if the duties and particularly the condition on

payment term is not fulfilled in relation with the reconciliation, “reconciliation violation” fact is hereby thought to be useful. The smiling face of the financial legislation; “the reconciliation fact” is not the primary and obligatory solution to be applied by the tax payers, thus it is hereby determined that this fact leads to selective chaos”. Besides, on the axis of normative values regarding taxation on political economy in the basis of the state economy organic relation; relevant determinations, expectations and solutions are hereby introduced in order to reach financial desires expected from the reconciliation fact under a fair, simple and effective tax order, as far as possible, and to increase the productivity in this respect.

Keywords: Antalya, Tax Payer Credit Rating Report, Selective Chaos Reconciliation, Tax Dispute, Tax Compliance.



TEŞEKKÜR

Çalışmamın hazırlanmasında ve tamamlanmasında bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen başta danışman hocam Doç. Dr. Emine Kızıldaş UZUNALI olmak üzere, tezimin olgunlaşmasında değerli telkin ve katkılarından dolayı, jüri üyeleri hocalarım Prof. Dr. Serpil AĞCAKAYA ve Dr. Öğretim Üyesi Derya YAYMAN'a lisans ve yükek lisans eğitimim boyunca gelişimime katkıda bulunan Mersin Üniversitesi ve Akdeniz Üniversitesi Maliye Bölüm hocalarıma müteşekkirim. Eğitim-öğretim hayatım boyunca maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme çok teşekkür ederim.

Tez önerilerim hakkında değerli fikirleri dolayısıyla değerli hocam Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye lisans hayatımda ve müteakiben meslek yaşamımda her daim telkinleri için değerli hocam Prof. Dr. Veli KARGI'ya ve Dr. Öğretim Üyesi Cihan YÜKSEL'e çok teşekkür ediyorum.

ÖNSÖZ

Objektifliği öteden beri tartışma konusu olan mali mevzuatımızın güler yüzü uzlaşma müessesesine yönelik olarak eleştiri geliştirilen alanlarda vergi mükellefleri, vergi idaresi, vergi yargısı ve mali mevzuat açısından değerlendirmeler yapılmıştır. Bu çalışmada belirlenen model önerilerinden üçü kavramsallaştırılmıştır. Bunlardan ilki; uzlaşma esnasında, uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde önemli rol üstlenen “mükellef kredi derecelendirme karnesi”dir.

İkinci model önerimiz, idarenin diğer barışçıl yollarda benimsediği süre şartının idari tutarlılık ilkesi gereğince uzlaşmada yer alması gerektiği, aksi halde “uzlaşma ihlali” olarak değerlendirilmesidir. Uzlaşma ihlali ile amaçlanan hususta uzlaşma kurumunu, tahakkuk esaslı bir kurum olmaktan çıkarıp tahsilat esaslı bir yapıya kavuşturmadır. Böylece vergilendirme sürecinin meyvesi olan tahsilat kendiliğinden artmış olacaktır. Diğer bir ifadeyle “nasıl olsa uzlaşmaya girilir, ne bir teminat ne de bir ön ödeme şartı var” düşüncesinin de pratikte yeri kalmayacaktır.

Üçüncü model önerimiz ise, Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi’nin tebliği ile mükellefler açısından başlayan haklar sürecinde belirliliği arttırmaya ve karmaşıklığı önlemeye yönelik olarak uzlaşma hakkının dava açma hakkı saklı kalmak üzere başvurulacak ilk yol olarak değerlendirilmesi gerektiğini açıklayan “seçimlik kaos” kavramıdır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle birlikte 13 no’lu Kararnamede Cumhurbaşkanlık makamına bağlı olarak Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuştur. Vergi ve ceza gelirlerinin 2006 yılı itibariyle bütçe içindeki payları değerlendirilmiştir. Cumhurbaşkanlığı 1 no’lu Kararnamesi’nde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın denetim birimi olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın 2012 yılından itibaren ve Cumhurbaşkanlığı 13 no’lu Kararnamesi’nde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2006 yılından itibaren tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaya ilişkin vergi ve ceza tutarları analiz edilmiştir. Antalya ilinde mükellef davranışlarını yansıtanın yanı sıra mükellef olarak en iyi hedef kitle olarak düşünülen 4.095 Mali Müşavir arasından 205 Mali Müşavir nezdinde katılımcı bir perspektifle yapılan alan çalışması yoluyla edinilen çıkarımlardan hareketle mükellef odaklı anlayışı pekiştirici ve gönüllü uyumu arttırıcı çözüm önerileri geliştirilmiştir. Bu bağlamda, mükellef kredi derecelendirme karnesi ile seçimlik kaosun yanı sıra uzlaşma ihlali gibi önem arz eden mali terminolojik kavramların mali literatüre katkı sağlamasını ve vergi ile ilgilenen herkese faydalı olmasını diliyorum.

GİRİŞ

Tarih öncesi çağlardan günümüz bilgi çağına (milenyum, 2000’li yıllar) kadar bireysel halde yaşayan insanların bir arada yaşayarak toplumu oluşturmuş olması, bireysel ihtiyaçların yanında ortak ihtiyaçların da doğmasına neden olmuştur. Toplum halinde yaşamının gerektirdiği bu ihtiyaçların sağlanması için alınan mal ve hizmetlere birtakım ödemelerin yapılması gerekir ki, bu ödemelerin genel adı kamu harcamalarıdır. Söz konusu harcamaların finanse edilebilmesi için toplanan gelirler kamu gelirleridir. Kamu gelirleri içinde ise vergiler çok büyük bir öneme sahiptir.

İşte interdisipliner bilim dalı olan maliye ilmi de kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasındaki mutlak fonksiyonel ilişkiyi inceleyerek ve bu araçları kullanarak devletin amaçlarına nasıl ulaşacağını araştırır. Bilindiği üzere zaman içinde değişim göstermekle birlikte vergilerin mali amaçlarının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları da oluşmaya başlamıştır. Yani vergilerin sadece kamusal ihtiyaçları finanse etmek değil aynı zamanda sosyal, siyasal ve ekonomik amaçları da vardır. Bu hususta devletin plan ve programlarını içeren maliye politikasının önemli araçlarından bütçe önem arz etmektedir.

Bir ülkede yaşayan bütün bireylerin ortak cüzdanı olan bütçe, nimetlerin ve külfetlerin hukuk zeminindeki taksimatıdır. Kamu gelir ve harcamalarının arasında organik ilişkinin temelinde devletin ayakta kalma ve kendisini oluşturan halkın refah seviyesini daha da yükseltmek için var olan ekonomi politik bir argümandır. Vergi gelirlerine bağımlılığı yüksek olan ülkelerde kıt olan kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımı büyük önem arz etmektedir. Bu ancak mali program olan bütçe ile gerçekleştirilebilir. Vergi politikalarının oluşumunda, gelirleri azaltıcı ya da arttırıcı hususların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Medeniyetlerin gelişmesi ve küreselleşmenin etkisiyle vergi sofrasını bereketlendirmek ve artan kamu harcamalarının finansmanı sağlamak hüner haline gelmektedir. Bu durum bazı dönemlerde mükellefler nezdinde vergi tazyikinin yoğunlaşması neticesinde, vergi grevi, reddi ve isyanları gibi direnişler ile geçmişten günümüze kadar karşılaşıldığı görülmektedir.

Tarihsel bir perspektifle bakıldığında, İngiltere’de ilk demokrasi belgesi olarak 1215 yılında Magna Carta Libertatum ile sesli bir düşünüşe dönüşmüştür. Mali hisler güçlenmiş ve verginin sosyolojik ve psikolojik olarak sınırlarının zorlanmasıyla vergisel çatışma modern anlamda başlamıştır. Sınırsız takdir yetkileri ve hudutlara meydan okuyan keyfilikler yerini şifai teamüllerden yazına bırakmaya başlamış olup verginin kanuniliği ilkesinin temeli

atılmıştır. Bu bağlamda vergi ve demokrasinin gelişimi arasında organik bir ilişkinin olduğu söylenebilir.

Fransa’da 1953 yılında “Poujade Hareketi” olarak bilinen vergiye karşı kolektif hareket, maliye tarihine vergi grevinin örneği olarak geçmesi bakımından önemlidir. Fransa’nın en fakir bölgelerinden olan Lot vilayetinin küçük bir kasabasında 1953 Haziran’ında kasabanın bütün esnaf ve sanatkârları Maliye Müfettişlerinin kasabayı denetlemesi üzerine Pierre Poujade liderliğinde direniş göstermişlerdir.

Amerika Birleşik Devletleri aslında kendi başına vergiye karşı direniş sergilemiş olup İngiltere’den 1776 yılında Bağımsızlık Bildirisini kabul ve ilan ederek ayrılmıştır. Diğer taraftan Tuz Vergisi nedeniyle Hindistan 31 Aralık 1931 tarihinde bağımsızlığını ilan ederek İngiltere’den ayrılmıştır.

Osmanlı Devleti’nde ise Celali İsyanlar gibi benzeri durumlar yaşanmıştır. Özellikle padişah ve ayanlar arasında 1808 yılında imzalanan Sened-i ittifak somut bir örnek olarak verilebilir. Devamında ülkemizde 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisi de örnek olarak gösterilebilir. Yani bir anlamda her mali sosyolojik olayda, halk mali gücünün üzerinde vergilendirilmeyle karşı karşıya kalmış olup reaksiyonlar geliştirmiştir.

Geliştirilen bu reaksiyonlar ancak etkin vergileme politikalarıyla bertaraf edilebilir. Vergi sisteminin adil ve basit olması çatışmaları önleyecek önemli hususlardır. Modern vergileme ilkeleri çerçevesinde sosyal barışın tesisi açısından toplumdaki bireyler arasındaki gelir-servet dağılımı, vergi adaleti ve vergi yükü önemli göstergeler olmaktadır. Mali anestezi etkisinin yetersiz olduğu bir mevzuat sisteminde, gelir-servet dağılımının dengesiz, vergi adaletinin yetersiz ve vergi yükünün ağırlığı vergi tazyikinin şiddetli olmasına yol açması kaçınılmaz olmaktadır. Eğer vergi idaresi, bu dengeleri göz önünde bulundurmazsa reaksiyonlar ortaya çıkar uyuşmazlıklar meydana gelir. Bu hususta da, kanunun emrettiği istikamette gidilmesi zorlanacak diğer taraftan gerek kanun boşluklarından yararlanılarak vergiden kaçınma, vergisel yükümlülükler uyulmayarak vergi kaçakçılığı veyahut özel hukuk kurallarını ustaca kullanarak peçeleme ile kendini göstermektedir. Bu hususta toplumda vergi bilincinin arttırılması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun sağlanması önem arz etmektedir.

Devlet aygıtı, reaksiyonlara karşı savunma mekanizması olarak idari veyahut kamu düzenini bozan kişiler için ceza uygulamalarını geliştirir. Ya da devlet aygıtının ağır yükümlülük getiren uygulamaları, reaksiyonlara davetiye çıkarabileceği madalyonun diğer yüzü olarak ortaya çıkmaktadır. İşte tam bu noktada da ekonomik bir anlayış olan J.B. Say’ın söylediği gibi “Her arz kendi talebini yaratır. ” düşün dünyasının temelinde “suçlar cezalar”

kavramlarını doğurur. Hukuk devletlerinde taraflar bu hususta ya kendi aralarında anlaşılır ya da yargı yoluna giderler. Uzlaşılması; emek, zaman, vergi maliyeti ve tahsilatı gibi birçok hususta önemli avantajlar sağlamaktadır.

Mali literatürde “vergilendirme tekniği” olarak anılan vergilendirme süreci, idari işlemin sebep unsuru vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp, tarh, tebliğ, tahakkuk ve nihayet sürecin meyvesi olan tahsil evresiyle sona ermektedir. Bu süreç içerisinde idarenin işlemlerinin, “hukuka uygunluk karinesi” çerçevesinde aksi ispatlanıncaya kadar kural olarak hukuka uygun olarak tesis edildiği varsayılır. Yani tesis edilen idari işlemin usul ve esas açısından doğru olarak kabul edilmesidir. Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde gerçek mahiyeti ile ticari ve teknik icaplara uyulmadığında ve aksi iddia edildiğinde ispat külfeti mükellefe ait olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz gelimi mükellef adına düzenlenecek ihbarnamenin ekinde, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, denetim tutanağı veya yoklama fişi gönderilmesi usul açısından önemli iken yapılan tarhiyatın temelindeki mali olayın kanunilik ilkesi çerçevesinde inşa edilmesi de esas açısından önem arz etmektedir.

Usuldeki bir noksanlık esasa sirayet edip idari işlemi sakatlayabilir hatta iptaline neden olabilir. Mali olayın muhatabına ulaşmasına kadar usulün esasa mukaddem olduğu hususu pek önemli meseledir. Yani, muhatabına ulaşması esnasında, devletin vakarını ve itibarını hissettirecek aynı zamanda mükelleflere yükümlülüklerini ve sorumluluklarını hatırlatacak vergi cezalarının orantılı bir şekilde uygulanması olgusu işleyiş açısından çok önemli bir yere sahiptir. Elbette bu kıstas pek önemli, ancak yeterli değildir. Düzenli olarak çıkarılan af kanunları, uzlaşma müessesesi, vergi karmaşıklığı, vergi ve harcama bilinci, toplumsal değerler ve teamüller, inançlar, kültürler vb. birçok kıstasın vergi ceza uygulamalarını etkilemekte aynı zamanda ödevlilerin tutum ve davranışlarına yön vermektedir. Yabancı ülke uygulama örneklerine bakıldığında, idare ve mükellefler arasında çıkan vergisel anlaşmazlık temelli uyuşmazlıklar uzlaşma yolu tercih edildiği görülmektedir.

Mutabakat, barış ve uyuşma anlamlarına gelen uzlaşma; yargı mercilerinde ihtilafların çözümünde kaybedilen zaman ve türev kayıplar ışığında paranın zaman değeri göz önünde bulundurularak hazineye bir an önce intikalini sağlamaya yönelik olan kurumdur. Vergi mevzuatımızda özellikle de vergi cezalarının caydırıcılığını törpüleyen uzlaşma kurumunda belirginliğin, verginin kanuniliği ve vergi adaleti hususları gözetilerek tam anlamıyla sağlanması, vergi cezalarının caydırıcılığına katkı sunan bir hale getirilmesi ve mükellef davranışlarını olumlu yönde etkileyen katılımcı bir yapının tesis edilmesi önemli bir meseledir. Bu vesileyle ülkelerinin mali şövalyeleri olan vergi memurlarının emekleri heba

edilmeden kalkınmanın temeli olan ve ortak cüzdanımız olan bütçeye vergisel kaynakların sağlanması kaçınılmaz olacaktır.

Uzlaşma müessesesi, vergi suç ve cezaları ile vergi bilincinin ölçülmesine yönelik mükellef davranışları hakkında her ne kadar mali yazında çalışmalar yer almış olsa da, bu çalışmada Türk Vergi Sistemindeki uzlaşma kurumu teoride ve pratikte mükellef odaklı anlayış ve gönüllü uyum temelinde nedensellik bağı ile tam anlamıyla kavranmış olacaktır. Ayrıca vergi politikalarının oluşumunda etkili doktriner yaklaşımlar, teamül ve içtihatlar, mali mevzuat ve uluslararası uygulamalar mutlak surette göz önünde tutulmuştur.

Nedensellik ilkesinden hareketle canlıların temel yaşam kaynağı olan su molekülünün oluşumunda, bir oksijen atomu ve iki hidrojen atomunun kimyasal bir tepkimesi vardır. Sonuçta elde edilen su molekülünden daha farklı bir molekül oluşturulması isteniliyorsa, o halde tepkimeye giren atomların değiştirilmesi gerekir. Aslında vergi ve türev fiskal vakıaların dönüşümü de bu kimyevi olgu gibidir. Demek ki, mevcut bir uygulamaya yön verilmek ya da değiştirilmesi isteniliyorsa vergisel enstrümanların dönüştürülmesi gerekmektedir. Yani elde edilmek istenilen sonuçtan bir şekilde rahatsızlık duyuluyor ya da farklı bir sonuç elde edilmesi isteniliyorsa nedenlerine eğilinmelidir.

Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme konulu tez üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, tarihsel bir perspektifle mali terminolojik literatür taraması yapılmış, vergi kavramının geçirdiği dönüşümler, vergilendirmeye ilişkin temel kavramlar, vergi mevzuatımızda yer alan vergi suç/kabahatleri, cezalarının bütçe gelirleri içindeki yeri ile genel olarak idari çözüm yolları incelenmektedir.

İkinci bölümde, uzlaşmanın mevzuatımızdaki yeri ve yabancı ülke uygulama örnekleri konusu ele alınmıştır. Uzlaşmanın tanımı, amacı, gelişimi, mevzuatımızdaki yeri ve önemi sırasıyla vergi tarhından önce ve vergi tarhından sonraki işlemlerde belirliliğin arttırılması amaçlanarak incelenmektedir. Ayrıca, uzlaşma müessesesinin vergi sistemimizdeki önemini göstermek amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış oldukları faaliyet raporlarından spesifik olarak tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma müessesesine ilişkin veri analizleri yapılmıştır. İngiltere, Amerika, Fransa ve Almanya'daki uzlaşma uygulamaları incelenmekte olup ülkemiz uygulamasıyla karşılaştırılması yapılmaktadır. Mahalli idarelerin yetkisindeki ve Gümrük Kanunu'nda yer alan uzlaşma kurumu bu çalışma kapsamında yer almamaktadır.

Üçüncü bölümde ise; Mali Müşavirler nezdinde anket çalışması yoluyla alan araştırması yapılmıştır. Anket yoluyla edinilen bulgulardan hareketle tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmanın, vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerindeki etkileri; vergi mükellefleri, vergi idaresi, vergi yargısı ve mali mevzuat açısından değerlendirilmektedir. Kurumun etkinliğinin arttırılmasını sağlamak, vergi uyumsuzluklarına davetiye çıkaracak durumları önleme, gönüllü uyum ve mükellef odaklı hizmet anlayışı temelinde mükellef kredi derecelendirme karnesi, uzlaşma ihlali ve seçimlik kaosun önlenmesi gibi kavramlar geliştirilmiştir.

Sonuç kısmında uzlaşma kurumundan beklenen amaçlar doğrultusunda; uzlaşma kurumuna ilişkin kanun hükümlerini, evrensel hukuk kuralı olan "hükümlerin çelişmezliği" prensibi doğrultusunda kurumun vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerine etkinliğinin arttırılmasını sağlamak için on dört somut öneri geliştirilmiştir. Bu bağlamdaki temenni ve öneriler ile birlikte, vergi yönetimi açısından yetkilerin ve mükellefler açısından hakların uyumunu sağlayacak ve verginin kanuniliği ilkesi temelinde uygulamada birliği temin edecektir. Ayrıca vergilendirme sürecinin meyvesi olan ve idarenin performans kıstaslarından biri olan tahsilatta mutlak artış sağlanarak, vergilemede adaletin sağlanması açısından ödeme gücü prensibini dikkate alan ve belirliliği arttıracak standart yönerge oluşturmak amaçlanmaktadır. Böylece uzlaşma müessesesi, bu hususta da vergisel uyumsuzlukların çözümlenmesinde karşılaşılan; teamüllerden ve bürokratik barikatlardan arınmış olacaktır. Öteden beri objektifliği tartışmalı olan bir alandan verginin kanuniliği temelinde belirgin bir alan haline gelmiş olacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İLE VERGİ CEZALARININ NİTELİĞİ VE GENEL OLARAK İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI

1.1. Vergiye Tarihsel ve Kavramsal Bir Bakış

Vergi dinamik bir olgu olup var olduğu günden bugüne zaman içerisinde bir gelişim göstermiştir. Bu gelişime göre, vergi kavramının ifade ettiği anlamda da gelişmeler görülmüştür. Bu husus benimsenen ekonomik modellere göre de değişim göstermektedir. Söz gelimi devlet aygıtının ticari yaşamda yer almaması gerektiğini düşünen klasik ya da liberal ekonomik yaklaşımlar daha sınırlı yaklaşmışlardır. Ancak hangi yaklaşım olursa olsun devlet aygıtı irili ufaklı bir şekilde kolektif düşünüşle birlikte toplumsal ihtiyaçlara cevaben var olmuş ve gelecekte de var olacağı düşünülmektedir.

1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi

Kadim medeniyet Sümerlerde M.Ö. 4000'lerin başında ticari yaşamın gelişmesiyle gelir, harcama ve muhasebesel işlemlerin kayıtları tutulmaya başlandığı görülmektedir (Bahçe, 2018: 13). Vergi olgusu tarihsel olarak, M.Ö. 535-475 yılları arasında Efes'te yaşamış olan filozof Herakleitos'un belirttiği gibi "Değişmeyen tek şey değişimin kendisidir." ifadesiyle örtüşmektedir. Anlaşılan odur ki, verginin tarihi insanlık tarihi kadar eskidir.

Medeniyetlerin gelişmesiyle birlikte vergiler gibi kamu harcamaları da hem nicelik hem de nitelik bakımından gelişim göstermiştir. Uzun bir süre, devletlerin amacı savunma, adalet ve güvenliği sağlayıcı klasik hizmetleri sunmaktır. Fakat ekonomik koşulların değişmesi ve toplumun çeşitli sınıflarının farklılaşması, dikkatleri genel refah konusuna çekmiştir (Giray, 2015: 6). Kamu harcamaları ve gelirleri bu fonksiyonel bir ilişki içinde birbirini etkileyen hususlardır. Medeniyetin gelişmesi devletin maliye politikası bağlamında elindeki argümanların da değişmesine yol açmıştır.

Vergileme süreci; binlerce yıllık insanlık tarihiyle birlikte gelişimini, ekonomik ve toplumsal gelişmelerle paralel olarak sürdürmüştür. Bu gelişmelerle birlikte toplumlarda en gelişmiş haliyle görülen vergileme sürecini üç ana aşama oluşturmaktadır. Bu aşamalar; emek, ürün ve para şeklinde ele alınabilir (Falay, 1989: 8). Demek ki; en ilkel katılım biçimi olarak emeğinden başka bir şeyi olmayan bireyin emeğiyle, mülkiyet kavramının gelişimi temelinde ürünüyle ve nihayet değişim aracı olan para olarak belirlenmiştir. Yani her ne kadar coğrafyası ve zamanı değişse de gerçek mahiyette toplum olmanın bir zorunluluğu altında katılım olduğu söylenebilir.

Yine, Profesör Giray’a göre (2015: 6), vergi kavramı tarih boyunca başlıca yedi farklı aşamadan geçmiştir. Bu aşamalar sırasıyla şöyle gerçekleşmiştir:

- Vergi düşüncesinin ilk hali “hediye” kavramına dayanmaktadır. İnsanlar ilk aşamada yönetimlere gelir ya da servetlerinin bir kısmını hediye olarak vermektedirler.
- İkinci aşamada ise, gönüllü ödemeler dinsel amaçlı yapılmaktadır.
- Üçüncü aşamada, ödemeler devlete yardım(contribution) olarak yapılmaktadır.
- Kamusal mallardan yararlanmak için bireyler devlete bir vergi ödemektedir. Yapılan bu ödemeler bireylerin katlandıkları bir fedakarlık olarak dördüncü gelişim amacının temelini oluşturmaktaydı.
- Vergi ödemek mükelleflere göre, beşinci aşamada bir yükümlülük olarak görülmüştür.
- 17. yy’dan sonra ise vergi bir zorunluluk olarak görülmüş ve kullanılmıştır. Bu da altıncı aşamayı oluşturmuştur.
- Son aşamada ise, yükümlü devlet tarafından belirlenen değer veya oranı kabul etmiştir.

Eski çağda vergiler savaş sonrasında galipler tarafından mağluplardan alınmaktaydı. Vergilere karşı direncin kırılması adına tarihin bazı dönemlerinde vergilere kutsallık izafe edildiği görülmektedir (Gök, 2007: 144). Vergiler, Orta çağda özellikle hristiyan aleminde kilisenin önemli gelirleri arasında yer aldığı görülmektedir. Nitekim İslam hukukunda da önemli bir yere sahiptir. Yine günümüzde “vergilendirilmiş kazanç kutsaldır” yaygın deyimini bu hususa karine teşkil etmektedir.

Vergilerin zamanla hazineci klasik anlayıştan ayrılıp daha farklı amaçlar temelinde alındığı görülmektedir. Bu bağlamda, Wagner’in mali yazına sunmuş olduğu katkıda, vergilerin fiskal amaçlarının yanı sıra ekstra fiskal amaçları bulunduğunu belirtilmiştir. Yani vergilerin sadece kamusal ihtiyaçları finanse etmek değil aynı zamanda sosyal ve ekonomik amaçları da vardır. Bilindiği üzere vergi ödeme gücünün göstergeleri ya da mali güç unsurları; gelir, servet ve harcamadır. Yani; devlet (vergi idaresi) tarafından gelir elde eden, serveti olan veya harcama yapan kişilerden vergi alınır hale gelmiştir.

Verginin teorik açıdan gelişimine bakıldığında, iki temel yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım göre faydalanma teorisidir. Bu yaklaşıma göre; vergiyi, herkesin kamu faaliyetinden istifade ettiği kadar ödemesi gerektiği temeline dayanmaktadır. İkinci yaklaşım ise ödeme gücü prensibidir. Bu yaklaşımda ise devletin devamlılığı için kudretine dayanarak herkesten ödeme gücü doğrultusunda ödemesi gerektiği temeline dayanmaktadır (Akdoğan, 2011: 129-141).

Sosyal olayların kesin olgularla sonuçlandığı bir labaratuvarı hiçbir zaman yoktu, şuan da yok ve asla olmayacaktır. Sosyal olaylarla ilgili hususların sübjektif değer yargılarından ibaret olduğu siyah ve beyazın rengi kadar açıktır. Madem durum böyle, o halde sosyal dokusu olan her olguda mutlakıyetçi bir perspektif yanılığlara götürür. Vergi niteliği itibariyle sosyal bir olgu olup zamana ve mekâna göre değişim içerisinde olduğu söylenilebilir.

Mali olayların, ekonomik, sosyolojik, siyasi ve hukuki yönlerinin bulunduğu gerçeği karşısında, bu karmaşık yapıdan mali olayların çekip çıkarılması ve anlaşılması zor olabilir. Bu nedenle, incelenen dönemlerin ekonomik, sosyolojik, psikolojik ve hukuki koşullarına zorunlu değinmeler yapılması kaçınılmaz olmuştur (Vargan, 1996: 3). Bu hususta interdisipliner bilim dalı olan maliye biliminin diğer bilim dallarından soyutlanması imkânsızdır.

Osmanlı Devleti'nde vergiler şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktaydı. İslam hukukunda vergilemede esas alınan asli kaynaklar Kur'an ve sünnettir. İslam'ın haram kılmadığı şeylerde Müslüman toplumun maslahat ve esenliği için devlet, bir takım emir ve yasaklar koyabilir. İslam Devleti'nde bu emir, bir işin yapılması veya terk edilmesin şeklinde olmaktadır. Bu, Kur'anı Kerim'in dördüncü suresi olan yüz yetmiş altı ayetten oluşan Nisa Suresi'nde, "... Allah'a, Peygamber'e ve sizden olan emir sahiplerine itaat edin. ..." ayetinin sonucunda örf ve ihtiyaçların ortaya çıkardığı yeni bir hukuki sistem teşekkül etmiş olmakta ve vergide ihtilafların yaşanmaması arzusu ile "en iyi vergi, halkın öteden beri vermeye alışmış olduğu vergidir" anlayışı hâkimdi (Kazıcı, 2014: 14-65).

Osmanlı İmparatorluğu'nun duraklama ve yıkılma nedenleri arasında en önemlisi, mali sistemin bozulmasıydı. Dikkat edilmesi gereken hususun, vergilendirme sürecindeki nihai amaçta yer alan tahsilat safhasındaki yaşanan problemler yer almaktadır. Bu hususta, tarihin geçmişten ders alınmadığı takdirde tekerrür edeceği dikkate alınmalıdır.

Kısakürek'in Yeniçeri adlı kitabında, Deli Dumrul'a rahmet okutan yeniçerilik ve mültezimlik ya da kabala usulü hakkında yazdıklarına bakıldığında, mali sistem hakkındaki izlenimler edinilebilir.

"Devlet idaresinde dünyada görülmemiş bir rezalet olarak bazı mali kaynakların tahsildarlığı işi de kendilerine verilmişti. Böyle bir şuur ve iradesini olduğu gibi yeniçeriye teslim etmekte. Yani ben yokum sen varsın! demekten başka bir şey değildi. Servet ve saygınlık sahibi olmanın yolu mültezimlikten geçermiş. Tahsildarlık işi ele geçince, hane başına 50 akçe yerine 240 akçeye geçirdiler." Yine, Nurten Aslan'ın Küçük Anılar ve Büyük Sırlar adlı yapıtında, "Mültezimler, ağa ya da şeyh adına devlet hesabına vergi toplamaya başlarlar. Kamçı, dayak, soygun... halk soyulmuş soğana çevrilmiş, keçi beş kuruş, vergisi yirmi beş kuruş olmuştur. Vatandaş, keçiyi alın demişler mültezimler yok illa vergi diye tutturmuşlar" (Gürbüz, 2007: 273-274).

Altı yüz yıllık bir imparatorluk olan Osmanlı Devleti'nin yıkılmasından sonra bitap bir miras ile büyük fedakârlıklarla Türkiye Cumhuriyeti 29 Ekim 1923 tarihinde kuruldu. Cumhuriyet'in ilk yıllarından bugüne kadar toplumsal sözleşme mahiyetinde geçiş dönemi anayasası Teşkilat-ı Esasiye Kanunu hariç üç anayasa 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları) yapılmıştır. Özetle, sermaye birikiminde az veya çok rol alsın devletin özünü oluşturan, devleti top yekûn kalkanı ve devleti oluşturan paydaşların medeni olarak insanca bir yaşamın en önemli unsuru ve teminatı vergidir.

Ricardo'dan Schumpeter'e uzanan bir yelpazede sermaye sahiplerinin vergi yüklerini arttıracak her türlü vergilemeye mesafeli yaklaşmıştır (Albayrak, 2011: 287). Yani sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi zaten başlı başına bir müdahale olduğu için ana akım iktisat ve türevleri tarafından sıcak bakılmamıştır. Ülkemiz 1960-1980 zaman periyodunda planlamacı içe dönük sanayileşme modeli ekseninde hareket ederken 1980 sonrası dönemde artık liberal eksende ihracata dayalı sanayileşme modeli benimsemiştir. Dönemler içerisinde devletlerin benimsediği ekonomik sistemler değiştiğinde bununla birlikte devletlerin yüklendikleri görevler de değişebilmektedir. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında da ülkelerin benimsemiş oldukları sistemlerin etkisi oldukça etkilidir. Ülkemizde, 24 Ocak 1980 tarihinde serbest piyasa ekonomisinin gelişmesi ile devletin iktisadi yaşam alanı daraltıldı (Özdemir vd., 2011: 208-286). Devlet bütçelerine bakıldığında; artık fayda-maliyet analizleri argümanlarının yoğunlaşması söz konusu duruma karine olarak gösterilebilir.

Ekonomi politikaları içerisinde maliye politikalarının bir parçası olan vergi politikaları ülkelerin kalkınmasında büyük önem arz eder. Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik konjonktüre göre vergi politikaları şekillenmektedir. Söz gelimi 1960'lı yıllarda yüksek enflasyonun olduğu ekonomide edinilen amaç kamu alacağının bir an önce hazineye intikali sağlanılmak istenmesi uzlaşma paradigmasını ortaya çıkarmıştır. Nicholas Kaldor (1962: 141-143), Türkiye'de ihtiyaçları karşılama açısından vergi gelirlerinin yetersiz olduğunu vurgulamakta olup kalkınma için kaynaklara ihtiyacın olduğunu özellikle de tarımsal alanın vergi dışında bırakılmaması gerektiği ve servet vergilerinin önemini vurgulamıştır. Özellikle sosyolojik ilerleme istemleri neticesinde artan kamu harcamaların finanse edilebilmesi ve halkın ortak cüzdanı olan bütçesini denkleştirmek zorlaşmıştır.

Vermek fiilinden türeyen vergi, tarihsel olarak demokratikleşmede mihenk taş olarak kabul edilen, devlet aygıtına karşı olarak ilk defa demokratik hareket ve toplumsal sözleşmeler olan anayasacılık hareketlerine öncülük eden olay 1215 yılında Kral John LACLAND'ın hudutsuz yetki sınırlarını düzenleyen Magna Carta anlaşmasıdır (Gencel, 2015: 5-8).

Vergi, devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarınca, kamu hizmetlerinin görülmesi/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması için kişilerden, karşılıksız ve kanunla aldıkları nihai parasal tutarlardır (Erdem vd., 2016: 94).

Akdoğan'a göre vergi (2011: 119), devlet giderlerinin yanı sıra kamu borçlarında mütevellit yükleri de karşılanmasını da kapsamına alan mali, ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerle uygulamaya konulmaktadır.

Pehlivan'a göre vergide (2016: 87), vergi ödeyenlerin sadece tahsisli olarak kendilerine yönelik bir mal ya da hizmet talebinde bulunamayacaklarını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu durumda her ne kadar rızasız ve temsilsiz vergi olmasa da karşılık içeren bir vergi mekanizması da yoktur.

Yürürlükteki katı ve kazuistik bir yapısı olan Anayasamızın 73. maddesinde; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmüne yer verilmiştir. Şöyle ki;

- Verginin kamu giderlerini karşılamak üzere herkesten alınması,
- Mali güce uygun olması,
- Verginin yasa ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması hususlarını içeren hükümler ihdas edilmiştir. Örneğin, bir yönetmelikle mükellefiyet tesis ettirilemeyeceği gayet açık izah edilmiştir.

Tüm bu hususları dikkate alarak vergiyi etraflıca tanımlayacak olursak; devlet idaresinin, toplumsal gereksemelerden doğan kamu harcamalarını finanse etmek gayesiyle gerçek ve tüzel kişilerden kudretine ya da egemenlik gücüne dayanarak cebren, bire bir karşılık vermeden ve mutlak bir şekilde bir daha geri ödememek koşuluyla vergi adaletinin temini açısından ödeme güçleri oranında aldığı parasal kıymetlerdir.

1.1.2. Vergilendirmeye İlişkin Temel Kavramlar

Hem çalışmamızda hem de mali mevzuatta ve akademik yazında önem arz eden kavramların tanımlanmasında fayda görülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesine göre mükellef, kendisine vergiborcu düşen gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Mükellef ticari yaşam içinde önemli bir ögedir. Mükellef aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre basiretli bir tacir olmak zorundadır. Söz konusu kanunun 18. maddesinde: “Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.” denilmektedir.

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsur olmakla birlikte, literatürde çok çeşitli tanımlar yapılmıştır. Neumark'a göre, varlığı kanuni mükellefiyetin doğmasını gerektiren şey, fiil, olay veya para birimleri ile belirtilen ekonomik değerlerdir. Yine maddi veya maddi olmayan ekonomik malları, istisnai olmakla birlikte mükelleflerin fiziki varlığını veya sosyal durumunu kapsadığı gibi, iktisadi, ticari ve hukuki işlemleri de belirtmektedir. Verginin neyin üzerinden alınacağı yasa koyucu tarafından belirlenmekte olup yasalarda gösterilmiş olmadıkça herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez (Akdoğan, 2011: 141-142). Verginin konusu maddi kanunların her birinde ayrı ayrı unsurlardan oluşmaktadır.

Vergiye doğuran olay, idari işlemin sebep unsurudur. Her vergi kanununda vergiyi doğuran olay farklı şekillerde gerçekleşmektedir. Mükellefiyetin başlaması için de, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay da idareyi işlem tesis etmeye iten nedendir.

Konusu, mükellefi, matrahı ve oranı kanunda belirtilmiş olan mücerret (soyut) bir verginin, mükellef bakımından muayyen ve müşahhas (ferdi) bir borç haline gelmesi için bir sebebe ihtiyaç vardır. İşte bu sebep, vergiyi doğuran olay, yani vergi borcunun doğumuna sebep olan vakıdır (Karakoç, 1990: 83).

Vergiye doğuran olay verginin süjesi olan mükellefin verginin objesi olan konusuna teması halinde gerçekleşmektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi mükellefinin kurum kazancını elde etmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Bu hususta da Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi gelir unsurunda elde ediliş esaslarında farklılık vardır. Gelir unsurlarının elde edilmesi tahakkuk ve tahsil esasına bağlanmıştır. Söz gelimi ticari kazanç unsurunda tahakkuk esası geçerliken, gayrimenkul sermaye iradında tahsil esası geçerlidir.

Vergi dairesi ise, Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesine göre mükellef ve mükellefiyetle ilgili olan iş ve işlemleri yapmaya yetkili daire olarak tanımlanmaktadır. Bu kurum açısından vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde tahsilata kadar iş ve işlemlerin takipçisi olup vergilerin hazineye intikalinde kilit bir rol almaktadır.

Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip bulunan devlettir. Ancak burada belirtilen devlet kavramı kapsam açısından sadece merkezi hükümetten oluşmamaktadır. Devlet vergiyi alırken vergi toplama yetkisini bazen yerel yönetimlere ve diğer kamu tüzel kişilerine devredebilmektedir (Pehlivan, 2016: 42).

Vergi maliyeti kapsamında, gelir örgütünün merkez ve taşra kuruluşlarının vergilendirmeye ilişkin olarak faaliyetini sürdürürken fiziki ve insan kaynakları temelli

giderleri ile mükelleflerin vergilerin yanı sıra yaptığı fiziki ve beşeri kaynakların yanı sıra vergi uzman ve danışmanlarına yaptığı giderler vardır (Akdoğan, 2011: 178). Vergi idaresinin vergiyi tahsil ederken yapmış oldukları giderlerin yanı sıra vergi mükelleflerinin vergiyi öderken yapmış oldukları giderler de verginin maliyeti olarak adlandırılmaktadır.

Vergi maliyeti açısından vergilerin yanı sıra mükellefin vergisel karmaşıklıklardan kaynaklanan ekstra giderleri bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığının sebep olduğu vergisel anlaşmazlık temelli vergi uyuşmazlıkları denilebilecek olumsuzlukları önlemenin yolu, vergi sistemini veya vergi mevzuatını herkesin anlayabileceği ve yoruma hatta özgelge gibi ikincil mevzuata gereke kalmayacak şekilde basitleştirmekten geçmektedir. Bu bağlamda, keyfiyet verginin maliyeti ile ilgili bir husustur. Örneğin; basit usulde bir mükellefin faaliyet değişikliğini bildirmemesi üzerine kesilecek ceza miktarı sınırın altında kalacağından ve “astarının yüzünden pahalı olacağı” durumda terkin edilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki E-Uygulamalar kapsamındaki dönüşümler artık mükellefe ulaşmama gibi hususu ortadan kaldırmış bulunmaktadır.

Vergi karmaşıklığı, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergiyi doğuran olaydan vergilendirme sürecinin meyvesi olan tahsilata kadar anlaşmazlıklara diğer bir ifadeyle vergi uyuşmazlığına yol açmaktadır.

Uzlaşma, genel anlamıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkların barış ekseninde çözüme kavuşturulması, tahkim gibi anlamlara gelmektedir. Türk vergi mevzuatımızda ise uzlaşma, vergi idaresinin mükellefler hakkında yaptıkları tarhiyatlar ve kesilen cezaların yargı mercilerinde anlaşmazlık temelli uyuşmazlıktan çıkarıp söz konusu tarhiyat ve cezalar için bir barış ortamı sağlamaktır (Baki, 2008: 14). Bu bağlamda vergi idaresi ve vergi mükellefler karşılıklı ödünler vererek bir uzlaşmaya varmaktadırlar.

Uzlaşma kurumunun ortaya çıkma nedenlerinden en önemlisi de vergisel anlaşmazlıklar veya uyuşmazlıklardır. Uyuşmazlıkların yargı merciinde ihtilaf haline gelmesini önlemeye yönelik olarak ortaya çıkmıştır. Bu hususta aslında uzlaşmanın iyi anlaşılabilmesi için uyuşmazlığın ne olduğunun bilinmesi önem arz etmektedir.

Oktar’a göre (2013: 389), uyuşmazlık; vergi idaresi ile mükellef olan iki tarafın, bir mevzu hakkında farklı fikirlerde olması nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmekte olup, vergi uyuşmazlığı ise, mükellefler ile vergi yönetimi arasında vergileme sürecindeki işlemler nedeniyle meydana gelmektedir.

Vergilendirme süreci veya tekniği; bir mükellefin işe başlamasından işi terkine kadar ya da vergiyi doğuran olaydan tahsilata kadar mükellefin idareye karşı ödev ve sorumluluklarını görevlerini yerine getirirken ve kanunlardan doğan haklarını kullanırken

diğer yandan idarenin de işlemlerini hukuka uygunluk karinesi çerçevesinde kanunlardan aldığı yetkilerden gerçekleştirdiği mali olaylar silsilesidir. Vergi yargısına ihtilafa neden vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı vergiyi doğuran olaydan hemen sonraki tarhiyat aşamasında gerçekleşmektedir.

Bu hususta uyuşmazlıkların çözümü, zamanla ilkelikten modernliğe doğru bir devinim geçirdiği söylenilebilir. Tarihsel bir perspektifle bakıldığında, bir zamanlar debdebeliğin-lordluğun-zenginliğin göstergesi olan altın dişe sahip olan bir mükellefin borç yönünden bir acziyete ya da temerrüde düştüğünde buna mukabil vergi idaresinin pür ilkeli yöntemle dişlerini söküp tahsil ettiği vergi ve cezalar artık bir masa başında gayet modern bir şekilde ikinci vakti çayı ile bir araya gelip barış masası kurulabilir hale dönüşmüştür. Bu minvalde mali sosyolojik olarak, sosyal, ticari ve mali dönüşüm; ekonomik, mali, ticari teamüllerden ekseninde hayatın trendine uyum sağlamak gerekmektedir.

Bir toplumda, ister liberal isterse müdahaleci devlet anlayışı hakim olsun, toplumsal sistemde kendine yüklenilen işlevleri yerine getirebilmek için devlet farklı düzey ve niteliklerde olsa bile, mutlaka temel bir finansman ve müdahale aracı olarak vergilemeye gereksinim duymakta olup bu süreçteki vergi politikalarının oluşumunda çıkar çatışmaları kaçınılmaz olmakta ve temeldeki iki husustan biri olan vergileme sonucu ortaya çıkan kamusal yararların paylaşımı iken diğer taraftan vergisel yükümlülüklerin üzerinde oluşturduğu mali yükün paylaşımıdır (Karabacak, 2004: 1-5). Yani aslında vergi politikalarının oluşumunda külfetin kimin ya da kimlerin göğüslemekte olduğu ve nimetten kimin ya da kimlerin istifade ettiği hususları önem arz etmektedir. Mali yazında bahse konu olan bedavacılık “free rider” sorununun temelindeki çıkar çatışmaları vergi uyumsuzluğuna sebebiyet vermektedir. Mali-sosyolojik bir mesele olan vergi, vurdumduymazlık ve vergi bilincinden yoksunluk hususlarında bu durumu daha da derinleştirdiği söylenebilir. Vergisel yükümlülüklerine duyarlı olan mükellefler açısından reaksiyonlar geliştirilmesine neden olmakta iken aslında daha önce de belirtildiği üzere hak arama noktasında ise demokrasinin gelişimine katkı sunduğu da söylenebilir.

Diğer taraftan vergilendirme sürecinde, vergi alacaklısı olan devlet, vergi gelirlerini arttırmayı arzularken, vergi borçluları da (vergi mükellefi, vergi sorumlusu, mirasçı ve vergi ziyanı işleyebilecek diğer kişiler) ödemeleri gereken vergi borcunu az ödemek veya hiç ödememek için gayret sarf etmektedirler. Söz konusu anlaşmazlık temelli çıkarlar çatışması vergi hukukunda “vergi uyuşmazlığı/vergi ihtilafı-tax compliance” adı verilmektedir (Akkoç, 2016: 135).

Uygulanan vergi mevzuatları nezdinde uygulanacak toplumun yapısını kavramaktan uzak olduğunda o toplumca meşru görülmez ve uyuşmazlıklara davetiye çıkarır. Diğer bir ifadeyle basit, öz, etkin ve adil olmayan bir vergi sistemi, devamlı değiştirilmesi gerekiyorsa bu durumda anlaşmazlık ve uyuşmazlıklar artacaktır. Sürekli değişen ve karmaşık yapıya sahip olan mali mevzuat, vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarını olumsuz etkileyebilmektedir. Vergi oranlarının yüksekliği, vergi tür ve sayısının fazlalığı ve adaletsiz vergi mükellef ile vergi idaresi arasındaki vergisel anlaşmazlıkları çoğaltmaktadır (Nas, 2008: 2).

Vergi ödemek durumunda olanların gösterdikleri tepki şeklindeki psikolojik tutum vergi baskısı veya vergi tazyiki olarak ifade edilirken, vergi grevi; bireyler kanunla konulan bir vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmemeleri ve ödememeleri yönündeki kolektif direnişleri veya reaksiyonların ortak adıdır. Vergiye karşı en büyük toplumsal hareket tarihteki en tipik örneğini, 1953 yılında Fransa’da Pierre POUJADE adlı kişinin önderliğinde başlatılan mali olaydır. Vergi isyanı (verginin reddi), yükümlülerin toplu bir tepkisi olup herhangi bir verginin yürürlükten tümünden kaldırılmasına ve verginin tanınmamasına yöneliktir. Vergi ayaklanma ve direnişleri, devletlerin kurulması, yıkılması ve devrimlerle sonuçlanan siyasi sonuçlar ortaya çıkarmıştır. ABD’nin kurulması, Fransız devriminin arkasında iktidarların keyfi uygulamalarının olduğu bilinmektedir (Akdoğan, 2011: 237-238).

Mükellefler, vergi idaresinin hazineci yaklaşım uygulamaları neticesi ve vergi karmaşıklığı nedeniyle vergi tazyikine maruz kalabilmekte, vergiden kaçınma daha da ötesinde vergi kaçakçılığına başvurarak kayıt dışı uygulamaları benimseyebilmektedirler. Mükellefler, vergi grevlerine ve reddedilmelerine diğer bir ifadeyle vergi isyanlarına kadar varan tutum ve davranışlarda bulunabilmektedir. Verginin ekonomi politik olması nedeniyle siyasal sonuçları bulunmaktadır. Bu hususta “temsilsiz vergi olmaz” düşüncesinin temelinde halkın alınacak kararlara katılımı sağlanmakta bu hususta da demokrasinin gelişiminde önemli rol oynamaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında sürtüşmelere yol açmakta, bu husus kayıt dışı ekonomiye davetiye çıkarmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ticari yaşamda haksız rekabete yol açmakta, kayıtlı vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttırmaktadır. Ağır vergi yüküne reaksiyon gösteren bu mükellefler vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın faaliyet verilerine göre beyan esasına dayanan vergi sistemimizde genelde ülkemiz ve özelde Antalya ilinde kayıtlı Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi mükelleflerine ilişkin yıllar itibarıyla Antalya özelinde ve Türkiye’de

artmıştır. Aslında bir anlamda devletin bilgisi dışında kalmış kayıt dışı faaliyetlerin nispeten sınırlandırıldığı diğer taraftan yeni mükellefiyetler tesis edildiği söylenebilir.

Vergiye gönüllü uyumun arttırılması ve etkin vergi denetimi, vergi uyumsuzlukları ve kayıt dışı ekonominin azalmasında kilit bir role sahiptir. Bu hususta vergisel kolaylıkların istihdam üzerindeki etkileri önemlidir. Örneğin, vergi oranlarının yüksek olduğu bir sistemde uyumsuzlukların ve kayıt dışı istihdamın yüksek olması sonucunu doğurur.

Arz yönlü iktisadi yaklaşımın öncülerinden Arthur Laffer'in mali literatüre kendi adıyla geçen Laffer Eğrisi (Laffer Curve), optimal bir vergi oranı ile maksimum vergi gelirlerinin elde edilebileceği düşüncesinin temelinde İbn-i Haldun'un etkisinin olduğu kendince kabul edildiği görülmektedir. Yani Laffer'e göre öyle bir optimal vergi oranı belirlenmeli ki, bir yandan insanların daha fazla çalışmasını ve arzı arttırmanın temelindeki optimal vergileme dikkate alınmıştır (Yüksel, 2016: 51). Diğer yandan kayıt dışı faaliyetlere tevessül etmemesi ve nihayetinde vergi gelirlerini maksimum hale getirmesini sağlamalıdır.

Gönüllü uyum; çağdaş devlet anlayışlarında “vergi mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan ödev ve yükümlülüklerine rızaen uyması”, diğer taraftan vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerinin ödev ve yükümlülüklerinde kolaylık sağladığı bütün iş ve işlemler olarak tanımlanabilir (Kahriman, 2016: 229-230). Bu nedenle vergiye gönüllü uyumun gerçekleştirilmesinde vergi yönetiminin de büyük sorumluluğu bulunmaktadır. Örneğin, izaha davet müessesesi, pişmanlık ve ıslah müessesesi ve defter beyan sistemi gibi uygulamalar bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu hususta vergi idaresi tarafından gönüllü uyumu sağlamaya yönelik bütün çalışmalar mükellef odaklı hizmet anlayışının temelini oluşturduğu söylenebilir.

Ana iktisadi akım olan kapitalist ekonomik sistem literatüründe ekonomi ilminin dünya ekonomisine pazarladığı ısmarlama tanımında, sınırsız insan ihtiyaçlarına kıt kaynaklarla cevap vermeye çalışan bir bilim dalı olarak görülmektedir. İşte temel olarak devlet-ekonomi organik ilişkisi, kaynakların kullanımında etkinliğin nasıl sağlanacağı noktasında ortaya çıkmaktadır. Devlet kanalıyla tahsis ilkesi temelinde, varıl kesim ile yoksul kesim arasında gönül köprüsü söz konusu kaynaklarla kurulabilir. Bu kaynaklar temelde en önemli yeri işgal eden ve mali gücün de göstergeleri olan gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Her ne kadar kural ve kaidelerle uyumu sağlamak ve caydırıcılığı uygulamak gerekse de, gönüllü uyum ekseninde mükelleflerin ödevlerini yerine getirmesini sağlamak da çok önemli bir husustur (Güneş, 2017: 128-129). Gönüllü uyum ile kayıtlı mükellef kapasitesinin arttırılması vergi idaresinin kayıt dışılıkla mücadelesinde performans kriterlerinden biridir.

Vergi boşluğu (tax gap) ödev ve yükümlülüklerle uyulduğunda toplanan gelir ile uyulmadığında toplanan gelir arasındaki fark vergi boşluğuna karşılık gelmektedir. Diğer bir ifadeyle toplanması gereken vergi gelirleri ile toplanan vergiler arasındaki farktır (Biberoğlu, 2006: 39). Vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörlerin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik yönleri bulunmaktadır. Mali psikologlar ve sosyologlar sosyal normların vergi mükelleflerinin hareketlerine etkisini incelemektedir. Kişilerin vergi kaçırma ve vergiyi eksiz ödeme kararı çevresinde bulunan referans gruplarındaki kişilerin davranışları ve ahlaki yargılarından etkilenir. Farklı ahlaki değerlere sahip mükelleflerin vergileme karşısında farklı davranışları vardır. Vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel durumlarına göre değişmektedir. Mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, ülkelerin gelir düzeyi, uygulanmakta olan vergi sistemi, vergi idaresinin etkinliği gibi etkenler sıralanabilir (Çetin, 2010: 56).

Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında antagonistik ve sinerjistik temelli iki iklim hâkimdir. Antagonistik iklim açısından vergi idaresi ve vergi mükellefi hırsız-polis “cobs-robber” anlayışı hakim olmakla birlikte bu hususun mükellef üzerinde korkular oluşturmakta vekayit dışılığı sevk edip gönüllü uyumdan uzaklaştırırken, sinerjistik iklim açısından müşteri-hizmet anlayışı hakim olup birlikte çözme gayreti bulunmaktadır. Bu hususta vergi idaresi tarafından mükellefe olabildiğince kibar ve içten davranıldığında mükellefde güven duygusu ile ödevlerini yapmaya sevk ettiği ve gönüllü uyuma yakınlaştırmaktadır (Kirchler vd., 2007: 225). Yine pozitif olumluluk (positive reciprocity) ile öncelikle devletin mükelleflerine yönelik olumlu davranışları vergiye uyumu arttıracaktır (Elgar, 2007: 74). Bu husus cezalandırıcı ve hazineci bakış açısından değil; onarıcı, güveni tesis eden ve öğretici, mükellefin ödevlerini yapmasını sağlayıcı şekilde gönüllü uyumun sağlanabileceğini vurgulamaktadır.

1.2. Suç ve Kabahat

Suç, kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir hareketle meydana getirilen ve ceza rizikosu taşıyan bir kanun metninde yer almış ve tanımlanmış bulunan hukuka aykırı bir fiildir (Dönmezer, 1997: 31). Kabahatler korunan hukuki değerlere göre oluşturulmuş olup hukuka karşı hafif olanları kabahat olarak nitelendirilip amaçlanan hususlar ise idarenin faaliyetlerinin aksaklığa uğratılmadan sürdürülmesini esas alan idari düzenin korunması yatar. Devlet, hukuka aykırı ağır fiilleri işleyen hapis veya adli para cezasına çarptırılıyorsa söz konusu fiil suç olarak vasıflandırılır. Suçlarla korunan hukuki yarar, bütün toplumun huzurunu ilgilendiren kamunun düzeninin korunmasıdır (Şenyüz, 2017: 6-8). Yani suç

kavramı idari düzeni ihlal eden ağır nitelikli fiilleri dikkate alırken, kabahat ise hafif nitelikli fiilleri dikkate almaktadır.

