



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Simge KULE

TÜRKİYE'DE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİ;
ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ (2010-2021)

Maliye Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2023



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Simge KULE

TÜRKİYE'DE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİ;
ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ (2010-2021)

Danışman

Prof. Dr. Hale BALSEVEN

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2023

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Simge Kule'nin bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN

Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Hale BALSEVEN

Üye : Prof. Dr. Güneş YILMAZ

Tez Başlığı: TÜRKİYE'DE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN
ETKİNLİĞİ; ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ (2010-2021)

Tez Savunma Tarihi : 10/05/2023

Mezuniyet Tarihi : 08/06/2023

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği; Antalya İli Örneği (2010-2021)” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Simge KULE





AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU BEYAN BELGESİ

Öğrenci Bilgileri	
Adı-Soyadı	Simge KULE
Öğrenci Numarası	202052034008
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Tezli Yüksek Lisans
Danışman Öğretim Üyesi Bilgileri	
Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Hale BALSEVEN
Yüksek Lisans Tez Başlığı	Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği; Antalya İli Örneği (2010-2021)
Turnitin Bilgileri	
Ödev Numarası	2105922470
Rapor Tarihi	31.05.2023
Benzerlik Oranı	Alıntılar hariç: %6 Alıntılar dahil: %16

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,

Yukarıda bilgileri bulunan öğrenciye ait tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 110 sayfalık kısmına ilişkin olarak Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarında belirlenen filtrelemeler uygulanarak yukarıdaki detayları verilen ve ekte sunulan rapor alınmıştır.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise:

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylarım.

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

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

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlere uygun olarak tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

Danışman Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Hale BALSEVEN

İmza

İÇİNDEKİLER

GRAFİKLER LİSTESİ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
ÖZET	viii
SUMMARY.....	ix
TEŞEKKÜR.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı.....	3
1.2.Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkaran Nedenler.....	4
1.2.1 Vergilendirme İşlemindeki Hukuka Aykırılıklardan Doğan Uyuşmazlıklar.....	4
1.2.1.1.Yetki Yönünden.....	4
1.2.1.2.Konu Yönünden.....	5
1.2.1.3.SebeP Yönünden.....	5
1.2.1.4.Şekil Yönünden.....	6
1.2.1.5.Amaç Yönünden.....	6
1.2.2.Vergi Hatalarından Doğan Uyuşmazlıklar.....	7
1.2.2.1.Hesap Hataları.....	7
1.2.2.2.Vergilendirme Hataları.....	8
1.2.3.Vergi Tarhiyatından Doğan Uyuşmazlıklar.....	9
1.2.4. Vergi Tahsilatından Doğan Uyuşmazlıklar.....	9
1.3.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	10
1.3.1.İdari Aşamada Çözümlemesi.....	10
1.3.1.1.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi.....	11
1.3.1.1.1.Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Süreci.....	12
1.3.1.2.Cezalarda İndirim.....	14
1.3.1.3.İzaha Davet.....	15
1.3.1.4.Pişmanlık ve İslah.....	17
1.3.1.5.Üst Makama Başvuru.....	18
1.3.1.6. Uzlaşma.....	19
1.3.1.7. Kanun Yolundan Vazgeçme.....	21

1.3.2. Yargı Aşamasında Çözümlemesi.....	23
1.3.2.1. Vergi Mahkemeleri.....	23
1.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	24
1.3.2.3. Danıştay.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE SEÇİLMİŞ FARKLI ÜLKELERDEKİ UZLAŞMA UYGULAMALARI

2.1. Uzlaşma Müessesesi.....	27
2.1.1. Uzlaşma Kavramı.....	27
2.1.2. Uzlaşmanın Önemi-Amacı.....	29
2.1.3. Uzlaşmanın Kapsamı-İçeriği.....	30
2.1.4. Uzlaşmanın Avantajları.....	32
2.1.5. Uzlaşmanın Dezavantajları.....	33
2.1.5.1. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından.....	33
2.1.5.2. Temel Vergi İlkeleri Açısından.....	35
2.2. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi.....	36
2.2.1. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi.....	36
2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	41
2.3.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	42
2.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma Şartları.....	42
2.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları.....	43
2.3.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Süreci.....	45
2.3.4.1. Uzlaşma Talebi ve Talep Süresi.....	45
2.3.4.2. Uzlaşma Gününün Tespiti, Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşmaya Davete Uyulmaması.....	46
2.3.4.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi.....	47
2.3.5. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları.....	48
2.3.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu.....	48
2.3.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu.....	49
2.3.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu.....	49
2.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	50

2.4.1.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı.....	50
2.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurma Şartları.....	51
2.4.3.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları.....	52
2.4.4.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci.....	53
2.4.4.1.Uzlaşma Talebi.....	53
2.4.4.2.Uzlaşma Talep Etme Süresi.....	54
2.4.4.3.Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması.....	55
2.4.5.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları.....	57
2.4.5.1.Uzlaşmanın Sağlanması Durumu.....	57
2.4.5.2.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu.....	58
2.4.5.3.Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu.....	59
2.5. Farklı Ülkelerdeki Uzlaşma Uygulamaları.....	61
2.5.1.Almanya’da Uzlaşma.....	61
2.5.2.Fransa’da Uzlaşma.....	63
2.5.3.ABD’de Uzlaşma.....	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANTALYA İLİ ÖRNEĞİNDE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

3.1.Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Literatür Taraması	66
3.2.Araştırmanın Amacı.....	68
3.3.Araştırmanın Kapsamı.....	68
3.4.Türkiye’de Uzlaşma Uygulamaları.....	69
3.4.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları.....	69
3.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları.....	70
3.5. Uzlaşmanın Etkinliğinin Ölçülmesi.....	77
3.6.Antalya İline İlişkin Uzlaşma Uygulamaları.....	78
3.6.1.Antalya İline Ait Genel Bilgiler.....	78
3.6.1.1.Antalya İli Ekonomik Durumu.....	78
3.6.1.2.Antalya İlinde Tarım.....	79
3.6.1.3.Antalya İlinde Sanayi ve Ticaret.....	79
3.6.1.4.Antalya İlinde Turizm.....	80
3.6.1.5.Antalya İlinde Vergi Mükellefi.....	81

3.6.2.Antalya İline Ait Uzlaşma Uygulama Verileri.....	81
3.6.3.Akdeniz Bölgesindeki İller İçinde Antalya’nın Yeri.....	85
3.7. Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamlarının Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları İle Karşılaştırılması	89
3.7.1.Uzlaşılan Dosya Sayıları Açısından.....	89
3.7.2.Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından.....	91
3.7.3.Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısında	92
3.8. Uzlaşma Rakamlarının Etkinliğini Etkileyen Faktörler	94
3.9. Bulguların Tartışılması.....	97
SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA.....	108
EK-1.....	116
ÖZGEÇMİŞ.....	119

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1 Türkiye Geneli Uzlaşma Oranları(2010-2021).....	75
Grafik 3.2 Türkiye Geneli Vergide İndirim Oranları(2010-2021).....	75
Grafik 3.3 Türkiye Geneli Cezada İndirim Oranları(2010-2021).....	76
Grafik 3.4 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranı(2010-2021).....	82
Grafik 3.5 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Vergide İndirim Oranı.....	83
Grafik 3.6 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Cezada İndirim Oranı.....	85
Grafik 3.7 Uzlaşılan Dosya Sayısı Açısından Antalya'nın Yeri.....	90
Grafik 3.8 Uzlaşma Oranları Açısından	90
Grafik 3.9 Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından Antalya'nın Yeri.....	91
Grafik 3.10 Vergide İndirim Oranları Açısından	92
Grafik 3.11 Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısından Antalya'nın Yeri.....	93
Grafik 3.12 Cezada İndirim Oranları Açısından	94

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2012-2021).....	69
Tablo 3.2 Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri (2010-2021).....	71
Tablo 3.3 Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri(2010-2021).....	72
Tablo 3.4 Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verileri(2010- 2021).....	74
Tablo 3.5 Analiz Bulguları.....	77
Tablo 3.6 Antalya İlinde Kişi Başına Düşen GSYH (2010-2020).....	79
Tablo 3.7 Antalya İline Ait Faal Mükellef Sayıları.....	81
Tablo 3.8 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurulan Dosya Sayısı ile Uzlaşılan Dosya Sayısı (2010-2021).....	81
Tablo 3.9 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi ile Uzlaşma Neticesindeki Vergi (2010-2021).....	82
Tablo 3.10 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza Tutarı ile Uzlaşma Neticesindeki Ceza (2010-2021).....	84
Tablo 3.11 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Dosya Sayıları.....	85
Tablo 3.12 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Edilen ve Uzlaşma Sağlanan Vergi Tutarları İle İndirim Oranı.....	86
Tablo 3.13 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Edilen ve Uzlaşma Sağlanan Ceza Tutarları İle İndirim Oranı.....	88
Tablo 3.14 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Dosya Sayılarının Değerlendirilmesi(2010-2021).....	89
Tablo 3.15 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından Değerlendirilmesi(2010-2021).....	91
Tablo 3.16 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısından Değerlendirilmesi(2010-2021).....	93
Tablo 3.17 2011-2021 Yılları Arasında Çıkarılan Yeniden Yapılandırma Kanunları	95
Tablo 3.18 Vergi Denetim Kurumu Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Oranı(2012-2021).....	96

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
TÖUY	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSUY	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, devletin kamu hizmetini karşılamak üzere, bireylerden ödeme gücü ölçüsünde aldığı, karşılıksız parasal değerdir. Vergi uyuşmazlığı kavramı ise vergilendirme aşamasında vergi idaresi ile vergi mükellefi arasından doğan uyuşmazlıkları ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenebilmesi amacıyla yargı aşamasına varmadan başvurulabilecek bir yöntem olarak uzlaşma müessesesi önerilmiştir.

Uzlaşma müessesesi Türk vergi sistemine 28.02.1963 tarihli 205 sayılı yasa ile uygulanma imkânı bulmuştur. 1986 yılında gerçekleştirilen yargısal düzenlemeler ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma düzenlenmiş olup bu bağlamda uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı uygulanma alanı bulmuştur.

Tez kapsamında, vergi uyuşmazlığının çözümünde uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişimine, önemine, faydalarına ve eleştirel yönlerine açıklık getirilmiş, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin işleyişi ele alınmıştır. Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarından elde edilen tarhiyat öncesi uzlaşma rakamları ile Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından elde edilen tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları ile 2010-2021 yılları arasında uzlaşma müessesesinin etkinliği incelenmiştir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan tarhiyat sonrası uzlaşma verileri Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından temin edilerek Türkiye ve Antalya ili arasında verilerin oran analizi yapılarak uzlaşma müessesesinin etkinliği açısından değerlendirme yapılmıştır. Yapılan analizden yola çıkılarak uzlaşma müessesesinin verilerinin etkinliğini etkileyen faktörler ifade edilmeye çalışılmıştır. Nihai olarak uzlaşma müessesesinin verilerini olumsuz etkileyen etmenlerin çözümlenmesi ve müessesesinin geliştirilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Uzlaşma Müessesesi, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat sonrası Uzlaşma, Antalya İli

SUMMARY
EFFECTIVENESS OF AFTER ASSESSMENT RECONCILIATION IN TURKEY;
ANTALYA PROVINCE CASE (2010-2021)

Taxes are the most important source of income of the state for the realization of public systems. Tax is an unrequited monetary value taken from people to the extent of their ability to pay, in order to meet the state public service. The concept of tax dispute, on the other hand, refers to the disputes arising between taxation, tax administration and taxpayer. In order to resolve tax disputes, the institution of reconciliation has been proposed as a method that can be applied before reaching the judicial stage.

The institution of reconciliation has found the opportunity to implement the Turkish tax system with the law dated 28.02.1963 dated 205. The judicial provisions of 1986 were aimed at Pre-Assessment Reconciliation, and in this context, the institution of conciliation found two different application areas, before and after the assessment.

The scope of the thesis has been created for the use of the past of the settlement institution in the resolution of tax disputes, its importance, benefits and critical views, and none of the settlement institution before and after the assessment has been discussed. Execution of reconciliation between 2010-2021 with the purposes of pre-assessment reconciliation obtained from the Tax Inspection Board activity reports and post-assessment reconciliation measures obtained from the Revenue Administration's activity reports. The composition of the main conditions of the study is to obtain the post-assessment storage data from the activity reports of the Revenue Administration. Based on the analysis made, the observation parameters of the data of the settlement institution were tried to be expressed. Finally, suggestions have been made to resolve the negative disregard for reconciliation institutions and to establish the institution.

Keywords: Tax Dispute, Reconciliation, Pre-Assessment Settlement, Post-Assessment Settlement, Antalya Province

TEŞEKKÜR

Lisans ve yüksek lisans eğitim sürecimde ve bu tezin yazım süresi boyunca, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, tezimin her aşamasında yanımda olan, ilgisini, bilgi birikimini ve tecrübelerini paylaşan, büyük bir sabır gösteren ve her daim beni motive eden değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Hale BALSEVEN'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışmanın her aşamasında desteklerini ve emeklerini esirgemeyen, önerileri ile beni yönlendiren değerli hocam Prof. Dr. Mustafa YILDIRAN'a teşekkür ederim. Son olarak, tez dili ve anlatımı konusunda son kontrolleri ile yardımcı olan Öğr. Gör. Ali KARAGÖZ ve Öğr. Gör. Alpaslan GÖNENÇ hocalarıma teşekkürlerimi iletirim.

Hayatım boyunca yanımda olan, maddi ve manevi emeklerini esirgemeyen, tez yazım sürecinde de verdikleri destek ve gösterdikleri sabır için annem Serpil KULE ve babam Yılmaz KULE'ye şükranlarımı sunarım. Ayrıca her zaman akademik gelişimime katkıda bulunan ve yüksek lisans eğitimim boyunca bana yol gösteren, öğretimim boyunca sorularımı sıklıkla yanıtlayan canım abim Sercan KULE'ye sonsuz teşekkür ederim.

Simge KULE

Antalya, 2023

GİRİŞ

Devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmek amacıyla en önemli finansman veya gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek amacıyla, devletin egemenlik kudretine dayanarak mükelleflerin ekonomik durumları göz önünde bulundurarak aldığı karşılıksız parasal ödemedir. Mükellef, vergi ödevini yerine getirmemesi durumunda cezai bir yaptırımla karşılaşmaktadır. Devlet, vergi alacağını tahsil etmek isterken, mükellef, vergi ödevini yerine getirmekten kaçınmak isteyebilmektedir. Böyle bir durumda devlet ile mükellef arasında vergi uyuşmazlığı ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının temelinde anlayış farkı veya görüş ayrılığı yer almaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında, yasaların ekonomik duruma göre revize edilmesi sonucunda mükellefin revize edilen yasaları anlayamaması, vergi mükelleflerinin doğan vergi borcunu az ödemesi veya hiç ödememe eğiliminde olmaları gibi sebepler bulunmaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari çözüm yöntemleri hem maliyeti düşük hem de zaman avantajı sağlayan usullerdir. Vergisel uygulamalara vergi mükellefinin uyumunu artırmanın bir yolu da uzlaşmadır. Vergi uyumunun arttırılmasında uzlaşma yöntemi, ihtiyatlı değil daha esnek bir yaklaşım olarak benimsenmektedir. Vergi idaresi açısından ise gelirleri artırmanın daha etkin yolu uzlaşmaları objektif ölçülerden çıkmaksızın artırmaktır (Bulutoğlu, 2004: 355).

Çalışmanın amacı, vergi idaresi ve vergi mükellefi açısından uzlaşma müessesesinin vergi uyuşmazlıkların giderilmesinde etkin bir çözüm yolu olarak kullanılıp kullanılmadığının irdelenmesidir. Dünyada uzlaşma müessesesinin geniş kapsamlı olarak işletildiği ülkeler yanında oldukça ihtiyatlı bir uygulamanın olduğu ülkelerde bulunmaktadır. Çalışmada Türkiye’de tarhiyat sonrası uzlaşma verileri çerçevesinde uzlaşma komisyonlarının mükellefe sağladığı indirimler ve tahsil edilen gelirlerin analizi konu edilmektedir. Bu çerçevede Antalya iline ait tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları incelenip Türkiye ve Antalya ili arasında bir değerlendirmede bulunmaktadır.

Çalışmanın ana konusunu, vergi uyuşmazlığının çözümünde uzlaşma müessesesinin gelişimine, önemine, faydalarına ve eleştirel yönlerine açıklık getirmek oluşturmaktadır. Bu bağlamda, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında bulunan faaliyet raporlarından temin edilen tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları ile 2010-2021 yılları arasında analiz edilmektedir. İlgili veriler ile Türkiye ve Antalya ili örneğinde karşılaştırmalı olarak ve oran analizlerinden yararlanılarak uzlaşma müessesesinin etkinliği ortaya konulmaktadır.

Araştırma nitel ve nicel araştırma yöntemleri ile yürütölmekte olup nitel veriler olarak literatür araştırması yapılarak, uzlaşma müessesesinin mevzuattaki gelişimi ve öneminin açıklanması yapılmıştır. Nicel araştırma yöntemi olarak ise tarhiyat öncesi uzlaşma rakamlarının Vergi Denetim Kurumu Başkanlığının Faaliyet Raporlarından alınması ve Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından alınan tarhiyat sonrası uzlaşma verileri incelenmiştir. Ayrıca Türkiye ve Antalya ili arasında tarhiyat sonrası uzlaşma verilerinin oranlanması ile bir değerlendirmede bulunulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi uyuşmazlığı kavramı ve uyuşmazlığın nedenleri incelenmiştir. Ayrıca birinci bölümde vergi uyuşmazlığının çözümlenebilmesi için çözüm yolları araştırılmış olup, idari ve yargı aşaması olarak ikili ayırım yapılmıştır. İdari aşamadaki uygulamalar, uzlaşma müessesesi, vergi hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, üst makama başvuru, izaha davet, pişmanlık/ıslah ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri açıklanmaktadır. Son olarak bu bölümde, mükellefin idari aşamayı tercih etmemesi durumunda yargı aşamasının işleyişı anlatılmaktadır.

İkinci bölümde vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi ile önerilen uzlaşma müessesesinin amacı, sağladığı avantajlar ve dezavantajlar ile dünyadaki uzlaşma müessesesi uygulamaları anlatılmaktadır. Ayrıca dezavantajları başlığında uzlaşma müessesesi vergilendirmenin temel ilkeleri açısından değerlendirilmiştir. İlerleyen kısımlarda Türk vergi sistemindeki uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişimi ve tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamalarının işleyişı ifade edilmektedir.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise çalışmanın amacı ve kapsamı ifade edildikten sonra, Türkiye’de 2010-2021 yılları arası Vergi Denetim Kurumu Başkanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın faaliyet raporlarından elde edilen tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma rakamları incelenmektedir. Çalışmanın kapsamını oluşturan Antalya iline ait genel bilgiler, ekonomik durum, tarım düzeyi, sanayi, ticaret, turizm ve vergi mükellef sayıları incelenmektedir. Ayrıca 2010-2021 yıllarına ait Antalya ili tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları incelenip Türkiye ve Antalya ili arasında verilerin oranlanması ile bir değerlendirmede bulunulmuştur. Analiz sonucunda Antalya ilinin Türkiye’deki konumu, Akdeniz bölgesindeki iller arasındaki yeri, uzlaşma ile devletin ne kadar vergi ve ceza alacağından vazgeçtiği saptanarak bir değerlendirmede bulunulmuştur. Üçüncü bölümün son başlığında ise uzlaşma müessesesi rakamlarının etkinliğini etkileyen faktörler üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI KAVRAMI VE ÇÖZÜM YOLLARI

1.1.Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık kavramı hukuk dilinde “münazaa”, “ihtilaf”; bir kamu kuruluşunda karşı tarafın yerine getirmesi gereken sorumlulukları gerçekleştirmemesi sonucunda iki taraf arasındaki görüş farklılığı olarak tanımlanmıştır (Bayraklı, 2018: 159). Diğer bir ifade ile uyuşmazlık kavramı, bir konuda karşı karşıya gelen tarafların bu konu üzerinde farklı düşüncelere sahip olmasından kaynaklanabileceğini anlatmaktadır (Taş, 2005: 2). Uyuşmazlık durumunda taraflar arasında bir fikir birliği yoktur, düşünce ayrılığı bulunmaktadır (Sarılı, 2020a: 41; Taş, 2005:2). Buradaki önemli nokta, taraflardan birinin karşı taraftan farklı düşünüyor olmasıdır. Böylelikle uyuşmazlığın temeli oluşabilmektedir.

Vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki ihtilafın varlığı gerekir. Bu uyuşmazlıklar vergilendirme işlemleri dolayısıyla ortaya çıkmaktadır (Şenyüz vd., 2017: 265). Vergi uyuşmazlığının kaynağını taraflar arasındaki “anlayış farkı veya görüş ayrılığı” oluşturmaktadır (Yüce, 2017: 81). Vergi uyuşmazlıklarını tanımlayan ana unsur, vergi konusunda vergi idaresi ile mükellef arasında görüş farklılığının bulunmasıdır.

Vergi uyuşmazlıkları kavramında iki taraf söz konusudur: Bunlardan ilki verginin etkin rol alan tarafı devlet veya vergilendirme yetkisi verilmiş kuruluşlardır. İkinci taraf ise verginin pasif tarafı olan vergi mükellefi, vergi sorumlusu/yükümlüsü veya ceza muhatabıdır (Yüce, 2017: 82; Taş, 2005: 3). Bahsi geçen iki taraf olduğunda ve aralarında bir vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlık meydana geldiğinde ortaya vergi uyuşmazlıkları çıkmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması için vergi borcunun bulunması kistası olmasa da vergi matrahının saptanmasından sonra da uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Yani vergi uyuşmazlıklarının doğma zamanının belirlenmesi itiraz hakkının tanımlanması ile alakalıdır (Taş, 2005: 8).

Genel olarak vergi uyuşmazlıkları, vergi yasalarının yeteri kadar anlaşılabilmesi sonucunda yanlış uygulanması veya yasaların gerekli koşullarda uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. İfade edilen durumlar haricinde vergi uyuşmazlıkları, kimi zaman da vergi idaresinin yerine getirdiği düzenleyici işlemlerden doğabilmektedir (Yüce, 2017: 81).

Vergi hükümlerinin ekonomik gelişime paralel olarak sık sık değiştirilmesi (Bilici, 2013:165), vergi yasalarının gereği gibi anlaşılabilmesi ve yer alan boşluklardan kaynaklanabilecek sorunlar (Akdoğan, 2013: 157), vergi idaresinin hazineci yaklaşımları,

mükelleflerin söz konusu borçlarını ödememeleri veya ödemeyi en az tutarda yapmak istemeleri gibi sebeplerle uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır (Oktar, 2006: 323).

1.2.Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkaran Nedenler

Vergi uyuşmazlığına neden olan sebepler; vergilendirme işlemindeki hukuka aykırılıklar, vergi hatalarından doğan uyuşmazlıklar, vergi tarhiyatından ve vergi tahsilatından doğan uyuşmazlıklar olarak dört alt başlıkta incelenecektir.

1.2.1 Vergilendirme İşlemindeki Hukuka Aykırılıklardan Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi uyuşmazlığı, vergilendirme işlemindeki yetki, konu, sebep, şekil ve amaç bakımından vergi yasalarındaki maddelere karşı gerçekleşen ihlal ya da ihlallerden doğmaktadır.

1.2.1.1.Yetki Yönünden

Yetki, Anayasa ve yasaların bir idari makama tanıdığı işlem yapabilme yeteneği olarak tanımlanabilir (Yüce, 2017: 119). İlgili Kanun hükümleri yürürlükte bulunduğu sürece uyulması mecburi kaidelerdir (İrteş Gülşen, 2019: 24). Vergi hukuku açısından yetki kavramı, vergi kanunlarının vergi idaresine vermiş olduğu işlem yapabilme gücüdür (Taş, 2005: 4). Vergi idaresinin vergi kanunları ile verilen yetkinin dışına çıkması halinde yaptığı işlem yetki yönünden hukuka aykırılık yaratmaktadır (Oktar, 2006: 324).

Vergi idaresinin yetkisi üç başlıkta açıklanabilir. Bunlar; konu, yer ve zaman kısıtlarıdır.

- **Vergi idaresinin konu bakımından yetkisi;** idari kararların hangi idari makamlarca karara bağlanacağı yasalarla belirlenmiştir (Yüce, 2017: 119). İdareye verilen yetkiler, Anayasada belirtilen konularda görev yapabilme yetkisidir. Bir vergi idaresinin yasalarca belirtilen konularda görev yapma yetkisi dışında bir işlem gerçekleştirmesi durumunda meydana gelen işlem konu itibarıyla yetki yönünden aykırılık doğuracaktır (Bayraklı, 2018: 160). Örneğin, bir vergi idaresi tarafından takibi yapılan motorlu taşıtlar vergisinin belediyeler tarafından kovuşturulması durumunda bu işlem konu bakımından yasaya aykırılık doğurmaktadır.
- **Vergi idaresinin yer bakımından yetkisi;** vergi idaresi, yetkisini kanunla belirlenen coğrafi alan içerisinde kullanmak zorundadır. Vergi idaresi, kanunda belirtilen coğrafi alan sınırını aşınca yer bakımından yetkisizlik oluşmaktadır (Oktar, 2006: 324). Örneğin, gelir vergisinde vergi idaresince tarh edilme yeri

mükellefin adresinin bulunduğu vergi idaresince gerçekleştirilmektedir. Bu madde kapsamında bazı durumlar haricinde mükellefin kayıtlı olmadığı adres dışındaki bir vergi dairesi tarafından vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi durumunda yer bakımından uyuşmazlık söz konusu olmaktadır.

- **Vergi idaresinin zaman bakımından yetkisi;** vergi idaresinin yetkisini kanunda belirlenen süreler içerisinde kullanması gerekmektedir. Eğer vergi idaresi yetkisini bu süreler geçtikten sonra kullanıyorsa zaman bakımından yetki uyuşmazlığı oluşmaktadır (Oktar, 2006: 325). Böylelikle vergi idaresi kendisine tanınan süreler içerisinde vergiyi belirleyip mükellefe bildirmelidir. Zira vergi idaresi bu işlevini bu süre dâhilinde gerçekleştirmiyorsa işlem zaman bakımından uyuşmazlığa neden olmaktadır.

