

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BARIŞÇIL ÇÖZÜM YOLLARI VE
UZLAŞMA MÜESSESESİNİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE
ETKİSİ**

Nurullah ERİKCİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Veysel İNAL

HAZİRAN - 2024

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BARIŞÇIL ÇÖZÜM YOLLARI
VE UZLAŞMA MÜESSESESİNİN VERGİ GELİRLERİ
ÜZERİNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nurullah ERİKCİ

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 24/06/2024 tarihinde yüz yüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan
jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Doç. Dr. Veysel İNAL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Nurullah ERİKCİ

24/06/2024

ÖN SÖZ

Yapmış olduğum bu çalışmada, akademik bakış açısı başta olmak üzere tüm bilgi ve birikimleriyle tez çalışmamda desteklerini esirgemeyen Doç. Dr. Veysel İNAL hocama teşekkürlerimi sunarım.

Bulduğum konum ve zamana gelmemde her zaman yanımda duran aileme sonsuz saygı ve sevgilerimle.

Nurullah ERİKCİ

24/06/2024



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	iv
GRAFİK LİSTESİ.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii

GİRİŞ.....	1
------------	---

1. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA DAİR GENEL AÇIKLAMALAR..5

1.1 Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı.....	5
1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Nedenleri.....	5
1.1.2. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması.....	6
1.1.2.1. Yetki Bakımından Hukuka Aykırılık.....	6
1.1.2.2. Şekil Bakımından Hukuka Aykırılık.....	7
1.1.2.3. Sebep Bakımından Hukuka Aykırılık.....	7
1.1.2.4. Konu Bakımından Hukuka Aykırılık.....	8
1.1.2.5. Amaç Bakımından Hukuka Aykırılık	8
1.2 Vergi Uyuşmazlığında İdari Çözüm Yolları	9
1.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Şikayet.....	10
1.2.1.1. Vergi Hatası Kavramı ve Özelliği.....	11
1.2.1.2. Hesap Hataları.....	12
1.2.1.3. Vergilendirme Hataları	12
1.2.1.4 Vergi Hataların Düzeltilmesi	14
1.2.2. İzaha Davet.....	15
1.2.3. Cezalarda İndirim.....	16

2. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UZLAŞMA KURUMU19

2.1 Uzlaşma	19
2.2 Uzlaşma Kurumunun Genel İşleyişi.....	20
2.2.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	20
2.2.1.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı.....	21
2.2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	21
2.2.1.3. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti	23

2.2.1.4. Uzlaşma Görüşmeleri.....	24
2.2.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	28
2.2.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı.....	29
2.2.2.2. Uzlaşmaya Başvuru Şartları.....	30
2.2.2.3. Uzlaşmaya Başvuru Şekli	32
2.2.2.4. Uzlaşma Komisyonları.....	33
2.2.2.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları	34
2.2.2.6. Uzlaşma Talebinin Ön İncelemesi	35
2.2.2.7. Uzlaşmaya Davet	36
2.2.2.8. Uzlaşma Görüşmeleri.....	36
3. BÖLÜM: UZLAŞMA VERİLERİNİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE	
ETKİSİ	42
3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	42
3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Dosya Sayıları.....	42
3.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları	44
3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	47
3.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Dosya Sayıları.....	48
3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları	50
3.3. Ampirik Analiz	56
3.3.1. Veri.....	56
3.3.2. Metodoloji	57
3.3.2.1 Birim Kök Testleri	57
3.3.2.2. Eşbütünleşme Analizi	58
3.3.3. Bulgular.....	58
SONUÇ	61
KAYNAKÇA.....	65
ÖZ GEÇMİŞ	70

KISALTMALAR

TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı



TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Uzlaşmaya Konu Dosya ve Uzlaşılan Dosya	42
Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vergi ve Ceza Sonuçları	45
Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Dosya	48
Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları	51
Tablo 5: Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranı	54
Tablo 6: Augmented Dickey-Fuller (ADF) Birim Kök Testi	59
Tablo 7: Augmented Dickey-Fuller (ADF) Birim Kök Testi	59
Tablo 8: ARDL Bounds Test Sonuçları.....	60



GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu ve Uzlaşılan Dosya.....	43
Grafik 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı.....	44
Grafik 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Vergi Tutarı.....	46
Grafik 4: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Ceza Tutarı.....	47
Grafik 5: 1996-2022 TSU Konu ve Uzlaşılan Dosya Sayısı.....	49
Grafik 6: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranı.....	50
Grafik 7: Tarhiyat Sonrası Uzlaşılan Vergi Miktarı.....	52
Grafik 8: TSU Ceza Tutarı.....	53
Grafik 9: GSYH / Vergi Gelirleri.....	55
Grafik 10: Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranı	55
Grafik 11: Uzlaşma Oranı ve Vergi Yüğü	56

ÖZET	
Başlık: Türk Vergi Sisteminde Barışçıl Çözüm Yolları ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi	
Yazar: Nurullah ERİKCİ	
Danışman: Doç. Dr. Veysel İNAL	
Kabul Tarihi: 24/06/2024	Sayfa Sayısı: vii (ön kısım) + 70 (ana kısım)
Uzlaşma müessesesi ülkemizde ve dünyada vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sıklıkla kullanılan bir idari çözüm yoludur. Öncelikli olarak uyuşmazlıkların çözümü yargı mercilerinde sağlanmalıdır. Fakat yargı mercilerinin iş yükünün fazla oluşu ve yargısal sürecin uzun bir zaman dilimini kapsıyor olması vergi gelirlerinin ivedi bir şekilde hazineye intikalinin önünde bir engeldir. Ayrıca mükellef açısından da çok meşakkatli bir süreçtir. Bu yüzden yargısal çözüme alternatif olarak çoğu ülkede yeni yöntemler geliştirilmiştir. Yeni yöntemler arasında etkin bir şekilde kullanılan idari çözüm yollarından uzlaşma mekanizması bulunmaktadır. 1963 yılında Türkiye’de uygulamaya giren uzlaşma müessesesi 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmanın da eklenmesiyle geliştirilerek uygulanmaya devam edilmiştir. Çalışmanın amacı uzlaşma mekanizmasının vergi gelirleri üzerine etkisine bakarak etkin bir şekilde kullanıp kullanılmadığı sonucuna ulaşmaktır. Sonuca ulaşmak için Gelir İdaresi Başkanlığının Faaliyet Raporları ve Vergi Denetim Kurulunun Faaliyet Raporları üzerinden çeşitli veriler alınmıştır. Alınan verilerle analizlerin yapılması için yeni veriler düzenlenmiş ve testleri yapılmıştır. Ampirik testler yapılmadan tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma mekanizmaları için ayrı ayrı uzlaşmaya konu olan dosya sayısı, konu olan dosya uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan dosya sayısı ile uzlaşılan dosya sonucunda ortaya çıkan oran, uzlaşma sonrası vergi tutarları, uzlaşma sonrası ceza tutarları, ortalama tutarlar ve oranlar ani inişler ve çıkışlar grafik ve tablolar yardımıyla detaylı bir şekilde gösterilerek açıklanmıştır. Bu bağlamda Türkiye özelinde 1996-2023 yıllarına ait çeşitli veriler tablo ve grafikler yardımıyla yorumlanmış ve ampirik testlerle mevcut durum ortaya çıkarılmış etkin bir kullanım için çeşitli görüş açıklaması ve öneriler yapılmıştır.	
Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Uzlaşma, Vergi Gelirleri	

ABSTRACT	
Title of Thesis: The Effect of Peaceful Solutions and Conconciliation Institution in The Turkish Tax System on Tax Revenues	
Author of Thesis: Nurullah ERİKCİ	
Supervisor: Assoc. Prof. Veysel İNAL	
Accepted Date: 24/06/2024	Number of Pages: vii (pre text) + 70 (main body)
Conciliation is an administrative solution frequently used in resolving tax disputes in our country and around the world. First of all, the resolution of disputes should be provided by judicial authorities. However, the high workload of judicial authorities and the fact that the judicial process takes a long time is an obstacle to the rapid transfer of tax revenues to the treasury. It is also a very difficult process for the taxpayer. Therefore, new methods have been developed in many countries as an alternative to judicial solution. Among the new methods, there is a conciliation mechanism among the effectively used administrative solutions. The reconciliation institution, which came into practice in Turkey in 1963, was developed and continued to be implemented in 1985 with the addition of pre-assessment reconciliation. The aim of the study is to reach the conclusion whether the consensus mechanism is used effectively by looking at its effect on tax revenues. To reach the conclusion, various data were taken from the Activity Reports of the Revenue Administration and the Activity Reports of the Tax Inspection Board. New data was arranged and tested to perform analyzes with the data received. Without conducting empirical tests, the number of files subject to reconciliation, the number of files compromised, the reconciliation rate, post-conciliation tax amounts, post-conciliation penalty amounts, average amounts and rates, sudden increases and decreases, are shown in detail for the reconciliation mechanisms before and after assessment, with the help of graphs and tables. explained. In this context, various data for the years 1996-2023 in Turkey were interpreted with the help of tables and graphs, the current situation was revealed through empirical tests, and various suggestions were made for effective use.	
Keywords: Tax Law, Reconciliation, Tax Revenues	

GİRİŞ

Vergi, kamusal hizmetlerin karşılanması için devletler tarafından kullanılan şüphesiz en önemli finansman aracıdır. Sosyal devlet anlayışı gereği her geçen gün devletin harcamaları ve bu harcamaların finansmanı için gelirlere ihtiyaç artmaktadır. Tarihsel süreç çerçevesinde devlet tüzel kişiliğinin ortaya çıkmasıyla parlamentonun ilk kullandığı yetkiler içinde vergilendirme yetkisi yer almaktadır.

Vergi ilişkisi taraflarının biri vergi alacaklısı devleti temsilen vergi idaresi, diğeri vergi borçlusu olan vergi mükellefi ya da sorumlusunun bulunduğu iki taraflı bir ilişkidir. Vergi alacaklısı yerinde devlet, vergi borçlusu pozisyonunda ise çeşitli haklara ve ödevlere sahip olan vergi mükellefi bulunmaktadır. Anayasamızın 73'üncü maddesi vergiye ilişkin birtakım açıklamalar yapmaktadır bu açıklamalar sırasında herkes kavramına yer verilmektedir. Herkes kavramı vergi hukuku açısından bir ilke ortaya çıkarmaktadır. Hükümden çıkarılan genellik ilkesi gereği ülke sınırları içinde yaşayan herkes devlet tüzel kişiliğine vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergilendirme ilişkisi sonucunda borçlu ve alacaklı arasında çeşitli uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıkları oluşmasında çoğunlukla, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil aşamalarında, mükellefiyetin belirlenmesi, vergi dönemi, ceza kesme veya bunlara ilişkin uygulamalar sırasında ortaya çıkmaktadır. Yeni vergilerin çıkartılması yahut hali hazırda mevcut vergilerin konu ve mükellefiyet açısından genişletilmesiyle vergi sistemimiz mükellef ve idare açısından daha karmaşık bir hale gelmektedir. Normal bir alan olmaktan çıkarak uzmanlık gerektiren bir alan haline dönüşmektedir. Böylece bu işi meslek edinmiş kişiler açısından bile zorluklar oluşurken mevzuata hakim olmayan mükellefler ile idare arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkması sıkça karşılanan bir durum olmaktadır.

Vergi idaresi ve borçlu olan mükellef arasında ortaya çıkan ihtilaflı durumun yani vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki süreç bulunmaktadır; idari çözüm yolu ve yargısal çözüm yolu. Uyuşmazlığın ortaya çıktığı durumda olağan ilk çözüm yeri mahkemelerdir. İdare ve mükellef arasındaki uyuşmazlık vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde çekişmeli bir şekilde çözüme kavuşturulmaktadır. Barışçıl çözüm yöntemi olarak da nitelendirilen idari çözüm aşaması; vergi hatalarında düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müesseseleriyle sonuçlandırılmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda olağan yol mahkemeye intikal ettirilerek çözüme kavuşturulmasıdır. Mahkemeye intikal ettirildiğinde mevcut ağır iş yükü daha da artmakta ve sürecin aşamalı ve çeşitli kuralları tabi olmasından dolayı anlaşmazlıkların çözümü uzun bir süre almaktadır. Ortaya çıkan uzun süreç mükellef ve idare açısından istenmeyen bir durumdur. İdare açısından alacağın tahsili, sürecin hızlıca sonlandırılması mükellef açısından vergi aslının veya cezasının azalarak ödenmiş olması arzulanmaktadır. Bu beklentilerin karşılanmasında idari çözüm yolu olan uzlaşma kurumu etkin bir şekilde kullanılmaktadır.

Çalışmanın Konusu

Çalışmanın konusu; 1963 yılında idari çözüm yöntemi olarak vergi hukuk sistemine dahil olan, tarhiyat sonrasında uygulanan uzlaşma müessesesi ve 1985 yılında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın da dahil edilmesiyle ikili bir yapı olarak gelişen müessesenin bugüne kadar oluşturduğu çıktılar dahilinde vergi gelirleri üzerine etkisine bakarak etkinliğine dair bir çalışma yapmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde; genel olarak çalışmaya dahil olan başta uyuşmazlık, vergi uyuşmazlığı, uzlaşma gibi kavramlar açıklanmış sonrasında uyuşmazlığa neden olan unsurlar ve uyuşmazlığın idari aşamadaki çözüm yollarına yer verilmiştir. Bu bağlamda detaylı bir şekilde idare ve mükellef arasında vukuu bulan uyuşmazlıkların sebepleri, çözüm yolları, çözüm yolu olarak sunulan müesseselerin genel işleyişi yararlanma şartları hakkında genel açıklayıcı bilgiler bulunmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en çok başvuru alan uzlaşma müessesesine dair detaylı bilgiler aktarılmaya çalışılmıştır. Öncelikle uzlaşma kurumu genel olarak açıklanmış sonrasında tarhiyat öncesi ve sonrası olarak uzlaşmanın kapsamı, komisyonların oluşturulması, davet, görüşme, uzlaşmaya katılma, katılmama gibi sonuçlar üzerine açıklamalar yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; uzlaşma müessesesi sonucunda ortaya çıkan verilerle teorik açıdan müessesenin etkinliği ve istatistiki bulgularla vergi gelirleri üzerine etkisi ortaya çıkarılmıştır.

Çalışmanın Problemi

İdari çözüm yöntemi olarak uzlaşma mekanizması ülkemizde yoğun bir kullanım trafiğine sahiptir. Uygulamadaki bu müessese etkin bir şekilde kullanılıyor mu? Uzlaşma müessesesinin 1996-2022 yılları yaptığı uzlaşma faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan uzlaşma oranlarının vergi gelirleri üzerine bir etkisi var mı?

Çalışmanın Amacı

Çalışmada uzlaşma kurumunun incelenme çabasındaki amaç idari çözüm yöntemleri içinde kullanım olarak büyük öneme sahiptir ve vergi gelirleri üzerine etkisi olduğunun kabul görmesidir. Bu çerçevede uyuşmazlıkların çözümü için uzlaşma kurumunun önemini analiz etmek, eksikliklerini tespit etmek, çözüm önerilerinde bulunmak, yıllar itibarıyla ortaya çıkan uzlaşma verileriyle vergi gelirleri üzerine etkisini incelemek temel amaç olarak benimsenmiştir.

Çalışmanın Önemi

Türkiye’de alacaklı idare ve borçlu mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı erkleri çerçevesinde çözüme ulaştırılması uzun ve meşakkatli bir yoldur. Diğer yandan karşılıklı anlaşma usulüyle hızlı ve barışçıl bir şekilde uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması uzlaşma müessesesinin önemi ortaya koymaktadır. Literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında uygulamada olan müessesenin etkinliği çıktılar veya veriler üzerinden incelenmemiştir. Çıktıların incelenmiş olduğu bazı çalışmalar bulunsada zaman olarak çok az yılı kapsamaktadır. Uzlaşma verileri ile vergi gelirleri arasında ampirik analiz ile ilişkinin test edildiği bir çalışmada literatürde bulunmamaktadır. Geniş çaplı uzlaşma verilerinin incelenmesi ve ampirik kanıtlarla da desteklenmesi çalışmayı önemli kılmaktadır.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesinin aktif bir şekilde kullanılmasıyla tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalara dair çeşitli veriler ortaya çıkmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarının uzlaşma verilerine 1999-2022 aralığında yer vermesi, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinin 2012-2023 Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarında yer almasıyla zaman açısından bir kısıt oluşmuştur. Ayrıca herhangi bir veri eksikliği olmadan sadece

uzlaşma konusu olan dosya sayısına ve uzlaşmaya varılan dosya sayısına yer verilmiştir. Zamansal ve veri açısından çalışmanın sınırlılıkları bulunmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle geniş ve kapsamlı bir literatür çalışması yapılarak teorik ve ampirik yönler araştırılmıştır. Toplanan veriler nicel araştırma yöntemleri kapsamında değerlendirilmiştir.



1. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINA DAİR GENEL AÇIKLAMALAR

1.1 Uyuşmazlık Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığı

Çalışmamızın önemli kavramlarından uyuşmazlık, herhangi bir konu üzerinde farklı görüş, çıkar veya iletişim sorunları gibi nedenlere dayanarak taraflar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklardır. Bir veya birden fazla taraf arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar kişisel, ticari veya birey-devlet gibi çeşitli ilişkileri de kapsamaktadır (Erdem, 2012, s. 33).

Vergi kavram olarak gerçek ve tüzel kişilerden kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, devletin egemenlik gücünü kullanarak karşılıksız ve cebren alınan paralardır (Akdoğan, 2020, s.121-122). Burada alacaklı idare devlet ile borçlu olan vergi mükellefi yani toplumun bir üyesi olan birey arasında vergileme ilişkisinden dolayı uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresiyle verginin mükellefi, sorumlusu, temsilcisi veya cezaya muhatap olan arasında vergilendirme ilişkisinden dolayı ortaya çıkan ve taraflar arasında çözüme kavuşturulamayan anlaşmazlıklardır. Kısacası vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefiyle idaresini görüş farklılıkları nedeniyle çatışma haline sokan anlaşmazlıklardır (Şenyüz vd., 2023, s.333).

1.1.1. Vergi Uyuşmazlığı Nedenleri

Birey ve toplumun kendi başına karşılamaya gücü ve imkanı olmadığı hizmetler için devletler hizmet sunumu görevini üstlenmiştir. Sunulan hizmetler için yapılan kamu harcamalarının finansman kaynağı olarak şüphesiz ilk akla gelen vergiler olmaktadır. Değişen ve gelişen ekonomik şartlar altında sonsuz olan ihtiyaçlar sürekli bir şekilde artmaktadır. İhtiyaçlardaki artışlara paralel olarak devletlerin sunacağı hizmetler için kamu harcamaları da artış eğiliminde olmaktadır. Artan kamu harcamalarının artışı ile birlikte finansmanını da oluşturmak için yeni vergiler veya mevcut vergilerin şartlarında değişiklikler ile alacaklı devlet ile borçlu birey arasında birtakım uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır (Biral, 2023, s. 4).

Vergi uyuşmazlığının varlığından söz edebilmek için tahsile yani ödenme aşamasına gelmiş olmasına gerek yoktur. Vergileme sürecine dair herhangi bir işlem nedeniyle de uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Vergi uyuşmazlıkları kimi zaman vergileme işlemini

yapmaya yetkili idare tarafından yapılan işlemler sonucunda ortaya çıktığı gibi kimi zamanda mükellefin vergisel sorumluluklarını eksik veya hiç yerine getirmediği durumlarda ortaya çıkabilmektedir(Yüce, 2013).

1.1.2. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırı Olması

İdari işlem, idari bir makamın hukuk sistemi tarafından kamu gücüyle donatıldığı, bunun sonucunda kamu gücünü kullanarak kamu hizmetlerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla tek taraflı yapılan irade açıklamalarıdır. İdari işlemler kesindir ve yürütülmesi zorunludur(Candan, 1995, s. 66-69). İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde aktarıldığı şekilde idari işlemin çeşitli unsurlarının bulması gerekmektedir. Bu unsurlar yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarıdır. Unsurların varlığının yanında hukuka uygun olmaları da şarttır. Unsurlardan bir veya birden fazlası hukuka aykırı ise uyumsuzluk ortaya çıkması kaçınılmaz bir durumdur(Baki, 2008, s.7).

Vergi mevzuatının vergiyi bağladıkları maddi olayın meydana gelmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci her aşamada yeni bir idari işlem ile verginin tahsil sürecine kadar gelmektedir. Süreçte mükellefin borçlu devletin alacaklı olduğu tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri sırasıyla gerçekleşir. İşlemler idari işlem niteliğinde olması sebebiyle idari işlemde olduğu gibi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarına hukuka uygun bir şekilde sahip olmalıdır. Hukuka uygun olmaması durumunda vergilendirme sürecine dair işlemlerden dolayı devlet ve birey arasında uyumsuzluklar oluşmaktadır(Yıldız, 2013, s. 132-133).

1.1.2.1. Yetki Bakımından Hukuka Aykırılık

Yetki, anayasa ve kanunların idareye gerekli işlemleri yapabilmesi için verdiği güç ve kabiliyeti ifade eder. Anayasa ve kanun burada güç verdiği kadarda yetkinin sınırını oluşturmaktadır. Çizilen sınırların dışında yetki kullanılması halinde ya da gerekli hallerde yetkinin hiç kullanılmamış olması yetki açısından aykırılıklar meydana getirir(Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 54).

Vergilendirme yetkisi, devletin kanunlardan aldığı egemenlik gücü ile vergiyi halktan toplama bağlamında elinde tuttuğu hukuki ve fiili güç olarak nitelendirilmektedir. Egemenlik gücüne dayanan bu yetki mali alanda harcama, bütçe yapma, borçlanma gibi

işlemleri kapsamaktadır. Devletin kamu hizmetlerinin ifası için yapılacak harcamaların finansmanını vergilendirme yetkisini kullanarak yerine getirir(Öncel vd., 2021, s. 39).

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, kamu giderlerini yeni finansmanlarla karşılamak üzere vergi alınmasını söylerken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi denilen kavram kamu giderlerinin finansmanına katılım için gerçek ve tüzel kişilerden her çeşit mali yükümlülüklerin alınması yetkisidir(Öncel vd., 2021, s. 39).

İdarenin vergilendirme yetkisi konu, yer ve zaman açısından incelenerek aykırılıklar tespit edilebilir. Konu açısından yetki hangi kararların hangi idari birim tarafından verileceğini, zaman açısından hangi süre zarfında kullanılabileceği ve yer açısından idarenin sahip olduğu yetkisini hangi coğrafi sınırlar kapsamında kullanabileceğini ifade eder(Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 47).