Sosyal yaşamı düzenleyen kurallara bakıldığında, maddi yaptırım olan yegâne alan hukuk kurallarıdır. Söz gelimi görgü kuralları gereği yere tükürülmeyeceği, tükürüldüğünde manevi bir yaptırımla karşılaşan bireyin, hukuk sisteminin amir hükümle yasakladığı bir şeyi yapmak ya da emrettiği hususu göz ardı etmek esnasında maddi bir yaptırım gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Suça ilişkin yaptırımın uygulanabilmesi için söz konusu fiillerin suç niteliğine bürünmesi noktasında bazı unsurları taşıması gerekmektedir. Bu unsurlar; maddi, manevi ve hukuka aykırılık olarak sınıflandırılabilir.

1.2.1. Suçun Unsurları

Kanunilik unsuru, bir hususun suç veya ceza olarak adlandırılabilmesi için mutlak surette kanunda daha önce yerini alması gerekmektedir. Maddi unsur, bir fiil neticesinde dış dünyada meydana gelen değişikliktir. Yani bir suç veya cezadan bahsedilebilmesi için öncelikle bir fiilin mevcudiyeti şarttır. Şenyüz'e göre (2017: 15), maddi unsurun birinci kısmı hareket, ikinci kısmını netice oluşturmakta olup ve aralarındaki unsur illiyet (nedensellik) bağıdır.

Manevi unsur, kabahat veya suçun oluşması için uygun bir fiilin dışında bu fiilin, failin kusurlu iradesinin bir ürünü de olması gerekir. Kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal mevcut ise faile ceza verilmez. Kusurluluk hali kast ve taksir olmak üzere ikiye ayrılır. Kast, failin konusu suç/kabahat teşkil eden bir fiili gerçekleştirirken bilerek ve isteyerek yapmasıdır. Taksir ise, failin konusu suç/kabahat teşkil eden bir fiili gerçekleştirirken gerekli özen ve yükümlülüğe uymamasıdır (Şenyüz, 2017: 22). Vergi hukukumuzda vergi kabahatleri işlenirken kast ve/veya taksir unsuru arasında fark aranmazken, vergi suçu-ağır nitelikli işlendiğinde kast unsuru aranır. Örneğin, sahte belge kullanımında kast unsuru varsa üç kat vergi ziyayı yoksa tek kat vergi ziyayı cezası ile yetinilmektedir. Taksirle işlenen fiiller ise 22. maddede tahdidi olarak belirtilmiştir. Aslında hareket ve netice biliniyor ve isteniyor demektir. Ancak kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller kast unsuru olmaksızın işlenebilmektedir.

Hukuka aykırılık, bir eylem kanun metninde suç olarak tanımlanmış ve bu fiil işlenmişse hukuka aykırılık vukuu bulmuş demektir. Dolayısıyla bir cürmün mevcudiyetinden bahsedebilmemiz için yasaya uygun fiilin icrası ve bu fiil aynı zamanda hukuka aykırı olmalıdır (Şenyüz, 2017: 25-27). Burada önem arz eden bir husus da, kanunların kardeşliği-hükümlerin çelişmezliği prensibidir. Bu prensip gereğince bir kanun metninin suç addettiği bir hususta diğer kanunların meşrulaştırması söz konusu olmamaktadır. Ancak bir fiil bir suç

sayılmakla birlikte bu fiilin hukuka aykırılığını ortadan kaldıran sebepler gerçekleşmiş olabilir. Böyle bir durumda bir hukuka uygunluk sebebinin varlığından söz edilir.

1.2.2. Cezai Yaptırım

Hukuk, sosyal yaşamı düzenleyen bireylerin kendi aralarında ve devlet aygıtı arasındaki ilişkileri düzenleyen, sosyal düzen içerisindeki kaidelerin uygulanmasını sağlayan ve ihlali halinde ise yaptırım uygulamaya yönelik kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Şenyüz ve Aslan'a göre (2015: 12) hukuk, bireylerin ve toplumun ortak menfaatlerini sağlamak amacıyla, kural koyma yetkisine sahip otorite tarafından konulmuş ve kamusal yaptırımlarla desteklenmiş sosyal kurallar bütünüdür. Cürümlerin karşılığının olması toplum halinde yaşamının teminatıdır. Bu hususta kamunun müktedirliğini temin ve sosyal dinamikleri sağlamlaştırmak cezai yaptırımlara bağlıdır.

Ceza kanunları ve tasarıları incelendiğinde prensip olarak edinilen husus, ekonomik suçlara ekonomik ceza yani para cezasının verilmesi kabul edilmiştir. Fakat sadece ekonomik suçlara para cezalarının varlığının yeterli görülmesi ya da başka bir ifadeyle hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanmasına gerek kalmadığı kanısına varmak mümkün değildir. Bu durumun kanıtı olarak Avrupa Konseyi'nin yapmış olduğu çalışmalar bulunmaktadır. Ekonomik suç işleyen kişilere sadece para cezasının verilmesi, söz konusu kişilerin aynı suçu tekrar işlemekten vazgeçirmeyecektir. Çünkü ödemiş oldukları cezaları, ileri dönemlerde hukuka aykırı eylemlerle giderebileceği düşüncesinin varlığı, bu kişileri suç işlemeye daha da cesaretlendirebilir (Mollamustafaoğlu, 2010: 79).

Ceza, toplumun tasvip etmediği hususların gerçekleşmesinde, suç işleyen sorumlu olduğu kadarıyla orantılı bir şekilde korkutan ve caydıran bir araçtır (Dönmezer ve Erman, 2012: 541).

Çalışma, uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerindeki etkilerini tespit etmeye yönelik olduğundan, idare ve mükelleflerin üzerinde uzlaşacakları cezaların (kaçakçılık dışındaki vergi ziyaı cezası) yanı sıra usulsüzlük cezalarının neler olduğunun bilinmesi önem arz etmektedir.

1.3. Türk Vergi Sistemindeki Vergi Suç ve Cezaları

Temel olarak vergi suç ve cezaları idari ve adli vergi suç ve cezaları olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. İdari makamlarca kesilen vergi cezaları mükellef veya sorumlunun ekonomik suçuna mukabil ekonomik tasarruflarına yöneliktir. Katlar (3100 sy 8/1-2.), nispetler (VUK 353/1) veya maktu (VUK 353/2) tutarlar olarak belirlenmektedir. Adli vergi cezaları ise adli makamlar tarafından verilen kararlar ile hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Bu

temel sınıflandırmada bir fiil birden çok suça sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda vergi suç ve cezalarına geçmeden önce ilke ve amaçlarını incelemekte fayda görülmektedir.

1.3.1. Cezaların İlke ve Amaçları

Vergi cezaları, mükelleflere sorumluluklarını hatırlatma, yasaklardan kaçınma ve ödevlerine uymasını, temelde herkesin toplumsal halde yaşamının gereği vergisini ödemesini sağlayarak vergi adaletini sağlamaya yönelik önemli bir araçtır. Bilindiği üzere, VUK'un 331. maddesinde, vergi cezası; "vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır." şeklinde tanımlanmıştır. Söz gelimi bir otel işletmesi hizmet sunumunu gerçekleştirdikten sonra anılan kanunda belirtilen sürede belgesini düzenlemek zorundadır. Aksi halde belge düzenine uymadığından takdir komisyonuna sevk edilerek vergi ziyaı cezası ve özel usulsüzlük yaptırımına maruz kalacaktır.

Belirtmek gerekir ki, bir mükellef aynı zamanda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre basiretli bir tacir olmak zorundadır. Söz konusu kanunun 18. maddesinde: "Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir." denilmektedir. Yani basiretli bir iş adamı gibi davranmakla yükümlü olan davacının bütün ticari ilişkilerinde dikkatli olması mal veya hizmet aldığı veya sattığı kişi ve firmaları tanımıyorsa araştırması iş ve işlemlerini yasalara uygun bir şekilde yürütmesi zorunludur. Aksi takdirde anılan kanunda belirlenmiş olan cezaların muhatabı olacaktır.

Ceza hukukunun genel ilkeleri kapsamında hakkaniyete dayalı, ölçülü ve caydırıcı olması önem arz eder. Ağır ihlallerin ağır müeyyidelerle hafif ihlallerin ise hafif müeyyidelerle cezalandırılması ve bu şekilde orantılilik sağlanması önem arz etmekte ve adilane olması zorunludur (Aydın, 2008: 21).

Kayıt dışı ekonomi ile vergi denetiminin etkinliği birbirini etkileyen önemli alanlardır. Mükellefler ve Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanları nezdinde yapılan bir çalışmada "Türkiye'de kayıt dışılığın size göre en önemli üç nedenini sıralayınız" sorusuna katılımcılar cevaben, vergi yükünün adil olmadığı, vergi cezalarının caydırıcı olmadığı, denetim yetersizliği ve vergi adaletsizliği olarak beyanatta bulunmuşlardır (Kaleli, 2015: 14).

Kayıt dışı ekonomi; vergi yükünün adil olmadığı, vergi cezalarının caydırıcı olmadığı, denetim yetersizliği ve vergi adaletsizliği gibi hususlar birbirini besleyen fasit bir döngü gibidir. Söz konusu fasit döngünün sonucu olan kayıt dışı ekonomiyi dizginlemenin yolu vergi yükünü olabildiğince (Selen ve Tokatlıoğlu tarafından ileri sürülmüş kavram gerekli yerlerde kullanılmıştır.) adilane dağıtımı, olabildiğince vergilemede adaletin tesisi ve etkin caydırıcı vergi ceza sistemi ihdas edilmesi önem arz eden hususlar arasında belirtilebilir.

Diğer taraftan, vergi afları nasıl olsa yine çıkar düşüncesi, kayıtlı mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini engelleyerek performans kriteri olan tahsilât/tahakkuk oranları düşmekte, ceza sisteminin etkin çalışmasına da engel olmaktadır.

Usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarıyla ilgili olarak kanunda belirtilen usul ve şekil hükümlerinin önem ve özveri ile tatbik edilmemesi sonucunda, vergi ziyai cezasını doğmasının önlenememesi, mali kayıtlarda rehavet ve ekonomik hayatta kayıt dışılığını arttıracak gibi, ödevlerine riayet eden mükelleflerin üzerinde de olumsuz etkileri olacaktır. Ayrıca daha önce de belirtildiği üzere bu hususta, suç ve ceza orantısına da gerekli duyarlılık gösterilmelidir. Öyle hükümler ihdas edilmelidir ki, devletin vakar ve itibarını hissettirecek ve mükelleflere ödevlerini, sorumluluklarını hatırlatacak ve de rekabet hukukunu koruyarak caydırıcılık özelliğini dikkate almaya mazhar olabilecek hususlar içermelidir.

Yasal düzenlemeler bazı dönemlerde çok sert uygulanmıştır. Bir takvim yılı içinde kanunen belirtilen belgelerin üç defa kullanılmadığı veya bulundurulmadığı tespit edilen mükelleflerin işyerleri bir hafta süreyle kapatılabilmektedir. Her ne kadar ticari işletme açmak için tacir/esnaf ticaret özgürlüğünden bahsedilmiş olsa da gerçekten ticaret yapmaya gönüllü kişiler tarafından yapılması ve rekabet hukukunu zedelememelidir.

Mükelleflerin dış kaygı kaynağı olarak vergi cezası çarptırılma rizikosuna gönüllü uyumun sağlanmasında ve davranışsal olarak olumlu rol oynamaktadır. Bu alandaki araştırmalarda vergi cezalarının uyum konusunda önemli rol oynadığını göstermektedir. Vergi ceza oranlarının ve türlerinin artması mükellef için vergi kaçakçılığı konusunda caydırıcı etki yapmıştır (Çetin, 2010: 68).

Vergilemede adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri ile vergi tazyikinin düşük mali anestezi etkisinin yükseltilerek, cezaların caydırıcılığına katkı sunacak bir şekilde vergiyi doğuran olaydan tahsilata basit adil ve etkin bir dinamik ve güçlü bir mekanizma oluşturulabilir. Vergi sistemindeki vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, yani lafzı ile ruhunu idrak için yorum yöntemleri ve metotları kullanılamaması, mali çatışmanın yan ısıra kayıt dışılığına nüfuz edememenin önemli bir nedenidir.

Mikro anlamda vergi rekabeti oluşturulmasına yönelik yine belirlilik ilkesi uyarınca vergi erozyonu önlenabilir. Makro düzeyde ise; vergi rekabeti ve yönetim paradigmalarının sisteme entegre edilmesi önem arz etmektedir. Yine bir zamanlar mültezimler tahsilata geldiğinde geçisinin vergi borcuna mukabil geçisini verip borcunu ödeyemediği hususu gibi sert hususlardan kaçınarak mali hayat için vergi kaosundan sıyrılarak katılımcı bir perspektifle kolay ve her kesim paydaşın idrak edebileceği bir klavuz oluşturulabilir.

1.3.2. İdari Vergi Suç ve Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ödevlere uyulmaması veya yasakladığı hususlardan kaçınılmaması esnasında işlenen fiiller cezalandırılmaktadır.

1.3.2.1. Usulsüzlük Cezaları

Mükelleflerin VUK'un 352. maddesinde belirtildiği üzere, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi karşılığında kesilecek olan usulsüzlük cezalarına yer verilmiştir. Vergiyi doğuran olayda önem arz eden kayıt ve belge düzeninin sağlanması amacıyla belirlenen usul hükümlerine uyulmaması neticesinde kesilen cezalardır.

Vergi ziyayı için çanların çaldığını işaret eden usulsüzlük fiilleri tehlike arz etme derecesine göre kendi içinde birinci derece usulsüzlük ve ikinci derece usulsüzlük olarak iki grupta incelenir. İkinci derece usulsüzlükler cezai müeyyide olarak, birinci dereceye göre daha hafif ihlaller olması nedeniyle daha düşük tutarlardan oluşmaktadır. Mükellef grupları itibarıyla VUK'un 504 no'lu Genel Tebliği uyarınca cezalar kesilir.

1.3.2.1.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlük fiilleri, VUK'un 352. maddesinde ve yine 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un mükerrer 8/2. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Cezalar mükellefiyet grubu ve fiil tarihinde yürürlükteki tebliğde belirlenen tutarlar dikkate alınarak kesilmektedir.

- VUK'a göre usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirdiği durumlarda, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesileceği belirtilmiştir. Yani anılan kanunun 30. maddesinde belirtilen fiillerden birini ihlal edilmesi durumunda iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Örneğin, elden verilmesi gereken bir beyannamenin süresinde verilmemesi hem usulsüzlük hem de re'sen tarh nedeni olması nedeniyle iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir.
- Yine 3100 sayılı Kanun'un mükerrer 8/2. maddesinde ise belirlenen fiillerin işlenmesi halinde usulsüzlük cezalarının beş kat olarak uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Özellikle akaryakıt denetimlerinde önem arz etmekte olup dikkat edilmesi gereken önemli konular arasında yer almaktadır. Usulsüzlük cezaları aşağıda örneklerle işlenmektedir.

1.3.2.1.1.1. Vergi ve Harç Beyannamelerinin Süresinde Verilmemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 352/1. maddesi gereğince vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemesi (geç verilmesi/hiç verilmemesi) durumunda birinci derece usulsüzlük

cezası kesilmektedir. Her ne kadar artık günümüzde harçlara ilişkin beyanname olmasa da vergi beyannameleri ilgili özel kanununda ne zaman verileceği belirtilmiştir. Örneğin, Dursun ÖDEMEZ babasının vefat etmesi üzerine, Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesi’ni vefat tarihi itibarıyla dört ay içinde müteveffanın (muris-ölen kişi) son ikametgâhın bulunduğu yer vergi dairesine vermek zorundadır. Dursun’un beyannamesini vermemesi veya geç vermesi cezai yaptırıma tabidir. Çünkü her iki durum da süresinde verilmeme olarak yorumlanmaktadır. Belirtmek gerekir ki, beyannamelerin yüzde doksan dokuzu elektronik ortamda verilmekte iken söz konusu hükmün revize edilmesi gerekmektedir.

1.3.2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Tutulması Zorunlu Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tutulmaması

Vergi Usul Kanunu’nun 172., 182. ve 220. maddelerinde kimlerin hangi defterleri kullanacağı ve tasdiğe tabi defterlerin hangileri olduğu belirtilmiştir. Örneğin, Korkmaz Ödemez Tur. Tic. Ltd. Şti.’nin birinci sınıf tacir olması münasebetiyle yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri kullanması zorunludur. Bunlardan bir tanesini tutmaması ceza kesilmesini gerektirmekte olup söz konusu fiil re’sen takdir nedeni de sayıldığından, cezasının iki kat olarak uygulanması gerekmektedir. Bu hususta ayrıca vergi ziyai meydana gelmesine gerek yoktur. E-Defter uygulamasına ilişkin hükümler ilgili genel tebliğde belirtilmektedir.

1.3.2.1.1.3. Defter ve Belgelerin Doğru Bir Vergi İncelemesi Yapılmasına İmkân Vermeyecek Derecede Eksik Karışık veya Usulsüz Olması

Mali Anayasamız olan VUK’un 134. maddesinin amir hükmünde, vergi incelemesinin amacından hareketle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun incelenmesinde, araştırma ve tespitin defter ve hesaba dayandırılmasının önemi vurgulanmıştır. Bu hususta bir incelemenin yapılabilmesi için defter ve vesikaların noksan, usulsüz ve karışık olması 352/1-3. maddesindeki cezai müeyyideyi gerektirecektir.

1.3.2.1.1.4. Ekim ve Sayım Beyanına Uyulmaması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 54. maddesine göre zirai işletmeler, VUK’un 243. ve 244. madde hükümleri gereğince, zirai işletme büyüklüğü ölçüsünün üzerinde bulunan “çiftçiler”, zirai işletmelerinin bulunduğu köy veya mahalle muhtarlıklarına her yılın Kasım ayı içinde ekim sayım beyanında bulunmak zorundadırlar. Aksi halde anılan kanunun VUK’un 352/1-5. maddesi uyarınca çiftçilere birinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir.

1.3.2.1.1.5. Vergi Usul Kanunu’nun 215– 219 Madde Hükümlerine Uyulmamış Olması

Vergi Usul Kanunu'nda kayıt esnasında belirlenmiş kural ve kaideler, defterlerin kayıt düzenine ait hükümler 215. ve 219. maddelerinin arasında etraflıca belirtilmiştir. Tek düzen hesap planına ve muhasebe ilke ve standartlarına uyum mutlak zorunluluk ve önem arz eden asli bir ödev olarak belirtilmiştir. Örneğin; Anlaşmalı matbaa işletmecisi olan Yıldız Matbaacılık kanuni defterine kayıtlar yaparken VUK uyarınca kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik ve ilgili tebliğlerin hükümleri gereğince, yanlış bir kayıt yaptığında muhasebe ilkelerini göz önünde bulundurarak işlemini düzeltmek zorundadır.

Belirtmek gerekir ki vesikalar vergiyi doğuran olayı ispat araçlarıdır. Belge düzenine uygunluk sağlıklı bir vergilendirme sürecinin başat hususudur. Geç düzenlenen bir belge, defter kayıtlarına geç intikaline neden olmakta ve bir fiil ile birçok suç/kabahat işlenmesine ve ceza kesilmesini gerektiren bir olay olarak vuku bulmaktadır.

1.3.2.1.1.6. İşe Başlamanın Zamanında Bildirilmemesi

Vergi Usul Kanunu’nun 153. maddesinde, gerçek kişilerin işe başlama bildirimlerini, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde yapacakları belirtilmiştir. Bu bildirim işletmenin avukat ya da mali müşavirleri aracılığıyla da yapılabilir. Şirketlerde ise söz konusu bildirimleri aynı süre içerisinde ticaret sicil memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Bildirimlerin yazılı olması genel esastır. Aksi halde VUK’un 352/1-7. maddesinde yer alan birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

1.3.2.1.1.7. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi Birinin Tasdik Muamelesinin Yaptırılmamış Olması

Vergi Usul Kanunu’nun 221. maddesinde tasdik zamanı hakkında hükümlerini kapsamaktadır. Mükellefler, faaliyet türleri ve mükellef gruplarına uygun olan defterleri tutarlar ve tasdik ettirmek zorundadırlar. Mükellefler tarafından zuhur edebilecek yaprak koyma veya koparma gibi olumsuz hususların önlemeye yönelik tedbirlerden biridir. Anılan kanunun 222. maddesinde tasdiki yeniletmeye ilişkin hükme yer verilmiştir. Bu itibarla önemli bir ödev olan tasdik zamanını gözetmeyen mükellefler usulsüzlük kabahati işlemiş olurlar.

Bilindiği üzere VUK 486 sıra no’lu Tebliğde, serbest meslek erbapları, gerçek usulde ikinci sınıf tacirler ve basit usul ticari kazanç sahiplerini kapsayan Defter Beyan sistemi getirilmiştir. Bu mükellefiyet gruplarında tasdik işlemi elektronik ortamda yapılmaya

başlanmış olup bu sistemin getirmiş olduğu ödevlere uyulmadığında VUK ilgili hükümleri kapsamında cezai yaptırıma tabi olacaklardır.

1.3.2.1.1.8. Diğer Ücretler Üzerinden Salınan Gelir Vergisinde Tarh Zamanı Geçtiği Halde Verginin Tarh Ettirilmemiş Olması

Gelir Vergisi Kanunu 64., 103., 109., 110. maddelerinde, diğer ücretlerin vergilendirilmesiyle ilgili hükümler açıklanmıştır. Diğer ücretlilerin geliri, asgari ücrete bağlı olarak tarh edilmektedir. Verginin tarh zamanı, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayıdır. Takvim yılı içinde işe başlayanlarda tarh işlemi, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde yapılır. VUK'un 251. maddesinde, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Aksi halde anılan kanunun mükerrer 30. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde tarhiyat işlemi yapılır. Diğer ücretlilere ait vergi hesaplaması aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla belirtilmiştir.

Tablo 1.1. Diğer Ücretli Vergisi Hesaplanması

YILLAR	Verginin Hesaplanması	Ödenecek Vergi(TL)
2014	$1.071,00 \times 12 = 12.852\%25 = 3.213\%15$	481,95
2015	$1.273,50 \times 12 = 15.282\%25 = 3820,50\%15$	573,10
2016	$1647,00 \times 12 = 19.764\%25 = 4941\%15$	741,15
2017	$1.777,50 \times 12 = 21.330\%25 = 5332,50\%15$	799,90
2018	$2.029,00 \times 12 = 24.348,00\%25 = 6.087\%15$	913,05

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu 64., 103., 109., 110. maddesi göz önünde bulundurularak yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.3.2.1.1.9. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin 342. Maddenin İkinci Fıkrasında Belirtilen Süre İçerisinde Verilmiş Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesinde Veraset ve İntikal Vergisi'nde beyanname verme süresi sürelerine müteakip birinci ve ikinci ek süre olmak üzere iki ek süre verilir. Belirtilen süreler içinde, mükellefler (varisler) beyannamesini vermezse kendisine tebliğ edilmesi şartıyla, 15 günlük süre daha ilave süre verilir. Bu zaman zarfında da verilmezse ikinci ek süre tebliğ (beyana çağrı) edilmek suretiyle ödev yerine getirilmezse birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

1.3.2.1.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlük fiillerine göre daha hafif ihlaller olan ikinci derece usulsüzlük fiilleri, VUK'un 352. maddesinde yer alan usulsüzlük cezaları sırasıyla açıklanmaktadır.

1.3.2.1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Süresinin Sonundan Başlayarak 342. Maddenin 1. Fıkrasında Belirtilen Süre İçinde Verilmiş Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesi gereğince tahakkuk işlemi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleme süresinde verilmeyen beyannameler için ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmektedir. Yukarıda detaylı şekilde açıklandığı üzere fiillerin resen takdiri gerektirmesi durumunda iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir.

1.3.2.1.2.2. Ekim Ve Sayım Beyanlarının Süresi İçinde Veya Kanunda İstenilen Bilgileri İhtiva Edecek Doğru Bir Şekilde Yapılmaması

Vergi Usul Kanunu'nun 243. madde hükmünde, GVK'nın 54. maddesinde yazılı işletme hadlerinin üstünde bulunan çiftçiler ve zirai firmalar bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurken belirtilen hususlar çerçevesinde ödevlerini yerine getirmediklerinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

1.3.2.1.2.3. Vergi Kanunlarında Yazılı Bildirmelerin Zamanında Yapılmamış Olması

İşe başlama bildirimi dışındaki diğer konularda bildirimde bulunma yükümlülüğü yerine getirilmediğinde ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Söz konusu hususlar VUK'un 157. ile 169. madde hükümleri gereğince zorunluluğu olan bildirimler tahdiden belirtilmiştir.

Burada önem arz eden hususlardan işi bırakma ve şube işe başlama/terk diğer konulara girdiğinden ikinci derece usulsüzlüğü gerektirir. Örneğin, mükellefin faaliyetini değiştirmesi, şube faaliyetine başlaması ya da ek faaliyette bulunması halinde bir ay içinde vergi dairesine bildirmelidir. Konunu başından belirtildiği üzere bu hususlar kanun koyucu tarafından önem derecesine göre sınıflandırılmıştır. Yine önem arz eden diğer hususlardan işi terk dilekçesinin verilmesinin yanı sıra, mükellefin belge iptallerinin yaptırılması, yazarkasalarının kapatılması, POS cihazlarının iptal edilmesi de önemli ödevleri arasında yer almaktadır

1.3.2.1.2.4. Vergi Karnesinin Süresinin Sonundan Başlayarak 15 Gün Geçtiği Halde Alınmamış olması

Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesinin birinci fıkrasında, Diğer ücretliler karne mecburiyetlerinin olduğu, 248. maddesinin üçüncü fıkrasında, mükellefin vergi karnelerini, vergi dairesine ibraz süresi, işe başladıkları tarihten başlayarak bir ay olduğu, sürenin sonundan başlayarak, 15 gün içinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz etmeyenler için, 352/2-5. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

1.3.2.1.2.5. Tasdiki Mecburi Olan Defterlerden Herhangi birinin Tasdik Muamelesinin Süresinin Sonundan Başlayarak Bir Ay İçinde Yaptırılmış Olması

Vergi Usul Kanunu'nda tasdike zorunlu defterlerin herhangi birinin 221. maddesinde belirtilen sürelerin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik ettirilmemeleri ikinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektirir. Örneğin; Dursun ÖDEMEZ gerçek usulde bilanço esasına tabi mükellef iken, yevmiye defterinin tasdikini süresinde yaptırmamışsa cezai işleme muhattap olacağı açık olup VUK'un 352/2-6. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

1.3.2.1.2.6. Vergi Beyannameleri Bildirimler Evrak ve Vesikaların Kanunen Belli Şekil ve Muhteviyatı ve Ekleri İle Bunlarla İlgili Olarak Yapılan Diğer Düzenlemelere İlişkin Hükümlere Uyulmamış Olması

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin ihdas gerekçesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na; teknolojinin gelişimiyle birlikte, dinamik mali yaşama muhasebe ve vergilendirme iş ve işlemlerine esas olmak üzere yetki verilmiştir. VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'in 7. maddesinde basım ve dağıtım yapılacak belgelerin şekil ve muhtevasında nelere dikkat edileceği belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı düzenlemelerde kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, idari düzenlemelerle öngörülen zorunlu bilgileri taşımamaları halinde, VUK'un 352/2- 7. madde hükmü gereğince ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı tabiidir.

1.3.2.1.2.7. Hesap veya Muamelelerin Doğruluk veya Açıklığını Bozmamak Şartıyla Bazı Evrak ve Vesikaların Bulunmaması veya İbraz Edilmemesi

Özel usulsüzlük fiillerinin vergi ziyana sebebiyet verme yatkınlığından dolayı daha hafif nitelikte olabilecek fiiller işlendiğinde, bazı belgelerin bulunmaması veya ibraz

edilmemesi bu bent kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. 2019 yılına ait ceza tutarları 504 no'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

Bilindiği üzere, 28.02.2005 tarihinden itibaren sevk irsaliyelerinde fiili sevk tarihinin bulunmadığının tespiti halinde Vergi Usul Kanunu 345 no'lu Genel Tebliği gereğince özel usulsüzlük cezası yerine "ikinci derece usulsüzlük" cezası kesilecektir.

1.3.2.2. Özel Usulsüzlük Cezaları

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin gerekçesinde belirtildiği üzere; vergi güvenliğini sağlamak üzere vergi ziyana yol açacak suçların zamanında önlenmesi için kayıt nizamına vurgu yapılmış olup önemi belirtilmiştir.

Özel usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlüğe göre vergisel açıdan daha ağır yükümlülükler içeren hususların yerine getirilmemesi durumu olduğundan özel usulsüzlük kabahatinin işlenmesi durumunda vergi kaybının ortaya çıkma ihtimali daha fazla olmaktadır. Bu sebepten dolayı usulsüzlük cezaları “tehlike kabahati” olarak tanımlanırken, özel usulsüzlük cezaları “yakın tehlike kabahati” olarak tanımlanabilir (Korkmaz, 2014: 24).

Bir rivayete göre, “Osmanlı Devleti’nde uzun bir aradan sonra seferden galip dönüp gelenek haline gelmiş zafer kutlama merasimi düzenlenmeyince, dönemin padişahı küplere biner ve sadrazamı çağırır. Sadrazam padişahın huzuruna gelir. Padişah, sadrazam efendi bu ne rezalet nerde bizim örf adetlerimiz nerde cem ve cümbüşümüz diye haykırınca sadrazam korkuya kapılır. Cevaben hünkârım, yüz tane nedeni vardır deyip arz eder. Birincisi, topların patlaması için barut yoktu der. Tam ikincisini söyleyecek iken, padişah kızar ve konuşmasına son vermesini ister. Barut yoksa, diğerlerinden bahsetmesinin anlamsız olacağı düşüncesiyle bir an önce huzurundan gitmesini ister.” şeklinde anlatılmaktadır.

Kıssadan alınacak hisseye bakıldığında, genel olarak makro düzeyde bir vergi sisteminde mali gücün en önemli göstergesi olan servet vergilenemiyorsa, diğer taraftan mikro düzeyde spesifik olarak yazar kasalardan fiş kesilmiyorsa vergi sisteminin güçlü olması beklenemez. Bu bağlamda da mal ve hizmet satışları neticesinde düzenlenmesi gereken fiş/fatura/serbest meslek makbuzu gibi mali mahiyeti olan belgelerin düzenlenmemesi, verilmemesi ya da alınmaması en önemli noksanlıktır. Çünkü verginin doğumuyla belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle bir vergi sisteminde belge düzenine uyulması, kalkınmanın yegane temeli olan vergi güllesinin barutudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinde; Vergi Dairesinin mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ceza kesmeye veya vergi tarhiyatı yetkisinin hangi idareler tarafından yapılacağı VUK'un 365. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Cezalar kural olarak merkezinin bağlı olduğu yer vergi dairesi tarafından kesilmektedir. Söz gelimi kaçakçılık fiiline iştirak eden mükellefe kesilecek cezada yetkili vergi dairesi, kaçakçılığın yapıldığı asıl failin bulunduğu, diğer bir ifadeyle gerçek durumu yansıtmayan belgenin düzenlendiği ya da kullanıldığı yer vergi dairesidir (2012/3 nolu VUK İç Genelgesi).

Türk Ceza Yasası'nın 312. maddesinde de hüküm altına alınan açık ve yakın tehlike ölçütü usulsüzlük cezalarından daha ağır fiilleri ihtiva eden özel usulsüzlükler açısından da dikkate alınabilir. Aslında gerekçede görüldüğü üzere amaç vergi güvenliğini korumak ve vergi ziyana yol açacak suçların zamanında bastırılması ve kayıt nizamına vurgu yapılmıştır. Örneğin, yaygın yoğun vergi denetimleri, yoklama vb. mükellefi denetleme yolları da aslında önleyici idari işlemlerdir. Usule ilişkin hükümlerin etkin uygulanamaması sonucunda vergi ziyana davetiye, ekonominin kayıt dışı birimlerini alarma geçirip kayıt içindeki yükümlülerin de kayıt dışına çıkmalarına yol açılması sonucunu doğurmaktadır.

1.3.2.2.1. Vergi Usul Kanunu'nun 353. Maddesi Gereğince Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen özel usulsüzlük fiil ve cezaları hükümler bazında açıklanmıştır. Anılan kanunun 353/1. maddesinde; belirtilen belgelerde uyulması gereken hususlara dikkat edilmediğinde, maktu veya nispi (%10'u) tutarlarda özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgeler 27.03.2018 tarihi itibarıyla 7103 sayılı yasa ile 353/1-2. maddesine eklenmiştir. Örneğin; mükellef Dursun ÖDEMEZ, satmış olduğu mal/hizmet karşılığında KDV Dahil 7.000,00 TL'lik fatura düzenlemediği/vermediği denetim/yoklama/inceleme/teftiş esnasında tespit edildiğinde 7.000,00 TL'lik tutarın yüzde onu 700 TL olduğundan 240 TL maktu ceza tutarı değil, nisbi olarak belirlene ve belgede yer alan tutarın %10 nispetinde 700,00 TL nisbi ceza kesilecektir.

VUK'un 353/2. maddesi gereğince; birinci fıkrada belirtilenlerin dışındaki belgelerin düzenine uyulmadığında maktu tutarda ceza kesilmektedir. Örneğin, mükellef Temel KORKMAZ'ın satmış olduğu 50 TL'lik hamsi balığı karşılığında fiş vermemesi ve tespiti esnasında 240 TL ceza Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi ile E-Tebliğat adresine gönderilecektir.

VUK'un 353/3. maddesi gereğince; 232/1-1 ile 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin yani vergi mükellefi olmayan nihai tüketicilerin

düzenlenmesi zorunlu olan belgeleri almadıklarının tespit ihbarname yerine geçen tutanak ile beşte bir (1/5) oranında ceza kesilir.

VUK'un 353/4. maddesinin hükmünde; defterlerin ve belgelerin düzenine ilişkin hususların ihlalinde her tespit için cezası kesilir.

VUK'un 353/6. maddesi gereğince; muhasebesel işlemlerin ve uygulamasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara maktu tutarda ceza kesilmektedir. Örneğin; elden yapılan bir ödemeyi banka yoluyla yaptığı yanlışlığını uyandıracak şekilde tek düzen hesap planına ve muhasebe ilke ve standartlarına uymayarak yevmiye defterine kaydeden mükellef Temel KORKMAZ için usulsüzlük cezasını gerektirir. Aynı zamanda anılan kanunun 353. maddesinin altıncı fıkrası ve mükerrer 355. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince özel usulsüzlük cezalarının kesilmesi durumu söz konusudur. Bu husus da resen 30. maddede tahdiden belirtilen tarh sebebi olması nedeniyle iki kat usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Defter ve vesikalar, tevsik açısından önemli olması münasebetiyle ihticaca salih (anlaşılır) bir şekilde kayıt altına alınmalıdır. Dikkat edilirse bir fiil ile farklı ve aynı neviden kabahat/suç işlenebilmekte ve cezaya muhattap olunabilmektedir. VUK'un 336. maddesine göre, muhtelif cezayı istilzam (gerektirmesi) etmesi nedeniyle cezalar ayrı ayrı kesilir.

VUK'un 353/8. maddesi gereğince; belge basım ve bildirim ödevlerini ihlal eden matbaa işletmecilerine maktu tutarda ceza kesilmektedir. İlgili yönetmelik ve tebliğlerin hükümleri gereğince, matbaa işletmesi teslim tarihinden itibaren 15 gün içerisinde internet ortamında Gelir İdaresi Başkanlığı'na belge basım bilgilerini aktarmak ve mükellefin hazır hale gelen belgelerinin 1 ay içerisinde teslim almadığında da iptali için Defterdarlık'a bilgi verip bir tutanak altına aldırarak zorundadır. Aksi halde belirtilen ceza kesilecektir.

Katma Değer Vergisi mükelleflerinden 3100 sayılı kanun, ilgili tebliğ ve sirkülerlerle yazar kasa kullanımlarına ilişkin olarak belirlenen ödev ve yükümlüklere uymayanlar adına Vergi Usul Kanunu'nun 353/8. maddesinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un 353/9. maddesi gereğince; vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğunu yerine getirmeyenler hakkında ve 353/10. maddesi gereğince; yoklamaya ilişkin 127/d maddesi uyarınca, görevlilerin uyarılarına uymayan kişilere de maktu tutarda ceza kesilmektedir.

VUK'un 353. maddesinde yazılı usulsüzlükler sonucunda, vergi ziyayı da meydana gelse dahi vergi cezaları ayrıca kesilmekte olup 336. madde hükmüne göre kıyas hükmü uygulanmaz.

1.3.2.2.2. Vergi Usul Kanunu'nun 355. Maddesi Damga Vergisinde Özel Usulsüzlük

Ödenmemiş veya eksik ödenmiş damga vergisi kâğıtları veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden 2 TL den az olmamak kaydıyla maktu ve nisbi oranlarda özel usulsüzlük cezası kesilir.

1.3.2.2.3. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. Maddesi Gereği Kesilen Cezalar

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. madde hükmü uyarınca Özel usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren hükümler örneklerle açıklanmıştır.

VUK'un mükerrer 355/1. maddesi gereğince; kanunun ilgili maddelerinde getirilen zorunluluklara uymayanlara, mükellefiyet grubuna göre özel usulsüzlük cezaları kesilmektedir.

VUK'un mükerrer 355/2. maddesi gereğince; E-Tebliğat Zorunluluğu ile ilgili getirilen zorunluluklara uymayanlara, yukarıdaki bentte belirtilen mükellef gruplarına göre belirli maktu tutarlara göre özel usulsüzlük cezası kesilir.

VUK'un mükerrer 355/3. maddesi gereğince; özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetlerin veya ödevlerin yerine getirilmesine uymayan mükelleflere yeni bir yazıyla durum tebliğ edilir. Bu tebliğ sonucunda zorunluluğu yerine getirmeyen mükelleflere ceza bir kat arttırılarak uygulanmaktadır.

VUK'un mükerrer 355/4. maddesi ve 459 no'lu Genel Tebliğ'in ilgili hükümleri gereğince; tahsilat ve ödemelerini belgelerle ispatlayamayan mükelleflerden her birine, her yıl belirlenen maktu tutardan'dan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

VUK'un mükerrer 355/5-6. maddesi gereğince; elektronik ortamda beyanname verilmesi ile bildirim veya form verilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde beyannamenin kanuni süresinin sonundan ve bildirim veya formların belirlenen sürelerin sonundan başlayarak belirlenen sürelerde verilmesi ve bildirimde bulunulması halinde belirli nispetlerde özel usulsüzlük kesilmektedir. Sürelerin bitiminde zorunluluğu yerine getirmeyen mükellefler hakkında özel usulsüzlük cezaları tam olarak uygulanmaktadır.

VUK'un mükerrer 355/7. maddesi gereğince; elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme zorunluluğuna uymayanlara ayrıca usulsüzlük ceza kesilmez. Bu hususta bir fiile sadece bir ceza verilmesi gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

Elektronik ortamda verilen beyannameler için farklı bir cezalandırma sistemine geçildi. Elektronik ortamda verilen beyannameler için usulsüzlük cezalarının kesilmeyeceği, elden verilen beyannameler için kesileceği belirtilmiştir. Kanunen elektronik ortamda

verilmesi mecburi olan ve süresinde verilmeyen beyannamelerin kanuni süresinde verilmemesi ya da ve re'sen takdiri gerektiren takdire sevk işlemlerinde, sadece özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Kanuni süresinden sonra elden verilen beyannamelere usulsüzlük cezası kesilirken, elektronik ortamda verilen beyannameler için özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

VUK'un mükerrer 355/8. maddesi gereğince; GVK'nin 98/A maddesi uyarınca verilmesi gereken muhtasar ve prim beyannamesi ile ilgili olarak 5510 sayılı Kanun uyarınca idari para cezası kesilmesini gerektirmesi durumunda usulsüzlük cezası kesilmez.

Dinamik mali yaşamda hem mevzuat hem de teknolojik gelişimler dönüşümü birlikte yaşamaktadırlar. Mali mevzuatta gerçekleşen dönüşümlerde teknolojik altyapının uyumlu olması gerekmektedir. Özel usulsüzlük cezaları ve vergi ziyai cezaları hakkında 336. madde hükmü kapsamında kıyas yasağı uygulanmakta olup özel usulsüzlük fiil ve cezalarına ilişkin 2019 yılına ait ceza tutarları 504 no'lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

Dikkat edildiğinde, VUK 352. ve mükerrer 355. maddesinde cezalar mükellefiyet grubu dikkate alınarak kesilmektedir. Oysa VUK'un 353. maddesinde mükellefiyet grubu dikkate alınmaksızın kesilmektedir. Bu hususta da mükellefiyet grubunun dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde basit usuldeki bir mükellefin satmış olduğu sakız karşılığında kesilen ceza ile bir şirketin yapmış olduğu satış karşılığında her ne kadar %10 nispeti hükümde yer alsa da maktu tutarların farklı belirlenmesi hakkaniyete daha uygun olacaktır.

Diğer taraftan VUK 353/1-2. fıkralarında belirtilen verilmesi ve alınması gereken belgelerin verilmemesi fiiliyle alınmaması fiilinin ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu husus belge düzeninde aksaklık yaşayan mükelleflerin karşı (mal/hizmeti satan-düzenleyecek) mükelleften belge alamaması halinde almayan mükellef adına da ceza kesilmesini gerektirmekte ve uyuşmazlıklara davetiye çıkarmaktadır.

1.3.2.3. Vergi Ziyai Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde belirtildiği üzere, vergi ziyai fiilini oluşturan haller hüküm altına alınmıştır. Bilindiği üzere, anılan kanunun 20., 21., 22., ve 23. maddelerinde vergilendirme süreci, aynı kanunun 9. maddesinde belirtilen verginin subjesinin objesine teması halinde vergiyi doğumu ile başlayıp tahsilatla sona ermektedir. Tahakkuk safhası, hesaplanan ve tebliğ edilen bir verginin ödenecek bir aşamaya gelmesidir. Tahakkuk aşamasında, vergi sorumlusu veya mükellefi ödevini aksatıp tahakkuk safhasının geç, eksik ya da aykırı beyanlarda bulunarak vergi ziyaya sebebiyet verebilmektedir.

VUK'un 344/1. maddesi hükmü gereğince, 341. maddede anılan vergi ziyaı fiilinin oluşması hallerinde mükellef hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı (yüzde yüz) kadar vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344/3. maddesi hükmü gereğince belirtilen hallerde mükellefe ziya uğratılan verginin elli (%50) oranında uygulanacağı belirtilmiştir. İdarenin haberdar olması durumunda, yani idare mükellefi takdir komisyonuna sevk etmesi ve incelemeye başlaması halinde ziyaa uğratılan verginin bir kat (yüzde yüz) kadar ceza kesileceği belirtilmiştir.

1.3.3. Adli Vergi Suç ve Cezaları

Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesinde, “Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir” denilmektedir. Bu sebeple basiretli bir tacir gibi davranmakla yükümlü olan davacının bütün ticari ilişkilerinde dikkatli olması mal veya hizmet aldığı veya sattığı kişi ve firmaları tanımiyorsa araştırması iş ve işlemlerini yasalara uygun bir şekilde yürütmesi zorunludur. Bu husus sahte belge kullananlar açısından önem arz eder. Mali yazında, sahte belgeyi düzenleyenler ve kullananlar arasında bilinçli bir illiyet bağının olduğu yaygın bir görüş olarak kabul edilmektedir. Bu illiyet bağı ekonomi literatüründe de popüler bir tez olan ve J. B. Say tarafından ileri sürülen Say Yasasına göre, “Her arz kendi talebini yaratır.” düşüncesinin mali alana yansımadır. Yani Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefin öte yandan anılan kanun hükümlerine göre basiretli bir tacir kanundan kaynaklanan ödevlerini, yükümlülüklerini ve sorumluluklarını gayet iyi bilmesi gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nun 4. maddesinde,

- Kanun bilmemenin mazaret sayılamayacağı ve ancak sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak bir suç işleyen kimsenin sorumlu olmayacağı,
- Anılan kanunun 5. madesinde ise; bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Yeni Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 359. ila 363. maddeleri arasında düzenlenen “vergi suçları” hakkında geçerli hükümler olduğu açıktır.

Vergi idaresinin, kayıt dışılığın yüksek oranda olması nedeniyle denetimi tam anlamıyla gerçekleştirememesi gerekse de bazı fiilleri olabildiğince dizginleyememesi

nedeniyle vergi cezalarında caydırıcılığı artırmak için hürriyeti bağlayıcı cezaların adli cezalara başvurma ihtiyacı doğmuştur.

1.3.3.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi ziyayı cezasına yol açan fiillerin niteliğine ve kast unsuru taşıyıp taşımadığına göre cezai yaptırımları farklı olmaktadır. Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat olarak ve iştirakçilerine de tek kat vergi ziyayı cezası kesilmektedir (VUK md 344/2). Vergi ziyasına VUK'un 359. maddesinde yazılı fiillere, sahte belge (naylon fatura) düzenleme veya kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma gibi fiiller bulunmaktadır.

Dikkat edilmesi gereken husus, 359. maddedeki fiili işleyenler, son fıkra hükmüne göre 371. madde hükümlerine uydukları takdirde mükelleflerin cezalandırılmayacağı kabul edilmiştir. İşlenen kaçakçılık suçları neticesinde vergi ziyayı doğmuş ise ilke olarak vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ayrıca vergi kaçakçılık suçları için bağlayıcı ceza da kesilmeyecektir. Cumhuriyet savcılığı kovuşturmaya yer olmadığı kararı verecektir (Bayraklı, 2017: 61).

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinde suç unsurları; maddi unsur, manevi unsur kanuni unsur ve hukuka aykırılık olarak incelenmektedir;

Maddi unsur, bir eylemi yapma veya gerçekleştirmek veya eylemi yapmama diğer bir ifadeyle ihmal etme sonucunda suçun vuku bulmasıdır. VUK 359. maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır. Örneğin; mükellef Temel KORKMAZ'ın market işletmesinde satmış olduğu tek el ürününe ilişkin olarak temel gıda maddesi olarak belge düzenlemesi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemedir. Dikkat edilirse hareket ve netice arasında illiyet bağının olması gerekmektedir. 3065 sayılı KDV kanunu açısından indirim konusu yapılan bu vergiler tespit edildiğinde, mükellef 2015/1 sayılı KDV İç Genelgesi ve KDV Uygulama Genel Tebliği ilgili hükümleri gereğince indirimleri idare tarafından reddedilip Özel Esaslar kapsamına alınarak vergi incelemesi yoluyla kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde tarhiyatlar yapılmaktadır.

Kanuni unsur; evrensel hukuk prensibi olan “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinden hareketle, suç sayılan fiillerin ve muhattap olunacak cezaların kanunda yer alması demektir. Bu prensibin temelinde İngiltere’de deklare edilen Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)’da yer alan -nullum tributum sine lege scripta-dır. Yani bir hususun suç veya ceza olarak adlandırılabilmesi için mutlak surette kanunda daha önce yerini alması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle şifailik, iptidailik ve keyfilik gitmiş olup yerini yazın almıştır.

Manevi unsur ise Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde belirtildiği üzere, suçun varlığı kural olarak kasta bağlıdır. Yani vergi mükellefi bir suçu işlerken, bilerek ve isteyerek işler ve aynı zamanda sonucundan da haberdar olup başına gelebilecekleri bilir ve kabullenir. Veyahut basiretli bir tacir gibi bilmek zorundadır. Anılan kanunun 5. maddesinde de belirtildiği üzere, göre kanunları bilmemek mazeret sayılmamaktadır. Bu hususta 3568 sayılı yasa kapsamında meslek mensuplarının yol gösterici olup adeta idare ile mükellef arasında bir köprü görevi görmekte olduğundan müteselsil olarak sorumluluk verilmiştir.

Hukuka aykırılık unsuru, hukuk sisteminin yasakladığı bir emri yerine getirmemek veya emrettiği hususları yapmamaktır. Şöyle ki, mükellef Temel KORKMAZ'ın haksız yere kanuna aykırı hareket ederek faaliyeti ile ilgili olmayan hatta sahte bir belgeyi gider olarak göstermesi örnek olarak verilebilir. İşte kümülâtif olarak bu dört unsurun nedensellik bağıyla bir arada bulunması hususunda suç işlenmiş kabul edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde vergi incelemesi neticesinde 359. maddede yazılı fiilleri hakkında adli ve idari görevlilerin yapacağı iş ve işlemler hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, vergi idaresinin ve adli makamların vergi kaçakçılığına ilişkin nasıl bir yol izleyecekleri ve nihayetinde kesilen ya da hükmedilen cezalarda tarafların birbirine karşı bağlayıcılığının olmadığı belirtilmiştir. Oysa sahte belge düzenlemiş olan bir mükellefin adli yargılama sonucu hüküm giymemesi ya da tam tersi bir hususun varlığı hukuk sistematigi içindeki hükümlerin inandırıcılığı üzerine olumsuz etkileri olabilir.

İbn-i Haldun'un fikir babası ve Arthur Laffer tarafından geliştirilen Laffer Eğrisi'nde (Laffer Curve) vergi oranları-vergi tutarları ölçü korelasyonu, vergi cezaları için de uygulama alanı bulabilir. Bilindiği üzere, Al Capone işlediği iddia edilen cinayetler serisinden değil, vergi suçu işlediğinden Amerika Devleti kanunları gereğince hapis cezası ile cezalandırılmıştı. Evrensel hukuk prensibi olan açık ve yakın tehlike ilkesi göz önünde bulundurularak yakın tehlike esnasındaki fiillerin yaptırımını ağırlaştırılabilir.

1.3.3.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali

Mükellefin, vergi idaresine karşı yükümlülükleri, ödevleri ve sorumlulukları olduğu gibi, aynı şekilde vergi idaresinin de, mükellefe karşı sorumlulukları vardır. Bu noktada karşılıklı güven çok önem arz eden bir husustur. Nasıl ki özel sektörde bir doktor veya avukat hastasının veya müvekkilinin bilgilerini ifşa edemiyorsa, aynı şekilde vergi idaresi de mükellefinin bilgilerini emin el olarak muhafaza etmesi gerekmektedir.

Devlet, vergisel işlemlerini gerçekleştirirken mükellefler hakkında detaylı bilgiler bilgileri edinir ve söz konusu bu bilgileri sadece vergilendirmeye esas işlemlerde kullanılması

gerekir (Şenyüz, 2017: 429). Vergi mahremiyeti mükelleflerin sırlarının gizli tutulması gereğini ve bu sırların sadece vergi memurları değil kanun hükmünde belirtilmiş olan kamu görevlilerince açıklanması yasağını ifade etmektedir (Sonsuzoğlu, 2000: 119).

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde; Vergi Mahremiyeti hakkında, tahdiden belirlenmiş kişilerin, mükellefin ve mükellefle ilgili işlemleri üçüncü şahıslara karşı davranılması gereken kurallar hüküm altına alınmıştır.

Özellikle sahte veya içerik itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenlenmesi veya kullanılması durumlarında (SMİYK) vergi inceleme raporuyla mesleki kuruluşlarına meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin dışında sayılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi ve /veya ceza ihbarnameleri ekinde yer alması gereken belgeleri (vergi inceleme raporu vb. tarhiyatın dayanağı) düzenleyen 35. ve 366. maddelerinde ve ilgili yönetmelikte hükme bağlandığı görülmektedir. Uluslararası hukuk literatüründe savunma haklarını kullanabilmeleri açısından silahların eşitliği prensibi gereği mükellefin ne ile neden, niçin ve nasıl muhattap olduğunu bilmesi gerekmektedir.

Bu haliyle, vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporlar hazırlayıcı işleve sahip olup idarenin yapacağı tarhiyatın dayanağı olup doğrudan dava konusu edilememektedir (Torunoğlu, 2010: 198).

Vergi İnceleme Raporu (VİR)'nin ekini oluşturan, Vergi Tekniği Raporu(VTR)'nin idare tarafından tebliğ edilmemesinin sebebi, diğer mükelleflerle ilgili bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmesidir. Sahte belge kullanımı ile ilgili olamayan vergi incelemelerinde münhasıran incelenen mükellefi ilgilendiren vergi inceleme raporlarına VTR'lerin ek olarak verilebileceği ortaya çıkmaktadır.

1.3.3.2.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi mahremiyetinde ihlali hali suçu ve cezası VUK'un 362. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

1.3.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasında; vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hususta dikkat edilmesi gereken husus, İdare Mahkemelerinde çalışanlardan bahsedilmediği ve bilirkişilerin özel işleri yapmada bir sakınca olmadığıdır. Bu suçun sadece belirli kişiler tarafından işlenilebileceği göz önünde bulundurulduğunda; vergi mahremiyeti ihlali suçuyla ortak yönü özgü suç olduğu hususudur. Her ne kadar özel işlerden bahsedilmiş olsa da hangi hususların özel iş olacağı alanı da açıktır.

Anayasamızda belirtilen eşitlik ilkesi, kamu yararı prensibi vb. hususlarda, ayrıca devlet memurluğunda asalet tasdikinde “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’na, Atatürk İlke ve İnkılaplarına ... tarafsızlık ve eşitlik ilkelerine bağlı kalacağım ve bunları davranış halinde göstereceğime namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.” denilmekle haya, şeref ve haysiyetiyle görev yapılacağı belirtilmektedir. Örneğin; Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi tebliğ edilen bir mükellefin hangi haklarının olduğunun ihbarname ekinde yer almasına rağmen memur tarafından belirtilmesi vergi karmaşıklığı sebep gösterilerek sorumluluk bilinci olarak anlamlandırılabilirken; mükellefin mutlaka yargı yoluna başvurusu bununla ilgili dilekçe hazırlaması vb. hususlar suç sayılır. Çünkü; memur bu hususta hem tarafsızlık ilkesinden ayrılmış hem de görevini kötüye kullanmıştır.