1.2.1.2.Konu Yönünden

İdari işlemin konusu, idarenin bir işlemi gerçekleştirirken varmak istediği sonuç olarak ifade edilmektedir (Yüce, 2017: 125). Vergilerin konusu gelir, gider veya servet gibi unsurlara bağlıdır. Vergiler üzerine konuldukları konular üzerinden isimlendirilmektedir. Verginin konusunun kaynağı doğrudan veya dolaylı olabilmektedir. Verginin kapsamı ve hususları vergi yasaları ile belirlenmektedir (Taş, 2005: 4). Vergi idaresinin yasalar tarafından belirlenen işlemler haricinde bir edim, icra etmesi durumunda gerçekleştirilen işlem veya edim konu itibarıyla hukuka aykırı hâle gelmektedir (Bayraklı, 2018: 160). Şöyle ki gelir vergisinin kapsamını gerçek kişilerin kazanmış olduğu gelirler oluşturmaktadır. Buradaki vergiyi hayata geçiren durum ise gelirin elde edilmiş olmasıdır. Gelir elde eden bir sermaye şirketinden gelir vergisi alınması durumunda vergi idaresinin işlemi hukuka aykırılık oluşturmaktadır (Taş, 2005: 4). Vergi uyuşmazlıklarında karşılaşılan konu hatası en çok verginin dâhilinde olmayan konulardan alınması ile oluşmaktadır.

1.2.1.3.SebeP Yönünden

SebeP unsuru, idareyi bir işlemi gerçekleştirmeye yönlendiren hukuki durum veya maddi olaya denilmektedir. Bir idari işlemde iki sebeP unsuru bulunmaktadır: İlk sebeP unsuru hukuki sebeP, yürürlükte bulunan kanunun hükmünü ifade ederken diğer sebeP unsuru olan maddi sebeP ise kanun maddesinde ifade edilen şartın işlemin uygulanacağı kişinin şahsında doğmasını anlatmaktadır (Taş, 2005: 5). İdari işlemi gerçekleştiren bu iki sebeP unsurunun birisinde hata olması durumunda işlem sebeP yönünden hukuka aykırılık oluşturacaktır.

Vergi idaresinin işlemi gerçekleştirebilmesi için sadece yetkisi dâhilinde olması yeterli olmamaktadır. İdarenin işlemi gerçekleştirmesi için bir de sebeP unsurunun var olması

gerekmektedir (İrteş Gülşen, 2019: 25). Vergi idaresinin işlem yapabilmesini sağlayan sebep unsuru, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile söz konusu olmaktadır. İdare tarafından gerçekleştirilen vergilendirme işleminin sebep unsuru hatalı ise işlem uyumsuzluk doğurmaktadır (Candan, 2006: 24).

Örneğin, gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirin kapsamı gelir vergisine girmiştir. Buradaki vergiyi hayata geçiren durum olan gelirin elde edilmiş olması durumu kanunda ifade edilmiştir. Bu durum vergi idaresinin hukuki sebep durumunu oluşturur. Vergiyi doğuran olayın, yani gelirin elde edilmesinin mükellefin şahsında gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu durum maddi sebebi oluşturmaktadır (Taş, 2005: 5). Eğer vergiyi doğuran olay kişinin şahsında gerçekleşmemişse durum maddi sebep yönünden uyumsuzluk yaratmaktadır.

1.2.1.4.Şekil Yönünden

Şekil unsuru, idari işlemlerin uygulanmasıyla ilgili biçim, yöntem ve düzenlenecek belgelerin tümünü ifade etmektedir. İdari işlemler yazılı şekle tabi olmakla birlikte, şekil serbestiyeti bulunmamaktadır (Yüce, 2017: 121). Vergilendirme işlemlerinin vergi yasalarınca belirlenmiş şekil şartları doğrultusunda hazırlanması gerekmektedir (Oktar, 2006: 326). Vergilendirme işleminin belirli prensiplere göre yapılması ve izlenmesi, gerekli yolların gösterilmesi gerekmektedir (Taş, 2005: 4). Vergilendirme işleminin belirlenen prensiplere göre yapılması sonucunda vergi mükelleflerinin hukuki bakımdan koruyuculuğunun sağlanmasıyla birlikte alacağın da garanti altına alınması sağlanır (Armağan, 2007: 162). Vergi idaresi aracılığıyla yürütülen vergilendirme işlemlerinin kesin bir işlem niteliği gösterene kadar uygulanacak yol ve usuller, şekil unsuru olarak ifade edilmektedir. Vergilendirme işleminin usul ve şekil kurallarına uygun olarak belirlenmemesi durumunda işlem şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturur (Oktar, 2006: 326). Örneğin, gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergilendirme işlemi için gereklidir ancak yeterli olmamaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından verginin hesaplanması gerekmektedir. Vergi hesaplanması yapılmamış bir verginin vergi idaresince tahsil edilmek istenmesi, işlemi şekil bakımından hukuka aykırı hâle getirmektedir (Taş, 2005: 5). Şekil bakımından gerçekleşen hatalar, vergilendirme sürecindeki hukuki süreçlere aykırı yöntemlerle yapılmasından kaynaklanmaktadır.

1.2.1.5.Amaç Yönünden

Amaç, idari işlemde ulaşılmak istenen nihai hedefi ifade etmektedir. İdari işlemlerin gerçekleştirmek istediği amaç, kamu yararadır (Yüce, 2017: 127). İdarenin yetkilerini kamu yararını sağlamak amacı dışında başka bir amaç doğrultusunda kullanması, işlemi amaç

yönünden hukuka aykırı hâle getirmektedir (Oktar, 2006: 328). Bu hukuka aykırılık hâline “yetki saptırması” da denilmektedir. Yetki saptırması, idari işlemin tesis edilen amaca aykırı olarak gerçekleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan hukuka aykırılığı ifade etmektedir (Yüce, 2017: 127).

Vergilendirme işlemlerinde amaç, kamu yararı oluşturmaktır. Verginin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirilecek olan işlemin doğmuş olması ve doğan bu işlemde vergi alınması için yeterli görülmektedir. Bu doğrultuda gerçekleştirilen vergilendirmelerde amaç bakımından inceleme yapılmamaktadır (Oktar, 2006: 328; Küçükkaya, 2008: 11). Yani vergi kanunlarında sebebi açıkça ifade edilen işlemin kamu yararıyla yapılıp yapılmadığına bakılmamaktadır. İşlem için sebep unsurunun belirtilmesi yeterlidir (Oktar, 2006: 328). Fakat vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemin, vergilendirme işlemini gerçekleştirdiği sebebin gerçek dışı olması veya sebebin yasa maddeleriyle uyuşmaması durumunda işlem, sebep bakımından uyuşmazlığa neden olmaktadır (Armağan, 2007: 163). Gerçekleştirilen vergilendirmenin bir kamu yararı niteliği taşıması veya vergilendirme gerekçelerinin hayal ürünü olması ve yasalarla örtüşmemesi durumunda işlem, amaç bakımından sakat hâle düşmektedir.

Görüldüğü gibi vergilendirme işlemindeki yetki, konu, sebep, şekil ve amaç bakımından vergi yasalarındaki maddelere karşı gerçekleşen ihlallerden doğan çok çeşitli vergi uyuşmazlıkları söz konusu olabilir. Vergi idaresi yeteri kadar gelişmemiş ve vergi bilinci düşük olan ülkelerde bu sorunların çözümü daha zordur.

1.2.2.Vergi Hatalarından Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi hataları, vergi uyuşmazlıklarına neden olan bir diğer sebeptir. Vergi Usul Kanun’un 116’ncı maddesinde vergi hataları açıklanmıştır. Maddeye göre “Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde açıklanmıştır (VUK, Madde 116/1). Vergi hataları, hesap ve vergi hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu hatalara ilişkin bilgiler alt başlıklar halinde verilmiştir.

1.2.2.1.Hesap Hataları

Vergilendirme işlemi sonucunda oluşturulan vergi matrahını etkileyen maddi hatalar veya matematiksel yanlışlıklardan doğan hatalara hesap hatası denilmektedir (Şenyüz vd., 2017: 272). 213 sayılı kanunun 117’inci maddesi doğrultusunda hesap hataları üç başlıkta incelenmiştir:

- **Vergi Matrahında Hata:** İlgili kanunun 117’inci maddenin 1’inci fıkrasına göre “Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve

kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır” biçiminde açıklanmıştır (VUK, Madde 117/1). Şöyle ki bir vergi miktarı hesaplanırken bir matematiksel hata sonucunda matrahın az veya çok çıkması sonucunda karşılaşılan hatadır.

- **Vergi Miktarında Hata:** İlgili kanunun 117’inci maddesinin 2’inci fıkrasına göre belirlenen vergi miktarlarında doğru vergi oranının uygulanmaması veya yanlış vergi tarifesini kullanılarak belirlenmesi, mahsup edilmesi gereken işlemlerin gerçekleştirilmemesi veya hatalı yapılması, vergi matrahına ilişkin belgelerde verginin doğru biçimde hesaplanmasının sağlanamaması durumunda vergi miktarında hataların ortaya çıkacağı belirtilmiştir (VUK, Madde 117/2). Şöyle ki, gelir vergisi tarifesinde ilk dilimden vergilendirilmesi gereken mükellefin ikinci dilim tarifesinden vergilendirilmesi, vergi miktarının yanlış hesaplanmasına sebep olmaktadır.
- **Verginin Mükerrer Olması:** İlgili kanunun 117’inci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre “Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” biçiminde ifade edilmektedir (VUK, Madde 117/3). Buradaki önemli husus, bir vergi matrahı üzerinden birden çok vergi alınmak istenmesidir. Böyle bir durumda gerçekleşen işlem, hataya sebep olmaktadır.

1.2.2.2.Vergilendirme Hataları

Vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde gerçekleştirilen yanlışlıklar vergilendirme hataları olarak nitelendirilmektedir (Şenyüz vd., 2017: 273). Vergi Usul Kanunun 118’inci maddesinde dört alt başlık şeklinde açıklanmıştır:

- **Mükellefin Şahsında Hata:** VUK 118/1 fıkrasına göre vergiyi gerçekleştiren asıl vergi yükümlüsü yerine bağlantısı olmayan başka birinden vergi alınmak istenmesi durumunda mükellefin şahsında hataya düşüleceğini ifade etmektedir (VUK, Madde 118/1). Vergiyi meydana getiren durumla bağlantısı olmayan kişiden vergi alınmak istenmesi sonucunda vergi mükellefinin şahsında yanlışlık yapılmasını doğurmaktadır (Öncel vd., 2013: 179). Mükellefin şahsında ortaya çıkan yanlışlıklar veya hatalar çoğunlukla isim benzerliği sebebiyle doğmaktadır.
- **Mükellefiyette Hata:** VUK 118’inci maddesinin 2’inci fıkrasına göre vergi yükümlüsü olmayan birinden veya kanunlar dâhilinde kendisine muafiyet tanınan kişilerden vergi alınması, gerçekleştirilen işlemi hatalı hâle getirmektedir (VUK,

Madde 118/2). Şöyle ki kamu yararına çalışan bir derneğin, gerçekleştirdiği vergisel işlemlerden muafiyeti bulunmaktadır. Bu dernekten vergi alınmak istenmesi mükellefiyette hata durumunu oluşturmaktadır (Öncel vd., 2013: 180).

- **Mevzuda Hata:** İlgili kanunun 118'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, verginin konusunu oluşturmayan veya vergiden istisna edilmiş konular üzerinden vergi alınması veya alınmak istenmesi durumunda mevzuda hata işlemi doğmaktadır (VUK, Madde 118/3). Örneğin, bir kişinin özel mal varlığında yer alan evindeki masayı ve sandalyeleri satması sonucunda kişiden katma değer vergisi istenmesi mevzuda, konuda hataya örnektir (Şenyüz vd., 2017: 273; Yüce, 2017: 96).
- **Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata:** İlgili kanun 118'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre, “Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.” biçiminde açıklanmıştır (VUK, Madde 118/4).

1.2.3. Vergi Tarhiyatından Doğan Uyuşmazlıklar

Vergilerin beyan üzerine tarh edilmesinde, vergi mükellefinin/yükümlüsünün beyan ettiği vergi matrahının vergi idaresi tarafından düşük bulunması ile uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır (Taş, 2005: 7). Vergi tarhiyatındaki uyuşmazlık, vergi mükellefinin daha az vergi matrahı bildirmesi durumunda söz konusudur. Vergi idaresinin bu durumu fark etmesi ile uyuşmazlık doğmaktadır.

Bulutoğlu'na göre (2004: 354) vergi yükümlüsünün yasaların yüklediği vergi ödevini en az ödemeyle yerine getirmek istemesi anayasal bir haktır. Buna karşılık vergi memuru da vergi yasalarını herkese aynı anlayışla, yükümlüler arasında fark gözetmeden, yasaların emrettiği gibi uyguladığına inanılmasını sağlamalıdır.

1.2.4. Vergi Tahsilatından Doğan Uyuşmazlıklar

Vergi tahsilatından doğan uyuşmazlıklar, ödenme günü gelen bir verginin ödeme günü içerisinde veya sonrasında ödenmemesi sebebiyle ortaya çıkan uyuşmazlıklardır (Bozdoğan, 2018: 12). Bu durumda vergi idaresi verginin tahsilatını sağlamak amacıyla çeşitli işlemlere başvurabilir. Bazı durumlarda bu işlemler vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara neden olabilmektedir. Bu işlemlere örnek olarak zamanında ödenmemiş vergi için ödeme emri tebliğ edilmesi, mükellefe veya yükümlüye haciz uygulanması ve benzeri işlemler uyuşmazlığa neden olmaktadır (Taş, 2005: 7).

1.3.Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Vergi hukuku uygulamaları sonucunda mükellefler ile irade arasında vergi uyuşmazlıkları doğabilmektedir (Karakoç, 2007a: 664). İdare bu uyuşmazlıkları önlemek için her türlü önlemi almakla yükümlüdür. İdare, eksiklikleri kavrayıp karşılayacak yasal önlemleri alarak, vergi mükelleflerini bilgilendirerek tutarlı ve istikrarlı uygulamalarla birlikte uyuşmazlıkları azaltabilecektir (Kırbaş, 2001: 196). Fakat alınan önlemlere rağmen vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.

Bu vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi vergi alacağının tahsilatını sağlamak amacıyla vergi hukukunda bazı çözüm yolları sunulmuştur (Karakoç, 2007a: 664). Bu çözüm yolları, idari ve yargı aşaması olmak üzere ikiye ayrılır. Aşağıda bu çözüm yolları alt başlıklarla daha ayrıntılı açıklanmıştır.

1.3.1.İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında çıkan anlaşmazlığı tarafların sulhperver bir yol izleyerek sonuçlandırması vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüdür. Buradaki önemli husus, uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden çözülmesidir (Yüce, 2017: 83; Şenyüz vd., 2017: 266).

Diğer bir ifade ile idari aşamada çözüm, vergi uyuşmazlığının çözülmesinde tarafların hoşgörü dâhilinde anlaşmasıdır. Ayrıca idari aşamada çözüm, vergi yönetiminin kendi iç denetim sisteminde uyuşmazlıkları çözüme kavuşturmasına da denmektedir (Taş, 2005: 9). Burada önemli nokta vergi uyuşmazlığının çözülmesinde idare ile mükellef arasında barışçıl bir havanın söz konusu olması ve yargı yöntemlerine gidilmeden uyuşmazlığın sonuçlandırılmasıdır.

Vergi mükellefinin idari çözüm yollarına başvurma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Mükellef isterse idari çözüm yollarına başvurmadan uyuşmazlığı doğrudan yargı aşamasına götürebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yöntemlerin kullanılması yargı yoluna başvurma ilk koşulu olmamaktadır (Yüce, 2017: 83; Şenyüz vd., 2017: 266).

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülmesi sonucunda mükellef yargı kısmında karşılaşacağı emek kaybından kurtulmakla birlikte zaman kaybından da kurtulmaktadır. Ayrıca mükellef vergi uyuşmazlığının yargı aşamasında çözülmesinde ortaya çıkabilecek giderlerden kurtulabilmektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 143). İdari aşamada çözüme kavuşturulan bir uyuşmazlık ile mükellef, birden fazla maliyetten kurtulabilmektedir.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada sonuçlanmasıyla, uyuşmazlık kısa sürede çözümlenmiş olacaktır (Kızılot ve Taş, 2013: 142). Mükellef, doğan uyuşmazlığı yargı

aşamasında çözümlemeye götürmüş olursa idarenin vergi alacağını alamama veya alacağını geç alma riskleriyle karşı karşıya gelmesi kaçınılmazdır (Gök, 2017: 112). Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesiyle idare, alacağını tahsil etme yönünden avantaj sağlayabilmektedir.

Türk vergi hukukunda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları; uzlaşma, vergi hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, üst makama başvuru, izaha davet, pişmanlık/ıslah ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri olarak sıralanmaktadır (Yüce, 2017: 83; Şenyüz vd., 2017: 266). Bu müesseseler takip eden bölümde açıklanacaktır.

1.3.1.1.Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergisel uyuşmazlıkların çözümünde yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi, Vergi Usul Kanunun 116 ile 126 maddelerinde açıklanmıştır. Yapılan hatalı işlemler, vergi idaresine olumlu ve olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Vergilendirme hataları vergilendirme sürecinin tarh- tahsil aşamalarında ortaya çıkabilmektedir (Yüce, 2017: 94; Şenyüz vd., 2017: 272). Vergi hatalarından doğan uyuşmazlıklar daha çok vergilendirme sürecinde gerçekleşen işlemlerden kaynaklanmaktadır.

Vergi hatası kavramı ayrıca hukuki uyuşmazlık kavramı ile karıştırılmamalıdır. Hukuki uyuşmazlık kavramı vergilendirme işleminin temeline ilişkindir. Açıklayıcı bir ifade ile hukuki uyuşmazlık, vergi mükellefi ile vergi alacaklısı arasında hukuken anlaşmazlık çıkabilecek durumlarda söz konusu olmaktadır. Buradaki durum kanun hükümlerinin açık olmamasından kaynaklanan bir yorum sorunudur (Öncel vd., 2013: 176-177). Vergi hataları, vergilendirme işleminin kaynağıyla bağlantısı olamayan, ilk görüşte fark edilebilen, hukukilik bakımından münakaşa durumu yaratmayan basit hesap hatalarıdır (Yüce, 2017: 93). Vergi hatası dışında kalan, tartışmaya elverişli ve yoruma açık olan hukuki uyuşmazlıklar yargı organları tarafından karara bağlanmalıdır (Karakoç, 2007a, 701). Böylelikle vergisel uyuşmazlıkla hukuki uyuşmazlık birbirinden ayrılmaktadır.

Hukuki uyuşmazlıklar dışında düzeltme işlemi kapsamında olmayan iki konu daha bulunmaktadır: İlk olarak, vergi hatalarının çözümlenmesinde vergi uyuşmazlığına bakan yargı makamlarınca karara bağlanmış bir uyuşmazlık, düzeltme işlemine dahil edilmemektedir (Öncel vd., 2013: 181). İkinci konu ise, vergi tahsilatının gerçekleştirilmesi için hazırlanan ödeme emrine karşı, hatalarda düzeltme hakkının kullanılamayacağı yönündeki içtihat yerleşmiş durumdadır (Yüce, 2017: 95). Fakat geçmişteki bu işleyişe karşıt olarak günümüzde ödeme emri aşamasında da düzeltme yoluna gidilebileceği yönünde görüşler bulunmaktadır (Karakoç, 2007b: 78; Karakoç, 2007a: 705).

Vergi hatalarının çözümlenmesinde en temel çözüm yolu olarak düzeltme yöntemi kullanılmaktadır (Karakoç, 2007b: 67). Düzeltme, vergi idaresi ile mükellef arasında doğan hatanın saptanıp yargı yolunu seçmeden yapılan hatayı çözüme kavuşturmayı ifade etmektedir (Yüce, 2017: 94). Vergi hatalarının düzeltilmesi kapsamını vergi asılları ile birlikte vergi cezaları oluşturmaktadır (Yüce, 2017: 94). Bu doğrultuda hataların düzeltilmesi, vergi borcu ile birlikte vergi cezasını da ortadan kaldırmaya çalışan yöntemdir (Kırbaş, 2001: 196).

Vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi, yargı yoluna başvurmayı kapamamaktadır. Bu özelliği ile mükellefe ek güvence sağlayan bir müessese olarak görülebilmektedir (Kırbaş, 2001: 197).

1.3.1.1.1.Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Süreci

Vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi sadece Vergi Usul Kanunun 117 ve 118'inci maddesinde sayılan hatalar için geçerlidir. Kanunda sayılan bu hatalara ilişkin bilgiler 1.2.2.Vergi Hatalarından Doğan Uyuşmazlıklar başlığı altında anlatılmıştır.

Vergi hatalarının düzeltme işlemine dahil olabilmesi için öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir(Oktar, 2006:147). Vergi hatalarının hangi yollarla saptanabileceği ilgili kanunun 119'uncu maddesinde ifade edilmiştir. Maddeye göre,

İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile; Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile; Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile; Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile; Mükellefin müracaatı ile saptanmaktadır (VUK, Madde 119)

Vergi hatalarının düzeltme işleminde iki yöntem bulunmaktadır: Bu yöntemler re'sen yapılan düzeltme ile mükellefin başvurusu üzerine gerçekleştirilen düzeltmedir.

Re'sen düzeltme, idarece ikilemde kalınmayan doğrudan saptanan vergi hatalarının vergi idaresince düzeltilmesinin gerçekleştirilmesidir. Re'sen düzeltme işleminde mükellefin bir başvuruda bulunmasına gerek yoktur (Oktar, 2006: 148). Ayrıca vergi idaresi tarafından mükellefler adına yapılan düzeltmeye karşı mükellef kendi adına olumsuz olduğunu düşünürse vergi mahkemesine dava açabilme hakkı bulunmaktadır (VUK, Madde 121). İdarece vergi hatasının olduğunu düşünen mükellefler, bu hataların düzeltilmesini vergi idaresine başvurarak isteyebilmektedir (VUK, Madde 122). Mükellefler tarafından gerçekleştirilen bu işleme düzeltme talebi denmektedir (Oktar, 2006: 148). Vergi dairesince incelenen düzeltme talebi yerinde görülürse düzeltme işlemi gerçekleştirilmektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 144; Yüce 2017: 97). Fakat düzeltme talebi yerinde görülmezse mükellef şikâyet yoluyla üst merci olan Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabilir. Mükellef, şikâyet başvurusunun reddedilmesi durumunda yargı yoluna gidebilmektedir (Yüce, 2017: 97).

Vergi hatalarının saptanıp çözümlenmesi görevi madde gereği vergi dairesi müdürüne verilmiştir. Vergi hatalarının düzeltme işlemi düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır (VUK Madde 120).

Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur (VUK, Madde 120/1).

Vergi hatasının anlaşılması ile VUK'un 120'inci maddesine göre yapılan hataların mükellefe yapacağı iade tutarları veya mahsup edilecek tutarlar için oluşturulan belgeler ve yapılacak işleme ait yöntemler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (VUK, Madde 120/1).

Düzeltme mercisinin düzeltme talebini yerinde görmemesi durumunda mükellefe yazı ile durum bildirilir (VUK, Madde 123/1). Mükelleflerin düzeltme taleplerini vergi mahkemesine dava açma süreleri dâhilinde gerçekleştirmemeleri sonucunda talepler mahkemece geri çevrilmektedir. Geri çevrilen düzeltme taleplerine karşın mükellefe, şikâyet aracılığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabilme hakkı tanınmıştır (VUK, Madde 124).

Şikâyet yoluyla düzeltme başvurusunun Hazine ve Maliye Bakanlığınca veya düzeltme başvurusu talebinin doğrudan vergi dairesince reddedilmesi veya talepten itibaren 60 gün içinde yanıtlanmaması ile düzeltme talebinde bulunan, idari dava açabilmektedir (Yüce, 2017: 97).

Vergi hatalarının, vergi alacağının meydana geldiği yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl içinde tarh edilmesi ve mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Bu 5 yıllık sürede saptanamayan ve bildirilemeyen vergi hataları zaman aşımına uğramaktadır (VUK, Madde 114). Belirlenen bu 5 yıllık süre zarfından sonra belirlenen vergi hataları düzeltme dahiline alınamamaktadır. Çünkü saptanması gereken 5 yıllık süreyi aşmış ve zaman aşımına uğramıştır. Bu durumun üç özel istisnası bulunmaktadır: İlk istisna durumda zaman aşımı süresi olan 5 yıllık sürenin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde bir hata saptanırsa süre bir yıldan aşağı olmamak üzere uzatılabilmektedir. Diğer bir istisnai durumda ise "İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin..." bildirildiği tarihten itibaren ek süre verilebilmektedir. Son istisnai durumda ise, "İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı..." tarihten itibaren en az bir yıllık ek süre verilebilmektedir (VUK, Madde 126).

1.3.1.2.Cezalarda İndirim

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşama çözümünde kullanılan bir yöntem de cezalarda indirim uygulamasıdır. Vergi cezaları dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıkları (Taş, 2005: 21) daha ileri aşama olan yargı aşamasına taşınmasını engelleyici fonksiyon olan cezalarda indirim uygulaması (Akdoğan, 2013: 168), Vergi Usul Kanunun 376'ncı maddesinde ifade edilmiştir.

Cezalarda indirim uygulaması ile birlikte vergi idaresiyle birlikte vergi mükellefini yargı aşamasındaki vakit kaybı işlemlerinden önlemek (Güneş, 2019: 48), yargı kollarına ulaşması olası vergi uyuşmazlıklarını önlenmek (Karakoç, 2015: 3648) ve söz konusu olan cezaların hazineye aktarılma zamanının kısaltmasını (Arslaner, 2015: 278) sağlamak amaçları bulunmaktadır.

Cezalarda indirim uygulaması sadece cezalara yönelik bir düzenlemedir (Yüce, 2017: 92). İndirim kapsamına alınan cezalar Vergi Usul Kanunun 376'ncı maddesinde ifade edilmiştir. Madde dâhilinde yer alan cezalar vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarıdır. Madde gereğince mükellef, vergi dairesine başvurarak maddede belirtilen sürelerde ödemeyi gerçekleştireceğini bildirmelidir. Mükellefin bildirmesi hâlinde kesilen cezalarda yüzde elli oranında indirim gerçekleştirilebilir (VUK, Madde 376). İlgili maddeye göre,

İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir. (VUK, Madde 376/1).

Ödeyeceğini bildirmesi durumunda Vergi Usul Kanun'un 376'ncı maddesinin ikinci bendine göre,

Kesilen cezanın birinci durumunda yarısı, Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75'ini, VUK Kanunun ek 8'inci maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendinde belirtilen uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde öderse üzerinde uzlaşılan vergi cezasının %25'i, indirilebilmektedir (VUK, Madde 376/2).

Vergi Usul Kanun'un 376'ncı maddesinin dördüncü bendine göre, "Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa..." cezalarda indirim müessesesinden faydalanamamaktadır (VUK, Madde 376). Ayrıca üstte belirtilen maddeler vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen usulsüzlük cezalarına da ilişkin uygulanmaktadır (VUK, Madde 376).

Tarh edilen vergi ve cezanın dava konusu edilmemiş olması gerekmektedir (Taş, 2005: 22). Fakat dava açma süresi dâhilinde açılmış davanın karara bağlanmaması şartı ile ilgilinin davadan feragat etmesi durumunda cezalarda indirimden yararlanması mümkündür (Yüce, 2017: 92).