1.1.2.2. Şekil Bakımından Hukuka Aykırılık

Devletin yaptığı tüm işlemlerde mevcut bulunduğu gibi uygulanan idari işlem ve kararları da önceden belirlenmiş şekil kurallarına uyumlu bir şekilde yapılmalı ve alınmalıdır. İdari işlemleri gerçekleştirirken şekil, hukuki olarak önceden belirlenmiş uyulması şart olan usulü belirtmektedir(Atay, 2022, s. 253)

Vergilendirme işleminin tesis edilmesinden önce inceleme tutanaklarının komisyona sunulması gibi, belirli bazı idari makamların görüşlerinin alınmış olması koşuluna bağlanmış olabilir. Koşul yerine getirilmeden görüş alınmadan idari işlemin tesis edilmesiyle idari işlem sakatlanmış hukuka aykırı hale gelmiş olur. Burada idari işlemin asli şekil unsurlarının yokluğu işlemi sakatlar ancak mükellefin tahakkuk fişlerindeki açık adres yanlışlıkları gibi yanlışlıklar tali şekil unsurları olduğundan işlemin sakatlanmasına sebep olmaz(Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 55).

1.1.2.3. Sebep Bakımından Hukuka Aykırılık

İdari işlemler, işlemten önce mevcut olan ve nesnel hukuk kurallarınca ortaya koyulmuş bir sebebe dayanması gerekmektedir. Bu açıdan idari işlemin sebebi kendisinden önce var olan idareyi sonucunda işlem yapmaya yönlendiren, nesnel ve kesin olan hukuk kurallarınca tespit edilmiş etkidir(Önüt vd., 2022, s. 101-102).

Vergilendirmenin tarh işleminde sebep unsuru iki türdür. Hukuki ve maddi sebep. Hukuki sebep halen yürürlükte olan kanun hükmünü, maddi sebep unsuru ise

vergileendirme sürecini başlatan vergiyi doğuran olayı anlatır. Vergileendirme işlemlerinde hukuki ve maddi sebebin birbirine uygun bir şekilde meydana gelmesine tipiklik ilişkisi denir. Tipiklik ilişkisinin kurulmuş olması sebep unsurunun uygun bir şekilde yerine getirildiğine işarettir(Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 49).

1.1.2.4. Konu Bakımından Hukuka Aykırılık

İdari işlemin konusu, idari işlemin hukuksal boyutta ortaya çıkardığı sonuç veya yaptığı değişikliktir. Konu itibariyle aykırılıkların meydana gelmesi hukuki açıdan da doğrudan sakatlık doğurmaktadır. Örnek üzerinden açıklama imkanı bulunursa, Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisinin konusu gelirdir bu bağlamda vergiyi doğuran olay, gelirin gerçekleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda çalışmaları sonucunda gelir elde eden bir mükelleften gelir vergisi almak yerine harcama yapmış gibi harcama vergisi üzerinden vergiye muhatap tutulması durumu işlemin konusu açısından hukuku aykırı olması sonucunu doğurur(Aksoy, 1991, s. 70).

Vergileme işleminin sebep unsuru ve konu unsuru ilişkisinde yakın bir bağlılık bulunmaktadır. Sebep ile konu arasındaki ilişkinin bağlantısız kopuk olması vergilemeye dair idari işlemi konu yahut sebep açısından sakatlayarak hukuku aykırı olmasına sebep olur. Kanunlarca olması hedeflenen sebep gerçekleşmesine rağmen, kanunda öngörülenden farklı bir hukuksal boyutun meydana gelmesini engelleyecek bir işlem tesis edilirse mevcut işlem konu açısından hukuka aykırılık teşkil ettiği anlaşılmaktadır. Kısacası sebep unsuru ile konu unsuru arasında ölçsüzlük varsa işlem sakat olur(Tosuner ve Arıkan, 2014, s. 56-57).

1.1.2.5. Amaç Bakımından Hukuka Aykırılık

İdari işlemin amacı genellikle kamu yararının sağlanmasıdır. Toplumun tamamına ait olarak elde edilecek en yüksek kamu yararı yine toplumun tüm bireylerinin bir bütün oluşturarak sahip olduğu devlet yetkisiyle sağlanmaktadır. Vergileendirme işlemleri de özünde kamu yararı sağlama amacı gütmektedir. Kamu yararı amacı takdire bağlı değildir önceden belirlenmektedir. Özel faydalar elde etme amacıyla vergileme işleminin yapılması işlemi hukuki açıdan sakatlar(Aksoy, 1991, s. 70).

Vergileendirme işleminde sebep unsurunun kural olarak belli olması ve bunun sonucunda sebebin gerçekleşmiş olması kamu yararının sağlandığı varsayılmaktadır. Sebep

kanunlarca belirtilmişse idari işlem yapılır ve bu konu açısından idarenin elinde herhangi bir takdir yetkisi kullanma imkanı bulunmamaktadır. Sebep unsurunun kanunlarda açıkça belirtilmediği hallerde ise idarenin vergilemeye dair işlemi yaparken kamu yararının gözetmesi gerekir(Önüt vd., 2022, s. 103-104).

1.2 Vergi Uyuşmazlığında İdari Çözüm Yolları

Vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yerine getirilmesinde vergi idaresi ve mükellefler arasında çeşitli uyuşmazlıklar meydana gelmektedir.

Vergi idaresi ve mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde en sağlıklı olduğu düşünülen yol yargı aşamasında uyuşmazlığın çözülmesidir. Ancak yargılama sonucunda idare ve mükellef açısından ortaya çıkacak zaman kaybı ve yargı organları ile idarenin personel yetersizliği sebebiyle uyuşmazlık sayısının artıyor olması sürecin gecikerek sonlanmasına neden olmaktadır. Ayrıca yasa koyucuların benimsediği vergilemede verimlilik ilkesinden dolayı idare gününde alacağı olağan miktarından az vergiyi uzun bir süreç sonrasında alacağı tam vergi miktarına tercih etmektedir. Bu açıdan yasa koyucular yargı yolunun dışında hızlı çözüm sağlayacak yollar arayışında ve ihtiyacındadır(Yılmaz, 2009, s. 321).

Borçlu vergi mükellefi ile alacaklı vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların yargı yoluna konu olmadan kendi aralarında uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması veya idari denetim ilkeleri vasıtasıyla uyuşmazlığın sonlandırılmasında çeşitli yöntemlere başvurulmaktadır. Lakin şu bilgiyi belirtmek gerekir ki, mükellef bu yollara başvurmakta özgürdür bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellef kendi tercihleri doğrultusunda doğrudan yargı yoluna başvurma imkanına da sahiptir. Mükellef yine kendi tercihlerine bağlı olarak idari çözüm yollarına başvuruda bulunabilir, başvurusundan beklediği sonucu alamadığı halde yargı yoluna başvuru hakkı bulunmaktadır. Gümrük vergilerinde farklı bir uygulama söz konusudur. Vergi uyuşmazlığı için önce idari aşamada çözüm yöntemleri denenir sonuç alınamaması durumunda yargı yoluna başvuruda bulunulur(Kır, 2018, s. 101-102).

Yasa koyucu tarafından uzun yargılama sürecine başvurmadan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması için bazı başvurul yolları ve kurumları öngörülmektedir. Bu durum idarenin takdir yetkisine bağlıdır. Bu takdir yetkisiyle uyuşmazlıkların çözümünde çeşitli

müesseseler oluşturulmuştur. Türk Vergi Hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüme kavuşturulması temelde uzlaşma ve hataların düzeltilmesi kurumları olarak uygulamada yer bulmuştur. Ancak bazı uzman kişilerde cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah müesseselerini idari aşamada çözüm yolu olarak ele almıştır(Apali, 2017, s. 212).

Burada uyuşmazlıklar vergi aslı için olduğu gibi vergi cezaları açısından da çeşitli yöntemlerle çözüme kavuşturulabilir. Vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkların idari yollarda çözüme kavuşturulmasının mükellef nezdinden ve vergi idaresi nezdinde çeşitli kayda değer sonuçlar ortaya çıkarmaktadır(Oto, 1996, s. 69; Öncel vd., 2021, s.183-184).

a) Uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmuş olması, verginin mükellefi açısından psikolojik rahatlıklar sağlarken, idare açısından uyuşmazlığa konu olayın en kısa yoldan çözülmesini sağlamış olmaktadır.

b) Uzlaşma, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah müesseselerine başvuru sonucunda mükellefler cezaların büyük bir kısmını idareye ödemekten kurtulmakta, idare ise eksikte olsa vergi cezalarının toplanmasını sağlamaktadır.

c) Uyuşmazlığın çözümünde yargı yoluna başvurulması durumunda uzun yargılama süreci, emek, zaman kaybı, mahkeme masrafları gibi olumsuz etkenlerle karşılaşılacaktı idari çözüm yöntemleriyle bu etkenlerin önüne geçilmiş olmaktadır.

d) Yapılan uyuşmazlık çözümüyle idare ve mükellef arasında güven duygusu da sağlanmış olmaktadır.

Devam eden kısımda Türk Vergi Hukukunda uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yolları olan Vergi Hatalarında Düzeltme, İzaha Davet, Cezalarda İndirim, Pişmanlık ve Islah, Kanun yolundan Vazgeçme ve Karşılıklı Anlaşma Usulü incelenecektir. Çalışmanın asıl konusu olan uzlaşma detaylı bir şekilde devam eden kısımda incelenecektir.

1.2.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Şikayet

Vergileme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın hukuki açıdan farklı olarak maddi hatalardan dolayı ortaya çıkması durumunda kanun koyucu düzeltme yolunu öngörmüştür. Bu yola başvurulabilmesi için hukuki anlaşmazlıktan ziyade vergi usul kanununda açıklanan vergi hatalarından birinin bulunması gerekmektedir(Yüce, 2013, s. 93).

1.2.1.1. Vergi Hatası Kavramı ve Özelliği

Vergi hatası, hukuki bir sorun ortaya çıkaran ve kanunların yorumlanması ile çözüme kavuşturulabilecek nitelikte olan hukuki uyumsuzluk kavramıyla farklı anlamlara gelmektedir. Hukuki uyumsuzluklarının vergi hatasından ayrılan yanı vergilendirme işleminin özüne dair olup mükellef ile vergi idaresi arasında hukuki açıdan tartışma konusuna sebebiyet verecek mevzular ortaya çıkabilecek olmasıdır. Verginin taraflarından biri bu durumlarda işlemin sakat olduğunu savunur diğeri ise tamamen kanunlara uygun olduğunu savunur. Yani olaya ilişkin kanun hükmü açık değil ve ortada yorumlamadan dolayı problem varsa hukuki uyumsuzlukta var demektir(Öncel vd., 2021, s. 187).

Vergi hataları, vergilendirme işleminin özü ile açık ilişkisi bulunmayan, kısmen daha rahat görülebilen, hukuki açıdan tartışmaya sebebiyet verecek yapısı bulunmayan, kesin bir şekilde hesaplanacak verginin miktarını etkileyecek eksik veya fazla vergi tarh veya tahakkukuna sebep olan maddi veya yükümlü açısından yapılan tespiti kolayca yapılabilen basit matematiksel hatalardır. Gerçekleştirilen hatalı işlem neticesinde mükellef aleyhine oluşan durumların yanında idare aleyhine de sonuçlar doğmaktadır. Vergilendirme sürecinde yapılan hatalar tarh sürecinde olduğu gibi tahsil sürecinden de var olabilmektedir(Yüce, 2013, s. 93-94).

Mükellef ile idare arasında hatanın olduğu fark edilmesi halinde yargısal sürece başvurmadan işlemdeki hatayı ortadan kaldırma ve uygun bir şekilde maddi hesapları yerine getirmeye düzeltme denmektedir. Düzeltme yolunun tek kullanım alanı vergi hatalarının sonucunda meydana gelen sorunlardır. Düzeltme işleminin konusu Vergi Usul Kanununda vergi hatası altında açıklanmıştır(Öztürk, 2017, s. 59).

Vergi Usul Kanunu, 116 ile 126'ncı maddeleri arasında düzeltme yolu ve bu süreçle ilişkili olan vergi hatası hüküm altına alınmıştır. Madde 116'da vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirme sürecinde yapılan hatalardan dolayı haksız yere eksik veya fazla vergi istenmiş veya alınmış olması olarak tanımlanmaktadır. 117'nci maddede hesap hataları, 118'inci maddede vergilendirme hatalarına ilişkin sakatlık türleri açıklanmaktadır(Öncel vd., 2021, s. 187).

1.2.1.2. Hesap Hataları

Vergi miktarını üzerine etki eden maddi hatalar veya dört işlem denilen aritmetiksel yanlışlıklar sebebiyle oluşan hatalar hesap hatalarıdır(Şenyüz vd., 2023). Vergi Usul Kanununun üçüncü bölümünde yer alan madde 117 hesap hatalarını üç başlık halinde; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olarak ayırmıştır. Burada hesap hatalarının kanundan yola çıkarak genişletilmeye uygun olmadığı ve sınırları dışına çıkıldığında ilgili kanuna aykırı olacağı görülmektedir.

Tanımlardan yola çıkarak hesap hatalarının kolay fark edilebilir basit yanlışlıklar olduğu görülmektedir. Hem idare hem de mükellef yaptığı yanlışlık sebebiyle hesap hatasına neden olabilmektedir(Öncel vd., 2021, s. 192).

Vergi matrahında hata: Bu hatalar oldukça basit yanlışlıklardan dolayı matrahı etkileyen hatalardır. Örneğin beyannamedeki işlem hatası sebebiyle matrahın yüksek çıkması, gelir vergisi hesaplaması sırasında beyan sınırının yanlış bir şekilde hesaplanması veya indirimlerin eksik uygulanması gibi matrahla ilişkili belgelerde matraha ilişkin rakamların eksik veya fazla gösterilmesi durumudur(Öztürk, 2017, s. 61; Şenyüz vd., 2023, s. 342).

Vergi miktarında hata: Bu hatalar VUK 117'nci maddesinin ikinci bendinde vergi için uygulanacak nispet ve tarifelerin yanlış olması, mahsupların hatalı veya tamamen yapılmamış olması, aynı kanunun birinci bendinde yazılı olan vesikalardan dolayı verginin hesaplanması nedenleriyle eksik veya fazla çıkmasıdır.

Verginin mükerrer olması: Genel bilindiği gibi diğer hesap hatalarını açıklayan kanun mükerrer vergilemenin aynı kanunun uygulandığı, aynı vergilendirme dönemi içinde aynı matrahtan birden fazla vergi istenmesi ya da alınmış olması durumudur. Mükerrer vergi uygulaması genellikle işyeri ve ikametgah adreslerinin farklı oluşundan dolayı ortaya çıkmaktadır. Farklı vergi idarelerinin yetki alanında bulunan adreslerden ötürü birden fazla vergilendirme söz konusu olmaktadır(Pehlivan, 2020, s. 139).

1.2.1.3. Vergilendirme Hataları

Vergilendirme hataları Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde düzenlenmiştir. Öncel vd. (2021, s. 193) tarafından “Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları” olarak tanımlanmış bu hatalar, hesap hatalarına kıyasla vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilişki içindedir. Bu

yakın ilişkiden dolayı vergilendirme hataları hesap hatalarına göre daha fazla hukuki uyumsuzluk ortaya çıkarmaya yatkındır. Vergilendirme hataları, teorik özellikleri açısından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkindir. Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde şahısta, mükellefiyette, konuda ve dönemde olmak üzere dört grup halinde açıklanmıştır.

1.2.1.3.1. Mükellefin Şahsında Hata

Yükümlünün şahsında yapılan hata, verginin gerçek yükümlüsü olan mükellef yerine başka bir kişiden alınmış olması veya istenmesiyle ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayı meydana getirmeyen kişinin vergi ilişkisi içine alınmasıdır(Kaneti vd., 2019, s.221) Örneğin emlak vergisine tabi olan bir gayrimenkulün, malik ya da maliki gibi tasarruf hakkına sahip olmayan üçüncü kişilerin bu sıfatlara sahipmiş gibi emlak vergisine muhatap tutulmasıdır.

1.2.1.3.2. Mükellefiyette Hata

Vergilendirme hatalarından ikinci olan mükellefiyette hata, VUK'un 118'inci maddesinin ikinci bendinde vergi kanunları açısından açık bir şekilde vergiye tabi olmayan veya söz konusu vergi açısından muaflığa sahip olan kişilerden vergi istenmesi ya da alınması olarak tanımlanmaktadır. Hükümde yer alan açık kavramı burada tartışmaya yer vermeyen, yoruma açık olmayan bir hata varlığına işaret etmektedir. Örneğin, kamu yararına hizmet eden kuruluşların birinden vergi istenmesi durumu yükümlülükte hatadır. Burada kamu yararına hizmet eden kuruluşlara tanınan muafiyet kapsamında vergi dışı bırakılmış olması gereklidir(Yoruldu, 2020, s. 253).

1.2.1.3.3. Konuda Hata

Konuda hata VUK'un 118'inci maddesinin üçüncü bendinde “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Mükellefiyette hatada olduğu gibi kanun hükmünde konuda bir hata bulunabilmesi için açık bir şekilde belli olması öngörülmüştür. Bu bağlamda bir verginin konusunun ne olduğu ilgili vergi kanununda mükellefin anlam kargaşasına düşmesini engelleyecek şekilde açık olarak yazılmalıdır. Örneğin; gelir vergisi kanununun ticari kazançlara dair olan hükümlerinde başlangıçtan itibaren özel eğitim kurumlarının elde ettiği kazançlar

beş yıl boyunca vergi istisnası kapsamındadır. Bu beş yıllık zaman boyunca ilgili kurumun kazancından vergi alınması konuda hatayı ortaya çıkarır(Yoruldu, 2020, s. 253).

1.2.1.3.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata

Vergi Usul Kanununda bir verginin ilgili bulunduğu vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış belirlenmesi veya hesaplanan sürelerde yapılan yanlışlıklar olarak açıklanmıştır. Örneğin; emlak vergisi uygulamasında geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, olması gereken yıl dışında vergiye tabi tutulmasıdır. Vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kaldırış süreçlerinde yapılan yanlışlıklar sonucunda uygulamada olmayan hükmün uygulanarak vergilendirilmesi hukuki uyumsuzluğu oluşturur(Özekez, 2019, s. 221).

1.2.1.4 Vergi Hataların Düzeltilmesi

Düzeltilme yoluna gidilebilmesi için bir hatanın varlığının yanında tespit edilmiş de olması gerekmektedir. Hataların düzeltilmesi için tespit yolları VUK'un 119'uncu maddesinde beş başlık halinde sayılmıştır. Burada sayılan tespit yöntemlerinden dört tanesi ile idare, kalan bir tane yöntem ile mükellef, doğrudan hataların ortaya çıkarılmasını sağlayabilir. Söz edilen kanun maddesinde vergi hatalarının ortaya çıkarılması için söz edilen yöntemler;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması,
- Mükellefin müracaatı.

Vergilendirme süreci içerisinde gerek mükellef gerek idare tarafından yapılan yanlışlıkların belirtilen yöntemler ile fark edilmesiyle, hatanın tespiti yapılır. Ortaya çıkan hata sonucunda her iki tarafında aleyhine aynı zamanda lehine sonuçlar doğabilmektedir. Yapılan bu hatalar sonucunda hata düzeltme müessesinin kullanılmasıyla barışçıl bir şekilde uyumsuzluk ortadan kaldırılmaktadır. Uyumsuzluğun ortadan kaldırılmasında hata düzeltme müessesesi kullanılsa da yargı yoluyla çözüm imkanı da bulunmaktadır.

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde düzeltme gerektiren duruma göre vergi dairesi müdürü veya vergi dairesi başkanına aittir. Mükellef aleyhine yapılan hata varlığında, düzeltme fişi ile mükellefe reddolunmaktadır. Vergi

hataları sonucunda yapılacak düzeltmeler hata düzeltme fişi üzerinden yapılmaktadır. Muhasebe ve müracaat gibi ilgili sürelerinde yazılı olduğu düzeltme fişinin bir nüshası mükellefe tebliğ edilir. Mükellef kendisine tebliğ yapılan tarihten itibaren tarafına iade edilecek parayı talep edip almadığı bir yıl içinde sahip olduğu hak ortadan kalkmaktadır. Vergi hatalarının ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlerden anlaşıldığı gibi düzeltme idare tarafından ya da mükellefin talebi üzerine yapılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci ve 122'nci maddelerinde düzeltmenin idarece re'sen veya talep üzerine yapılabileceği yazmaktadır. Madde 121'de açık bir şekilde hatalı olan vergilemeye ilişkin durumların idare tarafından tespit edilmesiyle re'sen düzeltme yoluna gidilmektedir. Aleyhine düzeltme yapılan mükellefin yapılan düzeltmeye karşı dava hakkı saklı bulunmaktadır. Madde 122'de vergi işlemlerindeki hataların mükellef tarafından vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak isteyebileceği açıklanmıştır. Yapılacak başvurunun elden yapılabileceği gibi posta yoluyla da yapılabilmektedir.

1.2.2. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi VUK'un 370'inci maddesinde düzenlenmiştir. Vergi idaresinin izaha davet yetkisi bulunan birimleri tarafından yapılan ön tespitler sonucunda vergi kaybına yol açan işlemlerin var olduğu fark edilirse mükelleften olaya dair açıklama istenmesidir(Çiçek ve Güneş, 2019, s. 15). İlgili birimlere yapılacak açıklamalar talep edilen konu ile sınırlı olur. Konu ile ilgili yapılan bu açıklama değerlendirmeler sonucunda yeterli bulunursa, mükellefin vergi ziyanına sebep olmadığı hükmüne varılır ve mükellefler vergi incelemesine veya komisyonlara yönlendirilmemektedir. Ancak konuya ilişkin yapılan inceleme yeterli bulunmazsa, mükellefe yasal düzenlemeler çerçevesinde indirimli bir şekilde cezalar uygulanmaktadır. İndirimli cezalar sonucunda mükellefler ağır cezalara karşı koruma altına alınmaktadır(Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, s. 58).

Uygulamaya getirilen bu müesseseyle; alacaklı vergi idaresi ile borçlu mükellefler arasındaki uyuşmazlık sayılarının azaltılması, vergi davalarına bakan mahkemelerin iş yükünün ve dava sayısının azaltılması, vergi idaresinin çalışma etkinliğinin yükseltilmesi, borçlu tarafından idareye ödenecek verginin daha kolay bir şekilde tahsil edilmesi, süreç içinde doğrudan mükellefle ilişki içinde bulunularak gönüllü vergi uyumunu da artırmak hedefler arasındadır(Çağlar, 2019, s. 201-202). Vergi idaresinin beklentisi vergilendirme

sürecinde uyuşmazlığa neden olacak herhangi bir etkenin ortaya çıkmamasıdır. Bu bağlamda izaha davet müessesesine dikkatle bakıldığında uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi açısından etkili bir yöntem olduğu fark edilmektedir(Buyrukoğlu, 2016, s. 164).