1.3.3.3.1. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanunu’nun 363. maddesinde belirtildiği üzere; bu kanunun 6. maddesindeki durumların oluşması hallerinde Türk Ceza Kanunu’nun 257/1. madde hükmüne göre cezalandırılır. Vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344. maddesine göre vergi ziyası cezası kesileceği belirtilmektedir.

Hükmolunacak ceza, “Görevi Kötüye Kullanma Suçu” için TCK 5/1. maddesi gereğince, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasıdır. Türk Ceza Kanunu’nun 50. maddesi hükmüne göre, kısa süreli hapis cezası (yani, bir yıl veya daha az süreli hapis cezası), para cezasına çevrilmesi imkânı mevcut olmaktadır. Dolayısıyla mükellefin özel işlerini yapma suçunda da, cezanın bir yıl veya daha az süreli hapis cezası olması halinde, bu düzenleme gündeme gelebilecektir. Türk Ceza Kanunu’nun 51. maddesine göre kişilerin belirli şartlarla işlediği suçların cezası ertelenebilmektedir. Mükellefin özel işlerini yapma suçunda da, hükmolunacak cezanın iki yıl veya daha az süreli olması halinde, cezanın ertelenmesi gündeme gelebilecektir. Cezanın iki yıl veya daha az süreli olması halinde, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 231. maddesi uyarınca hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına da karar verilebilmektedir (Şenyüz, 2017: 445).

1.3.3.4. Vergi Cezalarına İlişkin Genel Esaslar

Vergi cezalarına ilişkin genel esaslar VUK’ta “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitapta düzenlenmiştir. Tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi, fiil ayrılığı, tekerrür ve suçlarda birleşme incelenmiştir. VUK’un 331. maddesinde cezalar hakkında, “vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere bu kitapta yazılı vergi cezaları ile cezalandırılırlar” şeklinde hüküm yer almaktadır (VUK md. 331).

Bilindiği üzere, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmaz iken, cezaya muhattap tutulabilmesi için, cezai ehliyete sahip olması gerekir. Genel olarak, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu durumunda olanlar ceza ehliyetine sahiptirler. İstisnai durumlar; VUK'un 332., 333. ve 334. maddelerinde küçük ve kısıtlılar için veli vasi ve kayyım rücu hakkı olmamak üzere, tüzel kişilerde rücu hakkı saklı kalmak üzere kanuni temsilciler, damga vergisinde ise rücu hakkı saklı olmak üzere müteselsil sorumluluk esastır.

1.3.3.4.1. Tek Fiil ile Çeşitli Suç İşlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde belirtildiği üzere, muhtelif vergi ziyaına sebebiyet verilmesi (tek fiille farklı vergilerle ilgili suç işlenmesi) durumunda; ziya uğratılan her bir vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilir. Örneğin; 104 no'lu GVK Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere, ödünç para verme işini mutad meslek haline getirmiş bir mükellefin (ikrazatçının) bu faaliyetinin kayıt dışı olması esnasında; gelir ve gider (banka ve sigorta muameleleri vergisi) açısından vergi ziyayı doğmuş olup ayrı ayrı ceza kesilmesini gerektirir.

Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde belirtildiği üzere muhtelif cezayı istilzam (gerektermesi) etmesi (tek fiille aynı vergi yönünden birden fazla suç işlenmesi-cezaların içtiması) esnasında; cezalardan sadece miktar itibarıyla ağır olanı kesilir. Örneğin; kanuni süresinden sonra verilen Damga Vergisi Beyannamesi'nde iki kat usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasının yüzde ellisi mukayese edilir hangisi ağırsa kesilir.

1.3.3.4.2. Fiil Ayrılığı Tekerrür ve Suçlarda Birleşme

Vergi Usul Kanunu'nun 337. madde hükmüne göre; ayrı ayrı fiillerle vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati işlenmişse bu ayrı fiillerden dolayı ayrı ayrı ceza verileceği belirtilmiştir. Örneğin; Damga Vergisi Beyannamesinin süresinde verilmemesi usulsüzlük fiilidir. Bir mükellefin bir yılda on iki adet sözleşme yaptığı ve beyannamesini vermediği düşünüldüğünde, birincisine tam geri kalanına dörtte bir oranında uygulanacaktır. Burada önem arz eden husus mükellefin kanunlara yeterince nüfuz edememesi nedeniyle, aynı hususta yanılığa düşmesi neticesinde indirim uygulanmaktadır. Oysa; usulsüzlüğü meslek halinde getirmiş olduğu/olacağı düşünülmektedir. Aksi takdirde mükellef davranışların üzerinde olumsuz etkiler oluşturacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 339. madde hükmünde; Vergi ziyasına tekerrür ile sebep olunması durumunda süre ve nispet bazında belirlenmiştir. Bu süre vergi ziyayı cezasında 5 yıl ve %50 ve usulsüzlük cezasında 2 yıl ve %25 oranında uygulanırken özel usulsüzlük cezalarında uygulanmamaktadır. Hükümden de anlaşıldığı üzere, önceki cezanın kesinleşmiş

olması ve ikinci suçun da belirli bir süre içinde işlenmesi gerekmektedir. Cezanın kesinleşmesinden maksat, mükellefin vergi ve/veya ceza ihbarnamesine itiraz etmediğinde veya itiraz edildiğinde, 20.07.2016 tarihinden önce Karar Düzeltme kararının sonucuna göre, 20.07.2016 tarihinden sonra ise Danıştay'ın nihai kararına göre kesinleşmektedir. Örneğin; mükellef Temel KORKMAZ, 2017/09 KDV beyannamesini vermemiş kesilen özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarına ilişkin dava yoluna da gitmemişse 01.01.2018 tarihinden itibaren beş yıl içinde 2018/05 KDV beyannamesini de vermediğinde özel usulsüzlük kapsamında olmadığından sadece vergi ziyai cezası yönünden ikinci beyannamesi yüzde elli arttırılarak cezası kesilecektir. Tekerrür uygulamasına ilişkin VUK 49 no'lu Sirküleri'nde detaylı bilgiler yer almaktadır. İçtima ve tekerrür hükümlerinde uygulanan cezalara ilişkin düzenlemeler VUK'un 340. madde hükmünde belirtilmiştir.

İçerisinde bulunduğumuz bilgi, iletişim ve teknoloji çağının gerekleri doğrultusunda ceza hükümlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Nitekim, VUK 340 no'lu Genel Tebliği hükümlerine göre beyannamelerin yüzde doksan dokuzu internet ortamında verilmekte iken sadece süresiz damga vergisi yükümlülüğü için uygulanan hüküm göz önünde bulundurulduğunda değişimin kaçınılmaz olduğu görülmektedir.

1.4. Vergi ve Vergi Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Küreselleşmenin etkisiyle, değişen dünya düzeninde mali paradigmlar da değişimi kaçınılmaz olarak yaşamaktadır. Vergi politikalarının oluşumunda, ülkeler artık yalnızca kendi sosyal ve ticari teamüllerini değil, akran yabancı ülkelerin de uygulamalarını, sosyal ve ticari teamüller ile uluslararası vergi rekabetini göz önünde bulundurmaktadırlar.

Toplumların birbirleriyle etkileşimi ve rekabetin artması sonucu; sosyal, siyasal, ekonomik hemen hemen her yönden gelişmek istemeleri bireysel ihtiyaçların ötesinde talep edilen mal/hizmet niteliğindeki değişim gelir ve harcama kompozisyonunu sağlamak birey, toplum ve devlet nezdinde sağlamak önem arz eder hale gelmiştir. Gelirlerin ve harcamaların bir disiplin içinde belirli, adil, şeffaf ve uygulanabilir gibi bir takım ilkelere sahip olması gerekir. Gelirlerin ve harcamaların hülasası bütçe ile programlanmaktadır.

Bilindiği üzere, devletin bir takım iktisadi, sosyal ve siyasal emelleri vardır. Söz konusu emellere ulaşmak için elinde sınırlı araçlar olan; kamu harcaması, kamu gelirleri, borçlanma ve bütçe vardır. Kamu gelirleri, kamu harcamaları, bütçe ve borçlanma araçlarıyla interdisipliner maliye bilimi daha teknik ifadeyle kamu kesiminin klasik anlamda üç temel fonksiyonu bulunmaktadır. R. Musgrave bu hususu; gelir dağılımında adalet, kaynak kullanımında etkinlik ve ekonomik istikrar olarak tasnif etmiştir. Ekonomi ilmi sınırsız insan

ihtiyaçlarına kısıt kaynaklarla cevap vermeye çalışan tecrübeler ürünü bir bilim dalıdır. İşte temel olarak devlet- ekonomi organik ilişkisi, kaynakların kullanımında etkinliğin nasıl sağlanacağı noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu kaynaklar temelde en önemli yeri işgal eden gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Yani; gelir elde eden, serveti olan veya harcamaya yapan kişilerden vergi alınır.

Devlet idaresi de bütçesiyle mali, siyasi, ekonomik ve hukuki programını yapar. İçeriğinin belirlenmesi dönemler içerisinde değişmektedir. Harcama ve gelir kompozisyonu iktisadi yaşama göre rol almaktadır. Ancak tecrübeler ürünü ekonomi ilmi göstermektedir ki, en liberal ekonomilerde, diğer bir ifadeyle sadece ana akım ekonomi olan piyasa ekonomisinin çatallaştığı zamanlarda değil her zaman devletler vardır ve var olacaktır. Bu bağlamda, devlet ekonomi organik ilişkisinde bütçe ve planlama önemli bir yer almaktadır.

Vergi; devlet aygıtının, sınırsız insan ihtiyaçlarından doğan kamu harcamalarını finanse etmek için vatandaşların mali güçlerine göre almış olduğu bir kamu geliridir. Özellikle müdahaleci sistemlerde kendini somut olarak gösteren devletin toplum hayatındaki rolü ne kadar artarsa o ülke açısından verginin öneminin yadsınamaz olduğunu gösterir. Toplumsal ve çok önemli bir konu olan vergi olgusunda, Ahmet Cevdet Paşa'nın deyişiyle, usul mutlak olarak esasa tesir etmektedir. Vergi ile ilgili meselelerde yorum, gerçek mahiyet ve usulün esasa mukaddem oluşu, makro düzeyde kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasındaki fonksiyonel ilişki gibidir. Falay'ın (1989: 4), da söylediği gibi, gelirlerini nasıl ve ne şekilde elde ettiğini söyle, sana senin harcamalarının ne olduğunu söyleyeyim." tahayyülünün temelinde kamu gelirlerinin ve harcamalarının karşılıklı bağımlılığı interdisipliner bilim dalı olan maliye ilminin temel sorunu olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda daha fazla gelir daha fazla sosyal ve yatırım harcamaları demektir.

Vergi dairesinin etkinliğinin artırılarak diğer taraftan vergiye gönüllü uyumu eğiliminin artırılması sonucunda bütçede önemli yere sahip vergi gelirlerini arttıracak ekonomik büyümeye dolayısıyla etkin kamu hizmetinin sunumuna kaynak sağlanmış olacaktır (Onuncu Kalkınma Planı, 2013: 161).

Bütçe, hukuki, sosyal, iktisadi, mali ve siyasi yönünden fonksiyonları bulunan bir uygulamadır (Akdoğan, 2011: 334). Bütçenin, iktisadi ve mali fonksiyonu yetersiz olan kaynakların verimli biçimde kullanılması ve devletin harcamaları için çeşitli gelir kaynakları bulması anlamına gelmektedir (Bülbül, 2014: 29). Medeniyet geliştikçe ihtiyaçlar çeşitleniyor ve derinleşiyor. Toplamların sosyal, iktisadi ve teknik olarak gelişme istekleri kamu harcamalarını arttırmaktadır.

Bütçe konusunda benimsenen tanım Fransız maliyeci Edgar Allix tarafından yapılan tanımdır. Ona göre, “Bütçe, devlet aygıtının belli bir zaman dilimi içinde gelirlerini ve de giderleri için yapacağı harcamalarını tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına, giderlerin yapılmasına izin veren bir tasarruftur. Tanım kısa, açık ve bütçenin hemen hemen bütün niteliklerini içinde tanımladığı diğer tanımlara tercih edilmektedir (Edizdoğan, 2006: 3). Bütçe kesinlikle mali, sosyal ve iktisadi olay-olgulara kayıtsız kalmaz. Çünkü ödevleri vardır. Klasik ve modern anlamda bu ödevler bütçeyi fonksiyonel ve devleti ise paternalistik (baba devlet) ve alturistik (diğergam devlet) hale getirir. Devletin üstlenmiş olduğu söz konusu fonksiyonların niteliği, devlet bütçesinin kapsamı ve bütçe büyüklüklerinin zaman içerisinde değişim göstermesi sonucunu yaratmıştır (Akdoğan, 2004: 221).

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde 13 no’lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı’na bağlı olarak Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuştur. Yıllar itibariyle (2006-2018) vergi ve ceza gelirlerinin bütçe gelirleri içindeki payı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo1.2 Vergi ve Ceza Gelirlerinin Bütçe Gelirleri İçindeki Payı(Bin TL)

Yıllar	Merkezi Yönetim Gelirleri	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Vergi/ Bütçe (%)	Vergi Ceza Gelirleri	Vergi Ceza/Bütçe (%)
2006	173.483.430	168.546.745	137.480.292	81,54	3.506.495	2,08
2007	190.359.773	184.802.653	152.835.111	82,60	2.688.764	1,45
2008	209.598.472	203.026.914	168.108.960	82,75	1.741.276	0,85
2009	215.458.341	208.610.436	172.440.423	82,60	2.481.380	1,20
2010	254.277.435	246.051.496	210.560.388	85,36	2.541.040	1,03
2011	296.823.602	286.554.013	253.809.179	88,46	3.591.635	1,25
2012	332.474.895	320.535.674	278.780.848	86,86	3.335.129	1,04
2013	389.681.985	375.563.758	326.169.164	86,84	3.313.499	0,88
2014	425.382.787	408.675.837	352.514.457	86,25	2.610.467	0,63
2015	482.779.900	464.187.530	407.818.455	87,85	4.007.019	0,86
2016	554.139.502	533.202.564	459.001.741	86,08	5.233.787	0,98
2017	630.349.066	607.215.045	536.047.658	88,27	4.366.140	0,71
2018	757.834.311	729.116.968	621.310.598	85,18	4.709.438	0,64

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü www.bumko.gov.tr adresinden 21.06.2019 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur. (Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü adı altında Hazine ve Maliye Bakanlığı birimi olarak devam etmektedir.)

Tablodan da anlaşılabacağı üzere, ortak cüzdanımız olan bütçenin vergi gelirlerine bağımlılığı yüksek düzeyde olup buna mukabil vergi cezalarının bütçe içinde payı oldukça az olduğu görülmektedir. Bütçe verilerine bakıldığında vergilerin bütçe gelirleri içindeki payı yüzde seksen-doksan (% 80-90) düzeyindedir.

Emeği ve alın terinden başka bir getirisi olamayan bir hizmet erbabı gibi, vergi gelirleri dışında gerek enerji gerekse de petrol gibi yer altı kaynakları olmayan bir ülkenin vergi politikalarının oluşumu stratejik bir öneme sahiptir. Vergi idaresinin işleyişi bakımından, mali mevzuattan kaynaklanan aksaklıkların giderilerek ve uluslararası mali sistemdeki rekabet unsuru gözetilerek yeni kaynak arayışlarına itmekte ve var olan sistemin olabildiğince sağlıklı işlemlerini gerektirmektedir. Vergi idaresi tarafından, mali güç ölçütü dikkate alınarak vergiler kümesinden müteşekkil vergi sistematüğinde etkin bir rol alması vergi gelirlerinde bir artışa, dolayısıyla bütçe gelirlerinde artışın sağlanması şeklinde geri dönüşümü olacaktır.

Gelişmekte Olan Ülkelerde, bilimsel çalışmaların neticelerinde görüleceğı üzere, vergilere bağımlılık oranı yüzde seksen-doksan (% 80-90) düzeylerinde olduğu vurgulanmıştı. Bu hususta kalkınmak isteyen ülkelerin vergilere olan bağımlılığı büyük ölçüde önemini göstermektedir. Kalkınmalarının itici güçleri olan vergilerin elde edilmesinde, güçlü bir mevzuat sistemi, etkin bir denetim mekanizması ve caydırıcı cezai müeyyidelerin varlığına bağlıdır.

Kalkınma Bakanlığı'nın yayımladığı Özel Vergi İhtisas Komisyonu Raporu'na göre; Türk Vergi Sistemi'nde mevzuatın sürekli değıştüğinden öngörülebilirliği, yatırımı azalttığı ve karmaşıklığı arttırdığını, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki oranının yüksek olduğu belirtilmiştir. Kayıt dışı ekonominin vergilendirmede adalet ilkesini zedelediğı ve vergiye uyumu zorlaştırdığı, cezaların etkinliğinin zayıflığı ve yeterince denetimin sağlanamadığı, vergilerin tabana yayılamadığını, kamu harcamalarında etkinliğin sağlanamamasının vergiye karşı direnci arttırdığına dikkat çekilmiştir. Özellikle uzlaşma kurumu uygulamasının özel af gibi niteliğı olup vergi cezalarının caydırıcılığını azaltmakta olduğu belirtilmiştir (Özel Vergi İhtisas Komisyonu Raporu, 2014: 3-36).

Ülkemiz mali akran grubu olan OECD ülkeleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Vergilerin kategorize edilmesi esasında dolaylı ve dolaysız vergilerin nispeti, vergileme adaletini ölçmede bir kıstas olarak görülmektedir. Bu hususta ödeme gücü ilkesi kapsamında

vergi adaletinin temininde çok kazananan çok az kazananan az vergi alınması önem arz eder. Vergi otoritesinin görev ve sorumlulukları kadar vatandaşların, bilinç sahibi olması kamunun ortak cüzdanı olan bütçede, ne kadar külfete katlandıklarının ve kamu hizmetlerinin arzından ne kadar istifade ettiklerini sorgulaması gerekir. Ülkemizde dolaylı vergilerin payı 2018 bütçe gelirleri içindeki yaklaşık olarak yüzde altmış beş (%65) dolaysız vergilerin payı ise yüzde otuz beşlerde (%35) kalmıştır.

Varsıl ve yoksul kesim ile emek ve sermaye gelirleri vb. hususları gözetmeyen KDV ve ÖTV gibi vergiler vergi maliyeti açısından daha az maliyetlerle toplansa da adaletsiz vergiler olup, her türlü mal ve hizmet üzerinden alınmaktadırlar. Sosyal, ekonomik vs. saiklerin nispeten dolaysız vergilere göre daha az olmakla birlikte sabit oranlı olup, nihai tüketici olan halkın üzerinde kalırlar. Gelirinin büyük kısmını tüketime ayıran marjinal tüketim eğilimi yüksek olan yoksul kesim bu yükü daha ağır, varsıl kesim ise daha hafif hissederler. Anestezik etkiye sahip olup kolayca yansıtılırlar. Kurumların ödemiş olduğu vergi kapsamında, nispeten gerçek kişilerin tevkifat yoluyla kesilen vergileri de kapsayan gelir vergisinin oransal olarak yüksek olması vergi yükünün de kim ya da kimler tarafından yüklenildiği görülmektedir. Bu hususta vergi bilinci ile dolaylı vergiler arasında bir korelasyon olduğu düşünülebilir.

Şöyle ki, alınan mal/hizmet içinde gizli olan bu vergiler vergi yükümlüleri tarafından pek de sorgulanmamaktadır. Anadolu'da "göz görmeyince gönül katlanır" sözünden de anlaşıldığı üzere görünmeyen ya da uzak olan olay ve olguların kabullenilmesi daha kolay olmaktadır. Mali his iptali yaşanan bu vergilerin de harcandıkları alan daha az sorgulanmakta ve daha ötesinde bir bilinç gerektirmektedir. Bu hususta, siyasal karar mekanizmasının belirlenmesinde ve vergi demokrasisinin gelişiminde vergi bilinci oldukça büyük öneme sahiptir.

1.5. İdari Çözüm Yolları

İdarenin mükelleflerle olan uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan barışçıl yollarla çözmesine idari aşamada çözüm yolları denilmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:4). Bu husus vergilendirme sürecinin yıllarca yargı mercilerinin vereceği bir kararı beklemektense vergi mükellefi açısından ucuz, vergi idaresi tarafından alacağını enflasyona maruz bırakmadan bir an önce ödeme ve yargı mercileri açısından ise iş yükünde yığılmaları önlemesi açısından önem arz etmektedir.

Vergi cezalarının kesinleşmesi halinde, kamu alacağı haline gelmesi ve tahsil sürecine uygun bir biçimde ödenmesi gerekmektedir. Hukuka uygun bir idari işlem olarak kesilen

vergi cezasının en doğal ortadan kalkma nedeni cezanın ödenmesidir (Şenyüz, 2017: 256). Mükellef tarafından ödeme ya da vergi idaresi açısından tahsilat, vergilendirme sürecinin meyvesi olup idari işlemlere ilişkin olarak davaya konu olmaması hususu mali bir arzudur. Daha önce de vurgulandığı üzere vergiyi doğuran olaydan tahsilat safhasına kadar vergisel iş ve işlemlerde vergi mükellefleri ve vergi idaresi arasında anlaşmazlık ya da vergi uyumsuzluklar olabilmektedir.

Vergi, devlet ile mükellef arasında bir borç ilişkisi ortaya çıkartır. Borç ilişkisi çerçevesinde vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasında bazı uyumsuzluklar doğabilir. Bu noktada ülkemizde idari çözüm yolları ve yargı yolu gündeme gelir. İdari çözüm yollarından, vergi hatalarında düzeltme, izaha davet, cezalarda indirim talebi ile pişmanlık/ıslah, hukuk devleti ilkesinin temeli olan belirliliğin ve gönüllü uyum uygulama alanları olup diğer bir çözüm yolu ise, çok önemli ancak mali yazında ve pratikte oldukça tartışılan yönleri bulunan uzlaşmadır. İdari safhadaki bu çözüm yolları, mükellef ve vergi dairesi ilişkilerinin gelişmesi ve yargı yolunun iş yükünü azaltması sebebiyle önemli müesseselerdir. VUK'un 124. maddesinde idarenin şikayet yolu ile müracaatlarda dava açma süresi geçen işlemlerin düzenlenmesi hüküm altına alınmıştır.

Türk Vergi Hukuku'nda vergi uyumsuzluklarının idari aşamasındaki çözümünde uzlaşma ve hata düzeltme, cezalarda indirim yolu olarak görülse de bunların yanı sıra pişmanlık ve ıslahın da kabul edilmesi mümkündür (Karakoç, 2007: 38). Mali yaşamın dinamikliği beraberinde türev yenilikleri beraberinde getirmektedir. Bu yollara ek olarak "izaha davet" müessesesi de eklenebilir.

Vergi affından, vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden hareketleri gerçekleştirenlere uygulanan hukuki ve idari yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Devlet bu durumda elde edeceği gelirden vazgeçmektedir. Vergi affı söz konusu olduğunda genel olarak vergi aslı ve vergi cezaları kastedilir (Kargı, 2011: 9). Vergi afları vergi hukukundaki vergi borcu ve cezalarını sona erdiren tek kurum değildir. Afla benzerlik gösteren pişmanlık, terkin, uzlaşma gibi kurumların ortak özelliği ise süreklilik arz etmesidir (Dönmez, 1992: 21-27). Vergi affı, vergilemede adalet ve eşitlik prensibini ve vergiye uyumu-itaati katleden bir uygulama olarak görülmektedir. Ödevlerine sıkı sıkıya bağlı mükellefler üzerinde olumsuz etkiler bırakıp haklarını kötüye kullanmasına davetiye çıkarmaktadır. Tasvip edilmemekle birlikte vergi afları, tarhiyat sahasında, kesinleşmemiş veya kesinleşmiş alacakların tahsil edilmesi de aslında idarenin mükellefle birlikte ortaya çıkardığı bir idari çözüm yolu olarak görülebilir.

1.5.1. Hata Düzeltme Talebi

Mali anayasamız ve şapka kanunumuz olan Vergi Usul Kanunu'nun mukayyet 19. madde hükmünde belirtildiği üzere vergiyi doğuran; vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulması ya da hukuki durumun tekemmül etmesiyle (gerçekleşmesi) normal (beyan esasıyla) ya da sezaryen (re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat) ile doğmasıdır.

İdareyi işlem yapmaya sevk eden, idari işlemin sebep unsurunun gerçek mahiyeti itibariyle gerçekleştiğini, mükellefin ödev, sorumluluk ve yükümlülüklerinin başladığını gösteren vergilendirme süreci ile mali hukuk alanının başat terminolojik faktörüdür. Bu süreç anılan VUK'un 20. ve müteakip maddelerinde belirtilen tarhiyat, tebligat, tahakkukat ve nihai olarak sürecin meyvesi olan tahsilat evresiyle son bulur. Bu süreçte idare ve mükellefler arasında vergi kaosunda ve karmaşıklığında çatışmalı süreçler yaşanmaktadır. Anılan kanunun 20. maddesinde ise; diğer bir ifadeyle idari işlem olan vergi hesaplaması anlamına gelen tarh işlemi hüküm altına alınmıştır.

Gerek vergi idaresi tarafından kullanılan yetki gerekse de mükellefler tarafından kullanılan haklar bağlamında gerçekleşen vergisel iş ve işlemlerde hatalar olabilmektedir. Bu hatalar, bazı durumlarda vergi idaresi tarafından re'sen düzeltilmekte bazen de talep yoluyla düzeltilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde hüküm altına alınan vergi hataları, vergi denetiminde kilit faktör olan vergi incelemesindeki “ödenmesi gereken verginin doğruluğu” ile de yakından ilişkilidir.

Vergi hataları, iki temelde ele alınmaktadır. Bunlardan ilki hesap hatasıdır.

- Matrah hataları: Örneğin; Temel KORKMAZ'ın 2018 yılında vermiş olduğu beyannamesinde 2012 yılına ait zararların düşülmüş olması matrah hatası olarak değerlendirilmektedir.
 - Vergi miktarında hata: Korkmaz Ödemez Tur. Tic. Ltd. Şti. ile Temel KORKMAZ arasında düzenlenen kira sözleşmesinde kefil olmasına rağmen kefilsiz olarak değerlendiren vergi idaresinin sehven yanlış vergi oranının uygulanması neticesinde vergi miktarında hataya örnek olarak verilebilir.
 - Verginin mükerrer olması: Örneğin; Dursun ÖDEMEZ'in kanuni süresi içinde vermemiş olduğu beyannamesine hem takdir komisyonu hem de vergi incelemesi sonucunda vergi tarh edilmesi verginin mükerrer olmasına yol açmaktadır.
- İkincisi ise vergilendirmeye ilişkin hatalardır.

- Mükellefin şahsında hata: Verginin borçlusundan alınacak olan verginin başka bir kişiden alınmasıdır. Örneğin; Güneş Mali Mevzuat ve DanışmanlıkLtd. Şti. adına yapılması gereken bir tarhiyatın Temel KORKMAZ adına yapılması mükellefin şahsında olan hatadır.
- Mükellefiyette hata: Örneğin; Vergiden muaf olan bir diplomat adına verginin alınması mükellefiyette olan bir hatadır.
- Mevzuda hata: Örneğin; Dursun ÖDEMEZ'in istisna kapsamında olan ve vergi kanunlarınca belirlenen tutarı aşmayan geliri üzerinden vergi alınması mevzuda hatadır.
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Örneğin; Temel KORKMAZ'ın 2018 yılında 2018 ve 2019 yılı için tahsil ettiği kira gelirinin tamamının 2018 takvim yılı geliri olarak değerlendirilmesi vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır.

Hukuk devletinde idari işlemlerin anayasal ve yasal olarak denetlenmesi önem arz etmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama ve Usul Kanunu'nun 2/1. maddesinde; "İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları" şeklinde bir hüküm yer almaktadır. Bu hükme göre vergi idaresinin yapmış olduğu tarh işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu birer icrai idari işlem olduğundan kümülatif olarak beş unsur ihtiva etmesi gerekirken tesis edilen idari işlemde herhangi birinin noksan olması gerekçe gösterilerek hukuka aykırı oldukları iddiasıyla dava açılabilecektir.

Vergi hataları vergi idaresi ya da mükellef tarafından fark edilebilir (VUK md. 119). Talep üzerine düzeltme; vergi yükümlülere tarh zamanaşımı süresi içinde, vergi işlemlerindeki noksanlıkların düzeltilmesini bir dilekçe ile vergi dairesinden talep edebilirler. Düzeltme yetkisi ve tasarrufu Vergi Dairesi Müdürü'ndedir (VUK md. 122- 123).

1.5.2. Şikayet Yolu İle Müracaat

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi "Şikâyet yolu ile müracaat" hükümlerini içermektedir. Dava açma süresi kaçırıldıktan düzeltme taleplerinin değerlendirilmesi hususlarına yer verilmiştir (VUK md. 124). Anılan kanunun 114. maddesinde vergi hataları düzeltilirken tarhiyat zamanaşımı dikkate alınmaktadır (VUK md. 126). Bu hükümler doğrultusunda dava sürecini kaçırmış olan mükellefe yeni bir hak tanınmış olmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, tarhiyata karşı dava açma süresi kaçırıldıktan sonra düzeltme talepleri reddolunan mükelleflerin şikâyet taleplerini incelemekte ve sonuca bağlamaktadır.

1.5.3. İzaha Davet

İdari aşamada alternatif bir çözüm yolu ve popüler bir vergi enstrümanı olan “izaha davet” müessesesi, uzlaşma müessesesi gibi güler yüzlü ve mükellef odaklı hizmet anlayışında derinleşme ve bu anlayışı pekiştirme manasında gönüllü uyumu arttırıcı bir uygulama olarak mali terminolojiye yerleşmiş olup oldukça anılmaya başlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’na gönüllü uyum ekseninde 370. maddesinde, izaha davet ile takdir yetkisi bağlamında teamülen uygulanagelen ancak mali yazında eleştiri konusu olan uzlaşma müessesinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarına nazaran belirliliğin arttığı bir alan olarak görülebilir. Bu düzenlemenin amaçladıklarına bakıldığında idare ve mükellef arasında ihtilafları idari yoldan çözüme kavuşturmak ve de mükellef odaklı hizmet anlayışı temelinde gönüllü uyumu sağlamaktır.

Müessese, Türk vergi mevzuatında idari bir çözüm yolu olarak uygulanmakta olan “pişmanlık müessesesi”nin farklı bir ikamesi olarak uygulanabilme özelliği arz etmektedir. Pişmanlıkta öncelikle mükelleften aktif olması beklenirken, izaha davette öncelikle ilgili komisyonun aktif olması beklenir. Pişmanlıkta mükellef idareyi haberdar etmekle birlikte, izaha davette ilk aşamada henüz tam bir kanıt olduğu kesin olarak söylenemeyecek bazı emare ya da karinelerden yola çıkılarak, buna mükellefin yapacağı değerlendirme sonucunda gönüllülük esasına dayalı olarak karar verilmesi amaçlanmaktadır (Hepaksaz ve Avcı, 2018: 767).

İzaha davet müessesesinin faydalı bir uygulama olmasının yanında eleştirilen yanları da vardır. Bu durum, izaha davet müessesesinin uygulanması aşamasında bazı durumların kanun koyucu tarafından düşünülmemiş olmasından kaynaklanıyor olabilir. Esasen, yeni bir uygulama olması dolayısı ile bazı yanlarının eksik olması normaldir. Ancak bu eksiklerin uygulama sırasında tespit edilerek giderilmesi gerekmektedir. Kapsam genişlemesine gidileceği gibi vergi suç ve kabahatlerini teşvik edici yönlerinin engellenmesi gereklidir (Doğan ve Kabayel, 2018: 65).

Vergi Usul Kanunu’nun 370. maddesinde izaha davet hakkında, vergi incelemesine başlanılmamış ya da takdir komisyonuna sevk edilmemişken verginin ziyaa uğradığına ilişkin olarak karine teşkil eden durumlarda, idareye tespit tarihinden önce ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilmektedir. İzaha davet edilen mükelleflerin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacak olup, mükelleflerce izahat süresine uyulup izahatta bulunması durumunda; mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmayacak ve de takdir komisyonuna sevk edilmeyecektir. Ancak, 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi

şartıyla ziya uğratılan vergi üzerinden %20 oranında vergi zıya cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Neticesinde yine uzlaşma ve cezadan indirim haklarından faydalanılabilmektedir. Bu husus, vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz yönde etkileyebilir. Bu nedenle cezadan indirimin ve uzlaşma kapsamının dışına çıkarılması cezaların caydırıcılığına katkı sunacaktır. Dikkate alınması gereken hususlardan biri de süre şartı bozucu bir şart olup uyulmadığında ihlal söz konusu olmakta ve % 20 kesilen vergi zıya cezası % 50'ye tamamlanmakta ayrıca gecikme zammı da gecikme faizine dönüştürülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na idari bir çözüm yolu olarak, “izaha davet” başlıklı 370. maddesinin verdiği yetkiye istinaden 482 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile belirli konularda düzenlemeler yapılmıştır.

1.5.4. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık sözlükte “pişman olma durumu, nedamet” olarak ifade edilmiştir. Pişman olma, nadim olma kişinin işlemiş olduğu bir suç ya da günah nedeniyle ceza verme yetkisine sahip olan makama karşı işlediği fiillerden utandığını, bir daha işlemeyeceğine dair söz vermesidir. Bu açıdan bakıldığında zaman kişinin eğitilmesi, tekrar suç işlemez bir konuma gelmesi nedeniyle son derece önemlidir. Ceza hukukunun amaçlarından biri de kişilerin suç işlemez bir konuma gelmesini sağlamaktır. Vergi ceza hukuku açısından bakıldığında karşımıza çıkan tablo, bir şey almadan verme konumunda bulunan mükellefin işlemiş olduğu hukuka aykırı fiil nedeniyle utandığını, bir daha işlemeyeceğini ve devletin iltifatına da erişmek istediğinin bildirilmesidir (Bayraklı, 2017: 49). Bu hassas ve içten olma yönüyle insani bir müessese olarak görülebilir. Nitekim Danıştay 4.Dairesi, 07.11.1974 Tarih, E.1974/854, K.1974/3810 sayılı kararında; “...Amaç pişman olan, nedamet duyan yükümlüleri himaye etmektir. ...” düşüncesiyle hatasından pişman olup dönen mükellefi vergi idaresi tarafından mazur görülmesi gerektiği hükmetmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mukayyet 371. madde hükmünde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesinde, vergi idaresinin bilgisi dışında olan bir olayın mükellef tarafından kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi esnasında idare tarafından kabulünde ve sonrasındaki şartlara uygun davranıldığında vergi zıya cezası kesilmemektedir. Demek ki, bu müessesenin amacı pişman olup idareye bilgi veren mükelleflere sadece vergi zıya cezasının kesilmesini önlemektedir.

Süresinden sonra verilen beyannamelerin belli şartlar ve sürede pişmanlık zammı ile ödenmesi durumunda ise mükelleflere vergi zıya cezası kesilmeden beyanname verme

imkânı verilmiştir. Pişmanlığa engel bir durumun olmaması ve gözden kaçırılan 15 günlük süreye uyulması önem arz eden bir husustur. Aksi halde pişmanlık ihlali durumu söz konusu olur. Kesilmeyen vergi ziyai cezası kesilir ve gecikme zammı oranında hesaplanan pişmanlık zammı ise gecikme faizine dönüştürülür.

Vergi Usul Kanunu'nun 352 no'lu Genel Tebliği'nde VUK'un 371. maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hususta verilen takdir komisyonuna sevk edilip edilmediği veya vergi incelemesine başlanılıp başlanılmadığı duruma göre vergi ziyai cezası %100 veya %50 oranında kesilecek olup pişmanlık zammı ise gecikme faizine dönüştürülmektedir.

Mükellefin pişmanlık ve ıslah şartlarını yerine getirmesi halinde, kendisine vergi ziyai cezası kesilmez. Ayrıca, belirtilen şartla uygun olarak bildirilen kaçakçılık suçları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılabileceği gibi (VUK.m.359/2), kaçakçılığa iştirak halinde işlenecek suçlar için de ceza verilmeyecektir. Yani pişmanlık ve ıslah kurumu, ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak suçlarının işlendiği gerekçesiyle dava açılmasına engel olmakta, dolayısıyla mükellef veya cezaya muhatap olacak kişi bu suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalardan kurtulmaktadır (Küçükaya, 2008: 31-32-Yargıtay 11.C.D., 25.05.2001 tarih ve 3052/5455 sayılı kararı).

1.5.5. Cezadan İndirim Talebi

Cezalarda indirim müessesesinin madde gerekçesinde; “Mükellefler vergi kanunlarının uygulanmasında; bazen hiçbir amaç gözetmeksizin ve sırf bir yanlışlık, iyi anlayamama, dalgınlık, unutma nedeni ile vergi kaybına neden olan mükelleflerin istemeden işlemiş oldukları fiili sonucuna katlanmaları hususuyla karşılaşabilmektedirler” denilmek suretiyle, iyiniyet sahibi mükelleflerin korunmasının benimsenmesi olarak belirtilmektedir (Karakoç, 2015: 3646).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesi cezalarda indirim hükmünü açıklamaktadır. Cezalarda indirim idareyi ve mükellefi vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinde kurtarmak ve vergi tahsilatının daha hızlı gerçekleşmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer almıştır (Mutluer, 2006: 333).

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellefe ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödemesi koşuluyla belli nispetlerde cezalarında indirim olmaktadır. Diğer bir

ifadeyle, mükellef vergiyi kabul edip cezalarını da belli bir süre içerisinde ödeyeceğini taahhüt etmektedir. Bu bağlamda vergi ziyaı cezasında ilk defada yarısı daha sonra kesilen cezalarda ise üçte biri, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ise yarısı indirim konusu olmaktadır. Ancak mükellef belirtilen bozucu mahiyette olan sürelerde borcunu ödemediği takdirde ve dava yoluna giderse söz konusu hükümden istifade edememektedir. Bu hususta idare tarafından noksan tahakkuk ettirilen cezalar tekrar ek tahakkuk ile yüklenilir.

Burada pek önem arz eden bir mesele ceza hükümlerinin örselenmesidir. Her ne kadar kaçakçılık suçlarının fiillerini işleyen mükelleflerle idare VUK Ek1. ve müteakip maddelerinde uzlaşma konusunda hassasiyete sahip olması paralelinde aynı hassasiyetin VUK 376. maddesinde gösterilmediği görülmektedir. Yani VUK 359. Maddede yer verilen kaçakçılık suçunu oluşturan fiilleri işleyen mükellefler adına yapılan tarhiyatlar neticesinde VUK 376. maddesinden yararlanma yolu açıktır. Bu husus evrensel hukuk prensiplerinden hükümlerin çelişmezliği prensibine aykırı bir husustur. Aslında idare bu hususta zımni olarak bu fiilleri işleyen kişilerin taleplerini cezadan indirim dilekçesini kabul etmekle çelişki yaşamaktadır.

1.5.6. Uzlaşma

Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergisel anlaşmazlık temelli vergi uyuşmazlıklarının yargı yolunda ihtilaf haline gelmesini önleyen çok önemli idari çözüm yoludur. Anayasamızın 73. maddesi başta olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. - Ek 11. madde hükümleri, ilgili yönetmelikler ve tali düzenleyici mevzuat hükümleri kapsamında değerlendirilmektedir. İkinci bölümde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlamış oldukları faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma verileri ile birlikte vergilendirme süreci dikkate alınarak başta tarhiyat öncesi uzlaşma sonra tarhiyat sonrası uzlaşma detaylı olarak incelenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

İDARİ ÇÖZÜM YOLU UZLAŞMANIN MEVZUATIMIZDAKİ YERİ VE GENEL OLARAK YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Kurumunun Yeri ve Önemi

Mali mevzuatımızın güler yüzlü müessesesi mükelleflere, karşılaştıkları vergisel uyuşmazlıklarda kendilerini bir daha izah etme şansı veren ve uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarları üzerinde idare tarafından gerçekleştirilen işlemlerin karşılıklı olarak değerlendirildiği idari çözüm yolu olan uzlaşma kurumu, 1963 yılından itibaren mevzuatımıza girmiştir. Bu güler yüzlü kurumun; mali sistemin üçlü sacayağı olarak nitelendirilebilecek mali ajanlardan, başta mükellef olmak üzere daha sonra vergi idaresi ve idari/adli yargı üzerinde olumlu etkilerinin arttırılması, mali mevzuatın adil, etkin ve dinamikliğine bağlıdır. Evveliyatında vergi denetim araçlarından özellikle vergi incelemesi ve sonrasında vergi yargısı arasında da kilit bir öneme sahiptir.

Uzlaşma, kelime olarak aralarındaki düşünceye veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak veya mutabık kalmak, ya da uyuşma anlamına gelmektedir (Bilici, 2013: 36). Bu haliye vergi uyuşmazlıklarını barışçıl bir yol olan uzlaşma ile sonlandırılmasında, tarafların birbirlerine tavizler vererek ya da ikna ederek uzlaşmaya gittikleri bir alandır.

Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma tanımlanmamış ancak gerek vergi idaresi gerekse idari yargı yerleri bakımından bağlayıcı nitelikte Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'nda uzlaşma tanımlanmıştır. Şöyle ki, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklindedir (Başaran Yavaşlar, 2008: 313).

Vergisel düzenlemelerde; genel olarak anestezi etkisinin düşük ve tazyikinin fazla, vergiye gönüllü uyumun güç ve vergi karmaşıklığının yüksek olması, yorum farklılıklarından kaynaklanan uygulamada birliğin sağlanamaması hususlarında mükellefler nezdinde vergiye ve vergi cezalarında dirençlere yol açmakta ve ihtilaflar doğmaktadır. İşte bu noktada idare ve mükelleflerin aralarında vuku bulan anlaşmazlık temelli vergisel uyuşmazlıkların sonucu ihtilafları yargıya intikal ettirmeden anlaşması uzlaşma olarak tanımlanabilir.

Tarafların aralarındaki sorunu birlikte çözmelerine imkân sağlamasıyla, kendisini diğer çözüm yollarından ayıran barışçıl bir yoldur. 205 sayılı kanunun konuluş gerekçesinde,

“...vergi uyuşmazlıklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak,” şeklinde açıklamıştır. Doktrin ve içtihatlar daha sonra bu gerekçelere, uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi, zaman içinde kamu alacağının enflasyona maruz kalmayıp değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesini sağlaması ve mükellefin yargılama yolu nedeniyle emek ve gider kaybının önlenmesi de eklenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2008: 311). Uzlaşma, mükellef ile vergi yönetimi aralarındaki uyuşmazlıkları, yargı yoluna gitmeden görüşme ile giderilmesi hususunda, vergi ve/veya cezanın miktarlarında anlaşmanın sağlanmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 223).

Vergi kaybı, vergiye karşı koyma arzusunun sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Tarihsel olarak hemen hemen her dönemde pek çok ülkede vergiye karşı direnişler olmuş ve bunlar; göç etkisinde mükelleflerin vergisel yükümlüklerinin daha az olduğu yerlere hareket etmesine neden olmuştur. Diğer taraftan, verginin yansıtılmasına, vergiden yasal yollardan istifade ederek kaçınmalarına, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi kaçakçılığına başvurarak, daha da ötesinde bireysel/toplumsal ayaklanmalarla vergi red/grevlerine başvurmalarına gibi çeşitli yöntemlerle bireyler/toplumlar reaksiyonlar geliştirmişlerdir (Uzunali, 1996: 6-7).

Söz konusu bu reaksiyonlar veya vergi uyuşmazlıkları potansiyel mükelleflerde arızı, sürekli mükellefiyeti olan mükelleflerde düzenli olarak gözlemlenebilmektedir. Reaksiyonlar, verginin normal veya sezaryen doğumuyla meydana gelmesi, diğer yönden pratikte faaliyete başlamasıyla kendini göstermektedir. Vergilendirme yolunda birçok defa vergi idaresi ile mükelleflerin karşı karşıya gelmesi kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun Ek 1. maddesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği (Uzlaşma Yönetmeliği/TSUY) 2. maddesinde de belirtildiği üzere, “Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarecetarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk ettirilmesinde belli koşullar dikkate alınarak mükellefler ile uzlaşabilir.” hükmü yer almaktadır. Bu bağlamda, kanun ve yönetmelikte görüldüğü üzere kural olarak beyan esasına gerçekleşen tarhiyatların uzlaşma kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır. Yine tarhiyattan sonraki bir safha olup tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi kaçakçılık fiillerinin kapsam dışı olduğu, cezalardan sadece vergi ziyai cezasında uzlaşma sağlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun Ek 11. maddesi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 2. maddesine göre, vergi incelemesi neticesinde ilerde tarh edilecek vergiler ile VUK’un 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyenler ve iştirakçileri hariç olmak üzere, kesilecek vergi ziyai

cezalarında tarhiyat işleminden önce uzlaşma yapılmaktadır. Vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi yoluyla tarhiyat yapılmadan önce yine VUK 29. ve 30. madde hükümleri gereğince ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılabileceği belirtilmiştir. Hükümden anlaşılabileceği üzere; vergi incelemesi neticesinde, henüz bir tarhiyat yapılmadığı ve kaçakçılık fiillerinin kapsam dışı olduğu ve cezalardan sadece vergi ziyai cezasında uzlaşmaya varılabileceği belirtilmiştir.

Bu hususta söz konusu tarhiyatların ne ifade ettiği de çok büyük önem arz etmektedir. Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde; kural olarak beyana dayanan tarh, VUK' un 29., müteakip 30. ve mükerrer 30. maddesinde, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh yöntemi olmak üzere dört çeşit tarhiyat bulunmaktadır. Bu tarhiyat çeşitleri şöyledir.

Çağdaş vergi sistemlerinde beyana dayanan tarh; mükellefin maddi ve şekli ödevlerini vergi dairesine kendisinin bildirmesi esasına dayanan olağan yöntemdir. Mevzuatımızda ise matrahını ve vergilendirmeyi etkileyen verileri vergi idaresine bildirmesi olup kendi beyanıyla çelişmeyeceği düşünülerek VUK'un 378/2. maddesinde, mükellefler kendi beyanlarına karşı vergi hataları hariç olmak üzere dava açılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca İYUK 27/3. madde hükmüne göre ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler de tahsilatı durduramamakla birlikte dava konusu olabilmektedir. İhtirazi kayıt, mükellefin tereddütte olduğu bir konu hakkında ödevini yerine getirmesine rağmen kural olarak beyan esasına da dava açamayacağından başvurduğu hukuki araçtır (Egeli ve Dağ, 2012: 139).

Vergi sistemimiz kural olarak beyan esasına dayanır ancak yine de VUK'un 127. ve müteakip maddeleri kapsamında, yoklama, arama, vergi incelemesi veya Yeni Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemiyle beraber vergi dairesi teftişlerinde yetkiye ilişkin yasal düzelleme; 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 no'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesinin dördüncü fıkrasının (h) bendinde yer almakta olup, kurum teftişlerinde rastlanan işlem sakatlıkları gibi mekanizmalar ile mükellefler denetlenmektedir. Örneğin mükellef Dursun ÖDEMEZ vermiş olduğu beyanlarda geçmiş yıl zararlarını mevzuata uygun bir şekilde mahsup etme yoluna gitmemiş ve idare de bir teftiş ya da inceleme esnasında bu hususu tespit ederse, gerekli tarhiyatlar yapılır.

İkmalen tarh, vergi tarh işlemi gerçekleştikten sonra bu vergiye ilişkin olarak daha sonrasında ortaya çıkacak matrah üzerinden verginin tarh edilmesidir (VUK md. 29). Hükümden de anlaşıldığı üzere, tamamlayıcı ya da ek tarhiyat olan bu yöntem için daha önce yapılmış bir tarhiyat söz konusu olup defter, belge ve kanuni ölçülerden hareketle yapılmaktadır.

Re'sen tarh, VUK 30/1. maddesinde, vergi matrahının tespit edilememesi esnasında takdir komisyonu marifetiyle ya da vergi incelemesi yoluyla tespit edilen matrah üzerinden verginin tarh olunması olarak belirtilmiş olup anılan kanunun 30/2. maddesinde re'sen takdiri gerektiren hususlar tahdiden belirtilmiştir.

İdarece tarhiyat, 4008 sayılı Kanun'la idarece tarh olunan vergileri de uzlaşmanın konusu içine alınmış olup, VUK'un mükerrer 30. maddesinde ikmalen ve re'sen tarhiyatlar dışında yine verginin idarece tarh olunması şeklinde tanımlanmış olup, özellikle diğer ücret gelirlerinde sık kullanılan bir yöntemdir. Örneğin; süresinde tarh edilen vergiler (Öteden beri devam eden Şubat ayında veya takvim yılı içinde başlamışsa takip eden ay) hizmet erbabı adına sadece tahakkuk esasına göre verilir ancak süresinde vergi tarh edilmediğinde (öteden beri işe devam edenler Şubat ayında iken takvim yılı içinde başlayanlar takip eden bir ay içinde) VUK'un mükerrer 30. maddesine göre verginin idarece tarh hükümleri gereğince işveren veya işçi nezdinde VUK 131. madde hükmü gereğince yoklamaya sevk işlemi yapılır. Tespit doğrultusunda ihbarname kuralına göre (VUK md. 34) tarhiyat yapılır. Yani süresinde bildirim yapmayan hizmet erbabı için işveren adına ceza kesilir. Belirtmek gerekir ki; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 110. madde hükmü uyarınca; takvim yılının 1. yarısı içinde işini bırakan diğer ücretliler, takvim yılının 2. yarısına girmeden haber verenlerin 2. Taksiti terkin edilmektedir. Örneğin; 1 Temmuzdan önce işin terk edilip en son 30 Hazirana kadar bildirim yapıldığında 2. takside ait vergi tahakkuku terkin edilir. İşverenin hizmet erbabına rücu hakkı saklıdır.

Bu bağlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlarla ilgili olarak kesilen vergi ziya cezaları için tahakkuk edecek miktarları konusunda, idarenin mükellefler ile kanunda belirtilen koşullarda idareye tanınan hak ve mükellefe tanınan haklar dahilinde anlaşmasını ifade eden uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları için ayrı bir öneme sahiptir (Oktar, 2013: 153).

2.1.1. Uzlaşma Kurumunun Getiriliş Amacı

Uzlaşma kurumundan arzulanan yararlar ilk olarak 205 sayılı Kanun'da; mükellef açısından, vergi idaresi açısından ve herhangi bir uyuşmazlığın adresi yargı mercii açısından önemli avantajları sağlayacağı düşüncesiyle vergi mevzuatımıza dahil olmuştur. Nitekim, gerekçede, "... vergi uyuşmazlıklarını hızla çözümü, mükellefleri hukuki güven ortamına kavuşturmak, kamu alacağının olabildiğince çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak" şeklinde açıklamıştır. Bu kanunun konuluş gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, mali mevzuatta üçlü sac ayak olarak nitelendirdiğimiz mali ajanlardan birincisi

mükellefi hukuki güvenlik şemsiyesi altına almak ikincisi, vergi idaresinin etkin bir kamu hizmeti ifa edebilmesinin yegane kaynağı gelirlerinin olabildiğince hızlı tahsili ve üçüncüsü her iki tarafın emek ve zaman gibi kıymetli hazinelerinden mali külfetlere katlanmadan diğer yandan vergi yargısının daha hızlı işleyebilmesi için iş yükünün azaltılması amaçlanmıştır. En temelinde yer alan husus ise; vergisel anlaşmazlık temelli uyuşmazlıkların çözülmesi gayesi yatmaktadır.

Kanun koyucunun gerekçesinden hareketle, gerek mali yazında gerekse içtihatlarda uzlaşmadan beklenen mali arzular, üç şekilde ele alınabilir. Şöyle ki;

- Birincisi, mükellefi psikolojik yönden rahatlatmak ve hukuki güvenlik şemsiyesi altına almaktır.
- İkincisi, vergi idaresinin gelirlerini enflasyona maruz bırakmadan bir an önce olabildiğince hızlı bir şekilde hazineye intikalini sağlamaktır.
- Üçüncüsü ve son hususta ise; vergi yargısının iş yükünü hafifletmektir.

Uzlaşmaya ilişkin hükümlere bakıldığında bu amaçların sağlanamadığı çok rahat bir şekilde görülmektedir. Süratli bir tahsilat arzulanırken, hükümleri incelendiğinde tahakkuk esaslı bir kurum olduğu apaçık ortadadır.

Avşaroğlu'na göre (2004: 41), uzlaşmanın amacının; ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergiler ve bunlara ilişkin kesilen cezalarda, yargısal yola başvurmadan vergi dairesi ve mükellefin anlaşma sağlaması olduğu amaç doğrultusunda vergi alacağının zaman kaybetmeksizin hazineye girişini sağlamak için uzun yargı prosedürüne, ek maliyetlere katlanılmadan anlaşılması temel amaç olduğu, bunların yanında kasıt olmaksızın gerçekleşen veya idarenin hatası nedeniyle gerçekleşen uyuşmazlıklarda tarafların iyi niyetlerinin korunmasının ve mağdur olmamaları da amaçlanarak, idare ile mükellef arasındaki olumsuz ilişkilerin en kısa sürede çözüme kavuşturulması sağlanmaya çalışılmıştır.