Cezalarda indirim müessesesi ile ilgili farklı görüşler ileri sürülebilmektedir. İlk olarak, cezalarda indirim müessesesi ile yasa hükümlerinde suç olan fiillerde indirim yapılması ve tolerans gösterilmesi sonucunda yasa hükümlerinin etkinliğini zayıflatmaktadır. Böylece indirimden önceki ceza tutarları sembolik bir niteliğe sahip olmaktadır (Akdoğan, 2013: 169). İkinci olarak, vergi mükellefinin kanununda yer alan şartları yerine getirmesi durumunda mükellef otomatik olarak cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilmektedir (Karakoç, 2007a: 527). Mükelleflerin vergi uyumsuzluğunu çözümlmek amacıyla başvuru yaptığı cezalarda indirim müessesesinin, faydalanma şartlarını sağlaması şartı ile uyumsuzluk kendiliğinden çözümlenecektir. Uyuşmazlığı kendiliğinden çözümleyen cezalarda indirim müessesesi bu görüş çerçevesinde vergilerin kanuniliği prensibine ayrılık oluşturmaktadır. Çünkü cezalarda indirim müessesesi otomatik bir konuma gelmiş ve şartları taşıyan her mükellef bu müesseseden yararlanabilmektedir. Ayrıca cezalarda indirim müessesesi cezaların caydırıcılığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi cezalarının mükellef üzerindeki yaptırım etkisini kaybetmektedir (Bozdoğan, 2018: 25).

1.3.1.3. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi, 2016 yılında düzenlenmiştir (Sarılı, 2020b: 73). 6728 sayılı Kanun 22'inci maddesinde düzenlen izaha davet müessesesi Türk vergi sistemimiz içerisinde yerini almıştır (VUK, 519 Genel Tebliğ).

İzaha davet müessesesi, vergi uyumsuzluklarının idari aşamada sonuçlandırılması amacıyla vergi idaresinin vaktini daha faydalı alanlara sevk etmesi ile vergi idaresi ve vergi mükellefleri arasında doğan anlaşmazlıkların düşürülmesini sağlamak (VUK, 482 Genel Tebliğ) ve böylece mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamayı hedeflemektedir (Hepeksaz ve Avcı, 2018: 767).

İzaha davet müessesesinin uygulama esasları Vergi Usul Kanunun 370'inci maddesinde açıklanıp anlatılmaktadır. İlgili maddeye göre,

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir (VUK, Madde 370/a).

İzaha davet müessesesi, pişmanlık müessesesinin alternatifi olarak düşünülebilmektedir. Pişmanlık uygulamasında vergi mükellefi vergi idaresini bilgilendirip etkin rol oynarken, izaha davet uygulamasında ise başlangıçta delil niteliği kesin olmayan belirtilerden yola çıkılması sonucu mükellefin incelemesi ve gönüllülük prensibi ile sonuca bağlanması, böylece komisyonların etkin rol alması söz konusudur (Hepaksaz ve Avcı, 2018: 767). Ayrıca izaha davet konusu tespit edilenle sınırlı kalmak şartı ile mükellefe yapılan tebliğ yazılarına karşın mükellef, pişmanlık yöntemine başvuru yapamamaktadır (VUK, Madde 370/a). Yani mükellef, izaha davet yapıldıktan sonra pişmanlıktan yararlanamamaktadır.

Cezalarda indirim uygulaması ile izaha davet uygulaması vergi suçları açısından değerlendirme yapılacak olursa cezalarda indirim uygulamasının kapsamı geniştir. Cezalarda indirim uygulamasının içeriğine vergi ziyayı ile birlikte usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da dâhildir (Sarılı, 2020b: 84).

İzaha davetin kapsamı içerisine giren konular Vergi Usul Kanun'un 370'inci maddesinin c bendinde düzenlenmiş olup izaha davete yönelik olarak yürütülecek kuralları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir (VUK, Madde 370/c). Ayrıca izaha davet uygulaması dâhilinde olan konular Bakanlık tarafından belirlenmektedir (VUK, Madde 370/c).

Mükelleflerin izaha davet edilebilmesi için bazı koşullar bulunmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere ilk olarak vergi ziyayına uğradığını gösteren bir izin saptanıp ön tespitinin yapılmış olması gerekmektedir.

Ayrıca ilgili Kanunun 370'inci maddesinin b bendinde sıralanan şartları taşıyan vergi mükellefleri izaha davet uygulamasına dâhil edilebilmektedir.

“...sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 2023 yılı için belirlenen 320.000 Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan...”(VUK, Madde 370/b).

İzaha davet edilebilmesindeki koşulların gerçekleşmesi halinde komisyon tarafından şartları taşıyan mükelleflere izaha davet yazısı gönderilmektedir (VUK, 519 Genel Tebliğ). Ayrıca mükellefe yapılan davet yazıları tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde komisyona başvurmaları gerekmektedir. Mükellefin belirtilen süre içerisinde yaptığı izah sonucunda komisyon izahı, en geç 45 günde sonuçlandırmaktadır (VUK, 519 Genel Tebliğ).

İlgili kanunun 370'inci maddesinin a bendinin bir ve ikinci fıkrasına göre,

“Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.” (VUK, Madde 370/a-1).

Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez (VUK, Madde 370/a-2).

İlgili tebliğde hangi durumda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabileceği açıklanmıştır. Tebliğe göre, VUK'un 370'inci maddesinin a fıkrası dâhilinde izaha davet yazısı gönderilen mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilir. Fakat bu başvuru ilgili maddeye göre "...%20 oranında kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin ihbarnamelerin tebliği üzerine süresi içerisinde..." gerçekleştirilmelidir (VUK, 519 Genel Tebliğ).

1.3.1.4. Pişmanlık ve İslah

Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada sonuçlandırılması amacıyla oluşturulan bir diğer müessese pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Bu müessese Vergi Usul Kanunun 371'inci maddesinde açıklanmıştır.

Bu müessese var olan vergi uyuşmazlığın çözümlenmesinde değil; ileri zamanlarda doğabilecek uyuşmazlığın önlenmesi amacı ile oluşturulmuştur (Taş, 2005: 24). Diğer bir deyişle, pişmanlık ve ıslah müessesesi ile mükellefin pişmanlığını belirterek durumu vergi idaresini bildirmesi, bunun üzerine idare ile doğabilecek uyuşmazlığın önüne geçerek çözümlenmesidir (Arslaner, 2015: 278). Pişmanlık ve ıslah müessesesi, gelecekte doğabilecek uyuşmazlıkların ortadan kaldırılmasını amaçlayan bir yoldur.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi uygulamaları ile birlikte mükelleflerin veya yükümlülerin kanunun katı yargılarına yönelik korunmasının sağlanması, vergi idaresinin uzlaşmacı yaklaşımı ve vergi mükellefi ile idare arasında bağın güçlenmesi, vergiye yönelik direncin kırılmasını sağlayarak ödeme bilincinin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır (Karakoç, 2007a: 518). Vergi ziyasına neden olan kanuna aykırı davranışları gerçekleştiren mükelleflerin durumu vergi dairesine bildirmesi, pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartlarını taşıması durumunda ceza kesmeyeceğini belirterek mükellefi pişmanlık ve ıslah müessesesine yönlendirmektedir (Ortaç ve Furtuna, 2017: 428).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyan ile verilen vergilerde, "...vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde..." gerekli

şartları sağlaması hâlinde vergi ziyayı cezası kesilmemesini temel alan uygulamadır (GİB, 2022a: 5).

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden mükellefin faydalanabilmesi için gerekli şartları sağlaması gerekmektedir. Gerekli şartlardan birinin bile gerçekleşmemesi hâlinde mükellef, pişmanlık hükümlerinden faydalanamamaktadır (GİB, 2022a: 6). İlgili kanunun 371'inci maddesinde sayılan bu müesseseden faydalanma koşulları ifade edilmiştir. İlgili maddeye göre,

Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.). Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde haber verilen olayın ilgili olduğu vergi türüne ilişkin bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın ve ilgili olduğu vergi türünün takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.(VUK, Madde 371/1-2-3-4-5).

Ayrıca pişmanlık ve ıslah hükümlerinin emlak vergisi ve beyana dayanmayan vergiler için geçerli olmayacağı Vergi Usul Kanun 371'inci maddesinin son bendinde ifade edilmiştir (GİB, 2022a: 6; VUK, Madde 371).

1.3.1.5.Üst Makama Başvuru

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi amacıyla idari yöntemlerden bir diğeri üst makama başvuru yöntemidir. Bu idari yöntem 2577 sayılı Kanunun 11'inci maddesinde düzenlenmiştir.

İYUK 11'inci maddesinin birinci bendine göre,

İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. (İYUK, Madde 11/1).

Bu yöntem için herhangi bir konu kıstastı bulunamamakta olup, mükellef, vergi idaresinin gerçekleştirdiği vergilemeye bağlı olan bütün bireysel idari işlemler için bu yönteme başvuruda bulunabilmektedir. Bu doğrultuda herhangi bir konu kıstasının olmaması üst makama başvuru yöntemi üzerine ilgiyi arttırmaktadır. Üst makama başvurunun aktif

kullanılmasının sağlanmasıyla vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde değerli bir müessese hâline dönüşebilmektedir (Yüce, 2017: 99). Böylece üst makama başvuru yönteminin aktif kullanılması sonucunda işlemler idari aşamada çözümlenecek ve yargı aşamasının iş yükü hafiflemiş olacaktır. Ayrıca başvurma şartları içerisinde herhangi bir konu sınırlamasının olmaması bu müesseseye olan başvuru sayısını arttırabilmektedir.

Üst makama başvurunun dava açma süreleri ile sınırlandırılmıştır. Zira bu yöntemle başvurma süresi dava açma süresi ile kısıtlı olup bu süre hak düşürücü bir süredir (Yüce, 2017: 99; Şenyüz vd., 2017: 275). Bu sebeple dava açma süresinde yapılmayan başvurular üst makama başvuru yönteminden yararlanamayacaktır.

Dava açma süresinde gerçekleştirilen üst makama başvuru, dava açma süresini durdurmaktadır. Dava açma süresi idareden açık ve zımni yanıt alınıncaya kadar durmaktadır (Şenyüz vd., 2017: 275). Üst makama yapılan başvurulara geri dönüş otuz gün içinde yapılmaz. Eğer başvurulara otuz gün içinde geri dönüş yapılamamışsa istek talebinin reddedilmiş olduğu anlaşılmaktadır (İYUK, Madde 11/2). Yapılan talebin reddedilmiş olması veya belirtilen sürede geri dönüş yapılmaması durumunda dava açma süresi yeniden işlemeye başlamaktadır (İYUK, Madde 11/3). Dava açma süresinin yeniden işlemeye başlamasından anlaşılması gereken, davanın durduğu süreden veya yerden işlemeye başlamasıdır (GİB, 2008: 17). Diğer bir ifade ile dava açma süresi en baştan başlamamaktadır.

Mükellefin üst makama başvuru talebinin vergi idaresi tarafından dönüş yapılması ile uyuşmazlık sonuçlanmaktadır. Zira başvuru talebinin kısmen veya tamamen yerine getirilememesi durumunda söz konusu olan anlaşmazlık için dava açma süresi dâhilinde yargı aşamasına başvurabilme hakkı bulunmaktadır (Yüce, 2017: 100). Böylelikle üst makama başvuru ile çözüm sağlayamayan mükellefe çözüm sağlayabilmesi için son bir hak verilmiştir.

Üst makama başvuru yöntemi ile şikâyet yolu yöntemi birbirinden farklıdır. Şikâyet yolu yöntemi sadece vergi hatalarını kapsamasının yanında dava açma süresinin dolması beklenmektedir. Üst makama başvuru yoluna dava açma süresi dolmadan gidilebilmekle birlikte bir konu kısıtlaması bulunmamaktadır (Taş, 2005: 19).

1.3.1.6. Uzlaşma

Uzlaşma kavramı sözcük anlamı olarak muhalif tarafların arasını bulmak amacıyla uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasıdır. Diğer bir ifade ile taraflar arasında olağan veya ileride çıkması beklenen fikir ve menfaat ayrılıklarının çözümlenmesi amacıyla tarafların birbirlerine ödünler vererek uyuşmazlığın giderilmeye çalışılmasını sağlamak anlamını taşımaktadır (Yüce, 2017: 83). Vergi hukuk sisteminde uzlaşma kavramı ise vergi mükellefi ile

vergi idaresi arasında doğan anlaşmazlıkların yargı aşamasına götürülmeden çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır (Pehlivan, 2013: 117).

Uzlaşma müessesesi ile vergi yükümlüsü ve vergi idaresi tarh edilen vergi veya kesilen ceza miktarı konusunda çıkan uyuşmazlıklar için karşılıklı pazarlık yapmakta, uzlaşma sağlanması ile uyuşmazlık ortadan kalkmaktadır (Taş, 2005: 10). Uzlaşma müessesesinde vergi idaresi tek taraflı karar alamamaktadır. Uzlaşmanın diğer tarafı olan vergi mükellefinin de uzlaşmaya olumlu yaklaşması gerekmektedir.

Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerine karşın ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkları mükellefin yargıya başvuruda bulunmadan, vergi idaresi ile mükellefin uyuşmazlıklar üzerinde anlaşma sağlamasını amaçlayan bir müessesedir (GİB, 2008: 7). Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesini sağlayan bir yöntemdir (Yüce, 2017: 83). Uzlaşma müessesesinin temelinde mükellefin uyuşmazlığa neden olan durumu, yargı yoluna gitmeden çözümlenmesi yatmaktadır. Ayrıca uzlaşma, tarafların karşılıklı ortak paydada buluşmasıyla söz konusu olmaktadır.

İdari aşamada gerçekleştirilen uzlaşma, uyuşmazlığın kısa zamanda çözümlenmesinin sağlanması (Yüce, 2017: 83) en sık başvurulan yöntemdir (Pehlivan, 2013: 117).

Uzlaşma müessesesi ile vergi uyuşmazlığı sebebiyle tahsil edilemeyen vergi alacağının, değer kaybına uğramadan en kısa sürede devlet kasasına aktarılması amaçlanır.(Oktar, 2006: 330). Ayrıca uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına varmasını önleyerek mükellefe ekonomik olarak fayda sağlar (Akdoğan, 2013: 164). Böylelikle uzlaşma müessesesinin hem vergi idaresine hem de mükellefe de yararı bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesi, Almanya'da uygulaması olan uzlaşmadan ilham alınarak vergi sistemimize 1963 yılında katılmıştır (Karakoç, 2007b: 39). Yasalarda ilk defa uzlaşma olarak düzenlenen bu müessese 1985 yılında yapılan düzenlemeler ile tarhiyat öncesi uzlaşma olarak eklenmiş olup ilk hâli olan uzlaşma ise tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ifade edilmeye başlanmıştır (Hocaoğlu, 2015: 493). Yapılan hukuki düzenlemeler ile uzlaşma iki başlık hâlini almıştır.

İki şekilde düzenlenen uzlaşmada ilk yöntem olan tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayandırılarak saptanan vergisel uyuşmazlıklar için herhangi bir tarh işlemi yapılmadan söz konusu olan uzlaşmayı ifade etmektedir. İkinci yöntem olan tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergilerin kesinleşmesinden veya cezaların kesilmesi sonrasında başvuru yapabilecekleri bir yöntemdir (Arslan, 2011: 320).

Çalışmanın ikinci bölümünde uzlaşmaya ait bilgiler daha ayrıntılı verilip açıklanacaktır.

1.3.1.7. Kanun Yolundan Vazgeçme

Vergi uyuşmazlıklarını çözümlmek amacıyla diğer idari yöntem olarak düzenlenen kanun yolundan vazgeçme müessesesi, “7 Aralık 2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27 nci maddesi ile...” ile Vergi Usul Kanuna dâhil edilmiştir (Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022: 1239). Bu müessesenin uygulanmasına yönelik yayımlanan 517 Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20 Şubat 2020 tarihinde 31045 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, mükellefin kullanacağı haklar ailesine yeni ve güçlü bir müessese olarak dâhil olmuştur (Şenyüz, 2020: 1195). Müessese, vergi uyuşmazlıkları için mahkemeye dava açan veya davası hâlâ devam eden mükelleflerin davalarından cayararak, idare ile anlaşma sağlayarak uyuşmazlığı çözümlme imkânı bulmalarını ifade etmektedir (Yücel ve Bozdoğanoglu, 2022: 1238). Kanun yolundan vazgeçme müessesesinde uyuşmazlığın; vergi mahkemesinden istinaf mahkemelerine geçmeden veya istinaf mahkemesinden temyiz mahkemesine geçmeden çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır (Şenyüz, 2020: 1196).

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinin kapsamı VUK 379’uncu maddesinin ilk fıkrasına göre, “Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştay’ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç).” oluşmaktadır (213 Sayılı Kanun, Madde 379). Mükellef, kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmesi için bazı şartları yerine getirmesi gerekmektedir. 517 No’lu VUK Genel Tebliğinin 4’üncü maddesine göre, mükellefe tebliğ edilen mahkeme kararınca, mükellef istinaf veya temyiz başvuru süresi zarfında kanun yolundan vazgeçme dilekçesini vergi dairesine ulaştırması gerekmektedir. Ayrıca dilekçeye kanun yolundan vazgeçme kararının mükellefe bildirilen tarihi gösteren tebligat ile mahkeme tarafından verilen karar örneğinin de eklenmesi gerekmektedir. Mükellef ayrıca dilekçede dava konusunu oluşturan vergi veya cezanın tamamı için kanun yolundan vazgeçildiğini beyan etmek zorundadır (517 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği).

İlgili şartları taşıması ve diğer usullere uygun olması durumunda mükellef, kanun yolundan vazgeçme ile tahakkuk eden tutarları gerçekleşme tarihinden itibaren bir ay içinde ödemesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunun 379’uncu maddesine göre “...tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80’inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim...” yapılacağı

belirtilmiştir (213 Sayılı Kanun, Madde 379). Ayrıca mahkemece onaylanarak tahakkuk etmiş vergi tutarları için indirim yapılmamaktadır. Söz konusu olan indirimler, verginin kısmen veya tamamen kaldırılan kısmı için gerçekleşen tutarlar üzerinden yapılabilmektedir. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, mükellefe ödeme kısmında indirim sağladığı için müessese ödeme kısmında “ikili bir indirim” yapması söz konusu olmaktadır (Sarılı, 2020c: 33).

Kanun yolundan vazgeçme müessesesi diğer idari çözüm yolu olan cezalardan indirim müessesesine benzemektedir. Her iki müessese de kanunda yer alan başvuru şartlarını taşıması hâlinde mükellefe otomatik olarak indirimin sağlanması ve idarenin herhangi bir takdir yetkisini kullanmasının söz konusu olmaması açısından benzeşmektedir (Sarılı, 2020c: 31).

Kanundan vazgeçme müessesesinin uzlaşma müessesesi ile değerlendirildiğinde uzlaşma müessesesinin iki yöntemi bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi ve sonrası olarak ayrılan uzlaşma müessesesinden sadece biri tercihe bağlı olarak kullanılabilirken, kanun yolundan vazgeçme müessesesi mahkeme kararı kesinleşmemiş ise bu müessese hem temyiz hem istinaf süresi içinde kullanılabilir. Ayrıca uzlaşma müessesesi vergi idaresi ile vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma sağlamasına dayanırken, kanun yolundan vazgeçme müessesesinde böyle bir durum söz konusu değildir. Uzlaşma müessesesi karşılıklı anlaşmaya dayanan bir barışçıl çözümken, kanun yolundan vazgeçme müessesesi davacı mükellefin mahkeme kararına dayanan irade açıklaması ile barışçıl bir yola dönüşmektedir (Şenyüz, 2020: 1185).

1.3.2. Yargı Aşamasında Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesinde, idari aşamanın dışında bir diğer aşama ise yargı aşamasıdır (Kızılot ve Taş, 2013: 151). Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlemesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm müessesesi tarafından sonuca bağlanamaması veya mükellefin direkt yargı yolunu seçmesi durumu olarak ifade edilebilmektedir (Yüce, 2017: 82). İdari çözüm yöntemleriyle çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıklarının sonuca bağlanmasında yargı aşaması alternatif yöntem iken mükellef, söz konusu uyuşmazlıklar için direkt bu yolu da tercih edebilmektedir.

Mükellefler vergi sorumluluklarını yerine getirirken vergi idaresi ile uyuşmazlığa düştükleri durumda mükellef, dava açma hakkını kullanarak uyuşmazlığı nihayete erdirebilmektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019: 539).

Vergi uyuşmazlıklarının sonuca bağlanmasında bir seçenek olan yargısal çözüm yolu, uyuşmazlıkları yargı organı önünde kesin sonuca bağlanmasını kapsayan yoldur. Yargı aşaması, idari çözüm yoluyla kıyaslandığında yargısal çözümün konu bakımından kapsamı daha detaylı ve geniştir (Karakoç, 2007b: 106). Yargısal çözüm aşamasında davanın konusunu

genel düzenleyici işlemler ve düzenleyici işlemler oluşturmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019: 539). Oysa idari çözüm yollarının konusunu sadece bireysel işlemler için geçerlidir (Küçükkaya, 2008: 60). Böylelikle yargı yolunun konu perspektifi daha genişir.

Yargı aşamasında çözümlenmesi gereken uyuşmazlıklar vergilendirme aşamalarında doğabileceği gibi vergilerin ceza kesme veya vergilendirme kapsamında yapılan düzenleyici işlemlerin yasalara aykırılığının söz konusu edilmesi durumunda da mükellef uyuşmazlıkların yargı aşamasında çözümünü isteyebilmektedir (Karakoç, 2007b: 106).

Vergi yargısında gerçekleştirilen köklü revizeler neticesinde vergi yargısı üç aşamalı konuma gelmiştir (Yücel, 2022: 74). Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözümlenmesi için düzenlenen kanunlar sırası ile 2575 sayılı “*Danıştay Kanunu*”, 2576 sayılı “*Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri Ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu Ve Görevleri Hakkında Kanun*” ve 2577 sayılı “*İdari Yargılama Usulü Kanunu*” kanunlardır. Çıkarılan kanunlar ile vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısında çözümlenmesinde yetkili kurumlar Vergi ve bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay’dır (Akdoğan, 2013: 171). Bu mahiyette vergi yargılamasında geniş içeriğe dâhil olan kurum vergi mahkemesidir. Ayrıca vergi mahkemeleri vergi yargılamasında birinci derece olarak görev almaktadır (Şenyüz vd., 2017: 279). Vergi mahkemeleri ilk derece mahkeme olarak görev alırken bölge idare mahkemeleri istinaf incelemesinde bulunmaktadır. Danıştay ise temyiz incelemesinde yetkilidir (Yücel, 2022: 74).

1.3.2.1.Vergi Mahkemeleri

Mükellefler, vergi iadesi ile doğan uyuşmazlıklarını yargı aşamasında ilk olarak vergi mahkemesinde sonuçlandırmaya çalışmaktadır (Buz, 2013: 1368). Vergi uyuşmazlıkların çözümlenmesinde yer alan vergi mahkemeleri ilk derece olarak görev almaktadır.

2576 sayılı kanunun 2’inci maddesinin ilk iki bentlerinde vergi mahkemeleri,

Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri, bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi göz önünde tutularak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit olunur. Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kuruluş ve yargı çevrelerinin tespitinde, İçişleri, Maliye Bakanlıkları ile Gümrük ve Tekel Bakanlığının görüşleri alınır. (2576 Sayılı Kanun, Madde 2/1-2).

İlgili kanunun 4’üncü maddesi doğrultusunda “İdare ve vergi mahkemelerinde birer başkan ile yeteri kadar üye bulunur. Mahkeme kurulları, başkan ile iki üyeden oluşur. Başkanın yokluğunda kıdemli üye başkana vekillik eder.” (2576 sayılı Kanun, Madde 4).

İlgili kanunun 6’ıncı maddesinde vergi mahkemesinin görevleri sayılmıştır. Madde kapsamında:

“Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,(a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler.(2576 sayılı Kanun, Madde 6).

Vergi mahkemelerinin kurul şeklinde görev yapması bir kuraldır. Fakat dava konusu olan vergisel ve mali yükümlülükler ile bunlara ilişkin zam ve cezaların toplamdaki tutarı (Şenyüz vd., 2017: 279) 2023 yılı için 171.000 TL'yi geçmeyen davalar tek hâkimle karara bağlanabilmektedir.

1.3.2.2.Bölge İdare Mahkemeleri

20 Ocak 1982 yılında Resmi Gazete de yayımlanan 2576 sayılı kanunla birlikte bölge idare mahkemesi kurulmuştur (2576 Sayılı Kanun, Madde 1).

18.6.2014 tarihinde kabul edilen 6545 sayılı “Türk Ceza Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Bölge İdare Mahkemeleri İstinaf Mahkemesine dönüştürülmüştür. Bu kanun ile beraber yargılama süreci üç aşamalı konuma getirilmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019: 539). Bu kanun ile bölge idare mahkemeleri, istinaf mercii olarak görev almaktadır. Ayrıca bu uygulama sonrasında kararın düzeltilmesi yolu kanundan kalkmaktadır (Karakoç, 2017: 42).

2576 sayılı kanunun 3'üncü maddesinin A bendinde bölge idare mahkemesinin işlev alanları belirtilmiştir. Maddeye göre,

“İstinaf başvurularını inceleyip karara bağlamak. Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karara bağlamak. Diğer kanunlarla verilen görevleri yapmak.” (2576 Sayılı Kanun, Madde 3/A).

Bölge idare mahkemelerinin vergi yargılaması bakımından ilk derece mahkemesi olarak bir fonksiyonu bulunmamaktadır (Karakoç, 2007a: 744). Dolayısıyla vergi yargılamasında bölge idare mahkemesine direkt dava açılması söz konusu değildir (Özdemir ve Arslaner, 2017: 327). İlk derece olarak görev yapamamaları sebebi ile mükellef, uyuşmazlığı doğrudan bölge idare mahkemesine taşıyamamaktadır. Ayrıca bu kurumun aldığı kararlar kesindir. Mükellefin bu kurumun aldığı kararlara karşı itiraz hakkı yoktur. Bölge idare mahkemeleri sistem içinde ikinci derece mahkeme olarak görev almaktadır (Yücel, 2022: 75).