Mükellefin izaha davet edilebilmesi için gerekli şartlar aşağıdaki gibidir:

- İlgili vergi idaresi tarafından verginin ziyaa uğradığına işaret eden bulguların varlığına dair ön tespitlerin yapılmış olması,
- Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması ve takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması,
- Mükellefin vergi ziyasına sebep olduğuna dair ön tespitler yapıldıktan sonra hakkında ihbarda bulunulmamış olması,
- Yapılan ön tespitler sonucunda vergi ziyasına sebep olan olay kaçakçılığa dair olmamalıdır. Kaçakçılık suçlarına ilişkin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmiş olması durumunda ilgili belge tutarının 2024 yılı için 500.000 TL'yi geçmemesi geçtiği durumlarda toplam mükellefin yıl içindeki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini geçmemesi,

Bu tüm şartların yerine gelmesi durumunda “İzah Değerlendirme Komisyonu” mükellefe gerekli açıklamayı yapması için izaha davet yazısı tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili kişi komisyona izahatta bulunmalıdır. Bu şartlardan herhangi birinin gerçekleşmemiş olması izaha davet müessesesi uygulanmamaktadır(Şenyüz vd., 2023, s. 345).

1.2.3. Cezalarda İndirim

Vergi cezaları, vergi idaresince kesilen parasal cezalar ile ceza mahkemelerince verilen hapis cezalarıdır. Vergi idaresinin kestiği para cezaları; zamanında ödendiği ve dava konusu yapılmadığında veya yapılsa bile mahkemenin verdiği karara karşı kanun yolundan vazgeçildiğinin bildirilmesiyle çeşitli oranlarda indirimler uygulanmaktadır(Pehlivan, 2020, s. 143).

Cezalarda indirim müessesesi adından da anlaşılabileceği üzere sadece cezalar için geçerli bir indirim uygulamasıdır. Bu müessese ceza alan kişinin tek taraflı irade kullanabileceği bir yoldur. Burada alacaklı idare ile borçlu arasında pazarlık yöntemi ya da uzlaşma görüşmesi bulunmamaktadır. Cezanın tahsilat aşamasına gelindiğinde ödenen

cezadan mükellef adına kanunda belirtilen ölçülerde indirim uygulanması usulüyle işleyen bir müessesedir(Karakoç, 2014, s. 3638).

Cezalarda indirim müessesesi, vergi mükellefi ya da sorumluların bazı işlemler sırasında kasıt olmadan yanlış veya eksik bilgi bulunması nedeniyle vergi ziyana sebep oldukları durumlarda iyi niyetli olmalarının bir sonucu olarak ortaya çıkan fırsat görünümünde bir çözüm ortaya koymaktadır(Edizdoğan vd., 2019, s. 218).

Cezalarda indirim müessesesinin yararlanıcılarının kapsamında cezayla muhatap olan vergi sorumlusu ya da mükellefleri vardır. Cezaya muhatap olan kişiler Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren bütün vergi, resim ve harçlara dair vergi cezalarına; yani bu bağlamda vergi ziyana, genel ve özel usulsüzlük cezalarına karşı bu yola başvurabilmektedir. İndirimden faydalanmak isteyen kişiler cezanın kendilerine tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine giderek vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları için indirim isteğinde bulunabilirler(Yoruldu, 2022, s. 150).

Cezalar için uygulanacak indirim oranı her bir ceza için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre;

- Vergi ziyayı kabahati için kesin cezanın ilk seferinde yarısı, daha sonra tekrar kesilenlerde üçte biri;
- Genel usulsüzlük kabahati için kesilen cezanın her seferde üçte biri;
- Özel usulsüzlük kabahati içinde genel usulsüzlükte olduğu gibi her defasında üçte biri indirim olarak uygulanıp cezadan düşülerek ödenmektedir.

VUK'un 376'ncı maddesine göre indirimin uygulanabilmesi için çeşitli şartlar bulunmaktadır;

- Cezada indirimden yararlanmak isteyen mükellef veya vergi sorumlusuna ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün ilgili vergi dairesine başvurulması,
- İndirim konusu olacak cezanın hiç yargıya taşınmamış olması, süresinde dava açılıp taşınsa bile karara bağlanmamış davalar için yargı yolunda vazgeçildiğinin bildirilmesiyle cezada indirim isteminde bulunulabilir,
- Vergi cezasının tebliğinden itibaren 30 günün dolmasıyla ödenmesi gereken 1 aylık süre içinde vergi aslı ve indirim sonrasında kalan ceza kısmının ödenmiş olması,
- Cezada indirim isteminde bulunan yükümlünün ilgili tutar ve farkları vadesinde ya da teminat gösterip üç aylık süreç içinde ödemesi gerekmektedir. Ödeme yapılmaması halinde cezada indirim imkanından yararlanamaz. Bu durumda indirilmemiş ceza

tutarından vergi ziyat suçları kapsamında ceza ve gecikme zammı ödenmek zorunda olacaktır.



2. BÖLÜM: VERGİ UYUŞMAZLIKLARINDA UZLAŞMA KURUMU

2.1. Uzlaşma

Uzlaştırma kurumu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 ve Ek 12 maddelerinde düzenlenmiştir. Genel olarak uzlaşma, birden fazla tarafın bazı hak veya kazanımlardan karşılıklı olarak vazgeçerek anlaşmaya varmasıdır. Vergi hukukunda uzlaşma; İdare tarafından resen tahakkuk ettirilen vergiler, bunlarla ilgili yaptırımlar ve Vergi İadesi Kanunu uyarınca uygulanan yaptırımlar konusunda alacaklı vergi idaresi ile mükellefin vergi mahkemesine başvurmadan ortak bir noktada anlaşmasını sağlar. Uzlaştırma kurumu aracılığıyla mükellef ile vergi idaresi, idarece tam olarak resen ve idarece belirlenen vergiler ve bunlara ilişkin yaptırımlar ile vergi iadesi kanunu uyarınca uygulanan yaptırımlar konusunda, vergi dairesine başvurmadan anlaşmaya varırlar. Vergi mahkemesi tartışma yaratmadan, böylece tahsilatı hızlandırır ve yargı organlarının iş yükünü hafifletir, bu nedenle vergi yargısının hızlı ilerlemesi kaçınılmazdır.

Uzlaştırma kurumu, idarenin borçluya yargı yoluna başvurmaması karşılığında verdiği bir uzlaşma ya da müzakere aracı olmaktan öte, bu tür işlemlerin en doğru şekilde yapılmasını, borçlunun katılımını garanti altına almayı amaçlayan bir araçtır. Vergi adaleti ve eşitliğini garanti altına almak için uygulanan idari işlemlerde yükümlünün de yer almasını sağlamaktadır. Bu çabanın bir yan faydası da ihtilafı olaya ilişkin borçluyla varılan anlaşma kapsamında konunun yargıya intikal etmesinin engellenmesi olacaktır.

Uzlaşmayı kabul etmenin temel amacı, anlaşmazlıkları kolayca çözmek ve vergi kredisinin hazineye girmesi için gereken süreyi azaltmaktır. Uzlaştırma müessesesine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununa 1963 yılında 205 sayılı Kanunla eklenmiştir. Zaman içerisinde uygulamada bazı değişiklikler yapılmıştır. 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla uzlaşma kurumunda önemli bir değişiklik yapılmıştır. 3239 sayılı Kanun ile o zamana kadar sadece toplanan vergi ve yaptırımlar üzerinde yapılabilen uzlaşma olanağı, henüz var olmayan vergi ve yaptırımlar için de mümkün kılınmıştır. Halihazırda vergi kanunumuzda iki farklı türde mutabakat bulunmaktadır: “tahakkuk öncesi mutabakat” ve tarhiyat sonrası mutabakat. Uzlaştırma kurumuna ilişkin hükümler Vergi Usul Kanununun Ek 1-12 maddelerinde yer almaktadır.

ABD Gelir İdaresi (IRS) mutabakatı, gelecekte toplanabilecek büyük ancak belirsiz tutarlara kıyasla, toplanacak verginin derhal ve mümkün olan en yüksek oranda tahsil edilmesi yoluyla ilgili davanın kapatılması olarak tanımlamaktadır.

Vergi Usul Kanunumuzda uzlaşma müessesesi ile ilgili kanun hükmü bulunmasına rağmen hem vergi idaresi hem de denetim personeli tarafından yapılan yorum hataları sonucu tahsil edilen vergi ve cezalar kesilse dahi bu kesindir ve itiraz edilemez uygulama sırasında Vergi kanunlarında uzlaşmaya varılması halinde bu hatalar uzlaşma sonrasında tespit edilememektedir. Mükellefin konuyu vergi idaresine intikal etmesi halinde, daha önce yapılmış olan uzlaşma düzenlemesi iptal edilmeden, söz konusu vergi ve cezalar Vergi Usul Kanunu kapsamında gerekli incelemeler yapıldıktan sonra düzeltici hükümlere göre düzeltilebilecektir(Türkay, 2016, s.166). Türk vergi sisteminde; Adlarına vergi tahsil edilen ve ceza kesilen mükelleflerin uygulayabileceği tarhiyat sonrası uzlaşma ve verginin açıklanmasından önce mükelleflerin talep edebileceği vergi ve ceza öncesi uzlaşma olmak üzere iki farklı türde uzlaşma bulunmaktadır.

2.2. Uzlaşma Kurumunun Genel İşleyişi

2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellefin, henüz doğmamış ancak doğacak olan uyuşmazlığın, yargı mercilerine intikal etmeden, karşılıklı taviz ve tavizler yoluyla çözümlenmesi anlamına gelmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef arasında, bir vergi işlemi yapılmadan önce ikmalen veya resen, mali esaslara göre konulacak vergiler ve kesilecek cezanın miktarı konusunda müzakere ve karşılıklı anlaşma yapılmasıdır(Hocaoğlu, 2015, s. 494-495).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, sadece vergi inceleme sırasında tutulan raporlar esas alınarak salınacak ve vergi dairelerinin tarh etmeye yetkili olduğu vergi ve cezaları ilgilendirmektedir (VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı olarak kesilen vergi ve cezalar hariç). Nitekim TÖUY'nin 13. maddesinin son fıkrası uyarınca denetim raporu ilgili mükellefe ve komisyona sunulmadan uzlaşma yapılamaz. Bu açıdan;

- Takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerine tarh edilen vergi ve kesilen cezalar.
- İnceleme raporuyla ilişkilendirilmemiş ilave yapılan tarhiyatlar,

- İdare tarafından yapılacak tarhiyatlar,
- Geçte olsa gönüllü olarak verilen beyannameler üzerinden kesilecek cezalar,
- Pişmanlık şartlarına uyulmaması gerekçesiyle kesilen cezalar,
- Yerel yönetimlerin tarhına yetkili olduğu vergi, resim ve harçlar,
- Gümrük ve tek el idaresi tarafından yapılan tarhiyatlar, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilemez.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun ek 12'nci maddesi uyarınca, 2978 sayılı Ücretlilere Yönelik Vergi İadeleri Hakkında Kanunundan dolayı, fazla vergi iadesinin vergi denetiminden kaynaklanması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşma mümkün olmamıştır.

Vergi inceleme raporlarında hangi tarhiyat türünün önerilmiş olduğunun bir önemi yoktur. Fakat uygulanması önerilen cezaya bağlı olarak tarh edilecek vergiler uzlaşma kapsamının dışında bırakılabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin üçüncü bendine göre üç misli vergi ziyai cezası uygulanması tavsiye olan tarhiyatlar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Yükümlünün birden fazla vergi ziyasına sebebiyet verici fiillere sahip olduğu durumda herhangi birinin kaçakçılık ilişkisi olması tamamını kapsam dışında bırakmaktadır.

2.2.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği Madde 2'de kapsam açısından şu hükümler yer almaktadır; Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerce yapılan vergi incelemeleri göz önünde bulundurularak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarhiyat yapmaya yetkili olduğu vergi, resim ve harçların tamamıyla bunlara ait olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları (Kanunun 359'uncu yazılı sebeplerden dolayı vergi ziyai ortaya çıkarılması durumunda tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak eden kişilere kesilecek ceza hariç) girer.

2.2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergilendirme süreçlerinden biri olan tarh işleminden önce uzlaşmanın sağlanması amaçlanmıştır. Uzlaşmanın taraflarından biri vergi yükümlüsüken karşısında uzlaşının sağlanması için idareyi temsilen kimin olduğunun açıklanması gerekmektedir. İlgili kanunlarda uzlaşmadan bahsedilmiş fakat idareyi

temsilen bu görevi kimin yerine getireceği belirtilmemiştir. Temsil konusunda ortaya çıkan boşluk konuyla ilgili yönetmelik tarafından doldurulmuş idareyi kimin temsil edeceği sorusu çözüme kavuşturulmuştur. Buna göre incelemeyi yapan müfettiş veya inceleme yapmaya yetkili olan memurların olmasına göre komisyonların farklı olması şeklinde bir çözüm bulunmuştur(Şenyüz, 2013).

Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkili

Vergi müfettişleri, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında çalışan inceleme elemanlarıdır. Vergi müfettişlerinin çalışma yerleri, daire başkanlığı ve geçici çalışma yerleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi müfettişlerinin geçici görev yaptıkları yerdeki faaliyetleri turne olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca kendi daireleri dışında başka bir denetim dairesinde yaptıkları görevlere de turne denmektedir(Özyer, 2014, s. 1049). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde belirtildiği üzere, vergi müfettişlerince, daire başkanlıkları var olan yerlerde yapılacak vergi incelemesi için oluşturulacak uzlaşma komisyonu üç üyeden oluşur. Üyeler; Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Vergi Müfettişlerinin içinden seçilir. Ayrıca vergi müfettişlerinin seçilmesindeki karar yetkisi daire başkanlıklarına devredilebilmekte ve birden fazla komisyon kurulabilmektedir.

Komisyon gerekli vergi müfettişine sahip olmadığı durumlarda iki vergi müfettişi ve ilgili vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır. Komisyonun oluştuğu durumlarda en kıdemli müfettiş komisyon başkanlığı görevini yürütmektedir. Ayrıca vergi incelemesinde bulunan müfettiş komisyonda yer alamamaktadır. 2022 yılında yapılan düzenlemeyle gerek görüldüğü takdirde komisyon üye sayısını 5'e çıkarma yetkisi başkanlığa verilmiştir.

İncelemeye Yetkili Diğer Memurlar Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Komisyonun Teşkili

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde belirtildiği üzere, Vergi Dairesi başkanlığı kurulan yerlerde, kendisine yetki verilmiş memur tarafından yapılan incelemelerde komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya başkanın kendi yerine vekil tayin edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler veya vergi dairesi müdürlerinin içinde olduğu 3 kişiden oluşur. Gerektiğinde aynı koşullar altında birden fazla komisyon oluşturulabilmektedir. TÖUY madde 5'te

olduğu gibi burada da incelemeye katılan memur komisyon içinde yer alamaz. Fakat uzlaşma görüşmelerinde çeşitli açıklamalar yapmak için bulabilmektedirler.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinin 2'nci bendinde Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, inceleme yetkisine sahip diğer memurların yaptığı incelemelerde komisyon oluşumunun detayları verilmiştir. Burada komisyon; Defterdarın veya kendi yerine vekil tayin edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü hizmetini yerine getiren müdürden oluşmaktadır. İncelemede bulunan memur vergi dairesi müdürüyse Defterdar incelemeyi yapan vergi dairesi müdürü yerine başka bir vergi dairesi müdürünü komisyon üyesi olarak belirler.

Ayrıca Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinin 7'nci bendinde; Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde inceleme yetkisine sahip memur tarafından yapılan incelemelere karşın tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonlar kuruluşları itibariyle yer, yetki alanı, kimlerin dahil olacağı ve sekreteryaya işlerinin kimlerin sorumluluğuna verileceği Gelir İdaresi Başkanlığının yetki alanına bırakılmıştır.

Bölgesel Uzlaşma Komisyonunun Oluşumu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde; başkanlığın gerekli bulunduğu durumlarda uzlaşmayı bölgesel olarak yapabileceği hükmü yer almaktadır. Bölgesel olarak yapılacak uzlaşmaların komisyonunda yer alacak üyeler normal şartlarda Başkanlıkça belirlenmektedir. İlgili Daire Başkanlığına gerekli yetki verilmesiyle de komisyon üyeleri belirlenebilmektedir.

2.2.1.3. Uzlaşma Talebi, Süresi ve Daveti

Uzlaşma talebinin nasıl yapılacağı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8'inci maddesinde açıklanmıştır. İlgili kanun hükmü; mükellefin bizzat kendisi, yerine tayin ettiği vekili veya kanuni temsilcisi yazılı bir şekilde inceleme görevini yerine getiren vergi müfettişine veya bağlı bulunduğu Grup Başkanlığına ya da turne dediğimiz geçici çalışma yerindeki ekip başkanlığına başvurması icap etmek lakin uzlaşma tutanağında şerh düşülerek de yazılı başvuru sağlanmış olmaktadır. Anlaşılacağı üzere, uzlaşma başvurusunda bulunacak mükellefler, noterden tasdikli vekalet ile temsil edecek kişiler, tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarda ise yasak yükümlülüklerini yerine getiren kanuni

temsilcilerdir. Talep yapılırken yazılı şekil şartının aksine Vergi Usul Kanunu'nun 169. Maddesinde okur yazar olmayan mükelleflerin taleplerini sözlü olarak verebilecekleri bilgisine yer verilmiştir. Talep dilekçesi, 3071 sayılı Dilekçe Kanunu dikkate alındığında posta yoluyla gönderilme imkanına da sahiptir. Güncel iletişim araçlarından olan internet üzerindeki İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden de talep dilekçeleri verilebilmektedir.

Uzlaşma talebinde bulunma süresi açısından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi gerekli hükümleri içermektedir. Hakkında vergi incelemesine başlanmış olan kişiler, incelemenin başlamasıyla uzlaşmaya başvuru hakkına sahip olurlar. Sahip olunan bu hak incelemeye dair son tutanağın düzenlenmesine kadar varlığını korumaktadır. Son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süreçte uzlaşma talebinde bulunulabilir. Aynı yönetmeliğin 11'inci maddesinde mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde mükellef uzlaşmaya davet edilebilir. Uzlaşmaya davet edilmesi halinde, davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde uzlaşmaya başvuru yapılabilir. Mükelleflerin hükümlere uygun yaptığı uzlaşma başvurusunun usule uygun olduğunun tespit edilmesi ve süresi içinde yapılmış olmasıyla mükellef uzlaşma görüşmeleri için belirli gün belirtilerek davet edilir. TÖUY'nin 10'uncu maddesinde, talebin üzerine yetkili kişi komisyon başkanı ile iletişim kurarak uzlaşma gününü belirler. Uzlaşma günü ve saati bir yazı ile belirlenen günden 15 günden az olmamak şartıyla bildirilir veya inceleme tutanağına yetkili tarafından yazılır. Burada mükellefin talebi üzerine 15 gün kuralına riayet etmeden daha erken bir tarihe uzlaşma günü verilebilir. Bu süre TÖUY'nin 14'üncü maddesinde belirtildiği gibi mükellefin elinde olmayan mücbir sebep hallerinde uzatılabilmektedir.

Mükellefin uzlaşmaya yetkili kişilerce daveti Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde açıklanmıştır. İlgili kanun hükmü, mükellefin bilgisi dışında yapılan incelemeler sırasında, incelmeyi yapan yetkili herhangi bir koşul altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Burada davet yapılırken uzlaşma tarihinden 15 gün öncesinden müzakerenin yapılacağı yer ve zaman belirtilen yazının ekinde inceleme raporu da yer almak zorundadır.

2.2.1.4. Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma görüşmesi için çağrılan mükellef veya ceza muhatabı kişi, kendisine belirtilen tarih ve saatte görüşmeye katılabilir veya çağrıya rağmen ayarlanan gün ve saatte

toplantıya katılmayabilir. Uzlaşmaya katılmış olduğu durumda olağan bir şekilde uzlaşma koşullarına uygun bir şekilde sağlanabilir veya karşılıklı görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlanamayabilir. Ayrıca mükellef uzlaşmaya katılım sağlasa ve uzlaşma sağlasa bile bazı durumlarda uzlaşma temin edilememektedir. Uzlaşmanın temin edilememesinin sebebi mükellefin tutanağı imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamış olmasıdır(Tekin ve Can Avşar, 2019, s. 509-510).

2.2.1.4.1. Uzlaşma Görüşmelerine Katılmamak

Mükellef uzlaşma talebinde bulunmuş fakat uzlaşma için belirlenen yer, tarih ve saatte, görüşmeye gelmemiş ve katılım sağlamamışsa talep etmesine rağmen tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamamış olur. Bu durumda başvuruda bulunan mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkın ortadan kalkar. Eğer uzlaşma inceleme görevini yerine getiren memurun daveti üzerine yapılacaksa, mükellefin tebliğ için tespit edilen adresine uzlaşmaya davet yazısının gelmemiş olması veya adreste tebliğ yapılmasına rağmen belirlenen tarih ve saatte mükellefin uzlaşma görüşmelerine atılmamış olması durumunda uzlaşma sağlanamadığı anlamına gelir. Tebliğ yapılmaması veya yapılsa bile katılım sağlanmamış olması durumları tutanakla kayıt altına alınır. Kayıt altına alınan tutanağın bir kopyası uzlaşmaya varılamayan mükellefe gönderilir. Diğer bir kopyası da inceleme elemanına verilir. İncelemeyi yapan eleman tarafından mükellefe gönderilen uzlaşma davetiyesi üzerine, gönderilen davetiyenin tebliğ tarihinden itibaren ilgili kuruma herhangi bir başvuru gelmemesi durumunda veya davet edilenin uzlaşma istemediği durumunu bildirmesiyle isterse tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmektedir(Şenyüz, 2013).

Mükellef haklı bir sebebi gerekli mercilere sunarak toplantıya katılmayışına gerekçe gösterebilmektedir. TÖUY'nin 14'üncü maddesinde bu duruma dair açıklamalar şu şekilde yapılmıştır; belirlenen uzlaşma günü mükellefe bildirildikten sonra, mükellefin ortaya çıkan bir mücbir sebepte ötürü toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun toplanmasını engelleyecek bir gerekçenin ortaya çıkması durumunda belirlenen aynı gün içinde veya sonraki bir tarihte uygun tarih ve saat tekrarda belirlenip mükellefe bildirilerek ertelenebilmektedir.