Uzlaşma kurumunun idare açısından olumlu yönlerinden biri, kamu alacağının süratle ve değer kaybına uğramadan tahsilidir. Bir diğer önemli yön, uzlaşma kurumu sayesinde vergi idaresi ile mükellefin birbirlerini duydukları güven unsurunun güçlenmesi ve olumlu psikolojinin oluşmasıdır (Sezer, 2015: 97). İdari yollara başvurmadaki saikler ile; vergi ödeyenler ile vergi toplayanların ayrıca bir harcama yapmaksızın, söz konusu tarafların faaliyetleri aksamadan ve mevcut işlerini daha da nitelikli yapmaları açısından önem arz etmenin yanı sıra vergi maliyeti açısından da uygun davranılmış olmaktadır (Karakoç, 2015: 3641). Diğer bir ifadeyle idarenin diğer iş ve işlemlerinde daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacaktır.

2.1.2. Uzlaşma Kurumunun Gelişimi

Almanya'daki uygulama esas alınarak vergi sistemimize getirilmiş olmasına rağmen, Türk vergi hukukunda uzlaşma yoluna başvurma yolu bazı şartlarla sınırlanmış, bu yol ihtiyari ve yardımcı bir kurum olarak kabul edilerek uygulama alanı bulan uzlaşma müessesesi müteakip tarihlerde değişim ve dönüşüm devam etmiştir (Aliefendioğlu, 1978: 49).

Uzlaşma kurumu, mevzuatımıza ilk olarak 28.02.1963 tarih 205 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen ek 1-10 maddeleri ile vergi mevzuatına dahil olmuştur. Uzlaşma hükümleri kronolojik olarak gerek tarhiyat türleri yönünden gerekse de kapsam yönünden tarihsel süreç içerisinde yasal değişiklikler yapılmıştır. Uzlaşma kurumunda değişiklik yapan kanunlar aşağıda kronolojik olarak belirtilmiştir.

- 485 sayılı Kanun 08.07.1964 tarih ve 11748 sayılı,
- 2365 sayılı Kanun 31.12.1980 tarih 17207 sayılı,
- 3239 sayılı Kanun 31.12.1986 tarihinde,
- 4008 sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı,(01.01.1995 tarihinde yürürlüğe girmek üzere)
- 4369 sayılı Kanun 01.01.1999 tarih ve 23417 sayılı,
- 4444 sayılı Kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı,
- 5736 sayılı Kanun 27.02.2018 tarih ve 26800 sayılı,
- 6111 sayılı kanun 28.02.2011 tarih ve 27857 mükerrer sayılı,
- 7103 sayılı Kanun 27.03.2018 tarih ve mükerrer 30373 sayılı Resmi Gazeteler'de yayımlanmıştır.

Genel olarak değerlendirmek gerekirse, uzlaşmanın geçirmiş olduğu dönüşümlere bakıldığında; 1963 yılından bugüne kadar vergi ve cezanın nevi kapsamı, tarhiyat türleri açısından (beyana dayalı, re'sen, ikmalen ve idarece), mükelleflere tanınan haklar, idareye tanınan yetkiler bağlamında uzlaşmanın işlerlik kazandırılması amaçlanmıştır.

Uzlaşma, 1963-1994 yılları arasında geniş kapsamlı olarak, bütün vergiler bakımından sadece ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyat ile bunların cezaları konusunda dava açma yoluna başvurmadan, mükellefle vergi idaresinin anlaşmalarını sağlama işlevi görmüştür (Özbalcı, 2006: 1001).

Tabii olarak bu kapsam değişiklikleri yargı mercilerinin yükünün artıp azalmasına da sirayet etmiştir. Örneğin, 4008 sayılı kanun ile kaçakçılık (3 kat vergi ziyayı cezasını gerektiren fiiller) suç ve cezaları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulurken, 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik ile vergi ziyasına VUK'un 359. maddesindeki fiillere

sebebiyet verilmesi durumunda, üç kat vergi ziyaı cezalı olarak yapılacak tarhiyatların uzlaşma kapsamında olduğu ancak buna ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları uzlaşma kapsamı dışında kaldığı görülmektedir. Yine 5736 ve 6111 sayılı yasa ile bu fiillere iştirak edenlere ilişkin düzenlemeler yer almış olup nihai olarak iştirak edenler de kapsam dışında kalmıştır.

Özellik arz eden önemli değişikliklerden biri de 3239 sayılı Kanun 31.12.1986 tarihli Resmi Gazete ile yayımlanıp 01.01.1986 tarihinde; uzlaşmaya ilişkin olarak daha da derinleşmeye gidilerek kamu gelirlerinin daha da hızlı bir şekilde hazineye intikalini sağlamak için idare tarafından yapılacak tarh ve tebliğ işlemleri zahmetlerine katlanılmadan yapılacak tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemesi ilgili yönetmeliği ile yürürlüğe girmiştir.

Vergilemede amacın vergileme sürecini en kısa sürede çözüme kavuşturmak ve vergi alacağının en kısa sürede tahsili olması nedeniyle, tarh işlemine başlanmadan önce mükelleflerin idare ile anlaşabilmesine imkan tanımak amacıyla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun getirildiği belirtilmiştir (Sezer, 2015: 13-14).

Uzlaşmaya ilişkin yapılan en son kanun değişikliğinde ise; 7103 sayılı Kanun 27.03.2018 tarih ve mükerrer 30373 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 7103 sayılı yasanın 15. maddesi ile VUK’un Ek 11/1. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları çıkarılmıştır. Yine 7103 sayılı yasanın 14. maddesi ile vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının VUK 376. madde hükmünde cezadan indirim talebi ile yarısının terkin edilebileceğine ilişkin değişiklik yapılarak cezadan indirim talebine işlerlik kazandırılmıştır.

Her ne kadar bu alanda yapılmış çalışmalarda kronoloji takip edilmiş olsa da çalışmamızda vergilendirme tekniği ve süreci açısından belirliliği arttıracak düşüncesiyle bir idari işlem olan tarhiyattan önce “tarhiyat öncesi uzlaşma” ve tarhiyat işleminden sonrası “tarhiyat sonrası uzlaşma” halinde ele alınmaktadır. Uzlaşmanın konusu, kapsamı, süreçleri, sonuçları ve komisyonların yetki ve sorumlulukları gerek tarhiyat öncesi uzlaşmada gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada, usul ve esas açısından başta Vergi Usul Kanunu (Ek 1-11) olmak üzere, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, Uzlaşma Yönetmeliği hükümleri ve mali yazın kapsamında değerlendirilmektedir.

Bu hususta vergi hukukunda iki ayrı uzlaşma ortaya çıkmıştır. Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi gönderilmeden önceki süreci kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma ile gönderildikten sonraki süreci kapsayan tarhiyat sonra uzlaşma kapsamında değerlendirilmektedir (Ufuk, 2000: 48).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından edinilen vergi ve ceza tutarlarındaki uzlaşma tutarlarına ilişkin veri analizleri ile birlikte

değerlendirilmiştir. Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amacında, iktisat ilminde de belirtildiği gibi kısıt olan kamu kaynaklarının nasıl, nerede, ne kadar, ne için ve kim için kamu yararı gözetilerek etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığı saydamlık ve hesap verilebilirlik çerçevesinde kamuoyunun bilgisine sunulur (KMYKK, m.1). Anılan kanunda üst yöneticiler ve harcama yetkilileri, hesap verme sorumluluğu ile her yıl faaliyet raporu hazırlayıp birer örneğini Sayıştay'a ve Cumhurbaşkanlığı'na göndermektedir (KMYKK, md.41). Faaliyet raporlarında vergi ve ceza tutarlarında uzlaşma sonucu idare tarafından vazgeçilen tutarlar etraflıca incelenmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, konunun daha iyi anlaşılacağı ve vergilendirme tekniği açısından tarhiyattan önceki ile sonraki aşamaları, sırayla öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma safhası sonra ise tarhiyat sonrası uzlaşma safhası ele alınmıştır.

2.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi inceleme elemanları tarafından henüz vergi tarh edilmeden ve/veya ceza kesilmeden idare ve mükelleflerin karşılıklı ödünler vererek anlaşmaları olarak tanımlanabilir.

Daha önce de belirtildiği üzere, uzlaşma enstrümanı ilk 1963 yılında mevzuatımıza girmiş, 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı RG ilgili yönetmelik düzenlenmiştir. İdare belli süre sonra, uzlaşmada derinleşmeye giderek tarhiyattan önce de uzlaşma imkânı 1986 yılında VUK Ek 11. madde ve ile birlikte uygulama alanı bulmuş ve ancak tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemesinin fiilen işlerlik kazanması, 16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY)" ile mümkün olmuştur. Anılan yasa ile, vergilerin hazineye bir an evvel ihtilafa mahal vermeyecek şekilde intikali arzulanmaktadır. Bu hususta vergi gelirlerinin sürüncemede bırakılmaması ve aynı zamanda enflasyona maruz bırakılmaması düşüncesi yatmaktadır. Uzlaşma kurumunda verginin tarh edilmeden önce de aynı güdüyle elde edilmesi 1986 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun ihdas edilmesi ile sağlanmaya çalışılmıştır.

Uzlaşma kurumundaki amaçlardan birinin vergi ve/veya ceza gelirlerinin bir an önce hazineye intikalini sağlamaktır. Türk Vergi Sistemine 1963 yılında giren tarhiyat sonrası uzlaşmayı 23 yıl sonra müteakiben tarhiyat öncesi uzlaşma ile kısacası kamu gelirlerinin hazineye intikalinin daha da hızlandırılması amacıyla tarhiyat öncesi uzlaşma VUK Ek 11. madde ve ilgili yönetmelik ihdas edilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma Defterdarlık tarafından yapılan uzlaşma ile düzenlenen vergi inceleme raporlarına inceleme elemanlarının inceleme süresince incelenen mükelleflerin mali durumuna hakim olması nedeniyle kendilerinin

bulunduğu bir komisyonla ve tarhiyattan önce bir an evvel hazineye intikali sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi maliyeti ve verimlilik ilkesi gereğince önemli bir aşamadır.

2.2.1. Uzlaşmanın Konusu Kapsamı ve Komisyonların Teşkili

Kronolojik olarak bakıldığında tarhiyat yapılmadan vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yapılma imkanı tanıyan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” kurumu, mükelleflerin nezdinde yapılan vergi incelenmesi neticesinde adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Vergi incelemesine dayanmaksızın bulunan matrah farkları üzerinden tarh edilecek vergiler ve cezalar bu kapsamda değildir. VUK 359. maddede yer alan fiiler, kaçakçılık suçuna iştiraktan dolayı tarh edilecek vergi ve bu vergiyle ilgili olarak kesilen cezalar kapsam dışındadır (VUK md. Ek 11 ve TÖUY md. 2). Devlet kamu idaresini bozacak mahiyette olan kaçakçılık suçlarında hiçbir şekilde uzlaşma masasına oturmamaktadır. VUK’un EK 11. maddesinde, 359. maddedeki fiillerin sebep olduğu vergi ziyai cezaları dışındaki vergi ziyai cezası hakkında uzlaşma yapılmasına izin verdiğine ilişkin hüküm yer almaktadır. İlgili hükümde 7103 sayılı kanun ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kapsamdan çıkarılmıştır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 4. maddesine göre, Vergi Müfettişi; Vergi Başmüfettişi’ni, Vergi Müfettişi’ni ve Vergi Müfettiş Yardımcısı’nı ifade etmekte, anılan yönetmeliğin 5. maddesine göre, Vergi Müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde komisyonlar ve incelemesine haiz diğer memurlar tarafından yapılan incelemelerde üçer kişilik komisyonun oluşumunda, inceleme işini yapanlar, üye olamayacakları, ancak izahat gerektiren bir konu hasıl olduğunda uzlaşma toplantılarına katılabilecekleri belirtilmiştir.

Kanun ve yönetmelik hükümleri incelendiğinde, indirim konusu yapılacak ya da vazgeçilecek vergi ve ceza tutarları belirlenirken; herhangi tutarsal bir yetki kısıtı, belirgin başvuru koşulları, indirim konusu yapılırken dikkat edilmesi gereken objektif parametreler ve idare tarafından pazarlık sonucunda indirimde bulunacağı hususlarda dikkate alacağı kıstaslar bulunmamakta olup yalnızca idareye bahsedilen takdir yetkisi bulunmaktadır.

2.2.2. Uzlaşma Süreci

Vergi Usul Kanunu’na göre vergilendirmede mali olayın gerçek mahiyeti dikkate alınsa da yargı kararları veya içtihatları incelendiğinde usulün de en az esas kadar önem arz etmekte olduğu görülmektedir. Usul ve esas meselesi hakkında Osmanlı Devleti’nde 19. yüzyılda yaşamış olan hukukçu Ahmet Cevdet Paşa’nın da belirttiği üzere, “Usul esasa mukaddemdir.” düşüncesi bu hususta önemli bir yere sahiptir. Yani idare tarafından tesis edilen işlemlerdeki usulde bir sakatlık çok kuvvetli bir esas etkileyebilmektedir.

Vergi idaresince yapılan vergi incelemesi sırasında gündeme gelen tarhiyat öncesi uzlaşma, esasen mükellef veya olası ceza muhatabının vergi incelemesi aşamasında yapılan bu işleme karşı başvurabileceği tek yoldur. Diğer alternatif yollar olan dava açma, cezalarda indirim, hata düzeltme ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, idari işlemin kesin ve yürütülebilir niteliğe bürünüp muhatabına tebliğinden sonra kullanılabilecektir (Erdem, 2007: 114). Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci, VUK Ek 11. maddesi ve TÖUY’de belirtilen hükümlere göre incelenecektir.

2.2.2.1. Uzlaşma Talebi

Vergi Usul Kanunu’nun Ek 11. maddesi ve 16.02.1987 gün ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile 30.11.2011 tarihli 28101 nolu Resmi Gazetesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat yapılmadan önceki uzlaşma süreci düzenlenmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temelinde vergi denetim araçlarından vergi incelemesi yatmaktadır. Bu bağlamda, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te mükellefin birtakım hakları bulunurken vergi inceleme elemanının da dikkat etmesi gereken kaideler silsilesi yatmaktadır. Söz konusu yönetmeliğin 18. maddesine göre, Vergi Müfettişleri asli ve tali düzenleyici işlemlere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Söz gelimi, vergi inceleme raporu VUK’un 30. maddesinde düzenlenen re’sen tarhiyat hükümlerine aykırı olamaz.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği’nin 8. maddesinde, “mükellefin kendisi, vekaleten vekili veya kanuni temsilcisi yazılı olarak incelemeyi yürüten vergi müfettişine veya bağlı bulunduğu Grup Başkanlığına yahut geçici çalışma yerlerinde (turne mahallinde) ekip başkanlığına başvurması gerekmekte olup eğer uzlaşma tutanağında talep şerh edilmişse yazılı başvuru yerine geçer.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, uzlaşmaya başvuracak olan mükellefler, noterden vekalet alacak mükellefi temsil eden kişiler, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise bunların kanuni temsilcileridir. Yazılı şekil şartının yanı sıra VUK’un 169. maddesinde belirtildiği üzere okur yazar olmayan mükelleflerin sözlü olarak taleplerinin kabul edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Dilekçenin, 3071 sayılı Dilekçe Kanunu göz önünde bulundurularak posta ile gönderilmesi mümkündür. Yeni bir iletişim aracı olarak İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla da dilekçeler verilebilmektedir. Ancak uygulamada daha çok tutanak ile talep kayıt altına alınmaktadır.

2.2.2.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Hukuk sistematğinde spesifik olarak vergilendirme safhalarında idarenin iş ve işlemlerinde esas olmak üzere usul açısından süre şartı çok önem arz eder. Mali olaylar silsilesi aslında usul ve esastan müteşekkildir. Şöyleki;

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9. maddesine göre, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefler, incelemenin başlamasından bitimine kadar uzlaşma talebinde bulunabilirler. Anılan yönetmeliğin 11. maddesine göre mükellefler bir yazı ile davet edilmektedir. Söz konusu yazının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde tarh zamanaşımı dikkate alınarak uzlaşma talebinde bulunulabilir. Görüldüğü üzere tarh zamanaşımı dikkate alınarak vergi incelemesinin bitmesini beklemeden başvurunun her zaman yapılabileceği belirtilmiştir.

Süreye ilişkin olarak konunun daha da iyi anlaşılması için, diğer bir idari çözüm yolu olan Pişmanlık ve Islah müessesesinden bir örnek verilebilir. Usule bağlı hususlardaki bir noksanlık esasa sirayet eder ve idari işlemi sakatlar. VUK'un 371. maddesinde yer alan Pişmanlık ve Islah hükmünden yararlanmak isteyen bir ödevli tahakkuk eden vergi ve türevlerini 15 gün içerisinde ödemek zorundadır. Aksi takdirde, pişmanlık ve ıslah hükümleri ihmal edilmiş sayılır. Yine bir ihtilafın yargıya intikal ettirildiği düşünüldüğünde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu 3., 5., ve 7/1 hükümleri belirtilen süreler dikkate alınmaz ise esas açısından ne kadar önemli olsa da usul açısından reddedilir. Bu husus, vergilendirmede vergiyi doğuran olaylarda gerçek mahiyetin esas alınacağı hükmüne istisnai usul şartı olarak görülebilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 12/3. maddesine göre, mükellef uzlaşmadan vazgeçebilmekte olup talepte bulunan mükellef bu talebinden vazgeçtiğini bildirdiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkının saklı kalmasını sağlamış olmaktadır. Bu hususta dikkat edilmesi gereken kısmi uzlaşma mümkün olmakla birlikte mükelleflerin kural olarak uzlaşma yollarından yalnızca bir tanesine başvurabildiğidir.

2.2.2.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

Mükelleflerin, uzlaşma başvurusunun mevzuat hükümlerinde belirtilen yetki, usul ve esaslar çerçevesinde, talebin usule uygun görülmesi ve süresi içinde yapıldığının tespit edilmesi üzerine uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenip mükellefler görüşmeye davet edilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 10. maddesinde, uzlaşma komisyonu ile iletişime geçilerek uzlaşmanın yapılacağı tarih ve zaman dilimi belirlenmektedir. Bu hususta

uzlaşma tarih ve saatinden en az 15 gün önce bir yazı ile mükellef haberdar edilmekte veya tutanağa yazılmaktadır.

Mücbir sebep hallerinin varlığı halide ise 14. maddesinde, insani haller göz önünde bulundurularak uzlaşmanın ertelenmesi imkanı bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri artık mükellef günün tespitinde aktif rol alamıyor bu yönden tamamen idarenin takdir yetkisi işlemektedir (Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 25/05/2016 tarihli ve Esas No:2016/382, Karar No:2016/605).

2.2.2.4. Uzlaşmaya Davet

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesine göre; tarh işleminde yetkili vergi dairesi mükellefin bağlı bulunduğu Vergi Dairesi dir. Uzlaşma tutanağının tanziminde önemli hususlar yer almaktadır. Yetkili vergi dairesinin tarhiyat öncesi uzlaşma esnasında vuku bulan mali olguları göz önünde bulundurarak işlem tesis etmesi gerekmektedir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11. maddesinde, mükellefin bilgisi haricinde yapılan incelemeye ilişkin olarak uzlaşma tarihinden 15 gün önce müzakerenin yapılacağı yer ve tarihi belirten yazı ekinde inceleme raporu eklenerek mükellef uzlaşmaya davet edileceği hükmüne yer verilmiştir. Hükümden de anlaşılacağı üzere, incelemenin temel dayanağı Vergi İnceleme Raporu yazı ekinde olmak zorundadır. Uzlaşma esnasında mükellef isterse mali danışmanlarını da bulundurabilmektedir. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup gereklerini yerine getirmezse tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurumamaktadır. Mevzuat gereği mükellef tarhiyat öncesi ve sonrası haklarından sadece bir tanesine başvurabilir.

Yine anılan yönetmeliğin 13. maddesine göre, incelemeyi yapan kişiler tarafından; vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalar, uzlaşma gününden en az 15 gün önce uzlaşma komisyonuna ve taraf mükellefe bildirilmek zorundadır. Bu bağlamda mükellefin hak ve ödevleri olduğu gibi idarenin de yetkilerinin yanısıra sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin, mükellef Temel KORKMAZ hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu kendisine tebliğ edilip komisyona sunulmadığında yönetmeliğe aykırı bir işlem yapılmış olur.

2.2.2.5. Uzlaşmanın Sonuçları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşması idare ve mükellefin anlaşılmasıyla vaki olması (sağlanması/ gerçekleşmesi) durumu, mükellefin katılımının olduğu ancak masada anlaşılabilmesi nedeniyle vaki olmaması (sağlanmaması/gerçekleşmemesi), talebi olması halinde mükellefin teşrif etmemesi, uzlaşma tutanağını tebellüğden imtina etmesi ve ihtirazi

kayıtla imzalaması nedeniyle temin edilememesinin ve olarak tasnif edilebilir. Dikkat etmek gerekir ki uzlaşmanın olması ve olmamasının farklı hukuki sonuçları bulunmaktadır.

2.2.2.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumu

İdare ve mükellefin salınacak vergi ve/veya ceza hakkında TÖUY'nin 16/1-2. maddesine göre anlaşma sağlamasıdır. Uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarını ihtiva edecek şekilde düzenlenen rapor ve ekleriyle birlikte tutanağın bir nüshası, tarha yetkili vergi dairesine üç gün içerisinde gönderilir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16/1-2. madde hükmünden de anlaşıldığı üzere, düzenlenen vergi inceleme raporunun üç gün içerisinde yetkili vergi dairesine gönderileceği, ihtirazi kayıtla imzalanması durumunda uzlaşmanın temin edilemediği, kısmi uzlaşmanın vergi dairesince dikkate alınması gerektiği ve ihbarnameye dava açma süresinin son günü teklifin kabul edilmesi esnasında tarhiyat öncesi hükümlerin tatbik edileceği gibi hususlar üzerinde önemle durulmuştur. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefe teklif edilen vergi ve cezaların değil önerilen vergi ve cezalar için tarhiyat yapılması/ceza kesilmesi gerektiği dikkatten kaçmaması gerekmektedir. Kısmi uzlaşma sağlanan vergi ve cezalarda tahakkuk ettirilerek yapılarak ödenmek üzere işlem tesis edilir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16/5. maddesinde yazılı işlemler, mükellef veya resmi vekili tarafından da yapılabileceği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşılan vergi ceza tutarlarında pazarlık sonucu indirimlerin nasıl belirlendiği yer almasa da VUK'un Ek 1. maddesine göre uzlaşmada koşullar aranırken tarhiyat öncesi uzlaşmada belirli herhangi bir koşul ve pazarlık sonucu indirimde dikkate alınacak bir husus bulunmamaktadır.

2.2.2.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Durumu

İdare ve mükellefin salınacak vergi ve/veya ceza hakkında TÖUY'nin 16/4. maddesine göre anlaşma sağlayamamasıdır. Bu hususta vergi incelemesi yapan kişiler tarafından, vergi ve ceza tutarlarını ihtiva edecek şekilde düzenlenen rapor ve ekleriyle birlikte tutanağın bir nüshası, tarha yetkili vergi dairesine anılan yönetmeliğin 16/6-7-8-9. maddelerinde mükellefin talebinin olması hususunda kısmi uzlaşmanın yapılabileceği, vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyata karşı dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklifini kabul ederek vaki olmuş sayılacağı ve buna göre işlem tesis edilceği belirtilmiştir.

Uzlaşmanın vaki olmaması (sağlanamaması) ile temin edilememiş sayılması durumları arasında sonuçlar bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda da, uzlaşmanın sağlanamadığını tespit eden tutanak tanzim edilmesi gerekmektedir. Bu tutanak, uzlaşmanın temin edilememiş sayılması halinde düzenlenen tutanaktan farklı olarak mükellef veya olası ceza muhatabı tarafından da imzalanmaktadır. Tutanağın birer örneği anında, hazır bulunan mükellef veya olası ceza muhatabına veya vekillerine ve inceleme elemanına tebliğ olunur (Candan, 2006: 415).

2.2.2.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16/3. maddesinde mükellefin,

- Komisyonunun çağrısına istinaden komisyona gelmemesi,
- Gelip tutanağı imzalamaması,
- Tutanağı ihtirazi kayıt ile imzalama talebi gibi tahdidi olarak belirtilen hususların gerçekleşmesi esnasında uzlaşma temin edilememiş sayılır.

Bu husustaki işlemlerin tesisinde, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı birimlerince dikkate alması gereken hususlar belirtilmiştir. Örneğin; bir vergi inceleme raporuna tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip edilmediği mutlak surette tarhiyata yetkili vergi dairesince dikkate alınmalıdır. Zira tarhiyattan önce uzlaşma talebinde bulunulmuş ancak uzlaşma vaki olmamış ya da temin edilememişse vergi ve cezanın salınmasından sonra mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramamaktadır.

2.2.2.6. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları Görev ve Yetkileri ile Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler

Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik çıkarımlarda bulunabilmek için kurumun faaliyet raporlarından edinilen istatistikî verilere ilişkin olarak tespitler ve analizler yapılmıştır.

2.2.2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları

Ülkemizdeki çok başlı denetim mekanizması 10.07.2011 tarihinde köklü bir değişim geçirmiştir. Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerince yapılmaktaydı. Bu çok başlı denetim yapısı, aynı mükellefler üzerinde mükerrer denetimlerin gerçekleşmesine ve denetim birimleri arasında kopukluklar vb. hususlar gerçekleşince, 10.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK ile tek

çatı altında dört denetim birimindeki unvanlar “Vergi Müfettişi” unvanı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında güçlü bir kurumsal yapıda birleştirildi.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda beşeri kaynaklarına ilişkin veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.1 Vergi Müfettişlerinin Gruplara Göre Dağılımı

Unvan	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2.608	154	27	33	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.927	281	6	7	5221
Toplam	7.535	602	50	75	8.262

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Başkanlık tarafından yapılan diğer idari düzenlemeler vergi denetiminde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla oluşturulan Grup Başkanlıkları aracılığıyla teftiş, vergi incelemesi ve soruşturmalar yapılmaktadır. İş bölümü ve uzmanlaşma esasına dayalı olarak grup oluşturulan grup başkanlıkları, son değişikliklerle birlikte Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (Ek: 29/3/2018-7104/26 md.) temelde beş gruba ayrılmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının mesleki eğitim ve gelişimlerinin sağlanması açısından Eğitim Grup Başkanlığı oluşturulmuştur.

2.2.2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Görev ve Yetkileri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın denetim birimi olarak büyük bir özveri ile donanımlı, yetkin ve dinamik insan kaynaklarıyla denetim görevini icra etmektedir. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinin hemen hemen hepsinde kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi için denetim mekanizması vazgeçilmez olarak görülmektedir.

Vergi denetiminin nedenleri bağlamında; vergi sistemi beyan esasına dayanmakta ise efektif, çağdaş ve risk odaklı vergi denetim teknikleriyle ve fonksiyonel vergi denetiminin yaygın ve yoğun bir şekilde yapılması, kayıt dışılığın önlenmesi açısından kilit bir role sahiptir. Vergi denetimi, vergi mevzuatının gelişimi ve politika üretimi gibi görevlerin yanı sıra teftiş, soruşturma yapma ile en üst idari amir amirin verdiği görev ve yetkilerle donatılmıştır (1 no’lu CB Kararnamesi m. 228).

Bilindiği üzere 9 Temmuz 2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 703 sayılı KHK ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmıştır. Müteakiben 10 Temmuz 2018 tarihli

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Böylece denetim mekanizması olan denetim birimi olan söz konusu kurumun yasal düzenlemeler ile daha kapsamlı bir alanda yerini korumuştur.

Türk Vergi Sistemi'nin beyan esasına dayalı olması denetim mekanizmasının güçlü olmasını gerektirmektedir. Vergi idaresi mükellefi çeşitli yollardan denetleyebilmektedir. VUK'un mukayyet 127. ve müteakip maddelerinde; yoklama, vergi incelemesi (VUK m.134) arama (VUK m.142) ve bilgi toplama (VUK m.148-151.) yollarıyla mükellefler denetlenmektedir. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu denilince evveliyatında vergi denetim yollarından vergi incelemesi ve sonrasında vergi yargısı akla gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesi hükmünün gerekçesine paralellik arz eden 134. maddesinde; vergi denetim birimi olarak vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığını araştırma ve tespitin yanı sıra ve hazineye intikalini gerçekleştirmek olduğu belirtilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere bir vergi incelemesinde sadece görünür kayıtlar ve belgeler dikkate alınmamakta yanı sıra harici bilgiler edinilerek işlemler ve belgelerin gerçek mahiyeti de araştırılmaktadır. Ödenecek verginin doğruluğundan kasıt da, söz gelimi teftiş ya da inceleme sırasında 100 lira tarh edilmesi gerekirken, 99 lira tarh edilmişse 1 lira ikmalen tarhiyatı gerektirmekteyken, 101 lira tarh edildiği tespiti halinde ise; 1 liranın red-iadesi anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi hükmü ve Vergi İncelemelerinde Uyulması Gereken Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 18. maddesi hükmü gereğince düzenlenen raporların mutlak surette mali mevzuata uygunluğu gerekmektedir.

Yüksek vergi oranları nedeniyle kayıtlı alanda kalan, kazancı vergilendirilen, mükellef ile kayıt dışı alanda faaliyetine devam eden, kazancı vergilendirilmeyen, mükellef arasında rekabet eşitliğini bozmaktadır. Vergisini ödemeyen mükelleflerin de vergisini ödeyenlerle beraber kamu hizmeti talep etmesi ve bundan yararlanması, kamu gelirlerinin kamu hizmeti gerçekleştirilmesi için yapılan kamu harcamalarını karşılayamaması neticesinde kayıtlı kesimin vergi oranlarının artırılması gelir dağılımındaki adaleti üzerinde bozucu bir etki yaratır (Ecemiş, 2013: 23). Kayıt dışı ekonomi (black economy) varlığı ticari yaşamda haksız rekabet nedeniyle vergi yükünün adilane dağılımına büyük bir engel olarak görülmektedir. Bu noktada vergi denetim araçlarından özellikle vergi incelemesi önem arz etmektedir.

Kurumun misyon ve vizyonu ile ulaşmak istediklerinden anlaşılan hususlara bakıldığında; vergiyi doğuran olaydan tahsilata kadar veyahut mükellefiyetin başlamasından terkine kadar kanuni yetkilerine dayanarak, gönüllü uyum temelinde, mükellef haklarını gözetken değerler sistemi yükese kamu yararına dayanan etkin bir vergi denetimini

gerçekleştirmenin mutlak gayreti içerisindeyler. Bu hususlar temelinde söz konusu kurumların faaliyetlerinin sonuçlarından edinilen verilerin tespiti ve analizi yapılacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından incelenen Gelir Vergisi Mükellefleri (GMSİ hariç) ile Kurumlar Vergisi mükellefleri inceleme oranları her dönemin ilgili faaliyet raporlarında belirtilmiştir.

Tablo 2.2 Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı(%)
2012	2.431.464	46.845	1,92
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,62

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 yılı Faaliyet Raporu ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 ve 2018 Yılı Faaliyet Raporları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2013 ve 2018 yılı faaliyet raporlarına göre 2013-2018 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar, aşağıda yer alan tabloda özetlenmiştir. Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır. Aşağıdaki tabloda inceleme türüne göre, inlenen mükellef sayıları yer almaktadır.

Tablo 2.3 İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Tam İnceleme	Sınırlı İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 ve 2018 Yılı Faaliyet Raporları

Vergi Usul Kanunu'nda tam ve sınırlı incelemeye ilişkin olarak 140/6. maddesinde tam ve sınırlı incelemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümler kapsamında tam inceleme 1 yıl ve sınırlı inceleme ise 6 ay sürmekte iken süre talebi halinde 3 ay uzayabileceği belirtilmiştir.

2.2.2.6.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın uzlaşma verilerinin yıllar itibariyle tespiti ve analiz edilmiştir. Kurumun her yıl düzenli olarak yayımladığı faaliyet raporlarında 2012 ve müteakip yıllar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin veriler aşağıda yer verilen tablolarda yıllar itibariyle tespit ve analiz edilmiştir. Analizler yapılırken uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında “vazgeçme” kavramı kullanılmıştır. Dolayısıyla bu hususta “vergi ve cezalar silinmiştir/terkin edilmiştir” ibaresi yanlış olarak değerlendirilmektedir. Yine sadece Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemelerine ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları analiz edilmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi incelemesine haiz diğer inceleme elemanları tarafından yapılan incelemeler kapsam dışındadır.

Uzlaşma kurumunun temelinde vergi incelemesi yatar. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2012 yılı faaliyet raporlarında tarhiyat öncesi uzlaşma verileri aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Giren (d)	578.870.442	971.494.358
Uzlaşılan (e)	443.628.715	56.223.245

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya giren 578.870.442 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 443.628.715 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %77 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 77 birime düşürülmüş olup 23 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya giren 971.494.358 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 56.223.245 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %6 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 6 birime düşürülmüş olup 94 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2013 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.5 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2013, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.549.420.358	2.373.432.278
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	161.397.398	250.955.655
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	527.665.642	623.541.504
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	689.063.040	874.497.159
Uzlaşmaya Giren (d)	860.357.318	1.498.935.120
Uzlaşılan (e)	725.155.936	90.813.677

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 1.549.420.358 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 860.357.318 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %56'sını oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 860.357.318 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 725.155.936 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %85 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 85 birime düşürülmüş olup 15 biriminden vazgeçilmiştir. Vergi tutarının uzlaşmaya girmeyen kısmı ise uzlaşma temin edilemeyen ve uzlaşma vaki olmayan vergilerin toplamından oluşmaktadır.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 2.373.432.278 TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 1.498.935.120 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %63'ünü oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 1.498.935.120 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 90.813.677 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %6 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 6 birime düşürülmüş olup 94 birimden vazgeçilmiştir. Vergi ceza tutarının uzlaşmaya girmeyen kısmı ise uzlaşma temin edilemeyen ve uzlaşma vaki olmayan vergi ceza tutarlarının toplamından oluşmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2014 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.6 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2014, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	209.437.822	266.926.235
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	364.784.934	446.138.358
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	574.222.756	713.064.593
Uzlaşmaya Giren (d)	638.430.109	1.067.833.387
Uzlaşılan (e)	529.738.390	60.234.417

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 1.742.391.255 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 638.430.109 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %37'sini oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 638.430.109 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 529.738.390 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %82 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 82 birime düşürülmüş olup 12 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 1.841.132.397 TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 1.067.833.387 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %57'sini oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 1.067.833.387 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 60.234.417 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %6 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 6 birime düşürülmüş olup 94 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2015 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.7 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2015, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	1.360.458.718	1.637.867.591
Uzlaşmaya Giren (d)	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan (e)	973.203.569 TL	138.749.157

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 2.464.222.476 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 1.103.763.758 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %45'ini oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 1.103.763.758 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 973.203.569 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %90 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 90 birime düşürülmüş olup 10 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 3.563.887.588 TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 1.926.019.997 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %54'ünü oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 1.926.019.997 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 138.749.157 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %7 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 7 birime düşürülmüş olup 93 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2016 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.8 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2016, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.229.895.556	1.860.131.645
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	213.272.699	287.844.099
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	614.398.809	750.689.364
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	827.671.508	1.038.533.463
Uzlaşmaya Giren (d)	402.224.048	821.598.182
Uzlaşılan (e)	384.614.612	160.720.602

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 1.229.895.556 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 402.224.048 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %33'ini oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 402.224.048 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 384.614.612 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %95 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 95 birime düşürülmüş olup 5 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 1.860.131.645 TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 821.598.182 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %44'ünü oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 821.598.182 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 138.749.157 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık

%16 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 16 birime düşürülmüş olup 84 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2017 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.9 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2017, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	799.234.626	1.208.386.889
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	207.982.568	255.911.477
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	278.414.837	370.586.306
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	486.397.405	626.497.783
Uzlaşmaya Giren (d)	312.837.221	581.889.106
Uzlaşılan (e)	303.551.158	115.400.488

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 799.234.626 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 312.837.221 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %39'unu oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 312.837.221 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 303.551.158 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %97 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 97 birime düşürülmüş olup 3 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 1.208.386.889 TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 581.889.106 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %48'ini oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 581.889.106 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 115.400.488 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %20 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 20 birime düşürülmüş olup 80 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporlarında, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.10 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(2018, TL)

Pozisyon	Vergi	Ceza
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	717.071.698	1.057.680.762
Uzlaşma Temin Edilemeyen (b)	177.627.090	220.902.310
Uzlaşma Vaki Olmayan (c)	306.586.834	417.723.402
Uzlaşmanın Sağlanmadığı (Uzlaşma Temin Edilmeyen ve Uzlaşma Vaki Olmayan)	484.213.924	638.625.712
Uzlaşmaya Giren (d)	232.857.773	419.055.049
Uzlaşılan (e)	225.035.135	78.272.795

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarı olan 717.071.698 TL'den uzlaşmaya giren vergi tutarı 232.857.773 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi tutarının %33'ünü oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 232.857.773 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 225.035.135 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %97 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 97 birime düşürülmüş olup 3 biriminden vazgeçilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarı olan 1.057.680.762TL'den, uzlaşmaya giren vergi ceza tutarı 419.055.049 TL olup uzlaşmaya konu olan toplam vergi ceza tutarının %40'ını oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren 419.055.0496 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 78.272.795 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %19 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 19 birime düşürülmüş olup 81 birimden vazgeçilmiştir.

Tablo 2.11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012-2018)

YILLAR	Vergi Tutarı		%	Ceza Tutarı		%
	Uzlaşmaya Girilen	Uzlaşma Sonucu		Uzlaşmaya Girilen	Uzlaşma Sonucu	
2012	578.870.442	443.628.715	77	971.494.358	56.223.245	5,78
2013	860.357.318	725.155.936	84,30	1.498.935.120	90.813.677	16,50
2014	638.430.109	529.738.390	82,91	1.067.833.387	60.234.417	5,62
2015	1.103.763.758	973.203.569	88,2	1.926.019.997	138.749.157	7,1
2016	402.224.048	384.614.612	95,6	821.598.182	160.720.602	19,5
2017	312.837.221	303.551.158	97,11	581.889.106	115.400.488	19,83
2018	232.857.773	225.035.135	96,64	419.055.049	78.272.795	18,67

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 Faaliyet Raporları Verileri Analiz Edilerek Tez Yazarı Tarafından Hazırlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından edinilen veriler dikkate alınarak ve yukarıda yıllar itibariyle analizi yapılan 2012 ve 2018 yıllarında uzlaşılan vergi ve ceza tutarları yukarıdaki tabloda özet şekilde yer almaktadır.

Vergi denetimi, devletin kalkınmasında ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kullandığı önemli bir itici güçtür. Ekonomide kayıt dışı faaliyetlerin artması, devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Azalan vergi gelirleri neticesinde oluşacak bütçe açıklarını gidermek için vergi oranlarının artırılması gerekir. Artan vergi oranları, vergi kaçırmayı uyararak kayıt dışı alana çıkarılan ekonomik faaliyet oranını artırır. Böylece, ekonomi yüksek vergi oranı-kayıt dışı sarmalına girer. Optimum vergi oranları belirlenerek bu fasit sarmalı kırarak güç ise etkin bir vergi denetimidir.

Vergi inceleme elamanlarınca, aylarca daha ötesinde yıllara sari olabilen büyük emekler ve zaman harcanarak titizlikle düzenlenen vergi inceleme, vergi tekniği ve vergi suçu raporları ile vergisel vecibelerini tam ve zamanında yerine getirmeyen ya da getirmekten kaçınan mükellefler tespit edilmekte ve söz konusu raporlara istinaden vergi ve ceza gelirleri sağlanmaya çalışılmaktadır. İşte bu noktada da idari çözüm yollarından uzlaşma müessesesi mezkur hükümleri çerçevesinde bu zahmete ket vurmaktadır.

Davet ya da talep yoluyla uzlaşmaya giren mükelleflerin vergi ve ceza tutarlarında uzlaşmaya varılırken takdir yetkisine dayanılarak geliştirilen teamüller doğrultusunda vergi cezalarının caydırıcılığını dolayısıyla vergi denetimini etkinsizleştirdiği yayımlanan faaliyet raporlarından görülmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin nihai olarak cezaya çarptırılma bile gerçekleştirilen idari teamüller sonucunda, uzlaşma neticesinde vazgeçilen vergi ve ceza tutarları, ceza rizikosu düşürmekte mükellef davranışlarını oldukça olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Daha ötesinde mükellefi kayıt dışı alanlara yönelmesi durumunda cesaretlendirmektedir. Bu bağlamda vergi politikalarının oluşumunda; tesis edilen bir hükmün idarenin diğer iş ve işlemlerine ket vurmuyacak şekilde, özveri ve hassasiyetle gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir

2.2.2.7. Uzlaşmaya Varılamaması veya Uzlaşmanın Temin Edilememesinin Sonuçları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 18. maddesinde ve VUK'un Ek 11. maddesine göre, tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması hallerinde, mükelleflere verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonraki aşaması için uzlaşma talep edemeyeceği hükmü yer verilmektedir. Bu hükmün analizinde; uzlaşma masasında uzlaşma temin edilemediğinde veya uzlaşmaya varılamadığında; vergi dairesi gelen inceleme raporunda önerilen matrah veya

matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapılır. Mükellef, ihbarname kuralına göre tarhiyat işlemi yapıldıktan sonra tekrar uzlaşmaya başvuramamaktadır

2.2.2.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. ve TÖUY'nin 17. maddesine göre, uzlaşma sağlanan vergi ve ceza tutarlarına ilişkin düzenlenen tutanak kesin olup mükellef tarafından dava ve şikayet konusu edilemeyecek olup mükellefin cezadan indirim talebinden faydalanamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu kanun ve yönetmelik hükmünden anlaşılacağı üzere, uzlaşmanın sağlanması esasında dava yoluna dahi başvurulamayacağı ve uzlaşılan ceza konusunda ise tahakkuk ettirileceği için bir tarhiyat yada diğer bir ifadeyle vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mevcudiyeti bulunmadığından cezadan indirim mekanizması da söz konusu olmayacaktır.

2.2.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 19. maddesinde, uzlaşılan vergi ve cezaların ödenmesine ilişkin bilgi şöyle yer almaktadır. Vaki olunan vergi ve cezalara ilişkin düzenlenen uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Mükellefe ödeme sürelerinden önce tebliğ edilmesi durumunda kanuni ödeme zamanlarında, ödeme süreleri geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmektedir. İşte bu noktada, ödeme süresinde gerçekleşmediğinde uzlaşma bozulmamaktadır ya da diğer bir ifadeyle ihlal söz konusu olmamaktadır. Bu husus tahakkuk esasında bir işlem olup tahsilata ket vurmaktadır. 6183 sayılı AATUHK'nin ilgili hükmüne göre sadece gecikme zammı ile yetinilmektedir. Konuluş gerekçesini törpüleyen bu hüküm için esaslı değişiklik ile süre şartı getirilmelidir. Aksi takdirde mezkur hükümlerle vergi gelirlerini arttırmak selden kütük kapmaya çalışmaktan başka bir çaba olmayacaktır.

Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca VUK'un 112. maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden söz konusu tutanağının imzalandan tarihe kadar geçecek süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk safhasının gecikmesinden dolayı hesaplanan gecikme faizleri uzlaşma kapsamında değildir.

2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve/veya cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmıştır. Mükellef tarafından VUK'un Ek 1-10. maddeleri ve ilgili uzlaşma yönetmeliğinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği hüküm altına alınmıştır. VUK Ek 1. maddesinde

uzlaşmaya başvuru koşullarından bir veya birkaçının bulunması durumunda mükellef veya ceza sorumlusu vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşmaya başvurabilecektir. Bu koşullar;

- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi,
- VUK 369. maddesi gereği mükellefin yanılması ve idarenin görüşünü değiştirmesi,
- VUK 116., 117., ve 118. maddeleri gereğince vergi hatalarının ve diğer her türlü maddi hataların varlığı,
- İdare ile yargı arasında görüş farklılıkları, halleri olarak sınıflandırılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde uzlaşmanın koşullarına ilişkin vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten mali yazında tartışma konusu olup kanımızca vergi karmaşıklığından kaynaklanan masumane başvuru koşuludur.

Bilindiği üzere, tarhiyat işlemi bir idari işlemdir. İdari işlem; idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak kabul edilmektedir. İdari işlemde yetki unsuru; bir makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti, şekil unsuru; idari işlemin iradeyi açıklamak için kullandığı araç, usul unsuru; idari işlemin yapılmasında izlenen yolu, sebep unsuru; idareyi işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etken, konu unsuru; hukuk alanında meydana getirdiği değişiklik ve amaç unsurunda, idarenin ulaşmak istediği amaç ki bu da kamu yararının güdülmesi olmak üzere altı unsuru bulunmaktadır (Gözler, 2008: 99-143). İdare bu unsurların kümülatif temelinde işlemini tesis eder. Örneğin, merkezi Manavgat Vergi Dairesi olan bir işletmenin nezdinde düzenlenen denetim tutanağına istinaden yetkisi olmadığından vergi ve veya ceza ihbarnamesini Alanya Vergi Dairesi düzenleyemez. Yani bu unsurların her biri ayrı ayrı bulunmak zorundadır. Vergi gerek sezaryen ya da normal bir doğumla gerçekleşmiş olduğunda, sebep unsuru olarak idareyi işlem yapmaya yöneltmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde sebep unsuru gerçekleşmiş olmaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına re'sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen ve bakanlık vergi dairelerinin tarhiyata yetkili olduğu vergi, harç ve resim ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları girmektedir (Usta, 2009: 62-63). Dikkat edildiğinde tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi sonrası uzlaşmada da usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Söz gelimi, Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi adet gelir unsurundan herhangi birinden gelir elde etmiş bir gerçek kişi açısından ya da Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bir mal teslimi ya da hizmet ifası esnasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmakta ve artık tarhiyat safhasına geçişte idareye yetki doğmaktadır. İdari bir işlem olan tarhiyat VUK'un 20.

maddesinde tanımlanmaktadır. Bu idari muamele ile mükellef adına Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi ile vergi tarh edilip (verginin hesaplama işlemi) ve/veya ceza kesilir ve usulüne uygun tebliğ edilir.

Uzlaşma, 2577 sayılı İdari Yargılama ve Usul Kanunu hükmü kapsamında kesin ve icrai nitelikte idari işlem olan tarhiyat ile vergi tarh edildikten sonra ve ceza kesildikten sonra ortaya çıkan ihtilafın yargı yoluna gitmeksizin taraflar arasında çözüme kavuşturulmasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın yapılması için vergi ziyanının mükellefin yanılığısından, bazı konulardaki değerlendirme farklılıklarından ve mükellefin iradesi dışında gerçekleşen yanlışlıklardan kaynaklanması gerekir. Bu şartlar dışında kasıtlı işlenen vergi ziyaı ve kasıtlı eyleme karine teşkil eden kaçakçılık filleri uzlaşma kapsamında değerlendirilmez.

2.3.1. Uzlaşmanın Konusu Kapsamı Komisyonların Teşkili ve Yetkileri

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı, VUK Ek 1. maddesi ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesinde belirtildiği üzere, vergi daireleri tarafından mükellef adına tarh edilen vergiler ve bu vergilere bağlı kaçakçılık fiillerinin sebep olduğu vergi ve vergi ziyaı cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dışında kesilen vergi ziyaı cezaları girmektedir. Söz konusu yönetmeliğin 4. maddesinde ise; yetki sınırlarına göre beş tür komisyon bulunmakta olup söz konusu 5 adet komisyona ilişkin düzenlemeler müteakip 6. maddesinde yer almaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır. Vergi Usul Kanunu 352, 356, 360, 372 ve 393 Sıra Nolu Genel Tebliğlerinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları belirlenmiştir.

Tablo 2.12 Vergi Dairesi Başkanlığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyon Yetki Sınırları(Başkanlık Bulunan Yerlerde)

Başkanlık Komisyonları	Şehirler	Başkanlık	İl Merkezi Vergi Dairesi (Örneğin Düden VD)	Vergi Dairesi (Örneğin Manavgat VD)	Mal Müdürlüğü
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul	2.000.000,00		-	-
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	İstanbul	900.000,00	35.000,00	35.000,00	-
I. Grup VDB	Ankara, İzmir	750.000,00	12.500,00	30.000,00	6.000,00
II. Grup VDB	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	600.000,00	7.500,00	25.000,00	5.000,00
III. Grup VDB	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	450.000,00	5.000,00	20.000,00	4.000,00
IV. Grup VDB	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000,00	3.000,00	15.000,00	3.000,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi sitesinden (www.gib.gov.tr) 31.12.2018 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü üzere, il merkezi ve ilçe vergi dairelerindeki komisyonların tutar açısından yetkileri diğer üst komisyonlara göre nispeten zayıf kalmaktadır. Örneğin, Düden Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi Dursun ÖDEMEZ adına düzenlenen 8.000,00 TL'lik vergi ve/veya ceza ihbarnamesinde yetkili komisyon 7.500,00 TL sınır aşıldığından Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonudur. Yine Manavgat Vergi Dairesi Müdürlüğü

mükellefi Temel KORKMAZ adına düzenlenen 26.000,00 TL'lik vergi ve/veya ceza ihbarnamesinde yetkili komisyon 25.000,00 TL sınır aşıldığından Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonudur. Nihayetinde mükellefler özellikle Manavgat Vergi Dairesi mükellefi, Manavgattan yola çıkıp Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nda uzlaşmaya gidecektir. Oysa vergi maliyeti açısından uzlaşmanın tutarsal sınırının revize edilerek mükellefin en yakın idareden hizmeti alması, hem mükellef odaklı bir anlayışı pekiştirecek olup ve gönüllü uyumu artırıcı bir husus diğer taraftan mükellef açısından ekstra maddi bir külfet olmaktan çıkacaktır.

Vergi Usul Kanunu 352, 356, 360, 372 ve 393 Seri Nolu Genel Tebliğlerinde, Başkanlık bulunmayan yerlerde uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarlar aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 2.13 Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Müdürlüğü/Mal Müdürlüğü Uzlaşma Komisyon Yetki Sınırları (Başkanlık Bulunmayan Yerlerde)

Komisyonlar	Yetki Sınırları
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	50.000,00
Vergi Dairesi Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonu	15.000,00
Mal Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonu	3.000,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi sitesinden (www.gib.gov.tr) 31.12.2018 tarihinde yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.3.2. Uzlaşma Süreci

Tarhiyat sorası uzlaşma süreci, klasik uzlaşma olup VUK Ek 1. ve müteakip maddelerde ve TSUY'de belirtilen hükümlere göre incelenecektir. Diğer bir ifadeyle VUK Ek 1. madde ve 03.02.1999 tarih ve 23600 RG sayılı Uzlaşma Yönetmeliği ile tarhiyat yapıldıktan sonraki süreç düzenlenmiştir.

2.3.2.1. Uzlaşma Talebi

Vergi idaresinin VUK'un 4. maddesinden aldığı yetkiye dayanarak yapmış olduğu tarhiyata karşı uzlaşma talebinde bulunulabilir. Dikkat edilmesi gereken husus, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin tebliği ile artık idare tarafından bir davet yoluyla değil bizzat mükellef veya ceza muhatabı tarafından gelen bir talep ile sürecin başladığı, mali ajanların alacaklı tarafı artık Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı birimleri değil Gelir İdaresi Başkanlığı birimleri olup sürecin benzer ve farklı işleyiş ve sonuçları bulunmaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesine göre, mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi aracılığıyla dilekçesini sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle yetkili ve görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkün olup İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla da başvuru sağlanabilmektedir.

İhbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için uzlaşma talebi yapılabilir. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarları için kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı hükmü Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal edilmiş olup kısmi uzlaşmanın yolu açılmıştır. Hükümden anlaşılabileceği üzere, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ortak yönlerinden bir tanesi de kısmi uzlaşmanın mümkün olduğudur. Mükellef ya da ceza sorumlusu tarafından yetkili vergi dairesine 3071 sayılı Dilekçe Kanunu'na göre sunulan dilekçe ile uzlaşma talebinin süreci başlamaktadır. Burada tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak idari işlem olarak tarhiyat bulunmakta olup idare tarafından uzlaşmaya özel olarak davet edilme gibi bir husus bulunmamaktadır. Mükellefe tebliğ edilen Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi'nde haklar zaten yazılı olarak bildirilmektedir. Ancak uzlaşma talebi yerinde görülenler sekreteryaya tarafından bir yazı ile uzlaşma günü mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilir.

2.3.2.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Süreler usul açısından çok önemli bir yere sahiptir. Uzlaşma talebi, TSUY'nin 9. maddesinde, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Vergi mükellefi ya da sorumlusu vergi ve/veya ceza ihbarnamesi'ne muhatap olduğunda üç hakkı bulunmaktadır. Eş anlı olarak başlayan bu haklar süresince mükellef veya cezanın muhatabı kendisini seçimlik vergi kaosu içerisinde bulmaktadır. Mükellefler ne olur ne olmaz bütün yollara başvuralım düşüncesiyle bütün birimlere dilekçe ile başvurusunu yapmaktadır.

Uzlaşma talebinde bulunma süresi, vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihi takip eden günden itibaren işlemeye başlamaktadır. Resmi tatil günleri süreye dahil bulunmakla birlikte sürenin son gününün resmi tatil gününe rastlaması durumunda süre, tatili izleyen ilk işgününün tatil saatinde sona ermektedir.

Uzlaşma talep süresinin tayininde ve cezadan indirim talebinde bulunma süresinin tayininde 2577 sayılı İYUK'ta düzenlenen çalışmaya ara vermenin (adli tatil- 20 Temmuz- 31 Ağustos) bir etkisi bulunmamakta iken dava açma süresi hakkında tarih itibariyle tebliğ edilen ihbarnamenin/ödeme emrinin etkisi bulunmaktadır. Anılan kanunun 8/3. maddesinde, belirtilen süreler ara vermenin bittiği tarihi itibariyle 7 gün uzayacağı hüküm altına alınmıştır.