Mükellef, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine 30 gün içerisinde istinaf yoluyla başvuruda bulunabilir. Bölge idare mahkemesi, istinaf yoluyla önüne gelen davaları inceleyip, üç farklı karar verebilmektedir: İlk olarak bölge idare mahkemesi istinaf yoluyla gelen başvuruyu inceleyip, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulması halinde, istinaf başvurusunu reddetmektedir. İkinci olarak bölge idare mahkemesi, gelen başvurunun kararındaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi mümkün ise gerekli düzeltmeleri yapmaktadır. Düzeltmeleri

gerçekleştiren bölge idare mahkemesi, istinaf başvurusunu reddetmektedir. Son olarak bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulmadığı takdirde istinaf başvurusunu kabul etmektedir. İstinaf başvurusunun kabul edilmesi ile bölge idare mahkemesi, ilk derece mahkemesinin aldığı kararın kaldırılmasına karar vermektedir. Bölge idare mahkemesi davaya ilişkin yeniden karar vermektedir (2577 Sayılı Kanun, Madde 45). Bölge idare mahkemesi, istinaf yoluyla gelen dosyayı kabul etmesinden sonra dosya, sadece hukukilik açısından denetmemektedir. Ayrıca uyuşmazlık konusunu yeniden değerlendirmektedir. Daha açıklayıcı ifade ile ilk derece mahkeme olan vergi mahkemesi hiç incelemede bulunmamış gibi bölge idare mahkemesi gerekli incelemeli gerçekleştirir ve davayı karara bağlar (Batı, 2021: 580).

1.3.2.3. Danıştay

Danıştay, Fransız Danıştay'ından örnek alınarak 1968 yılında kurulmuştur (Oktar, 2006: 334). Son hali ise 6 Ocak 1982 tarihli 2575 sayılı Danıştay Kanunu ile düzenlenmiştir.

İlgili kanunun birinci maddesine göre Danıştay Anayasa tarafından görevlendirilmiştir. Ayrıca Danıştay, yüksek idare mahkemesi olarak görev almaktadır. Madde kapsamında ayrıca Danıştay danışma ve inceleme kurumudur (Danıştay Kanunu, Madde 1).

Anayasanın 155'inci maddesinin ilk bendine göre,

“Danıştay, idari mahkemelerce verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar.” (Anayasa, Madde 115/1).

Böylelikle Danıştay hem ilk inceleme organı olarak hem de son inceleme organı olarak görev yapabilmektedir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasındaki son merci Danıştay'dır.

Danıştay'ın karar organları 2575 sayılı kanunun 5'inci maddesinde sıralanmıştır. Bunlar; “Daireler, Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlar Kurulu, Başkanlık Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu ve Disiplin Kuruludur” (Danıştay Kanunu, Madde 5).

İlgili kanunun 38'inci maddesinin ilk iki bendinde idari ve vergi dava daireleri kurullarının görev kapsamı açıklanmıştır.

İdari Dava Daireleri Kurulu; a) İdare mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını, b) İdari dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, Temyizen inceler. Vergi Dava Daireleri Kurulu; a) Vergi mahkemelerinden verilen ısrar kararlarını, b) Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları, Temyizen inceler. (Danıştay Kanunu, Madde 38/1-2).

Danıştay toplamda on daireden oluşmaktadır. Bu on dairenin dokuzu dava, biri idari dairedir (Danıştay Kanunu, Madde 13/1). Danıştay'ın dava daireleri içerisindeki dört daire vergi

uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmak için görevlendirilmiştir. Dava daireleri içerisinde yer alan dört daire ise üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireleridir (Kırbaş, 2001: 212). Bu daireler dışındaki beş daire, idari uyuşmazlıkların çözümlenmesinde görev yapmaktadır.

İlgili kanunun 23'üncü maddesinde Danıştay'ın görevleri sıralanmıştır. Maddeye göre Danıştay, “İdare Mahkemeleri ile vergi mahkemelerinden verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz istemleri...” ile ilgili incelemeleri yapmakla ve karara bağlamakla görevlidir. Temyiz mercii olarak Danıştay, bir hukuk ilkesinin ifa edilmesinde veya yanlış gerçekleştirilmesinde meydana gelen hukuka aykırılıkların denetimini yapmakla görevlidir. Ayrıca Danıştay, ilgili kanunda yazılı idari davaları ilk ve son derece mahkemesi olarak sonuçlandırmaktadır. Danıştay, “Kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeleri hakkında...” görüşlerini bildirmekle görevlidir (Danıştay Kanunu, Madde 23).

2575 sayılı kanunun 24'üncü maddesine göre Danıştay ilk derece mahkemesi olarak görev alabileceği esaslar belirtilmiştir. Maddeye göre,

Cumhurbaşkanı kararlarına, Cumhurbaşkanınca çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere, Bakanlıklar ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, Danıştay İdari Dairesince veya İdari İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar (Danıştay Kanunu, Madde 24).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE SEÇİLMİŞ FARKLI ÜLKELERDEKİ UZLAŞMA UYGULAMALARI

2.1.Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “uzlaşmak durumu, uyuşma, uzlaş, uzlaşım, mutabakat, konsensüs” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 19.05.2023). T.C. Adalet Bakanlığı hukuk sözlüğüne göre uzlaşma ise bir ihtilafın sona erdirilmesi olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.adalet.gov.tr/uzla%c5%9fma>, Erişim Tarihi 19.05.2023). İfadeden anlaşılacağı gibi uzlaşmadan söz edebilmek için daha evvelinde bir ihtilafın olması gerekmektedir.

İhtilaf, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “ayrılık, anlaşmazlık, aykırılık, uyuşmazlık” olarak tanımlanırken (<https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi 19.05.2023), T.C. Adalet Bakanlığı hukuk sözlüğünde ise “Anlaşmazlık, çekişme. Aykırılık. Söz, tutum, durum ve davranışlarda birbirine aykırı ve muhalif olma. Çelişki” olarak ifade edilmiştir (<https://sozluk.adalet.gov.tr/%c4%b0htilaf>, Erişim Tarihi 19.05.2023). Vergi hukukunda vergi anlaşmazlığı, vergi idaresi ile vergi mükellefinin vergi hukuku uygulamalarını farklı yorumlaması veya tarafların ortak fikir birliğinde buluşamaması ile oluşmaktadır (Karakoç, 2017: 35). Uzlaşma, ihtilafli tarafların bir konuda görüş birliğine varması veya anlaşması durumudur.

Türk vergi sisteminde ise, mükellefin vergiye uyumunu sağlamak, vergi tahsilatını artırmak ve mükellefin vergi davranışlarını düzene koymak gibi amaçlarla idari bir çözüm yöntemi olarak vergi idaresi ile mükellefi ile uzlaşma durumunu ifade etmek için kullanılan hukuki bir kavramdır.

2.1.1.Uzlaşma Kavramı

Uzlaşma bir anlaşmazlık üzerinde durularak anlaşma sağlanmasını ifade etmektedir. Anlaşma yapılırken taraflar arasında tavizler verilmektedir (Pehlivan, 2013: 117). Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi mükellefinin birbirlerine taviz ve ödünler vererek söz konusu olan anlaşmazlığın çözümlenmesini, sonuçlandırılmasını ifade etmektedir.

Uzlaşma müessesesinin tanımlanması Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı’nda da ifade edilmiştir. Tanıma göre vergi idaresi ile vergi ödeme yükümlülüğü olan kişi arasında vergi yasalarının gerçekleştirilmesinden doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi amacıyla en başta

ödenek olan vergi veya ceza tutarlarında anlaşma sağlanmasını ifade etmektedir (Başaran Yavaşlar, 2008: 313).

Uzlaşma, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında doğan vergisel uyuşmazlığın, muhaliflerin bir araya gelerek anlaşması ve yargıya başvuruda bulunmadan çözüme kavuşturulmasını amaçlamaktadır (Bayraklı, 1998: 20). Diğer bir ifade ile uzlaşma vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün karşılıklı görüşmeler sağlayarak söz konusu olan uyuşmazlık üzerinde ortak bir paydada buluşmasıdır (Karakoç, 2007a: 533). Uzlaşma sadece vergi idaresi açısından gerçekleşmemektedir. Uzlaşma vergi idaresi ile vergi borçlusunun veya yükümlüsünün görüşmesi ile gerçekleşmektedir (GİB, 2008:7). Böylelikle vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesini sağlayan uzlaşmanın, tarafların anlaşabilmesi ile söz konusu olabileceği belirtilmiştir.

Bir başka açıdan uzlaşma, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında olan bir uyuşmazlıktan veya ileri zamanlarda olası olabilecek uyuşmazlıklara karşın tarafların karşılıklı ödünler vererek uyuşmazlığın çözülmesini ifade etmektedir (Bayraklı, 1998: 20).

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmeden taraflar arasında anlaşma imkânı sağlayan uzlaşma müessesesi, niteliği açısından farklı değerlendirmelere tabi olmaktadır. Hukukçuların bazıları uzlaşma müessesesini “idari sözleşme” olarak vasıflandırırken bazı kesim hukukçular ise “sulh akdi” şekline benzetmektedir (Yüce, 2017: 84). Candan, uzlaşma müessesesini sulh akdine benzetirken (Candan, 2001: 232), Öncel, Kumrulu ve Çağan ise uzlaşma müessesesini idari sözleşmeye benzetmektedir (Öncel vd., 2013: 171).

İdari sözleşme, idarenin kanunlara uygun olarak, tek taraflı gerçekleştirdiği hukuki anlaşmalardır. Anlaşmanın idari sözleşme olarak tanımlanabilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu özelliklerden ilki, sözleşmenin bir tarafında kamu kurumunun yer alması gerektiğidir (Gözübüyük ve Tan, 2004: 454). İdari sözleşmenin konusu kamu hizmetinin yürütülmesi iken idari sözleşmenin amacını ise kamu yararı oluşturmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2019: 24). Ayrıca idari sözleşme ile idareye ayrıcalıklar ve üstünlükler verilmiştir (Gözübüyük ve Tan, 2004: 454). Bu açıklamalar doğrultusunda uzlaşma ile idari sözleşme arasında tek ortak nokta taraflardan birinin devlet olması gerektiğidir. İdari sözleşmede konuyu kamu hizmetinin yürütülmesi oluştururken, uzlaşma müessesesinde böyle bir konu bulunmamaktadır. Çünkü uzlaşmada mükellef, vergi veya cezasını anlaşma sağladığı tutarda ödemeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple uzlaşma ile gerçekleşen işlemi, kamu hizmetinin yürütülmesi olarak ifade etmek doğru olmayacaktır. Ayrıca idari sözleşme ile idareye ayrıcalık ve üstünlük verilmişken, uzlaşmada böyle bir durum söz konusu değildir. Uzlaşmanın tarafını oluşturan vergi idaresinin

veya uzlaşma komisyonunun tek yanlı karar alması gibi bir durum mümkün değildir. Netice olarak uzlaşmayı idari sözleşme olarak değerlendirmek doğru değildir.

Sulh akdi sözleşmesi, bir hukuki ilişkideki anlaşmazlığa ve muğlaklığa karşılıklı tavizlerle sona erdiren ve hukuki ilişkinin içeriğini bağlayıcı olarak belirleyen bir anlaşmadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 276). Sulh akdinden bahsedilebilmesi için bazı koşulları taşıyor olması gerekmektedir. İlk olarak, sulh akdi sözleşmesi için sulh akdine taraf olanlar arasında daha önceden doğmuş bir anlaşmazlık olması gerekmektedir. Bu anlaşmazlık hukuki ilişkiden kaynaklanmalıdır. Diğer bir husus ise sulh akdine konu olan tarafların karşılıklı olarak fedakârlık içinde bulunması gerekmektedir. Son olarak ise sulh akdine taraf olanların amacı, anlaşmazlıkla alakalı dava açılmamasını sağlamak veya açılan davayı sona erdirmektir. Sulh sözleşmesinin adi sulh (mahkeme dışı sulh) ve mahkeme önü sulh olarak iki çeşidi vardır (Yavuz, 2012: 26). Bu açıklamalar doğrultusunda uzlaşma ile sulh akdi sözleşmesi arasında değerlendirme yapıldığında şunları söyleyebiliriz: Sulh akdi sözleşmesinin tarafları arasında karşılıklı bir fedakârlığın söz konusu olması gerekmektedir. Bu açıdan uzlaşma müessesesi değerlendirildiğinde uzlaşma, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki uyuşmazlığın karşılıklı tavizler vererek sona erdirilmesi olarak tanımlandığından sulh akdi sözleşmesine benzetmek olağandır. Diğer bir husus olan sulh akdi sözleşmesine taraf olanların daha öncesinde bir hukuki ilişkiden olması gerektiği şartı uzlaşma içinde geçerli olabilmektedir. Çünkü tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi sırasında saptanmış olması şartının bulunması gerektiğinden bu açıdan sulh akdine bezemektedir. Uzlaşma müessesesi adi sulh müessesesine benzetilmesinin yanında, bazı açılardan da ayrılmaktadır. Ayrışan noktalar ise adi sulh sözleşmelerinde süre sınırı bulunmazken uzlaşmada süre sınırları bulunmaktadır. Diğer ayrışan nokta ise adi sulh sözleşmelerinin Borçlar Kanunun maddeleri gereği geçersiz sayılabileceği ve bu geçersizlikle ilgili dava açılabilirliği. Uzlaşma da geçersiz sayılma ve bu geçersizliğe karşı dava açma mümkün değildir (Öner, 2019: 23). Ayrıca sulh sözleşmeleri özel hukuk hükümlerine bağlı iken, uzlaşma kamu hukuku açısından vergi hukuku hükümlerine bağlıdır (Demirbaş Aksüt, 2021: 278). Açıklamalar doğrultusunda uzlaşma, sulh akdi sözleşmesine benzetilse de arasında ayrışan yönleri bulunmaktadır.

2.1.2.Uzlaşmanın Önemi-Amacı

Devlet kaynakları açısından vergiler, kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi için geçmişten günümüze gelen en değerli kaynaktır. Kamu harcamalarının en temel finansman kaynağı vergilerdir. Kamu harcamalarının artması ile devletler daha yüksek oranda vergi toplama ihtiyacını duyarken, mükellefler daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır.

Mükellefin olağan durumdan daha az vergi ödemek istemesi; dolayısıyla ödememeyi tercih etmesi vergi uyuşmazlıklarını artırmaktadır (Eroğlu ve Eftekin 2015: 233-234). Çıkan vergisel uyuşmazlıkları yargı yoluna gitmeden idari müesseseler tarafından sonuca bağlanmasını amaçlayan uzlaşma müessesesi Türk vergi hukukuna 1963 yılında dâhil edilmiştir (Öncel vd., 2013: 170).

Uzlaşma müessesesinin amacı 28.02.1963 tarihinde yürürlüğe giren 205 sayılı kanunun gerekçesinde şöyle ifade edilmiştir;

...vergi ihtilâflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde Hazineye intikali ve nihayet itiraz ve Temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek ihtilâflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilâfların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır (MM 64 No'lu Komisyon Raporu).

Uzlaşmayla mükellef ve idare arasında doğan vergi uyuşmazlıklarının en hızlı biçimde çözümlenmesi amaçlanırken mükelleflerin bulunduğu konumdan uzaklaşarak psikolojik olarak rahatlayıp huzura kavuşturulması amaçlanmaktadır (Şin, 2019: 305). Uzlaşmanın en kısa sürede çözümlenmesi ile mükellefin baskı altından kurtulması sağlanmaktadır.

Uzlaşmada idare ve mükellef arasında gerçekleştirilen pazarlık neticesinde uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza tutarlarının bir kısmından vazgeçilebilir (Aliefendioğlu, 1978: 5). Bu işlem, vergi alacağının en kısa sürede hazineye aktarılmasını sağlamanın yanında, alınacak tutarın değerini kaybetmemesini de sağlar (Vardal, 2009: 7). Vergi idaresi için amaç uyuşmazlığa neden olan vergi tutarının değer kaybına uğramadan en kısa sürede devlete aktarmak iken, mükellef için amaç ise vergi uyuşmazlığını yargı aşamasına taşıdığına karşılaşılabilecek avukatlık ücreti, mahkeme ücreti ve harçlar gibi alınacak ücretlerden kurtulmaktır.

Bir başka ifadeyle, uzlaşmanın olumlu sonuçlanması ile hedeflenen amaçlar, vergi idaresi ve vergi yükümlüsünü yargı yoluna başvurma ve yargılama sürecindeki masraflardan kurtarmak, vergi yargısının yükünü hafifletmek (Karakoç, 2007a: 533), vergi uyuşmazlıklarını güvenli ve en kısa sürede sonuçlandırılarak vergi idaresinin alacağında zaman içinde oluşabilecek değer kaybını önleyerek hazineye aktarılmasını sağlamaktır (Başaran Yavaşlar, 2008: 310-311).

2.1.3.Uzlaşmanın Kapsamı- İçeriği

Uzlaşmanın kapsamı Vergi Usul Kanunun Ek birinci maddesinde sıralanmış olup söz konusu maddeye göre içeriği şunlardır:

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 (15.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. (VUK, EK Madde 1).

Mükellefler uzlaşmaya dört ayrı koşul da başvurabilmektedir. Öncelikle mükellef, gerçekleştirilen tarhiyatta Vergi Usul Kanunda yer alan bir vergi hatası olması durumunda uzlaşmaya gidebilmektedir. İkinci olarak, VUK'un 369'uncu maddesi kapsamında yanılma söz konusu ise mükellef uzlaşmaya başvurabilmektedir. Üçüncü olarak mükellef, kanun hükümlerini yeteri kadar anlayamaması ve bilmemesi sebebiyle oluşan vergi uyuşmazlıkları için uzlaşmaya gidebilmektedir. Son olarak, uyuşmazlığı doğuran konu üzerinde vergi yargısı ile idare arasında bir fikir uyuşmaması söz konusuysa mükellef, uzlaşmaya başvurabilmektedir (GİB, 2022c: 5). Sayılan uzlaşma koşullarından uygulamada en çok kullanılanı, mükellefin, ortaya çıkan vergi ziyasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesinden kaynaklandığını ileri sürmesidir (Bilici, 2013: 154).

Uzlaşma müessesesinin kapsamına, Vergi Usul Kanun Ek 1'inci maddesine göre beyana dayanan tarh işlemi haricindeki ikmalen, re'sen ya da idarece tarh işlemi kapsamında gerçekleştirilen vergiler ile bunlar üzerine kesilen cezalar girmektedir (Karakoç, 2007a: 534). Belirtilen usuller dışında uzlaşmaya gidilememektedir. Örneğin beyana dayanan tarhiyatlar uzlaşma müessesesinin kapsamına dâhil değildir. Bunun sebebi olarak ise mükellefin beyan ettiği matraha ve matrah üzerinden hesaplanan vergiler için herhangi bir hata olmadığı sürece başvurunun yapılamamasıdır (Kırbaş, 2001: 201). Ayrıca uzlaşma müessesesinin kapsamını usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları oluşturmaktadır. 2023 senesi için uzlaşmaya konu olabilecek usulsüzlük cezalarında sınır 15.000 Türk lirası olarak belirlenmiştir. Mükellefin bu sınırı geçen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, uzlaşmanın konusunu olabilmektedir (GİB, 2022c: 6). Belirlenen sınırı geçmeyen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmanın konusuna dâhil olmamaktadır.

Uzlaşma sadece Vergi Usul Kanun'da belirlenen idari işlem konuları için geçerlidir. Bu sebeple ceza hukuku kapsamında yer alan kaçakçılık suçu uzlaşma müessesesinin kapsamı dışındadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 317). Vergi Usul Kanunun 359'uncu maddesinde yazılı

kaçakçılık suçları fiilleriyle kesilen vergi ve cezalar ile kaçakçılık suçlarına iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşmanın konusuna dâhil değildir (GİB, 2022c: 7).

2.1.4. Uzlaşmanın Avantajları

Uzlaşma müessesesi etkin biçimde uygulandığında mükellef, idare ve yargı organları açısından birçok yararı bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesi ile ödenmesi gereken vergi ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulan mükellef, bu idari çözüm yolunu oldukça fazla tercih etmektedir (Bozdoğan, 2018: 169).

Vergisel uyuşmazlıklardan doğan anlaşmazlıkların yargısal yol aracılığıyla çözümlenmesi vergi idaresi açısından iş yükünü artırırken vergi mükellefi açısından ekonomik kayıpla birlikte zaman kaybına neden olacaktır (Yılmaz, 2009: 345). Mükellefin uzlaşma müessesesini tercih etmesi ile uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza tutarları üzerinde indirim sağlayarak ödemesi gerekenden daha düşük ödeme gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca mükellef, yargı aşamasına gitmesi durumunda oluşabilecek avukatlık ücretlerinden ve davanın uzun yıllar sürmesinden kaynaklanan zaman ve vakit kaybından uzlaşmayı seçerek kurtulabilmektedir (Kırbaş, 2001: 200). Bunun yanında uzlaşma, mükelleflerde psikolojik olarak rahatlama yaratarak vergi bilincinin sağlanmasına, vergi direncinin önlenmesine ve azaltılabilmesine katkı sağlayabilecektir (Oktar, 2006: 150-151).

Ayrıca uzlaşma müessesesi diğer uyuşmazlık yollarına göre zaman ve para bakımından daha ekonomik olması (Öz ve Bozdoğan, 2019: 334) ve yargı aşamasını tercih etmesi ile doğan vakit kaybından kurtulmanın yanında avukatlık ücretlerinden de kurtulma olanağı yaratır (Yılmaz, 2009: 345). Örneğin, 2021 yılında adli sicil istatistikleri incelendiğinde davaların görülme süreleri vergi mahkemesinde 147 gün, bölge idare mahkemesinde 147 gün, Danıştay da ise 456 gündür (T.C. Adalet Bakanlığı, 2021 Adli sicil istatistikleri). Bu rakamlar, bir vergi uyuşmazlığında dava yolunu seçmenin oldukça uzun ve meşakkatli olduğunu açıkça göstermektedir.

Vergi uyuşmazlığının uzlaşmayla sonuca bağlanması, mükellef ile idare arasında bağ oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesinin varlığı ile mükellef ve idare arasında hoşgörünün ve güvenilirliğin sağlanmasıyla vergi sistemi güçlenecektir (Vardal, 2009: 84).

Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma müessesesi ile sonuca bağlanması ile söz konusu alacak için vergi idaresi, alacağının bir kısmından feragat etmektedir (Kırbaş, 2001: 200). Vergi idaresinin alacağından vazgeçmesi ile alacağın değer kaybına uğramadan hazineye aktarılması sağlanacaktır (Karakoç, 2007b: 40).

Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın idareye sağladığı faydalar bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi dairelerinin iş yükü azalmış olur. İnceleme elemanları tarafından yapılan inceleme raporlarındaki vergi ve ceza hesabı ile uzlaşma sağlanması durumunda hazırlanan tutanak ayrıca tahakkuk fişi sayılmaktadır. Böylece vergi idaresinin görevi azalmıştır. Çünkü idareye kalan görev sadece uzlaşılan vergi veya ceza tutarların toplanması görevidir (Vardal, 2009: 84).

Yargı organları açısından yararına bakıldığında ise uzlaşma, yargı organlarını, yapılan gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmaktan kurtarabilir (Karakoç, 2007b: 40). Yani yargı organlarının iş yükü hafıflemiş olmaktadır (Kırbaş, 2001: 200). Böylece uzlaşma müessesesi ile yargı organlarına intikal edecek uyuşmazlık davaları azalacak ve intikal eden uyuşmazlıkların çözümlenmesi bakımından yargının dosyaları daha etkin inceleyebilmesi söz konusu olabilecektir. Diğer durumda ise yargı organlarına aktarılan dosya sayıları artmakta ve davaların sonuçlanması uzun bir zamana yayılmaktadır (Vardal, 2009: 86).

Vergi uyuşmazlıklarının yargıya gitmeden çözümlenmesini sağlayan uzlaşma müessesesi, mükellefi parasal kayıplardan kurtarmakta ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Ayrıca mükellefin uzlaşmayı tercih etmesindeki sebep normalde ödeyeceği vergi ve ceza tutarlarının çoğundan kurtulabilmektir. Bu durum mükellefi vergiye gönüllü uyuma yakınlaştırmakta böylece mükellef ile idare arasında hoşgörü ve uyum sağlanabilmektedir. Vergi idaresi açısından uzlaşma müessesesi ise tahsil edemediği vergi ve ceza alacağını tahsil etmesine olanak sağlar. Yargı organını ise büyük bir zaman kaybı ve iş yükünden kurtarmaktadır.

2.1.5. Uzlaşmanın Dezavantajları

Uzlaşma müessesesinin yararlarının yanında, hukuk teorisi açısından, bu müessesesinin tartışmalı yönleri de bulunmaktadır (Karakoç, 2007b: 40). Bu tartışmalı yönleri ise uzlaşma müessesesinin Anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmalarıdır. İlâveten uzlaşma müessesesinin anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaları beraberinde uzlaşma müessesesinin temel vergi ilkeleri açısından tartışmalı yönlerinin değerlendirilmesi bu alt başlıkta irdelenecektir.

2.1.5.1. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından

Anayasal vergilendirme ilkeleri; eşitlik, kanunilik/yasallık ve kuvvetler ayrılığı ilkelerinden oluşmaktadır. Uzlaşma müessesesinin Anayasal vergilendirme ilkeleriyle uyuşmazlıkları bulunmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 507).

Anayasanın 73'üncü maddesine göre verginin yasallığı/kanuniliği ilkesi benimsenmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 336). Kanunilik veya yasallık ilkesi ile mali mevzuatla ilgili her konunun yasa maddeleri doğrultusunda yapılacağını ifade edilmiştir. Kanunda belirlenen konular dışında devletin yetkide bulunabilmesi söz konusu değildir (Yılmaz, 2009: 338). Fakat uzlaşma müessesesi bu ilkeyle uyuşmamaktadır. Çünkü uzlaşma sağlanırken uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşmaya konu olan tutarlar üzerinde mükellefe belirli bir indirim gerçekleştirmektedir. Gerçekleştirilen indirim oranlarının herhangi bir kıstası veya oranı mevzuatta ifade edilmemiştir. Bu sebeple uzlaşma ile vergilerin yasallığı ilkesi arasında zıtlık olup, vergilerin yasallığı ilkesi uzlaşma ile zedelenmektedir.

Öncel vd.,(2013)'e göre, vergi uyuşmazlığının uzlaşma müessesesi ile çözümlenmesi sonucunda vergi idaresi vergi alacağından feragat etmektedir. Bu durum vergilerin yasallığı/kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi idaresinin vergi alacağından vazgeçmesi gibi bir durumun söz konusu olmaması gerekmektedir (Öncel vd., 2013: 171). Uzlaşma müessesesinde yetkili komisyona, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda uygulamak üzere bir takdir yetkisi vermiştir. Fakat verilen yetkinin kanun maddelerinde bir kıstasının olmaması kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 508).

Anayasanın 10'uncu maddesinin ilk fıkrasında kanun önünde eşitlik ilkesi açıklanmıştır. Vergi kanunları da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Vardal, 2009: 86). Vergilemede eşitlik ise herkesten ödeme gücü ölçüsünde vergi alınmasını ifade etmektedir (Pehlivan, 2015: 144). Fakat uzlaşma müessesesi mükellefler arasında farklılıklara sebep olmaktadır (Topal, 2019: 28; Vardal, 2009: 86). Yasalar uyarınca aynı olan vergi mükelleflerinden biri uzlaşma müessesesine başvurması durumunda ödemesi gereken tutardan daha az bir vergi ödeyebilmektedir. Böylece vergide eşitlik ilkesi olumsuz etkilenmiş olacaktır. Eşitlik ilkesini etkileyen bir diğer durum ise aynı durumda olan mükelleflerin uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşmamasında söz konusu olmaktadır (Öncel vd., 2013: 171).