TÖUY'de ve genel hukuksal kurallar çerçevesinde anlamamız gereken mücbir sebebin kavramsal tanımı; yerine getirilmesi gereken bir sorumluluğun kısmen veya tamamen, geçici veya daimi olarak engelleyen, bu özelliklerinden dolayı sorumluluğu ortandan

kaldıran veya yerine getirilmesini ve vadesini geciktiren veya sorumluluğun genel niteliklerini değiştiren, kişinin beklentisi içinde olmayan, beklentisi içinde olsa bile önüne geçemeyeceği deprem, sel gibi doğal afetler, genel durumu etkileyecek çapta isyan ve grev, hastalık, tutuklu olma hali, büyük çaplı ekonomik buhranlar, acil yurt dışı seyahatleri gibi farklı şekillerde ortaya çıkan bir olay veya durumdur(Uçak, 2011, s. 58).

2.2.1.4.2. Uzlaşma Görüşmelerine Katılmak

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin bizzat kendisi katılabileceği gibi usulüne uygun şekilde vekili de kendisini temsilen katılım sağlayabilmektedir. Uzlaşma görüşmelerini yerine getirecek vekilin burada avukat olması şartı bulunmamaktadır. Vekalet edecek kişilerin temsil yetkileri noterde tasdiklenerek mükellef adına vergi veya cezası miktarları üzerinden uzlaşma görüşmelerinde bulunabilirler(Şenses, 2021, s. 229-230).

Uzlaşmanın Sağlanamaması

Önceden belirlenmiş olan tarih ve saatte uzlaşma yerinde mükellef veya vekilinin bulunmasıyla uzlaşma görüşmesi başlamaktadır. Mükellef uzlaşma görüşmelerine katılır ve sonuç olarak uzlaşmadığını beyan ederse uzlaşma sağlanmamış olmaktadır. Uzlaşma sağlasa bile komisyonun düzenlediği uzlaşma tutanağına imza atmaması veya ihtirazı kayıtlı imza atmış olması durumları da uzlaşmanın sağlanmadığı anlamına gelmektedir. Yapılan görüşmeler neticesinde ortaya çıkan durumu belirten tutanak düzenlenir ve bir örneği komisyona katılan mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin uzlaşma yerinde tebliğden kaçınması durumunda tutanak posta aracılığıyla muhatabına gönderilir. Aynı tutanağın diğer bir örneği de inceleme elemanına verilir. Uzlaşmanın sağlanmamış kabul edilmesi yahut sağlanamamış olması durumunda incelemede bulunan görevli memur bu durumu uzlaşma tutanağında ya da hazırlamış olduğu inceleme raporunda belirtebilir. Bunların yanında ortaya çıkan durumu hazırda kullanılan evraklar yerine ayrı bir evrakla da bildirebilir(Nas, 2008, s. 179).

Mükellefin talebi üzerine yapılan görüşmelerdeki üzerinde uzlaşma sağlanamayan matrah farkına ilişkin komisyonun teklif ettiği miktar hazırlanacak olan tutanakta yer alır. Burada komisyonun durumu ve miktarları belirtmesinin sebebi mükellefin uzlaşma sağlayabilmesi için ek şansa sahip olmasını sağlamaktır. Ortaya çıkan ilave imkanla mükellefin görüşme sırasında dikkat etmediği hususları farkına varması, görüşmenin

psikolojik baskısının ortadan kalması sağlanmış olup sonradan daha sağlıklı bir karar verilmesinin önü açılmış olmaktadır. Mükellefe tanınan bu imkan süre açısından, uzlaşma tutanağı ile inceleme memurunun hazırlamış olduğu vergi inceleme raporunun vergi dairesine iletilmesiyle, vergi dairesinin yapacağı tarhiyata karşı dava açma süresinin son günü akşamına kadardır. Bu zamana kadar mükellef kendisine komisyonca yapılan teklifi kabul edebilir. Mükellef tutanakta belirtilen uzlaşma miktarlarını kabul ettiğini yazılı bir dilekçeyle vergi dairesine bildirirse bu zaman zarfında uzlaşma sağlanmış olur(Demirli ve Ayyıldız, 2019, s. 695).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefin tarhiyattan sonra yapılacak uzlaşmaya başvuru hakkı ortadan kalkmaktadır. Mükellefe bu aşamada hiç uzlaşma görüşmesi yapılmamış yahut uzlaşma görüşmesi için başvuru yapılmamış gibi vergi tarhiyatı yapılacak ve ceza uygulanacaktır. Burada uzlaşma sağlanamaması halinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkı ortadan kalksa da farklı yollara başvuruda bulunulabilir. Mükellefin cezada indirim ve dava açma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinden önce yazılı olarak uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirmesi şartıyla tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru imkanı bulunmaktadır(Buz, 2013, s. 1370).

Uzlaşmanın Sağlanması

Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda kısmi veya tam olarak uzlaşmaya varılabilmektedir. Mükellef idare açısından uzlaşmanın sağlanmış olması, iki tarafın tarh edilecek vergi ve kesilecek cezaların üzerinde anlaşması durumudur. Uzlaşmanın sağlanmadığı durumdaki gibi uzlaşma sağlandığında da durum tutanakla kayıt altına alınır. Tutanak, yazılı olarak düzenlenerek uzlaşmanın hukuki açıdan görünür olmasını sağlamaktadır. Tutanağı imzalaması gereken kişiler sırasıyla, komisyon başkanı, komisyon üyeleri, mükellef veya mükellef adına vekaleten bulunan kişidir. Düzenlenen tutanak uzlaşmak isteyen mükellefe tebliğ edilir. Uzlaşma tutanağı burada tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Düzenlenen tutanağın bir örneği de vergi dairesine gönderilmektedir(Esemen, 2022, s. 354-355).

Uzlaşmaya konu edilen vergi, matrah farkları itibariyle ayrılabilirdiği hallerde kısmi uzlaşma sağlanabilmektedir. Vergi matrah farkının bölünebilir olması ve mükellefin bir kısmı için uzlaşmak istemesi durumunda komisyona uzlaşmak istediği kısmı belirtmek

zorundadır. Belirtilen kısım üzerinde uzlaşmaya varılması halinde kısmi uzlaşma durumu tutanakta belirtilir. Uzlaşılan kısım ve uzlaşılmayan bölüm için ayrı ayrı bilgilere yer verilerek tutanak hazırlanıp inceleme raporu vergi dairesine gönderilmektedir(Aslan, 2018, s.757).

Uzlaşmaya dair tutanak vergi ve cezaların ödeme süresinden daha önce tebliğ edilmiş olursa kanuni ödeme zamanında ödenir. Ödeme süresi kısmen veya tam olarak geçmiş olduğu durumda ilgili mükellefe tebliğde bulunulmuşsa ödeme süresi geçenler kendilerine uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesinden itibaren bir ay içinde gerekli ödemelerini yaparlar. Uzlaşmaya dair ödeme rakamları kesin olsa bile ödemenin yapılmamış olması uzlaşmayı geçersiz duruma getirmez(Armağan, 2009).

Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma imkanından faydalanması halinde tarhiyatı yapılan vergi ve kesilen cezası kesinleşir. Uzlaşılan hususlar üzerinden herhangi bir yargı yolu ile dava açılmayacağı gibi farklı bir merciye de başvurulamaz. Bu sebeple mükellef tarhiyat sonra uzlaşma müessesinin imkanlarından da faydalanamaz ve Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddede bahsi geçen cezada indirimden yararlanamaz(Arslaner, 2016, s. 294-297).

Kısmi uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşılan kısmın ihbarnamesinin tebliğinden sonra üzerinde uzlaşmaya konu olmayan kısım için cezalarda indirim ve yargıda dava yolu kullanılabilir. Uzlaşma sonrası ödenmesi gereken tutar ödenmediği durumda cebri icra yolu ile tahsilata gidilmektedir. Mükelleften uzlaşılan vergi miktarları ve cezalarına ek olarak uzlaşılan vergi aslı için normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının hazırlanıp taraflarca imzalandığı tarihe kadar geçen zaman için gecikme faizi talep edilmektedir(Şenyüz, 2013).

2.2.2 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma; verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ya da her ikisini bir arada gerçekleşmesiyle ortaya çıkan bir başvuru yolu olduğu için tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmıştır. Mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği görüşünün yasal dayanağını Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1-10'uncu maddesi oluşturmaktadır(Güneş, 2022, s. 83). Uzlaşmaya konu olan işlem aslında idarenin mükellefe karşı başlattığı idari işlemdir. İdare hukukunda hukuka aykırı olarak yapılan idari işlemler normal şartlar altında düzeltilir ya da iptal edilir. Buna karşın idarenin başlattığı bir idari işleme karşı

uzlaşma yolunun bulunuyor olması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayan bir durumdur. Çünkü vergi idaresinin eline özgürce kullanabileceği takdir hakkı verilmektedir verilen hak hukuk devleti ve kanunilik ilkesiyle tam olarak ötüştük söylenemez(Şenyüz, 2013).

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru yapabilmek için öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından faydalanılmamış olması gerekmektedir. Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmuş olmasına rağmen belirlenen gün ve saatte uzlaşma yerine gelmemiş olması uzlaşma hakkından faydalanmadığı ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabileceği anlamına gelmez. Gerekli koşulların mükellefe sağlanmış olması ve davete icabet etmemiş olması tarhiyat sonrası uzlaşma yolunu kapatmaktadır. Mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma için görüşmelere gelmiş lakin komisyon tarafından kendisine teklif edilen tutarları kabul etmemişse tekrardan uzlaşma başvurusunda bulunamaz ve tarhiyat sonrası uzlaşma yolu tekrardan kapanmış olur.

2.2.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Kapsamı

Uzlaşma vergi cezaları için uygulanırken ayrıca bazı vergi kabahati cezaları içinde uygulanmaktadır. İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle birlikte resim ve harçlar dahil olmak üzere bunlara dair kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı içinde kalmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mükellefin beyanı üzerine yapılmış tarhiyatlar uzlaşma kapsamına alınmamaktadır.

Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na alanları ile ilgili kalmak üzere uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi yetkisi bırakılmıştır. Burada Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na bırakılan yetki İçişleri Bakanlığının görüşünü almak şartıyla bırakılmıştır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına bakıldığında ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatı yapılan vergilere ilişkin ortaya çıkan vergi ziyai kabahati girer. Vergi ziyai kabahatinde ağır nitelikte olan fiiller hariç tutulmuştur. Bu sebepten ötürü genel ve özel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmadığı için uzlaşma müessesesinin konusu da olmamaktadır(Aybarç, 2019, s. 68).

Ağır nitelikteki fiillerle meydana gelen vergi ziyai kabahatinin uzlaşma kapsamından çıkartılmış olması önemli ve incelenmesi gereken bir husustur. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında parantez içi hüküm olarak, VUK'un 359'uncu

maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyayı kabahatine sebep olunması hallerinde uzlaşmadan yararlanma imkanı olmayacaktır. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi sadece vergi kabahatleri açısından orta nitelikteki fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahati için mümkündür. Hafif nitelikteki fiiller ile işlenen vergi ziyayı kabahatinin mükellefin beyanda bulunurken kendi sorumluluğundan ötürü geç beyanda bulunmak ve vergi hesabı beyan üzerine tarhiyat yöntemiyle yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkan durumdan dolayı bu da uzlaşma kapsamına girmemektedir(Şenyüz, 2013).

Vergi veya cezaya muhatap olan mükelleflerin tarhiyat için gösterilen gerekçelerden birini kabul etmeyip diğerini kabul edebilmektedir. Bu yaklaşımla kanun mükelleflere matrah farkının bir kısmı için uzlaşma talebinde bulunabilme, bir kısmı için uzlaşmama imkanı sağlayarak kısmi uzlaşma imkanı tanımaktadır. Burada gözetilen fayda uzlaşılan matrah farkına denk gelen uyuşmazlık konusunun bir an önce sonlandırılıp, bu kısma denk gelen tahsilatların yapılmasıdır. Uzlaşma başvurusunda bulunulmayan kısım için kanun yolu açıktır (Dnş. 4. D.14.06.2020 tarih, E:1999/5635, K: 200/2810).

Kanuni olarak süresi geçtikten sonra verilen beyannamelerle VUK'un 371'inci maddesinde yer alan hüküm gereği pişmanlık talepli kabul edilen ancak kuralların ihlal edilmesi gerekçesiyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme alınan beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere dair kesilen vergi ziyayı cezaları da bu kapsamda tutularak uzlaşmaya konu edilebilmektedir(Şenyüz, 2013).

2.2.2.2. Uzlaşmaya Başvuru Şartları

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesine başvurabilmek için;

- Daha öncesinden tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmamış olmak,
- Muhatabına tebliğ edilen tarhiyatın ve cezanın tebliğinden itibaren 30 gün içinde uzlaşma isteğinde bulunulması
- VUK'un Ek 1'inci Maddesinde yer alana gerekçelerden birinin gösterilmesi gerekir.

Vergi veya vergi ziyayı kabahatine karşı uzlaşmaya başvurunun kabulü için kanunda belirtilen şartlardan en az birinin varlığı iddia edilmelidir.

i. Mükellefin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesinden dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuruda bulunacak kişinin vergi kanunlarına nüfuz edememesi yani yeterince anlamamış olması başvuru için kabul edilir şartlardan biridir.

Mükellefin kanuna nüfuz edemediği bilgisi üzerine bunun ispatı istenmektedir. Nüfuz etme durumu subjektif bir durum olup kişiden kişiye değişmektedir. Dolayısıyla nüfuz edememe gerekçesinin reddedilmesi zayıf bir ihtimaldir. Bir de kanun hükmü ilk defa uygulamada kişi tarafından kullanılacaksa gayet olağan bir durumdur. Lakin, aynı kanun hükmüne kişinin ikinci kez nüfuz edemediğini söylemesi ne kadar inandırıcı ve geçerli olacağı düşünülmelidir. Kanunlara yeterince nüfuz edemediğini kişi nasıl kanıtlayabilecek ve idareyi bu konu da ikna edecek? Özellikle fazlaca ve kapsamlı bir şekilde değişikliğe uğrayan vergi mevzuatını, eğitim seviyesi çeşitlilik gösteren mükellefler hatta vergi idaresi personelleri, uzmanlar bile anlamada güçlük çekebilmektedir. Bu sebepten ötürü nüfuz edememe geçerli bir neden olarak sürekli yer almaktadır(Şenyüz, 2013).

Ancak bu sunulan gerekçe kişiyi sadece tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmasını sağlamaktadır. Gerekçe kişiyi tamamen cezadan kurtaran bir şey değildir. Kişilerin burada eğitimine sosyal durumlarına da bakılır. Bilgili birinin nüfuz edememe durumu kabul gören bir durum değildir. Örnek vermek gerekirse bir mali müşavirin kendi faaliyet alanında defter tutmak gibi bir görevi anlamamış olması geçerli değildir.

ii. Mükellefin “yanılma” durumu içinde olması

Yanılma hali, yetkili makamlar tarafından mükellefe yazı ile yanlış bir açıklama yapılması ya da uygulamada olan bir hüküm üzerinde görüş değişikliğinin olmasıyla yanlışla yönlendirilmesidir. VUK 369 Vergi hukuku açısından bir kişi yanılma haline düştüğü zaman uzlaşmaya başvuru için gerekli sebep ortaya çıkmıştır. Yanılma aslında vergi cezalarının ortadan kaldırılması için kullanılan bir yoldur fakat şartları varsa uzlaşmaya başvuru gerekçesi olarak da kullanılabilir.

iii. Tarh işleminin “vergi hatası” içermesi

Vergilendirme hataları uzlaşmaya başvuru sebebi olarak sayılmıştır. Vergi Usul Kanunun Madde 116, 117, 118 sırasıyla vergi hatası, hesap hatası ve vergilendirme hatalarının unsurlarının neler olduğunu hüküm altına almaktadır.

Uzlaşma talebi için kişiler hesap hataları ve vergilendirme hataları haricinde maddi hatayı da gerekçe gösterebilmektedir. Hatanın maddi özelliğinden belge ve defterlerde veya görevli memur tarafından vergi hesabı yapılırken işlem, yazı ve hesaplarda yapılmış hataların tespit edilmesi anlaşılır(Candan, 1995). İdarenin hatalı işlem yapması iddiası

uzlaşmaya başvuru şartı olarak kabul edilmiştir. Hata varlığında uzlaşma sağlanmış olmasa bile vergi mahkemesine dava açma imkanı bulunmaktadır.

iv. Yargı ile idarenin görüş farklılığı içinde olması

Somut olayların değerlendirilmesi sırasında yargı ve idare farklı görüş beyan edebilir. Mükellef açısından bir uygulama için iki farklı görüşün bulunması karmaşa hali oluşturacaktır. Ne yapacağı konusunda tereddüde düşen mükellef, durumu bildirerek uzlaşmaya başvurma sebebine sahip olmaktadır.

2.2.2.3. Uzlaşmaya Başvuru Şekli

Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesinin vergi idaresine verdiği yetkiyle idarenin yaptığı tarhiyata karşı uzlaşma talebinde bulunulabilir. Üzerinde durulması gereken nokta, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliği ve idarenin daveti ile değil doğrudan mükellefin veya ceza muhatabının talebi ile sürecin başlamasıdır. Alacaklı taraf burada Vergi Denetim Kurulu birimlerinden Gelir İdaresi Başkanlığı birimlerine geçmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesine göre, mükellef bizzat kendisi, noterden yetkilendirdiği vekili ya da küçük ve kısıtlı gibi kişilerin kanuni temsilcisi vasıtasıyla dilekçe ilgili birime verilmektedir. Bu verilecek dilekçe taahhütlü postayla gönderim ya da İnteraktif Vergi Dairesi aracılığıyla da bildirim imkanına sahiptir.

Muhatabına bildirilen ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın miktarı bölünmeden tamamı için uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Uzlaşmaya konu edilen vergi ve ceza miktarları için kısmi uzlaşma başvurulamayacağı hükmü Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal edilerek kısmi uzlaşmanın yolu açılmıştır. Ortaya çıkan hükümden anlaşılacağı üzere tarhiyat sonrası uzlaşmayla bir ortak yönü de kısmi uzlaşmanın yapılabiliyor olmasıdır. 3071 sayılı Dilekçe Kanunu hükümlerine göre ilgili makama mükellef ya da ceza sorumlusu tarafından dilekçenin sunulmasıyla uzlaşma süreci başlamış olmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı bir özelliği ise tarhiyat idari işlemine sahip olmasıdır. Süreler uzlaşma usulü açısından da önemli bir yere sahiptir. Uzlaşma talebi süresi, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği madde 9'da vergi veya ceza ihbarnamesinin ilgisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır şeklinde hüküm altına alınmıştır. Vergi mükellefine ya da sorumlusuna vergi veya ceza ihbarnamesi tebliğ edildiğinde ilgilinin uzlaşma, cezada indirim ve yargı imkanı bulunmaktadır. Uzlaşma talebinde

bulunma süresi, ihbarnamenin muhatabına tebliğinden itibaren işlemeye başlar, resmi tatil günlere süreye dahil olmakta ve sürenin son gününün resmi tatile rastlamasıyla bitiş günü ilk işgününe ertelenmektedir(Güneş, 2022, s.110).

Adli tatilin uzlaşma süresini durdurmamaktadır. 2577 İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenen 20 Temmuz – 31 Ağustos adli tatil sürecinin uzlaşma süresi açısından çalışmaya ara verme imkanı sağlamazken dava açma süresi açısından etkisi bulunmaktadır. Ancak 1 Temmuz -20 Temmuz mali tatil sürecinin uzlaşmaya etkisi bulunmaktadır. Tarh edilen verginin veya kesilen cezanın uzlaşma süresinin son günü mali tatile veya mali tatilin bitiminden sonraki 7 güne rastlaması halinde mali tatilin bitiminden sonraki 7’nci günün sonuna kadar uzar. Lakin malim tatilden önce uzlaşma talep etmiş mükellefe 1 ile 20 Temmuz arasındaki mali tatil döneminde uzlaşma günü verilmişse uzlaşma görüşmelerini etkilemez(Şenyüz, 2013).

Uzlaşma dilekçesinde bulunması gereken asgari bilgiler:

- Mükellefin adı, soyadı veya unvanı ve adresi,
- İşlemler için bağlı bulunduğu vergi dairesinin adı, dairenin bulunduğu yer,
- Hesap numarası,
- Vergi ve cezanın nevi, miktarı,
- İhbarname tarih ve numarası,
- Uzlaşmaya dair durumların açıklanması,
- Tarih ve imza,

Asli olarak bulunması gereken bilgiler adı, soyadı veya unvanı ile tarih ve imzadır. Eksik olması durumunda uzlaşma talebi geçersiz sayılmaktadır(Öztürk, 2018, s. 10).

2.2.2.4. Uzlaşma Komisyonları

Vergi veya cezaya ilişkin anlaşmazlık mükellef ile vergi dairesi arasında ortaya çıkmaktadır. Komisyon uzlaşma görüşmeleri sırasında bulunduğu konum itibariyle alacaklı olan vergi dairesinin tarafını temsil etmektedir. Bu açıdan komisyona bakıldığında taraflar arasında arabulucu gibi değil daha çok uyuşmazlığın idare tarafı olarak görev yapmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı komisyonların oluşturulmasını, miktar, yer ve konu olarak belirlenme yetkisini elinde bulundurmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği Madde 4 uzlaşma komisyonlarını şu şekilde sınıflandırmaktadır;

- Vergi dairesi uzlaşma komisyonları,

- Defterdarlık uzlaşma komisyonu,
- Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu,
- Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu,
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu.

2.2.2.5. Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde atıf yapılan Ek 1'inci madde kapsamında ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş vergi, resim ve harçlar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarından hangisi için gerekli olması halinde uzlaşma kurumuna başvuruda bulunulabileceği ve uzlaşma için oluşturulan komisyonların bakabilecekleri uzlaşmaya konu vergi, resim harç ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza miktarının belirlenmesi açısından genel söylemde Bakanlık (iz özel idareleri ve belediyelerin topladığı vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı'nın görüşünü almak şartı altında Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı) yetkilendirilmiştir. Bakanlığa verilen bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının üzerinde uzlaşma sağlayabilecekleri vergi, resim, harç, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının üst miktarları genel tebliğlerle belirlenmektedir.