Özetle uzlaşma ve cezadan indirim talep sürelerinde her halükarda adli tatil açısından uzama olmazken dava açma açısından uzama olmaktadır.

Bununla birlikte, meslek mensuplarının ve mükelleflerin çalışma yaşamlarını gözetken 5604 sayılı Tatil İhdas Edilmesi Hakkındaki Kanun’a göre, 1-2/c. maddesine göre, uzlaşma başvuru süresinin son günü mali tatile rastladığında tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamaktadır.

2.3.2.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Uzlaşma Gününün Tespiti

Mükellef veya ceza sorumlusu tarafından vergi dairesine verdiği dilekçe üzerine, uzlaşma talebinin incelenmesi uzlaşma masası kurulmadan önce, talebi yönetmelikte belirtilen parametreler kapsamında değerlendirilir ve uzlaşmanın yapılacağı gün tespit edilir. TSUY’nin 10/1. maddesine göre şu şekilde uzlaşmada görevli sekreteryaya, aşağıdaki hususlarda tahkikatını yapmaktadır.

- Talebin zamanında vemünasip bir şekilde yapıp yapılmadığını kontrol etmek,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkileri içinde olup olmadığını incelemek.

Yapılan bu incelemeler doğrultusunda, talebin süre ve usulüne ilişkin veya uygun veya komisyonun yetkisi alanına girmeyen durumlarda talep reddedilir.

Burada pek önem arz eden bir husus da, yetkili vergi dairesi, tarh edilen vergi/kesilen cezaya mükellefin mevzuata nüfuzunun yetersizliği ya da bilinçli olarak uzlaşmaya başvurması halinde verginin toplama maliyeti de göz önünde bulundurularak tarhiyattan önce uzlaşmanın vaki olup olmadığına dikkat etmelidir. Yani uzlaşma talebinin incelenmesi esnasında kurumsal bir işletmenin mali alana nüfuz edilip edilmemesi irdelenmesi gereken bir alan olup esnaf olarak küçük kapasitede çalışan tacirlerden ayrı tutulması ve uzlaşmanın ona göre sonuçlanması esastır.

2.3.2.4. Uzlaşmaya Davet

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10/2. maddesine göre, görüşmeye ilişkin hususlar uzlaşma sekreteryasınca yazı ile talebi uygun görülen mükellefe en az 15 gün önceden bildirilir. Mükellefin talebi doğrultusunda daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Dikkat edildiğinde süre şartında tarhiyat öncesi uzlaşmaya göre esnetilmiş, istendiğinde mükellef tarafından idarenin uygun görmesiyle 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önce de bir süre belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya benzer olarak yönetmeliğin 11. maddesinde de belirtildiği üzere tarih belirtilen gerekçelerle ileri bir tarihe ertelenebilmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10/2., 3., ve 4. ve 5. maddesine göre, uzlaşma davetiyesi muhatabına VUK'un tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilir. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, uzlaşma tutanağına her ne kadar imza atamasa da 3568 sayılı Kanun'a tabi Mali Müşavirini görüşlerini açıklaması için beraberinde getirebilir.

2.3.2.5. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma talebi doğrultusunda mükellef uzlaşmaya idare tarafından davet edilir. Davet sonucu tarhiyat öncesi uzlaşma ile benzer olarak mükellefin anlaşmasıyla vaki olması durumu, mükellefin katılımının olduğu ancak masada anlaşılabilmesi nedeniyle vaki olmaması ve tarhiyat öncesi uzlaşmada temin edilemeyen hususlardaki ile aynı şekilde temin edilememesi olarak tasnif edilebilir.

2.3.2.5.1. Uzlaşmanın Vaki Olması Durumu

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10/6. ve 7. maddelerine göre vaki olunan vergi ve ceza tutarlarına ilişkin, üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit yapılır. Bir nüshası mükellefe bir nüshası işlem yapılmak üzere üç gün içinde yetkili vergi dairesine gönderilir. Tahakkuk edecek tutar üzerinden VUK 112. madde hükmü gereğince gecikme faizi hesaplanır. Teklif edilen tutarda mutabık olunmazsa tarh edilen vergi ve kesilen cezalar ilk tutar üzerinden tahakkukları verilir.

2.3.2.5.2. Uzlaşmanın Vaki Olmaması Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. ve TSUY'nin 10/10. maddesinde belirtildiği üzere, uzlaşmanın vaki olmadığı durumda; komisyon tarafından sunulan nihai teklif tutanağı geçirilmektedir. Mükellef dava açmanın son günü mesai bitimine kadar teklifi kabul edip uzlaşmaya varabilir.

2.3.2.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. ve TSUY'nin 10/8. ve 9. maddelerine göre, uzlaşma temin edilemediği takdirde mükellefler aynı vergi ile ceza için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamayacaklardır.

2.3.2.6. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları Görev ve Yetkileri ile Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın beşeri kaynakları ile görev ve yetkileri incelenmektedir. Ayrıca uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları

üzerideki etkilerine yönelik çıkarımlarda bulunabilmek için kurumun faaliyet raporlarından edinilen istatistikî veriler analiz edilmiş, uzlaşma kurumunun vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerinde etkinliğinin sağlanabilmesi hususunda tespitler ve analizler yapılmıştır.

2.3.2.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Beşeri Kaynakları

Gelir İdaresi Başkanlığı beşeri kaynakları ile vergiyi doğuran olaydan tahsilata kadar mükellef odaklı anlayış ve gönüllü uyum temelinde iş ve işlemlerini icra eden örnek alınan öncü bir kurum olarak devlet idaresinde önemli bir yere sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın beşeri kaynaklarına 31.12.2018 tarihi itibarıyla aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.14 Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez/Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Kadro Dağılımı

Merkez	Sayı	Taşra	Sayı
Gelir İdaresi Başkanı	1	Vergi Dairesi Başkanı	17
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6	Gelir İdaresi Grup Müdürü	60
Gelir İdaresi Daire Başkanı	9	Vergi Dairesi Müdürü	521
Gelir İdaresi Grup Başkanı	31	Müdür	33
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Avukat	200
1.Hukuk Müşaviri	1	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	953
Başkanlık Müşaviri	2	Müdür Yardımcısı	41
Hukuk Müşaviri	3	Vergi İstihbarat Uzmanı	4
Müdür	9	Gelir Uzmanı	16.923
Devlet Gelir Uzmanı	94	Araştırmacı	19
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	9	Gelir Uzman Yardımcısı	6.578
Mali Hizmetler Uzmanı	12	Şef	404
Mali Hizmetler Uzmanı Yardımcısı	6	Memur Ve Diğer Personel	12.319
Şef	8	TOPLAM	37.972
Memur Ve Diğer Personel	304		
TOPLAM	496		

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi sitesinden (www.gib.gov.tr) 31.12.2018

2.3.2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

Avrupa Birliği'ne uyum çabaları çerçevesinde 2005 yılında 5345 sayılı kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bilindiği üzere ülkemizde 24 Ocak 1980 kararları ile iktisadi yaşamda devlet küçülmeye şirketler büyümeye başlamıştır. Bu iktisadi düşün halen uygulanmakta ve her geçen zaman içinde bu minvalde yapılanmalar söz konusu olmaktadır.

Gelirler Genel Müdürlüğü, 2005 yılında 5345 sayılı kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüşmüştür. Kalkınmanın temelindeki vergileri temin eden ve kayıt dışılığın

üzerine politikalar geliştiren ve örnek olarak alınan bu birimler etkin bir kamu hizmeti ifa etmenin gayreti içerisinde dirler.

Cumhurbaşkanlığı makamının 4 no'lu Kararnamesi'nin 134. ve müteakip 137. maddelerinde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esaslara yer verilmiştir. Asli görevlerinin başında gelen yüksek standartlarda etkin kamu hizmetini gönüllü uyum ve mükellef odaklı yaklaşım temelinde, kalkınmanın itici gücü vergi gelirlerini sağlamak olan Başkanlığın farklı görev ve yetkilerle donatılmış 11 tane hizmet birimi bulunmaktadır:

- ✓ Gelir Yönetimi,
- ✓ Mükellef Hizmetleri,
- ✓ Uygulama ve Veri Yönetimi,
- ✓ Tahsilat ve İhtilafı işler,
- ✓ Denetim ve Uyum Yönetimi,
- ✓ Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler,
- ✓ Strateji Geliştirme,
- ✓ Personel ve Destek hizmetleri daire başkanlığı olmak üzere 9 adet daire başkanlığı ile hukuk ve Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği 2 adet olmak üzere toplamda 11 adet hizmet sunan birimi bulunmaktadır. Hizmet birimlerine verilen görevler gerektiğinde birden fazla daire başkanlığı tarafından yürütülebilir (4 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md. 140).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez hizmet birimlerinin yanı sıra taşra teşkilatında da Vergi Dairesi Başkanlığı şeklinde örgütlenmiş olup İstanbul'da iki tane olmak üzere toplam 30 tane Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmaktadır.

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın amacı, görev ve yetki alanı içindeki iktisadi olayların takibi, etkin kamu hizmetinin ifasında gönüllü uyum ve mükellef odaklı hizmet anlayışı temelinde sunmaktadır. Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; grup müdürlükleri şeklinde örgütlenmiştir. Usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir (4 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md. 153). Başkanlığa bağlı merkez ve ilçe vergi dairesi ile görev ifa etmekte olup müdürlüklerin yetki, görev ve kuruluşları yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

2.3.2.6.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Faaliyet Raporları Uzlaşma Verileri Işığında Tespitler ve Analizler

Tarhiyat öncesi uzlaşmada herhangi tutarsal bir yetki koridoru yer almazken tarhiyat sonrası uzlaşmalar, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun

yetki sınırı 2.000.000,00 TL olup Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 3.000.000,00 TL'dir. Bu tutarı aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımladığı 2006-2018 yılları faaliyet raporlarında uzlaşmaya konu vergi ve vergi cezalarında Türkiye Geneli uzlaşma sonuçlarına aşağıdaki tabloda özet ve açık bir şekilde yer verilmiştir.

Tablo 2.15 Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları(2006-2018)

Yıl	Vergi Tutarı			Ceza Tutarı		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	%	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	%
2006	196.563.747	102.010.089	51,89	346.543.065	17.435.353	5,03
2007	281.353.998	134.219.902	47,70	403.565.136	16.724.269	4,14
2008	494.065.962	237.638.524	48,09	703.572.719	30.843.779	4,38
2009	226.628.371	145.640.803	64,26	537.503.246	28.426.598	5,28
2010	249.043.184	145.676.717	58,49	431.814.346	23.241.220	5,38
2011	101.867.808	56.824.269	55,78	187.719.305	10.230.311	5,44
2012	200.110.290	150.781.804	75,34	332.918.053	17.818.385	5,35
2013	357.937.380	270.476.069	75,56	460.815.890	27.027.669	5,86
2014	360.379.921	231.584.730	64,26	603.382.175	31.559.278	5,23
2015	437.314.530	344.585.008	78,79	610.596.688	41.560.131	6,80
2016	507.302.473	260.117.001	51,27	675.334.309	68.925.153	10,2
2017	164.330.305	104.769.721	63,75	267.127.370	36.926.116	13,71
2018	83.498.411	77.505.490	92,82	191.574.626	34.061.796	17,77

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006-2018 yılları Faaliyet Raporları Verileri Analiz Edilerek Tez Yazarı Tarafından Hazırlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma verileri üzerinde kuruluş tarihini müteakiben 2006 yılı itibariyle tespitler ve analizler yapılmıştır. Uzlaşmaya konu tutarlar, vergi müfettişi veya diğer inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden de yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle tabloda vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı veya diğer sebeplerle yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları da kapsamaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2006 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 196.563.747,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 102.010.089,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %51 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 51 birime düşürülmüş olup 49 biriminden vazgeçilmiştir. Vergi tutarının uzlaşmaya girmeyen kısmı ise uzlaşma temin edilemeyen ve uzlaşma vaki olmayan vergilerin toplamından oluşmaktadır.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 346.543.065,00TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 17.435.353,00TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %6 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 6 birime düşürülmüş olup 94 birimden vazgeçilmiştir. Vergi ceza tutarının uzlaşmaya girmeyen kısmı ise uzlaşma temin edilemeyen ve uzlaşma vaki olmayan vergi ceza tutarlarının toplamından oluşmaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2007 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 281.353.998,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 134.219.902,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %51 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 47 birime düşürülmüş olup 53 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 403.565.136,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 16.724.269,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %4 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 4 birime düşürülmüş olup 96 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2008 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 494.065.962,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 237.638.524,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %48 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 48 birime düşürülmüş olup 52 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 703.572.719,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 30.843.779,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %4 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 4 birime düşürülmüş olup 96 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2009 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 226.628.371,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 145.640.803,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %64 oranında uzlaşma

sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 64 birime düşürülmüş olup 36 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 537.503.246,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 28.426.598,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %5 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 5 birime düşürülmüş olup 95 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2010 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 249.043.184,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 145.676.717,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %58 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 58 birime düşürülmüş olup 42 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 431.814.346,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 23.241.220,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %5 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 5 birime düşürülmüş olup 95 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2011 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 101.867.808,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 56.824.269,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %55 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 55 birime düşürülmüş olup 45 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 187.719.305,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 10.230.311,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %5 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 5 birime düşürülmüş olup 95 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2012 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 200.110.290,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 150.781.804,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %75 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 75 birime düşürülmüş olup 25 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 332.918.053,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 17.818.385,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %5 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 5 birime düşürülmüş olup 95 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2013 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 357.937.38,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 270.476.069,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %75 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 75 birime düşürülmüş olup 25 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 460.815.890TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 27.027.669TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %6 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 6 birime düşürülmüş olup 94 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2014 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 360.379,92 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 231.584,73 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %64 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 64 birime düşürülmüş olup 34 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 603.382.175,00TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 31.559.278,00TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %5 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 5 birime düşürülmüş olup 95 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2015 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 437.314.530 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 344.585.008,00TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık % 79 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 79 birime düşürülmüş olup 21 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 610.596.688,00TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 41.560.131,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %7 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 7 birime düşürülmüş olup 93 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2016 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 507.302.305,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 260.117.001,00TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %52 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 52 birime düşürülmüş olup 48 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 675.334.309,00TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 68.925.153,00TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının

yaklaşık %10 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 10 birime düşürülmüş olup 90 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2017 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 164.330.305,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 104.679.721,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %63 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 63 birime düşürülmüş olup 37 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 267.127.370TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 36.926.116 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %14 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 14 birime düşürülmüş olup 86 birimden vazgeçilmiştir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2018 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 83.498.411,00 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 77.505.490,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %92 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 92 birime düşürülmüş olup 8 biriminden vazgeçilmiştir.

Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 191.574.626,00 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 34.061.796,00 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %18 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 18 birime düşürülmüş olup 82 birimden vazgeçilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili dönem faaliyet raporlarında, uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ve vergi ceza tutarları ile uzlaşmaya konu vergi ve vergi ceza tutarları ilgili olarak Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları tarafından gerçekleştirilen uzlaşmalarda benzer sonuçlar yer aldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri kapsamında, uzlaşmaya konu vergi ve vergi cezalarında Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nca gerçekleştirilen uzlaşma sonuçları da Türkiye genelinde yapılan uzlaşma sonuçlarıyla benzerdir.

Faaliyet raporlarındaki veriler incelendiğinde; tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların dayanakları olan vergi inceleme raporları, denetim tutanakları, yoklama fişleri ve takdir komisyonu kararları olsun bunların hatalar içerip içermediği göz önünde bulundurulduğunda vergide yaklaşık %50'ye kadar vazgeçme kararı alarak uzlaşıldığı cezada teamülen ise %5-15'e kadar tutarın tahakkuk ettirildiği görülmektedir. O halde mevcut uzlaşma sistemi tahakkuk esaslı bir uzlaşma sistemi olarak nitelendirilebilir. Oysa

vergileendirme sürecinin meyvesi olan tahsilat esaslı hale getirilmesi uzlaşmanın amacına ulaşması bağlamında önem arz etmektedir. Bilindiği üzere, Anayasamızın 73/3. maddesine göre; vergi resim ve harçların ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilmesi hükmü bulunmaktadır. Bu bağlamda yasama ve yürütme erki arasındaki yetki açısından öteden beri tartışma konusu olup devam etmektedir. Dolayısıyla mevzuata dahil olduğu dönemden beri siyasi mülahazalarda da yer edinmiştir.

Normlar hiyerarşisine ve kanunun konuluş gerekeçesinde belirtilen hususlar bağlamında hükümlerin çelişmezliğine (hükümlerin kardeşliği prensibi) aykırı olduğu hususu ortaya çıkmaktadır. Vergi adaleti, verginin kanuniliği ve verginin maliyeti hususların dikkate alınarak yasal ve anayasal zeminden uzak olan bu teamülün gözden geçirilmesi önem arz eder. Bu hususta uzlaşma kurumunun vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerinde vergiyi ödeyenler ve kamu hizmetinden faydalanan kesimlerin açısından olumsuz bir hususu teşkil etmektedir.

2.3.2.7. Uzlaşmanın Temin Edilememesi veya Uzlaşmaya Varılamamasında Dava Açma Hakkı

Mükellef hem dava hem de uzlaşma hakkından istifade edememektedir. TSUY'nin 13. maddesinde belirtildiği üzere uzlaşmanın gerçekleşmemesi nedeniyle kalan sürenin on beş günden az olup olmamasına göre dava açma hakkı tanınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde sadece uzlaşmanın vaki olmadığı hususunda dava yoluna gidilebileceği hüküm altına alınsa da, mali yazında ve yargı mercilerince yorum farklılıklarından dolayı vaki olmama ile temin edilememe hakkında kavramsal olarak mutabık olunamamıştır. Bu konuda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu 23.10.1986 yılında aldığı kararla yasa koyucunun vaki olmama ve temin edilememe durumlarının mükerrerliğe düşülmemesi ve anlam açısından birbirlerini kapsayıcı olmaları nedeniyle temin edilememe hususunda da dava yoluna gidilebileceğini karara bağlayarak içtihat oluşturmuştur.

2.3.2.8. Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilememesi

Uzlaşma kesinliğinden kasıt, hiçbir merciye başvurulamaması ve koşulsuzluk olarak değerlendirilebilir. VUK'un Ek 6. maddesinde ve TSUY'nin 12. maddesinde, tanzim edilen tutanaklar hakkında dava açılmayacağı ve şikayette de bulunulamayacağı hüküm altına alınmıştır.

2.3.2.9. Uzlaşılan Vergi ve Cezaların Ödenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 8. maddesi ve TSUY'nin 15/a-b maddesine göre, vaki olunan vergi ve cezalara ilişkin tutanakların mükellefe ödeme sürelerinden önce tebliğ edilmesi durumunda kanuni ödeme zamanlarında, ödeme süreleri geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir. Vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalar için yalnızca gecikme zammı ile yetinilmektedir. Yani diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi ihlal söz konusu değildir.

Mükellef hem cezalarda indirme mekanizmasından yararlanıp hem de uzlaşma hakkından istifade edememektedir. VUK'un Ek 9. maddesi ile TSUY'nin 14. maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi'ne karşı uzlaşma veya cezalarda indirme talebinde bulunma haklarından yalnızca bir tanesini kullanabilir. Ayrıca uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan ile VUK 376. maddeye göre, cezadan indirim talebinde bulunabilir. Diğer taraftan, 7103 sayılı yasanın getirmiş olduğu değişiklik ile ceza tutarlarındaki indirimin artmasıyla birlikte işlerlik kazanmış, basitliği ve belirliliği arttırmış, vergi anarşisi ya da kaosunu önlemeye yönelik gidip uzun süreler bekleyip bu süre boyunca yüksek gecikme faizleri ödemeyen yanı sıra uzlaşmanın sağlanamaması gibi risklerden kaçınıp sığınmak için güvenli bir mali liman olarak değerlendirilebilir. Süresinde ödeme yapılmadığı takdirde de indirimden yararlanma hakkı da ortadan kalkmakta ve ek tahakkuk ile indirilen ceza tekrar salınmaktadır.

Görüldüğü üzere, VUK Ek 1. ve VUK Ek 11. madde hükümlerinin dayanak teşkil ettiği iki uzlaşma yönetmeliği arasında gerek kronolojik gerekse de işlemleri icra edenler bakımından benzerlik ve belirgin farklılıklar bulunmaktadır. 7103 sayılı yasa değişikliği ile tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma kapsam olarak aynı vergi ve cezaları kapsar hale getirilmiştir.

Diğer bir ifadeyle, VUK'un 344/2. maddesine göre, vergi ziyaına 359. madde de yazılı fiillerle (bu fiiller kaçakçılık suçu olarak sayılır) sebebiyet verilmesi halinde kesilmesi gereken üç kat ceza, gerek tarhiyat öncesi ve gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşamayacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamadığında sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün olmayacaktır. Yani mükellefler tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşmadan sadece birini talep edebilirler. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda uzlaşmanın kesinliğinden dolayı mükellefler dava açma yoluna gidemeyeceklerdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada yetki sınırlaması yer almazken tarhiyat sonrası uzlaşmada yetki sınırları bulunmaktadır. Ayrıca önem arz eden diğer bir konuda, tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma

koşulları bulunmazken tarhiyat sonrası uzlaşmada tahdiden belirtilen dört koşul bulunmaktadır. Yani belirlilik hususuna tarhiyat sonrası uzlaşmada daha fazla yer verilmiştir.

2.4. Yabancı Ülkelerde Uzlaşma Uygulamaları

Uzlaşma kurumu, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya ve Fransa gibi ülkelerin yanı sıra, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin de büyük bir çoğunluğunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi yöntemlerinden birini teşkil etmektedir. Uzlaşma kurumu söz konusu ülkelerde; uzlaşma önerisi, görüşme, anlaşma ve ön anlaşma isimleriyle uygulama alanı bulmaktadır. Uzlaşma kurumunun söz konusu ülkelerdeki olumlu etkisi sonucu, idari aşamada uzlaşma kurumu yoluna başvurulması ve tüketilmesinin, yargısal yola başvurmadan bir ön koşul olarak getirilmiş bulunduğu görülmektedir (Sezer, 2015: 93). Bu husus da yargının iş yükünün daha az olmasında önemli rol olmakta ve yargıdaki dosyaların daha kısa zamanda çözülmesini sağlamaktadır.

Dünya ekonomileri, hakim olan neo-liberal öğreti ve küreselleşmenin etkisiyle harcama ve gelir kompozisyonunu değiştirmiş ve vergilerde karmaşıklığı da beraberinde getirmiştir. Ülkemizde dolaylı vergilerin Merkezi Yönetim Bütçe vergi gelirleri içindeki payının dolaysız vergilere nazaran yüksek olması vergi adaleti kriterinin yıllar itibariyle küreselleşmenin de etkisiyle zedelendiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu hususta da vergi politikalarının oluşumunda dış dünyaya kayıtsız kalınmaması pür içe dönük politikaların oluşumu dünya ekonomisinde özellikle yatırım açısından cazip hale getirilmesi hususunda önem arz etmektedir.

Ülkemizde kamu mali yönetiminde özellikle 1980'li yıllarda değişim yaşandığı bilinmektedir. Şöyle ki; artık kamu yönetiminde herhangi bir karar alınırken katılımcılığın önemsendiği, kamu sektöründe karar vericiler, ülkenin paydaşları olan özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile fikir telakkilerinde bulunmaktadırlar. Bu hususta parlayan bir değerler dizisi olan yönetim (governance) temelinde gerçekleşmektedir. Kamu sektöründe karar vericiler, ülkenin paydaşları olan özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile fikir telakkilerinde bulunurken aslında her kesimin yapmakta olduğu işi daha da iyi yapma gayretinde olduğunu göstermektedir. Örneğin, kamu sektörü açısından daha etkin bir kamu hizmeti ifa etme, özel sektör açısından kaynakları etkin, ekonomik verimli kullanarak yatırımlar neticesinde kazanımlar elde ederek ekonomik büyüme ile kalkınmayı sağlamak ve sivil toplum kuruluşları da kamu ve özel sektör arasında bir köprü vazifesi görerek halkın taleplerini yerine getirme çabasındadırlar.

Vergi politikaları oluşturulurken, içinde bulunulan ekonomik ve siyasal konjonktür, vergi bilincine etki eden mali sosyolojik göstergeler olarak vergi psikolojisi, tazyiki, gayreti, kapasitesi, ahlakı, okur yazar oranı vb. sosyo kültürel değerler mutlak surette göz önünde bulundurulmalıdır. Söz gelimi, sanatkâr bir terzinin giysiyi dikmeden önce aldığı ölçü gibi hassas ve özverili, özellikle de tüm paydaşların olduğu katılımcı bir perspektif içinde olunmalıdır. Söz konusu göstergeler her ülkede farklılıklar gösterebilmektedir. Bu bağlamda farklılıklar ve benzerlikler uzlaşma kurumu için de geçerli olduğu söylenebilir.

2.4.1. İngiltere’de Uzlaşma Uygulaması

İngiltere de uygulanan uzlaşma sistemi diğer ülkelerde uygulanan uzlaşma sisteminden oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Burada, mükellef ile idare arasında çıkabilecek anlaşmazlıkların daha en baştan önlenmek suretiyle ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir sistem uygulanmaktadır. İngiltere sorun çözümü yerine soruna zemin hazırlamama mantığı gütmektedir (Bozdoğan, 2018: 202).

İngiltere’de mali yargı uygulamaları diğer ülkeler kadar geniş kapsamlı değildir. Vergi ihtilaflarının çözümü konusunda ayrı bir yargı organı mevcut değildir. Yani vergi davaları adli yargıda çözümlenmektedir. Fakat İngiltere’de asıl olan uzlaşma yoludur. Temel anlayış uyuşmazlıkların maliyenin kendi bünyesinde çözüme kavuşturulmasıdır. Yargı merciine ise çaresiz kalan hallerde başvurulur. Uzlaşma görüşmelerinde idareye büyük yetkiler tanınmıştır. Maliye Bakanlığı’nın kesinleşmiş bir cezayı tamamen veya kısmen kaldırma ya da affetme yetkisi vardır. Sonuç olarak İngiltere’de birçok alanda olduğu gibi gelenek esası vergi ihtilaflarında da yer almıştır (Uçar, 1998: 29).

İngiltere’nin Maliye teşkilatınca benimsenen "erken elde edilen vergi, daha geç elde edilecek daha fazla vergiden iyidir" ilkesi uyarınca uygulamada çok az oranda yargı organlarına intikal etmektedir. Uyuşmazlığın ortaya çıkmasının önlenemediği durumlarda uzlaşma kurumu uyuşmazlığın çözümünde etkin rol oynamaktadır. Ayrıca mükellefin komisyon tarafından haklı görüldüğü durumlarda uzlaşmadan vazgeçme gibi bir hakkı da mevcuttur (Sezer, 2015: 26-27).

İngiltere’de vergi ile uyuşmazlıkların dava konusu yapılmadan önce, idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması gerekmektedir. Uyuşmazlığın yargıya götürülmeden önce, İç Gelir İdaresi (İrland Revenue) götürülmesi şarttır. Bu ülkede vergi uyuşmazlıklarının çok düşük sayıda olmasının en önemli sebepleri olarak, iyi organize edilmiş bir vergi idaresinin kurulmuş olması, idarenin vergi alacağının tespitinde ve uyuşmazlıklarının çözümünde amacının vergi almak olup, cezayı arka plana itmesi, servet beyanı ve servetin takip ve

kontrol olanaklarının geniş ölçüde sağlanmış olması, defter ve belge tutma usulünün yerleşmiş olması ve verginin çok eski bir maziye sahip olması gösterilebilir (Nas, 2008: 43).

2.4.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Uygulaması

Uzlaşma, Amerika Birleşik Devletleri'nde yaklaşık doksan yıllık bir geçmişe sahiptir. ABD'de vergilendirmenin her aşamasında mükellefe uzlaşma isteminde buluma hakkı tanınmıştır. Bu süreç vergi inceleme aşamasından, eğer tarhiyat yapılmış ve dava konusu edilmiş ise davanın sonuçlanmasına kadar geçecek sürenin tamamını kapsar. Uzlaşma kapsamında uyuşturucu suçları hariç vergi kanunlarından doğan bütün ihtilaflar bulunmakta olup, mükellef mali durumu hakkında gerekli tahkikatlar yapıp rapor tanzim edildikten sonra uzlaşmaya girilir. Yapılan tahkikat neticesinde mükellefe vergi ve/veya cezaların bir kısmı ödettilir. ABD'de uyuşmazlıkların yüzde doksan dördü (%94) uzlaşma ile neticelenmektedir (Serim, 1990: 70-71).

ABD'de uzlaşmanın amacı; muhtemel tahsil edilebilir azami tutarın mümkün olan en kısa zamanda ve devlete en az maliyetle tahsil edilmesiyle birlikte mükellefe gelecek için yeni, taze bir başlangıç olanağı vermesidir. Kamu menfaatini azamiye çıkarmak temel hedeftir. Bu safhada genellikle mükelleflerle Maliye İdaresi anlaşmaya varırlar. Mükellefler, tarhiyattan önce yani inceleme aşamasında uzlaşma isteminde bulunabilecekleri gibi, tarhiyat yapıldıktan sonra da dava sonuçlanıncaya kadar uzlaşma talebinde bulunma hakkına sahiptirler. Vergi ile beraber vergiye ilişkin her türlü parasal ceza ve faizlerde uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Uzlaşmanın dışında kalan vergisel cezalarda vardır. Bunlar kaçakçılık ve uyuşturucu ile ilgili vergisel suçlardır. Bilinerek ve istenilerek yapılan her türlü vergi kaçakçılığı da uzlaşmanın kapsamı dışında kalmaktadır. Yine Amerika iş ve işlemlerini açıklık yani, vatandaşlarının idarenin her türlü işlerinden haberdar olması ve idari tutarlılık ilkesi yani, benzer durumdaki mükelleflere benzer şekilde yaklaşması çerçevesinde ve kamu yararı dikkate alınarak yapmaktadır (Nas, 2008: 54-57). Dikkat edildiğinde, gecikme faizleri de dahil olmak üzere kapsam geniş olmasına rağmen kast unsuru taşıyan kaçakçılık suçları ile uyuşturucu suçları istisnai olarak kapsam dışında bırakılmıştır. Bir Amerikan yapımı dizisinde (Breaking Bad) vergi müfettişinin muhasebecinin işlemiş olduğu vergi suçunda kast olmadığı kanaatine varınca ceza kesilmediği görülmektedir. Bu noktada da bir fiilin bilerek ve isteyerek işlenmesi ya da işlenmemesi vergi ve cezaların belirlenmesinde etkili olduğu çıkarımı yanlış olmayacaktır.

Uzlaşma önerisinin Amerikan İç Gelir İdaresi tarafından kabul edilmesi halinde, mükellef uzlaşma önerisinin koşullarına uymak ve vergi borcunu temerrüde düşmeden

zamanında ödemekle mükelleftir. Ayrıca mükellefin ödeme yükümlülüğünün zamanında yerine getirilmemesi veya uzlaşma önerisindeki tutarın tamamen ödenmesini takip eden beş yıllık süre içindeki beyan ve ödeme yükümlülüklerinin ihlal edilmesi halinde uzlaşma hükümsüz kabul edilmekte ve tahsilinden feragat edilen tutar ihya edilerek tekrar mükelleften talep edilmektedir. Uzlaşmanın hükümsüz sayıldığı durumlarda talebinden feragat edilen tutarın ihya edilerek talep edilmesinin yanında, buna bağlı faiz ve cezalar da mükelleften talep edilmektedir (Sezer, 2015: 25). Dikkat edildiğinde sadece süre şartı ile yetinilmemiş olup ödemeyi takip eden beş yıl içinde ödevlerine mutlak anlamda riayet edilmesi gerektiği aksi takdirde uzlaşma hükümlerinin bozulacağı vergi yasalarında hüküm altına alınmıştır.

Çoğu durumda, vergi mükellefinin teklif ettiği miktar makul tahsilat potansiyeline (RCP the reasonable collection potential indicators-kabul edilebilir tahsilat göstergesi) eşit veya daha fazla olmadığı sürece, IRS tarafından kabul edilmez. RCP, IRS'in vergi mükelleflerinin ödeme kabiliyetini, vergi mükelleflerinin gayrimenkul, otomobil, banka hesapları ve diğer mülkler gibi varlıklarından elde edilebilecek değerleri içerir. Mülkiyetin yanı sıra, gelecekteki geliri ve temel yaşam giderlerine bakmaktadır. Ayrıca mükellefin uzlaşmaya hak kazanabilmesi için;

- Vergi mükellefinin tüm vergi beyannamelerini vermiş,
- Cari yıl için tahmini tüm vergi ödemelerini yapmış ve
- Gerekli tüm federal vergileri ödemiş olması gerekir.

Verginin tamamı ödendiğinde olabildiğince zor bir duruma düşeceği sabit olan ve verginin yasal olarak borçlandığına ve borcun tamamen tahsil edilebileceğine dair bir şüphe bulunmadığında, ancak ödemenin tam olarak yapılmasının talep edilmesi ekonomik bir sıkıntı yaratabilir veya adaletsiz olacağına dair hiçbir şüphe olmadığı takdirde etkin vergi idaresine dayanarak teklif kabul edilebilir (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, Erişim tarihi 31.12.2018). Anlaşılan o dur ki, uzlaşmanın sağlanmasında ödev ve sorumluluklarına uyan ve sorumlu bir mükellef olup olmadığı önem arz eden bir durumda olup, ödeme hususunda özverili davranıldığı ve kapasitesinin sorgulandığı bir yönerge oluşturulmuştur.

Mükellef tarafından sunulan her uzlaşma teklifi IRS tarafından kabul edilmemektedir. Mükellef vergi borcunun tamamını ek süre verilmesi veya taksit sözleşmesi yapılması suretiyle ödeyebilme gücüne sahipse, IRS uzlaşma teklifini kabul etmemektedir. Mükellefin vergi borcunun tamamını ödemesi amacına hizmet eden bu iki alternatif yoldan vergi borcunun belirli periyodlarla ödenmesi anlamına gelen taksit sözleşmesi bir kullanım harca tabi iken, mükellefe mühlet verilmesi hali ise herhangi bir kullanım ücretine tabi değildir. Tekliflerin değerlendirilmesine mükelleflerin ekonomik durumlarını saptamaya

çalışıldığında uzlaşma teklifinin değerlendirilmesi zaman almaktadır. Bu süre en az 6-12 ay arasında sürebilmektedir. Eğer teklif yapıldıktan sonra 2 yıl içinde cevap verilmezse teklif otomatik olarak kabul edilmiş sayılmaktadır. Yine bu süreçte mükellefin açık bir iflas davası olup olmadığı dikkate alınmaktadır (Bozdoğan, 2018: 188).

Amerika İç Gelir İdaresince, mükellef uzlaşılan miktarı zamanında ödemez ya da ödemeyi müteakip 5 yıl içerisinde beyan ve ödeme sorumluluklarını yerine getirmezse, uzlaşmanın hükümsüz kalacağına ve tahsilinden vazgeçilen miktarlar tekrar salınmaktadır. Bu hususta hem ön koşul olarak mükellefler hakkında raporlar hazırlanmakta ödeme süresinin ötesinde ödev ve sorumluluklarında itina istenilmektedir (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, Erişim tarihi 31.12.2018). Dikkat edildiğinde mükelleflere yüklenen ödevler, yalnızca uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmesi değil aynı zamanda müteakip beş yılda ödev ve sorumluluklarında hassas davranması gerektiği gibi önem arz koşullar bulunmaktadır.

2.4.3. Fransa’da Uzlaşma Uygulaması

Fransa’da uzlaşma kurumu büyük oranda vergi cezalarını içine almaktadır. Vergi aslının uzlaşma kapsamına alınmasına ilişkin belli şartlar aranmaktadır. Hatta bu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar şunlardır; sadece dolaysız vergiler olmalı (dolaylı vergiler hiçbir surette uzlaşma kapsamına alınmaz), ülkemizde Danıştay, Sayıştay, Yargıtay gibi üst kurumların anlaşmazlık komisyonunun kararlarının olması, mükellefin ödeme konusunda aciz durumda olmasıdır. Görüldüğü üzere Fransa’da vergi aslına indirim yapılması ciddi prosedüre dayanmaktadır (Adıbeş ve Akkurt, 2014: 59).

Fransa’da uzlaşma olay mahkemeye gitmeden yapılabileceği gibi ülkemizden farklı olarak mahkemenin her aşamasında da gerçekleştirilebilir (Zinha, 1991: 14- 15). Her türlü ceza miktarı konusunda uzlaşma yapma imkânı vardır. Bu konuda yetki cezanın miktarına bağlı olarak, vilayet vergi müdürü, genel müdür ve Maliye Bakanı arasında paylaştırılmıştır.

Fransa’da vergi cezaları ile ilgili uzlaşma yapma imkânı genel prensip olmakla birlikte bunun istisnaları vardır. Uzlaşmaya gidilemeyecek haller vardır. Bunlar;

- Suçlunun kendisine teklif edilen uzlaşma teklifini reddetmesi,
- Çok ciddi bir kaçakçılık olması,
- Söz konusu kuruluşun kaçakçı olması,
- Orijinal bir suç söz konusu olup ta bu konuda içtihat yaratılmak istenmesi durumlarıdır.

Fransa’da vergi anlaşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde uzlaşma etkili bir kurum olarak kullanılmaktadır. Bu ülkede vergi aslında uzlaşmaya gitme olanağı yoktur.

Yalnız vergi cezaları ile resim ve harçlara ilişkin cezalar konusunda uzlaşma yapılabilir. Ancak şu hususu belirtelim ki ceza konusunda yapılan uzlaşmadan çok olumlu neticeler sağlanmaktadır. Dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94'ü uzlaşma ile çözümlenmektedir (Nas, 2008: 52).

Fransa'da mali konularda kolaylık sağlayan ve mükellefin yakinen takibi açısından önemli husus kurumlararası bilgi akışı üst seviyededir. Özellikle servetlerin vergilendirilmesinde ve diğer ticari işlemlerde devlet bütün bilgiye sahiptir. Söz konusu vergi sağken bireylerin vergiden kaçındıkları alanların vergilemesi tamamlayıcı bir etki doğurmaktadır. Aslında mülkiyet hakkı devlet tarafından ödenen vergiyle birlikte güvence altına alınmaktadır (Piketty, 2014:363).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmeye çalışılmasının zorunluluk teşkil ettiği ülkelerden biri olan Fransa'da, idari çözüm yolları tüketilmeden yargı yoluna başvuru mümkün olmamaktadır. İdari aşamada çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıklarının türlerine ve mahiyetine göre, adli ya da idari yargı organlarına başvuru yapılmaktadır. İdari çözüm yolları içinde en büyük paya sahip kurum uzlaşmadır. Fransa'da uzlaşma kurumu, büyük oranda vergi cezalarında görülmektedir. Fakat cezaların uzlaşma konusu yapılmasında bazı sınırlamalar mevcuttur ve bu durumda uzlaşmaya gidilememekte, konu yargı organlarına intikal ettirilmektedir. Bunların en önemli olanları; bir kaçakçılığın söz konusu olması, suçlunun kendisine önerilen uzlaşma yolunu reddetmesi ve orijinal bir suç konusunun bulunması nedeniyle yeni bir içtihat elde edilmek istenilmesidir (Sezer, 2015: 29).

Mükellefin ödeme için bir ödeme takvimini kabul ve taahhüt etmelidir ve uzlaşılan ceza ile birlikte vergi aslını da ödemelidir. Mükellef iki taraf arasında imzalanan anlaşma şartlarına veya daha önceden belirlenen ödeme planına uymuyorsa vergi idaresinin uzlaşmadan önceki tutarı talep etme hakkı bulunmaktadır (Bozdoğan, 2018: 204). Diğer bir ifadeyle kabul ve taahhüt edilen sürelerde ödemenin olmaması esnasında, uzlaşma ihlali söz konusu olmakta ve vergi ve ceza tutarları ilk haline dönüşmektedir. Yani diğer bir ifadeyle yükümlüler uzlaşma sonucu belirlenmiş tutarlarına ilişkin ödeme sürelerine uymak mecburiyetindedirler (Durmuş, 2016: 67).

2.4.4. Almanya'da Uzlaşma Uygulaması

Almanya'da vergi ihtilafları olması durumunda öncelikle idari aşamada çözüm aranması gerekir. İdari aşamada çözüm bulunamazsa yargı yoluna başvurulur. Doğrudan yargı yoluna gidilememektedir. İdari aşamada çözüm yollarında itiraz ve idari uyuşmazlık yolları olmak üzere iki yol mevcuttur. İtirazlar doğrudan vergi dairesine yapılır. İtiraz, vergi

dairesince yerinde görülürse vergi terkin edilir. Kapsam açısından ise Almanya'da her türlü vergi hakkında uzlaşma sağlanabilir (Avşaroğlu, 2004: 91).

Almanya'da da, İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi, vergi uyuşmazlıklarının önce idari aşamada çözümlenmeye çalışılması, daha sonra yargısal çözüm yollarına başvurulması esastır. Vergi uyuşmazlığının çözümü hususunda yargı yoluna başvuru aşamasında, idari yollardan uyuşmazlığın çözüm yollarının arandığı ve idare tarafından söz konusu başvuruların reddedildiğinin belgelenmesi gerekmektedir. Böylelikle uyuşmazlıkların çözümü aşamasında idari aşama büyük bir öneme sahip olmakta ve uyuşmazlıkların yargıya intikali büyük çapta azaltılmış olmaktadır. Almanya'da uyuşmazlıkların % 90'ı idari aşamada çözümlenmektedir (Sezer, 2015: 28).

Uzlaşmanın sağlanmasında vergi ile ilgili olarak yapılan ve imzalanan anlaşma çerçevesinde mükellef vergi borcunu bir ay içerisinde ödeyebilir. Son konuşmada uzlaşma sağlanamazsa, Alman vergi yargısı sisteminde yargı yoluna başvurulmasında itiraz ön şart ve tüketildikten sonra vergi mükellefi vergi yargısı sürecini kullanma hakkına sahiptir (Bozdoğan, 2018: 199).

2.4.5. Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarında Uzlaşma Müessesesi'nin Karşılaştırılması

Günümüzde dünya ekonomilerince kendi ekonomik, tarihi, kültürel, politik gibi önemli gerçekliklerinin göz önünde bulundurularak mali politikalarını oluşturulması önem arz eder. Toplumların sosyo-politik ve sosyo ekonomik hatta inanç değerleri uygulayacakları politikalar üzerinde etkili olmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma kurumu birçok gelişmiş ülke tarafından kullanılan bir müessesedir. Ülkeler arasındaki hukuk prosedürleri noktasında küçük ayrılıklar görünse de temel olarak ihtilafların yargı yoluna uğramadan önce idari anlamda çözümü sağlama fonksiyonu olan uzlaşma kurumu hemen hemen her gelişmiş ülkede mevcut olup aşağıdaki tabloda benzer ve farklı yönleri özetlenmiştir.

Yukarıda detaylı olarak uzlaşma sistemimiz ve ülke bazında genel hatlarıyla değinilen yabancı ülke uzlaşma uygulamalarından;

İngiltere mükellefi ikna yöntemini sıklıkla kullandığı, idari çözüm yolunun yargıya intikal etmeden mecburi bir yol olduğu ve uyuşmazlıkların çoğunun bu süreçte hallolduğu ve ödemeye ilişkin olarak süre şartına uyulmadığında ise ihlal anlamına geleceği anlaşılmıştır. Diğer taraftan İngiltere sorun çözümü yerine soruna zemin hazırlamama mantığı düşüncesiyle hareket etmektedir. Bu hususun da başta uyuşmazlık oluşturacak vergi uygulamalarının olmadığına göstergesi olarak görülebilir.

Amerika’da bu sistemin daha da detaylı bir ön kontrolden çıktığı, mükellefin ödeme gücünün ve kapasitesinin mutlak anlamda dikkate alındığı, uzlaşıldıktan sonra sadece ödeme süresinde değil birçok yönden mükelleflerin davranışlarının kontrol ve kayıt altına alınmaktadır. Uyulmadığında ise vergi ve ceza tutarlarının ilk hale döndüğü ve yine yargıya intikalinden önce bu yolun katedilmesi gerektiği görülmüştür.

Fransa’da kurumlararası bilgi mobilitesinin yüksek olduğu, uzlaşmanın olay mahkemeye gitmeden yapılabileceği gibi ülkemizden farklı olarak mahkemenin her aşamasında yapılabileceği, ödemeye ilişkin süre şartına uyulmadığında ilk ceza tutarlarının dikkate alınacağı, ayrıca her ne kadar uzlaşma kapsamı geniş tutulsa da söz gelimi kaçakçılık suçları gibi istisnai hallerin kapsam dışında tutulmuştur. Uzlaşma ile uyuşmazlıkların çoğu çözülmektedir. Vergi aslı uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Almanya’da uzlaşma başvurulması gereken ilk yol olarak benimsenmiş ve uyuşmazlıkların çoğu yargıya intikalden önce çözüme kavuşturulmaktadır. Kapsam açısından ise herhangi bir sınırlama getirilmemiş olup ödemeye ilişkin süre şartında ise ihlal söz konusu olduğunda uzlaşmanın gerçekleştirilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Tablo 2.16 Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarında Uzlaşma Müessesesinin Karşılaştırılması

Ülkeler/Uzlaşma Kapsamı	Vergi	Ceza	Faiz	Uzlaşma İhlali	İhtiyari/zorunlu
Türkiye	✓	✓	X	X	İhtiyari
İngiltere	✓	✓	✓	✓	Zorunlu
Amerika	✓	✓	✓	✓	Zorunlu
Fransa	X	✓	✓	✓	Zorunlu
Almanya	✓	✓	✓	✓	Zorunlu

Kaynak: Bozdoğan’ın Pamukkale Üniversitesi Doktora Tez çalışmasındaki (2018) Türkiye ile yabancı ülkelerin vergi ve cezaların karşılaştırmasında kullandığı dört tablodan derlenerek oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü üzere uzlaşma hükümleri yerinde getirilmediğinde ülkemiz uygulamasından farklı olarak diğer ülkelerde ihlal sayılmaktadır. Yine, gecikme faizi yalnızca ülkemizde uzlaşma kapsamında yer almamaktadır. Diğer taraftan Almanya’da vergiler kapsam dışındadır.

Ülke uygulamalarına bakıldığında uzlaşma hakkı ilk ve zorunlu yol iken mevzuatımızdan en önemli farklardan bir tanesi de ülkemizde eş anlı olarak hakların verilmiş bu seçimlik vergi kaosunun da olumsuz etkisiyle mükellefler ne yapacağını şaşırmaktadır. Örneğin mükellef Dursun ÖDEMEZ kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı

ödeme dışında izleyeceği üç hakkı bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığından tereddüt ederek bütün yollara aynı anda başvurabilmektedir. Vergi kaosunun yaşandığı mevzuatımızda eş anlı haklar mükelleflerin davranışlarında belirsizliğe neden olmaktadır. Yine ülkemizde uzlaşma sonrası şartların değerlendirilmesinde özellikle ödeme süresinde uzlaşma ihlalini gerektirmemektedir. Bir ay içinde ödenilmediği takdirde gecikme zammı ile yetinilmektedir. Dolayısıyla mezkur hükümler çerçevesinde sistem vergi ve cezaların tahakkuk ettirilmesine kadar aktif rol almaya çalışırken tahsilatın gerçekleşmesinde zayıf kalmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UZLAŞMA MÜESSESESİNİN VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI VE MÜKELLEF DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ALAN ARAŞTIRMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkileri Hakkında Literatür

Orta çağın sonlarına doğru ferdi hak ve hürriyetler gündeme gelmeye başlamıştır. İngiltere’de 1215 yılında Kral John’a kabul ettirilen Magna Carta Libertatum ile kralın vergilendirmeye ilişkin yetkileri sınırlandırılmıştır. Kral, bu ferman ile ülkede her türlü verginin, “Common Council” adı verilen bir meclis tarafından konulabileceğini kabul etmiştir. Bilindiği üzere, vergi demokrasisi açısından bu direnişin ilk örneği, 1215 yılında temel alan Magna Carta Libertatum olmuştur. Bu metin ile kral artık keyfi bir şekilde vergilendirme dönemi sona ermiş modern anlamda verginin kanuniliği ilkesini mali alana tohum olarak serpmiş bu husus bütün dünya ülkelerinde filizlenmeye başlamıştır.

Yine tarih felsefecisi ve aynı zamanda sosyoloji bilim adamı olan İbn-i Haldun (1332-1406), Mukaddime adlı eserinde, tarihi ve sosyal olaylara yön veren etkenleri incelemiş, siyasi tahliller yapmış, iktisadi ve mali konulara da yer vermiştir. Şöyle ki, vergi yükünün yüksek olmasının halkın çalışma arzusunu kıracağını ve bunun sonucu olarak üretimin gerilemesi ile birlikte devlet gelirlerinin düşeceğini vurgulayıp devletin iktisadi hayata katılımına da karşı çıkmıştır (Pehlivan, 2016: 20-21).

Dünya’da 1929 yılında yaşanan ekonomik krizden sonra, piyasa ekonomisi sorgulanmış ve devlet aygıtının iktisadi yaşamda yer alması gerektiği düşüncesi kural olarak tüm dünya ekonomilerinde hakim olmuştur. Bu dönemdeki iktisadi konjonktürde milli ekonominin gerekleri doğrultusunda ülkemizde devletçilik uygulamalarına geçilmiş ve vergi politikaları bu ekseninde oluşturulmuştur (Saraçoğlu, 2009: 131-132). Literatürdeki yaygın görüşlere göre ülkemizde 1946-1958 yılları arasında özel sektöre öncelik veren 1960 öncesi dönem iken, 1960-1980 döneminde ise kalkınma planları ile ekonomi “ithal ikameci sanayileşme modeli” benimsemiştir (Takım, 2011: 155-156). Bu devrim 1980’li yıllardan sonra özel sektöre ağırlık veren “ihracata dayalı sanayileşme” modeline evrilmiştir. Dikkat edildiğinde, bazı dönemlerde Keynesyen politikalar uygulanırken, bazı dönemlerde liberal politikalar uygulanmıştır. İşte devletlerin benimsediği ekonomik modeller, uygulayacağı vergi politikaları üzerinde nicel ve nitel farklılıkları beraberinde getirmektedir. Bununla birlikte devlet aygıtında benimsenen paradigmlar da bu değişimlerden etkilenmektedir. Yönetişim

paradigması buna örnek olarak verilebilir. Ticari yaşam ve mali yaşam birlikte devinimi yaşamaktadırlar. Bu nedenle ticari yaşamdan uzak mali politikalar bulunduğu dönemin iktisadi koşullarına göre şekillenirler. Yani iktisadi ve sosyal teamülleri göz önünde bulundurmeyen ve içselleştirmeyen bir mali yaşam düşünülemez.

Uluslararası mali sistemde parlayan yeni bir argüman olarak yönetim (good governance) ile artık her toplumsal konuda, uluslar çözümlemek istedikleri konularda, paydaşları ile bir araya gelip fikir alışverişine girilerek meşru bir yönerge ya da toplumsal sözleşmeler oluşturulmaktadır. Günümüzde, vergi otoritesinin keyfi ve kâhyası ile oturup vergi politikalarını inşa etmesinin ötesinde yönetim temelli politikalar benimsenmektedir. Vergiye direnişlerin kazanımı olarak modern demokrasilerde devletlerin ekonomik programları oylanmaktadır. Vergide uzlaşma kurumu da demokratik hakların kullanımının bir diğer yansımasıdır. Vergi politikalarının oluşumu stratejik öneme sahiptir. Burgess ve Stern' e göre (2007: 37), vergi kanunlarının, şeffaf, kalıcı ve istikrarlı olması gerektiği, vergi reformlarına ilişkin düzenlemelerde, katılımcılığa ve yönetime vurgu yapmıştır.

Alternatif çözüm yollarından (Alternative Dispute Solution) olan uzlaşma kurumu Anglo Sakson Hukuk kurumu olup zaman zaman Avrupa ve Amerika gibi ülkeleri de etkilemiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda mağdur ve faili belli konular üzerinde öncelikle tarafsız bir kişi aracılığıyla müzakereler ile daha az maliyetle adaletle ulaşmak gayesi olan uzlaşma ile varılan anlaşmanın üzerinde önemle durulmaktadır (Sezer, 2010: 24-26).

Yabancı ülke uygulamalarında da benimsenen uzlaşma kurumu, özellikle olumsuz yönleri itibariyle geçmişten bugüne bilim dünyasının yanısıra, siyaseten de konu olarak tartışılmaktadır. Teoride ve uygulamada karşılaşılan hususlara bakıldığında; lehte ve aleyhte değerlendirmeler yapılmaktadır. Vergilemenin iktisadilik prensibi gereğince idarenin vergi alacağını hızlıca tahsil etmesini sağlaması, mükellefin sorunlarını süratle çözmesi ve yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmesi gibi uzlaşma müessesesinin lehine değerlendirmeler yapılmaktadır. Diğer taraftan esaslı olarak uzlaşma müessesesinin, fikir babası John Lock ve Monstquieu olan kuvvetler ayrılığı teorisi ile bağdaşmadığı, yasama organına ait bir yetikinin teamülen yürütme organı tarafından kullanılması fonksiyon gaspı bağlamında kanun tarafından verilen takdir yetkinsinin sınırlarının belirsizliği mali yazında oldukça popüler tartışma konusudur.