Vergi borcunu zamanında ifa etmeyen mükellef, uzlaşma müessesine başvurarak vadesinde ödeme yapacağı vergi borcundan daha az ödeme imkânı elde etmektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellefin ise böyle bir şansı bulunmamaktadır. Böylelikle vergisini zamanında ödemeyip ayrıca uzlaşma müessesesi ile daha az ödeme imkânı sağlayan mükellef ile vergi borcunu zamanında ödeyen mükellef arasında eşitsizlik söz konu olmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 507). Bu durum ise, vergi ödeme işlemlerini zamanında ve eksiksiz yapan mükellefi olumsuz etkilemektedir (Yılmaz, 2009: 344).

Devletin üç temel gücü bulunmaktadır: Bunlar yasama, yürütme ve yargıdır. Klasik kuvvetler ayrılığı tanım olarak belirtilen kuvvetlerin tek bir elde toplanmaması gerektiğini ifade

etmektedir (Uygun, 2007: 303). Yasama yetkisi, Anayasanın 7'inci maddesinde “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” şeklinde ifade edilmiştir. Yürütme yetkisi, Anayasanın 8'inci maddesinde “Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.” biçiminde ifade edilmiştir. Anayasanın 9'uncu maddesinde ise yargı yetkisinin “...Türk Milleti adına bağımsız ve tarafsız mahkemelerce...” kullanılacağı ifade edilmiştir (Anayasa, Madde 7,8,9). Böylelikle ülkemizde kuvvetler ayrılığı ilkesinin benimsendiğini Anayasanın 7, 8 ve 9'uncu maddelerinde açıkça görülebilmektedir.

Vergisel uyuşmazlıkların sonuçlandırılmasında kuvvetler ayrılığı prensibine göre çözüm yeri yargı organlarıdır (Öz ve Bozdoğan, 2019: 339). Uzlaşma müessesesi ise ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı organlarına başvurmadan idari aşamada çözüme kavuşturmayı amaçlayan bir yoldur (Usta, 2009: 114). Vergi uyuşmazlıklarının temel çözüm yeri vergi yargısı iken bir uyuşmazlığın uzlaşma müessesesi tarafından çözümlenmesi noktasında kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesi ile uzlaşma müessesesi eleştirilmiştir.

2.1.5.2. Temel Vergi İlkeleri Açısından

Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilen uzlaşma müessesesi bu alt başlıkta temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmektedir. Bu ilkeler şunlardır: adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik.

Vergilendirmede adalet ilkesi, toplumu oluşturan bireyler arasından hiçbir ayrıma tabi tutulmadan her bir bireyden ödeme gücü ölçüsünde vergi alınmasını ifade etmektedir (Pehlivan, 2015: 144). Uzlaşma müessesesi, vergilemede adalet ilkesi ile örtüşmemektedir. Uzlaşma müessesesine başvuran mükellef, normalde ödeyeceği vergi veya ceza tutarının altında ödeme yapmayı sağlamaktadır. Böylece uzlaşma müessesesi ile vergisini zamanında ödeyen mükellef cezalandırılmış olmaktadır.

Vergilendirmede belirlilik (kesinlik) ilkesi; vergi miktarı, oranı, türü ve tahsili ile ilgili düzenlemelerin önceden belirli olmasını ifade etmektedir (Batı, 2021: 42). Uzlaşma müessesesi açısından bu ilke değerlendirildiğinde ise vergi idaresine verilmiş takdir yetkisi sonucunda, idarenin ne oranda mükellefe indirim sağlayacağına ilişkin bir mevzuatın veya içtihadın bulunmaması uzlaşma müessesesini vergilendirmede kesinlik ilkesine aykırılık teşkil etmesine yol açmaktadır.

Vergilendirmede uygunluk ilkesi, vergilerin mükelleflerden veya yükümlülerden uygun şartlarda alınmasını ifade etmektedir. Ayrıca mükellefler vergi ödemesini gerçekleştirirken, vergi idaresinden ödemeye ilişkin gerekli kolaylıkların sağlanmasını isteyebilmektedir

(Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2016: 2083). Uzlaşma bu ilke kapsamında mükellefe kolaylık sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlığı neticesinde uzlaşma müessesesine başvuran mükellef, tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma ile vergi ve cezalarda sağlanan indirimlerle büyük çoğunluğundan kurtulabilmektedir. Bu ilke, uzlaşma müessesesi açısından değerlendirildiğinde aykırı düşmemektedir. Üstelik mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasını destekler.

Vergilendirmede iktisadilik ilkesi ise vergileme külfetinin olabildiğince minimum olmasını ve vergilerin ekonomik hayatı aksatmamasını ifade etmektedir. Vergilendirme külfetini oldukça düşük tutmak, vergi mükelleflerinden tahsil edilen vergilerin büyük çoğunluğunun devlet kasasına girmesi (Pehlivan, 2015: 145) yani halkın cebinden çıkan vergi ile hazineye giren vergi arasındaki farkın en az olmasını ifade etmektedirler (Yüce, 1999). Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlık nedeniyle tahsil edilememiş alacakları, vergi idaresi toplayacağı vergi ve ceza alacağından taviz vererek mükellefe belirli bir indirim sağlamakta, böylece alacağını en kısa sürede devlet kasasına aktarmaya çalışmaktadır. Fakat vergi idaresinin alacağını tahsil ederken bir kısmından vazgeçmiş olması durumunda alınması gereken vergi ile hazineye giren vergi arasında fark oluşmakta, böylece de uzlaşma müessesesi iktisadilik ilkesi ile uyuşmamaktadır.

2.2. Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi

Türk vergi sistemine 1963 yılında dâhil olan uzlaşma müessesesi, günümüz uygulamasına ulaşıncaya kadar birçok düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bu bölüm başlığında uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişimi anlatılacaktır.

2.2.1. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma müessesesi, Almanya'da uygulanan uzlaşma müessesesinden esinlenerek (Karakoç, 2007b: 39) Türk vergi sistemine 28.02.1963 resmi gazetede yayınlan 205 sayılı yasa ile sisteme dâhil edilmiştir (Yüce, 2017: 84). 1963 yılından günümüze uzlaşma müessesesinin gelişimi açısından değişiklikler yapılmıştır. Uzlaşma müessesesinde yapılan değişiklikler ve gelişmeler aşağıda tarih sırası ile belirtilmiştir.

- ❖ **28.02.1963 tarihli 205 sayılı Kanun:** Uzlaşma müessesesinin Türk vergi hukukuna girişini sağlayan ilk kanundur. Uzlaşma, 213 sayılı kanunda gerçekleştirdiği düzenlemeler ve eklemeler ile 28 Şubat 1963 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle dördüncü kitabının üçüncü kısmına eklenen üçüncü bölüm olarak düzenlenmiştir (Yılmaz, 2009: 323). Uzlaşma müessesesi 205 sayılı kanunun ek 1-11 maddelerinde açıklanmıştır.

- ❖ **08.07.1967 tarihli 485 sayılı Kanun:** Uzlaşmaya yönelik kanun hükümleri 1963 ile 1981 yılları arasında aynen uygulanmış ve korunmuştur. Zaman zaman yayımlanan genel tebliğiler ile uzlaşma müessesesinin uygulamasına yönelik açıklamalar yapılmış olup ayrıca uzlaşma komisyonlarının yetkileri arttırılmıştır (Kızılot, 2003: 89). Bu tarihler arasında yapılan tek düzenleme 485 sayılı kanundur. Kanun 11’inci maddesiyle uzlaşma hakkındaki 1’inci maddeye 6’ıncı bir bent eklenmiştir. Bu bentte “Gelir Vergisi Kanununda yer alan ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre tarh edilmiş olan vergilerin...” uzlaşma konusu kapmasına gireceği belirtilmiştir (485 Sayılı Kanun).
- ❖ **31.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun:** Bu kanun ile gerçekleştirilen ve 1981 yılından itibaren yürürlüğe giren düzenlemeler ile uzlaşma hükümlerine ilişkin temel konularda bir değişiklik yapılmamıştır (Küçükaya, 2008: 81). 2365 sayılı kanunun 93’üncü maddesi ile 205 sayılı Kanunla eklenen Ek 3’üncü maddede yer alan “Uzlaşma Komisyonları” bölümünün sonuna bir fıkra eklenmiştir. Bu fıkra “Maliye Bakanlığı, mahalli komisyonlara yerilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurmaya yetkilidir. Bu komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esaslar Maliye Bakanlığınca tespit edilir.” ifadesi yer almaktadır (2365 Sayılı Kanun, 93 Madde).
- ❖ **01.01.1986 tarihli 3239 sayılı Kanun:** Bu kanun ile eklenen Ek 11’inci madde ile uzlaşma müessesesinin bir diğer türü olarak “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” başlığı eklenmiştir (Candan, 2001: 233). Uzlaşma müessesesinin Türk vergi sistemine girişinden tam 23 yıl sonra tarhiyat öncesi uzlaşma kabul edilmiştir (Bozdoğan, 2018: 66). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ek 11’inci maddenin son fıkrasında ifade edilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın işlerlik kazanması 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile mümkün olmuştur (Candan, 2001: 233).
- ❖ **06.07.1994 tarihli 4008 sayılı Kanun:** Bu kanun ile birlikte uzlaşma müessesesinin kapsamında değişiklikler yapılmıştır. 4008 sayılı kanun ile kaçakçılık cezalarına ilişkin kesilen vergi ceza tutarları tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna dâhil edilmemektedir (4008 Sayılı Kanun, Madde 22). Bu kanun maddesi doğrultusunda 1 Ocak 1995 tarihinden sonra kesilecek kaçakçılık cezası uzlaşma konusu kapsamında yer almayacaktır. Bu tarihten

önce kaçakçılık cezalarına ilişkin tutarlar uzlaşma kapmasında yer alabilmektedir.

- ❖ **01.01.1999 tarihli 4369 sayılı Kanun:** Türk vergi sisteminde yapılan değişiklikler yanında uzlaşmaya ilişkin önemli bazı değişiklikler yapılmıştır (Küçükkaya, 2008: 84). Kanun 86'ncı maddesinin k bendine göre uzlaşma ile ilgili gerçekleştirilen düzenlemelerin yürürlüğe girmesi tarihi 1 Ocak 1999 dönemi için geçerli olacağı belirtilmiştir (4369 Kanun, Madde 86/k), Vergi Usul Kanunda uzlaşmaya ilişkin düzenlenen Ek 2, 3, 4 ve 5'inci maddelerinin geçerliliğini kaldırılmıştır. Bu maddeleri kapsayacak şekilde Ek 1. Madde yeniden düzenlenmiştir (Bozdoğan, 2018: 67).

İlgili kanunla uzlaşma müessesesinde yapılan düzenlemeler ve değişiklikler şöyledir;

- **Vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır:** Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu “ikmalen, re’sen veya idare” tarafından gerçekleştirilen vergiler iken, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu ise “vergi incelemesine” dayandırılmış vergiler ile sınırlı tutulmuştur. Bu neticede vergi cezaları herhangi bir uzlaşma konusuna girmemektedir. Ayrıca düzenleme ile vergi tutarlarının kendisi için uzlaşmanın sağlanması durumunda cezalar içinde uzlaşılan vergi tutarında yapılan indirimlere göre yeniden düzenlenmesi öngörülmektedir (Erdem, 2007: 73).
- **Kısmi uzlaşma imkânı getirilmiştir:** İlgili kanunundaki ifadeye göre uzlaşmaya konu olan verginin matrah farkları sebebiyle parçalara ayrılması ve bu parçalardan birine isabet eden vergi için uzlaşmaya gidilebileceği ifade edilmiştir (VUK, Ek Madde 1). Kısmi uzlaşma imkânının getirilmesi ile birden çok vergi ve ceza ile muhatap olması durumunda mükellefe çözüm olanağı sunmaktadır. Mükellef oluşan uyuşmazlık nedenlerine itiraz ederken diğerini kabullenmek durumunda kalıyordu. Kısmi uzlaşma imkânı ile mükellef söz konusu vergi uyuşmazlığı için başvuruda bulunabilecektir. (Erdem, 2007: 74-75).
- **Mükellefe düşünme süresi tanınmıştır:** Uzlaşmanın gerçekleşmemesi hâlinde tutanağa idarenin nihai teklifi yazılmakta ve mükellefin dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi halinde uzlaşma sağlanmış olmaktadır (Bozdoğan, 2018: 68). 4369 sayılı kanunda yapılan bu yeni düzenleme ile mükellefler veya adına ceza kesilenler dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma komisyonunca yapılan nihai teklifi

inceleme, uzman kişilere danışma, ekonomik durumlarını yeniden gözden geçirme ve değerlendirme olanağına sahip olur iken ayrıca mükelleflere, uzlaşma görüşmeleri esnasında yapabilecekleri değerlendirme ve niteleme yanlışlıklarını iptal etme imkânı doğmuştur (Küçükaya, 2008: 92).

- Uzlaşma görüşmeleri gerçekleştirilirken görüşmelerde oda temsilcisi ve meslek mensubunun bulunması imkânı getirilmiştir: 4369 sayılı Kanun'da yapılan düzenleme ile mükelleflere; uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları meslek odasından bir temsilci ve/veya serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir bulundurabilme olanağının sağlanmış olmasıdır (Nas, 2008: 31). Yapılan düzenleme ile idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlayabilecektir. Ayrıca uzlaşma salonunda gözlemci bulunması uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandıracaktır (Erdem, 2007: 75).

- ❖ **14.08.1999 tarihli 4444 sayılı Kanun:** 4369 sayılı Kanunun uzlaşmaya hitaben getirdiği ve yoğun eleştirilere neden olan düzenlemeler 4444 sayılı kanunla düzenlenmiş veya uygulamadan kaldırmıştır (Erdem, 2007: 78). 4444 sayılı kanunun 7'inci maddesiyle Vergi Usul Kanunun ek madde 1 ve 11'inci maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Ek madde 1'inici maddenin 1'inci fıkrasında yapılan düzenleme ile *"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatta..."* ibaresi *"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, ..."* şeklinde değiştirilmiştir (4444 Sayılı Kanun, Madde 7). Diğer bir düzenleme ise ek madde 11'inci maddenin birinci fıkrasında *"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."* ifadesidir (4444 Sayılı Kanun, Madde 7). Düzenlemeler ışığında, uzlaşılan vergilerde cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin son fıkrası da yürürlükten kaldırılmış olup ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziyai cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının da uzlaşma kapsamına alındığı ortaya çıkmakta iken tarhiyat sonrası uzlaşmalarda ise bu durum söz konusu değildir (Erdem, 2007: 79).

4444 sayılı kanun ile geçici 23'üncü madde ile "01.01.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği 14.08.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyayı cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyayı cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir." İfadesi eklenmiştir (4444 Sayılı Kanun, Geçici Madde 23).

- ❖ **27.02.2008 tarihli 5736 sayılı Kanun:** Sorunlu alacakların hazineye intikalini kısa sürede sağlamak ve yargı organlarının iş yükünü hafifletmek amacıyla (Kalaycı, 2013: 69) 27/2/2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun yürürlüğe girmiştir.

5736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesi ile VUK'un Ek 1 ve Ek 11'inci maddelerinin parantez içi ifadelerinde değişiklikler yapılmıştır. Ek 1'inci maddenin parantez içi hükmü "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi, "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç)" şeklinde değiştirilmiştir (VUK, Madde 1). Ek 11'inci maddenin parantez hükmü ise "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)" şeklinde değiştirilmiştir

- ❖ **28.02.2011 tarihli 6111 sayılı Kanun:** Bu kanun ile uzlaşma müessesesi gümrük mevzuatına da dâhil edilmiştir. 6111 sayılı Kanun madde 137'de yapılan düzenleme ile Gümrük Kanunu 244'üncü maddesine eklenen hüküm uyarınca gümrük mevzuatında uzlaşma yapılabilmesi mümkün hale getirilmiştir (Sezer, 2015: 22).
- ❖ **27.03.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun:** İlgili kanunun 15'inci maddesindeki düzenlemeye göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ek 11'inci maddesinde yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir (7103 Sayılı Kanun, Madde 15). Yapılan düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı içerisinde yer alan usulsüzlüğe dair cezalar çıkarılmıştır. Bu düzenleme özel usulsüzlük cezaları içinde geçerlidir (Güneş, 2019: 56). Ayrıca bu düzenleme 27 Mart 2018 tarihinden önceki talepleri dâhil etmemektedir (Bozdoğan, 2018: 70).
- ❖ **26/10/2021 tarihli 7338 sayılı Kanun:** 7338 sayılı kanunun 45'inci maddesinde yapılan düzenleme ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hem tarhiyat öncesi

hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına dâhil edilmiştir. Fakat uzlaşmaya konu olması için belirli bir tutarı geçmesi gerektiği kanunda belirtilmiştir. Bu tutar 2023 senesi için bu tutar 15.000 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Bu tutarı aşmaması durumunda ise söz konusu olan konu üzerinden uzlaşmaya gidememektedir.

Ayrıca 27.07.2020 tarihinde VUK 539 Sıra No'lu tebliği ile uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri tutarlar yeniden belirlenmiş olup tebliğin ek tablolarında gösterilerek düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

Uzlaşma müessesesinin tarihsel gelişimi sonucunda Türk vergi sisteminde uzlaşma uygulamasına iki türlü başvuru bulunmaktadır: Bunlardan ilki vergi hukukuna 1963 yılında dâhil olan tarhiyat sonrası uzlaşma iken, diğer uygulama ise 1986 yılında dâhil olan tarhiyat öncesi uzlaşmadır (Doğan, 2018: 49). İzleyen bölümde tarhiyat öncesi uzlaşma açıklanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın açıklayıcı bir biçimde tezde yer verilmesinin amacı konunun daha iyi anlaşılabilmesi ve anlam bütünlüğünün korunmasıdır. Ayrıca, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda mükellef, uzlaşamaz veya uzlaşma temin edemez ise mükellef aynı uzlaşma konusunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru hakkını kaybetmektedir. Mükellef, uzlaşma gününün öncesinde tarhiyat öncesinde uzlaşma talebinden vazgeçtiğini bildirirse tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanabilir (GİB, 2022b: 8). Bu sebeple de tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi detaylı kaleme alınmıştır. Ayrıca üçüncü bölümde gerçekleştirilecek olan uzlaşma rakamlarının etkinliğini etkileyen faktörlere yönelik değerlendirmenin tartışılmasında konunun ele alınacağından konu derinlemesine irdelenmektedir.

2.3.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine tabi olan mükellefe tanımış olan idari bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine tabi olan mükellefe tanımış olan idari bir haktır. Türk vergi sistemine 01.01.1986 tarihli 3239 sayılı kanun 33'üncü maddesi ile eklenen Ek 11'inci madde ile Vergi Usul Kanuna tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi girmiştir. Bu müessesenin geçerli bir şekilde çalışması 16.02.1987 tarihinde ilgili yönetmeliğin yayınlanması ile olmuştur (Candan, 2001: 329).

Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesine göre yapılmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda vergilendirilecek tutarlara ve kesilecek cezalara uygulanmaktadır (Oktar, 2006: 159). Diğer bir ifade ile vergi incelemesi yapılan mükellefin, vergiler tarh edilmeden ve cezalar kesilmeden yararlanabileceği bir uzlaşma türüdür (Taş, 2005: 10). Bu kapsamda uzlaşmaya dâhil edilebilecek vergi uyumsuzlukları konusunun vergi incelemesi ile saptanmış olması

gerekmektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 148; Yüce, 2017: 85). Bu doğrultuda uzlaşmaya sadece inceleme raporlarına dayanılacak uyuşmazlıklar dâhil edilmektedir (Gültekin, 2016: 594).

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi ile saptanan uyuşmazlığın tarh edilmesinden önce vergi idaresi ile vergi mükellefinin anlaşma sağlamasını ifade etmektedir (Karakoç, 2007b: 41). Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile uyuşmazlığı kısa bir vakitte sonuçlandırmak, vergi alacağını en kısa zamanda hazineye aktarılmasının sağlanması amaçlanmaktadır (Gök, 2012: 99). Tarhiyat öncesi uzlaşma ile gelecekte var olabilecek bir uyuşmazlığın önceden saptanıp giderilmesi amaçlanmaktadır.

2.3.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Vergi Usul Kanunun Ek 11'inci maddesinin birinci fıkrasında uzlaşmanın konusu açıklanmıştır. Maddeye göre,

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 (6.800 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. (VUK, Ek Madde 11).

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 2'inci maddesinin ilk bendinde uzlaşmanın kapsamı,

“...vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer.” (TÖUY, Madde 2/1).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı vergi incelemesine dayandırılarak vergilendirilebilecek vergi ve cezalar ile kısıtlanmıştır (Arslan, 2011: 320). Öte yandan ilgili kanunda belirtilen 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ve cezalarına ilişkin kesilen vergiler ve cezalar uzlaşma konusu dışında tutulmuştur (GİB, 2007: 9). Bu uzlaşmanın kapsamına sadece Bakanlığa bağlı vergi daireleri tarafından gerçekleştirebilen vergi, resim ve harçlar girmektedir. Bakanlığa bağlı bulunmayan yerel yönetimlerin işleyişinde ve yürütülmesinde yer alan vergi, resim ve harçlar tarhiyat öncesi uzlaşmaya dâhil edilmemektedir (Kalaycı, 2013: 72). Bu kısımdaki önemli husus uzlaşmaya konu olabilecek vergisel düzenlemelerin yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmiyor olmasıdır.

2.3.2.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Başvurma Koşulları

İlgili kanunda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine başvurma şartı ile ilgili yasal ve idari bir düzenlemede bir sınırlama veya başvurabilme şartı ifade edilmemiştir (Candan, 2001: 339). Bu durum sonucunda tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellef herhangi bir sebep göstermeksizin uzlaşma talep edebilecekken (Bayraklı, 1998: 22), aynı şekilde vergi idaresi de uzlaşma talebinin kabulü için herhangi bir sebebin gerçekleşmiş olması şartı aramayacaktır (Candan, 2001: 339).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın işleyişinde, tarhiyat sonrası uzlaşmaya kıyasla uzlaşma şartı bulunmamaktadır. Böylelikle uzlaşma şartının bulunmaması uyuşmazlığın mükellefine, idareye başvuru anlamında geniş kapsamlı bir başvuru hakkı tanımaktadır (Erdem, 2007: 70).

Tarhiyat öncesi uzlaşma işleyişinde herhangi bir kıstas getirilmemiştir ama (Küçükkaya, 2008: 252) gerçekleşen uyuşmazlığın mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmuş olması dâhilinde saptanmış olması gerekliliği tek koşul olarak ifade edilebilmektedir (Başaran Yavaşlar, 2008: 322).

2.3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin işleyiş kanun maddesine göre yönetmeliğe bırakmıştır (VUK, Ek Madde 11/4). Böylelikle komisyonlara ait bilgiler yönetmelikte gösterilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, uzlaşma görüşmeleri esnasında vergi idaresini temsil etmekle birlikte hareket etmekte ve vergi idaresi konumuyla irade beyanında bulunabilmektedir (Candan, 2001: 340).

Uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanırlar ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılamayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. (TÖUY, Madde 14/1,2,3).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin beş, altı ve yedinci maddelerinde uzlaşma komisyonları açıkça ifade edilmiş olup (TÖUY, Madde 5,6,7), bu maddeler doğrultusunda üç farklı tarhiyat öncesi uzlaşma komisyon oluşumu söz konusudur:

i. Vergi Müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde: Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin ikinci bölümünde açıklanmıştır.

- Daire başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonu,

Uzlaşma komisyonu; Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Vergi Müfettişleri arasından seçilecek üç üyeden oluşur. Başkanlık, Daire Başkanlıklarında oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında görev alacak Vergi Müfettişlerinin belirlenmesi yetkisini Daire Başkanlıklarına devredebilir. Daire Başkanlıklarında, gerektiğinde birden fazla komisyon oluşturulabilir. (TÖUY, Madde 5/1-2-3).

- Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon;

“...ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç Vergi Müfettişinden oluşur. Komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.” (TÖUY, Madde 5/4).

Oluşturulan komisyonlara başka bir vergi müfettişi seçilebilmesi için incelemeyi gerçekleştiren kişinin komisyon başkanı olması gerekmektedir. Bu durumun gerçekleşmesi halinde komisyon başkanına üyelerden en kıdemlisi seçilir. Seçilen kıdemli üye vergi müfettişi olmak zorundadır (TÖUY, Madde 5/5). Vergi incelemesini gerçekleştiren üyeler komisyonlara üye olamamaktadır (TÖUY, Madde 5/6).

ii. İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılması durumunda: İlgili yönetmeliğinin 6’ncı maddesinde açıklanmıştır. Madde kapsamında iki komisyon oluşumundan söz edilmiştir.

- Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde: Oluşturulacak komisyon vergi dairesi başkanı tarafından seçilen müdürlerden oluşmaktadır. Belirlenen müdürler vergi dairesi müdürlerinden de oluşabilmektedir. Ayrıca belirlenen üyeler vergi dairesi başkanlığında oluşturulmaktadır (TÖUY, Madde 6/1).
- Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, komisyon defterdar başkanlığında oluşturulmaktadır. Bazı durumlarda defterdar yetki vereceği defterdar yardımcılarını komisyon üyelerinin seçimine başkanlık edebilmektedir. Bu doğrultuda üyeler vergi dairesi müdürleri ile Gelir Müdürlüğü yürüten kişiler arasından seçilebilir. Vergi incelemesini gerçekleştiren kişinin vergi dairesi müdürü olması durumunda defterdar başka bir komisyon üyesi seçebilmektedir (TÖUY, Madde 6/2).
- Oluşturulan bu komisyonlar üç üyeden oluşmakta ve belirtilen durumların gerçekleşmesi dâhilinde birden fazla komisyon kurulabilmektedir (TÖUY, Madde 6/3-4). Ayrıca inceleme görevini gerçekleştiren kişiler komisyona üye olamamaktadır. Sadece komisyon toplantılarında vergi incelemelerini yürüten kişiler görüş bildirmek üzere katılabilmektedir (TÖUY, Madde 6/5). Görevleri başında bulunmayan komisyon üyelerinin yerine bu üyeleri temsil eden kişiler komisyonda görev almaktadır (TÖUY, Madde 6/6). Bu yönetmeliğin 6’ncı madde dâhilinde gerçekleştirilen vergi incelemelerine karşın tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları oluşturulabilmektedir. Bu

komisyonlara ait yetki çerçevesi Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmektedir (TÖUY, Madde 6/7).