Komisyonların yetkisel sınırlarını çizen etken burada vergi miktarlarıdır. Vergi miktarı parasal tutar olarak dikkate alınmaktadır. Uyuşmazlığın konu edildiği il, ilçe ve komisyon durumlarına göre miktarlar değişiklik göstermektedir. Parasal sınıra göre uzlaşma görevi ilgili birime aktarılmaktadır. Uzlaşma için komisyon görevlendirmede parasal tutarın hesabı yapılırken vergi aslı dikkate alınmaktadır. Vergi tarhiyatının yanında vergi aslına bağlı kesilen vergi cezası dikkate alınmamaktadır. Vergi cezasının parasal tutarın hesaplanmasında dikkate alınmamasının yasal dayanağı VUK. Gn. Teb. No:372'nin ilk cümlesidir. Bu ilk cümlede yer alan “uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi miktarları” ifadesi sınır için sadece vergi miktarının dikkate alınacağını açıkça belirtmiştir(Şenyüz, 2013).

Hazine ve Maliye Bakanlığı yayınladığı bir iç genelgede uzlaşma başvurusunu sadece vergi aslına ait kesilen ceza için yaptığı hallerde bile, ilgili uzlaşma komisyonunun belirlenmesini uzlaşmaya konu edilen vergi cezasının hesaplanmasında dikkate alınan vergi aslı açısından belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Yapılan bu açıklamalardan

sonra vergi tarhiyatı ve ceza ister ayrı ister birlikte uygulanmış olsun dikkate alınacak değer vergi miktarıdır(Özyer, 2014).

Zaman ve tarhiyata konu olan vergilerin farklılığı açısından yetki sınırına da değinmek icap etmektedir. Uzlaşma komisyonlarına vergi miktarları üzerinden yetki verildiğine göre, aynı veya farklı bir türde vergiye dair yapılacak olan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat işlemi yetki bakımından ayrı bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse Gelir ve KDV için tarhiyat yapıldığı durumda yetki her vergi için ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Aynı türde bir verginin farklı vergilendirme dönemine ait tarhiyatı söz konusu olduğunda da her bir dönem için yetkisel sınır ayrı ayrı dikkate alınmalıdır(Şenyüz, 2013).

2.2.2.6. Uzlaşma Talebinin Ön İncelemesi

Mükellef tarafından uzlaşma başvurusu yapıldıktan sonra doğrudan uzlaşma aşamasında geçilmemektedir. Öncelikle işlemlerle ilgilenen sekreteryaya görüşmelerin başlamasından önce talebin ön incelemesini yapmaktadır. Ön inceleme için talebin şekli açıdan uygun olup olmadığına, talep için koyulan sürelerle uyulup uyulmadığına, uzlaşma komisyonunun görev yetkisine girip girmediğine bakılır(Kaneti vd., 2019, s. 451). Yapılan ön incelemede yetkili uzlaşma komisyonudur, bu inceleme yetkisi vergi idaresi tarafından kullanılamamaktadır (Danıştay, 9. D., 15.05.1985, 2370/95).

Daha detaylı bir şekilde incelemek gerekirse şekil olarak incelenmesinden anlaşılması gereken şey, dilekçede bulunması gereken unsurların dahil edilip edilmediği, başvurunun bizzat muhatap kişi tarafından ya da resmi bir şekilde vekaletle sahip vekil veya küçük ve kısıtlılar için belirlenen kanunu temsilciler tarafından yapılıp yapılmadığının kontrolüdür. Uzlaşma talebinin süre açısından incelenmesi de vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılıp yapılmadığı üzerinden olmaktadır. Uzlaşmaya taraf olabilmesi açısından da komisyonun yetki incelemesi talep edilen vergi veya cezanın yer, konu ve miktar açısından uygun olmasıyla onaylanır(Şenyüz, 2013).

Yapılan talebin süresinde yapılmadığı ya da usul şartlarına uygun olmadığına reddedilir. Uzlaşma yönetmeliğinde reddedileceği söylene de uzlaşmaya konu olan miktar bakımından ön inceleme yapan komisyonun yetki sınırı aşıyorsa, talep yetkili komisyona aktarılmaktadır. HMB genel tebliğince uygulama yapılmaktadır.

2.2.2.7. Uzlaşmaya Davet

Yapılan ön incelemeler sonucunda uzlaşma talebinin zamanında usul kurallarına uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetki alanı içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma görüşmelerine bizzat katılması veya noter vasıtasıyla düzenlenen vekaletnameyle resmi vekil tayin edilen kişinin bulundurulması, uzlaşma görüşmesi için belirlenen tarih, yapılacağı yer ve saat komisyonun sekreteryası tarafından görüşme için belirlenen tarihin en az 15 gün öncesinden mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye riayet edilmeden daha önceki bir tarih uzlaşma görüşmesi günü olarak belirlenebilmektedir. Uzlaşma davet yazısı ilgisine Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir(Şenyüz, 2013).

2.2.2.8. Uzlaşma Görüşmeleri

Uzlaşma görüşmelerinde taraf olarak idareyi temsilen uzlaşma komisyonu diğer tarafta ise vergiye veya cezaya muhatap olan mükellef bulunmaktadır. İdare kısmını temsil yetkisi yukarıda belirtilen yetki sınırlarına göre uzlaşma komisyonlarına bırakılmıştır. Mükellefin doğrudan kendisi ya da uzlaşma görüşmelerine katılması için noterden resmi bir şekilde yetkilendirilen vekilin daha önceden sekreteryaya tarafından bildirilmiş olan yer, tarih ve saatte bulunmasıyla görüşmeler başlamaktadır(Şenyüz, 2013).

Uzlaşma görüşmelerine taraflar dışında uzlaşma talep eden mükellefin istemiyle, bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci (örneğin, market sahibi olan mükellefin ticaret ve sanayi odasından bir temsilci bulundurması) ve bir meslek mensubu (örneğin, mükellef adına hesap ve defter tutma yükümlülüğünü yerine getiren mali müşavir) veya avukat bulunabilmektedir. Bu kişilerin uzlaşma görüşmelerine atılmalarındaki gerekçe, uyuşmazlık konusuyla ilgili mesleki alanlarda görüşlerini açıklamaktır. Belirtilen meslek mensupları ile avukatların uzlaşma görüşmelerine katılabilmesi için sözleşme, vekalet gibi hukuki bir belgeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu belgenin aslı veya tasdikli örneğinin uzlaşma görüşmeleri sırasında komisyona ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu kişiler komisyon üyesi olmadıkları için uzlaşma sonucunda oluşturulacak tutanaklara imza atamazlar(Küçükkaya, 2020, s. 255).

Uzlaşma görüşmelerine mükellef adına vekil olarak katılan kişinin avukat olma zorunluluğu yoktur. Zorunlu olmamasının sebebi uzlaşma sürecinin yargıya bağlı bir süreç olmayıp idari süreç içinde yer alan bir süreç olmasıdır. Bununla birlikte, uzlaşma

görüşmelerinde mükellefi temsil edecek ve mükellef adına imza yetkisini kullanacak kişinin özel olarak yetkisinin bulunması gerekmektedir(Yılmaz, 2017, s. 125).

Uzlaşma görüşmeleri genel olarak mükellef ve komisyon arasında oranların konuşulduğu bir pazarlık şeklinde geçer. Komisyonlar, uygulamada ağırlıklı olarak cezada indirim yapmayı benimsemiştir. Ancak her ne kadar böyle bir eğilimde olsalar da mutlak olarak sadece cezada indirim söz konusu olmaz. Genel eğilimi mükelleflerin ödeme güçleri, gecikme durumunda uygulanacak faizlerin yüksekliği ve yargı organlarının benzer konularda verdikleri görüşler göz önünde bulundurularak vergi aslında da indirim uygulaması söz konusu olmaktadır. Komisyonlarda genellikle tarhiyatın gerekçeleri tartışmaya konu olmazken daha bağımsız olduğu görüşüyle Merkezi Uzlaşma Komisyonunda bu durumda tartışıldığı ve vergi aslı açısından da önemli indirimlerin yapıldığı gözlemlenmiştir(Şenyüz, 2013).

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin katılıp katılmamasına, katılsa bile uzlaşma tutanağına imza atmaması hallerinde uzlaşmanın sağlanması açısından farklı durumlar ortaya çıkabilmektedir.

2.2.2.8.1. Uzlaşma Görüşmelerine Katılmamak

Mükelleflere yapılan uzlaşma görüşmesine davete rağmen mükellefin görüşmeye katılmaması veya katılamamış olması halinde doğal olarak görüşmenin sağlanması mümkün değildir. Bu koşullar altında uzlaşma görüşmesini yerine getirmek için gerekli olan maddi şartlar oluşmadığından uzlaşma sağlanamamış kabul edilir. Mükellefin görüşmeye gelmeme yahut gelememe durumu geçerli bir sebebe dayandırılması durumunda ilgili durumun en geç toplantı saati gelmeden komisyona bildirilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda uzlaşma sağlanamadı olarak değerlendirilmez yeni bir gün ve saate ertelenir. Ertelenen gün, yer ve saat ayrıca mükellefe bildirilmelidir(Şenyüz, 2013).

Ayrıca uzlaşma görüşmelerinin belirlenen gün ve saatte sonuçlandırılmadığı ya da daha ayrıntılı bir şekilde uzlaşma konusunun incelenmeye veya araştırılmaya muhtaç olması halinde uzlaşma görüşmesi aynı gün içinde belirlenen ya da daha sonraki bir zaman diliminde belirlenen bir tarihe mükellefe bildirilmek şartıyla ertelenebilmektedir. Söz konusu durum komisyona dahil olan başkan ve üyeleri tarafından imzalanarak bir

tutanakla tespit edilir. Yetkililerce imzalanan tutanak saklanmak üzere uzlaşma dosyasında saklanır.

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılamaması haklı bir gerekçeyle desteklenmiyorsa uzlaşma temin edilememiş yani sağlanamamış sayılmaktadır. Uzlaşmanın sağlanmamış olması tutanakla tespit edilir. Bu durumda, aynı vergi veya ceza için yeniden uzlaşma görüşmesi talep etme hakkı bulunmaz. Mükellefin bu durumda çeşitli imkanları oluşmaktadır. Mükellef kendine tanınan bu haklardan herhangi birini kullanıp kullanmamakta özgürdür. Bu haklar, cezalarda indirim ve yargı süreci olan dava açma yoludur(Hocaoğlu, 2015, s. 501; Şenyüz, 2013).

Cezalarda İndirim: Cezalarda indirim için başvuruda bulunan bir mükellef süresi içinde uzlaşmaya da başvurma hakkına sahiptir. Bu durumda kendi çıkarları doğrultusunda ya cezalarda indirimden yararlanır ya da uzlaşma sonucuna göre uzlaşma yoluna gider. Mükellef cezada indirime başvurmadan doğrudan uzlaşmaya başvurmuş ve cezada indirim süresini kaçırmışsa, VUK Ek m. 9 mükellefin cezalarda indirime başvurabilmesi için ek bir imkan sağlamıştır. Kanun hükmünde anlaşılan göre cezaya muhatap olan uzlaşma tutanağı imzalanıncaya kadar uzlaşma isteğinden vazgeçtiğini komisyona bildirmesiyle cezalarda indirim hakkından yararlanabilecektir. Cezalarda indirime başvuru süresi uzlaşma süresinin sonuna sarkmasından dolayı cezalarda indirim hakkından faydalanma süresi de uzamış sayılmaktadır(Karakoç, 2014, s. 3658-3661).

Dava Açma: Kanunda belirtilen süre içinde uzlaşma talebinde bulunup uzlaşmaya varamayan mükellef dava açma yoluna gidebilmektedir. Mükellef aynı vergi veya ceza için uzlaşma görüşmesi talep etmeden önce dava yoluna başvurmuşsa dava, uzlaşma komisyonunun konuyu neticelendirmesini beklemekte ve vergi mahkemesi incelemeye başlamamaktadır. Aksi halde sonuç beklenmeden vergi mahkemesi incelemeye başlar ve karar çıkarırsa karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef, tarhiyatı yapılan vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın sağlanmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ edilmesinden itibaren genel hükümler çerçevesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş yahut hali hazırda işleyen süre 15 günden az kalmışsa süre 15 güne uzamaktadır. Literatürde bu süre ek dava açma süresi adı altında kullanılmaktadır. Mükellefin uzlaşmaya başvurmadan önce dava açtığı durumda uzlaşma sağlanamamış olursa vergi dairesi tarafından uzlaşmanın sağlanmadığı durumu vergi dairesine bildirilmektedir.

2.2.2.8.2. Uzlaşma Görüşmelerine Katılmak

Uzlaşma görüşmelerine mükellefin bizzat kendisinin katılması veya vekilinin katılmasıyla iki sonuç ortaya çıkmaktadır, uzlaşmanın sağlanması ve sağlanamaması.

2.2.2.8.2.1 Uzlaşmanın Sağlanamaması

Mükellefin veya temsilcisinin uzlaşma görüşmelerine katılmasına rağmen uzlaşma olumlu bir şekilde sonuçlanmayabilir. Uzlaşma sağlanamaması hali, mükellefin uzlaşma görüşmesine katılmasına rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaması ya da tutanağı imzalarken ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesiyle ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak uzlaşma sağlanamamış olmaktadır. Bu koşullar altında mükellef cezalarda indirim hakkından yararlanabileceği gibi dava açma için verilen süre bitmiş yahut 15 günden az kalmışsa uzlaşmanın sağlanamadığı belirtilen tutanağın düzenlendiği günü takip eden 15 günlük süreç içinde dava açma yoluna gidilebilmektedir.

Mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılmasına rağmen komisyonca yapılan teklifi kabul etmediği durumlarda ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda komisyonun son teklif tutarları tutanağa geçirilir ve oluşturulan tutanak mükellefle birlikte imzalanır. Bu koşullar altında da uzlaşma sağlanamamış olmaktadır. Ancak burada mükellefe ilave bir fırsat olarak, komisyonun dava açma süresinin sonuna kadar sunduğu teklifin geçerli olmasıdır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklifini kabul etme hakkına sahip olur, teklifi kabul ettiğini de vergi dairesine dilekçeyle bildirerek uzlaşma sağlayabilir(Sezer, 2015, s. 56).

Mükellefin komisyon tarafından yapılan teklifi dava açma süresinin sonuna kadar kabul etme hakkına sahip olmasıyla birlikte, teklifin kabul edildiğine dair dilekçenin, tutanağın mükellefe tebliğinden itibaren başlayarak 15 günlük ek dava açma süresi içinde verilmesi gerekmektedir. Verilen ek dava açma süresi adli tatile rastladığında dava açma için oluşacak son başvuru tarihi komisyonun hali hazırda bulunan teklifinin de geçerliliğini uzatacaktır. Böylece adli tatil boyunca uzayan dava açma süresi teklifin kabul süresini de uzatmış olur(Küçükkaya, 2020, s. 267-268).

Mükellefin uzlaşmaya katılmasına rağmen tutanağı imzalamamasıyla, uzlaşma sağlanamamış olması arasında büyük fark bulunmaktadır. Komisyonca sunulan tutanağın imzalanmaması halinde ortada bir teklif bulunmamaktadır. Uzlaşma sağlanmamasına

rağmen tutanağı imzalayan mükellef açısından ise teklif hali hazırda dava süreci boyunca kabul edilebilir bir şekilde beklemektedir(Eroğlu ve Eftekin, 2015, s. 237-239).

Komisyon tarafından uzlaşma tutanağı düzenleninceye kadar mükellef cezalarda indirim talebinde bulunabilir. Ayrıca uzlaşma görüşmelerinin olumlu sonuçlanmadığına dair tutanağın kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde dava yoluna da başvurabilmektedir(Yoruldu, 2022, s. 154).

2.2.2.8.2.2. Uzlaşmanın Sağlanması

Uzlaşma sağlanması, idare ile mükellefin pazarlıkları sonucunda eski durumu bir kenara bırakarak yeni koşullar altında anlaştıkları hukuki bir ilişki durumudur. Uzlaşma görüşmelerinden olumlu sonuç çıkıp tutanağın taraflarca imzalanmasından sonra tek tarafı olarak tutanaktan vazgeçilmesi yahut tutanağın iptal edilmesi mümkün değildir. Çünkü burada yeni oluşan hukuki durum sözleşme özelliğindedir(Şin, 2019, s. 317). Düzenlenen uzlaşma tutanağı kesin niteliktedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi burada da tutanak uzlaşma sözleşmesinin hukuki görünür yüzü olup geçerli olması için yazılılık şartı aranmaktadır. Bu açıdan üzerinde kısmen de olsa uzlaşmaya varılan uyuşmazlıklar da tutanaklarla tespit edilen durumlar için dava açılmaz ayrıca hiçbir merciye şikayette bulunulamaz(Taşci, 2010, s. 78). Lakin, uzlaşma tutanağında belirlenen hususlar açısından ne bir şekilde belli olan ve ağır sakatlıklar söz konusuysa yani sözleşme hukukuna aykırı durumları barındırıyorsa ilga edilebilir.

Uzlaşma sağlandığına dair tutanağın idare ve mükellefçe imzalanmasından sonra bir nüshası mükellefe tebliğ edilir. Mükellefe tebliği yapılan tutanak aynı zamanda tahakkuk fişi yerine de geçmektedir. Düzenlenen uzlaşma tutanağının bir nüshasının da vergi dairesine ulaşmasıyla uzlaşma öncesinde tarh edile vergi veya kesilen ceza uzlaşma sağlanan şartlara göre düzeltilmektedir. Uzlaşma görüşmesi sonucunda düzenlenen tutanaklar içeriğinde vergi hatası barındırması halinde bu hata uzlaşma görüşmesinin tekrar sağlanmasıyla giderilebilmektedir. Uzlaşılan tutarlar açısından vergi dairesinin hatası tespit edilmesi durumunda hatanın genel hükümlere göre düzeltilmesi gerekmektedir(Tekin ve Can Avşar, 2019, s. 512).

Üzerinde uzlaşma sağlanan vergi cezaları hakkında cezalardan indirim hakkı bulunmamaktadır. Uzlaşmanın olumlu sonuçlanmasıyla mükellef karşı dava yoluna

gitmemesine rağmen uzlaşma öncesi dava açmışsa, uzlaşmanın sağlandığı bilgisi görevli mahkemenin bilgisine sunularak davanın reddolunması sağlanır.

Uzlaşmanın sağlanmasıyla ortaya çıkan yen bir durumda vergi veya cezaların ödeme mükellefiyetinin ortaya çıkmasıdır. Uzlaşma görüşmelerine konu olan vergi ve cezalara dair dair düzenlenen ve mükellefe tebliğ olan uzlaşma tutanağı tarih bakımından vergi ve cezanın vadelerinden önce tebliğ edilmişse kanuni vadesinde, vadesinden sonraki bir tarihte tebliğ edilmişse bir ay içinde ödenir. Vadesi geçtikten sonra yapılan ödemeler için ödeme sırasında ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Vergi veya ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olması bu iki alacağı kamu alacağı olarak kesin bir hale getirir. Ulaşılan bu durumdan sonra uzlaşmaya dair hesaplanan tutarların ödenmemesi uzlaşmanın geçerliliğini etkilemez(Toker ve Tekin, 2022, s. 2157).

Uzlaşma vergi veya cezanın bir kısmına göre sağlanmışsa, uzlaşma dışında kalan kısım için, komisyon sonrasında sahip olunan dava açma süresi içinde uzlaşılan tutarın ödenmesi, cezalarda indirim ve daya yoluna gitmeye engel teşkil etmemektedir.

3.BÖLÜM: UZLAŞMA VERİLERİNİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ

3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya dair uzlaşmaya konu dosya sayısı, uzlaşılan dosya, uzlaşılan vergi miktarı, uzlaşılan ceza miktarlarına ilişkin veriler tablo ve grafikler halinde aşağıda yer almaktadır.

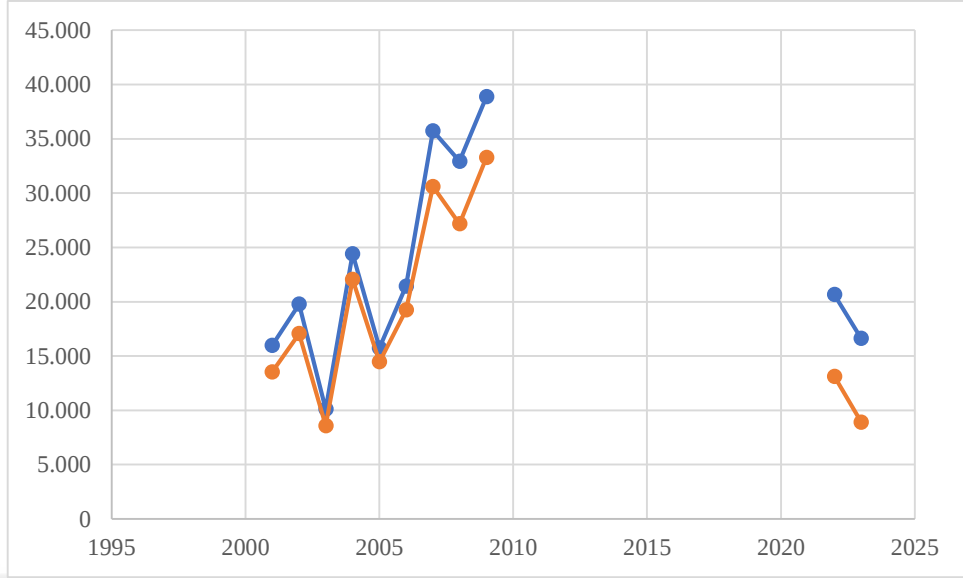
3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Dosya Sayıları

	Uzlaşmaya Konu Dosya	Uzlaşılan Dosya	Oranı
2001	15.989	13.543	84.7
2002	19.770	17.056	86.3
2003	10.104	8.584	85
2004	24.417	22.050	90.3
2005	15.745	14.465	91.9
2006	21.431	19.236	89.8
2007	35.734	30.604	85.6
2008	32.937	27.171	82.5
2009	38.873	33.274	85.6
2022	20.657	13.122	63.5
2023	16.622	8.904	53.6

Tablo 1: Uzlaşmaya Konu Dosya ve Uzlaşılan Dosya

Kaynak: GİB 2001-2009 Faaliyet Raporları; VDK 2022-2023 Faaliyet Raporları

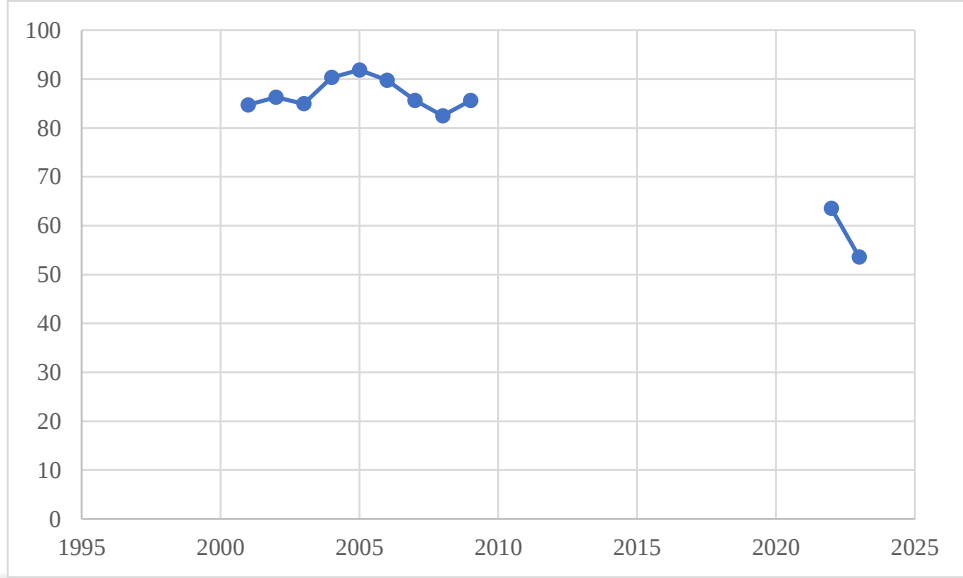
Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesine dair uzlaşmaya konu dosya ile uzlaşılan dosya sayısı 2001-2009 döneminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yıllık faaliyet raporlarında yer almaktadır. Daha sonrasında tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinin raporlanması Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılmıştır. 2012-2023 yılları için VDK faaliyet raporlarında TÖU sonuçlarında sadece 2022 ve 2023 yılları için uzlaşma dosya miktarları hakkında bilgi verilmiştir.