Uzlaşma kurumunun Türk Vergi Sistemi'nden "kaldırılması" gerektiği yönünde görüşler de ileri sürülmektedir. Zira bizdeki şekle modelik eden uzlaşma kurumu da, Almanya'da 1977 tarihinde anayasaya aykırı bulunarak yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır. Bununla birlikte ülkemizde uzlaşma kurumuna ilişkin olarak bugüne kadar ne yasa

koyucunun bu yönde bir tasarrufu olmuştur ne de uzlaşma kurumunun anayasaya uygunluğunun denetlenmesi amacıyla Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur (Küçükkaya, 2008: 123).

Vergi uyuşmazlıkları idari çözüm yolları ile vergi ve vergiye bağlı borçları vergi aflarında olduğu gibi sona erdirir. Cezalarda indirim idareyi ve mükellefi vergi yargısının zaman alıcı işlemlerinde kurtarmak ve vergi tahsilâtının daha hızlı gerçekleşmesini sağlamak amacıyla vergi hukukumuzda yer almıştır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ihtilaflarını direkt çözmekte; mükellefin pişmanlığını idareye kendiliğinden belli koşullar dailinde bildirerek ileride oluşabilecek vergi ihtilafının önüne geçmektedir (Arslaner, 2015: 278). Uzlaşma kurumu mevcut haliyle, gönüllü uyum uygulamaları olarak pişmanlık ve ıslah (VUK md. 371) ile cezalardan indirim talebi (VUK md. 376) uygulamalarını olumsuz etkilemektedir.

Devlet, kamu hizmetlerini daha hızlı gerçekleştirmek için “Eldeki bir elma, daldaki iki elmadan iyidir” mantığıyla hareket edebilmektedir. Bu düşünce temelinde uzlaşma kurumu karşımıza çıkmaktadır. Ancak burada önemli olan husus ödeme süresi ve şartının olmaması ya da idare açısından tahsilat zorlukları alacakları teminat altına almayı önlemektedir. Uzlaşma; ihtilafların hızlı şekilde çözülmesini, iyi niyetli mükelleflerin korunmasını, vergi ve cezaların mahkemeye intikal ettirilmeden çözülmesini sağlarken birtakım sakıncaları da beraberinde getirir. Verginin yasallığı ilkesine aykırılık sorunu, anayasal eşitlik ilkesine aykırılık sorunu, vergi adaleti ilkesine aykırılık sorunu, devletin vergileme yetkisine aykırılık sorunu, uzlaşmanın vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirme sorunu, kayıt dışılığa neden olması, haksız rekabete yol açması gibi sakıncaları da mevcuttur (Adibeş ve Akkurt, 2014: 52-58). Bu hususta sağladığı ya da sağlamak istediği ama pek de sağlayamadığı mali arzular açısından uzlaşma vergi mevzuatı içerisinde gönüllü uyumu sağlama açısından büyük öneme sahiptir.

Uzlaşma kurumunun temelinde vergisel anlaşmazlık temelli uyuşmazlıklar, vergi uyuşmazlıkların temelinde vergi karmaşıklığı yatmaktadır. Vergisel anlaşmazlıkları uzlaşmaya konu olacak uyuşmazlığa veya daha ötesinde yargı mercileri nezdinde ihtilaf düzeyine getirmemek için verginin kanuniliği ilkesi temelinde hukuk devleti ilkelerinden biri olan belirliliği sağlamaktan geçmektedir. Bir soruna çözüm önerisi oluşturmaktan ziyade sorunun çıkmasını önleyici tedbirlerin alınması önemlidir.

Vergi uyuşmazlığının uzlaşma ile çözümlenmesi, vergi idaresini vergi uyum maliyeti açısından rahatlatmaktadır. Uzlaşma ile uyuşmazlığa son verilmesi sonucu, idarenin diğer işlerine fazla zaman ve kaynak ayırmak imkânına daha fazla kavuşmaktadır. Vergi uygulamasında mükelleflerle devamlı uyuşmazlık içinde bulunmak, yalnız büyük vergilerin

değil bütün mali sistemin ülkede gerektiği gibi yerleşmesine ve gelişmesine engel olabilir. Bu açıdan, uzlaşma mali sistemin yerleşmesi ve gelişmesine katkıda bulunmaktadır. Uzlaşma sırasında, mükellefin görüşünün öğrenilmesi vergi idaresinin daha isabetli ve kanun hükümlerine uygun işlem yapma olanağını artırmaktadır (Nas, 2008: 190). Örneğin, idare her idari işleme açılmış davaya savunma yetiştireceğine ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri daha iyi takip eder ve kayıt dışında olanları ise kayıt altına almaya çalışarak daha etkin ve verimli çalışacaktır.

Vergi sistemimizde ihtilaf ve uyuşmazlıkların çözümü yerine, ortaya çıkmasının önlenmesi önem arz etmektedir (Buz, 2013: 1379). Vergi politikalarının oluşumunda, Tıp Biliminde Hipokrat'a atfedilen bir özdeyişi hatırlamakta fayda vardır; "Primum non nocere: önce zarar verme", düşüncesi ve hassasiyetiyle hareket edilmesi önem arz etmektedir (Döner, 2017: 208-209). Diğer bir ifadeyle yeni uygulamaların ya da asli ve tali düzenleyici işlemler daha ilerici olmalı, mevcut düzenlemeleri de olumsuz etkilememelidir. Nitekim uzlaşma kurumunun vergi cezaları üzerindeki etkisi de bu şekilde olduğu söylenebilir. Yani idarenin bir alanda başarı yakalaması için söz konusu alandan özellikle önceki hususlarda güçlü olması ve devamındaki hususlarında bunu sürdürmesi gerekir. Bu hususta mali sistemde yer alan düzenlemelerin sadeliği veya anlaşılabilirliği önem arz etmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarına davetiye çıkaran vergilemenin temel problemlerinden biri olan kanunların net ve anlaşılır olmaması durumu, kanunlardaki ifadelerin çeşitli yorum ve anlamlara meydan vermesine yol açmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 234). Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere vergi karmaşıklığının düzenleyici ve uygulayıcılar açısından bir ön kabulü olarak görülebilir. Mali mevzuatımızda karmaşıklığa karine olmak üzere, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaklaşık 600 gelir kodu (Vergi/Ceza/Harç/Zam/Faiz/Zam/Fon/Katılım Payları) bulunmaktadır.

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve düzenlemeler uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlanmaktadır (Üyümez, 2016: 77). Bu hususta da anlaşılabilirlik çok büyük önem arz etmekte olup vergi uyuşmazlıklarına davetiye çıkarmayan mükellef nezdinde reaksiyonların oluşmasını engelleyen bir düşün dünyasının olması gerekir. Yani aslında uzlaşmadan önce uyuşmazlığı önleyici tedbirler alınmalıdır. Mali mevzuatın bu karışıklığı içerisinde verginin katı kanunilik ilkesi ile lâfzî yorumlamak beraberinde sert uygulamaları getireceği gayet açıktır.

Vergi kanunlarının anlaşılabilirlik düzeyini ölçmek için Taylor'un 1953 yılında geliştirdiği "çıkartmalı okunabilirlik tekniği", ile vergi kanunlarını okuma becerisinde bir sorun olmayan katılımcıların vergi kanunları üzerine kurgulanan testlerde de daha yüksek

puanlar almaları beklenirken bu beklenti karşılanamamıştır. Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucudur (Karabacak, 2013: 27- 50). Uzlaşma talebi usul ve esas açısından incelenirken; her ne kadar vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonucu olsa da karmaşıklığı önlemenin yolu ikincil düzenlemelere yol açan yorum farklılıkları önlenerek belirliliğin artırılması önem arz etmektedir. Vergi maliyetlerinin temelinde de vergi karmaşıklığı yatmaktadır.

Vergi mevzuatının karmaşık bir yapıda olması mükellefler tarafından yükümlülüklerine uymada zorluklara ve ekstra maliyetlere neden olması nedeniyle denetlenecek hususların arttırmaktadır (Hastürk, 2010: 77). Verginin maliyetine yol açan önemli faktör verginin karmaşıklığıdır. Üyümez'e göre (2016: 77), vergi karmaşıklığı; mükelleflerin vergi uygulamalarını idrak etme ve söz konusu uygulamalara uygun davranma çabası ve kapasitesidir. Vergi anlaşılabilirliği ise mükelleflerin vergi yükümlülüğüne ilişkin ödeyeceği vergi miktarı başta olmak üzere bilgi sahibi olmasıdır. Her iki durumda da arzulana husus belirlilik ilkesine ulaşmaktır. Karmaşıklıktan belirliliğe giden yol vergi otoritesi, vergi yargısı ve mükellefler açısından şüphesiz kanunilikten geçmektedir.

Vergi reformları ve ilkeleri arasında bir bağıntı bulunmaktadır. Vergileme ilkeleri, vergi reformlarına da kaynaklık etmekte olup mali yazında bu hususta her iki faktörün amaç edindiği hususlarda etkinlik, basitlik ve adalet ilkelerinde mutabakat söz konusu olmaktadır (Demirli, 2011: 14). Vergileme ilkeleri vergi sistemlerinde normatif değerleri diğer bir ifadeyle olması gerekeni ortaya çıkarmakta ve ifade etmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2016: 2080). Bu bağlamda vergi sistemlerinde olması mutlak gerekli ilkelerden bir diğeri ise belirliliktir.

Anayasa Mahkemesi'nin 10.10.2013 tarih ve E.2013/3 K. 2013/116 sayılı kararlarında, "Anayasa'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu hükmüne yer verilmiştir. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinin unsurlarından biri 'belirlilik' ilkesidir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir.

Nitekim Öz'e göre(2004: 47), hukuk devletine temel teşkil eden iki husus bulunmaktadır. Bu hususlar eşitlik ve genelliktir. Yine, Şenyüz'e göre (2017: 49), hukuka aykırı iş ve işlemlerin ölçü dâhilinde ihlali halinde cezalandırılması gerektiğinin belirlenmesi yetkisinin kanun koyucuya ait olduğuna dikkat edilmelidir.

Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup mükelleflerin kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını düzenler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.

Vergilemede belirliliğin sağlanmasında, kanunlardan herkesin anlayabilecekleri metin halinde olması esasında ihtilafları azaltacaktır (Çağan, 1982: 173). Ancak vergi mevzuatımızda vergisel konularda idare, meslek mensupları, mükellef ve yargı mercileri zaten son derece dinamik mali yaşamın içindeyken, yorum ayrılıkları yaşamakta olup ihtilaflara yol açan uygulamalara kaçınılmaz bir şekilde muhatap olmaktadır.

Uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde, uzlaşma komisyonlarına verilen yetkinin oldukça genişliği “verginin kanuniliği ilkesini zorlamakta” olduğunu göstermektedir (Yılmaz, 2009: 338). Uzlaşma müessesesinin Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerinde hukuk devleti niteliği ölçütü olan belirliliğin artırılması, Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı, 1215) öncesindeki gibi verginin keyfiligi ve iptidailiği (ilkellik) uygulamaları terk edilmesi, verginin kanuniliği prensibi ile vergilemede basitlik, adil ve etkinlik ilkeleri temelinde mükellef odaklı anlayışın pekiştirilmesi ve gönüllü uyumun artırılması için mutlak anlamda dikkate alınması gerekmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokrasiyi yaşayan ülkelerde “kuvvetler ayrılığı”na dayanmakta ve vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle gerçekleştirilmektedir (Kalaycı, 2013: 92-93). Kanunilik ilkesi, hukuk devletinin temel yapı taşıdır. Söz konusu ilke ile düzenlemeler ilkellikten, şifailikten, keyfilikten ve teamüli olmaktan çıkmakta diğer taraftan yasal ve anayasal zeminde yerini almaktadır (Öz, 2004: 75-76). Kanunilik ilkesi, özetle mali anlamda şeffaflığı ve öngörülebilirliği sağlayan ve belirliliği hedefleyen bir hukuksal paradigmadır. Bu paradigma paydaşların görev, yetki ve sorumluluklarını belirlemeye ve uymadıklarında ise ne tür cezai yaptırımlarla karşılaşacağını belirtmektedir. Kabul edilir ki, toplumların sosyal ilerleme istekleri sosyal ve ticari teamülleri geliştirmekte ve her dönem yeni oluşumları beraberinde getirmektedir. Bu hususta ise; bazen pür kanunilik ilkesinin uygulanabilirliği problemleri çözmeye yetmeyebilir. İşte tam bu noktada da takdir yetkisi ile idarenin güçlendirilmesi yoluna gidilir.

Uzlaşma müessesesi mevcut haliyle kayıt dışı ekonomiye teşvik etmektedir. Çünkü vergi kaçırın mükellefler, vergi idaresi ile uzlaşmaları halinde kesilecek cezaların tamamının veya tamamına yakınının indirimine konu olacağı hatta verginin aslından da indirim yapılabileceğini

ve ayrıca çoğu zaman normalde ödemesi gereken verginin altında dahi vergi ödeyeceklerini bildiklerinden vergi kaçırmaya devam etmektedirler. Bu husus da vergi cezalarının caydırıcılığını, gönüllü uyumu ve vergi adaletini bozmaktadır. Aynı zamanda büyük çaba ve zahmetler neticesinde özveri ile vergi denetimini gerçekleştiren vergi inceleme elamanlarının motivasyonlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Polat ve Katırcı, 2015: 5-14).

Uzlaşma müessesesi uzlaşma komisyonlarının cömert uygulamaları sonucu mükelleflerce sıkça başvurulmuş bir müessese konumuna gelmiştir. Uzlaşma komisyonlarınca mükelleflerle yapılan sıkı pazarlıklarda her ne kadar Anayasamızın 73. maddesi ve kanunilik prensibi önem arz etse de uygulamalara bakıldığında tayin edilen vergi miktarlarının kanun koyucu tarafından pek de sınırlandırılmadığı bilinmektedir (Korkmaz, 2014: 102). Uzlaşma komisyonları bir mükellef için, yüksek tutarlardaki vergi ve ceza indirimini kabul etmeleri halinde itham ya da şüphe altında kalacakları endişesiyle yükümlünün gerçek ödeyebileceği miktarları tespit edip, bu miktarlar üzerinde uzlaşma yapmaktan kaçınabilmektedir (Pazarlıoğlu, 2010: 89).

Maliye politikası veya spesifik olarak vergi politikası, ekonomi politikasının bir parçası olup ayrı olarak düşünülemez ayrıca para politikası ile de eş güdüm halinde hareket etmesinin yanı sıra piyasa koşullarının gözetilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle mali yaşam ticari yaşamdan ayrı düşünülemez. Söz gelimi ücret gelirleri üzerinden vergi kesintilerinin fazla olması ya da vergi denetiminin etkin düzeyde olmaması ticari yaşamda kayıt dışı ekonomiye yol açabilmektedir.

Mükellefler katlanacağı fayda maliyet analizini göz önünde bulundurarak, vergi kaçakçılığı tercihlerini buna göre belirlerler. Mükelleflerin yapacağı fayda-maliyet analizlerinin ne kadarını kaçırabilecekleri konusundaki tercihlerini yapacaklardır (Tüfekçi, 2010: 38). Vergi cezalarının uygulanmasındaki amaç, mükellefin mali gücüne ulaşmak ya da bir gelir elde etmekten ziyade kural dışı davranışın önüne geçilerek vergi sisteminin daha sağlıklı ve adaletli bir şekilde işlenmesini sağlamak ve vergisel amaçların gerçekleştirilmesini mümkün kılmaktır. Bu durumda iki mükellef arasında haksızlığa ve dolayısıyla rekabet eşitsizliğine neden olmakta ve ayrıca vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir (Bozdoğan, 2018: 165-166). Bu hususta da vergi cezaları, bir anlamda idarenin vergilemede mali güç ölçütünde vergilenmesini ve teminatının yanı sıra vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında bir kalkan gibi düşünülebilir.

Vergi cezalarının caydırıcı olmaması, mükellefleri vergiden kaçınma ve kaçakçılığa itmekte ve gönüllü uyumdan uzaklaştırmaktadır (Erdal, 2011: 104). Kanun koyucunun vergi cezalarına yönelik düzenleme yapması ve bu cezaları caydırıcı seviyeye taşınması

gerekmektedir. Ancak vergi cezaları çok yüksek seviyelere taşınırsa, rüşvet ve yolsuzlukların artış göstermesine sebep olabileceğinden optimum vergi ve ceza düzeylerinin belirlenmesi önem arz etmektedir (Şaan, 2008: 33).

Vergi cezalarının uygulamada etkinsizleşmesi (uzlaşma, cezadan indirim, delil yetersizliği, yargılama sürecinin uzunluğu) vergi kaçakçılığının artmasına neden olmaktadır (Karabacak, 1997: 100). Vergi afları, ödev ve sorumluluklarına uyan mükellefler nezdinde vergi yönetimine karşı güvenin azalmasına, vergisel düzenleyici işlemlere direncin artmasına ve vergi ahlâkı üzerinde tahrip edici etki yaratmasına neden olmaktadır. Vergi denetimi neticesinde uygulanacak cezai yaptırımlarda önemsemezliğe neden olmaktadır (Gerek, 2011: 52). Bu hususta her ne kadar, ilk etapta hazineye bir fon akışı oluştursa da uzun dönemde tahsilatın düşmesine vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin uyuma, kanuna ve kaidelere sırt çevirmesine neden olmaktadır.

Türkiye’de mevcut haliyle uzlaşma müessesesi, vergi cezalarında etkinsizliğe neden olduğu gibi, mükellefler arasında da adilane bir durumun oluşmasında engel olarak görülmektedir (Ekeryılmaz, 2014: 12). Ancak, vergi hukukumuzda idarenin takdir yetkisine en geniş yer aldığı alan uzlaşma uygulamasına ilişkindir. Bu hususta uzlaşma sui generis (nevi şahsına münhasır) bir yapısı bulunmaktadır (Gerçek, 2010: 36). Yasama organınca, vergilemeye ilişkin kanunlar ihdas edildikten sonra, ihtisasa ilişkin türev konuların düzenlenmesi yürütme organına verilmektedir. Bu husus verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak görülmektedir. (Gerçek ve Bakar, 2017: 12).

Bununla birlikte, uzlaşmaya başvuru koşulları hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada somutlaştırılması gerektiği literatürde tartışılmaktadır. Komisyonlara tanınan takdir yetkisi bağlamında yapılacak indirimlerin dayandırılması gereken objektif kriterlerin olmaması nedeniyle komisyon kararları ister istemez daha sübjektif bir hale bürünmektedir. Bu da mükellefler arasında eşitsizliğe ve dolayısıyla haksız rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle, uzlaşmaya başvuru gerekçelerinin yanı sıra indirimlere de kriterler getirildiğinde aynı durumda olan mükelleflerin aynı indirimlere tabi tutulması sağlanarak mükellefler arasındaki eşitsizlik büyük oranda ortadan kaldırılacaktır (Bozdoğan, 2018: 179-180). Belirlilik için öngörülebilirlik gerekmektedir. Bu hususta kanunlar ihdas edilirken takdir yetkisinin kapsamı ve yöntemi mükellefleri usul ve esastan uzak keyfilikten muhafaza edecek şekilde çıkarılmalıdır (Gerçek ve Bakar, 2017: 23).

Uzlaşmaya konu vergi türlerinin dolaylı ve dolaysız vergiler itibariyle değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira dolaylı vergilerin hazineye intikalinde sadece aracı bir görev üstlenen mükellef ile dolaysız vergi mükellefinin aynı koşul ve şartlarda kabul

edilmesi adaletsizliğe yol açmaktadır (Arslaner, 2015: 285). Bu hususta dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasından ziyade pazarlık esnasında dikkate alınması gerekir.

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görev ve yetkileri arasında en yakın hizmet birimi verilmesi hüküm altına alınmıştır (4 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, md. 153). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin kanun ve yönetmelik hükümleri dikkate alındığında, başvuru koşullarının yanı sıra uzlaşma komisyonlarında tutarsal sınırların yetki alanında belirsizlik olduğu görülmektedir. Yani gerek ilçe vergi daireleri gerekse de il merkezindeki vergi dairelerinin uzlaşma sınırları mevzuattaki belirliliğin arttırılması için koşulların ve yetki sınırlarının mükellefi yakından tanıyan vergi dairesi tarafından mükellef kredi derecelendirme karnesi dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Yargı organlarınca, kesilen vergi ziyai cezasının VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiillerden herhangi birine girmediğine karar verilmesi durumunda, mükellefe veya ceza muhatabına uzlaşma hakkının verilip verilmeyeceği ile ilgili olarak ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de uzlaşma yönetmeliklerinde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Yargı organlarınca verilen bu türlü kararların kesinleşmesi halinde, bu kararlar doğrultusunda tarh edilecek vergi ve bu kararlarda gösterilen türde kesilecek cezaların (bir katı vergi ziyai cezası) yapılacak yasal düzenlemeyle veya idarece uygulamaya ilişkin olarak getirilebilecek yönlendirmelerle uzlaşma yolunun açık tutulması mümkün kılınmalıdır (Küçükkaya, 2008: 144-146). Ancak 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nda Mahkeme Kararlarına (Vergi/Bölge İdare/Danıştay) göre düzenlenen iki nolu ihbarnameler ile mükellefe bildirim yapılmaktadır. Dikkat edildiğinde klasik bir nolu (haklar süresi bahşeden) ihbarname değildir. Gayet tabi bu hususta idari işlemler bütünlük arz eder ve zaten idare kendi görüşüyle kaçakçılık suçuna ilişkin bir raporunu düzenlemiştir. Dolayısıyla mahkeme kararlarına istinaden yeniden bir süre başlatılamayacağı gibi uzlaşma hakkı da verilememektedir. Ancak normatif bir düşünceyle ve uzlaşmanın hangi saikle yer aldığına idrakı temelinde mükellef tarafından veya idare tarafından bir davet ile uzlaşmanın sağlanabileceği bir yasal zemin oluşturulabilir.

Anayasa Mahkemesi'nin 20.12.2003 tarih ve E. 2003/73 ve K.2003/86 sayılı kararlarında, vergilemede mali güç ölçütünün dikkate alınması gerektiği hususunda, yürütme organının, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi kanunlarının sınırları içinde kalmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarında çözümlenmesini beklemek işlerin çokluğu ve uzaması nedeniyle pahalı bir anlayış olmaktadır. En iyi vergi zamanında tahsil edilebilen vergidir. Vergi tahsilatının uzaması, vergi alacağının değerinin düşmesine neden olmakta,

dolayısıyla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesini zedelemektedir (Nas, 2008: 9). Vergi/ceza İhbarnamesinin tebliği ile İYUK 7/1.'e göre tarhiyat safhasında dava yoluna gidildiğinde takip işlemleri, yine anılan kanunun 27/3. maddesi gereğince yürütmenin durdurulmasına gerek kalmaksızın kendiliğinden durmasına neden olmaktadır. Bu hususta vergi yargısının iş yükünün fazla olması nedeniyle davalar uzun sürmektedir.

Yargı yolu uzlaşma yoluna kıyasla daha karmaşık bir yoldur. Öte yandan, vergi yargısında ilke olarak dosya üzerinden inceleme yönteminin geçerli olması, dava dosyasının olgunlaştırılmasından sonra inisiyatifin büyük ölçüde mahkemeye geçmesine yol açmaktadır. Müzakere yapma imkânının olduğu bir ortamda inisiyatifin yükümlüye geçme olanağı vardır. Yüz yüze görüşmelerin yapıldığı uzlaşma toplantısında yükümlü, meslek odasından bir kişi ile mali müşaviri ile birlikte meramını anlatabilmek açısından, dosya üzerinden incelemelerin yapıldığı dava yoluna kıyasla, daha fazla olanağa sahip bulunmaktadır (Nas, 2008: 188).

Avrupa'nın anayasası olarak kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin içeriği, “adil yargılanma hakkı”na ilişkin ayrıntılı hükümler öngörmektedir. Bu madde ceza, medeni hukuk ve idari davalara ilişkin konularda adil yargılanma hakkı güvencesi getirmiştir. Söz konusu güvenceyi sağlamak amacıyla maddede “yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından”, “kamuya açık bir biçimde” ve “makul bir süre içinde” bir davanın görülmesi şartları öngörülmüştür. “Gecikmiş adalet adalet değildir” özdeyişi, adil yargılanma hakkının temelini oluşturan “yargılamanın makul bir sürede sonuçlandırılması”nın önemini ortaya koymaktadır (Keskin, 2018: 393). Bir davanın makul sürede bitmesi toplum nezdinde yargı merciine zaten olan güvenin daha da pekişmesine ve adalet duygusuna olan güveni daha da arttıracaktır.

Uzlaşma yolu ile vergi denetimini zayıflattığı yönünden bakıldığında, vergi idaresinin olanaklarına bağlı sebeplerle, mükelleflerin sadece %2-3'ü üzerinde vergi incelemesi yapılıyor olmasına rağmen bu denetimin mükellefler üzerinde caydırıcı veya önleyici bir etkisi(bazı mükelleflerin inceleme oranının düşük olması sebebiyle ödevlerinde gösterdiği ihmalin riskini göze almasına rağmen) olduğunu göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Küçükaya, 2008: 123). Mevcut haliyle uzlaşma müessesesi, vergi cezalarında etkinsizliğe neden olduğu gibi, mükellefler arasında da adilane bir durumun oluşmasında engel olarak görülmektedir (Ekeryılmaz, 2014: 12).

Pekşen'in (2018: 121), Vergi Müfettişleri üzerinde yaptığı alan çalışmasında, “Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?” şeklindeki sorusuna katılımcılarının büyük çoğunluğu (%87,9) vergi inceleme oranlarını yeterli seviyede bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Yine “Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna

katılımcıların çoğunluğu (%61,5) yapılan vergi denetimlerin etkili sonuçlar vermediğini, yapılan vergi denetimlerinin etkin olduğu düşünenlerin oranı ise %38,5 oranına tekabül etmektedir. Vergi incelemelerinin esas unsuru olan Vergi Müfettişlerinin, yaptıkları denetimlerin etkin olmadığı kanısında olmaları, oldukça düşündürücü olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Organ ve Çavdar'a göre (2017: 160), İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde Vergi Müfettişleri nezdinde yapılan anket çalışmasında, % 85,6'lık kısmın, vergi aflarının ve uzlaşmanın mükelleflerin denetim aygıtına ve denetçilere olan güven duygusunu azalttığını belirtmiş olup mesleğe fen ve eğitim bilimlerinden mezun olanların alınmasını ise %80,6'sının uygun bulmadıklarını ifade etmişlerdir.

Vergisel iş ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve özellikle de vergi denetiminde, kayıt dışı ekonominin önlenmesi noktasında, muhasebe ilmi ve bu ilme ilişkin ilgili kanun ve genel tebliğlerin vermiş oldukları yetkilerin kullanılmasına sahip meslek mensupları açısından önemli roldür (Turan, 2008: 100-103). Bozdoğan'ın (2018: 246), Mali Müşavirler nezdinde yaptığı alan çalışmasında, katılımcılara “uzlaşmanın sağlanması ve mükellefin uzlaşılan vergi ve cezayı belirtilen süre zarfında ödememesi halinde” mükelleflere herhangi bir yaptırım uygulanmalı mı yoksa uygulanmamalı mı sorusu sorulmuş ve katılımcıların yarısından fazlası (%59) herhangi bir yaptırımın yapılmaması yönünde cevap vermiştir. %41'lik bir kısmı ise böyle bir durumda uzlaşmanın hiç yapılmamış kabul edilerek mükelleflerin uzlaşmaya konu olan vergi ve cezanın tamamından sorumlu tutulması gerektiği yönünde cevap vermiştir.

Diğer taraftan mali literatürde mükellef davranışları üzerinde etkili olan ve belirleme kudretine sahip vergi aracıları (tax intermediaries) önemli bir yere sahiptirler (Yaz, 2011: 166). Vergisel uyumsuzluklarda ve kayıt dışı ekonominin önlenmesinde de belirleyici rol üstelenen Mali Müşavirler bu hususta stratejik bir öneme sahiptirler. Şahin'e göre (2018: 105); uyumsuzlukların idari ve adli mercilerce çözümünde problem yaşanması nedeniyle, vergi kanunları yorumlanırken yükümlü lehine yorum ilkesinin dikkate alınması gerekmektedir. Vergi bilinç düzeyinin yanı sıra vergi ahlakı mükelleflerin vergiye bakış açılarını etkilemekte olduğu, vergi bilinç ve ahlakı üzerinde etkili olan faktörlerden birisi de Mali Müşavirlerdir (Organ ve Yegen, 2013: 244).

Uzlaşmanın vergi cezaları ve mükellef davranışları arasındaki korelasyona ilişkin olmak üzere, Korkmaz (2014: 104) tarafından İstanbul'da yapılan anket çalışma kapsamında “Vergi Uzlaşma Müessesesi ve diğer yöntemlerle vergi cezalarında yapılan indirimler vergi kaçırmayı cazip hale getirmektedir.” görüşüne katılıp katılmadıkları sorulmuş olup katılımcıların yaklaşık %55'lik kısmı bu görüşe katıldığını beyan ederken, yaklaşık %30'u

katılmadığını beyan etmiş olup %13,4'ü ise görüş bildirmemiştir. Yani ülkemizin en büyük ili İstanbul'da yapılan bu çalışmada da bu tezdeki bulgulara benzer sonuçlara ulaşılmıştır.

Tuay ve Güvenç (2007: 64-74), Türkiye genelinde yapmış oldukları alan çalışmasında “ceza uygulamasının uzlaşma nedeniyle etkin olmadığı, uzlaşmanın vergiyi kaçırmayı teşvik ettiği” tespitinde bulunmuşlardır.

Koç'a göre (2010: 396), başta vergi afları olmak üzere yukarıda söz konusu idari çözüm yollarının etkin işlememesi, mükelleflerin ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmemeye sevk etmektedir. Yine Karatay'a göre (2013: 88) Sürekli çıkan af kanunlarının mükelleflerin uzlaşma hakkını olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir.

3.2. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkilerine Yönelik Alan Araştırması

Mali terminolojiye hâkim olmaları, dinamik mali yaşamı yakından takip etmeleri ve araştırma evreni içerisinde hedef kitlesi olarak belirlenen Mali Müşavirler nezdinde alan çalışması yapılmıştır. Bu bağlamda katılımcı bir perspektifle 3568 sayılı Kanun'a tabi meslek mensupları nezdinde alan araştırması/anket yapılmıştır. Mükellefler ve idare arasında köprü mahiyetinde görev alan Mali Müşavirlerin kamu gelirlerinin hazineye intikalinde yeri çok büyük bir öneme sahiptir. Bu bağlamda elde edilen bulgular vergi mükellefleri, vergi idaresi, vergi yargısı ve mali mevzuat açısından değerlendirilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Mali Müşavirler üzerinde yapılan alan çalışması ile uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerine etkilerinin analiz etmektir. Alan çalışmasından elde edilen sonuçlar doğrultusunda; uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik çıkarımlarda bulunulmuştur. Mükellef odaklı bir anlayış ile gönüllü uyum temelli teoride ve pratikte olabildiğince adil, etkin ve basit standartlarda bir yönerge oluşturmak amaçlanmaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Kapsamı

Antalya ili ölçeğinde, mükellef davranışlarının en iyi şekilde yansıtılacağı düşünülerek araştırma evrenindeki 4.095 mali müşavir içinden örneklem olarak belirlenen 205 mali müşavir üzerinde anket yoluyla mükelleflerin eğilimleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu hususta örneklem olarak belirlenen 205 katılımcı nezdinde yapılan anket çalışmasının sonuçlarından elde edilen verilerin araştırma evrenindeki 4.095 kişilik kitleyi en iyi şekilde temsil edebileceği varsayılmıştır.

3.2.3. Araştırma Verilerinin Toplanması ve Analizi

Aynı zamanda serbest meslek kazancından dolayı birer mükellef olan Mali Müşavirlere yönelik tezimizin amacına hizmet eden ankette; vergi denetimi, vergi cezaları, idari çözüm yolları, özellikle de vergi uzlaşması, vergi karmaşıklığı, vergi yargısı ve mali sosyolojik olarak özellikle uzlaşmanın mükellef davranışları üzerindeki eğilimleri ile ilgili olmak üzere önermeler 5’li Linkert Ölçeği’ne göre hazırlanmıştır. Buna göre katılımcıların, önermelere “Kesinlikle Katılıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılmıyorum” ve “Tamamen Katılmıyorum” seçeneklerden birini işaretlemeleri yoluyla söz konusu konular üzerinde görüşleri açıklanmaya çalışılmıştır. Örneklemelerden anket yoluyla toplanan veriler, SPSS programı(Statiscal Programme For Social Sciences) aracılığıyla analiz edilmiştir.

Güvenirlik, katılımcıların ölçek maddelerine verdikleri yanıtlar arasındaki tutarlılıktır (Büyüköztürk, 2011: 169). Literatürde ölçeğin güvenilirliği (iç tutarlılık) yaygın olarak Cronbach’s Alpha katsayısı ile belirlenmektedir. Cronbach’s Alpha Katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriteri olarak “ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir”, “ $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir”, “ $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilir”, “ $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir” olarak belirlenmektedir (Özdamar, 2004).

Alan çalışmamız ile ilgili önermeler, tezin ana probleminin belirlenmesi açısından iki grupta analiz edilmiştir. Birinci gruptaki önermelerin güvenilirliği Cronbach’s Alpha=0,719 olarak ve ikinci gruptaki önermelerin güvenilirliği Cronbach’s Alpha=0,614 olarak yüksek bulunmuştur.

3.2.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın ana sorunsalı olan, uzlaşma kurumunun nasıl bir mevzuat hükümleri demetinde hem vergi cezalarının caydırıcılığını arttırıp hem de mükellef tutum ve davranışlarını rızası ile uyuma sevk edeceği üzerinde durulmuştur. Probleminin çözümü için, en iyi hedef kitle olarak düşünülen ve araştırmaya katılan mali müşavirler üzerinde yapılan alan araştırmasında, çalışmamızı destekleyici önermelere hangi düzeyde katıldıklarını gösterir verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve yorumlar yapılmıştır.

Mevcut hükümler çerçevesinde uzlaşma kurumunun hem vergi cezalarının caydırıcılığı hem de mükellef davranışları üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde böylesine önemli bir kuruma işlerlik kazandırmak ve etkinliğini olabildiğince sağlamak için temenni ve önerilerde bulunulmuştur.

3.2.4.1. Örneklem Kitlenin Demografik Özellikleri

Alan çalışmasının yapıldığı tarihte Antalya İli ölçeğinde faaliyette bulunan 4095 kayıtlı Mali Müşavirden 205'i nezdinde anket yapılmıştır. İlk olarak ankete katılan Mali Müşavirlere tanımlayıcı sorular yöneltilmiştir.

Tablo 3.1 Örnek Kitlenin Tanımlayıcı Demografik Özellikleri

Gruplar	Frekans(n)	Yüzde(%)
Cinsiyet		
Erkek	139	67,8
Kadın	66	32,2
Yaş		
21-30	14	6,8
31-40	123	60,0
41 ve üzeri	68	33,2
Eğitim Durumu		
Lisans	192	93,7
Yüksek Lisans	13	6,3
Mükellefiyet Grubu		
Gelir Vergisi	194	94,6
Kurumlar Vergisi	11	5,4
Tabi Olunan Vergilendirme Rejimi		
Bilanço Esasına Göre	16	7,8
Serbest Kazanç Esasına Göre	189	92,2

Kaynak: Tez yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.1'de ankete katılan Mali Müşavirler cinsiyete göre 139'u (%67,8) erkek, 66'sı (%32,2) kadın, yaşa göre 14'ü (%6,8) 21-30, 123'ü (%60,0) 31-40, 68'i (%33,2) 41 ve üzeri, eğitim durumuna göre 192'si (%93,7) lisans, 13'ü (%6,3) yüksek lisans, mükellefiyet grubuna göre 194'ü (%94,6) gelir vergisi, 11'i (%5,4) kurumlar vergisi, tabi olunan vergilendirme rejimine göre 16'sı (%7,8) bilanço esasına göre, 189'u (%92,2) serbest kazanç esasına göre olarak dağılmaktadır. Ankete katılan Mali Müşavirlerin Lisans ve Yüksek Lisans seviyesinde olması, ankette yer alan soruların idrak edilmesi ve sorun olarak görülen alanlara çözüm üretilmesi açısından önemlidir. Ayrıca, Mali Müşavirlerin hem birer vergi mükellefi ve hem

de vergicilik konusunda mükelleflere danışmanlık yaptıkları için, cevap verirken danışmanlık yaptıkları mükelleflerin tutum ve davranışlarını da yansıttıkları düşünülmektedir.

3.2.4.2. Araştırmaya Katılan Mali Müşavirlerin Mevcut Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarını Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi Hakkındaki Görüşleri

Bu başlık altında 5’li Linkert ölçeği kullanılarak toplam 14 soru yöneltilmiştir. Örneklem kitle tarafından önerme ya da ifadelere katılım düzeyleri SPSS Analiz yöntemiyle aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 3.2 “Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.” İfadesine Katılım

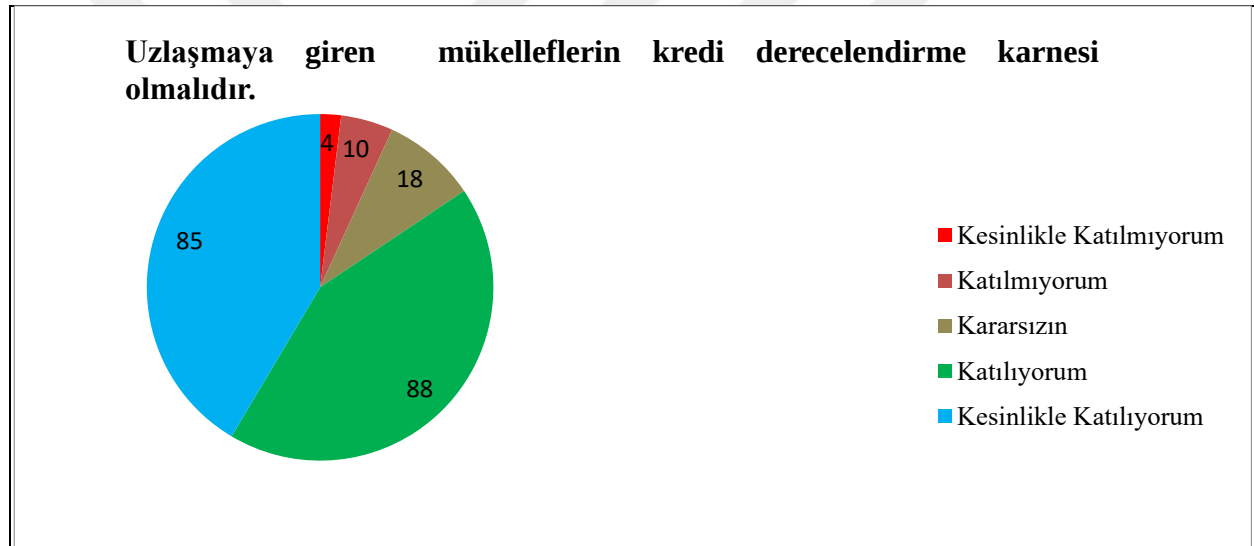
Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.	14	6,8	17	8,3	2	1,0	120	58,5	52	25,4	3,87

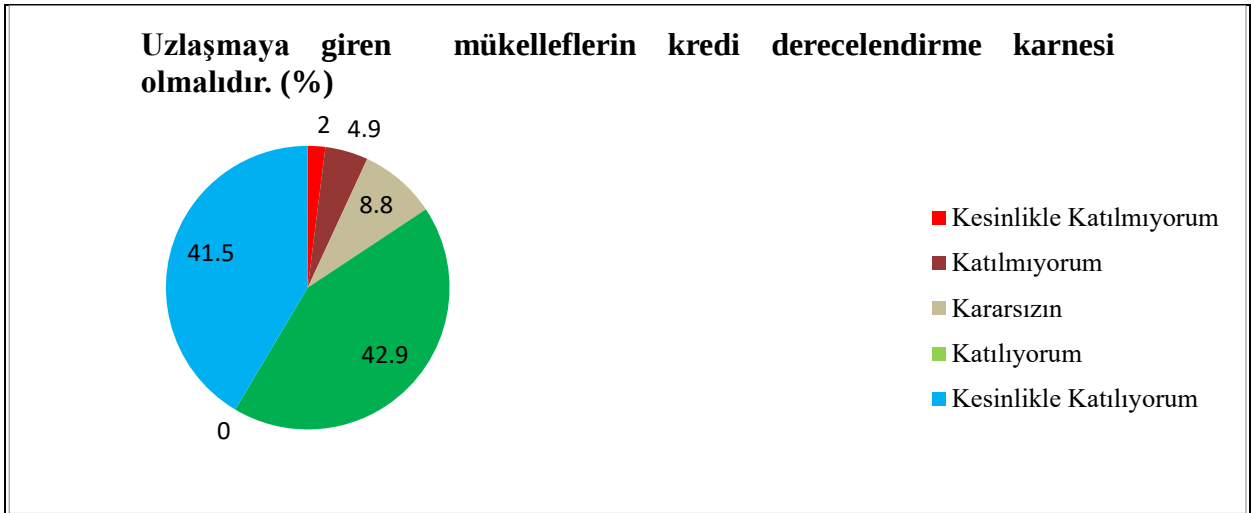
Tablo 3.2’te görüldüğü üzere örneklem kitle mali müşavirlerin kendilerinin mali konularda hakimiyetini değerlendiren “Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.” ifadesine %6,8’i (n=14) kesinlikle katılmıyorum, %8,3’ü (n=17) katılmıyorum, %1,0’ı (n=2) kararsızım, %58,5’i (n=120) katılıyorum, %25,4’ü (n=52) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Söz konusu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,873$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.” önermesine verilen cevaplara göre; %83,9’u vergi uygulamalarında meslek mensuplarının etkili olduğunu düşünmektedir. İşte bu husus da araştırmamızın probleminde, neden örneklem olarak mali müşavirleri seçtiğimiz yönünde güçlü bir karine olarak görülebilir.

Tablo 3.3 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	ort
Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.	4	2,0	10	4,9	18	8,8	88	42,9	85	41,5	4,17

**Şekil 3.1 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Sayısal Katılım**



Şekil 3.2 “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Katılım Oransal Dağılımı

Tablo 3.3’te ve Grafik 3.1 ve 3.2’den anlaşılabacağı üzere, “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” ifadesine, %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %4,9’u (n=10) katılmıyorum, %8,8’i (n=18) kararsızım, %42,9’u (n=88) katılıyorum, %41,5’i (n=85) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. Söz konusu ifadeye yüksek ($\bar{x}=4,171$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.4 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.	0	0,0	3	1,5	12	5,9	115	56,1	75	36,6	4,27

Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.



Şekil 3.3 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Sayısal Katılım

Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor. (%)



Şekil 3.4 “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” İfadesine Oransal Katılım

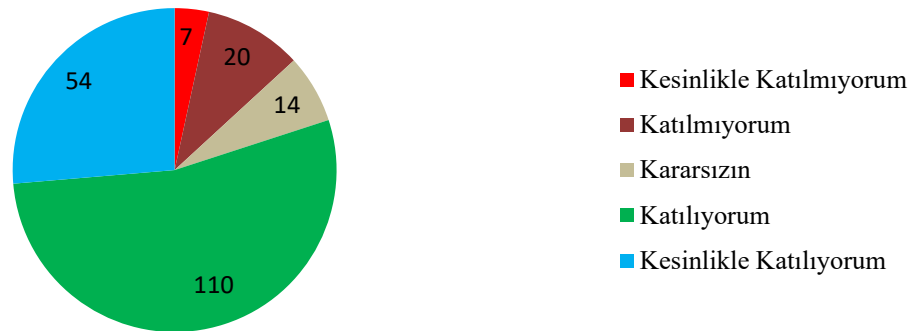
Tablo 3.4’te ve Grafik 3.3 ve 3.4’ten anlaşılacağı üzere, “Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.” ifadesine %1,5’i (n=3) katılmıyorum, %5,9’u (n=12) kararsızım, %56,1’i (n=115) katılıyorum, %36,6’sı (n=75) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye çok yüksek ($\bar{x}=4,278$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.5 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.”

İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.	7	3,4	20	9,8	14	6,8	110	53,7	54	26,3	3,89

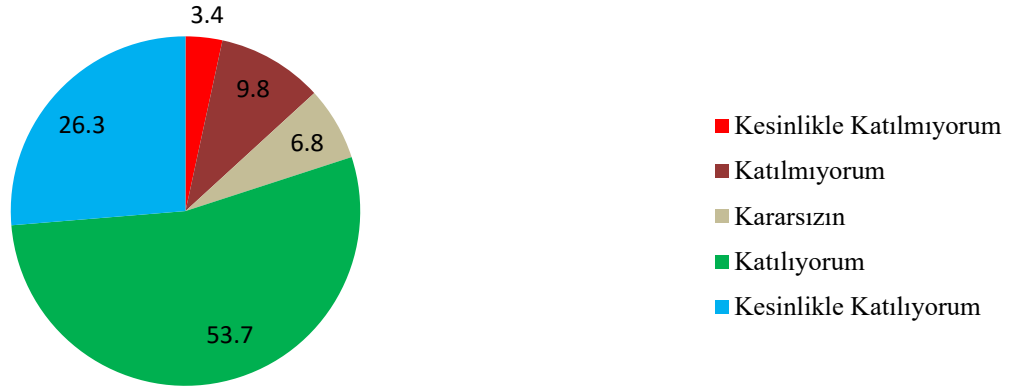
Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.



Şekil 3.5 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.”

İfadesine Sayısal Katılım

Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihali sayılmalıdır. (%)



Şekil 3.6 “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihali sayılmalıdır.” İfadesine Oransal Katılım

Tablo 3.5’te ve Grafik 3.5 ve 3.6’dan anlaşılabacağı üzere, “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihali sayılmalıdır.” ifadesine %3,4’ü (n=7) kesinlikle katılmıyorum, %9,8’i (n=20) katılmıyorum, %6,8’i (n=14) kararsızım, %53,7’si (n=110) katılıyorum, %26,3’ü (n=54) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}=3,898$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.6 “Ülkemizde Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizde vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.	53	25,9	83	40,5	27	13,2	34	16,6	8	3,9	2,32

Tablo 3.6’da görüldüğü üzere “Ülkemizde Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.” ifadesine %25,9’u (n=53) kesinlikle katılmıyorum, %40,5’i (n=83) katılmıyorum, %13,2’si (n=27) kararsızım, %16,6’sı (n=34) katılıyorum, %3,9’u (n=8) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye zayıf ($\bar{x}=2,322$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.7 “Vergi afları yılda bir çıkmalıdır çünkü çok faydalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Vergi afları yılda bir çıkmalıdır çünkü çok faydalıdır.	63	30,7	113	55,1	6	2,9	14	6,8	9	4,4	1,99

Tablo 3.7’de görüldüğü üzere, “Vergi afları yılda bir çıkmalıdır çünkü çok faydalıdır.”ifadesine %30,7’si (n=63) kesinlikle katılmıyorum, %55,1’i (n=113) katılmıyorum, %2,9’u (n=6) kararsızım, %6,8’i (n=14) katılıyorum, %4,4’ü (n=9)kesinlikle katılıyorum yanıtlar verilmiştir. İfadeye zayıf ($\bar{x}=1,990$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.8 “Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.	45	22,0	131	63,9	12	5,9	12	5,9	5	2,4	2,02

Tablo 3.8’de görüldüğü üzere, “Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.” ifadesine %22,0’ı (n=45) kesinlikle katılmıyorum, %63,9’u (n=131) katılmıyorum, %5,9’u (n=12) kararsızım, %5,9’u (n=12) katılıyorum, %2,4’ü (n=5) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye zayıf ($\bar{x}=2,029$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.9 “Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.	32	15,6	89	43,4	18	8,8	49	23,9	17	8,3	2,65

Tablo 3.9’da görüldüğü üzere, “Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.” ifadesine %15,6’sı (n=32) kesinlikle katılmıyorum, %43,4’ü (n=89) katılmıyorum, %8,8’i (n=18) kararsızım, %23,9’u (n=49) katılıyorum, %8,3’ü (n=17) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye orta ($\bar{x}=2,659$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.10 “Uzlaşma kurumu vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Uzlaşma kurumu vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır.	4	2,0	46	22,4	35	17,1	78	38,0	42	20,5	3,52

Tablo 3.10’da görüldüğü üzere, “Uzlaşma kurumu vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır.”ifadesine %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %22,4’ü (n=46) katılmıyorum, %17,1’i (n=35) kararsızım, %38,0’ı (n=78) katılıyorum, %20,5’i (n=42)kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}$ =3,527) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.11 “Vergi Usul Kanunu 359. maddede belirtilen fiiller de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Vergi Usul Kanunu 359. maddede belirtilen fiiller de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.	6	2,9	28	13,7	19	9,3	104	50,7	48	23,4	3,78

Tablo 3.11’de görüldüğü üzere, “Vergi Usul Kanunu 359. maddede belirtilen fiiller de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.”ifadesine %2,9’u (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %13,7’si (n=28) katılmıyorum, %9,3’ü (n=19) kararsızım, %50,7’si (n=104) katılıyorum, %23,4’ü (n=48) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}$ =3,780) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.12 “Gönüllü uyum uygulamaları olarak izaha davet pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi hükümleri etkin uygulamalardır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Gönüllü uyum uygulamaları olarak izaha davet pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi hükümleri etkin uygulamalardır.	4	2,0	6	2,9	10	4,9	132	64,4	53	25,9	4,09

Tablo 3.12’de görüldüğü üzere “Gönüllü uyum uygulamaları olarak izaha davet pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi hükümleri etkin uygulamalardır.” ifadesine %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %2,9’u (n=6) katılmıyorum, %4,9’u (n=10) kararsızım, %64,4’ü (n=132) katılıyorum, %25,9’u (n=53) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}=4,093$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.13 “Pişmanlık ihlali sonucunda kesilen vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmamalı ve cezadan indirim talebi mekanizmasından yararlandırılmamalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Pişmanlık ihlali sonucunda kesilen vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmamalıdır.	14	6,8	47	22,9	17	8,3	84	41,0	43	21,0	3,46

Tablo 3.13'ten anlaşıldığı üzere, “Pişmanlık ihlali sonucunda kesilen vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmamalı ve cezadan indirim talebi mekanizmasından yararlandırılmamalıdır.” ifadesine %6,8'i (n=14) kesinlikle katılmıyorum, %22,9'u (n=47) katılmıyorum, %8,3'ü (n=17) kararsızım, %41,0'ı (n=84) katılıyorum, %21,0'ı (n=43) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}=3,463$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.14 “Uzlaşma müessesesi vergide adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Uzlaşma müessesesi vergide adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.	32	15,6	81	39,5	47	22,9	36	17,6	9	4,4	2,55

Tablo 3.14'te görüldüğü üzere, “Uzlaşma müessesesi vergide adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.”ifadesine %15,6'sı (n=32) kesinlikle katılmıyorum, %39,5'i (n=81) katılmıyorum, %22,9'u (n=47) kararsızım, %17,6'sı (n=36) katılıyorum, %4,4'ü (n=9) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye zayıf ($\bar{x}=2,556$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.15 “Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmayı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmayı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.	6	2,9	48	23,4	30	14,6	88	42,9	33	16,1	3,45

Tablo 3.15’te görüldüğü üzere, “Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmayı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.” ifadesine %2,9’u (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %23,4’ü (n=48) katılmıyorum, %14,6’sı (n=30) kararsızım, %42,9’u (n=88) katılıyorum, %16,1’i (n=33) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. İfadeye yüksek ($\bar{x}=3,459$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

3.2.4.3. Araştırmaya Katılan Mali Müşavirlerin Türk Vergi Sistemi Üzerine Görüşleri

Bu başlık altında 5’li likert ölçeği kullanılarak toplam 12 soru yöneltilmiştir. Örneklem kitle tarafından önerme ya da ifadelere katılım düzeyleri SPSS programı kullanılarak aşağıdaki şekilde tahlil edilmiştir.