- iii. **Bölgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumu:** İlgili yönetmeliğinin 7'inci maddesinde açıklanmıştır. “Başkanlık, gerek gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabilir. Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Başkanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Daire Başkanlığınca belirlenir” (TÖUY, Madde 7/1, 2).

2.3.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Süreci

2.3.4.1. Uzlaşma Talebi ve Talep Süresi

Uzlaşma kapsamı içerisinde mükellef dâhilinde vergi incelemesi gerçekleştirilen kişinin kendisi veya noterden onaylı temsilcisi ile yazılı olmak şartı ile incelemeyi gerçekleştiren birime başvurması gerekmektedir (GİB, 2022b: 6; TÖUY, Madde 8). Kanuni temsilci ile uzlaşma talebi isteyebilecekler ilgili yönetmelikte ifade edilmiştir. Yönetmeliğe göre ergin olmayan kişilere, kanun önünde yasaklanmış kişilere, vakıflara ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllere yasal temsilci ile uzlaşmaya başvuru yapma hakkı tanınmıştır (TÖUY, Madde 8). Ayrıca başvurunun Bakanlık elektronik sistemi üzerinden yapılabilmesi düzenlemesi getirilmiştir (TÖUY, Madde 8/1). İnceleme tutanağında yer alan talep, gerçekleştirilen yazılı dilekçe yerine geçmektedir (TÖUY, Madde 8/2). Yazılı olarak değil sözlü biçimde gerçekleştirilen uzlaşma talebi geçerli olmamaktadır. Böyle yapılan talepler için bir işlem gerçekleştirilmesine gerek yoktur. Yazılı olarak başvuruda amaç dilekçe ile yapılmasıdır (Candan, 2001: 348).

Uzlaşma talebine ilişkin dilekçede gerekçe yazılmasına gerek yok (Küçükkaya, 2008: 260) iken kısmi uzlaşma talebinde böyle bir açıklamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü kısmi uzlaşma belirli bir vergi matrahı bölümlerinin bir kısmında gerçekleşmesini ifade etmektedir (TÖUY, Madde 16/6). Bu sebeple kısmi uzlaşma talebinde açıklayıcı bir gerekçeye gerek duyulmaktadır.

Vergi incelemesinin başladığı tarih ile inceleme tutanağının imzalandığı tarihe kadar uzlaşma talebinde bulunabilmektedir (Bayraklı, 1998: 22). Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesinin birinci fıkrasında açıklanmıştır. Bu maddeye göre vergi incelemesi yapılan kişiler, incelemenin başlangıç tarihinden son tutanağa kadar süre dâhilinde uzlaşmaya gidebileceği ifade edilmiştir (TÖUY, Madde 9/1, GİB, 2022b: 6).

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 9'uncu maddesinin 2'inci bendinde uyarınca, “11'inci maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet

hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir.” ifade edilmiştir (TÖUY, Madde 9/2).

İlgili yönetmeliğin 9’uncu maddesinin 3’üncü fıkrasına göre vergi incelemesinin sonuçlandığı tarihte 5 yıllık tarh zamanaşımı süresinin bitmesine üç aydan daha az vakit kalması durumundan vergi idaresi mükellefi uzlaşmaya davet etmemektedir (TÖUY, Madde 9/3).

2.3.4.2. Uzlaşma Gününün Tespiti, Uzlaşmaya Davet ve Uzlaşmaya Davete Uyulmaması

Mükellefler tarafından gerçekleştirilen uzlaşma talebinin yönetmelik maddeleri gereğince yapılması ile mükellef belirlenen uzlaşma gününde görüşmeye davet edilmektedir (Güneş, 2019: 60).

İlgili yönetmeliğinin 10’uncu maddesinin ilk bendine göre uzlaşma talebinin onaylanması ile uzlaşma daveti için belirlenen gün ve saat 15 gün öncesinde mükellefe yazı ile bildirilmelidir (TÖUY, Madde 10). Ayrıca mükellefin 15 gün öncesinde bir tarihi istemesi halinde uzlaşmaya davet bu tarih tayin edilebilir (TÖUY, Madde 10).

İlgili yönetmeliğinin 11’inci maddesinin ilk bendine göre mükellef dâhilinde gerçekleştirilmeyen vergi incelemelerinde, vergi incelemesini gerçekleştiren birimin bir konuda üstlenme söz konusu olmadan mükellefi uzlaşma talep etmeye yönlendirebilmektedir (TÖUY, Madde 11/1).

İlgili yönetmeliğini 12’inci maddesinde uzlaşma davetine uyulmaması ifade edilmiştir. Bu maddeye göre,

Muhatabın bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma konusunda başkaca bir işlem yapılmaz. Uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Bu maddenin uygulanmasında posta ile veya memur vasıtasıyla gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememeyi ifade eder. (TÖUY, Madde 12/1-2).

İlgili yönetmeliğin 12’inci maddesinin son bendinde uzlaşma istenememesi durumu ifade edilmiştir. Maddeye göre,

“Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.”(TÖUY, Madde 12/3).

İlgili yönetmeliğin 13’üncü maddesine göre gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar, incelemeyi gerçekleştiren kişi tarafından hazırlanan rapor ile mükellefe ve komisyona bildirilmektedir. Bu rapor belirlenen uzlaşma gününden 15 gün öncesinde iletilmelidir. Uzlaşma gününün mükellefin istemesi üzerine belirtilen 15 gün öncesi bir tarihte yapılmasının planlanması durumunda vergi

incelemesi tarafından hazırlanan raporun belirlenen günden önce mükellefe iletilmesi sağlanmaktadır (TÖUY, Madde 13/1). Uzlaşma talebinin işlem dâhiline alınabilmesi için vergi incelemesini gerçekleştiren tarafından mükellefin uzlaşma talebi ile inceleme neticesinde hazırlayacağı raporu vergi dairesine ulaştırması gerekmektedir (TÖUY, Madde 13/2). Ayrıca uzlaşmanın yapılabilmesi için ilgili mükellef ile komisyona inceleme raporu ulaştırılması gerekmektedir (TÖUY, Madde 13/3).

2.3.4.3. Uzlaşma Komisyonunun Toplanması ve Uzlaşma Tutanağının Düzenlenmesi

İlgili yönetmeliğin 14'üncü maddesinin birinci bendinde komisyonun, ancak üyelerinin tamamının katılması ile toplanacağı ifade edilmiş olup kararlar oy birliği ile değil oy çokluğu ile karara bağlanacağı ifade edilmiştir (TÖUY, Madde 14/1). Belirlenen uzlaşma gününe komisyon üyelerinden katılamayan ve gelmesi mümkün olmayan üye yerine yeni üye atanmaktadır (TÖUY, Madde 14/2).

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir (TÖUY, Madde 14/3).

İlgili yönetmeliğinin 15'inci maddesinde uzlaşma toplantısına katılabilecekler ifade edilmiştir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanıklara imza atamazlar (TÖUY, Madde 15).

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu, davet yazısında belirtilen yer, tarih ve saatte yaptığı toplantıda, uzlaşmanın neticesine ilişkin bir tutanak düzenlenmelidir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 247).

Uzlaşmanın sağlanması ile hazırlanan tutanak taraflar arasında imzalanır. Tutanaklardan bir tanesi hemen mükellefe verilir. İmzalanan diğer tutanak kopyası ise üç gün içerisinde rapor ve eklerinin eklenmesi ile toplu halde vergi dairesine iletilmektedir (TÖUY, Madde 16/1; GİB, 2022b: 10). Komisyon toplantısına mükellefin resmi vekili katılmışsa hazırlanan tutanağa vekil imza atabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 248).

İlgili yönetmeliğin 16'ıncı maddesinin 2'inci bendinde uzlaşma tutanağında yer alması gereken hususlar sıralanmıştır. Maddeye göre;

Mükellefin adı soyadı/unvanı ve adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası, İncelemenin konusu, dönemi, bulunan matrah farkı, tarh edilmesi öngörülen vergi

tutarları, Üzerinde uzlaşılan vergi miktarı, Uzlaşılan ceza miktarı, İncelemeyi yapanın adı soyadı ve unvanı, gibi hususların yanı sıra uzlaşma ile ilgili açıklamalar yer alır (TÖUY, Madde 16/2).

2.3.5.Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sonuçları

2.3.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile sonuçları içeren tutanak vergi dairesine ulaştırılır. Vergi dairesine ulaşan tutanak ile uzlaşmanın gerçekleşme belgesi tertip edilmektedir. Ayrıca vergi dairesi yönetmelikte yer alan gerekli işlemleri yapmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 250).

Uzlaşmanın sağlanması durumunda komisyonun hazırlayacağı tutanak kesin olup bu tutanakla ilgili dava açılmaması ilgili yönetmelikte açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca hazırlanan tutanakla ilgili şikâyet de bulunulması söz konusu değildir (TÖUY, Madde 17/1,2).

İlgili yönetmelikçe, mükellef uzlaşma sağlanan ceza tutarları için Vergi Usul Kanunun 376'ncı maddesi hükümlerinde belirtilen ceza indiriminin kendilerine uygulanmasını talebinde bulunamamaktadır (TÖUY, Madde 17/3).

Üzerinde görüşme yapılan vergi ve cezalar için uzlaşma sağlanması durumunda vergi incelemesini gerçekleştiren birim bir tutanak hazırlar ve bu tutanağı vergi dairesine iletir (GİB, 2022b: 10). Vergi dairesine iletilen tutanakların hangi zamanda varmış olduğu ödeme zamanı açısından önemlidir. Ödeme zamanları ilgili yönetmeliğin 19'uncu maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Maddeye göre,

Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. (TÖUY, Madde 19).

Diğer bir husus olarak üzerinde anlaşmaya varılan vergi tutarları için Vergi Usul Kanunun 112'inci maddesine göre, bu verginin normal süre zamanından tutanağın imzalandığı zamana kadar geçen zaman dilimi adına gecikme faizi uygulanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 250; Yüce, 2017: 86). Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmesi zaman aşımı süresini durdurmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 250).

Uzlaşmanın sağlanmasının bir diğer durumu kısmi uzlaşmadır. Kısmi uzlaşma, ilgili yönetmeliğinin 15'inci maddesinin 6 ve 7'inci bentlerinde ifade edilmiştir. Buna göre, uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefin kısmi uzlaşma talep etmesi durumunda bu durum gerekçe bölümünde değinilmelidir. Çünkü bölünen vergi matrahının hangi kısmı için uzlaşma istendiğinin belirtilmesi uzlaşma sağlanan miktar netleşebilmesi adına önemli bir husustur. Kısmi uzlaşmanın gerçekleşmesi üzerine, uzlaşma dâhiline girmeyen veya uzlaşılamayan

matrah kısımları için gerekli işlemlerin gerçekleştirilmesi maksadıyla vergi dairesine bildirilmektedir (TÖUY, Madde 15/6-7).

2.3.5.2. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşmanın sağlanamaması, belirlenen uzlaşma gününde komisyon ile mükellefin konuyu karara bağlayamaması ve taraflar arasında fikir ayrılıklarının söz konusu olması halidir (Candan, 2007: 131).

Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma sağlanamaması durumunda hazırlanan tutanağa komisyonun son kararı yazılmaktadır. Hazırlanan tutanak taraflar arasında imzalanmaktadır. İmzalanan tutanak üç gün içerisinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi idaresine ulaştırılmakta ve bu tutanağın diğer örneği mükellefe verilmektedir (GİB, 2007: 13).

Uzlaşma görüşmeleri ile uzlaşma sağlanamaması sonucunda,

- Uzlaşma sağlayamayan mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramamaktadır (GİB, 2022b: 12).
- Uzlaşma sağlanamayan ve mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı, haber kâğıdının bildirilmesini takip eden 30 gün süresince mükellef yargı aşamasına gidebileceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşma hariç olmak şartı ile idari çözüm yollarına müracaat edebilmekte (GİB, 2007: 14) ve vergi dairesine cezalarda indirim yolundan faydalanmayı isteyebilmektedir (GİB, 2022b: 12).

Ayrıca belirtilmelidir ki mükellef süre dâhili içinde dava açma hakkıyla indirim hakkını aynı anda kullanamamaktadır (Yüce, 2017: 87).

2.3.5.3. Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu

İlgili yönetmeliğin 16'ncı maddesinin 3'üncü bendinde uzlaşmanın temin edilememesinin üç durumu ifade edilmiştir. Maddeye göre,

“Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır.” (TÖUY, Madde 16/3).

İlaveten ilgili yönetmeliğin 12'inci maddesinin 1'inci bendinde uzlaşma davetinin mükellefin adresine gönderilmesi ama gönderilen adreste mükellefe bildirilmemesi durumunda veya uzlaşmaya davet tebliğinde yer alan gün ve saatte mükellefin icabet etmemesi durumunda uzlaşmanın temin edilememiş sayılacağı ifade edilmiştir (TÖUY, Madde 12/1).

Ayrıca uzlaşmanın sağlanamaması durumunda olduğu gibi uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da vergi miktarının belirlenmesi ve cezaların kesilmesinden sonra

mükellefler tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru yapamayacağı açıkça ifade edilmiştir (TÖUY, Madde 18).

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu ile uzlaşmanın sağlanamaması arasında sonuç açısından bir fark bulunmamaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması kavramı daha geniş kapsamlıdır. Çünkü uzlaşmanın temin edilememesinde yer alan koşul ve şartları kapsamaktadır (Gök, 2017: 255-256). Bu sebeple uzlaşmaya varılamamasındaki sonuçlar bu kısım içinde geçerlidir.

2.4.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uzlaşma müessesesine ait ilk bilgiler 205 sayılı Vergi Usul Kanun'un 22'inci maddesi de yer almaktadır (Tekin ve Avşar, 2019: 507). Düzenlenen bu uygulamanın yasal adı sadece "Uzlaşma" olarak isimlendirilmiştir. Yasal düzenlemeler doğrultusunda yer alan 3239 sayılı Kanunun 33'üncü maddesinde gerçekleştirilen düzenleme ile Vergi Usul Kanununa Ek 11'inci madde çerçevesinde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma uygulaması getirilmiştir. Bu madde ile Vergi Usul Kanunun da Ek 1 ile 11 'inci maddelerde düzenlenen uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma olarak anılmaya başlanmıştır (Candan, 2001: 235). Böylece verginin ve cezanın kesilmesinden sonra müracaat edilebilecek yol olarak uzlaşma müessesesinin ismi Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak isimlendirilmiştir (GİB, 2007: 17).

Söz konusu olan uygulama, vergi miktarının belirlenmesi ile cezaların kesilmesinden sonra doğan uyuşmazlıkların mükellef ile vergi dairesi arasında anlaşmanın sağlanması amacıyla yargı yoluna başvurmadan çözümleyeceği idari bir çözüm yöntemidir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 258). Tarhiyat sonrası uzlaşmanın uygulanabilmesi amacıyla vergi miktarı belirlenen bir vergi veya kesilmiş bir ceza söz konusu olmalıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada söz konusu olan vergisel uyuşmazlık doğmuş iken tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergisel uyuşmazlık doğmadan çözümlemeyi amaçlamaktadır (Candan, 2001: 235). Bu özellikleri ile iki müessese birbirinden ayrılmaktadır.

2.4.1.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 2'inci maddesinde uygulamanın konusu ve kapsamı ifade edilmiştir. İlgili maddeye göre,

"...ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) ile 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer."(TSUY, Madde 2)

Vergi Usul Kanunun Ek 1'inci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturan vergilerin ve cezaların tarh edilme yöntemleri belirlenmiştir. Buna göre tarh edilebilecek vergiler ikmalen, re'sen veya idarece gerçekleştirilmelidir. Bunun dışında yer alan diğer yöntemlerle tarh edilen vergilerin uzlaşma mevzusunda yer almayacağı belirtilmiştir (Candan, 2001: 242). Bu madde ışığında beyana dayalı olarak yapılan tarhiyatlar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Fakat bu durumun bir istisnası Danıştay kararlarında düzenlenmiştir. Buna göre tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilebilecek husus ihtirazı kayıtlı verilen beyannamelerde geçerli olmaktadır. Bu beyanname usulü ile tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler için tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidebileceği belirtilmiştir (Candan, 2001: 243).

İlgili yönetmeliğin 2'inci maddesinde 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük cezalarının uzlaşma konusuna dâhil edilebileceği ifade edilmiştir. Bu madde sadece usulsüzlük cezaları için değil özel usulsüzlük cezaları için de geçerlidir (TSUY, Madde 2). 2023 senesi için bu tutar 15.000 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Buradaki diğer önemli husus ise belirlenen tutarı geçmeyen cezalar için düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre belirlenen tutarı geçmeyen cezalar için VUK'un 376'ncı maddesindeki indirim oranının yüzde elli artırımı yapılabileceği belirlenmiştir (VUK, Ek Madde 1).

Uzlaşma kapsamına alınan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tutarı, Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi uyarınca, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenecek olup belirlenen tutarlar Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete'de ilan edilecektir. (TSUY, Madde 2).

Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve Kanunun 370 inci maddesinin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen cezalar uzlaşma konusu yapılamaz. (TSUY, Madde 16)

2.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurma Şartları

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilme koşulları, Vergi Usul Kanun'un Ek 1'inci maddesinde ifade edilmiştir. Bu maddeye göre sayılan hallerden bir tanesinin gerçekleşmesi durumunda mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusunda bulunabilecektir. Buna göre uzlaşabilme halleri şunlardır:

Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile 5.000 (15.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci

maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. (VUK, EK Madde 1).

İlgili maddede sayılan koşulların gerçekleşmesi ile mükellef, uzlaşma başvurusunda bulunulabilmektedir. Ayrıca kabul edilebilen tarh yöntemleri kapsamında mükellef tarafından bildirilen vergi veya cezalar için uzlaşma gerçekleşmektedir. Kapsam dâhilinde sayılan hallerin gerçekleşmesi durumunda uzlaşmaya gidilebilmektedir. Ayrıca tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmek için mükellefin, daha evvelinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaması gerekmektedir. Mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuş ise bu talebinden usulüne uygun olarak vazgeçmesiyle tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilecektir (GİB, 2022c: 5).

2.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma, taraflar arasında olan veya olması muhtemel olan uyuşmazlıkların karşılıklı ödünler vererek anlaşmalarıdır. Uzlaşmanın taraflarını vergi idaresi ile verginin yükümlüsü oluşturmaktadır. Bu anlaşmada uzlaşma komisyonları görev almakta ve vergi idaresini temsil edip işlem gerçekleştirmektedir (Candan, 2001: 261).

Vergi Usul Kanun Ek 1'inci maddesi ile uzlaşma komisyonlarının oluşumu, yetkileri gibi esaslar uzlaşma yönetmeliğine bırakılmıştır. Buna göre Uzlaşma yönetmeliğinin 5'inci maddesine göre uzlaşma kapsamına dâhil edilebilecek vergi ve cezalar ile bunlara ilişkin hangi komisyonun ne kadar tutara kadar bakabileceğine ilişkin sınırları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (TSUY, Madde 5).

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 6'ıncı maddesine göre toplam beş adet komisyon kurulmuştur (TSUY, Madde 6). İlgili maddeye göre;

- **Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu:** TSUY 6'ıncı maddesinin a bendine göre "...vergi dairesi müdürünün başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memurdan oluşur" (TSUY, Madde 6/a).
- **Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu:** TSUY 6'ıncı maddesinin b bendine göre bu komisyon vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerler de oluşturulmaktadır. Üyeleri ise defterdarın başkanlığında oluşturulmaktadır. Buna göre gelir ve vergi dairesi müdürlerinden şekillenmektedir (TSUY, Madde 6/b).
- **Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu:** TSUY 6'ıncı maddesinin c bendine göre "Vergi dairesi başkanı veya temsil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak

görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürlerinden veya müdürlerden oluşur.” (TSUY, Madde 6/c).

- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu: TSUY 6’ncı maddenin d bendine göre,

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu: Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bu komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen gelir idaresi başkan yardımcısı, I. Hukuk Müşaviri veya gelir idaresi daire başkanları ile gelir idaresi grup başkanlarından birinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.(TSUY, Madde 6/d)

- Merkezî Uzlaşma Komisyonu: TSUY 6’ncı maddesin e bendine göre bu komisyonun yetki sınırı mahalli uzlaşma komisyonlarına verilen sınırın aşılması durumunda söz konusu olmaktadır (TSUY, Madde 6/e). “Merkezî Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.”(TSUY, Madde 6/e).

İlgili yönetmeliğin 6’ncı maddesinin son fıkralarına göre bu komisyonların toplanabilmesi ancak üyelerin hepsinin gelmesi ile olmaktadır. Komisyonlarda kararlar ise oy çokluğuna göre alınmaktadır. Bu sebeple kararların alınabilmesi için üç üyenin katılması gerektiği ifade edilmiştir. (TSUY, Madde 6).

Vergi dairesi başkanlığı bünyesinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki tespitinde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışında beş gruba ayrılmıştır (GİB, 2022c: 18). Komisyonlara ilişkin yetki sınırı VUK 539 sıra no’lu tebliğinde düzenlenmiştir. Bu komisyonlara ilişkin yetki sınırlarını gösteren tablolar EK-1’de yer almaktadır.

2.4.4.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci

Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci; uzlaşma talebi, uzlaşma talep etme süresi ve uzlaşma taleplerinin incelenmesi ile görüşmelerin yapılması alt başlıklarında anlatılmaktadır.

2.4.4.1.Uzlaşma Talebi

İlgili yönetmeliğin 7’inci maddesinin ilk bendine göre talep, mükellefin kendisi tarafından yapılabileceği gibi resmi temsilci aracılığıyla da gerçekleştirilebilmektedir. Mükellef veya vekil tarafından gerçekleştirilen uzlaşma talebi, komisyona yazı ile başvurusu durumunda geçerli olabilmektedir (TSUY, Madde 7). Tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşma talebi mükellef veya yasal temsilci tarafından vergi idaresine yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uygulamada olduğu gibi vergi idaresinin mükellefe uzlaşma talebi ile gelmesi gibi bir durum tarhiyat sonrası uzlaşma uygulamasında söz konusu değildir (Demirbaş Aksüt, 2021: 311).

Hazırlanan uzlaşma talebi dilekçesi yetkili birime verilmektedir (TSUY, Madde 7). Ayrıca uzlaşma talebi dilekçesinin internet ortamından verilebileceği gibi taahhütlü posta ile gönderilebileceği ilgili maddede ifade edilmiştir (TSUY, Madde 7).

Uzlaşma başvurusunun yazılı yapılması gerekmektedir. Yazılı yapılmayıp sözlü yapılan uzlaşma başvuruları herhangi bir hukuki sonuç doğurmamaktadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 311). Ayrıca uzlaşma talebi dilekçesinin yetkili birime verilmesi gerektiği ilgili yönetmelikte ifade edilmiştir. Uzlaşma talebinin yetkisi bulunmayan bir komisyona verilmesi durumunda başvuru geçersiz sayılmaktadır. Bu uzlaşma talebinin geçerli sayılabilmesi için yetkisi bulunmayan uzlaşma komisyonu geçerli süre dâhilinde uzlaşma talebini yetkili komisyona gönderirse uzlaşma talebi geçerliliğini koruyabilecektir (Candan, 2006: 307).

Mükellef, tarhiyat sonrasında tam ve kısmi uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Kısmi uzlaşma talebiyle alakalı uzlaşma yönetmeliğinin 7'inci maddesinin ikinci bendinde "Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye istinaden 14.06.2000 tarihinde Danıştay dördüncü dairesinin aldığı karar ile "Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz." ifadesi iptal edilmiştir (TSUY, Madde 7/2). Böylece mükellef kısmi uzlaşma talebinde bulunabilecektir. Ayrıca bu düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması ile aynı yönleri taşımaktadır. Her iki uzlaşmada da kısmi uzlaşma söz konusu olabilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi dilekçesinde mükellef, yazılı vergi ve cezaların tamamı için uzlaşma sağlanabileceği gibi uzlaşma konusu verginin matrah farklarının bölünebildiği kısım için de uzlaşma sağlanabilecektir (Demirbaş Aksüt, 2021: 321). Kısmi uzlaşmada, ikmalen veya re'sen tarhiyatı oluşturan matrahın bölünebilme durumları göz önünde tutulmalıdır. Bölünebilme, matrah veya matrah farkları şeklinde gerçekleşebilmektedir. Örneğin, ikmalen tarhiyatı gerektiren 30 milyar Türk lirası matrah farkının bölünebilmesi gerekmektedir. Bu matrah farkının 20 milyarı amortisman farkından, 10 milyarında değerleme farkından oluştuğu tespit edilmesi üzerine mükellef 20 milyarlık matrah farkına isabet eden vergide uzlaşma sağlayabilecektir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 231). Kısmi uzlaşmanın mümkün olabilmesi için ikmalen ve re'sen tarhiyatı oluşturan matrah farkları ve bu matrah farklarının ayrışabilme durumları göz önünde bulundurulmalıdır.

2.4.4.2.Uzlaşma Talep Etme Süresi

İlgili yönetmeliğin 9'uncu maddesine göre, "Uzlaşma talebinin vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde..." gerçekleştirilmesi gerekmektedir (TSUY, Madde 9). Tebliğ tarihi bu süreye dâhil değildir.

Uzlaşma talep etme süresine resmi tatil süreleri dâhil olmamakla beraber sürenin son günü resmi tatile denk gelmesi halinde süre, tatili izleyen ilk iş günü sonlandırılmaktadır (Güneş, 2019: 79).

Vergi Usul Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebep halleri vergi ödevlerinin icra edilmesini engelleyecek nitelikte olması sebebi ile uygulanmaktadır. Uzlaşma başvuru süresi, vergi ödevlerinin icra edilmesine ilişkin nitelikte olmadığından mücbir sebebin uzlaşmaya başvurma süresini durdurmayaacağı kabul edilmiştir (Demirbaş Aksüt, 2021: 209; Kızılot ve Kızılot, 2013: 260).

5604 sayılı kanun 1'inci maddesinin 2'nci bendine göre, tarh edilen vergiler için veya kesilen cezalara ilişkin uzlaşma talebinde bulunmak isteyen mükellefin gerçekleştirdiği başvurusunun son günü mali tatille çakışması halinde, tatilin son gününü takip eden tarihten başlayarak 5 günlük ek süre verilmektedir (5604 sayılı Kanun, Madde 1/2-c). Buradaki 5 günlük uzatma süresinin geçerli olabilmesi için uzlaşma talebinin son günü, 1-20 Temmuz tarihleri arasında gerçekleşen mali tatile denk gelmesi durumunda söz konusu olmaktadır.

Diğer bir düzenleme ise 2577 sayılı kanunda gerçekleştirilmiştir. Anılan kanunun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre aynı kanunda yazılı sürelerin bitmesi adli tatil zamanına denk gelmesi halinde adli tatilin sonlandığı günden itibaren 7 günlük ek süre verilmektedir. Adli tatilin sona erdiği gün bu süreye dâhil değildir (2577 sayılı Kanun, Madde 8/3). Bu madde doğrultusunda uzlaşma müessesesi ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle verilen 7 günlük ek süre uzlaşmayı etkilememektedir.