Grafik 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu ve Uzlaşılan Dosya

Kaynak: GİB 2001-2009 Faaliyet Raporları; VDK 2022-2023 Faaliyet Raporları

Elde edilen uzlaşma dosya sayılarına bakıldığında en çok uzlaşmaya konu dosya sayısı 2009 yılında ortaya çıkmıştır. 2009 yılı 38.873 dosya uzlaşma konusu edilmiştir. Uzlaşmaya konu edilen 38.873 dosyadan 33.274 dosya üzerinden uzlaşmaya varılmıştır. 2009 yılı için uzlaşmaya konu dosya sayısı ile uzlaşılan dosya sayısı oranlandığında uzlaşma oranı olarak yüzde 85,6 olduğu bulunmaktadır. 2003 yılı ise uzlaşmaya konu dosya sayısının en az olduğu yıldır. 2003 yılında uzlaşmaya konu olan toplam dosya sayısı 10.104 bu dosyalar üzerinden toplam uzlaşılan dosya sayısı ise 8.584'tür. Elde edilen verilerde en düşük uzlaşılan dosya sayısının da 2003 yılında elde edildiği anlaşılmaktadır. 2003 yılında elde edilen sayılarla genel görünümde tarhiyat öncesi uzlaşma için yüzde 85'lik bir uzlaşma oranı olduğu hesaplanmıştır. 2001-2009 dönemi, 2022 ve 2023 yıllarında yayınlanan TÖU sayıları açısından uzlaşmaya konu olan dosya sayısının yıllık ortalaması 22.934, bu dosyaların aynı yıllar için uzlaşılan dosya ortalaması 18.910'dır.



Grafik 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı

Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporlarından alınan verilerle yazar tarafından oluşturulmuştur.

2001-2009, 2022 ve 2023 yılları için uzlaşma oranları incelendiğinde en fazla uzlaşma oranının elde edildiği 2005 yılında uzlaşmaya konu dosya sayısı 15.74, uzlaşılan dosya sayısı 14.465'tir. Bu verilerle 2005 yılı için dosya sayıları üzerinden uzlaşma sağlama oranı yüzde 91,9 olarak bulunmuştur. En düşük dosya uzlaşma oranı 2023 yılındadır. 2023 yılı uzlaşmaya konu olan dosya sayısı 16.622, uzlaşılan dosya sayısı 8.904'tür bu veriler oranlandığında yüzde 53,6 bulunmaktadır. Bu bulunan oran elde edilen veriler arasında hesaplanan en düşük orandır. 2001-2009 yıllarına ait dokuz yıllık duruma bakıldığında ortalama oran %86,84 olarak bulunmuştur. Son iki yılda %58,54 oranına ve 8.904 uzlaşılan dosya miktarına azalış olduğu görülmektedir.

3.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları

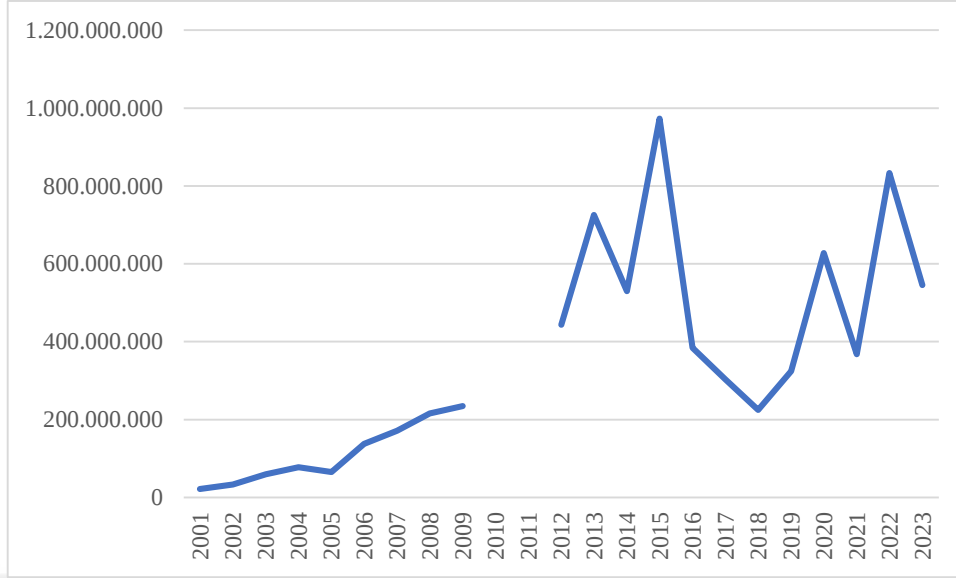
GİB ve VDK faaliyet raporlarından alınan uzlaşma sonrası vergi tutarları, ceza tutarları ve toplamaları tabloda yer almaktadır.

	Uzlaşma Sonrası Vergi	Uzlaşma Sonrası Ceza	Toplam
2001	21.457.261	2.424.988	23.882.249
2002	33.271.274	4.925.954	38.197.228
2003	60.014.842	21.996.254	82.011.096
2004	77.692.302	14.735.212	92.427.514
2005	65.702.926	10.750.422	76.453.348
2006	137.947.766	37.045.675	174.993.441
2007	171.669.756	23.820.527	195.490.283
2008	215.487.089	21.840.980	237.328.069
2009	234.865.972	32.829.518	267.695.490
2010	-	-	
2011	-	-	
2012	443.628.715	56.223.245	499.851.960
2013	725.155.936	90.813.677	815.969.613
2014	529.738.390	60.234.417	589.972.807
2015	973.203.569	138.749.157	1.111.952.726
2016	384.614.612	160.720.602	545.335.214
2017	303.157.667	115.228.926	418.386.593
2018	224.845.628	78.202.111	303.047.739
2019	323.965.439	68.260.896	392.226.335
2020	627.529.679	131.535.661	759.065.340
2021	368.091.245	83.270.470	451.361.715
2022	833.564.622	201.698.115	1.035.262.737
2023	545.840.968	152.822.911	698.663.879

Tablo 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Vergi ve Ceza Sonuçları

Kaynak: GİB 2001-2009 Faaliyet Raporları; VDK 2012-2023 Faaliyet Raporları

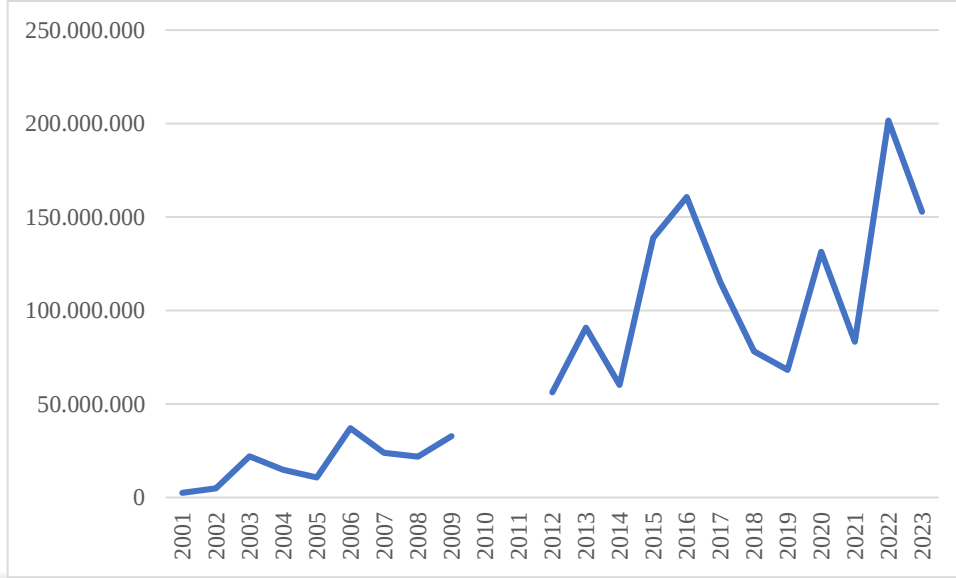
Tablo 2’de görüldüğü gibi tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda oluşan vergi turaları ile ceza tutarları 2001-2023 yılları için listelenmiştir. 2001-2009 yılları arasındaki tutarlar Gelir İdaresi Başkanlığı’nın faaliyet raporlarından, 2012-2023 yılı tutarları Vergi Denetim Kurulu’nun faaliyet raporlarından alınmıştır. GİB Faaliyet Raporları ile VDK Faaliyet Raporları geçişi arasındaki iki yıllık 2010 ve 2011 yıllarına ait tarhiyat öncesi uzlaşma verileri yayınlanmamıştır. Toplamda 2001-2023 dönemine ait yirmi bir yıllık tutarlar tabloda yer almaktadır.



Grafik 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Vergi Tutarı

Kaynak: GİB 2001-2009 Faaliyet Raporları; VDK 2012-2023 Faaliyet Raporları

Tablo 2 ve Grafik 3'e bakıldığında tarhiyat öncesi uzlaşma sağlandıktan sonra ödenecek vergi miktarları arasında en yüksek paya sahip olan 973.203.569 TL ile 2015 yılı bulunmaktadır. 2015 yılında elde edilen 973.203.569 TL vergiyi 2'nci sırada 833.564.622 TL ile 2022 yılı 3'üncü sırada 725.155.936 TL ile 2013 yılı takip etmektedir. En düşük tutarlar ise sırasıyla 21.457.261 TL, 33.271.274 TL, 60.014.842 TL uzlaşılan vergi tutarlarının yer aldığı 2001, 2002 ve 2003 yıllarıdır. Bu yıllarda toplanan vergi gelirlerinin de düşük miktarlarda olduğunu göz önünde bulundurmak gerekir. Tablo 5'te görüldüğü gibi 2015 yılından itibaren vergi gelirlerinde artış gözükmüş olsa bile tarhiyat öncesi uzlaşma için uzlaşma sonrası vergi tutarında sert bir düşüş olduğu Grafik 3'te görülmüştür. 2010 ve 2011 yılı hariç 2001-2023 dönemi uzlaşma sonrasında ödenmesi gereken vergi tutarının ortalaması 347.687.888 TL'dir



Grafik 4: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Ceza Tutarı

Kaynak: GİB 2001-2009 Faaliyet Raporları; VDK 2012-2023 Faaliyet Raporları

Tablo 3 ve Grafik 4'e bakarak tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda ödenmesi gereken ceza tutarı genel bir artış eğilimi içindedir. Ödenmesi gereken ceza tutarı yıllar itibariyle incelendiğinde en yüksek tutar 2022 yılında 201.698.115 TL olarak gerçekleşmiştir. Ardından ikinci sırada 160.720.602 TL ile 2016 yılı, üçüncü sırada 152.822.911 TL ile 2023 yılı bulunmaktadır. En düşük uzlaşma sonrası ceza tutarının bulunduğu son üç yıl 2001 yılı 2.424.988 TL, 2002 yılı 4.925.954 TL, 2005 yılı 10.750.422 TL, olarak tespit edilmiştir. 2010 ve 2011 yılı hariç 2001-2023 dönemi uzlaşma sonrasında ödenmesi gereken tutarın ortalanması 71.815.701 TL'dir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda ödenmesi gereken toplam vergi aslı ve ceza toplamalarına bakıldığında en yüksek tutar 2015 yılında 1.111.952.726 TL olarak ortaya çıkmıştır. İkinci sırada 1.035.262.737 TL ile 2022 yılı, üçüncü sırada ise 815.969.613 TL ile 2013 yılı bulunmaktadır. 21 yıllık vergi aslı ve cezası için 8.809.575.376 TL, en yüksek üç yıllık uzlaşılan tutarlar toplamı ise 2.963.185.076 TL'dir. En yüksek üç yıl ile genel toplam oranlandığında yüzde 33,63 oranı ortaya çıkmaktadır. Kısacası en yüksek üç yılın tutarları toplamı yirmi bir yıllık toplamın üçte birini oluşturmaktadır.

3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarından faydalanılarak Tarhiyat Sonra Uzlaşma sonuçları uzlaşmaya konu dosya sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşma sonrasında ödenecek

vergi aslı ve ceza tutarları grafik ve tablolarla aktarılmış olup çeşitli oranlamalar yoluyla incelenmektedir.

3.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Dosya Sayıları

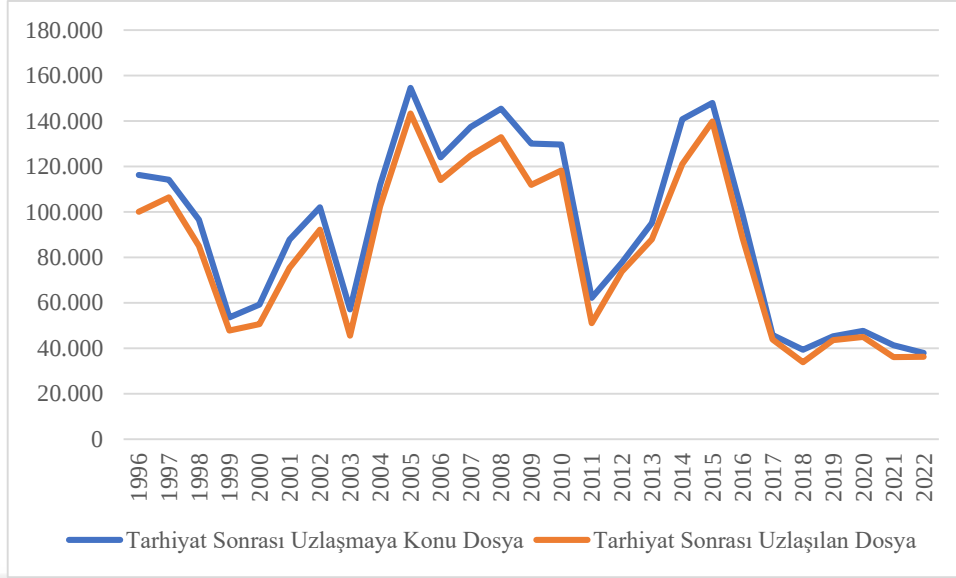
1996 – 2022 yıllarına ait uzlaşmaya konu olan dosya sayısı ve uzlaşılan dosya sayı oranlaması aşağıdadır.

	Uzlaşmaya Konu	Uzlaşılan Dosya	Oran
1996	116.352	100.057	86.00
1997	114.187	106.411	93.19
1998	96.583	85.083	88.09
1999	53.558	47.744	89.14
2000	59.184	50.692	85.65
2001	87.823	75.423	85.88
2002	102.086	92.155	90.27
2003	57.110	45.623	79.89
2004	111.880	102.512	91.63
2005	154.627	143.301	92.68
2006	124.101	114.070	91.92
2007	137.404	124.888	90.89
2008	145.426	132.933	91.41
2009	130.119	111.897	86.00
2010	129.711	118.322	91.22
2011	62.242	50.994	81.93
2012	77.680	73.724	94.91
2013	95.126	88.024	92.53
2014	140.751	121.137	86.06
2015	148.013	139.828	94.47
2016	99.027	88.707	89.58
2017	45.878	43.895	95.68
2018	39.375	33.827	85.91
2019	45.262	43.564	96.25
2020	47.697	45.037	94.42
2021	41.343	36.119	87.36
2022	37.940	36.321	95.73

Tablo 3: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Dosya

Kaynak: GİB 1996-2022 Faaliyet Raporları

1996-2022 dönemine ait 27 yıllık sonuçlar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarından alınmıştır.

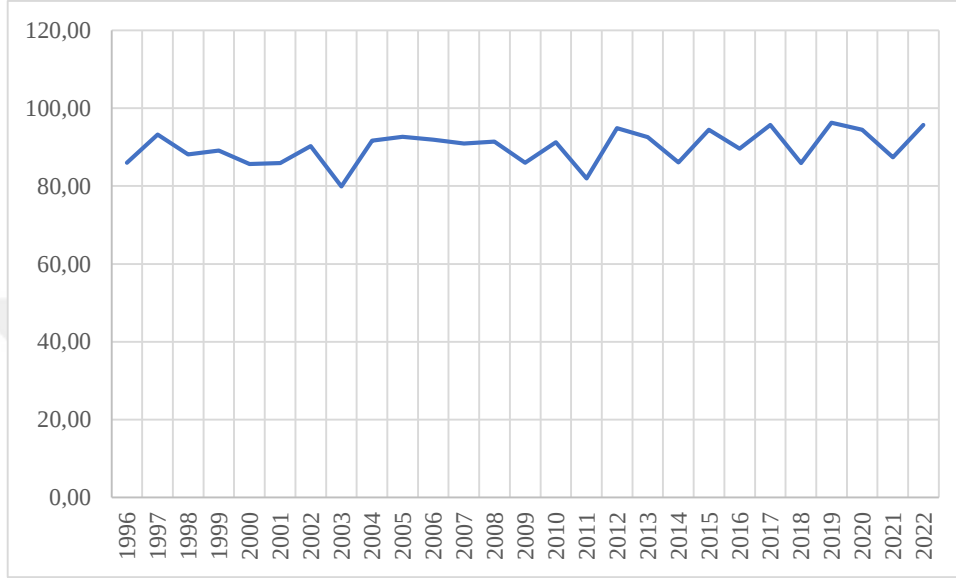


Grafik 5: 1996-2022 TSU Konu ve Uzlaşılabilir Dosya Sayısı

Kaynak: GİB 1996-2022 Faaliyet Raporları

Tablo 3 ve Grafik 5'te görüldüğü gibi uzlaşmaya konu dosya 2005 yılında 154.627 ile zirve sayıya ulaşmıştır. 2005 yılına eşlik eden zirve yıllar arasında 2015 yılı 148.013, 2008 yılı 145.426 ve 2014 yılı 140.751 dosyaya sahiptir. Uzlaşma sağlanan dosya sayısında birinci sırada 2005 konu olan dosya sayısında olduğu gibi burada da 143.301 uzlaşılabilir dosya sayısına sahiptir. 2015 yılı da aynı şekilde 139.828 uzlaşılabilir dosya sayısı ile bu alanda da ikinci sıradadır. 2008 yılı da konu olan dosya sayısındaki gibi 132.933 dosya sayısı ile uzlaşma alanında da üçüncü sırada yer almaktadır. 2015 yılı öncesinde uzlaşmaya konu dosya sayısı 1999 yılı 53.558, 2003 yılı 57.110, 2011 yılı 62.242'dir. Bu dosya sayıları bulundukları yüksek dosya sayısı aralıklarına göre dip sayıların olduğu zamanlardır. 2015 yılı öncesinde uzlaşılabilir dosya sayısının en az olduğu yıllar ve dosya sayısı; 2003 yılı 45.623, 1999 yılı 47.744, 2000 yılı 50.692, 2011 yılı 50.994'tür. 2015 yılı sonrasında uzlaşmaya konu olan dosya sayısında genel bir azalış yaşanmış 2022 yılında en düşük seviyeye 37.940 dosya sayısı ile ulaşmıştır. 2018 yılında uzlaşmaya konu olan 39.375 dosya en düşük miktarda ikinci sırada yer almaktadır. Üçüncü sırada ise konu olan dosyada 41.343 sayısı ile 2021 yılı bulunmaktadır. En düşük uzlaşma sağlanan dosya sayısında ise sırasıyla 2018, 2021, 2022 yılları bulunmaktadır. Bu yıllara ait dosya sayıları ise 33.827, 36.119, 36.321'dir. 2015 yılından sonra en düşük sayılar olduğu gibi elde edilen bütün veriler içinde de en düşük dosya sayıları olarak da yer almaktadırlar. Tablo 3'e bakarak oranları oluşturan farklar açısından 2013 yılında toplamda 19.614, 2021 yılında 1.619 dosya üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır. Ayrıca

uzlaşmaya konu olan dosya sayısının 1996-2021 yılı ortalaması 92.611 olarak hesaplanmıştır. Uzlaşılan dosya sayısının ortalaması ise 83.418 olarak hesaplanmıştır. 2017 yılından itibaren tarhiyat sonrası uzlaşmaya ve uzlaşmaya konu olan dosya sayısı genel hesaplanan ortalamanın altında kalmış hatta bu altı yıllık sonuçlar ortalamasının yarısından da aşağıda kalmaktadır.



Grafik 6: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranı

Kaynak: GİB 1996-2022 Faaliyet Raporları

Grafik 6’da görüldüğü gibi uzlaşmaya konu olan dosya sayısı ile bu dosyaların uzlaşılan sayıları arasında oranlama yapıldığında yüzde 80’in altına düşmeyen neredeyse yüzde 100’e yaklaşan oranlar çıkmıştır. Burada konu olan oranlar miktarsal uzlaşma oranlarını değil dosyada uzlaşma sağlanıp sağlanmadığını temsil etmektedir. En yüksek dosya sayısı üzerinden uzlaşmanın olduğu yıl %96,25 oranıyla 2019 yılıdır. 2022 ve 2017 yılları yüzde 95,73 ve 96,25 oranlarıyla 2019 yılını takip etmektedirler. En düşük olduğu yıllarda ise 2003 yılında %79,89, 2011 yılında %81,93, 2000 yılında %85,65 oranları bulunmaktadır. 27 yıllık sonuçların oran ortalaması %90 olarak hesaplanmıştır. Son 10 yıllık ortalama ise %91,8 olarak genel ortalamanın üzerinde bir dosya uzlaşma sağlama oranına sahiptir.