Tablo 3.16 “Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.	69	33,7	120	58,5	7	3,4	8	3,9	1	0,5	1,79

Tablo 3.16’da görüldüğü üzere, “Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %33,7’si (n=69) kesinlikle katılmıyorum, %58,5’i (n=120) katılmıyorum, %3,4’ü (n=7) kararsızım, %3,9’u (n=8) katılıyorum, %0,5’i (n=1) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye çok zayıf ($\bar{x}=1,790$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.17 “Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsız		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.	87	42,4	100	48,8	8	3,9	9	4,4	1	0,5	1,71

Tablo 3.17’de görüldüğü üzere, “Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.”ifadesine Mali Müşavirlerin, %42,4’ü (n=87) kesinlikle katılmıyorum, %48,8’i (n=100) katılmıyorum, %3,9’u (n=8) kararsızım, %4,4’ü (n=9) katılıyorum, %0,5’i (n=1) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye çok zayıf ($\bar{x}=1,717$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.18 “Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsız		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.	36	17,6	80	39,0	31	15,1	48	23,4	10	4,9	2,59

Tablo 3.18’de görüldüğü üzere, “Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.”ifadesine Mali Müşavirlerin, %17,6’sı (n=36) kesinlikle katılmıyorum, %39,0’ı (n=80) katılmıyorum, %15,1’i (n=31) kararsızım, %23,4’ü (n=48) katılıyorum, %4,9’u (n=10)

kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye zayıf ($\bar{x}=2,590$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.19 “Ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.	2	1,0	2	1,0	2	1,0	92	44,9	107	52,2	4,46

Tablo 3.19’da görüldüğü üzere, “Ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %1,0’ı (n=2) kesinlikle katılmıyorum, %1,0’ı (n=2) katılmıyorum, %1,0’ı (n=2) kararsızım, %44,9’u (n=92) katılıyorum, %52,2’si (n=107) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin ifadeye çok yüksek ($\bar{x}=4,463$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.20 “Vergi cezaları E-Dönüşüm çerçevesinde revizyona tabi tutulmalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	rt
Vergi cezaları E-Dönüşüm çerçevesinde revizyona tabi tutulmalıdır.	4	2,0	5	2,4	19	9,3	97	47,3	80	39,0	4,19

Tablo 3.20’de görüldüğü üzere, “Vergi cezaları E-Dönüşüm çerçevesinde revizyona tabi tutulmalıdır.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %2,4’ü (n=5) katılmıyorum, %9,3’ü (n=19) kararsızım, %47,3’ü (n=97) katılıyorum, %39,0’ı (n=80) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin ifadeye yüksek ($\bar{x}=4,190$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.21 “Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.	54	26,3	107	52,2	13	6,3	23	11,2	8	3,9	2,14

Tablo 3.21’de görüldüğü üzere, “Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %26,3’ü (n=54) kesinlikle katılmıyorum, %52,2’si (n=107) katılmıyorum, %6,3’ü (n=13) kararsızım, %11,2’si (n=23) katılıyorum, %3,9’u (n=8) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin ifadeye zayıf ($\bar{x}=2,141$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.22 “Dolaylı vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Dolaylı vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.	58	28,3	126	61,5	9	4,4	8	3,9	4	2,0	1,89

Tablo 3.22’de görüldüğü üzere, “Dolaylı vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %28,3’ü (n=58) kesinlikle katılmıyorum, %61,5’i (n=126) katılmıyorum, %4,4’ü (n=9) kararsızım, %3,9’u (n=8) katılıyorum, %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye zayıf ($\bar{x}=1,898$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.23 “Dolaysız vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Dolaysız vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.	17	8,3	36	17,6	7	3,4	111	54,1	34	16,6	3,53

Tablo 3.23’de görüldüğü üzere, “Dolaysız vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %8,3’ü (n=17) kesinlikle katılmıyorum, %17,6’sı (n=36) katılmıyorum, %3,4’ü (n=7) kararsızım, %54,1’i (n=111) katılıyorum, %16,6’sı (n=34) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,532$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.24 “Ülkemizdeki vergi kanunlarının reforma ihtiyacı vardır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizdeki vergi kanunlarının reforma ihtiyacı vardır.	1	0,5	3	1,5	6	2,9	100	48,8	95	46,3	4,39

Tablo 3.24’te görüldüğü üzere, “Ülkemizdeki vergi kanunlarının reforma ihtiyacı vardır.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %0,5’i (n=1) kesinlikle katılmıyorum, %1,5’i (n=3) katılmıyorum, %2,9’u (n=6) kararsızım, %48,8’i (n=100) katılıyorum, %46,3’ü (n=95) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin söz konusu ifadeye çok yüksek ($\bar{x}=4,390$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.25 “Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.	9	4,4	13	6,3	9	4,4	95	46,3	79	38,5	4,08

Tablo 3.25’te görüldüğü üzere, “Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %4,4’ü (n=9) kesinlikle katılmıyorum, %6,3’ü (n=13) katılmıyorum, %4,4’ü (n=9) kararsızım, %46,3’ü (n=95) katılıyorum, %38,5’i (n=79) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=4,083$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.26 “İnteraktif vergi dairesi faydalı bir uygulamadır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
İnteraktif vergi dairesi faydalı bir uygulamadır.	2	1,0	4	2,0	7	3,4	95	46,3	97	47,3	4,37

Tablo 3.26’da görüldüğü üzere, “İnteraktif vergi dairesi faydalı bir uygulamadır.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %1,0’ı (n=2) kesinlikle katılmıyorum, %2,0’ı (n=4) katılmıyorum, %3,4’ü (n=7) kararsızım, %46,3’ü (n=95) katılıyorum, %47,3’ü (n=97) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin bu ifadeye çok yüksek ($\bar{x}=4,371$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 3.27 “E-Dönüşüm uygulamaları çok faydalı uygulamalardır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
İfade	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	Ort
E-Dönüşüm uygulamaları çok faydalı uygulamalardır.	4	2,0	10	4,9	8	3,9	85	41,5	98	47,8	4,28

Tablo 3.27’de görüldüğü üzere, “E-Dönüşüm uygulamaları çok faydalı uygulamalardır.” ifadesine Mali Müşavirlerin, %2,0’ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %4,9’u (n=10) katılmıyorum, %3,9’u (n=8) kararsızım, %41,5’i (n=85) katılıyorum, %47,8’i (n=98) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Mali Müşavirlerin söz konusu ifadeye çok yüksek ($\bar{x}=4,283$) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

3.3. Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkinliğinin Alan Araştırması Bulgularına Göre Değerlendirilmesi

Uzlaşma kurumu, mükellef odaklı anlayış ve gönüllü uyum temelinde; vergi sisteminin üçlü sacayağı olarak vergi mükellefleri, vergi idaresi ve vergi yargısının yanı sıra mali mevzuat açısından bulgular değerlendirilmiştir. Uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını sağlaması ve desteklemesi ayrıca mükellef davranışları üzerinde etkinliğinin artırılması için; mükellef kredi derecelendirme karnesi, seçimlik kaosun önlenmesi ve idari tutarlılık ilkesi gereğince uzlaşma ihlali gibi önemli hususlar başta olmak üzere öneriler geliştirilmiştir. Bu hususlar; Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın uzlaşmaya ilişkin verileri, Antalya ilinde Mali Müşavirler nezdinde yapılan anket çalışması ve gözlemlerle sabit olup mali mevzuatta yer edinmesi gerektiği düşünülen hususlardır. Dikkate alındığında uzlaşmaya geliştirilen eleştiriler kendiliğinden ortadan kalkmış olacak ve uzlaşma etkin bir uygulama haline gelecektir.

Öncelikle ikinci bölümde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2006-2018 yılları ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın 2012-2018 yılları uzlaşma verilerinin analizinde uzlaşma sonucu indirim konusu yapılan veya vazgeçilen vergi ve ceza tutarlarının değerlendirilmesi yapıldı. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın uzlaşmaya ilişkin verilerin analizlerinde vergi gelirlerinde ve vergi cezalarında teamülen indirimlerin yapılarak anlaşılması, başta vergi ve cezaların kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Bu husus

denetimin etkinliğini, dolayısıyla cezaların caydırıcılığını nihayetinde bu husus da mükelleflerin vergisel ödev ve sorumluluklarını yerine getirmedeki davranışlarını olumsuz etkilemektedir. Çünkü ceza rizikosu yetersiz olan bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi kanunlarının emrettiği istikamette gitmeleri beklenemez. Dolayısıyla bütünsel bir perspektifle evveliyatta vergi denetimi güçlülüğünü ve dolayısıyla cezaların etkin olmasının sağlanması önem arz etmektedir. Suç ve cezalarda ölçülülüğün sağlanması ihtilafların ortaya çıkmasını mutlak surette etkileyecektir.

Uzlaşma kurumunun 205 sayılı kanunla 1963 yılından beri var olma nedeni veya kanunun konuluş gerekçesindeki vergi gelirlerinin hazineye bir an evvel intikali ya da süratli bir tahsilat amaçlanmaktadır. Ancak müteakip hükümlerde ödemeye ilişkin olarak bozucu bir şartın öngörülmemesinin büyük bir çelişki olduğu söylenebilir. Bu bağlamda diğer idari çözüm yollarında konulan süre şartı, bu alanda da gerekli ve önemlidir. Daha da ötesinde vergi mevzuatımızda böylesine kanunun konuluş gerekçesinden oldukça uzak hükümlerin yer aldığı maddi ya da şekli bir kanun bulunmamaktadır.

Mükellefe Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi tebliğ edildikten sonra, eş anlı olarak başlayan; dava açma hakkı, cezalardan indirim talebinde bulunma hakkı ve uzlaşma gibi üç temel hakkı bulunmaktadır. Vergi karmaşıklığı vergi uyuşmazlıklarının nedeni olarak değerlendirilmektedir. Mükelleflerin haklarında belirliliği arttıracak bir husus olan “seçimlik kaos”un önlenmesi karmaşıklığı giderecek bir husustur. Karmaşıklığın ortadan kaldırılması, uzlaşmanın başvurulacak ilk ve zorunlu yol olmasından geçmektedir.

Vergi alacağının bir an önce tahsili ve uyuşmazlığın yargı merciileri önüne taşınmadan sonuçlandırılması açısından uzlaşma kurumunun varlığını sürdürmeye devam etmesi gerekmektedir. Yine vergi idaresinin Vergi ve/veya Ceza ihbarnamesi dava konusu olduğunda mutlak surette kaybedebileceği bir davayı vergi maliyetini dikkate alarak uzlaşması idare lehine olacaktır.

Kanun koyucu 205 sayılı Kanun’un gerekçesinde vergi mükellefleri, vergi idaresi ve yargı açısından sağlanmak istenilen hususlara yer vermiştir. O halde uzlaşmanın yerini ve önemini; mükellef odaklı anlayış ve gönüllü uyum temelinde, vergi mükellefleri, vergi idaresi ve vergi yargısının yanı sıra mali mevzuat açısından değerlendirmekte fayda görülmektedir.

3.3.1. Vergi Mükellefleri Açısından

Vergiye gönüllü uyumun arttırılmasında; adil, basit ve etkin vergi politikaları ve stratejileri oluşturulmalıdır. Vergi politikalarının oluşumunda, tarihsel olarak Adam Smith’den günümüze kadar geliştirilen normatif vergi prensipleri esas alınarak, katılımcı ve

yönetişim anlayışı temelli, değişen dünya düzeni içerisindeki mali olgulara duyarlı, sosyolojik, inançsal ve kültürel değerler ve ticari teamüller dikkate alınmalıdır.

Ülkemizde Anayasanın “kanun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesinde; “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmüne yer verilmiştir. Toplumsal sözleşmeler olan anayasalar birey, toplum ve devlet ilişkilerinde belirliliği esas almaktadır. Bu hususta ödevlerini vatanperver bir şekilde yerine getiren bir vergi yükümlüsü ile kaçakçılığı meslek haline getirmiş olan bir vergi yükümlüsüne mevcut uzlaşma hükümlerinin teamülen uygulanması toplumsal sözleşmeyi bozan önemli bir husustur.

Yine, Anayasasının dördüncü bölümünde Siyasi Haklar ve Ödevler başlığı altında vergi ödevi düzenlenmiştir. Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu, ikinci fıkrasında; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmektedir. Üçüncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir ve dördüncü fıkrasında ise; “vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” hükmü ile vergilemede kanunilik ilkesinin istisnası olan ve takdir yetkisine bırakılan bir alan bulunmaktadır. Hükümden anlaşılan hususlara dikkat edildiğinde; mali gücün öneminden yani; geliri, serveti ve harcaması olan herkesin vergi ödemek zorunluluğunun bulunduğunu, bu dağılımda maliye politikasının önemine vurgu yapılmış ve de bu hususların ancak ve ancak kanunla yapılacağı belirtilmiştir. Böylece kanunsuz vergi olmaz prensibi hukuk sistemimizde de yerini almıştır.

Vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılmakta ancak mükellefler, vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde “ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesi yoluyla ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimli olarak öderim.” düşüncesiyle ödev ve sorumluluklarında özensiz ve keyfi davranmaya yönlendiren uzlaşma müessesesi, denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006: 169). Bu hususta alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.” ilişkin önermeye verilen cevaplara göre; %59’u vergi

cezalarının caydırıcı olmadığını belirterek katılmamakta, % 8'i kararsız iken %32,2'si katılmaktadır.

Daha da ötesinde “Uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının caydırıcılığını ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilemektedir.” önermesine verilen cevaplara göre; % 59'u uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilediğini düşünmekte ve katılmakta, % 14,6'sı kararsız iken, % 26,3'ü katılmamaktadır.

“Uzlaşma müessesesi vergilemede adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.” ifadesine % 55,1'i katılmamaktayken %22,9'u (n=47) kararsız, % 22'sinin zayıf düzeyde katıldıkları görülmektedir. Yine “Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmaı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.” ifadesine %26,3'ü katılmamakta, %14,6'sı (n=30) kararsız iken, % 59'u yüksek düzeyde katılmaktadırlar.

Her ne kadar uzlaşma kurumunun vergilemede adaleti ve etkinliği dikkate alınmadığı ve vergi kaçakçılığına sevk edip vergi cezalarının caydırıcılığını olumsuz yönde etkilediği görüşleri baskın olsa da söz konusu idari çözüm yolunun gerekliliğini de düşünmektedirler.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.” önermesine verilen cevaplara göre; % 85,9'u katılmamakta ve mevzuatımızda olması gerektiğini düşünmekte, %5,9'u kararsız ve %8,3'ü katılmaktadır.

Uzlaşma kurumu son derece çağdaş ve barışçıl bir yöntemdir. Ancak işleyişi, bu yöntem ve yaklaşıma zarar vermektedir (Erol, 2011: 181). Uzlaşma kurumunun caydırıcı olmayan vergi ceza sistemi, yetersiz denetimi ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilediği gibi vergi kaçırmaya sevk ettiği yönünden görüşlerde yüksek düzeyde katılımın sağlandığı görülmektedir. Bu bağlamda uzlaşma kurumunu etkin bir rol model olabilmesi uzlaşmaya ilişkin hükümlerin revize edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dikkat edildiğinde yine de uzlaşma kurumu önemsenmiş ve varlığının mutlak surette olması yönünde yüksek düzeyde katılım sağlanmıştır.

3.3.1.1. Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada ve tarhiyat sonrası uzlaşmada VUK'un Ek 1. ile 11. maddelerinde ve ilgili yönetmeliklerde idareye takdir yetkisi verildiğinden, bu hususta esasen idarece yapılan kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır. Ancak bu hususun gerek anayasa daha ötesinde Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devletinin temel ilkesi olan belirlilik tanımlamalarında yeterli olmadığı görülmektedir. Yani bir hüküm kanuna uygun iken diğer taraftan hukuka aykırı olamaz. Dolayısıyla idarenin iş ve işlemleri kanun hükümlerine göre

icra edilmektedir. Öteden beri eleştiri getirilen bu husus, aslında idarenin uygulamalarından ziyade, kanun koyucu tarafından ihdas edilen ilgili kanun hükümleridir. Dolayısıyla bu noktada aslolan kanun hükümlerinin hukuka uygun hale getirilmesidir. İşte bu noktada zaten idarenin de uygulayacağı kanun hükmü de değişeceğinden, eleştirilere açık bir alan olmaktan kendiliğinden çıkmış olacaktır. Bu durum, beraberinde kesin bir malumatı getirecektir. Hukuk literatüründe genişçe yer alan “kanun devleti”nden daha kapsamlı, hak gözetme merkezli olarak yükümlülerin hakkını daha iyi gözeten ve Anayasamızda da devletimizin temel niteliklerinden “hukuk devleti” ilkesi pekişmiş olacaktır.

Bu bağlamda, uzlaşma yönetmelikleri ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesine rağmen uzlaşılacak vergi ve cezaların miktarına ilişkin meçhul bir alanda belirlilik bulunmamaktadır. Uzlaşmada uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında standart geliştirilmeli ve koridor oluşturularak alt üst sınırlar kanunla belirlenmelidir. İdare yetkilerinin etkin kılınmasına yönelik olarak; düzenlenen vergi inceleme raporunun sağlam kanıtlara dayanması, vergi maliyeti boyutu ve tarhiyat türünün ne olduğu hususları göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Gayet tabii, sosyal yaşamda her ne kadar farklı olaylarla karşılaşması esnasında kanuni düzenlemenin olmaması idareyi yoruma ve takdir yetkisine götürmektedir.

Bu hususta ise uzlaşmanın etkinliğinin arttırılabilmesi için; olabildiğince adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri kapsamında ve bütçe içindeki yeri açısından da görüleceği üzere caydırıcılıktan uzak olan vergi cezalarını caydırıcı hale getirmek gerekmektedir. Dolayısıyla yetersiz düzeyde olduğu düşünülen vergi denetiminin (%2-3) etkinliğini sağlamak ve mükellef davranışlarını kanunların emrettiği hususlara yönlendirmek ya da yasakladığı hususlardan kaçınmaya sevk etmek önem arz etmektedir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya giren mükelleflerin objektif kriterlere dayanan ve ileride uyuşmazlıklara neden olmayacak kredi sicil notunu içeren mükellef kredi derecelendirme karnesi olmalıdır. Bu husus uzlaşma kurumunda, idareye tanınan takdir yetkisinin sınırlarını belirleyecek, kanunsal alt yapısını oluşturacak ve hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir kurum haline getirecektir.

Mükellef kredi derecelendirme karnesi model önerisi ile hak ve yetkilerin uyumunu sağlamak ve bu hususları temin eden ve uygulamada birliği sağlayan, belirliliği arttıracak standart yönerge esas alınarak revize edilmesinde yarar görülmektedir.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Uzlaşmada vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde her mükellefin objektif parametrelerden oluşan kredi sicil notunu içeren mükellef kredi derecelendirme karnesi

olmalıdır.”önermesine verilen cevaplara göre; %84,4’ü uzlaşmaya giren mükelleflerle uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında mükellef kredi derecelendirme karnesinin mutlak surette dikkate alınması gerektiği düşüncesine katılmakta, %8,8’i kararsız iken %6,9’u katılmamaktadır. Verilen cevaplara göre; bu hususta mali yazında uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında teamüli uygulamalardan ziyade belirliği arttıracığı ve mali güç ölüçütünde vergilemede adaleti sağlayacağını düşünerek böyle bir uygulamayı gerekli gördükleri anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya girilen vergi ve/veya ceza tutarlarında mükellef kredi sicil notunu içeren “mükellef kredi derecelendirme karnesi” ile uzlaşmada teamüli uygulamalardan uzaklaşılacağı ve mali mevzuatta önemli bir yer tutacağı düşünülmektedir. Teamüllerden sıyrılarak hükümlendirilmesi gereken söz konusu karne, aynı zamanda gönüllü uyum temelinde mükellef odaklı bir yaklaşımdır. Çünkü bu hususta aynı zamanda siyasi bir hak ve ödev olan vergi ödevini yerine getiren ve getirmeyen mükellefler ayrıştırılmış olup farklı değerlendirilmiş olacaktırdır. Karnede,Vergi Usul Kanunu’nun Ek 11. maddesinin yanı sıra Ek 1. madde hükümlerindeki uzlaşmaya başvuru koşullarının dikkate alınarak ayrıca uzlaşmaya girilecek ve indirim konusu olacak olan vergi ve/veya ceza tutarlarının belirlenmesinde, mükellef kredi derecelendirme karnesinde uzlaşma sekreteryası tarafından aşağıda belirtilen standart parametreler oluşturulmalıdır. Bu parametreler uzlaşma komisyonlarınca dikkate alınmalıdır.Şöyle ki;

- Mükellef tarafından vergisel maddi ve şekli ödevlerini vergi kanunlarına muhalefet etmeden tam ve eksiksiz yerine getirilip getirilmediği,
- Klişeleşmiş kanun hükümlerine yeterince nüfuz edip edemediğinin idarece saptanılması,
- Daha önce uzlaşma hakkından yararlanıp yararlanmadığı,
- Uzlaşma hakkında yararlanması sonucunda tahakkuk eden vergi ve/veya ceza tutarlarının ödenip ödenmediği,
- Mükellefin sağladığı istihdam durumu diğer bir ifadeyle çalıştırmış olduğu sigortalı işçi sayısı,
- Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde vergi maliyetine katlanılma durumu,
- Uzlaşma konusu vergi türünün dolaylı veya dolaysız olduğunun tespiti,
- Uzlaşma konusu vergi ve/veya ceza tutarının tarhiyat türlerinden hangisine dayandığı,
- Mükellefiyet süresince tahakkuk/tahsilat durumu,

- Mükellefin daha önce vergisel konularda yargıya intikal etmiş ihtilaflarının bulunup bulunmadığı,
- Vergi incelemesi yoluyla yapılmış bir denetimin olup olmadığı,
- Fiil tarihi itibarıyla mali konjonktürün ve vergi psikolojisinin durumu,
- Gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan mükelleflerde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları, stokları ve dönen duran varlıklarından hareketle cari oran ve likidite oranı durumunun tespiti,
- Mutlak anlamda haksız olmasına rağmen yasal yola başvurup hakkın kötüye kullanımı hususunda(tarhiyat safhasında dava yoluna gidip takip işlemlerinin kendiliğinden durmasına) vergi gelirlerinin hazineye intikalinde gecikmeye mahal verip vermediği,
- Mükellefin veya ceza sorumlusunun tekerrür hükümleri de göz önünde bulundurularak fiili işleme sıklığı,
- Beyan esasında süresinde verilmeyen bir beyannamenin, kanuni süresinden sonra mı veya pişmanlık talepli olarak mı verildiği,
- Mükellefin VUK 153/A kapsamında teminat uygulaması kapsamında münhasıran sahte belge düzenleyicisi olup olmadığı,
- Katma Değer Vergisi 2015/1 Nolu İç Genelgesi hükümleri kapsamında özel esaslar kapsamında sahte belge kullanıcısı olup olmadığı,
- Vergi Usul Kanunu'nun 359. madde hükümleri kapsamında sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma durumu,
- 5237 sayılı TCK'ye göre; VUK'un 359. maddesindeki fiillerin fiillerinin kast/taksirle işlenip işlenmediği,
- 6183 sayılı AATUHK veya özel af yasaları kapsamında tecil taksitlendirmesinin bulunup bulunmadığı,
- 6102 sayılı TTK'nın mukayyet 20. madde hükmünde belirtilen hususlarda mükellefin basiretli bir tacir vasfına haiz olup olmadığı,
- 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'na göre İflas Erteleme veya Konkordato ilan edip etmediği hususlarında puan sisteminde dayalı objektif parametreler dikkate alınmalıdır.

Bu öneri model ile normatif vergilendirme prensiplerine (kanunilik, adillik, etkinlik, basitlik ve verimlilik) ulaşma arzusu ile uzlaşılacak vergi/ceza tutarlarında olabildiğince hakkaniyete yaklaşılabileceğinden dikkate alınması önem arz etmektedir.

Sekreteryaya tarafından karnede belirtilen parametreler dikkate alınarak uzlaşma dosyasının tetkikinde, talebin yerinde ve mali mevzuata uygunluğunun saptaması esnasında

ek olarak; uzlaşma talebinde süre ihlali olup olmadığı, talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi aracılığıyla yapılmamış olmasının tespit edilmesi esasında talep reddedilir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma talebi tutarsal olarak komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit halinde; söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir.

Gerek il merkezinde gerekse de ilçe vergi dairelerinde uzlaşma tutarları açısından yetkilerin genişletilmesi söz konusu karnenin uygulanabilirliğini arttıracaktır. Mali mevzuatta uzlaşmaya girilen vergi ve ceza tutarlarından uzlaşma görüşmeleri esnasında hangi oranda vazgeçileceği hüküm altına alınmamıştır. Bu hususta takdir yetkisine istinaden uygulanagelen teamüllerin dikkate alınması uzlaşmanın objektifliği hakkında tartışmaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kanun boşluğu olarak değerlendirilebilecek bu alanın “mükellef kredi derecelendirme karnesi” ile doldurulabileceği düşünülmektedir.

3.3.1.2. Ödeme Süre Şartına Uyulmaması Halinde Uzlaşma İhlali

İdarenin cezalarda uzlaşma yoluyla vazgeçerken teknik ve yazınsal bir husustan ziyade teamülen uygulanan hususların geçerliliğini koruduğu görülmektedir. Vergiden başka geliri olmayan ülkemizde de bu hususun verginin kanuniliği prensibi ortak paydasında buluşması önemlidir. Çünkü iptidai (ilkel) şifai uygulamalar Magna Carta Libertatum ile yerle yeksan edilmiş tam 803 yıl önce yerini yazına bırakmaya başlamıştı. TSUY de her ne kadar yazınsal olsa da ödemenin süreye bağlanmış olmaması kanayan bir yaradır. Bu hususta uzlaşma kurumunun konuluş gerekçesine aykırı olduğu ve tahsilat güçlüklerine düşülmesi nedeniyle idareye mali külfetler yüklediği söylenebilir. Dolayısıyla ödeme süresinin asli bir koşul olarak konularak bir an önce uzlaşılan vergi ve cezaların hazineye intikalinin sağlanması gerekir. Aksi takdirde hem sarf edilen emeklerin zayi olacağından diğer taraftan pişmanlık ve ıslahta ve indirim mekanizmasında olduğu gibi ihlal nedeniyle ilk hale getirileceği hüküm altına alınması gerekir. Sadece gecikme zammı ile yetinilmemesi gerekir.

İdari çözüm yollarında idari tutarlılık ilkesinin dikkate alınması, tahsilatın etkinliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Gönüllü uyumun sağlanması açısından önem arz eden idari çözüm yollarından izaha davet, pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi mekanizmaları idare ve mükellefin karşılaştığı yetki, ödev ve sorumlulukların belirliliğin olduğu birer mali alandır.

Uzlaşma kurumu, mükellefleri veya sorumluları yasal belirliliğin olduğu bir alandan belirsizliğin olduğu bir alana kaydırmaktadır. İzaha davet, pişmanlık ve ıslah ile vergi cezalarından indirimde yer alan süre şartı benzer idari uzlaşma alanı olan uzlaşma için de şart olarak konulmalıdır. Aksi takdirde insani bir müessese olan ancak süre şartı olan bir alanı

mükellefler, süre şartı olmayan sadece gecikme zammı ile yetinilen bir alana kayıp af beklentisinde olan profesyonel vergi kaçakçısı mükelleflerin değirmenine su taşımaktır. Ahlaki zaafiyet olarak da adlandırılan ahlaki risk unsuruna sebebiyet vermektedir. Bozucu mahiyette bir süre şartının olmaması, aynı zamanda mükellefe tanınan hakkın kötüye kullanımı engellenemeyecektir.

Uzlaşmada ödeme süre şartı gerekli bir husus olarak görülmektedir. Gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşma koşullarına bakıldığında, ödeme süresi şartının olmaması mükellefleri mutlak anlamda gayet insani bir müessese olan pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma yolundan alıkoymakta ve davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır. Nihayetinde kanunun konuluş gerekçesindeki hızlı tahsilat hayalinden olabildiğince uzaklaşmaktadır. Bu anlamda vergi idaresinin yapmış olduğu bir işlem diğer taraftan vergi idaresinin başka iş ve işlemlerine ket vurarak kamu faaliyetlerinin negatif dışsalılığına neden olmaktadır. Dolayısıyla normatif vergileme prensipleri dikkate alınarak bir an önce ödeme süresinin şart olarak hükümlerde yer alması gerekmektedir. Ödeme süresinde şart olmayan bu düzenleme neticesinde adeta uzlaşma hükümleri uygulanan mükellefe idare tarafından faizsiz kredi sağlayarak diğer mükelleflerin de üzerinde oldukça olumsuz etkiler bırakmaktadır.

İzaha davet, cezadan indirim talebi ve pişmanlık ve ıslah hükümlerinde olduğu gibi süresinde ödenmeyen vergi ve cezalarda ödeme süresi şartına uyulmadığında sadece gecikme zammı ve vergi/cezanın sadece tahakkuku ile yetinilmemeli, “uzlaşma ihlali” sayılmalı ve salınmayan vergi ve cezaların tekrar salınması hususunda uzlaşmayı daha da etkin hale getirecektir.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihlali sayılmalıdır.” önermesine verilen cevaplara göre; %80’i uzlaşma sağlanan vergi ve ceza tutarlarında VUK 370 İzaha Davet, VUK 371 Pişmanlık ve Islah ve VUK 376 Cezalardan İndirim Talebi hükümlerinde olduğu gibi ödeme şartı olması ve bu şart mükellefler tarafından yerine getirilmediğinde uzlaşma ihlali olması gerektiğini düşünmekte iken, %6,8’i kararsız ve % 9’ukatılmamaktadır. Bu hususta da diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi vergi ve cezaların indirilen kısımların salınması yoluyla ilk haline dönmesi durumu söz konusu olmaktadır.

Uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında ödeme için bozucu mahiyette süre şartının konulmamış olması yasanın konuluş gerekçesine aykırıdır. Uzlaşılan vergi ve cezalar ve feri alacaklar için belli bir ödeme süresi getirilmemesi, uzlaşma ihdas edilme gerekçelerinden en önemlisi olan kamu alacağının hızla tahsili amacından sapılmakta ve bakaya kalan borçların

ödenmesi açısından af beklentisine dönüşmektedir. Ayrıca bu durum, vergi idaresi yönünden, takip ve tahsilat yükü gibi idari işlemlerine negatif anlamda bir dışsallığa itmektedir. VUK'un 112. maddesine göre uzlaşılan tutarlar üzerinde hesaplanacak gecikme faiz oranları arttırılarak vergi cezalarının caydırıcılığının desteklenmesi gerekir.

Denetimin en önemli araçlarından biri olan vergi incelemesinde; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespiti ve sağlanmasına çalışılmaktadır (VUK, 134. md). Denetim neticesinde önerilen/yapılan tarhiyatlardaki ve önerilen/kesilen cezalardaki teamüli vazgeçişler sonrası kalan kısımlar da tahsilat güçlüğü nedeniyle idareyi tahakkuk eden ve ödeme süresi geçen vergilerin tahsilinde cebri takibe (AATUHK, 35. md) sevk etmekte maddi külfete maruz bırakmaktadır. Bu hususun, verilerle sabit olup insan kaynaklarının verimsiz kullanılmasına yol açtığı ve cezaların caydırıcılığına tırpan olduğu göz önünde bulundurulması gerekir.

Vergi mevzuatımızda tahsilata ilişkin düzenlemeleri içeren 6183 sayılı AATUHK ilgili hükmüne göre gecikme zammı ile yetinilmekte ve akabinde cebri icra yollarındaki zorlukları beraberinde getirmektedir. Aynı kanunun 58. maddesinde belirtildiği üzere, tarhiyat aşamasındaki bir aksaklık tahsilat aşamasında tekrar gün yüzüne çıkmaktadır.

Her ne kadar uzlaşmanın kesinliğinden ve uzlaşmanın bütünlüğü ilkesinden bahsedilse de aslında ödeme süresinde akde bağlı kalmadığında netice itibarıyla yine tahsilat sağlanamıyor. Dikkat edilirse, burada pişmanlık ve ıslah ve cezalardan indirim müesseselerinde süre şart koşularak ödenmemesi esnasında ihlalin söz konusu olacağı, gerekli tarhiyatların ikmalen yapılacağı hüküm altına alınmışken bu kadar zahmetli bir işlemde bu şart ileri sürülmemiştir. Vergilendirme ağacının meyvesi tahsilat safhasında idareye mali külfetler yüklemeye devam etmektedir. Uzlaşma kurumunda; süre şartı müesseseye getirilmedikçe konuluş gerekçesi, eşitlik, adalet ve verimlilik sağlanamayacaktır. Zaten hemen arkasında vergi sisteminin üç yılda bir nükseden hastalığı ve uzlaşmanın ikiz kardeşi vergi affı hortlayıp imdada yetişmektedir. Yani sadece bir gecikme zammı ile yetinmek emeklerin heba edilmesinden başka bir şey değildir.

İşte ödeme süresi şartının olmaması vergi cezalarının caydırıcılığını törpülemesinin yanı sıra, mükellefleri uzlaşılan ve tahakkuk eden tutarlar üzerinde af beklentisi ile rehavete sevketmekte diğer taraftan vergi idaresi açısından ödeme emri ile başlayan takibat safhaları ile iş ve işlemler üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır. Nihayetinde ödeme sorunu idare açısından bir tahsilat sorunudur. Tahsilat sorunu tarihsel bir perspektifle bakıldığında, İmparatorlukları dize getirmiş ve yıkmıştır. Bu kaygı ile yeni düzenlemelerde bu sorunun giderilmesi gerekmektedir.

Osmanlı Devleti'nde gelirlerin büyük bir bölümü belli bir bedel karşılığında, devlet tarafından kişilere devredilerek toplanmasına iltizam sistemi, vergiyi toplamayı üstlenen kişiye mültezim denirdi. Osmanlı Devleti'nde vergi toplama yöntemlerinde uygulanan iltizam sisteminde kefalet kurumuna yer verilmiştir (Buluş, 2010: 93). Osmanlı İmparatorluğu'nun yıkılış nedenleri arasında mali sistemde iltizam usulünde çarpıklık daha da ötesinde vergilerin tahsilatındaki yaşanan zorluklar vardı. İşte bu hususta da, nimet ve külfet taksimatında maliye tarihinden ders alınmazsa mali anlamda tarihin tekerrür etme olasılığı yüksek görülmektedir. Dikkat edildiğinde, bu hususta vergi alacağının teminat altına alan devlet, peşin ödemeyi ve kefaletle koşuluyla yer vermiştir. Uzlaşma müessesesinde dahi yer almayan ve devlet idaresinin bir anlamda tahsilatını kolaylaştırmak için uygulamış olduğu bu husustan ve vergi gelirlerinin toplanmasındaki çarpıklıktan tarihsel ders alınması gerekmektedir.

Bu hususta uzlaşma müessesesi söz konusu şartın dikkate alınmasıyla birlikte tahakkuk ile yetinilmeyip tahakkuk esaslı bir yapıdan tahsilat esaslı bir yapıya kavuşmuş olacaktır.

3.3.1.3. Uzlaşmaya Başvuru Zorunluluğu ile Seçimlik Kaosun Önlenmesi

Uzlaşmaya ilişkin hükümler bütünsel olarak dikkate alındığında, mükellefler kendilerini bir seçimlik kaos içerisinde bulmaktadır. Şöyle ki; Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi'nin tebliğinden itibaren eş anlı olarak cezadan indirim talebinin bulunması, uzlaşmaya başvurabilmesi ve yargı yoluna gidebilmesi mükellef açısından seçimlik kaos hususunu ortaya çıkarmaktadır. Bu hususta uzlaşmadan arzulanan hedeflerin sağlanmasında, uzlaşmanın yargıya intikal ettirilmeden önce mutlak surette ilk çözüm yolu olarak öngörülmesi mükellef odaklı bir anlayış temelinde gönüllü uyumu attıracak olup vergi idaresi ve yargı nezdinde de olumlu yansımaları olacaktır.

Uzlaşma mutlak surette mevzuatta yer alması gereken başat ve güler yüzlü bir uygulamadır. Ancak söz konusu tespitler, kaygılar, prensipler, göstergeler ve ilkeler gibi normatif (olması istenen-arzulanan) veriler ışığında vergi mevzuatımızda yer alan uzlaşma hükümlerinin mutlak bir özveriyle revize edilmesi gerekmektedir. Vergi cezalarının caydırıcılığının arttırılmasını destekleyici, mükellef davranışlarını düzeltici ve daha ötesinde akran yabancı ülke uygulamaları da göz önünde bulundurularak bir yasal yönergenin oluşturulması pek büyük önem arz etmektedir.

Gelişmiş ülke uygulamalarındaki gibi uzlaşmanın başvurulacak ilk zorunlu yol olarak benimsetilmesi kaosu önleyecek olup belirliliği arttıracaktır. Bu şekilde yapılacak düzenlemeyle yargının iş yüküne de olumlu yansımaları olacaktır. Mükelleflerin vergi/ceza

İhbarnamesine ödemenin yanı sıra kanundan doğan temel üç hakkı bulunmaktadır. Bu hususta süreler hak düşürücü olup eş anlı olarak başlamaktadır.

Örneğin, mükellef Dursun ÖDEMEZ adına düzenlenen ve tebliğ edilen vergi ve/veya ceza ihbarnamesine karşı üç hakkı bulunmakta olup şöyledir;

- VUK 376 hükümleri gereğince cezadan indirim talebinde bulunma hakkı,
- VUK Ek 1. ve müteakip madde hükümleri gereğince uzlaşmaya başvuru hakkı,
- Anayasamıza göre, idarenin hukuka aykırı olduğu düşünülen işlemleri karşısında yargı yoluna başvurabileceği belirtilmiş olup İYUK 2. ve 7/1. maddesi gereğince dava açma hakkı olmak üzere eş anlı olarak başvurusunu yapabilecektir.

Vergi ve/ceza İhbarnamesi'nin tebliğinden itibaren eş anlı olarak cezadan indirim talebinin bulunması, uzlaşmaya başvurabilmesi ve yargı yoluna gidebilmesi mükellef açısından zaten karışık olan mevzuat sisteminde mükelleflerin hangi yola başvuracakları konusunda davranış çarpıklığı ortaya çıkarmaktadır. Mükellefin kaos içinde kendisini sağlama almak adına her üç yola eş anlı başvurarak savunma mekanizması geliştirmesine yol açabilmekte ve işlemler daha da bürokratik ve karma karışık bir hale gelmektedir.

Her ne kadar hak arama hürriyetinin anayasal bir hak olarak gözetilmesi esas olsa da ihtilafların bir an önce çözüme kavuşturulması tarafların üzerinde olumlu etkileri olduğu düşünülmektedir. Bu hususta gayet tabi hak arama özgürlüğünü kullanmak isteyen taraflar nihayetinde yargı yoluna da başvurabilmektedir.

Bu hususta diğer kanunlarda ve düzenleyici işlemlerde benzer uygulamalar bulunmaktadır. Örneğin; 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ihalede bir usulsüzlük vuku bulduğunda, ilk olarak idareye başvurulması hüküm altına alınmıştır. Yine, 5510 sayılı SGK Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince işçi alacaklarında öncelikle uzlaşmaya başvurulacağı, uzlaşma sağlanamadığında ancak yargı yoluna gidilebileceği belirtilmiştir. Yine anılan kanuna göre, sigortasız işçi çalıştıran işverenlerin tespit edilmesi halinde takip eden bir yıl içinde prim teşviklerinden yararlanamamaktadır. Yine Ceza Muhakemesi Hukukunda 253. maddesinde belli konular üzerinde hangi gerekçelerle uzlaşma yolu düzenlendiği belirtilmiştir (CMK, md. 253).

3.3.2. Vergi İdaresi Açısından

Vergi uyuşmazlığı; idare açısından rahatsız edici bir durumdur. Vergi mükellefini rahatsız eden hususlar, değişik ölçü ve biçimde de vergi idaresini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluk tüm vergi idaresinde hissedilmekle birlikte özellikle uyuşmazlığa bakan ilgili vergi dairesi biriminde daha fazla hissedilmektedir. Uyuşmazlıkların temelinde vergi

karmaşıklıkları ve yorum yöntemlerindeki farklılıkların da payının büyük olduğu bilinmektedir. Diğer taraftan vergiye uyum noktasında, vergi bilincinin artırılması vergi uyumsuzluğunun önlemesi açısından büyük öneme sahiptir. Bu hususta idareye büyük rol düşmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergi kanunlarının uygulanması ve ispat ile vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmekte olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya müteallik işlemlerin gerçek mahiyetlerinin esas olduğu ve yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmektedir. Ticari teamüllere uygun olmayan bir durum halinde ispatın bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Bu hususta her ne kadar esasın ya da gerçek mahiyetin önemi vurgulansa da Osmanlı Devleti önemli hukukçularından Ahmet Cevdet Paşa'nın "Usul, esasa mukaddemdir." düşüncesi ile vergilendirmeye esas iş ve işlemlerde usul de bir o kadar önemlidir. Örneğin, vergi incelemesine dayanan bir tarhiyatta, VUK'un 34. madde hükmüne göre vergi ve/veya ceza ihbarnamesi ekinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergi inceleme raporu, idari işlem olan tarhiyatın iptaline neden olabilir.

Hukuk devletlerinde, idarenin iş ve işlemleri hukuka uygunluk karinesi çerçevesinde yapılmaktadır. Yani aksi kanıtlanıncaya kadar idarenin iş ve işlemlerinin hukuka ve mali mevzuata uygun yapıldığı kabul edilir. Bu hususta da ticari teamüllere uymayan bir hususun varlığı mükellef tarafından delillerle saptanabilir. Yine nasıl ki vergisel işlemlerde mükelleflerin hakları ve ödevleri bulunuyorsa vergi otoritesinin de yetkileri ve sorumlulukları bulunmaktadır. İşte tam bu noktada hak ve yetkinin çatışması sonucunda müstakbel vergi uyumsuzluklarının önüne geçilmesi ve bunların uyum ile ahenginin sağlanmasında idare çok önemli yere sahiptir.

Küreselleşmenin etkisinin ve vergi rekabetlerinin artmış olduğu ve ticari teamüllerin devinim geçirdiği günümüzde, mali argümanlar da değişimi yaşamaktadır. Bu hususta farkındalığı yakalayan, iletişim teknoloji ve küresel bilgi çağını içselleştiren bununla beraber Ar&Ge ve inovasyona önem veren kurumlar ticari yaşamda ayakta kalabileceklerdir. Yani içinde bulunan çağın gereklerini ifa etmeyen kişi veya kurumlar(özel veya kamu) devamlılığını sağlayamayacaklardır. Örneğin yoğun teknolojik ilerlemeler sonucunda dijital ekonominin gelişmesiyle E-Uygulamalar kapsamında geliştirilen E-Yoklama, E-Beyan, E-Defter, E-Belgeler (Fatura, Serbest Meslek Makbuzu, Müstahsil Makbuzu) Defter-Beyan Sistemi ve mükellefe ulaşmada E-Tebliğat sistemi kullanılmaya başlanmıştır.

Ticari teamüllerin aniden değişimi gerçekleştirmesi ve alışkanlıklardan vazgeçilmesi uzun süre alabilir. Bu nedenle mükellef odaklı anlayışı pekiştirecek bir durum olarak tarhiyat sonrası uzlaşma için mükellefe davetiye gönderilmesi sağlanarak gönüllü uyum artırılabilir.

Çünkü bu geçiş aşamasında mükellef ticari yaşamdaki kaygılardan etkilenerak vergi idaresinden gelebilecek yazı ve ihbarnamelerin farkına varamayabilir.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, vergi cezalarına ilişkin hükümlerin E-Dönüşüm çerçevesinde revizyona tabi tutulması, interaktif vergi dairesinin zaman yönetimi açısından, mükellef odaklı ve gönüllü uyum temelli E-Dönüşüm uygulamalarının faydalı bir uygulamalar olduğu yönünde yüksek düzeyde katılım sağlanmıştır. Bu hususlar vergi mükellefleri ve vergi idaresinin vergi maliyetlerinin düşürülmesi ve iletişim sonucu kolayca denetlenmesini sağlayıcı unsurlar olarak görülmektedir.

Mevzuatımıza yeni girmiş işe başlamada teminat uygulaması, sahte belge düzenleyenler mükelleflerde vergi cezalarının caydırıcılığını arttırıcı bir uygulama olarak değerlendirilebilir. VUK 153/A maddesinde yalnızca sahte belge düzenleyenler açısından işe başlama esnasında bazı yükümlülükler getirilmiştir. Bu hususta vergi kaçakçılığını meslek haline getiren kötü niyetli mükelleflerin piyasaya girişleri engellenmiş ve ticari anlamda rekabet hukukunun korunmasına yönelik bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu vesileyle vergi denetimi etkinliği dolayısıyla vergi cezalarının caydırıcılığı arttırılmış olacaktır.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.” önermesine verilen cevaplara göre; % 66,9’u denetimin etkinsiz ve yetersiz olduğunu düşünmekte ve katılmamakta, %13,2’si kararsız iken %20,5’i ise etkin ve verimli olduğunu belirterek katılmaktadırlar. O halde bu hususta hem nitel hem de nicel olarak bir vergi denetim etkinsizliğinden bahsedildiği görülmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere Organ ve Çavdar’a göre (2017: 160) fen ve eğitim bilimlerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı’nda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda istihdam edilmesi insan kaynakları açısından sorgulanması ve üzerinde durulması gereken bir alan olarak düşünülmektedir.

Beşeri kaynaklar bakımından Ar&Ge çalışmalarının vazgeçilmez bir husus olarak önemsenmesi, gerektiğinde yurt dışındaki güçlü mali sistemleri olan ülkelerde araştırma yapılmak üzere personel gönderilmesi idareyi uluslararası mali sisteme duyarlı kılacak ve güçlendirecektir. Zorlu eğitim süreçlerini atlatarak yeterliğe sahip olduktan sonra; emek, zaman ve birçok fedakârlıklar neticesinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarında vergi ve cezalardaki uzlaşma beşeri sermayeye ket vurduğu açıktır. Bu hususta, bir kurumun öncü ve örnek bir kurum olabilmesi sahip olduğu insan kaynaklarına bağlıdır. Bu bağlamda mali mevzuat eğitiminden uzak insan kaynaklarının yetiştirilmesi ve vergi denetiminde etkin rol alabilmesi uzun ve meşakkatli bir yolculuk olduğu düşünülmektedir.

Caydırıcı olmayan vergi cezalarının yanı sıra faaliyet raporlarında da görüldüğü üzere, yetersiz düzeydeki denetim oranları ve akabinde gerçekleşen uzlaşma kurumu mezkur hükümlerle çağdaş, etkin, iktisatlı ve verimli olamayacağı kanaatini oluşturmaktadır. Sürekli bir şekilde çıkarılan vergi afları uzun vadede idarenin etkinliğini kısıtlamaktadır.

Mükellef davranışları üzerinde olabildiğince olumsuz etkisi olduğu kabul edilen vergi affı mükellef mali literatürde çokça tartışılmaktadır. Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Vergi afları faydalıdır ve her yıl çıkmalıdır.” önermesine verilen cevaplara göre; katılanların % 85,8’i afların her yıl çıkmaması gerektiğini düşünmekte ve katılmamakta, % 2,9’u kararsız iken %11,2 ‘si ise katılmaktadır.

Vergi affının ikiz kardeşi olan uzlaşma hükümleri mutlak anlamda revizyona ihtiyaç duymaktadır. Yukarıda belirtilen kıstaslar çerçevesinde, özellikle de vergi cezalarının caydırıcılığını törpüleyen uzlaşma kurumunda takdir yetkisinin sınırsal boyutunun tam anlamıyla belirlenmemiş olması, yasal temellerin ışığında tekrar gözden geçirilmesi cezaların caydırıcılığına katkı sunan bir hale getirilmesi pek önemli bir meseledir. Bu vesileyle ülkelerinin mali şövalyeleri olan vergi memurlarının emekleri heba edilmeden kalkınmanın temeli olan ve ortak cüzdanımız olan bütçeye vergisel kaynakların sağlanması kaçınılmaz olacaktır.

3.3.3. Yargı Mercii Açısından

Bilindiği üzere, Anayasamızın 36.ve müteakip maddelerinde hak arama hürriyeti kapsamında herkesin meşru vasıta ve yollarla bağımsız yargı önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmüne yer verilmiştir. Yine 125. madde hükmü gereğince de idarenin her türlü işlem ve eylemlere karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmektedir.

Her ne kadar anayasamızda “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü bulunsa da, ilkesel olarak idari yolla çözüm teşvik edilmelidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili sürecin tamamı ele alındığı zaman sistemin kanun koyucu tarafından iyi okunması ve yapılan yasal düzenlemelerin yargı kararlarının da dikkate alınarak yapılması vergi hatalarının uyuşmazlık olarak büyümesini engelleyecektir. Vergilendirme sürecinde vergiye müteallik (ilişkin) hususların değerlendirilmesinde veya yorumlanmasında muhasebe uygulamalarındaki özün önceliği kavramı ile de yakından ilgili olan gerçek mahiyeti önem arz etmektedir. Kanun hükümleri uygulanırken, kanunun daha spesifik olarak maddenin mahiyetinin, konulduğu dönemdeki

ekonomik, toplumsal, siyasal atmosferlerin, konuluşundaki maksadın, diğer hükümlerle bağlantılarının saptanmasını gerektirmektedir.

Mali hukuk alanında idarenin mükelleflere emrettiği ve yasakladığı hususlar ve uyulmadığında karşılaşacağı yaptırımlar bulunmaktadır. Burada pek önemli bir husus olan yorum farklılığından kaynaklanan uyuşmazlıklara oldukça sık rastlanılmaktadır. Yani bir hukuk normunun uygulanmasında, yorumun objektif olarak değil de bulunulan pozisyondan bakıldığında zaten vergi kaosu ve karmaşıklığının bulunduğu bir alanda uyuşmazlıklar daha da artmaktadır.

Nitekim alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Yargı kararları ile idarenin uygulamalarının farklı olması ödev ve sorumluluklarında davranışlarımı olumsuz etkiliyor.” önermesine verilen cevaplara göre; %92,7’si uyuma zorlandıklarını düşünmekte olup katılmakta, %5,9’u kararsız iken %1,5’i katılmamaktadır.

Yargı merciinde her ne kadar dava açılması mükellef tarafından zaman kazanma aracı olarak değerlendirilse de kaybedilmesi esnasında hesaplanacak gecikme faizi de göz önünde bulundurulmalıdır (Yunt, 2016: 189). Gerek uzlaşıp tahakkuk eden tutarın tahsiline kadar gerekse de dava yoluna gidilip yıllarca tarhiyat aşamasında kalması elde edilecek vergiyi, paranın zaman değeri bakımından erozyona uğratmaktadır. Teknik olarak tahsilat meyvesinden istifade edilememesi uzlaşılan vergi ve cezaların zamanında ödenmediğinde Olivera-Tanzi etkisine (tarh ve tahsilat arasında enflasyon etkisi) maruz kalması ve uzlaşmanın bozulmaması gibi hususlar göz önüne alındığında revizyona ihtiyaç duyduğu açıktır.

Adliye mahkemelerince verilen adli para cezaları, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve erteleme kararlarında ya da VUK’un 359. maddesinin a ve c fıkralarında işlenen suçlarda alt sınırdan verilen hükümler ile genel dava zamanaşımı süresinin sekiz yıl olması cezalardan beklenen fonksiyonları zedelemektedir. VUK’un 359/b maddesinde alt sınırın üç yıl olması bir anlamda sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında mükellef açısından rizikoyu arttırmakta olup cezaların caydırıcılığını arttırmaktadır. Ayrıca işlenen vergi suçunda fiil sayısı ve yoğunluğunda hakkaniyete uygun bir karar verilmesi (cezanın alt ve üst sınırı 3-5 yıl) de önem arz etmektedir. Örneğin bir vergilendirme döneminde iki yüz adet sahte belge kullanmış bir mükellef ile üç vergilendirme döneminde her dönemde sadece birer tane sahte belge düzenlemiş bir mükellefin cezalandırılmasında hakkaniyetin sağlanması özverili bir tahkikatı gerektirmektedir. Adli yargı ve idari yargı mercileri karar verirken birbirlerinin hükümlerini mutlak bir şekilde bağımlı olmadan aynı zamanda vergi

idaresinin de işlemlerini karine olarak almaları hükümlerin kardeşliği evrensel prensibine daha uygun olacaktır.

Uzlaşmada ödeme süre şartının olmaması ve tarhiyata dava açılması takibi durdurduğundan her iki durumda da idare açısından vergi alacağı hazineye geç intikal etmektedir. Ancak her halükarda vergisel uyuşmazlıklar ihtilaf boyutuna getirilmemeli ve idari aşamada çözüme kavuşturulmalıdır. Çünkü ihtilafların yargı yolunda çözümü; uzun zaman almakta, karmaşık ve ekonomik değildir.

3.3.4. Mali Mevzuat Açısından

Kamu gelirleri bağlamında spesifik vergi sistemleri ile ilgili olarak kabul edilmelidir ki, hiçbir vergi sistemi ünlü ressam Salvador Dali'nin tabloları gibi ahenkte değildir (Güneş, 2017: 125). Vergi mevzuatımızda bin bir türlü vergi, resim, harç, katılma payı ve vergi cezaları yer almaktadır. Normatif olarak olabildiğince adalet, olabildiğince basitlik istenirken vergi karmaşıklığı ve kanunlar deryası içinde yüzülmektedir. Bu bağlamda vergi karmaşıklıklarından kaynaklanan yorum farklılıkları vergi idaresi ile mükellefleri karşı karşıya getirmektedir.

Vergi sistemimizin kanayan yaraları içerisinde; mevzuatın karışık olduğu, dolaylı ve dolaysız vergi taksimatında vergi adaletini sağlamaktan uzak olduğu, vergi oranlarının yüksek olduğu düşünülmektedir. Yanı sıra yargıda yıllarca süren ihtilafların olduğu, cezaların caydırıcılığının ve vergi denetiminin yetersiz olduğu yönünde yaygın bir görüş olduğu söylenebilir. Kayıt dışı ekonominin (black economy) yüksek olduğu ve vergi bilincinin düşük olduğu sistemimizde maddi ve şekli ödevlerini yerine tam ve zamanında getirmeyen mükelleflerin işlemiş oldukları fiilleri dolayısıyla orantılı düzeyde ceza ödememesi sonucunu, vergi cezalarının konuluş amacını ve etkinliğini azaltmaktadır. Uzlaşmanın da mevcut cezalarının caydırıcılığını örselemekte ve mükellef davranışlarını mutlak surette olumsuz etkilemekte olduğu düşünüldüğünde vergi sisteminde revizyona gidilmesi kaçınılmaz olarak görülmektedir.

Alan araştırmasında “Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.” ifadesine Mali Müşavirlerin, % 92,2'si katılmazken, %3,4'ü kararsızlığını belirtmiş, % 4,50'si kesinlikle katılmadığını ifade etmiştir. O halde vergilendirmede önemli olan hususlardan biri olan vergi oranının yüksekliği de mükelleflerin tutumlarını belirlediğinden vergi oranlarının pek de düşük olmadığı kanısına varılabilmektedir. Çiçek ve Herek'in Antalya ili ölçeğinde mükellefler nezdinde yüz yüze yapmış oldukları araştırmada katılımcıların 127 (452%27'si) mükellefin vergi oranlarının yüksek olması, 124 (452%27,4) mükellefin ise vergi bilincinin

düşük olması, 101 (452%22,3) mükellefin ise vergi denetimlerinin yetersiz olması nedenleriyle kaçakçılığın arttığını ifade etmişlerdir (Çiçek ve Herek, 2012: 328).