2.4.4.3.Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerin Yapılması

Uzlaşma talebi ilgili yönetmeliğin 10'uncu maddesindeki yazılı bentler ışığında incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu inceleme uzlaşma komisyonun sekretaryası tarafından yapılmaktadır (Candan, 2001: 280). Sekretarya hizmetleri tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 8'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre,

“Sekretery hizmetleri; vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri, bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde malmüdürlükleri, defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ve Merkezî Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.” (TSUY, Madde 8).

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 10'uncu maddesinin 1'inci bendine göre uzlaşma komisyonun sekretaryası, uzlaşma talebini komisyona iletmeden önce, uzlaşma talebinin usulünce yapılıp yapılmadığını, uzlaşma talebinin 30 gün içerisinde gerçekleşip gerçekleşmediği ve uzlaşma istenen vergi veya cezaların bakmaya yetkili komisyon da

gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemektedir (TSUY, Madde 10/1). Sekretarya tarafından incelenen bu hususların sağlanamaması veya birinin eksik olması durumunda uzlaşma talebi reddedilmektedir. Komisyon sekretaryası tarafından yapılan bu inceleme neticesinde reddedilen uzlaşma talepleri şu açıdan önemlidir ki uzlaşma komisyonları usulsüz başvurularla uğraşarak vakit kaybetmeyecek ve komisyon dikkatlerini usulüne uygun olan uzlaşma taleplerine ayıracaktır. Ayrıca sekretarya tarafından uzlaşma talebi reddedilen mükellefin, uzlaşma talep etme süresi bitmeden yetkili uzlaşma komisyonuna başvuruda bulunabilme imkânı bulunmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 315).

Uzlaşma talebi reddedilmiş mükellefin, reddedilme sebebi şekil veya usulle uygun yapılmaması ise mükellef bu sorunları giderip ikinci kez başvuruda bulunabilir. Bu ikinci başvuru uzlaşma talebi olan 30 günlük süre içerisinde gerçekleştirilmelidir. Mükellef 30 günlük süre içerisinde başvurudan vazgeçip dava yoluna gitmeyi de tercih edebilmektedir (GİB, 2007: 19). Mükellef her iki durumu aynı anda tercih edememektedir.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılmaması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir. Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir. Uzlaşma davetiyesi muhatabına Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmektedir (TSUY, Madde 10/3-4).

Uzlaşma görüşmeleri mükellefin veya resmi temsilcisinin toplantıya katılması ile başlamaktadır (TSUY, Madde 10/5). Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefin talebi üzerine görüşmelere mükellefin bağlı olduğu meslek odasından temsilci veya bir mali müşavirin katılmasını isteyebilmektedir (TSUY, Madde 10/5). Mükellef tarafından görüşmelerde bulunan meslek mensupları görüş açıklayabilirler ama mükellef adına tutanağa imza atamamaktadır (TSUY, Madde 10/5). Uzlaşma görüşmelerinde bir temsilcinin bulunması, mükellefin daha güçlü hissetmesini sağlayacaktır (Taş, 2005: 14). Ayrıca görüşmeler sırasında meslek mensubunun yer alması, uzlaşma görüşmelerinin daha şeffaf işlenmesini sağlayabilecektir.

Yönetmeliğin 11'inci maddesinde uzlaşma günün ertelenmesi ifade edilmiştir. Maddeye göre, belirlenen günde sonuca bağlanmayan uzlaşmalar veya detaylı incelenmesinin gerekli görülmesi durumunda uzlaşma günü başka bir tarihe ertelenebilmektedir. Daha sonra yapılacak uzlaşma görüşmesi mükellefe sonradan bildirilebilecektir (TSUY, Madde 11/2). Uzlaşma günün ertelenmesi ile ilgili genel bir düzenleme yer almaktadır. Fakat bu ertelemenin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ertelenme kararının alınması sırasında bir gerekçe düzenlenmelidir. Ayrıca yönetmelikte, ertelemenin ne kadar süre için

yapılacağı, uzlaşma günün bu süre zarfında bildirilmemişse daha sonrasında bunun mükellefe bildirilmesi gibi hususlar düzenlenebilir (Demirbaş Aksüt, 2021: 314).

2.4.5.Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları

2.4.5.1.Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Görüşmeler neticesinde tarafların ortak bir iradede buluşması uzlaşmanın sağlandığını ifade etmektedir (Erdem, 2007:176). Burada uzlaşmanın sağlanması, tarafların karşıt düşünmemesi olup ortak bir paydada birleşmesinin sağlanmasını ifade etmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması ile görüşme tutanakla tespit edilir. Tutanaklar uzlaşma komisyonu tarafından hazırlanmakta ve üç kopya düzenlenmektedir. Bu tutanaklar mükellef veya temsilci tarafından imzalanır ve bir kopyası o esnada teslim edilmektedir. Tutanağın ikinci bir kopyası üç gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairene gönderilmektedir. Hazırlanan tutanağın son kopyası ise komisyonda oluşan dosya içerisinde saklanmaktadır (TSUY, Madde 10/6,7,8).

Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile komisyon tarafından hazırlanan tutanaklar mutlaklıdır (TSUY, Madde 12/1). Ayrıca yönetmeliğin 12'inci maddesinin ikinci bendinde bu tutanaklarda yer alan hususlar için dava açılmayacağı belirtilmiştir. İlâveten bu hususlar için şikâyet yolu da açık değildir (TSUY, Madde 12/2).

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 13'üncü maddesinin 3'üncü bendine göre uzlaşmanın gerçekleşmesi ile mükellef, uzlaşma sağlanan tutarlar üzerinden dava açamayacağı açıkça belirtilmiştir. Fakat mükellefin uzlaşmanın sağlanmasından önce açtığı davalar için bir düzenleme yer almaktadır. Böyle bir durumda uzlaşmanın gerçekleşmesi işlemi davanın açılmasından sonra gerçekleşmişse bu davalar incelenmeden geri çevrilmektedir (TSUY, Madde 13/3). Böylelikle uzlaşılan tutarlara ilişkin mükellefin dava açma hakkı ilgili düzenleme ile söz konusu değildir.

İlgili yönetmeliğin 14'üncü maddesine göre mükellef gerçekleştirilen vergi ve cezalara karşı ya uzlaşma yolunu ya da cezalarda indirimini tercih edebilmektedir. Mükellef her iki müesseseden aynı anda yararlanamamaktadır (TSUY, Madde 14). Böylelikle her iki müesseseden aynı anda yararlanamayacağı, sadece bir yöntemden faydalanabileceği açıklanmıştır.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda ceza kesinleşmiş olmaktadır. Uzlaşma sonucunda kesinleşen ceza azaltılmış ve bu şekilde kesinleşmiş olsa bile aynı türden kesilecek cezalar için uzlaşmanın tekrar uygulanması mümkün olmaktadır. Cezanın kesinleşmesindeki husus, bu cezaya ilişkin başvuruda bulunabilecek herhangi bir kanun yolunun bulunmamasını ifade

etmektedir (Demirbaş Aksüt, 2021: 335-336). Ayrıca mükellef uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşmadan vazgeçme hakkı bulunmaktadır. Mükellef bu hakkını kullanması halinde kesilen cezalar için cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmektedir (TSUY, Madde 14).

İlgili yönetmeliğin 15'inci maddesinin a bendinde uzlaşmaya varılan vergi veya cezalara ilişkin ödeme süreleri belirtilmiştir. Maddeye göre,

“Uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.” (TSUY, Madde 15/a).

Vergi Usul Kanun'un 112'inci maddesi gereğince uzlaşma sağlanan tutarlar için gecikme faizi uygulanmaktadır (GİB, 2007: 24). Gecikme faizi uygulaması sadece uzlaşmaya konu olabilecek vergilerin kendileri için uygulanmaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi cezaları için gecikme faizi uygulaması söz konusu değildir (Yegen, 2019: 1463). Aynı zamanda gecikme faizinin ödeme zamanı vergi aslı için geçerli olan ödeme zamanı ile ödenmenin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Küçükkaya, 2020: 270). Ayrıca uzlaşma sağlanan tutarların vade tarihinde ödeme işleminin gerçekleştirilememesi sonuçlanan uzlaşmayı mülga etmemektedir (GİB, 2011:23; GİB, 2007: 24).

2.4.5.2.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Mükellefin uzlaşmaya katılması ile uzlaşma komisyonun kendisine son teklif ettiği tutarı kabul etmemesi ile uzlaşmaya varılamamış veya sağlanamamıştır (Kızılot ve Taş, 2013: 149).

Mükellefin uzlaşma komisyonun teklifini kabul etmemesi durumu tutanağa derhal geçirilir. Ayrıca yönetmeliğin 10'uncu maddesine göre mükellefe, son bir uzlaşma sağlanması imkânı verilmiştir. Bu madde ile mükellef, komisyonun teklifini kabul ettiği dilekçeyi vergi idaresine ulaştırırsa mükellef bildirdiği tarih ile uzlaşma temin edilmiş olacaktır. Bu işlem mükellefin dava açabileceği son günün akşamına kadar gerçekleştirilebilmektedir (TSUY, Madde 10/11). Böylece mükellefe uzlaşmaya varabilmesi amacıyla son bir şans daha verilmiştir. Fakat bu husus, mükellefin görüşmeye katılmaması, uzlaşma tutanağını imzalamak istememesi veya ihtirazı kayıt koymak istemesi gibi durumlarda geçerli değildir (Demirbaş Aksüt, 2021: 337).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellefe vergi mahkemesine dava açma hakkı tanınmıştır. Dava açma hakkı, uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren bildirinin mükellefe ulaşmasından itibaren başlamaktadır. Uzlaşma sağlanmadığını gösteren tutanağın mükellefe

bildirilmesi tarihinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa mükellefe ek bir süre verilmektedir. Bu durumların gerçekleşmesi halinde mükellef tebliğ edilme gününden başlayarak dava açma süresinin 15 gün daha uzayacağı belirtilmiştir (TSUY, Madde 13/4-5).

Uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza tutarları için mükellefin uzlaşmaya başvurmadan önce dava açması halinde vergi mahkemesi uzlaşma talebinin sonuçlanmasına kadar dava durdurulmaktadır. Davanın herhangi bir nedenle vergi mahkemesi tarafından bakılıp karar verilmesi durumunda açıklanan karar geçersiz hükmündedir (VUK, Ek madde 7/2). Uzlaşmanın sonuçlanmasını beklemeden açılan davalarda, sonucu gösteren tutanak düzenlenmesi üzerine, durum vergi dairesi tarafından vergi mahkemesine bildirilir (TSUY, Madde 13/5). Böylece uzlaşmanın sağlanamaması durumunda daha önce durdurulan davanın vergi idaresinin uzlaşmanın gerçekleşmediği vergi mahkemesine bildirilmesi üzerine dava kaldığı yerden görülmeye devam olunur (GİB, 2022c: 14).

Uzlaşmaya varılamaması durumunda “VUK 112’nci ve 368 inci maddesi ile 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27’nci maddesinin dördüncü fıkrası hükmü çerçevesinde...” ödemeler gerçekleştirilmektedir (TSUY, Madde 15/b).

Vergi Usul Kanun 112’inci maddesinin 1’inci bendine göre ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce gerçekleşmesi durumunda bu vergilerin ödeme zamanları taksit süreleri içerisinde geçerlidir. Fakat taksit sürelerinin geçmesi durumunda bu vergilerin gerçekleşmesi halinde mükellefe 1 aylık ödeme müddeti verilmektedir. Bu müddet gerçekleşme tarihinden başlanarak yerine getirilmelidir (VUK, Madde 112/1).

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda ilgili kanunun 368’inci maddesinin ilk iki bendine göre vergi ziyai cezaları için bir ödeme süresi belirlenmiştir. Bu maddeye göre, bu cezalara karşı bir dava açılmamış ise dava açma tarihinin bitmesinden itibaren 1 ay içinde ödenmektedir. Fakat bir dava açılması söz konusu ise vergi mahkemesinin karar alınmasına kadar ödeme süresinde bir durma söz konusu olmaktadır. Vergi mahkemesinin aldığı kararın vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilmesi tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödeme yapılması gerekmektedir (VUK, Madde 368/1-2).

2.4.5.3.Uzlaşmanın Temin Edilememesi Durumu

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 10’uncu maddesinin 9’uncu bendinde uzlaşmanın temin edilememesi durumları ifade edilmiştir. Madde kapsamında yer alan durumların gerçekleşmesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Bu durumlar, mükellefin veya mükellef tarafından seçilen kayıtlı temsilcinin uzlaşma günü ve saatinde uzlaşma davetine katılmaması veya uzlaşma davetine katıldığı halde hazırlanan tutanağı

imzalamak istememesi veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla tasdiklemek istemesi durumunda uzlaşma temin edilemediği açıkça anlaşılmaktadır (TSUY, Madde 10/9);

Görüşmeler neticesinde uzlaşmanın temin edilememiş olarak sonuçlanması ile tutanak hazırlanmaktadır. Bu tutanak üç kopya halindedir. Hazırlanan tutanaklardan bir kopyası mükellefe verilmektedir. Mükellefe verilmesi gereken tutanağın mükellefin görüşmeye katılmaması sebebiyle verilememesi veya mükellefin tutanağı almak istememesi durumunda bu tutanakla birlikte iki tutanak üç gün dâhilinde vergi dairesine ulaştırılmaktadır (TSUY, Madde 10/9).

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 10'uncu maddesinin 10'uncu bendine göre uzlaşma temin edilemeyen konular üzerinde tekrar bir uzlaşmanın söz konusu olamayacağı belirtilmiştir (TSUY, Madde 10/10). Ayrıca bu durum uzlaşmanın vaki olmaması içinde geçerlidir. Uzlaşmanın vaki olmaması ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanun'un Ek 1'inci maddesine göre uzlaşmanın vaki olamaması durumunda tekrar bir uzlaşma talebinde bulunamayacağı ibaresi geçerliliğini korumaktadır (Küçükkaya, 2020: 264). Buradaki önemli durum uzlaşmaya konu olan aynı vergi ve cezaları kastetmektedir. Şöyle ki kısmi uzlaşma ile uzlaşma sağlayan mükellefin, uzlaşmaya konu edilmeyen ama aynı kaynaktan var olan vergi ve cezalar uzlaşmaya konu olabilmektedir (Candan, 2001: 305). Böylelikle uzlaşmaya varılamayan veya uzlaşma temin edilemeyen vergi ve cezalar tekrar uzlaşma dâhiline alınmaz.

Vergi Usul Kanun'un Ek 7'inci maddesinin ilk fıkrasında yer alan ifade ile uzlaşma talebini belirlenen süre dâhilinde isteyen mükellefin ancak uzlaşma sağlanamadığında uzlaşmaya başvurduğu konular üzerinde dava açabileceği düzenlenmiştir (VUK, Ek Madde 7/1). Fakat bu durum tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 13'üncü maddesi ile yeniden düzenlemiş ve bu durum kapsamında sadece uzlaşmanın vaki olmadığı durumda değil uzlaşmanın temin edilememesi durumunda da dava açma yoluna gidilebileceği ifade edilmiştir (TSUY, Madde 13/1).

Uzlaşmanın vaki olmaması veya gerçekleşmemesi için düzenlenen ek dava açma süresinin uzlaşmanın temin edilememesi durumunda geçerli olup olmayacağı açısından tartışılmıştır (Candan, 2001: 307). Bu durum Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun bu konudaki kararı sonucunda, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, uzlaşmanın vaki olmaması durumundaki gibi dava açabileceği ifadesi ile çözümlenmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 278). Bu bağlamda tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 13'üncü maddesinin 4'üncü bendinde belirtilen uzlaşmanın vaki olmaması durumunda vergi mahkemesine açılacak dava süreleri uzlaşmanın temin edilememesi durumu içinde geçerli olmaktadır.

Uzlaşmanın temin edilemediğini gösteren tutanağın mükellefe bildirilmesi tarihinde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa mükellefe ek bir süre verilmektedir. Bu süre tutanağın mükellefe bildirilmesi tarihinden başlamaktadır (GİB, 2022c: 14; TSUY, Madde 13/4). Bu durumlar dışarısında 15 günden fazla bir süre var ise mükellefe ek süre verilmeden, kalan mevcut süre içinde vergi mahkemesine dava açılabilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma yönetmeliğinin 15'inci maddesinin b bendinde ifade edilen uzlaşmanın vaki olmaması veya sağlanamaması durumunda ödemelerin hangi doğrultuda gerçekleştirileceği belirtilmiştir (TSUY, Madde 15/b). Uzlaşmanın vaki olmaması veya sağlanamaması durumunda ifade edilen ödeme süreleri uzlaşmanın temin edilememesi durumu için de geçerlidir.

Uzlaşmanın temin edilememesi durumu ile uzlaşmanın sağlanamaması durumları ayrı ayrı düzenlenmesine rağmen ikisi arasında genel sonuçlar açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Bu iki durum arasında kapsam açısından fark bulunmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 330). Uzlaşmanın sağlanamaması kavramı daha geniş kapsamlıdır. Çünkü uzlaşmanın temin edilememesinde yer alan koşul ve şartları kapsamaktadır (Gök, 2017: 255-256). Bu sebeple uzlaşmaya varılamamasındaki sonuçlar bu kısım içinde geçerlidir.

2.5. Farklı Ülkelerdeki Uzlaşma Uygulamaları

Vergi anlaşmazlıklarından doğan uyuşmazlıkların idari düzeyde çözülmesinde rol alan uzlaşma müessesesi birçok gelişmiş ülkede uygulanmaktadır. Bu bölümde çeşitli ülkelerdeki uzlaşma uygulamaları ifade edilmiştir.

2.5.1. Almanya'da Uzlaşma

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde öncelikli olarak idari çözüm yöntemleri kullanılmaktadır. Mükellef, vergi uyuşmazlıklarını idari aşamada sonuçlandırılmaması durumunda yargı aşmasına başvurabilecektir. Mükellefin, yargı aşamasına başvuru yapabilmesi için idari çözüm yöntemlerini aradığını kanıtlaması ve idarenin bu yollara başvuruları reddetmesini gösteren belgelerin bulunması gerekmektedir. Almanya'da "vergi işlerinde uzlaşma" ifadesi vergilendirme süreci sonucunda mükellef ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlığı çözümlmek üzere tarafları anlaşmaya yönelterek vergi uyuşmazlığının vergi idaresi tarafından çözülmesini ifade etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 82-83). Türkiye'de yer alan uzlaşma müessesesi Almanya'dan esinlenerek oluşturulmuştur. Fakat Almanya'da uygulanan uzlaşma 1977 senesinde anayasaya aykırı bulunarak kaldırılmıştır (Öncel vd., 2013: 170).

Uzlaşma uygulamasının Almanya mevzuatından kaldırılmasına rağmen Almanya vergi sisteminde uzlaşma ile benzer bir uygulama bulunmaktadır (Gök, 2017: 226). Bu doğrultuda “son konuşma” şeklinde isimleşen uygulama, vergi incelemesi yapılmasından sonra gerçekleştirilmekte olup uzlaşma olarak nitelendirilebilmektedir (Bozdoğan, 2018: 196).

Vergi incelemeleri sonucunda, mükellefle konuşma gerçekleştirilmekte ve bu “ilk konuşma (Bespreehung)” da vergi tutarında anlaşma sağlamak amaçlanmaktadır. Anlaşmanın sağlanamaması ile “son konuşma (Schlussbespreehung)” gerçekleştirilmektedir. Son konuşma gerçekleştirilmeden önce mükellefe hazırlanması amacıyla yeterli bir zaman verilmektedir. Ayrıca son konuşmada görüşülen uyuşmazlığın söz konusu olup olmadığı üzerinde durulmaktadır. Böylece son konuşma vergi denetiminin bir aşamasını ifade etmekte olup, uzlaşmanın temelini mükellefle anlaşması oluşturmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 83). Son konuşma sonucunda sorunun çözümlenememesi durumunda mükellefin, yargı aşamasına başvuru hakkı bulunmaktadır (Bozdoğan, 2018: 198). Almanya’da uzlaşma konusuna hukuki konular girmemektedir. Uzlaşma sadece maddi unsurlarda söz konusu olabilmektedir. Maddi unsurlar, vergiyle bağlı ilişkinin gerçeklik esasının tespitinde imkân bulmaktadır (Demirbaş Aksüt, 2021: 160).

Almanya’da vergi idaresi, uzlaşma miktarı üzerinde durmamaktadır. Alman vergi idaresi vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde durmakta olup teknik kısım ile ilgilenmektedir. Ayrıca Almanya vergi idaresi mükellef ile doğrudan pazarlık yapmamaktadır. Böylece Almanya, vergi hükümlerinden taviz vermemekte kanuniliğini korumaktadır (Taşcı, 2010: 126). Ayrıca gerçekleştirilen görüşmelerde vergi miktarında genel şartlar dâhilinde azaltma yapmayacağı belirtilmiştir (Tüleykan ve Aslan, 2019: 752). Bu bakımdan Türkiye ile karşılaştırma yapılacak olursa Almanya’da vergi idaresi uyuşmazlık için mükellefle karşılıklı görüşme yapmaz. Türkiye’de ise vergi idaresi uyuşmazlıkları çözümlmek amacı ile mükellef ile pazarlık yapmaktadır. Ayrıca Almanya’da vergi idaresi uzlaşmaya konu olan vergi miktarıyla değil, vergiyi doğuran olayla ilgilenmektedir. Bu durum da Türkiye’de uygulanan uzlaşmadan ayrılmaktadır.

Almanya’da gerçekleştirilen maddi unsurlarda uzlaşma, esas olarak maddi olaya karşı uygulanabilmektedir. Maddi olayların birden fazla olması durumunda birbirinden bağımsız uzlaşma yapılmalıdır. Maddi unsurlarda sağlanan uzlaşma neticesinde sonuç vergi idaresini bağlamaktadır. Çünkü maddi unsurlarda uzlaşma, kamu hukukuna özgü bir sözleşme olarak nitelendirilmektedir (Demirbaş Aksüt, 2019: 151).

2.5.2.Fransa’da Uzlaşma

Fransa’da vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde mükellef, idari aşamaları tamamlamış ve bu aşamalarda bir sonuca varamamış olması durumunda yargı aşamasına başvuru yapabilmektedir (Gök, 2017: 230). Bu durum Türkiye’deki işleyişten farklılaşmaktadır. Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için mükellefin istediği aşamada başvuru hakkı bulunmaktadır.

Fransız vergi hukukunda uzlaşma, idare ile mükellef arasında olan veya ileride söz konusu olabilecek uyuşmazlıklar sebebiyle müracaat edilebilecek yoldur. Fransa vergi hukukunda uzlaşma uygulaması yazılı olarak yapılmaktadır. Uzlaşma uygulaması, vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı imzaladıkları bir anlaşmadır (Karataş Durmuş, 2016: 66).

Fransa’da uzlaşma işlemleri Eyalet Uzlaşma Komisyonları tarafından yerine getirilmektedir. Komisyon üyeleri içerisinde en göze çarpan kısım noterler odasından bir noterin bulundurulmasıdır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 79).

Fransa’da uzlaşma görüşmelerinde noter bulundurulması uzlaşma uygulamalarının şeffaf bir değerlendirme ortamında yapıldığını gösterip böylece eleştirilere maruz kalınmasının önüne geçilebilmektedir. Türkiye’de uzlaşma görüşmelerinde noter bulundurmak söz konusu olmamaktadır. Türkiye’deki uygulamaya göre görüşmeler sırasında sadece mükellefin istemesi durumunda bağlı bulunduğu meslek odalarından temsilci ile mali danışman sadece görüş bildirmek üzere görüşmelere katılabilmektedir (Taşcı, 2010: 123). Bu bağlamda Türkiye’deki uzlaşma görüşmeleri eleştirilere maruz kalabilmektedir.

Fransa’da gerçekleştirilen uzlaşma sadece vergi cezaları için söz konusu olabilmektedir. Ayrıca uzlaşmaya konu olan vergi cezasının niteliğine veya miktarına yönelik herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 78-79). Vergi asılları uzlaşma kapsamına girmemektedir (Tüleykan ve Aslan, 2019: 752). Vergi aslının uzlaşma konusu olabileceği bazı istisnai durumlar bulunmaktadır. Vergi aslında uzlaşma yapılabilmesi sadece dolaysız vergilerde söz konusu olmaktadır. Ayrıca mükellefin ödeme gücünün bulunmadığına dair yetkili kurumlardan uygun görüşün alınması gerekmektedir. Şartların sağlanması ile Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu kararı uzlaşmaya konu olabilmektedir (Taşcı, 2010: 122). Bu durum doğrultusunda Fransa’da vergi aslı için uzlaşmaya gidilebilmesi için şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu durumlar haricinde uzlaşma söz konusu olmamaktadır.

Fransa’da diğer bir uzlaşma uygulama yöntemi olarak ön uzlaşma uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamada, mükellefin başvurmasıyla vergi incelemesini gerçekleştiren kişi ile mükellef arasında tarhiyatın yapılmasında önce söz konusu olmaktadır (Kızılot ve

Kızılot, 2013: 79). Bu uygulamanın Türkiye'deki tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamasına benzediğini söyleyebiliriz.

2.5.3.ABD'de Uzlaşma

ABD'de vergi uyuşmazlığı ilk olarak idari aşamada sonuçlandırılmaya çalışılmaktadır. İdari aşamada çözülmemişse yargı yoluna başvurulmaktadır. Mükelleflerin vergi uyuşmazlığını yargıya taşımadan önce vergi idaresinin içerisinde yer alan uyuşmazlık ofisine başvurması gerekmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 84). Türkiye'de ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıklar için mükellef istediği çözüm yolunu istediği zamanda kullanabilmektedir. Mükellef, vergisel uyuşmazlığını çözmek için ilk yargıya başvurabileceği gibi en son da başvuru yapabilmektedir. ABD'deki uygulama ile bu yönden farklılaşma bulunmaktadır. Zira ABD'de uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması için ilk yol, idari aşama yöntemleridir. Bu yöntemler sonucunda başarısız olan mükellef yargı aşamasına gidebilmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri yapılırken görüşmeye mükellef kendi katılabilmektedir. Ayrıca görüşmelere mükellefin katılmaması durumunda mükellefi temsil edecek kişi katılabilmektedir. Fakat mükellefi temsil edecek kişinin bazı şartları taşıyor olması gerekmektedir. Buna göre temsilci olarak görev alacak kişi sicile kayıtlı olmalı ve yeminli bir mali müşavir veya avukat olmalıdır (Vardal, 2009: 18).