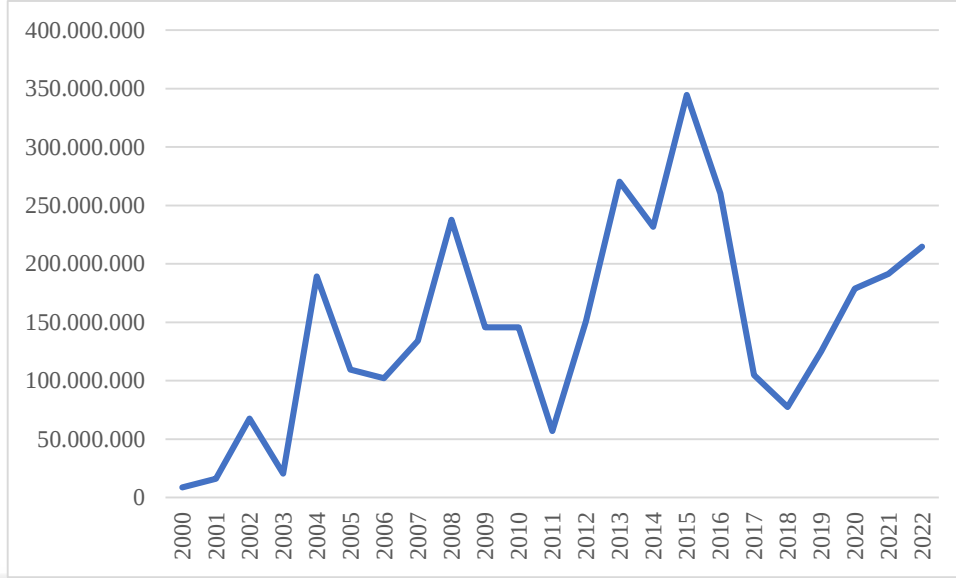
3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları

Yıl	Uzlaşılın Vergi Tutarı	Uzlaşılın Ceza Tutarı	Toplam
2000	8.666.424	3.634.478	12.300.902
2001	16.117.732	3.385.324	19.503.056
2002	67.428.260	5.873.551	73.301.811
2003	20.515.066	6.499.576	27.014.642
2004	189.194.947	29.971.456	219.166.403
2005	109.437.792	24.333.606	133.771.398
2006	102.010.089	17.435.353	119.445.442
2007	134.219.902	16.724.269	150.944.171
2008	237.638.524	30.843.779	268.482.303
2009	145.640.803	28.426.598	174.067.401
2010	145.676.717	23.241.220	168.917.937
2011	56.824.269	10.230.311	67.054.580
2012	150.781.804	17.818.385	168.600.189
2013	270.476.069	27.027.669	297.503.738
2014	231.584.730	31.559.278	263.144.008
2015	344.585.008	41.560.131	386.145.139
2016	260.117.001	68.925.153	329.042.154
2017	104.769.721	36.926.116	141.695.837
2018	77.505.490	34.061.796	111.567.286
2019	125.123.495	48.937.093	174.060.588
2020	178.802.621	64.985.032	243.787.653
2021	191.449.933	49.758.567	241.208.500
2022	214.851.945	87.353.188	302.205.133

Tablo 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Çıkan Vergi ve Ceza Tutarları

Kaynak: GİB 2000-2022 Faaliyet Raporları

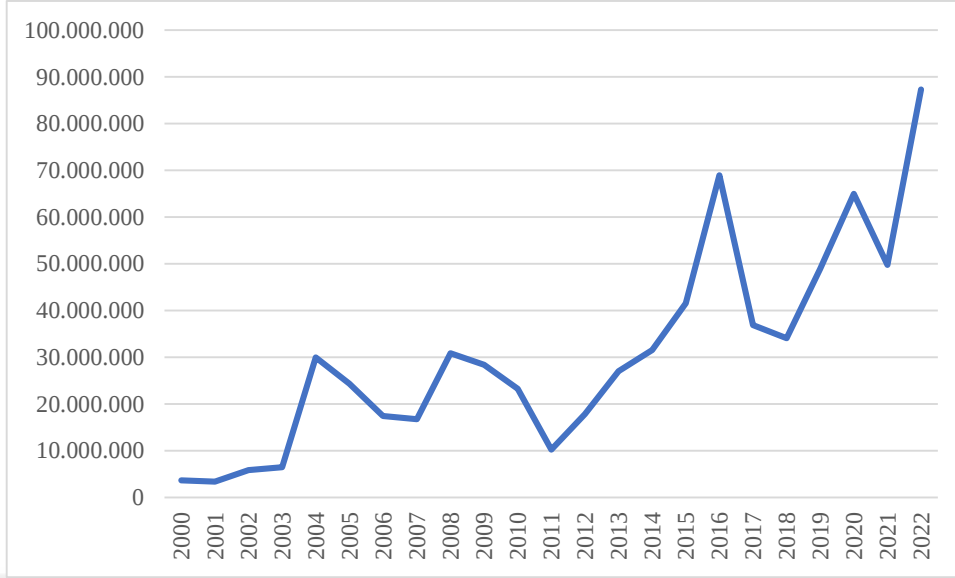
Tablo 4’te 2000-2022 dönemine ait yirmi üç yıllık tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda ödenmesi gereken vergi aslı ve ceza tutarları yer almaktadır. Yirmi üç yıllık veriler Gelir İdaresi Başkanlığının yıllık faaliyet raporları incelenerek hazırlanmıştır. Tabloda yıllar itibariyle uzlaşma sonrası vergi aslı, vergi cezası ve vergi aslı ve cezasının toplamı yer almaktadır.



Grafik 7: Tarhiyat Sonrası Uzlaşılan Vergi Miktarı

Kaynak: GİB 2000-2022 Faaliyet Raporları

Tablo 4’te yer alan verilere ve grafik 8’de gözüken şekle bakıldığında tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinin sonucunda en çok verginin ödenmesi gereken yıl 344.585.008 TL ile 2015 yılıdır. 2015 yılının öncesinde ve sonrasındaki zamanlarda takip eden en yüksek vergi miktarı 2013 yılı için 270.476.069 TL, 2016 yılı için 260.117.001 TL’dir. En düşük tutarlar ise verilerin başlangıç yıllarında meydana gelmiştir. 2000 yılında 8.666.424 TL, 2001 yılında 16.117.732 TL, 2003 yılında 20.515.066 TL’dir. Başlangıç yıllarının dışında bir önceki yılın yarısından daha fazla miktarda düşüşe uğrayan 2011 ve 2018 yıllarının uzlaşma sonrası vergi aslı tutarları dikkat çekmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinin sonucunda ödenmesi gereken vergi aslının 23 yıllık ortalaması 147.105.145 TL’dir



Grafik 8: TSU Ceza Tutarı

Kaynak: GİB 2000-2022 Faaliyet Raporları

Grafik 8’de görüldüğü üzere vergi asıllarına kıyasla vergi cezaları daha az sert düşüşlere sahip olan bir görüntüye sahip. Elde edilen grafikte görüldüğü üzere tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda ödenecek ceza tutarlarının yıllar itibariyle genel bir artışta olduğu görülmektedir. Genel artış görünümünden dolayı en yüksek ceza tutarları verilerin elde edildiği son yıllarda, en düşük tutarlar ise ilk yıllarda olduğu görülmektedir. En yüksek ceza tutarının bulunduğu yıl 87.353.188 TL ile 2022 yılı ikinci sırada 68.925.153 TL ile 2016 yılı ve üçüncü sırada 64.985.032 TL ile 2020 yılı yer almaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinin sonucunda ödenmesi gereken vergi cezasının 23 yıllık ortalaması 30.848.345 TL’dir.

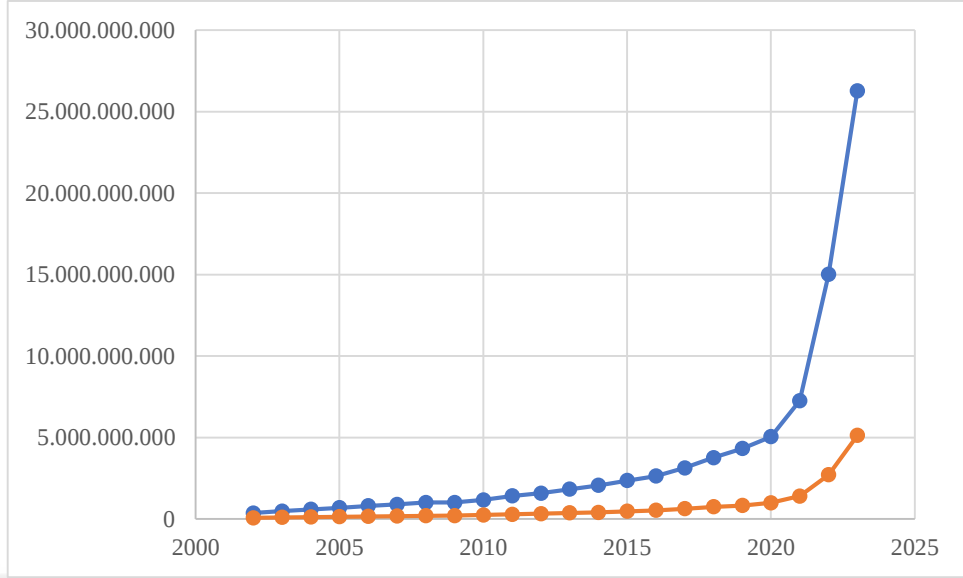
Tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda yıllık vergi ve aslının toplam tutarlarına bakıldığında 386.145.139 TL ile 2015 yılı karşımıza çıkmaktadır. Buradaki toplamda vergi asılları büyük yere sahip olsa da ceza tutarları da maksimum tutarın oluşmasında etkili olarak yıllar itibariyle sıralamada geri çekilmelere sebep olmuştur. 2016 yılı da 329.042.154 TL ile 2015 yılından hemen sonra en yüksek tutara sahiptir. 302.205.133 TL ile 2022 yılı 2015 ve 2016 yıllarından sonra üçüncü sırada yer almaktadır. Vergi asıllarında olduğu gibi toplam tutarda da en düşük seviyeler 2000, 2001 ve 2004 yıllarında gerçekleşmiştir. Sırasıyla bu ceza tutarları şu şekildedir: 12.300.902 TL, 19.503.056 TL, 27.014.642 TL. Toplam tutarın en düşük olduğu yıllar ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşmanın sonucunda ödenmesi gereken vergi asıllarının en düşük olduğu yıllardır. Tarhiyat sonrası uzlaşma

müessesinin sonucunda ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasının 23 yıllık ortalaması 177.953.490 TL'dir.

	GSYH	Vergi Gelir	Oran
2002	362.109.648	65.188.479	18.0
2003	472.171.775	89.893.112	19.0
2004	582.852.799	111.335.368	19.1
2005	680.275.847	131.948.778	19.4
2006	795.757.109	151.271.701	19.0
2007	887.714.414	171.098.466	19.3
2008	1.002.756.496	189.980.827	18.9
2009	1.006.372.482	196.313.308	19.5
2010	1.167.664.479	235.714.637	20.2
2011	1.404.927.615	284.490.017	20.2
2012	1.581.479.251	317.218.619	20.1
2013	1.823.427.315	367.517.727	20.2
2014	2.054.897.828	401.683.956	19.5
2015	2.350.941.343	465.229.389	19.8
2016	2.626.559.710	529.607.901	20.2
2017	3.133.704.267	626.082.415	20.0
2018	3.761.165.557	738.180.401	19.6
2019	4.317.809.824	820.148.186	19.0
2020	5.048.567.945	983.258.493	19.5
2021	7.256.141.737	1.395.725.545	19.2
2022	15.011.775.979	2.709.130.767	18.0
2023	26.276.307.373	5.128.894.160	19.5

Tablo 5: Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranı

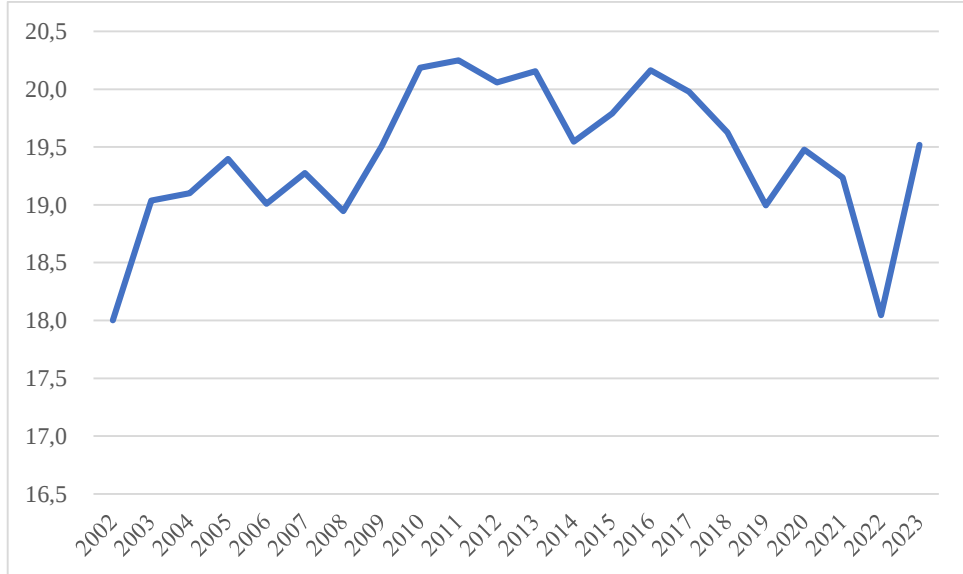
Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm'den alınmıştır. "E.T. 10/07/2024"



Grafik 9: GSYH / Vergi Gelirleri

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm'den alınıp düzenlenmiştir. "E.T. 10/07/2024"

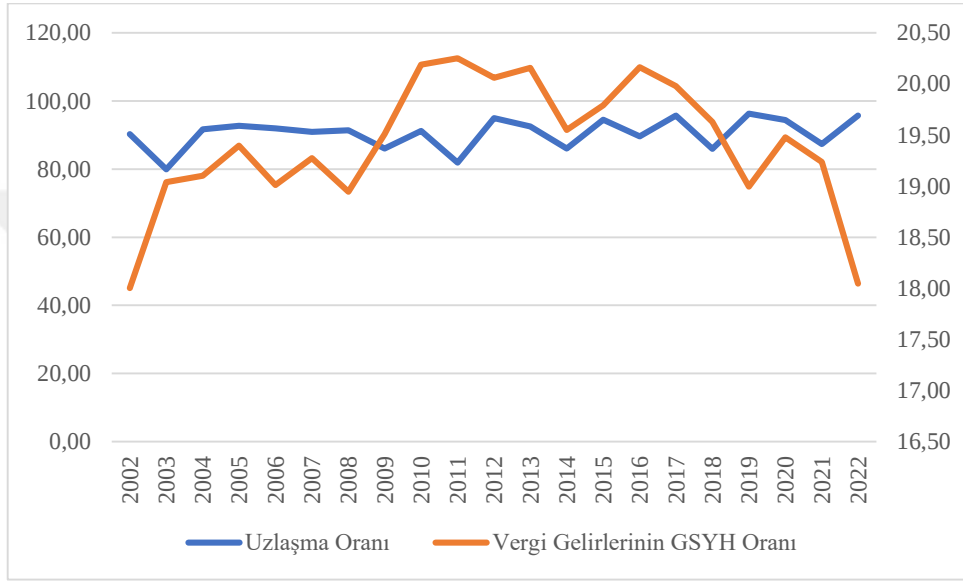
Tablo 5 ve Grafik 9'da yer alan veri ve grafiklere bakıldığında gayri safi yurtiçi hasıla ve vergi gelirleri 2002 ve 2023 arasındaki dönemde hiç azalışa uğramamıştır. İki verinin de sürekli bir artış trendinde olduğu açıkça görülmektedir. Elde edilen verilerde 2002 yılından bu yana GSYH'nin yaklaşık 73 kat, vergi gelirlerinin ise 78 kat artışa uğradığı hesaplanmıştır.



Grafik 10: Vergi Gelirlerinin GSYH'ye Oranı

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm'den alınıp düzenlenmiştir. "E.T. 10/07/2024"

Vergi gelirlerinin gayri safi yurtiçi hasılaya oranı yıllar itibariyle tutarların artışına göre fazla değişmemektedir. 2002 ve 2022 yılında elde edilen en düşük yüzde 18 oranı ile 2010, 2011, 2013 ve 2016 yıllarında ulaşılan yüzde 20,2 en tepe oranı arasında yüzde 2,2'lik bir değişim bulunmaktadır. 2022 yılında yaşanan düşüş yüzde 18'de durmuş toplanan verinin en başındaki 2002 yılına ait oranla aynı seviyeye tekrar gelmiştir. Burada artış yurt içi hasılaya göre vergi gelirlerindeki artışının yavaş olmasından kaynaklanmaktadır.



Grafik 11: Uzlaşma Oranı ve Vergi Yüğü

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm'den alınıp düzenlenmiştir. "E.T. 10/07/2024"

3.3. Ampirik Analiz

3.3.1. Veri

Ampirik çalışmada Türkiye için 1996-2022 yıllarına dair 27 yıllık uzlaşma verileri Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından, 2002-2023 yıllarına ait 22 yıllık vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranı Gelir İdaresi Başkanlığının istatistikler veri tabanından alınmıştır. İki veri arasındaki zaman uyumunun sağlanması için veri sayısı 21 olarak seçilmiş ve çalışmada 2002-2022 dönemine ait uzlaşma – vergi gelirleri verileri kullanılmıştır. Yapılan analizde uzlaşma verileri bağımsız, vergi gelirleri ise bağımlı değişken olarak kullanılmıştır.

3.3.2. Metodoloji

3.3.2.1 Birim Kök Testleri

Literatürde Dickey-Fuller (DF), Augmented Dickey-Fuller (ADF), Phillips ve Perron (PP) birim kök testleri ve durağanlık için kullanılan Kwiatkowski vd. (KPSS) testi sıklıkla kullanılan birim kök testleridir. Bu aktif olarak kullanılan birim kök testleri, test için kullanılan serideki verilerin etkilendiği doğal afetlerle meydana gelen felaketler, ekonomik yapıda meydana gelen krizler ve politika değişimleri gibi nedenlerle ortaya çıkan umulmayan değişimleri dikkate almamaktadır. Seri üzerinde meydana gelen bu beklenmedik değişimler kırılma olarak adlandırılmaktadır. Beklenmedik bir şekilde meydana gelen ani kırılmalar bu geleneksel birim kök testi sonuçlarının doğruluğunu sapmalı ve yanıltıcı bir duruma getirmektedir (Aydın, 2020). Perron (1989), zaman serilerindeki ekonomik, siyasi ya da doğal afetler sonucunda meydana gelecek ani değişimleri kukla değişkenler vasıtasıyla tespit edip model oluşturan ani yapısal kırılmalı birim kök testini literatüre kazandırmıştır. Perron (1989) modelinde yapısal olarak ortaya çıkan değişimin tarihinin önceden haberdar olduğu varsayımı altında dışsal olarak kırılma tarihini tespit etmiştir. Modelin bu aşamalardan dolayı ortaya çıkan zayıf yönü ise dışsal olarak belirlenen kırılmadır. Dış müdahale sonrasında ortaya çıkan bu problemi çözüme kavuşturmak için Zivot ve Andrews (1992), Perron (1994), Lumsdaine ve Papell (1997), Kapetanios (2005) ve Lee ve Strazicich (2003, 2013) tarafından yapısal kırılmaların otomatik bir şekilde içsel olarak hazırlandığı birim kök testleri belirtilen tarihlerde çalışma alanlarına kazandırılmıştır. Bulunan bu yönteminde fazlaca kullanımından sonra eksik yönleri sahip olduğu tespit edilmiştir. Fark edilen eksik kısımların başında yapısal kırılmaların yapısının ve sayısının önsel olarak biliniyor olması şartı gelmektedir. Becker vd. (2004, 2006) bu zorunlu durumu yok etmek için tahminleri içsel olarak yapabilen önsel kırılmaların temel yapısına ve miktarına ihtiyaç duymayan Fourier yaklaşımını ortaya çıkarmışlardır. Enders ve Lee (2012) ADF testinin formunu dahada ileri bir seviyeye taşıyarak Fourier ADF (FADF) testini ortaya koymuşlardır. Test Fourier yapıdaki terimlerin kullanımıyla kırılmaları yumuşak hale getirmiştir.

$$\alpha(t) = \alpha_0 + \gamma_1 \sin\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + \gamma_2 \cos\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) \quad (1)$$

$$\Delta y_t = \alpha_1 + \delta t + \beta y_{t-1} + \gamma_1 \sin\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + \gamma_2 \cos\left(\frac{2\pi kt}{T}\right) + \sum_{i=1}^p \theta_i \Delta y_{t-i} + u_t \quad (2)$$

Enders ve Lee (2012) daha önce kullanılmayan bir modeli ortaya çıkarırken deterministik terim yardımıyla yapısal kırılmaları (1) numaralı formülü geliştirerek modellemişlerdir. Fourier ADF testinde kullanılması için tavsiye edilen model (2) numaralı formülde yer almaktadır. Formülde bulunan k Fourier terimlerine ait frekans sayılarını temsil etmektedir. FADF testine aşaması iki seviyeden oluşan bir yöntem önermektedir. İlk aşama model (2) için $k \leq 5$ değerleri aralığında tahmin edilir. En küçük kalıntı kareler toplamına yer veren model testte olması gereken model olarak seçilir. İkinci seviyede ise Fourier terimlerinin anlam açısından bir şey ifade edip etmediği klasik F testi yardımıyla yapılmaktadır. $H_0: c_3 = c_4 = 0$ için test yapılır. Anlamlı bir durum söz konusu ise değerler yorumlanır anlamsız bir sonuca varıldığında Fourier ADF testini kullanmayı bırakıp standart ADF testinin uygulama alanında kullanılması önerilmektedir.