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “Yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.” önermesine verilen cevaplara göre; % 97,10’u katılmakta ve vergi mevzuatının sadeleştirilmesi gerektiği düşünmekte, % 1’i kararsız iken, % 3’ü katılmamaktadır. Yine, örneklem kitle tarafından “Vergi mevzuatımızda yer alan kanunların reforma ihtiyacı vardır.” önermesine verilen cevaplara göre; % 95,1’iyoruma mahal vermeyecek; adil, etkin ve basit bir mevzuat sistemi olması gerektiğini düşünmekte ve katılmakta, % 2,9’u kararsız iken %2’si katılmamaktadır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Yönetmeliği dikkate alınarak ve hatta yazım, imla ve dilbilgisi kurallarına dikkat edilerek çok basit ve sade bir mevzuatın oluşturulması ve anlaşılır kılınması ihtilafları ortadan kaldıracak bir yöntem oluşturulduğunda birçok husus halledilmiş olacaktır. Başta vergi bilinci ve yorum yöntemleri üzerine eğitimlerin düzenlenmesi, mükellef odaklı hizmet anlayışı temelinde katılımcı bir şekilde, müşterek sempozyumlar düzenlenmesi önemli bir meseledir.

Bilindiği üzere mali mevzuatımızda kıyas bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle kıyas yasağı bulunmaktadır. İhtilafların kaynağında şüphesiz mali mevzuatın karmaşıklığı ve yorum farklılıkları yatmaktadır. Mevzuat hazırlanırken, Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri dikkate alınıp katılımcı bir şekilde başarılı bir sonuca ulaşılabilir. Mali yaşamın dinamikliğinden dolayı her olay ve olgu için hüküm kurulması mümkün olamayabilir. Bu hususta da olguların sadece lafzi olarak yorumlanmasından ziyade sistematik bir yorum ile kanun hükümlerinin birbirleri arasındaki bağlantıların saptanması, hükümlerin uygulanmasındaki dönemin koşulları gözetilmelidir.

Daha ağır ve kapsamlı bir olguya uygulanan bir hükmün daha hafif ve dar bir olguya uygulanacağı hususunu açıklayan prensip olan “evleviyet kuralı-hayli hayli”nin göz önünde bulundurulması gerektiği gayet önem arz etmektedir. Örneğin; "Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması" halinde kesilecek özel usulsüzlük cezasına ilişkin 353/1. maddesinde düzenleme dikkate alındığında, “verilmesi ve alınması icabeden fatura ...” için öngörülen cezai yaptırım aslında düzenlenen faturaların hiç alınmaması/hiç verilmemesi fiiline de uygulanacağı kanun hükmünden gayet iyi bir şekilde anlaşılmaktadır. Yani bu hususta geç düzenlenmiş belgenin hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi üzerine cezai yaptırım kısmında ayrıca hiç düzenlememe yaptırımının aranmaması gerekir.

Aslında bu husus yorum farklılığından vergi sisteminde belirlilik ve basitlik ilkesinin olmaması nedeniyle vergi karmaşıklından kaynaklansa da mali vakıanın feraset edilebilme

derecesine göre mükellefler sınıflandırılabilir. Şöyle ki; kurumsal firmaların yeterince mali anlamda danışmanlarının olması gerektiği ve mükellefin 6102 sayılı TTK'ya göre basiretli davranmaları icap etmektedir. Bu kapsamda olan mükelleflerin ayrı bir kapsamda değerlendirilmesi hatta idarenin reddetme hakkı bulunması önem arz etmektedir.

Evrensel bir hukuk prensibi olan kanunların kardeşliği prensibi temelinde özellikle de tarhiyat sonrası uzlaşmada klasik koşul olan “vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememe” hükmünün Türk Ceza Kanunu’nun “kanunları bilmemenin mazeret sayılamayacağı” hükmü ile özdeşleşen bir yapıya kavuşması önem arz etmektedir. Örneğin, kanun hükümlerine olabildiğince nüfuz ettiğine kanaat getirilen bir mükellefin, gayrimenkul alım esnasında, tapu harcını düşük ödemek ya da değer artış kazancından vergilendirilmekten kaçınmak için doğru beyanda bulunmaması üzerine salınan vergi ve cezaya ilişkin uzlaşma talebi “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesiyle başvurusunun kabul edilmemesi gerekir. Yine mali danışmanları olan bir sermaye şirketinin durumu da benzer yöndedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada söz konusu geleneksel başvuru gerekçesinin uygulanması kabul edilebilir ancak, mükellef kredi derecelendirme karnesi dikkate alınarak uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarında olabildiğince vergi adaleti sağlanmış olacaktır. Bu hususta da önemli olan vergi mevzuatı olabildiğince sadeleştiğinde klasik olarak uzlaşma talebin uygulanabilirliği ortadan kalkmış olacaktır.

Uzlaşma yönetmeliği’nin 7/2. madde hükmü VUK Ek 1. maddesinde belirtilen hükmün tam tersini açıklamaktadır. Şöyle ki; kanun hükmünde 4369 sayılı kanun ile kısmi uzlaşma getirilmiş olmasına rağmen yönetmelikte “ihbarnamede yazılı vergi ve ceza tutarının tamamı için yapılabileceği daha ötesinde kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı belirtilmiştir. Oysa bu durum normlar hiyerarşisinde bir alt düzenleyici normun üstte yer alan başta anayasa olmak üzere kanun hükümlerinin aksini belirtmemesi gerekmektedir. Bu bariz çelişkinin evrensel hukuk prensibi olan hükümlerin çelişmezliği kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma kurumunun tarihsel gelişiminde VUK’un 359. maddesindeki fiilleri dönemsel olarak uzlaşma kapsamı içinde ve dışında kaldığı görülmektedir. 4008 sayılı kanun ile kaçakçılık (3 kat vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller) suç ve cezaları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamı dışında tutulurken, 4369 sayılı kanunla vergi ziyai cezaları tamamıyla uzlaşma kasamından çıkarılarak sert bir uygulama getirilmişti. Daha sonra 4444 sayılı kanunla üç kat kesilen vergi ziyai ceza hariç diğer vergi ziyai cezaları yeniden uzlaşma kapsamına alınmıştır Yani tarihsel süreç içerisinde kapsam genişletilmiş ve daraltılmıştır. VUK’un 359. madde hükmünde yer alan fiillerin uzlaşma kapsamına alınması yönünde

mükelleflerin eğilimlerinin olduğu gözlenmektedir. Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “VUK’un 359.maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri uzlaşma kapsamına alınmalıdır.” önermesine verilen cevaplara göre; % 74,10’u katılmakta ve uzlaşma kapsamına alınması gerektiğini düşünmekte, % 9,3’ü kararsız iken %16,6’sı katılmamaktadır.

Kast hususunun söz konusu mali vakıada bulunup bulunmaması hakkında VUK 306 no’lu Tebliği’nde, ticari teamüller baz alınarak kast unsurunun bulunup bulunmadığı idarenin takdir yetkisine bırakılmıştır. Kast unsuru taşımayan fiillerde, özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasıdaki vergi ve cezalarda uzlaşma kapısının açılması uzlaşmayı daha etkin kılacağı düşünülmektedir. Dikkat edildiğinde, 359. madde hükümlerinin hepsi açısından nasıl ki cezadan indirim talebinde bulunulmasında yasal bir engel yoksa aynı şekilde bir uygulama uzlaşma kurumunu daha etkin hale getirecektir. Kast unsuru bulunmayan vergi ziyai cezalarının uzlaşma kapsamına alınması mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından önemli avantajları olacaktır. Kast unsuru taşımayan vergi ziyai cezalarında yargı kararıyla üç kat kesilen vergi ziyai cezalarının bir kata düşürülmesi durumunda bu cezaların kapsama alınması ne vergi cezalarının caydırıcılığını ne de mükellef davranışlarını olumsuz etkiler. Hatta gönüllü uyumu arttıran mükellef odaklı bir anlayışı beraberinde getirmiş olacaktır.

Diğer bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri işleyen mükelleflerin vergi yargısı tarafından kast unsuru bulunmadığı kesin kararı halinde uzlaşma imkânının tanınması mükellefin hakkının teslimi esastır. İdarenin gelirlerini yıllarca sürecektir davanın sonucunda enflasyona maruz kalacak veya belki de kaybedeceği bir geliri elde etmiş olacak ve aynı zamanda yargının iş yükünü azalatacaktır. Bu hususta 2577 sayılı kanundan doğan bir bildirim iki nolu ihbarnameyle değil bir nolu vergi ceza ihbarnamesinin tebliği ile yeniden uzlaşma kapsamına alınmalıdır.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “VUK 370 İzaha Davet, VUK 371 Pişmanlık ve Islah ve VUK 376 Cezalardan İndirim Talebi uygulamaları etkin uygulamalardır.” önermesine verilen cevaplara göre; % 90,3’übu uygulamaların etkin olduğunu düşünmekte ve katılmakta, % 4,9’u kararsız ve % 4,9’u katılmaktadır. Bilindiği üzere, alternatif idari çözüm yolu izaha davet, vergi cezalarından indirim talebi ile pişmanlık ve ıslah hükümlerinde süre şart olarak yer almakta olup belirtilen süre içinde ödemelerini yapmayan mükellefler açısından bozucu bir şart olarak yer almaktadır. Uzlaşma kurumunda da ödeme süresi şart olarak konulmadıkça 28.02.1963 tarihinden beri arzulanan mali sistemin yakalanamayacağı söylenebilir. Uzlaşma sonrasında

mükellef ödeme süresine riayet etmediğinde üzerinde uzlaşılan tutarın değişmeyeceğini bilmekte ve bu husus da mükellefin davranışlarını olumsuz etkilemekte yani suç işlerken yakalandığında rizikonun düşük olması mükellefi kayıt dışılığa sevk edecek diğer ödevlerinin de aksamasına neden olacaktır.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından “VUK 371 Pişmanlık ve ıslah hükümlerinin ihlali neticesinde kesilen vergi ziyaı cezası uzlaşma ve cezalardan indirim talebi kapsamında çıkarılmalıdır.” önermesine verilen cevaplara göre; % 62’si pişmanlık ihlali sonucu kesilen vergi ziyaı cezalarının her iki idari çözüm yolundan yararlanmaması gerektiğini düşünmekte ve katılmakta, % 8,3’ü kararsız ve %29,7’si katılmamaktadır.

Kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerde vergi ziyaı cezasına muhattap olmamak için VUK’un 371. madde hükmüne istinaden pişmanlık talepli olarak verilmektedir. Ödeme gücü olan/olmayan bütün mükellefler bu hükümden yararlanmakta olup çoğu on beş günlük süre ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilen beyanname olup tekrar cezaya muhattap olmaktadır. Ancak buna rağmen uzlaşmadan ve cezalardan indirim talebinden faydalanabilmektedir. Oysa idare ilkinde aslında pişman olan mükellefin pişmanlığını kabul etmiş ve tahakkuk eden vergi ve gecikme zammı oranında pişmanlık zammının ödenmesi şartıyla sorunu çözmek istemiştir. Ancak mükellefin ihlal ettiği bu hususta yine idarenin önüne aynı sorunla ilgili uzlaşmak istediğini belirtmektedir. Bu ihlal halinde idarenin uzlaşmaya girmesi taviz olarak görülmektedir.

Pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilen beyannamede söz konusu hükümlerin ihlal edilmesi durumunda ikmalen cezaya muhattap olup aynı şekilde cezadan indirim talebinde bulunabilecektir. Bu hususta vergi idaresinin bir işlemi olan uzlaşma tercih edilen bir yol olarak tercih edilmektedir. Çünkü ödeme süresinde bozucu bir şart olmadığından mükellefler ödeme için konulan şarttan kaçınarak pişmanlık ve ıslah yoluna başvurmadan alıkoymaktadır. İşte bu hususta aslında kamu faaliyetlerinin negatif dışsallığı söz konusu olmaktadır.

Uzlaşma kurumu ile vergi idaresine yani uzlaşma komisyonlarına, vergisel işlemlerde idareye takdir yetkisi verilmektedir. Bu husus hukuk sistematğinde yetkilerin yasal alt yapısının ve bu yetkilerin belirliliğini arttıran objektif kriterlerin de özveri ile ileride ihtilaf oluşturmayacak düzeyde olmasını sağlamak anayasal düzenlemelere uygun olması önem arz etmektedir. Vergi mevzuatımızın sadeleşmesi gerektiği ve vergi kanunlarımızın reform ihtiyacına ilişkin olarak açıklamalarımızın yanı sıra vergi mevzuatımızda önem arz edilen hususlardaki önermelere hangi düzeyde katılım sağlandığı da önemli bir konudur.

Bu hususta, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımından bakıldığında; gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler ile servet üzerinden alınan vergiler bakımından durumun farklılık arz etmekte olduğu düşünülmektedir. Zira, ülkemizin mevcut sermaye birikimi, ilgili kanunda yer alan istisna tutarlarının oldukça yüksekliği ve değerlemede ölüm tarihinin dikkate alınması servet kanunu olarak spesifik bazda Veraset ve İntikal Vergisi'nde bu oranların pek de yüksek olmadığı söylenebilir. Zira “Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.”ifadesine Mali Müşavirlerin, % 10,7'si katılmazken %4,4'ü kararsız, % 84,8'i kesinlikle katılmamaktadır.

Vergi sisteminin adilliğinden söz edildiğinde mutlak anlamda dolaylı ve dolaysız vergi taksimatı yapılmaktadır. Bilindiği üzere, ülkemizde dolaylı vergilerin payı 2018 bütçe gelirleri içindeki yaklaşık olarak yüzde altmış beş(%65) dolaysız vergilerin payı ise yüzde otuz beşlerde (%35) kaldığı tespit edilmişti. Alan çalışmasında da yüksek düzeyde katılımı, “Dolaysız vergilerin payı düşer dolaylı vergilerin payı artarsa vergi sistemimiz adaletsiz olacağı” düşüncesi hakim olmuştur. Bu sistemin adilliğini sağlama görevi ise anayasal olarak devlet idaresi ya da daha teknik bir ifadeyle vergi yönetimine düşmektedir. Yani az mali güç unsurlarının vergilendirilmesinde daha itinalı davranılması gerektiği konusunda düşünce birliği vardır. Yine bu hususu teminen, “Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.”ifadesine çok zayıf düzeyde katıldıkları saptanmıştır. İşte bu noktada da vergi kanunları varsıl kesimin mi, yoksul kesimin mi yoksa kamu giderlerine katılmadaki anayasal zorunluluğu üstlenen herkesin mi çıkarlarını koruyacağı noktasında, “Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.”ifadesine katılımcıların zayıf düzeyde katıldıkları görülmektedir. Vergi bilincinin artması halkın yönetime katılması olarak düşünüldüğünde, demokrasinin gelişimine önemli katkıları olacağı düşünülmektedir. Zira sesli bir düşünüşle bu durum daha önce de belirtildiği üzere, ilk olarak Büyük Özgürlük Fermanı ile başlamıştı.

Bilindiği üzere; ortak cüzdanımıza intikal eden vergilerin tarafları vergi mükellefleri ile vergi idaresinin arasında pek önemli rol üstlenen mali müşavirler mesleklerinin mehabeti ve sorumluluklarıyla birlikte köprü görevi görmektedirler. Meslek mensuplarıyla alan çalışmasında; vergi bilincinin yanı sıra kamu harcama bilinci sürekli dile getirilmiş ve söz konusu bilinçlerin ise eğitimden başladığını bu hususların eğitim müfredatında önemli bir yer alması gerektiği, medya ve kamu spotlarında teşhir edilmesi önem arz etmekte olduğu belirtildi. Nitekim,“Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.”önermesine de bu husus yansımış zayıf düzeyde katıldıkları görülmüştür.

SONUÇ

Bilgi çağı olarak adlandırılan Milenyum Çağı, günümüz vergi politikalarının oluşumunu ve daha birçok şeyi beraberinde değişime zorunlu kılmıştır. Mali yaşam da sosyal yaşam gibi dinamik olmakla beraber söz konusu politikaların ürünü kanunlar çıkarıldığı dönemde yıldız gibi parlarken, ilerleyen dönemlerde zamana yenik düşmekte ve revizyon ya da reforma ihtiyaç duyabilmektedir.

Uzlaşma gibi gelişmiş dünya ülkelerinde uygulanan bir kurumun varlığı son derece önemlidir. Mevzuatımızda tahakkuk esaslı bir kurum olan uzlaşma için reform çanlarının çoktan çaldığı söylenebilir. Her ne kadar mali mevzuata dahil olduğu dönemin iktisaden konjonktürel koşulları dikkate alınarak ihtiyaç duyulmuşsa da artık önemli bir yere sahip olan uzlaşma kurumu için değişim kaçınılmaz olmuştur. Hızlı tahsilat, yargı-usul ekonomisi, hukuki güvenlik gibi amaçlar güdülse de sınırları açık ya da hukuki temellerindeki noksanlık ve takdir yetkisi başta olmak üzere birçok hususta tartışma konusudur. Özellikle tarhiyat sonrası uzlaşmada vazgeçilen vergi tutarları kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağı dikkate alınmalıdır.

Ülkemiz vergi uzlaşma mevzuatı incelendiğinde, pratikte ve mali yazında ciddi sorunların olduğu görülmektedir. Objektifliği tartışma konusu olan, etkinliği oldukça azalan uzlaşma kurumunun vakit kaybedilmeksizin ciddi prosedürlere bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu alanın revizyona hatta daha da ötesinde bir reforma ihtiyaç duyduğu apaçık ortadadır.

Uzlaşma neticesinde tahakkuk eden tutarların tahsilinde de birçok problem yaşanmaktadır. Kronik hale gelen vergi afları gibi mali sosyolojik olarak vergi ahlakını tırpanlamakta, vergileme kapasitesini ve vergi toplama gayretini olumsuz etkilemektedir. Vergi idaresi, vergi ve ceza gelirlerinde uzlaşmış olduğu tutarların tahsilatını gerçekleştiremeyip cezaların caydırıcılığını sağlayamaması sonucunda etkin ve verimli bir kamu hizmeti ifa edememektedir. Mükellef nezdinde bir rehavete, haksız rekabete ve kayıt dışılığa sevk etmekteyken, yargı açısından ise tahsilat safhasında dava konusu olabilmekte ve yine iş yükü olarak ortaya çıkabilmektedir.

Uzlaşma müessesesi, faaliyet raporlarındaki verilerin analizi, alan çalışması ve gözlemler çerçevesinde yapılan analizler, tespitler, temenniler ve öneriler dikkate alındığında; vergiyi doğuran olay ile başlayıp sonunda performans kriteri ve vergilendirme sürecinin meyvesi olan tahsilatta mutlak ve sürekli bir artış sağlanacaktır. Vergi cezalarının caydırıcılığı, mükellef davranışları üzerinde ve bütçeye olumlu yansımaları olacağı

düşünülmektedir. Yine pek önem arz eden bir husus olarak uzlaşma kurumu tahakkuk esaslı bir kurum olmaktan çıkıp tahsilat esaslı bir yapıya bürünmüş olacaktır.

Vergi politikalarının oluşumunda cezai yaptırıma bağlanan ve suç sayılan fiillerin uzlaşma yoluyla karşılıksız kalması halinde cezai yaptırımların caydırıcılığının toplum nezdinde azalacağı, toplumsal adalet duygusunun zedelenebileceği gibi hukukun etkinliğinin azalmasına, kanun hükümlerinin askıya alınmasına, böylece kuralların ve kaidelerin de bertaraf edilmesine neden olacağı da açıktır. Uzlaşma ehven-i şer(kötünün iyisi) olarak Althus Çiçero tarafından ileri sürülen “en kötü barış en haklı savaştan iyidir.” düşüncesinin mali alana yansımalarıdır. Ehven-i şer (kötüler içinde iyi) olan müessesede, tavizler tavizleri doğurduğundan pamuk ipliğine bağlı tesis edilen bu barış; vergi cezalarının etkinliğini azaltmakta, mükellef davranışlarını olumsuz etkilemekte ve kayıt dışı alanların açılmasına neden olmakta ve daha da büyük savaflara sürüklemektedir. Daha da ötesinde vergileme prensiplerinden verginin kanuniliği başta olmak üzere adalet, verimlilik ve basitlik prensiplerini mevcut haliyle oldukça zedelemektedir.

Kanun koyucu uzlaşmanın ihdas edilmesi hakkında 205 sayılı kanunun gerekçesinde, “... vergi uyuşmazlıklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak, ... vergi yargısının iş yükünü azaltmak” şeklinde açıklamıştır. Bu gerekçenin sağlanması esaslara bağlanmalıdır. Uzlaşma müessesinin revizyona tabi tutulmasında aşağıda maddeler halinde belirtilen önerilerin dikkate alınması, hak ve yetki uyumuna katkı sağlayacağı, gönüllü uyumu ve mükellef odaklı hizmet anlayışını pekiştirerek müessesenin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef tutum ile davranışları üzerinde etkinliğini mutlak surette arttıracacağı düşünülmektedir. Şöyle ki;

1. Vergi idaresinin iş ve işlemleri karşısında mükelleflerin kanundan kaynaklanan hakları bulunmaktadır. Mükellefler adına tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların idare ve mükelleflerin pazarlık ile anlaşmaları olan uzlaşma hakkı da bunlardan bir tanesidir. Bu hususta daha çok teamüller işlemekte olup pazarlık sonucu uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında indirim konusu yapılan tutarların nasıl belirlendiğine ilişkin gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada hüküm bulunmamaktadır. Oysa vergi ve cezaların kanunilik prensibi gereğince indirim konusu yapılan veya vazgeçilen vergi ve/veya ceza tutarlarının belirlenmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. İşte bu husustaki kanuni boşluk denilebilecek alan için uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde “mükellef kredi derecelendirme karnesi” önerisinde yer alan objektif parametreler dikkate alınmalıdır. Böylece hukuk devleti ilkesinin temeli olan belirlilik artacak ve idarenin kullandığı takdir yetkisinin temelleri sağlam bir

yapıya kavuşmuş olacaktır. Karnesi iyi olan ve iyi olmayan mükellefler ayrı değerlendirilmelidir. Karnesi iyi olan mükellefin indirim oranları yüksek belirlenerek ödüllendirme yoluna gidilmelidir. Vergi adaletini sağlayacak olan mükellef kredi derecelendirme karnesi önerisi, yorum farklılıklarına mahal vermeyecek objektif parametreler ile hak ve yetkilerin uyumunu ve uygulamada birliği sağlayacak olmanın yanı sıra belirliliği arttıracak, gönüllü uyum temelinde mükellef odaklı yaklaşımdır.

2. İdarenin iş ve işlemlerinde tutarlılığın sağlanması bakımından diğer idari çözüm yollarında olduğu gibi, uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında ödeme için bozucu mahiyette süre şartının konulmamış olması 205 sayılı Kanun'un konuluş gerekçesine aykırıdır. İşte tahakkuk esasına bağlanan hususun süre şartı getirilerek tahsilat esaslı bir yapıya kavuşturulması önem arz etmektedir. Kanunun konuluş gerekçesinden oldukça uzak olması ve idari işlemin müteakip safhalarını olumsuz etkilemesi nedeniyle uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının ödenmesinde sadece tahakkuku ve gecikme zammı ile yetinilmeyip bozucu mahiyette süre şartı getirilmelidir. Aksi halde “uzlaşma ihlali” olarak değerlendirilip vergi ve ceza tutarları ilk haline dönüştürülmelidir. Ödeme vergi otoritesi açısından tahsilattır. Tahsilat ise vergilendirme sürecindeki emeğin ve sabrın meyvesidir. Uzlaşma müessesesinde ödeme süre şartının olmaması idarenin diğer iş ve işlemlerine ket vurmaktadır. Yasal malumat ve belirliliğinin yüksek olduğu diğer idari çözüm yollarından izaha davet, pişmanlık ve ıslah ve cezalardan indirim müesseseleri üzerinde de olumsuz etkiler bırakmaktadır. Mükellefleri gayet insani bir müessese olan pişmanlık ve ıslah yoluna başvurmaktan alıkoymaktadır. Bubağlamda, uzlaşma kurumu tahakkuk esaslı bir kurum olmaktan çıkıp tahsilat esaslı bir yapıya kavuşmuş olacaktır.
3. Vergi karmaşıklığının yüksek olduğu mevzuatımızda, Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi'nin tebliğinden sonraki kaosu önleyici husus "seçimlik kaos"un önlenmesi uzlaşmanın seçimlik bir yol değil başvurulması gereken ilk yol olarak düzenlenmesi halinde temin edilebilecektir. Dolayısıyla, vergi maliyeti açısından da zor, pahalı ve zahmetli bir yol olan yargı yoluna giden uyuşmazlıklar daha da azalacak çoğu, idari aşamada çözüme kavuşturulacaktır. Yargıya intikal eden olaylar ise adil yargılanma hakkının temelindeki makul sürede çözümlenmiş olacak ayrıca yargı organı diğer dava dosyalarını ince eleyip sık dokuyarak makul sürede vergi gelirlerinde paranın zaman değerini gözeterek hakkaniyete uygun karar verme durumu daha da pekişecektir. Mali literatürde “Olivera Tanzi Etkisi” ile kavramsallaştırılan bu husus, verginin tarhiyatı ile tahsilatı arasında geçen sürede devletin vergi gelirlerinin

enflasyona maruz kalmasıdır. Aslında bu hususun, zaman kazanma kurumu olarak adlandırılan uzlaşma için de geçerli olduğunu ve sonucunda tahakkuk eden vergi ve ceza tutarlarının hazineye intikalinin geç olması sebebiyle de düşünülebilir. Yine vergi idaresi, adli yargı ve idari yargı mercileri karar verirlerken birbirlerinin hükümlerini ve uygulamalarını ya da müstakar hale gelmiş içtihatlarını mutlak bir şekilde bağımlı olmadan karine olarak almaları hükümlerin kardeşliği evrensel prensibine daha uygun olacaktır. Vergi/ceza ihbarnamesinin mükelleflere tebliği ile eş anlı olarak; uzlaşma, cezalardan indirim ve yargı yoluna başvurma hakkı mükelleflerde davranış çarpıklığına yol açmaktadır. Seçimlik kaos olarak tanımladığımız bu hususta, öncelikle idareyle uzlaşma yolunun zorunlu ilk yol olarak benimsetilmesi, gayet tabii uzlaşılmadığı ya da mükellef kendisinin haksız bir vergi tarhiyatıyla karşılaştığını düşündüğünde hak arama hürriyetinin gözetilerek yargı yoluna gitmesinin daha isabetli olacağı düşünülmektedir. Nitekim, Kamu İhale Kanunu’nda ve Sosyal Güvenlik Kanunu’nda ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nda belli konularda uyuşmazlık olduğunda öncelikle uzlaşma yoluna gidilmekte uzlaşılamayan hususlarda ise yargı yoluna başvurulmaktadır. Gelişmiş ülke uygulamalarında da görüleceği üzere, uzlaşma öncelikli başvuru yolu olarak görülmekte, anlaşılmadığı takdirde yargı yoluna gidilebileceği önem arz etmektedir.

4. Uzlaşma başvuru koşullarından “mükelleflerin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi” doktrinde ve mali yazında tartışma konusu olup bu hükmün yasal düzenlemeyle kaldırılması gerektiği düşünülmektedir. Oysa daha evveliyatında bu hükmün varlık nedeninin maddi ve şekli kanunların yanı sıra ikincil düzenlemeler olarak tebliğ, sirkülerler, ve müphem ve tereddüt hasıl olunan konularda birçok özelge olduğu dikkate alındığında, vergi karmaşıklığının yattığı düşünülmektedir. Zira bu hükmün var olması bir anlamda mevzuatın karışıklığının bariz ve bizzat bir göstergesidir. Bir mükellefin hakikaten vergi kanunlarına nüfuz edip edemediği mükellef kredi derecelendirme karnesindeki objektif parametreler yoluyla tespit edilebilir.
5. Beşeri faktörlerin, emeğin ve zamanın dikkate alınmadığı uzlaşma uygulamasının başarılı olamayacağı gibi telafisi güç ve imkânsız tahribatları da beraberinde meydana getirmektedir. Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer alan vergi ve cezaların mezkur hükümler çerçevesinde uzlaşmaya varılması psikolojik olarak insan kaynaklarında yıpranmaya yol açmaktadır. Yine, Ar&Ge çalışmalarının vazgeçilmez bir husus olarak önemsenmesi, gerektiğinde yurt

dışındaki güçlü mali sistemleri olan ülkelerde araştırma yapılmak üzere personel gönderilmesi idareyi uluslararası mali sisteme duyarlı kılacak ve güçlendirecektir. Uzlaşma kurumundan arzulanan süratli ve müessir mali yararların elde edilmesi açısından ihtisaslaşmış ve münhasıran bu işlemleri takip edecek bir kurulun oluşması önem arz etmektedir.

6. Vergi politikalarının oluşum evresinde ya da idari işlemlerin gerçekleştirilmesinde; öncelikle uzlaşma müessesesi özelinde, Magna Carta Libertatum öncesi şifai ve ilkeli uygulamaları terk edilmelidir. Küreselleşmenin etkisiyle oluşan vergi rekabetlerinin, içinde bulunulan teknoloji ve bilgi çağının gereklerinin, beşeri kaynaklarının öneminin, yönetimden ziyade yönetim anlayışının ve katılımcılığın, göz önünde bulundurulması, vergi yönetiminin başarısında büyük katkıları olacaktır. Bu hususlar dikkate alındığında, mali sistemin normatif ekseninde arzuladıklarına ve devletin de ekonomik, siyasi, sosyal emellerine ulaşma noktasında söz gelimi toplumların sosyal ilerleme taleplerine cevap olabilecek, olabildiğince vergilemede adaleti, basitliği ve etkinliği sağlamasıyla mümkün olmaktadır. Gönüllü uyum ile mükellef odaklı bir anlayışı pekiştirmek; idari tutarlılık ilkesi, hukuka uygunluk karinesi çerçevesinde gerçekleştirilebilir. Verginin kanuniliği ilkesine işlerlik kazandırılması ve kanun metninin uzlaşmaya ilişkin hükümleri Anaysasa'ya uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Anayasanın 10. maddesindeki “kanun önünde eşitlik” ve yine 73. maddesindeki herkes tarafından mali gücüne göre vergi ödeme ödevinin yerine getirilmesi hükmünü güçlendirecek olup vergiye gönüllü uyumu arttıracak ve vergi gelirlerindeki aşınmayı önleyecektir. Aynı zamanda VUK Ek 1. ve 11. maddeleri ile ilgili uzlaşma yönetmelikleri kapsamında vergi idaresine verilen takdir yetkisinin sınırları belirlenmiş ve temeli de sağlamlaşmış olacaktır. Normlar hiyerarşisinde Anayasaya uygunluk başta olmak üzere, kanunilik ilkesi ile temellendirilmelidir.
7. Vergi aflarının süreklilik arz etmesi, mükelleflerin ödev sorumluluklarının ötesinde vergi kanunlarının bahşettiği haklardan dahi istifade etmede özensiz davranmaya sevk etmektedir. Uzlaşma hakkı da nasıl olsa ileride bir af çıkar düşüncesiyle bu husustan nasibini almaktadır. Vergi afları, mükellefleri ödev ve sorumluluklarından uzaklaştırdığından diğer taraftan vergi idaresinin kısa sürede bir fon akışının uzun sürede vergi gelirlerini azaltmaktadır. Sürekli çıkarılan vergi afları da uzlaşma hakkının kullanılmasını engellemektedir.
8. Vergi sistemlerinde adillik, etkinlik ve basitlik arzularına rağmen, vergi karmaşıklığı kaçınılmaz bir sorun olmaya devam etmektedir. Ancak arzulanan hususların en

azından olabildiğince sağlanması önem arz etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre yaklaşık 600 farklı vergi türü bulunmaktadır. Bütün bu düzenlemeleri anlama ve yorumlama konusunda uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Hukuk devleti ilkesinin temelinde yer alan eşitlik, genellik ve belirlilik ilkelerinin vergi sisteminde yer alması, vergi mükellefleri ve vergi idaresi açısından güven duygusunu pekiştirecektir. Bu husus uzlaşmanın evveliyatında olan uyumsuzlukları bertaraf edecektir. Ancak mali yaşamın oldukça dinamik bir şekilde seyretmesi yorum farklılıklarını kaçınılmaz kılmaktadır. Karmaşıklıktan anlaşılabilirliğe ancak verginin kanuniliği ilkesi temelinde varılabilir. Bu hususta önemli bir düzenleme olan Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik hükümleri dikkate alınarak sade metinler oluşturulabilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümlerin, hukuk devleti niteliği ölçütü olan belirliliğin arttırılmasına, teamüli uygulamalar yerine çağın gereklerine, ülkenin ekonomik değerlerine ve iktisadi konjonktüre oldukça duyarlı bir şekilde vergilemede basitlik, adil, etkinlik ve kanunilik ilkelerine dikkat edilerek vakit kaybedilmeksizin revize edilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin, etkin vergileme için dijital ekonomi üzerinde donanımsal yetilerini tam anlamıyla sağlaması gerekmektedir.

9. Vergi idaresi, vergi cezalarının caydırıcılığını sağlamak için VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiillerinin kapsam dışında kalması nedeniyle bu fiilleri işleyen mükelleflerle uzlaşmamaktadır. Söz konusu madde hükmü kapsamında, özellikle kast unsuru taşımayan münhasıran sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıcıları açısından kesinleşmiş yargı kararıyla üç kattan tek kata düşürülmüş olması durumunda uzlaşma kapsamına alınması uzlaşmayı daha da etkin bir hale getireceği düşünülmektedir. Nitekim, alternatif bir çözüm yolu olan izaha davet uygulamasında, belli bir tutara kadar sahte belge kullanımına ilişkin olarak mükellef izaha davet edilmektedir. Bu husustaki kaçakçılık suçlarında kast ve taksirin tespitinde tanzim edilen vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonlarından geçerken, münhasıran bu alanda ihtisaslaşmış kıdemli ve tecrübeli personellerin görev alması önem arz etmektedir. Zira bu raporlar VUK'un 367. madde hükmü gereğince mütalaa ile yargı mercilerine intikal etmekte ve sonunda hürriyeti bağlayıcı cezaların tatbikinde karine olarak dikkate alınmaktadır. Adli yargı mercileri karar verirken bağımlı olmadan ihtisas mahkemesi olan vergi mahkemesinin kararlarını karine olarak almaları hükümlerin kardeşliği evrensel prensibine daha uygun olacaktır.
10. Vergi anlaşmazlıklarından kaynaklanan vergisel uyumsuzlukları önlemenin en önemli yollarından biri olan vergi bilincinin arttırılmasından geçmektedir. Vergi yönetimi

- açısından, mükelleflerin vergiye bakış açılarının tespiti ve bu yönde etkin bir şekilde vergi bilincinin artırılmasına yönelik politikaların geliştirilmesi gerekmektedir.
11. Tarhiyat öncesi uzlaşmada da tarhiyat sonrası uzlaşmadaki gibi tutarsal olarak yetki sınırlarının belirlenmesi, uzlaşma talebinde bulunma koşulları ve uzlaşma esnasında uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde indirim yapılan tutarlara ilişkin olarak objektif kıstasların oluşturulması gerekmektedir. Uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının tayininde, uzlaşmaya konu vergi türünün dolaylı veya dolaysız vergi olması esnasında indirim tutarları dolaysız vergiler lehine farklılaşmalıdır. Yine, vergi maliyeti açısından, yapılan tarhiyatın ne tür bir tarhiyat olduğu önem arz etmektedir. Bu hususta re'sen yapılan tarhiyata ilişkin uzlaşmada indirim yapılacak tutar sebep olduğu vergi maliyeti bakımından daha az olmalıdır.
 12. Tarhiyat sonrası uzlaşmada il merkezindeki ve ilçe vergi daireleri müdürlüklerinde uzlaşma tutarları açısından yetkilerin genişletilmesi ve ihtilaflara yol açmayacak şekilde kredi derecelendirme karnesinin dayanak alınarak yapılan uzlaşmalar olabildiğince hakkaniyeti, vergileme adaleti, basitliği, etkinliği ve verimliliği arttıracak, vergiye gönüllü uyumu hak edenin hak ettiği cezaya çarptırılması vergi cezalarının caydırıcılığını arttırıp ve vergiye gönüllü uyumunu arttıracaktır. Bu hususta, mükellefi en yakın tanıyan birim tarafından değerlendirilmesi 4 no'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer alan kamu hizmetinin en yakın hizmet birimi tarafından verilmesi hükmüyle de uyumlu hale gelecektir.
 13. Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin sağlanması açısından, VUK'un 371. maddesinde belirtilen pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelerde, pişmanlık hükümlerinin ihlali halinde kesilecek vergi ziyai cezasının uzlaşma kapsamı dışında kalması gerektiği düşünülmektedir. Şöyle ki; idare zaten zımnen bir ödün vererek pişmanlık halini kabul etmekte olup ancak uyulmasını mükelleften talep etmektedir. Bu şartlara uygun davranmayan mükelleflerin söz konusu durumla ilgili olarak tekrar ödün vererek uzlaşma kapsamına alınması mükellef açısından keyfiyet ve davranışlarında rehavete sevk etmekte ve uzlaşmanın da etkinliğini törpülemektedir.
 14. Vergi Usul Kanunu Ek 1. ve Ek 11. madde hükümleri ile 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerini uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak diğer idari çözüm yolları açısından bakıldığında, söz konusu fiillere karşı VUK'un 376. maddesi kapsamında cezadan indirim talebinde bulunulması ve kendiliğinden haber verilmesi durumunda VUK'un 371. maddesi kapsamında pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılmaktadır. Oysa idari tutarlılık ilkesi gereğince, idarenin aynı konuda aynı

tutumu sergilemesi gerekirken bu hususta bir çelişki olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar nedamet halinde bu husus kabul edilse de esasında zımni bir uzlaşma olan cezadan indirim talebinde bulunulabilmesi idari tutarlık ilkesini zedelemektedir.

Uzlaşma müessesesi belirtildiği üzere mali sistemin güler yüzüdür. Bu hususta tarafların helalleştikten sonra geleceğe güvenle bakmaları esaslı bir meseledir. Yukarıda tahdidi olarak belirtilen temenniler ve öneriler dikkate alındığında, uzlaşma müessesesi önemli bir model haline gelecektir. Vergilemede adaleti, basitliği, etkinliği ve verimliliği olabildiğince sağlayacak olup vergi cezalarının caydırıcılığına ve mükellef davranışları üzerinde olumlu katkıları olacaktır.

Devlet aygıtının, mali fonksiyonu olan kamu harcamalarını finanse edebilmesi için, vergilendirilebilir yeni konular bulabilmesi veya var olan konuları etkin vergilemesi gerekir. Bu husus uzlaşma kurumu için geçerli olup var olan konuların adilane vergilenerek halkın ortak cüzdanı olan bütçeye intikalini sağlamasına yönelik ancak etkin vergileme politikaları ile gerçekleşebilir. Uzlaşma kurumunun, veri analizleri ve alan araştırması sonucunda apacaık mutlak anlamda barışçıl olduğu ve gerekliliği ile yasal düzenlemelerle revizyon gerektirdiği konularında fikir birliği vardır. Değerlendirmelerimizden ve önerilerimiz arasından özellikle; mükellef kredi derecelendirme karnesi, uzlaşma ihlali ve seçimlik kaos hususlarının dikkate alınması halinde, vergi gelirlerinin tahsilatında artış sağlayacağı, bütçe içindeki payını sıçrayışla arttırılabileceği, gönüllü uyumu ve mükellef odaklı hizmet anlayışını pekiştirebileceği ve belirli standartlara sahip bir yönerge olabileceği düşüncesini taşımaktayız.

KAYNAKÇA

- Adıbeş, C. ve Akkurt, İ. (2014). “Eldeki bir elma daldaki iki elmadan daha mı iyidir?”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 37(14): 55-66.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akkoç, E. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah. Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Albayrak, Ö. (2011). *Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme*. SAV Yayınları, İstanbul.
- Aliefendioğlu, Y. (1978). “Vergide Uzlaşma”, *Danıştay Dergisi*, 8: 28-29
- Arslaner, H. (2015). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Yollarla Çözümünde Yer Alan Müesseseler ve Etkinlik Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 273-300.
- Aslan, Y. ve Şenyüz, D. (2015). *Hukuka Giriş*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Avşaroğlu, G. L. (2004). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün Türkiye-AB Ülkelerinde Karşılaştırmalı Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Aydın, A. R. (2008). “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 233. Özel sayı.
- Bahçe, A. B. (2017). *Vergi Tarihinin Kökenleri: Sümer’den Eski Roma’ya Antik Çağda Vergilendirme Kabiliyeti ve Etkinliği*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Baki, M. H. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlendirilmesi: Örnek Olay Çalışması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma”. *İİBF Dergisi*. 25(2): 309-337
- Bayraklı, H. H. (2017). “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”. *TAA Dergisi*. 31: 47-64
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bilici, N.(2013). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bozdoğan, K.(2018), *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

- Buluş, A. (2010). “Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (19) 2010 / 1: 81 – 120
- Burgess, R. ve Stern, N. (2007). “Vergileme ve Kalkınma”. (Çev. M. Durmuş). *Maliye Dergisi*, 152: 1-59.
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”. *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 5(7): 2077-2091
- Buz, F. (2013). “Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği”. *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı* V. 1367-1379
- Bülbül, D. (2014). *Bütçe*.Gazi Kitabevi, Ankara.
- Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum*. Pegem Yayıncılık, Ankara.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Çağan, N. (1982). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 37: 129-151.
- Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çiçek, H. G. ve Herek, H. (2012). “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 32(1): 311-342
- Demirli, Y. (2011). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın no: 2011/412, Ankara.
- Döner, B. V. (2017). “Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu”. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 3(6): 190-213.
- Dönmez, R. (1992). “Vergi Hukukunda Vergi Affı Kavramına Yer Yok mudur?” *Yaklaşım*, 117: 1-27.
- Dönmezer S. ve Erman S. (1997), *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Dönmezer, S. ve Erman, S. (2012). *Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Ecemiş, A. (2013). *KayıtDışı İle Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Edizdoğan, N. (2006). *Kamu Bütçesi*. Ekin Kitabevi, Bursa.

- Egeli, H ve Dağ, M. (2012). “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*. (163): 130-146.
- Ekeryılmaz, Ş. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Elgar, E. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale*, Benno Torgler, 2007. UK.
- Erdal, D. (2011). *Sosyo-Piskolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri*. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, TÜRMOB Yayınları. No: 2007/4.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(2): 233-250.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi*. İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- Falay, N. (1989). *Maliye Ders Notları*. Filiz Yayınevi, İstanbul.
- Gencel, U. (2015). *Türkiye’de Vergiye Bakış-Metaforik Bir Analiz*. Ekin Yayınevi, Çanakkale.
- Gerçek, A. (2010). “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(2): 23-50
- Gerçek, A., ve Bakar, F. (2017). “Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi”. *International of Public Finance Dergisi*. 2(1): 7 – 26
- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gök, A.(2007). “Vergi Direncinin Gelişimi”. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*.22(1): 143-163.
- Gözler, K. (2008). *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Güneş, M. (2017). “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gereklikliği”. *International of Public Finance Dergisi*. 2(1): 125-158.
- Gürbüz, C. (2007). *Edebiyatlaşan Vergiler*. Bilgeoğuz Yayınevi, İstanbul.
- Hastürk, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”. *SDÜ Dergisi*, Özel Sayı: 759-772.

- Kahriman, H. (2016). “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1): 229-249.
- Kalaycı, T.(2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Kaldor, N. (1981). “Türk Vergi Sistemi Üzerine Rapor”.*Toplum ve Bilim Dergisi*, İktisat Üzerine Düşünceler. 2012: 94-115.
- Kaleli, E. (2015). *Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Gelirleri ve Ekonomi Üzerine Etkileri*. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Kalkınma Bakanlığı. (2014). 10. Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.Kalkınma Bakanlığı. Ankara.
- Karabacak, Y. (1997). *Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Karabacak, Y. (2004). *Vergileme Politikaları Oluşumu Üzerine Bir Çözümleme Çerçevesi ve Türkiye*, Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karabacak, Y. (2013). “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu mudur?”. *Mali Çözüm Dergisi*. 120(2013):15-30.
- Karakoç, Y. (1990). *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Karakoç, Y. (2007). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2015). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16: 3637-3739
- Karataş Durmuş, N.(2016). “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”. *FHB Dergisi*.(1): 47-77.
- Kargı, V. (2011). “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13): 101-115.
- Kazıcı, Z. (2014). *Osmanlı’da Vergi Sistemi*. Kayihan Yayınları, İstanbul.
- Keskin, B. (2018). “İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2): 391-414.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınevi, Ankara.

- Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I.(2007). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “slippery slope” Framework, *Journal of Economic Psychology*, Faculty of Psychology of Vienna. Austria.
- Koç, M. (2010). *Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçükaya, M. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mollamustafaoğlu, M. (2010). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları* Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oktar, A. (2013). “*Vergi Hukuku*”. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Organ İ., Yegen, B. (2013). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlaki Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4): 241-271.
- Organ, İ., Çavdar, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’den Bulgular”. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(2): 145-168.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Buca/İzmir.
- Özbalcı Y.(2006). *VergiUsul KanunuYorum ve Açıklamaları*. OluşYayıncılık, Ankara
- Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*. Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Özdemir, K. ve Durusoy, S. ed. (2011). *Türkiye Ekonomisi*. Lisans, İstanbul.
- Pazarlıoğlu, E. (2010). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Pehlivan, O. (2016).*Vergi Hukuku*. Derya Kitapevi, Trabzon.
- Pekşen, F.(2018).*Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*, Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Piketty, T. (2014). *21. YY.da Kapital*, (Çev. H. Koçak).Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

- Polat S. ve Katırcı H. (2015). “Uzlaşma Müessesesi ile Hedeflenenler ve Gerçekleşenler”.*E-Yaklaşım Dergisi*. 265: 1-8.
- Saraçoğlu, F. (2009). “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”. *Maliye Dergisi*.157: 131-147.
- Serim, N. (1990). *Uzlaşma Sistemine İlişkin Uygulama Sorunları*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sezer, A. (2010). *Öğretide ve Uygulamada Ceza Usul Hukukunda Uzlaşma*, Adalet Yayınevi, İstanbul.
- Sezer, O. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Sonsuzoğlu, E. (2000). “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 141: 116 - 134
- Şaan, A. (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Şahin, M. (2018). “Vergisel Uyuşmazlıkların Kökten Çözümüne Yönelik Devrimsel Bir Uygulama: Yükümlü Lehine Yorum İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (28): 95-108.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Takım, A. (2011). “Türkiye’de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları”. *Maliye Dergisi*. (160): 154-176
- Tokatlıoğlu, M. ve Selen, U. (2017). *Maliye Politikası*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiyede Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Yüksek Lisans Tezi. ODTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Turan, A. K. (2008). *Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tüfekçi, A. K. (2010). *Geçmişten Günümüze Kadar Vergiye Karşı Bireysel ve Toplumsal Tepkiler*. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Ufuk, M. T. (2000). “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”. *Maliye Postası Dergisi*. 476: 44-51
- Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Uzunali, E. (1996). *Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Üyümez, E. (2016). “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 8(1): 75-92.
- Varcan, N. (1996). *Maliye Tarihi*. Birlik Ofset, Eskişehir.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı’nda Örnek Çalışma”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 11: 2- 26.
- Yaz, D. A. (2011). *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, Empati Yayınevi. İstanbul.
- Yılmaz, E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi İİBF Dergisi*. 13: 321-352
- Yunt, A. (2016). “Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları”. *Mali Çözüm Dergisi*. Özel Sayı: 189-215.
- Yüksel, C. (2016). *Optimal Vergileme Tartışmalarında Laffer Eğrisi*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- Zinha, Ö. E. (1991). *Vergi Hukukunda Uzlaşma*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Mali Mevzuatlar

- 2709 sayılı T.C. Anayasası
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu
- 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 2004 sayılı İcra İflas Kanunu
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- Vergi Usul Kanunu Tebliğler, Tamimler, Sirküler, Özelgeler, Mahkeme Kararları.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
 Uzlaşma Yönetmeliği
 Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi
 VUK İç Genelgesi (2012/3 nolu)
 Cumhurbaşkanlığı 1 Nolu Kararnamesi
 Cumhurbaşkanlığı 4 Nolu Kararnamesi
 Cumhurbaşkanlığı 13 Nolu Kararnamesi
 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları (2012-2018)
 Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2006-2018)

Mahkeme Kararları

- 1)Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu- 25/05/2016 tarihli ve Esas No:2016/382, karar No:2016/605
- 2)Danıştay 4.Dairesi, 07.11.1974 tarih, E.1974/854, K.1974/3810 sayılı kararları
- 3) Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 25.05.2001 tarih ve 3052/5455 sayılı kararları
- 4) Anayasa Mahkemesi'nin 10.10.2013 tarih ve E.2013/3 K. 2013/116 sayılı kararları
- 5) Anayasa Mahkemesi'nin 20.12.2003 tarih ve E. 2003/73 ve K.2003/86 sayılı kararları

İnternet Kaynakları

<https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>, (erişim tarihi: 31.12.2018)
www.adalet.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.bumko.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.gib.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.hmb.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.kalkinma.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.oecd.org, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.sbb.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)
www.vdk.gov.tr, (erişim tarihi: 01.07.2019)

EK 1- ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anket, uzlaşmanın vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerindeki etkisinin ölçümüne yönelik olup yüksek lisans tezine veri teşkil edecektir. Paylaştığımız bilgiler sadece bilimsel çalışmada kullanılacaktır. Hiçbir kişi/kurum/kuruluş ile paylaşılmayacaktır. Amacı mali mevzuatımızı katılımcı bir perspektifle dinamik hale getirmek ve mükellef odaklı hizmet anlayışını pekiştirmek olan anketi doldurarak bilimsel araştırmaya katkıda bulunacağınız için teşekkür ederim.

Saygılarımla,
MEHMET GÜNEŞ

Önergeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Grup Önergeler						
1	Mali müşavirler ve Avukatlar vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.					
2	Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.					
3	Uzlaşmada ödeme süresine ilişkin şartın bozucu olması ya da uzlaşma ihali sayılmalıdır.					
4	Ülkemizde Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.					
5	Vergi afları yılda bir çıkmalıdır çünkü çok faydalıdır.					
6	Vergi yargısı ile idarenin yorumları arasındaki uyumsuzluk ödevlerimde ve sorumluluklarımda nasıl davranacağımı olumsuz etkiliyor.					
7	Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur.					
8	Mevzuatımızdaki vergi cezaları caydırıcı düzeydedir.					
9	Uzlaşma kurumu vergi cezaları ve mükellef davranışları üzerinde olumsuz etkiler bırakmaktadır.					
10	Vergi Usul Kanunu 359. maddede belirtilen fiiller de uzlaşma kapsamına alınmalıdır.					
11	Gönüllü uyum uygulamaları olarak izahadavet pişmanlık ve ıslah ile cezalardan indirim talebi hükümleri etkin uygulamalardır.					
12	Pişmanlık ihlali sonucunda kesilen vergi ziyaı cezası uzlaşma kapsamına alınmamalı ve cezadan indirim talebi mekanizmasından					

	yararlandırılmamalıdır.					
13	Uzlaşma müessesesi vergide adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.					
14	Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmaı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.					
Grup Önergeler						
1	Ülkemizde uygulanan vergi oranları düşüktür.					
2	Ülkemizde vergi yükü dağılımı adildir.					
3	Vergi kanunları toplumun çıkarlarını korumaya yöneliktir.					
4	Ülkemizde yürürlükteki vergi mevzuatımız sadeleştirilmelidir.					
5	Vergi cezaları E-Dönüşüm çerçevesinderevizyonatabitutulmalıdır.					
6	Vergi bilincinin oluşması için halk, kamu harcaması için bürokratlar yeterince bilinçlendiriliyor.					
7	Dolaylı vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.					
8	Dolaysız vergiler arttırılırsa vergi sistemimiz nispeten adil olur.					
9	Ülkemizdeki vergi kanunlarının reforma ihtiyacı vardır.					
10	Ülkemizde servet gelirleri yeterince vergilendirilmiyor.					
11	İnteraktif vergi dairesi faydalı bir uygulamadır.					
12	E-Dönüşüm uygulamaları çok faydalı uygulamalardır.					

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI	Mehmet GÜNEŞ
Doğum Yeri - Tarihi	Şanlıurfa Suruç-21.12.1989
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Mine Günaştı Lisesi/Mersin-2006
Lisans Diploması	Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü/2008-2012 Anadolu Üniversitesi Adalet Bölümü/2016-2018
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
BİLİMSEL FAALİYETLER	
1-Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliliği/The Need Of Reform In The Inheritance And Succession Tax-International Journal of Public Finance(2017) 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Sunum 2-Uzlaşmanın Etkinliği'nin Arttırılmasına İlişkin Bir Öneri: Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi/Recommendation For Enhancing The Effectiveness Of The Compromise: Credit Rating Board Of Taxpayer 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Sunum	
İŞ DENEYİMİ	
Stajlar	Mesleğe Hazırlık Stajı-Mersin Defterdarlığı-2010
Çalıştığı Kurumlar	Gelir İdaresi Başkanlığı-Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Uzman Yardımcısı (2013-2016) Gelir Uzmanı (2017 -)
E-Posta	mehmetgunes33@hotmail.com.tr
GSM	0546 783 6063