3.3.2.2. Eşbütünleşme Analizi

Pesaran, Shin ve Smith (2001) Autoregressive Distributed Lag Bound Test (ARDL) kısıtlı gözlem miktarına yer veren analizler için en fazla kullanılan yöntemlerdendir. ARDL sınır testi ayrıca kısa ve uzun dönemli ilişkilerin varlığının da tespit edilmesi için fazlaca kullanılmaktadır. Test yapılırken kullanılan değişkenlerin aynı seviyede ya da seviyede ve birinci farkında olmasının bir ehemmiyeti bulunmamaktadır. Bu analiz sırasında dikkat edilecek kısım sadece serinin ikinci farkının durağan olarak analiz edilmemiş olmasıdır.

$$\Delta Y_t = a_0 + \sum_{i=1}^m a_{1i} \Delta Y_{t-i} + \sum_{i=0}^m a_{2i} \Delta M_{t-i} + \sum_{i=0}^m a_{3i} \Delta E_{t-i} + a_4 Y_{t-1} + a_5 M_{t-1} + a_6 E_{t-1} + u_t$$

3.3.3. Bulgular

Çalışmada uzlaşma oranları ile vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranı arasındaki ilişki nedensellik analizi bağlamında araştırılmıştır. Nedensellik testi uygulama esnasında kullanılan seriler açısından durağanlığa ihtiyaç duyduğu için çalışmada kullanılan

serilerin ilk aşamada birim kök testleri yapılarak durağanlık seviyeleri tespit edilmiştir. Durağanlığın tespitinde geleneksel olarak en fazla kullanılan birim kök testlerinden ADF testi kullanılmıştır.

Düzeyde ve sabit yapılan birim kök testi;

Değişken	Sabit
Seri 1-Uzlaşma	-5.927413 (0.0001)
%1	-3.808546
%5	-3.020686
%10	-2.650413
Seri 2-Vergi Gelirleri	-2.265571 (0.1916)
%1	-3.808546
%5	-3.020686
%10	-2.650413

Tablo 6: Augmented Dickey-Fuller (ADF) Birim Kök Testi

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 6’da görüldüğü üzere bağımsız değişken uzlaşma ile bağımlı değişken vergi gelirleri serilerine düzeyde ve sabit olarak birim kök içerip içermediğini kontrol etmek amacıyla durağanlık testi yapılmıştır. Birim kök testi sonucunda uzlaşma serisinin prob değerinin uygun olmasıyla sırasıyla kritik değerlerin test istatistiğinden büyük olup olmadığı kontrol edilmiştir. Tüm kritik seviyelerin test istatistiğinden büyük olmasıyla serinin düzeyde sabit durağan olduğu tespit edilmiştir. Bağımlı değişken olan vergi gelirleri serisi açısından test prob değer ve kritik değerler açısından uygun olmayan sonuçlar vermiştir. Vergi gelirleri serisinin durağanlaşması için birincil farkının alınmış haline durağanlık testi yapılması gerekmektedir.

Değişken	Sabit
Seri 2-Vergi Gelirleri	-3.903106 (0.0086)
%1	-3.831511
%5	-3.029970
%10	-2.655194

Tablo 7: Augmented Dickey-Fuller (ADF) Birim Kök Testi

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

Tablo 7’deki test sonuçlarında düzeyde durağanlaşmayan serinin birinci farktaki test sonuçları yer almaktadır. Prob değeri anlamlı ve diğer kritik değerler test istatistiğinden büyük ve anlamlı. Bu açıdan ikinci serinin birinci farkta birim kök içermediği durağanlaştığı tespit edilmiştir. Seri I(1) olarak bulunmuş ARDL testi için gerekli sonuç elde edilmiştir.

Test Statistic	1.582830	
K	1	
Critical Value Bounds	I0 Bound	I1 Bound
%1	4.94	5.58
%2,5	4.18	4.79
%5	3.62	4.16
%10	3.02	3.51

Tablo 8: ARDL Bounds Test Sonuçları

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

ARDL eşbütünleşme testinin ön aşaması olarak ARDL Bounds Test yapılmıştır. Tablo 8’de bulunan ARDL Bounds Test sonucunda elde edilen test istatistiği %1, %2,5, %5 ve %10 kritik değerlerinin alt sınırından aşağıda bir istatistiktir. Bu açıdan tüm kritik değerlerde H0 hipotezi reddedilemez ve eşbütünleşme olmadığı sonucuna varılır. H0 hipotezi reddedilip eşbütünleşme olduğuna dair kanıtlar elde edilemediği için kısa ve uzun dönem için sapma tespiti yapan hata düzeltme modeline gidilmeye gerek kalmamıştır.

SONUÇ

Geçmişten bugüne bireylerin tek başına değil de birlikte yaşamaya başlamasından beri devlete büyük sorumluluklar düşmektedir. Her geçen gün devlet çatısı altında sayısı artan bireylerin gün geçtikçe artmaktadır. Sonsuz ihtiyaca sahip olan bireylerin taleplerinin karşılanması için devletler çeşitli kamusal hizmetleri üretmek zorunda kalmaktadırlar. Bireylerin ihtiyaçlarının karşılanması mal ve hizmetler sunumu sürekli bir şekilde artış göstermektedir. Kamu tarafından karşılanan ihtiyaçların finansmana ihtiyacı bulunmaktadır. Sunulan hizmetlerin finansmanı için devlet çeşitli kaynaklara başvurmaktadır. Bu kaynaklar arasında en etkin kullanılan en büyük paya sahip olan vergi gelirleridir. Zamanlarda gerek ülkemiz özelinde gerekse dünya genelinde vergi gelirlerinin hazineye hızlı bir şekilde aktarılarak kamusal hizmetlerin yerine getirilmesine oldukça önem verilmektedir. Mükellef ile idare devlet çatısı altında yaşamaktan dolayı finansman durumlarında yakın ilişki içine girmektedir. Mükellef ile idare arasında çıkan ihtilaflı durumlar vergilerin hazineye intikalinde büyük problemler oluşturulmaktadır. Asli olarak ortaya çıkacak ihtilafların çözümünde yargı yerlerine başvurulur. Uzun bir süre öncesinde yargısal süreçlerin uzun sürmesi, uyuşmazlıkların yargını mercilerinin hali hazırda fazla olan iş yükünü daha da artırması fark edildiğinde yargısal çözüme alternatif olarak idari çözüm yöntemleri bulunmuştur. Türkiye’ idari çözüm yöntemi olarak Vergi Hatalarında Düzeltme, İzaha Davet, Cezalarda İndirim, Pişmanlık ve Islah, Uzlaşma gibi yöntemler kullanılmaktadır. Karşılıklı anlaşma ile uyuşmazlığı ortadan kaldıran uzlaşma müessesesi en çok kullanılan idari çözüm yoludur. Bir nevi pazarlık usulüne dönüşen uzlaşma kurumu 1963 yılında ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasında ilave olarak 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu da Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

Uzun süredir uygulanan uzlaşma kurumuna dair çeşitli istatistikler birikmiş ilgili kurumlarca yayınlanmıştır. Uzlaşma sonuçlarının değerlendirilmesi yeni politika uygulamaları için yol gösterici nitelikte olacaktır. Bu bağlamda ehemmiyeti yüksek bir konuda veri değerlendirmesi ve ampirik bulguların varlığı idari çözüm yollarının geliştirilmesinde katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, uyuşmazlık ve vergi uyuşmazlığı kavramları açıklanmıştır. Sonrasında vergi uyuşmazlığına sebep olan durumlar açıklanmıştır. Vergilendirme işleminin idari işlem açısından hukuka aykırılıkları geniş bir şekilde

anlatılmıştır. Vergi uyuşmazlığının giderilmesinde idari çözüm yollarından vergi hata düzeltme ve şikayet, izaha davet ve cezalarda indirim müesseseleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde, vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma kurumu yer almaktadır. Genel olarak uzlaşma, uzlaşma kurumunun işleyişi, uzlaşmanın başvuru şekli, şartları, komisyonların kuruluşu, uzlaşma başvurusunun incelenmesi, uzlaşmaya davet edilmesi, uzlaşma görüşmelerine katılma sonuçları, katılmama sonuçları ve uzlaşmanın sağlanamaması halleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, teorik kısmı açıklanan uyuşmazlık kavramının ve uzlaşma kurumunun tarhiyat öncesi ve sonrası görüşmeleri sonucunda ortaya çıkan dosya sayıları ve vergi aslı ve cezaları üzerinden genel bir değerlendirme yapılmış. Elde edilen verilerle uzlaşma kurumunun vergi gelirleri üzerine etkisi ampirik olarak test edilmiştir. Bu değerlendirmeler ve bulgular sonucunda müessesenin etkinliği ele alınacak geliştirilebilir yönleri üzerine önerilerde bulunulacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının ve Vergi Denetim Kurulunun faaliyet raporlarından elde edilen tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmaya konu olan dosyaların uzlaşma oranlarına bakıldığında tarhiyat öncesi uzlaşma için 2001-2009, 2022 ve 2023 yıllarının uzlaşma oranı %81,7'dir. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına bakıldığında 1996-2022 dönemi ortalaması %90'dır. Oranlardan anlaşılacağı üzere mükelleflerin haklarını etkin bir şekilde kullandığı görülmektedir.

Uzlaşma kurumunun çok etkin kullanıldığı İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde uzlaşma müessesesinde uzlaşma sağlanamayıp yargıya intikal eden uyuşmazlık miktarı neredeyse %5'lere tekabül etmektedir. Bu ülkelere kıyasla bakıldığında ülkemizde hala uzlaşma müessesesinin geliştirilmesine fazlaca ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Yargı süreçlerinin meşakkatli ve uzun olduğunu, mahkemelerin iş yüklerinin çok fazla olduğunu düşündüğümüzde uzlaşma kurumunun sonucunda erişilen olumlu sonuçlarda göz önünde bulundurulursa mükellefin her aşamada uzlaşma kurumuna başvurabiliyor olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırıcı bir yapıda olduğu görülmektedir.

Yapılan ampirik testler sonucunda uzlaşma ve vergi geliri arasında uzun ve kısa vadede herhangi bir ilişki bulunamamıştır. Genel beklenti uzlaşma kurumunun vergi gelirlerini hali hazırda artırıyor olduğu yönündedir. Ampirik bulgular bu ilişkinin varlığını kanıtlamamıştır. Ampirik bulgular sonucunda da müessesenin geliştirilebilir olduğu tam olarak kapasite kullanılmadığı kanısına varılmıştır. Bu kanıya teorik olarak destekleyici

görüŖte uzlaŖma kurumunun vergi sistemi içindeki uygulanıŖ Ŗeklidir. Türk vergi sistemimizde uzlaŖma kurumu mükellefler açısında keyfi olarak baŖvurulabilecek bir hak olarak yer almaktadır. UzlaŖma kurumunun daha aktif kullanılabilmesi için hukuk sistemimizde arabuluculuk sisteminin zorunlu tutulduğu haller gibi uzlaŖma kurumunun da zorunlu tutulması gerekmektedir. UzlaŖma keyfi olarak mükellefin tercihlerine bağlı bir hak olmaktan çıkarılıp zorunlu bir hale getirilmiŖ olsa vergi mahkemelerinin yükünü azalacağı, müessesenin daha etkin kullanılacağı vergi gelirleri üzerine uzun vadede daha olumlu etkileri olacağı düşünölmektedir.

UzlaŖma müessesesinin etkinliğinde karŖılaŖılan problem olarak da uzlaŖma sırasında ve sonucunda dikkat çeken birkaç uygulama bulunmaktadır. UzlaŖma görüŖmeleri sırasında idarelerin genel bir standart içinde uzlaŖı oranı ortaya çıkarmıŖ olması vergi hukukunda yer alan ödeme gücü ilkesine aykırı bir durum olarak bulunmaktadır. UzlaŖma sırasında her ne kadar mükellefin komisyon üzerinde etki bırakarak uzlaŖma tutarlarına müdahale edebileceği düşünölse de idarelerin standart bir kalıpla tutarlar üzerinde uzlaŖma sağladığı görölmektedir. Mükellefin mevcut vergi ve aslını ödeyebilecek bir kapasitesi olup olmadığı yeterince araŖtırılmamaktadır. Ayrıca vergi devlet tarafından konulup alınmaktadır. Mükellefe ödemesi gereken vergi miktarı uyuŖmazlık öncesinde belirtilmekte ihtilafı bir durumun ortaya çıkmasıyla uzlaŖma yoluna giderek devlet kurumunu temsilen vergi aslında ve cezasında belirli indirimler söz konusu olmaktadır. Bu minvalde baŖlangıçta koyulan verginin ödeme gücünün tam olarak dikkate alınmadan salındığı görölmektedir. Her iki durumda da ödeme gücünün dikkate alınmadığı tespit edilmiŖtir. Ödeme gücünün baŖlangıçta dikkate alınması uyuŖmazlıđın ortaya çıkmasında azaltıcı bir etkiye sahip olacaktır. Diğer bir uygulama sırasında karŖılaŖılan ve düzeltilmesi gereken durum ise uzlaŖma sonucunda ödenmesi gereken vergi aslı ve cezasının ödenmemesiyle cebri tahsil yoluna gidilmesidir. Cebri tahsil ile alacak hazineye aktarılmaya çalıŖılmaktadır. Fakat burada belirli bir vade bulunması gerekli bu vadede uzlaŖılan tutarların ödenmemesi durumunda uzlaŖının idare tarafından tek taraflı iptal edilmesi gerekmektedir. Burada alacağın tahsili yeniden bir yük haline gelmektedir. UzlaŖmanın en önemli gerekçelerinden kamu alacağını hızlı bir Ŗekilde tahsili engellenmektedir. Mükellefler uzlaŖma müessesesini suistimal ederek takip konusu alacakta indirim yoluna gitmektedirler. Tekrarda idarenin vergi takip ve tahsilat yükünde bir artış oluŖmasına sebebiyet verilmektedir. Sürelere riayet edilmesi ve edilmediği

durumlarda uzlaşmanın iptal edilmesi müesseseni etkin bir şekilde kullanılmasına katkıda bulunacaktır. Genel olarak yapılacak bu iyileştirmeler sonucunda uzlaşma müessesesinin performansı yüksek bir şekilde kullanımıyla vergi gelirleri üzerinde belirgin bir etkiye sahip olması muhtemeldir.



KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2020). *Kamu maliyesi* (21. bs). Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1991). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi: Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*. Filiz Kitabevi.
- Apali, I. (2017). Vergi Usul Kanuna Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 27, 211-220.
- Armağan, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 156(1), 199-218.
- Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 273-300. <https://doi.org/10.18092/ijeas.36589>
- Aslan, K. E. (2018). *Türkiye’de Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)* [Yüksek Lisans Tezi]. Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Atay, E. E. (2022). İdare Hukuku. İçinde *Seçkin Yayınları, Ankara* (3. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Aybarç, S. (2019). Türkiye’de Vergi İdaresinin İl Bazında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci Açısından Teknik Etkinliği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 65-75. <https://dergipark.org.tr/en/pub/finance/issue/61469/917938>
- Aydın, M. (2020). Seçilmiş OECD Ülkelerinde Çevre Vergilerinin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkileri: Yapısal Kırılmalı Nedensellik Testinden Kanıtlat. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 28, 137-154.
- Baki, M. H. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Alternatif Yöntemlerin Değerlemesi: Örnek Olay Çalışması* [Yüksek Lisans Tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Becker, R., Enders, W., & Hurn, S. (2004). A general test for time dependence in parameters. *Journal of Applied Econometrics*, 19(7), 899-906.
- Becker, R., Enders, W., & Lee, J. (2006). A stationarity test in the presence of an unknown number of smooth breaks. *Journal of Time Series Analysis*, 27(3), 381-409.
- Biral, O. (2023). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İstinaf Kanun Yolunun Etkinliği* [Yüksek Lisans Tezi]. Sakarya Üniversitesi.
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü. *Vergi Sorunları Dergisi*, 39(331), 161-171. <http://search/yayin/detay/192846>

- Buyrukoğlu, S., & Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-68. <https://doi.org/10.17541/optimum.356318>
- Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği. *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi-Bildiriler Kitabı V. Bursa*, 6-8.
- Candan, T. (1995). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *Mali Çözüm*, 29(154), 201-217. <http://search/yayin/detay/520482>
- Çiçek, H. G., & Güneş, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 17(1), 12-29.
- Demirli, Y., & Ayyıldız, Y. (2019). Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 15(3), 694-713. <https://doi.org/10.17130/ijmeh.2019355046>
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2019). Kamu Maliyesi. İçinde *Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım* (10. bs). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Enders, W., & Lee, J. (2012). The flexible Fourier form and Dickey–Fuller type unit root tests. *Economics Letters*, 117(1), 196-199. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.econlet.2012.04.081>
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye Ve Abd Karşılaştırmalı)* (1. bs). Seçkin Yayıncılık. <https://www.turcademy.com/tr/kitap/vergi-hukukunda-uyusmazliklarin-idari-asamada-cozumu-ve-alternatif-cozum-yollari-turkiye-ve-abd-karsilastirmali-9789750217951>
- Eroğlu, O., & Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 233-250. <https://dergipark.org.tr/en/pub/esad/issue/38966/456093>
- Esemen, A. (2022). Türk Vergi Hukuku'nda Verginin Tahakkuku. *Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 341-360. <https://doi.org/10.51562/nkuhukuk.2022325>
- Güneş, M. (2022). Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. İçinde *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* (1. bs, Sayı 32). Adalet Yayınevi.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5, 491-515.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku* (1. bs). Filiz Kitabevi.

- Kapetanios, G. (2005). Unit-root testing against the alternative hypothesis of up to m structural breaks. *Journal of Time Series Analysis*, 26(1), 123-133. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-9892.2005.00393.x>
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16(0), 3637-3739. <https://dergipark.org.tr/en/pub/deuhfd/issue/46919/588587>
- Kır, B. (2018). Gümrük Uyuşmazlıklarının Alternatif Çözüm Yolları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(2), 88-109. <http://esjournal.cumhuriyet.edu.tr/tr/pub/cumuiibf/issue/40744/410997>
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2010). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. İçinde *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara (12. bs). Yaklaşım Yayıncılık.
- Küçükkaya, M. (2020). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(1), 253-272. <https://doi.org/10.18069/firatsbed.639914>
- Lee, J., & Strazicich, M. C. (2003). Minimum Lagrange Multiplier Unit Root Test with Two Structural Breaks. *The Review of Economics and Statistics*, 85(4), 1082-1089. <https://doi.org/10.1162/003465303772815961>
- Lee, J., & Strazicich, M. C. (2013). Minimum LM unit root test with one structural break. *Economics bulletin*, 33(4), 2483-2492.
- Lumsdaine, R. L., & Papell, D. H. (1997). Multiple Trend Breaks and the Unit-Root Hypothesis. *The Review of Economics and Statistics*, 79(2), 212-218. <https://doi.org/10.1162/003465397556791>
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu* [Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Oto, Ş. (1996). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 95, 68-78.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2021). Vergi Hukuku. İçinde *Bası*, Ankara (30. bs). Turhan Kitabevi.
- Önüt, L. B., Sancakdar, O., Kasapoğlu Turhan, M., Seyhan, S., & Us Doğan, E. (2022). *İdare Hukuku El Kitabı (İibf Ve Amyo Bölümleri İçin)* (3. bs). Seçkin Yayıncılık.
- Özekez, S. (2019). Uzlaşılan Vergi ve Cezalarda Düzeltme Yapılabilir Mi? *Mali Çözüm*, 29(154), 219-224. <http://search/yayin/detay/520485>
- Öztürk, A. (2017). Vergi usul Kanununu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 27(140), 57-68.
- Öztürk, A. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları* [Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Okan Üniversitesi .

- Özyer, M. A. (2014). Vergi usul kanunu uygulaması. İçinde *Baskı, Maliye HUD Yayınları* (6. bs). Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Pehlivan, O. (2020). Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi. İçinde *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon*. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım.
- Perron, P. (1989). The Great Crash, the Oil Price Shock, and the Unit Root Hypothesis. *Econometrica*, 57(6), 1361-1401. <https://doi.org/10.2307/1913712>
- Perron, P. (1994). Trend, Unit Root and Structural Change in Macroeconomic Time Series. İçinde B. B. Rao (Ed.), *Cointegration: for the Applied Economist* (ss. 113-146). Palgrave Macmillan UK. https://doi.org/10.1007/978-1-349-23529-2_4
- Pesaran, M. H., Shin, Y., & Smith, R. J. (2001). Bounds testing approaches to the analysis of level relationships. *Journal of Applied Econometrics*, 16(3), 289-326. <https://doi.org/https://doi.org/10.1002/jae.616>
- Sezer, O. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma* [Yüksek Lisans Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Şenses, N. (2021). Vergi Hukukunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(165), 225-232.
- Şenyüz, D. (2013). *Vergi ceza hukuku: vergi kabahatleri ve suçları* (7. bs). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2023). *Vergi Hukuku Doğan Şenyüz* (14. bs). Ekin Yayınevi. <https://www.turcademy.com/tr/kitap/vergi-hukuku-dogan-senyuz-9786258024692>
- Şin, S. (2019). Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 304-322. <https://dergipark.org.tr/en/pub/joiss/issue/47457/599398>
- Taşci, K. (2010). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler* [Yüksek Lisans Tezi]. Dumlupınar Üniversitesi.
- Tekin, A., & Can Avşar, G. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5), 506-518. <https://dergipark.org.tr/en/pub/asead/issue/45617/565173>
- Toker, A., & Tekin, A. (2022). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 11(4), 2138-2161. <https://doi.org/10.15869/itobiad.1154054>
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2014). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. Kanyılmaz Matbaacılık.

- Türkay, İ. (2016). Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu “Uzlaşma”. *Vergi Raporu*, 0(205), 153-190. <http://search/yayin/detay/204661>
- Uçak, M. (2011). Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Son Değişiklikler Işığında Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları. *ASMMMO Bülteni*, 198, 58.
- Yıldız, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(3-4), 129-154. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ebyuhfd/issue/62929/955121>
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(1-2), 321-351.
- Yılmaz, E. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Alternatif Bir Çözüm Önerisi* [Doktora Tezi]. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.
- Yoruldu, M. (2020). Vergi Hataları Ve Düzeltme Yolları: Hüküm ve Sonuçları Açısından Bir Değerlendirilmesi. *Diyalektolog - Ulusal Hakemli Sosyal Arastirmalar Dergisi*, 24. <https://doi.org/10.29228/diyalektolog.45742>
- Yoruldu, M. (2022). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Cezalarda İndirim Müessesesi*.
- Yüce, M. (2013). *Vergi yargılama hukuku* (2. bs). Ekin Yayınevi.
- Zivot, E., & Andrews, D. W. K. (1992). Further Evidence on the Great Crash, the Oil-Price Shock, and the Unit-Root Hypothesis. *Journal of Business & Economic Statistics*, 10(3), 251-270. <https://doi.org/10.2307/1391541>

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyadı: Nurullah ERİKCİ	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Erikci, Nurullah – “The Relationship Between Refugees And Unemployment: A Structural Break Causation Test For Türkiye”. Yayın Yeri: <i>Ases VIII. International Social Sciences Conference</i> , (13.04.2022-14.04.2022), İzmir, 2024	