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi kapsamında değerlendirilebilecek "offer in compromise (uzlaşma teklif etmek)" adında (Kızılotrak, 2020: 110) uzlaşma teklifi programı uygulanmaktadır (Çakır, 2014: 110). Uzlaşmacı teklif, bir vergi mükellefi ile İç Gelir Servisi arasında, bir vergi mükellefinin borçlu olduğu tutarın tamamından daha düşük miktarda çözümleyen anlaşma olarak tanımlanmıştır ([Topic No. 204 Offers in Compromise | Internal Revenue Service \(irs.gov\)](#), Erişim Tarihi 19.04.2023).

ABD'de mükellefler tarhiyattan önce veya sonra uzlaşmaya başvuruda bulunabilirler. Fakat tarhiyattan sonra gerçekleştirilen uzlaşma talebi dava sonuçlanmadan önce gerçekleştirilmelidir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 84).

ABD'de İç Gelirler İdaresi'nin uzlaşma teklifini onaylayabilmesi için bir takım koşullara dayandırılmış olması gerekmektedir. İç Gelir İdaresi'nin sorumluluk konusunda şüphesinin bulunması durumunda uzlaşma teklifini kabul edebilir. Bu durum ancak kanun maddeleri doğrultusunda doğru vergi borcunun varlığı veya miktarı konusunda gerçek bir anlaşmazlık olduğunda söz konusu olmaktadır. Uzlaşma teklifine söz konusu olacak ikinci durum ise, borç miktarının tamamen tahsil edilebilir olduğuna dair şüphenin bulunmasıdır ([Topic No. 204 Offers in Compromise | Internal Revenue Service \(irs.gov\)](#), Erişim Tarihi

19.04.2022). Son neden ise mükellef borcunun tamamını ödemesi durumunda ekonomik zorluğa düşmesidir (Çakır, 2014: 110).

ABD’de mükellefin uzlaşmayı talep etmesi ve komisyonun geri dönüşünden sonra mükellef uzlaşmayı kabul ederek uyuşmazlığa sebep olan vergi veya cezayı ödemektedir. Mükellefin uzlaşmayı kabul etmemesi durumunda 90 gün içinde yargı yoluna başvurabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 85). Ayrıca ABD’de istisnası dışında, mükellef ile vergi idaresi arasında uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşılan dönem hesapları tekrar incelenmemektedir. Bu durumun istisnası olarak uzlaşma sağlanan vergi veya ceza miktarını mükellefin ödememesi veya sonraki 5 yıl içerisinde de beyan etmemesi ve ödememesi durumunda anlaşma geçersiz sayılmaktadır. Böylece uzlaşma ile tahsilden vazgeçilen bu miktar yeniden doğmakta ve mükelleften talep edilmektedir (Hocaoğlu, 2015: 504).

ABD’de uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarlarında hangi nispette indirim yapılabileceği düzenlenmemiştir. Ayrıca uzlaşmaya konu olan tutarlarda uzlaşmanın sağlanması ile bu tutarlar artık dava konusu olmamaktadır. Aynı zamanda uzlaşma sonucunda tediye edilen tutarlar geri istenememektedir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 85).

ABD’de uzlaşma uygulamasının kapsamı geniş tutulmuştur. Uzlaşma konusu içerisinde her türlü vergi, vergi cezası ve faiz yer almaktadır (Vardal, 2009: 18). Uzlaşma konusuna dâhil edilmeyen vergi cezaları söz konusudur. Dâhil edilmeyen vergi cezaları, kaçakçılık, uyuşturucu ve vergi kaçakçılığı suçlarıdır (Nas, 2008: 57).

Bulutoğlu (2004)’na göre Amerikan vergi idaresine kıyasla Türkiye’de uzlaşma son derece ihtiyatlı bir yaklaşım olarak kalmaktadır. Oysa kapsam ve uygulama yönünden daha esnek bir yaklaşımın benimsenmesi vergi idaresi açısından vergi gelirlerini artırmada etkin bir yol olacaktır. Vergi mükellefi açısından da vergi uyumunu artırmanın etkili bir yolu olabilir. Buna mukabil, Türkiye’de yaygın olarak kullanılan, Bulutoğlu(2004)’nun uzlaşmanın bir yolu olarak değerlendirdiği vergi affı yaklaşımı ise en büyük vergi ödememe teşvikidir.

İzleyen bölümde Türkiye’de tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin belirtilen işleyiş etkinliği Türkiye ve Antalya verileri özelinde irdelenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANTALYA İLİ ÖRNEĞİNDE TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA MÜESSESESİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

3.1.Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Literatür Taraması

Literatürdeki uzlaşma müessesesi ile ilgili çalışmalar tarih sırası ile şu şekilde sıralanabilmektedir.

Armağan (2007: 160); çalışmasında Isparta ili özelinde Isparta vergi dairesinden aldığı uzlaşma rakamlarının incelenmesi sonucunda uzlaşma müessesesi uygulaması üzerine bir değerlendirmede bulunmuştur. Yazar çalışmasında belge tarama yöntemi kullanarak Isparta ili Defterdarlığından elde ettiği uzlaşma rakamları ile bir değerlendirmede bulunulmuştur. Değerlendirme neticesinde hem Isparta ili özelinde hem de Türkiye kapsamında uzlaşma müessesesinin mükellef tarafından olumlu karşılandığını ifade etmiştir.

Çapkın (2011); vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi amacıyla Manisa örneği kapsamında gerçekleştirilmiş yüksek lisans tez çalışmasında, Manisa vergi dairesinden ve gelir idaresinden aldığı verilerle bir inceleme yapmış ve sonucunda Manisa ilinde uzlaşma bilincinin yerleştiğini, uzlaşma ile mükellefe sağlanan indirim oranının düşük gerçekleşmesi ile idarenin uzlaşma yoluyla gelir elde ettiğini ifade etmektedir.

Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014: 2); çalışmasında vergi uyuşmazlıklarının çıkış sebepleri, bu uyuşmazlıkların idari ve yargısal çözüm yolu incelenmiştir. İnceleme yapılırken Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı özelinde yapılmış olup, 2012 yılındaki dava ve sonuçlar üzerine inceleme yapılmaktadır. Ayrıca çalışmada idareden dolayı ortaya çıkan uyumsuzlukları engellemek için alternatif seçeneklere yer verilmektedir. Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014: 2)'ye göre uzlaşma müessesesi uygulamaları sonucunda gerçekleştirilen indirim oranları oldukça yüksek gerçekleşmiş olup, bu durum verginin yasallığı ilkesi ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca yazarlar, uzlaşma müessesesinin mevcut işleyişinin bir indirim müessesesine dönüştüğünü ifade etmiştir. Bu çalışmada uzlaşma müessesesinde düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Gök (2017: 343); vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerinden uzlaşma müessesesi ile çözülmesi amacıyla Edirne ili özelinde gerçekleştirilmiştir. Gök çalışmasında, muhasebe meslek mensupları ile gerçekleştirdiği anket yöntemi neticesinde bir değerlendirmede bulunmuştur. Araştırma sonucunda yazar, uzlaşma müessesesini değerlendirmiş olup, uzlaşmaya başvuru şartlarının yetersiz olması ve uzlaşma sağlanması

durumunda yapılacak indirim oranına ait bir düzenlemenin olmaması nedeniyle uzlaşma müessesesinin Türk vergi sistemine olumsuz etkiler yarattığını saptamıştır.

Topal (2019); yüksek lisans tezinde uzlaşma müessesesinin etkinliğini Uşak ili örneği kapsamında değerlendirmiştir. Yazar çalışmasında belge tarama yöntemi kullanarak Uşak vergi dairesinden elde ettiği beş yıllık tarhiyat sonrası uzlaşma verilerini incelemiştir. Yazar incelemeleri neticesinde uzlaşma müessesesinde düzenlemeler yapılması gerektiği belirtmiştir. Yazar çalışmasında uzlaşma komisyonlarına verilen uzlaşma miktarlarında indirim yapma yetkisine objektif kıstaslar getirilmesi gerektiği, bu durumun uzlaşma müessesesinin etkinliğini ve eşitlik ilkesini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Ayrıca Topal, beş yıllık tarhiyat sonrası uzlaşma verilerini incelemesi sonucunda uzlaşma müessesesinin amacına hizmet etmediğini ifade etmiştir. Uzlaşma müessesesinin amacına hizmet eder hale getirmek amacıyla köklü reformlar yapılması gerektiği veya uzlaşma müessesesinin kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir.

Güneş (2019); yüksek lisans tezinde uzlaşma müessesesinin vergi cezaları üzerindeki caydırıcılığı ile mükellef davranışlarına ilişkin etkilerini araştırmış ve bu araştırmayı Antalya ili ölçeğinde değerlendirmiştir. Yazar, çalışmasında mali müşavirler üzerinde yapılan alan çalışmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma neticesinde yazar, uzlaşma müessesesinin varlığının mükellef davranışlarını olumsuz etkilediğini ve vergi cezalarının caydırıcılığını kaybetmesine neden olduğu saptanmıştır.

Aybarç (2019); çalışmasında aktif bir vergi idaresinin oluşturulması için tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında, 77 il bazında uzlaşma komisyonlarının teknik etkinliğini analiz etmektedir. Aybarç çalışmasında, idarenin etkinlik ve verimlilik ölçütlerini değerlendirmektedir. 2013-2017 yılları arası için gerçekleştirilen teknik analiz de etkinlik ortalaması bakımından en düşük etkinliğe sahip il 76.94 ile Eskişehir olmuştur. Teknik etkinliği tam puan ile gerçekleştiren iller Bayburt, Bitlis ve Tunceli olmuştur. Antalya ilinin ortama teknik etkinliği ise 86.49 gerçekleşmiş. Analiz neticesinde yıllar bazında etkin il sayıları saptanmış ve etkin vergi idaresi için uzlaşma sağlanacak miktara yönelik yapılacak indirim oranlarının üst sınırı belirleyen yasal düzenlemeler ve objektif çözümler üretilmesi önerilerinde bulunmuştur.

Sarılı (2020c); doktora tezinde uzlaşma müessesesini meslek mensupları açısından değerlendirmesini Aydın iline yönelik ampirik bir analizle gerçekleştirmiştir. Çalışmasında meslek mensuplarına yapılan anket yöntemini uygulanmıştır. Anket uygulaması sonucunda toplanan veriler ile Ki-Kare ve Sıralı Probit yöntemiyle gerçekleştirilen analiz neticesinde uzlaşma müessesesi değerlendirilmiştir. Neticede uzlaşma müessesine yönelik olarak

vergilendirme ilkelerine aykırılık taşıdığı, vergi dairesinin etkin çalışmasına engel olduğu ve cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine neden olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Günaydın (2021); yüksek lisans tezinde, vergi uzlaşma müessesesini beş büyük ilde özel ve kamu sektörü açısından analiz etmiştir. Ankara, İstanbul, İzmir, Adana ve Gaziantep illerine ait tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları incelenmiş ve uzlaşma müessesesi değerlendirilmiştir. Uzlaşma rakamlarının incelenmesi neticesinde inceleme yapılan beş büyük ilde vergi cezalarında yapılan indirimlerin büyük olması, böylelikle indirim oranlarının keyfi ve tarafların pazarlık gücüne dayandırılarak değişkenlik gösterilebildiği ifade edilmiştir. Türkiye kapsamında uzlaşmaya başvuran vergi muhatabının uzlaşma müessesesini alışkanlık haline getirmesi sebebiyle muhatabın anlaşmaya taraf olmasını belli dönemler içinde sınırlandırılması gerektiği yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Literatür çalışmalarına bakıldığında uzlaşma müessesesi meslek mensupları veya mali müşavirler üzerinde gerçekleştirilen anket yöntemi, belge tarama yöntemi veya ampirik analiz yöntemleri ile değerlendirilmiştir. Çalışmalarda farklı araştırma yöntemleri kullanılmasına rağmen yazarlar netice de ortak bir paydada buluşmuştur. Bu ortak payda ise uzlaşma müessesesinde yeni düzenlemeler yapılmasına yöneliktir.

İzleyen bölümde uzlaşma müessesesi Antalya ili özelinde ele alınarak ve tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine odaklanılarak analiz edilecektir. Bulunan sonuçlar yukarıda irdelenen araştırmaların sonuçları ile karşılaştırılacaktır. Antalya özelinde daha önce bu nitelikte bir çalışmanın yürütülmemiş olması ve 10 yıllık bir veri analizinin yapılmaması tezin özgünlüğünü oluşturmaktadır.

3.2.Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, vergileme sürecinde vergi idaresi ve vergi borçlusu arasında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını yargıya varmadan idari aşamada çözüm yolu olan uzlaşma müessesesinin etkinliğini analiz etmektir. Bu amaç çerçevesinde 2010-2021 yıllarına ait Antalya ili tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları incelenip Türkiye ve Antalya ili arasında tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları arasında bir değerlendirme yapılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda uzlaşma müessesesi verilerinin etkinliği açısından değerlendirilmede bulunulmuştur.

3.3.Araştırmanın Kapsamı

Uzlaşma müessesesinin etkinliği tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları kapsamında Antalya İli örneği çerçevesinde ele alınmış olup, rakamlar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilen Faaliyet Raporlarından yararlanılarak Türkiye ve Antalya ili arasında verilerin

oranlanması ile bir analiz yapılmıştır. Analiz sonucunda Antalya ilinin Türkiye’deki konumu, Akdeniz bölgesindeki iller arasındaki yeri, uzlaşma ile devletin ne kadar vergi ve ceza alacağından vazgeçtiği saptanarak bir değerlendirilmede bulunulmuştur. Çalışma 2010- 2021 yıllarında gerçekleşen uzlaşma rakamlarını kapsamaktadır.

3.4.Türkiye’de Uzlaşma Uygulamaları

3.4.1.Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları

2011 yılında yürürlüğe giren 646 sayılı kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasının amacı ise daha etkili bir vergi denetim sisteminin sağlanması ve vergi incelemelerinin bir merkezden yürütülmesidir (VDK, 2014 Faaliyet Raporu). Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkları, vergi dairesine tarh etmeden çözümlemeyi amaçlamaktadır. Böylelikle tarhiyat öncesi uzlaşma rakamlarına Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının yayımladığı faaliyet raporlarından ulaşılmıştır. Faaliyet raporları 2012 yılından itibaren yayınlanmaya başlanmış olup veriler sadece Türkiye genelini kapsamaktadır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran dosya sayısı ve uzlaşma sonucundaki dosya sayısı hakkında bir bilgi yer almamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma rakamları VDK’nın internet sitesinde ilan edilen faaliyet raporlarından temin edilen veriler ışığında aşağıda 2012 ve 2021 yılları analiz edilmiş ve uzlaşılan vergi ve ceza tutarları ile mükellefe sağlanan indirim oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3.1 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Rakamları (2012-2021)

Yıllar	Vergi Tutar(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi	Uzlaşma Neticesinde	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza	Uzlaşma Neticesinde	İndirim Oranı
2012	578.870.442	443.628.715	23%	971.494.358	56.223.245	94%
2013	860.357.318	725.155.936	15%	1.498.935.120	90.813.677	94%
2014	638.430.109	529.738.390	17%	1.067.833.387	60.234.417	94%
2015	1.103.763.758	973.203.569	12%	1.926.019.997	138.749.157	93%
2016	402.224.048	384.614.612	4%	821.598.182	160.720.602	80%
2017	312.837.221	303.551.157	3%	581.889.106	115.400.488	80%
2018	232.857.774	225.035.135	3%	419.055.049	78.272.795	81%
2019	329.423.682	323.977.783	1.6%	367.910.179	68.261.998	81%
2020	641.170.234	627.529.679	2%	728.620.992	131.535.661	82%
2021	372.364.145	368.342.793	1.07%	457.363.491	83.320.775	82%

Kaynak: VDK Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Uzlaşma verileri incelendiğinde hem vergi hem de ceza tutarlarında mükellef açısından sağlanan en yüksek indirim oranı 2012 yılında gerçekleşmiş olup, vergi tutarında yüzde 23, ceza tutarı oranı ise yüzde 94'lük bir indirim sağlamıştır. 2012 yılından sonra uzlaşma konu olan vergi tutarında yapılan indirim oranı dalgalı bir seyir izlerken uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarındaki indirim oranı 2015 yılına kadar yüzde 90'ın üzerinde olmuş, 2015 yılından sonra ise bu oran yüzde 80-82 seviyesinde seyretmiştir.

2012-2021 yıllarının toplamına bakıldığında, uzlaşmaya konu olan toplam 5.472.298.731 vergi tutarından 4.904.777.769 tutarında uzlaşılmıştır. Devlet yüzde 10 oranında uzlaşmaya konu olan vergi alacağından vazgeçmiştir. Uzlaşmaya konu olan toplam 8.840.719.861 ceza tutarından 983.532.815 tutarında uzlaşılmıştır. Devlet yaklaşık yüzde 89 oranında uzlaşmaya konu olan ceza alacağından vazgeçmiş, sadece yüzde 11'ini tahsil edebilmiştir.

2018 yılında uzlaşmaya konu olan ceza tutarında bir düşüş gözlenmiştir. Bu durumun sebebi olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması gösterilebilir. Buna ilişkin düzenleme 2018 yılında 7103 sayılı kanun ile gerçekleştirilmiştir (2018 VDK Faaliyet Raporu).

2020 yılından sonra 2021 yılına ait uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarlarının düşmesinde 7326 sayılı kanun etkili olmuştur. 2021 yılında yürürlüğe giren bu kanun uzlaşma müessesesine dair düzenlemelere yer vermiştir. Bu kanunun 4'üncü maddesinin altıncı fıkrasında yer alan ibareye dayanarak mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinden vazgeçmişlerdir.

“Bu Kanunun 3 üncü maddesi ile bu madde hükmünden yararlananlar, ayrıca 213 sayılı Kanunun uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi cezalarında indirim, 4458 sayılı Kanunun uzlaşma, 5326 sayılı Kanunun peşin ödeme indirimi ile 8/9/1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 75'inci maddesindeki indirim hükümlerinden yararlanamazlar.”(2021 VDK Faaliyet Raporu).

3.4.2.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları

Tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi miktarlarının belirlenmesi ve cezaların kesilmesinden sonra oluşan uyuşmazlığın taraflar arasında ortak bir paydada buluşup, sonuçlandırılmasını amaçlayan yöntemdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen tarhiyat sonrası uzlaşma uygulaması merkezi uzlaşma komisyonlarının uyuşmazlıkları inceleme yetki sınırı 15.000.000 TL'yi aşan uyuşmazlıklara bakmakla yetkilendirilmiştir (VUK 539 No.lu Genel Tebliğ)

Aşağıdaki tablolarda Merkezi Uzlaşma Komisyonuna ait 2010-2021 yılları arasında gerçekleşen uzlaşma verileri verilmiştir.

Tablo 3.2 Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri (2010-2021)

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi	Uzlaşma Neticesinde Vergi	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza	Uzlaşma Neticesinde Ceza	İndirim Oranı
2010	32	26	81%	1.221.246.629	129.130.956	89%	893.738.592	0	100%
2011	37	27	73%	806.732.861	54.634.706	93%	1.116.580.833	270.000	99%
2012	12	7	58%	102.491.763	35.748.387	65%	141.231.910	18.684.773	87%
2013	14	4	28%	78.348.091	10.183.607	87%	111.038.800	1.100.000	99%
2014	34	14	41%	412.071.662	169.501.397	59%	479.382.201	5.184.714	98%
2015	22	16	72%	1.278.100.994	403.600.579	68%	1.477.852.281	6.993.907	99%
2016	8	6	75%	268.766.445	58.960.357	78%	341.575.433	0	100%
2017	18	3	16%	3.212.460	3.212.460	0%	11.128.389	1.904.432	98%
2018	6	3	50%	85.336.153	66.040.560	22%	114.695.107	17.067.230	85%
2019	12	6	50%	157.865.644	114.550.000	27%	253.094.853	11.760.121	95%
2020	23	15	65%	485.887.973	281.055.200	42%	709.321.105	36.432.927	94%
2021	4	1	25%	29.929.381	5.985.876	80%	44.894.072	0	100%

Kaynak: GİB 2010-2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Veriler doğrultusunda uzlaşma başvuru sayısı en yüksek 2011 yılında 37, 2014 yılında 34 başvuru ile gerçekleşmiştir. Uzlaşma oranlarına bakıldığında ise en yüksek uzlaşma oranı 2010 yılında %81 oranında gerçekleşmiştir. 2020 yılına göre 2021 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna başvuru sayısında net bir düşüş yaşanmıştır. Buradaki net düşüşün sebebi olarak 2021 tarihinde yürürlüğe giren 7326 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” etkili olduğu düşünülmektedir. İlgili Kanun da uzlaşma müessesesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu kanunun 4’üncü maddesinin altıncı fıkrasında yer alan ibareye dayanarak bu kanundan yararlanan mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma taleplerinden vazgeçmişlerdir.

Analiz neticesinde merkezi uzlaşma komisyonunda 2010-2021 yılları arasında toplam 222 dosya uzlaşmaya konu olmuş, bu dosyaların 128’inde uzlaşma sağlanmıştır. Merkezi uzlaşma komisyonunda 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının %57’sinde uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu verileri incelendiğinde uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza tutarlarına bakıldığında tutar olarak en fazla gerçekleşen yıl 2015 yılıdır. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarında mükellef açısından en yüksek indirim 2010 yılında %89 oranında

gerçekleşmiştir. Fakat uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında yapılan indirim oranı dalgalı bir seyir izlemiştir. 2017 yılında ise devlet mükellefe hiçbir indirim yapmamış olup tüm tutarı tahsil etmiştir. Böylelikle 2017 yılında devletin hiçbir vergi kaybı olmamıştır.

Uzlaşmaya konu olan ceza tutarları incelendiğinde ise mükellef açısından en yüksek indirim oranı 2010, 2016 ve 2021 yıllarında %100 oranında gerçekleşmiştir. Bu yıllarda devlet uzlaşmaya konu olan tüm ceza alacağından vazgeçmiştir. Uzlaşmaya konu olan ceza indirim oranı %85 ve üzerinde gerçekleşmiştir.

Analiz neticesinde merkezi uzlaşma komisyonunda 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 4.929.990.056 TL vergi tutarının 1.332.604.085 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup, devlet yaklaşık %73'ünden vazgeçtiği görülmektedir. Aynı zamanda toplam on bir yıl için toplam 5.694.533.576 TL uzlaşmaya konu edilen vergi cezasını oluşturduğu ve bu cezalardan 99.398.104 TL'si kadarında uzlaşıldığı görülmekte olup devlet vergi cezası alacağının yaklaşık %98'inden vazgeçtiği saptanmıştır.

Aşağıdaki tablolarda Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna ait 2010-2021 yılları arasında gerçekleşen uzlaşma verileri verilmiştir.

Tablo 3.3 Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri(2010-2021)

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi	Uzlaşma Neticesinde Ceza	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza	Uzlaşma Neticesinde Ceza	İndirim Oranı
2010	113	87	77%	1.417.067.338	160.276.030	88%	1.155.440.771	1.135.430	99%
2011	72	58	80%	221.019.117	28.674.409	87%	311.719.905	863.700	99%
2012	62	56	90%	35.160.578	15.337.151	56%	52.219.636	1.586.210	97%
2013	92	64	70%	57.960.840	34.956.924	40%	80.481.794	2.474.932	97%
2014	158	131	83%	159.020.276	56.030.702	64%	231.013.160	6.135.589	97%
2015	191	143	75%	87.223.068	51.457.065	41%	126.887.041	3.892.464	97%
2016	167	88	53%	191.845.974	50.963.086	73%	265.819.441	12.913.434	95%
2017	110	69	63%	20.992.593	16.649.442	20%	38.526.694	6.733.494	82%
2018	86	53	62%	12.245.299	9.858.621	20%	32.240.098	5.834.969	82%
2019	136	114	84%	13.587.238	12.931.938	%0.04	52.771.049	8.608.934	83%
2020	193	147	76%	200.131.686	68.397.315	65%	295.883.084	9.267.122	96%
2021	132	91	69%	48.815.521	38.123.349	22%	61.714.813	7.362.339	88%

Kaynak: GİB 2010-2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Tablo 3.3. gösterilen veriler doğrultusunda uzlaşmaya başvurulmuş dosya sayısı bakımından en yüksek 2020 yılında 193 ve 2015 yılında 191 dosya adedi ile gerçekleşmiştir. Uzlaşma oranları incelendiğinde ise en yüksek uzlaşma oranı, 2012 yılında %90 oranında gerçekleşmiştir.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu 2010-2021 yılları arasında toplam 1512 dosya uzlaşmaya konu olmuş, bu dosyaların 1101'inde uzlaşma sağlanmıştır. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunda 2010-2021 yılları toplamı sonucunda uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının %73'sinde uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Komisyonun verileri incelendiğinde uzlaşmaya konu olan vergi veya ceza tutarında en yüksek gerçekleşme 2010 yılında olmuştur. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarında mükellef açısından sağlanan en yüksek indirim oranı 2010 yılında %88 oranında, takip eden yıl ise %87 oranında gerçekleşmiştir.

2010 ve 2011 yıllarından sonra vergi tutarında mükellefe sağlanan indirim oranları yıllar bazında incelendiğinde sürekli bir dalgalanma yaşandığı gözlemlenmiştir. 2019 yılında ise mükellef açısından en düşük indirim oranı gerçekleşmiştir. Gerçekleşen %0.04'lük indirim oranı devlet açısından oldukça olumludur. Şöyle ifade edilebilir ki, devlet 100 birim alacağının sadece 4 biriminden vazgeçmiş kalan 96 birim alacağını ise tahsil etmiştir.

Uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarında mükellefe sağlanan indirimler %80'in üzerinde gerçekleşmektedir. Mükellefe 2010 ve 2011 yıllarında %99'luk indirim sağlanmıştır. Şöyle açıklanabilir ki, devlet 100 birim alacağının 99'undan vazgeçmiş ve sadece 1 birimi tahsil etmiştir.

Değerlendirmeler neticesinde 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 2.465.069.528 TL vergi tutarının 543.656.032 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup devlet yaklaşık %78'inden vazgeçtiği görülmektedir. Uzlaşmaya konu edilen toplam 2.704.717.486 TL vergi cezasının ise 66.808.617 TL kadarında uzlaşılmış olup devlet vergi cezası alacağının yaklaşık %97'inden vazgeçtiği saptanmıştır. Belirlenen bu oranlar devletin vergi hasılatı açısından kaybı teşkil ederken mükellef açısından indirim oranını ifade etmektedir. Daha yalın bir ifade ile 2010-2021 yıllarının toplamında uzlaşmaya konu olan 100 birimlik vergi tutarının 78 biriminden vazgeçerken mükellefe indirim sağlanıp uzlaşmaya konu olan 100 birimlik vergi cezasında ise 97 biriminden devlet vazgeçerek mükellefe bir indirim yapılmıştır.

Komisyonlar tarafından gerçekleştirilen uzlaşma rakamları Türkiye genelinde gerçekleşen uzlaşma rakamlarına benzerdir. Aşağıdaki tabloda Türkiye Geneli uzlaşma sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 3.4 Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verileri(2010- 2021)

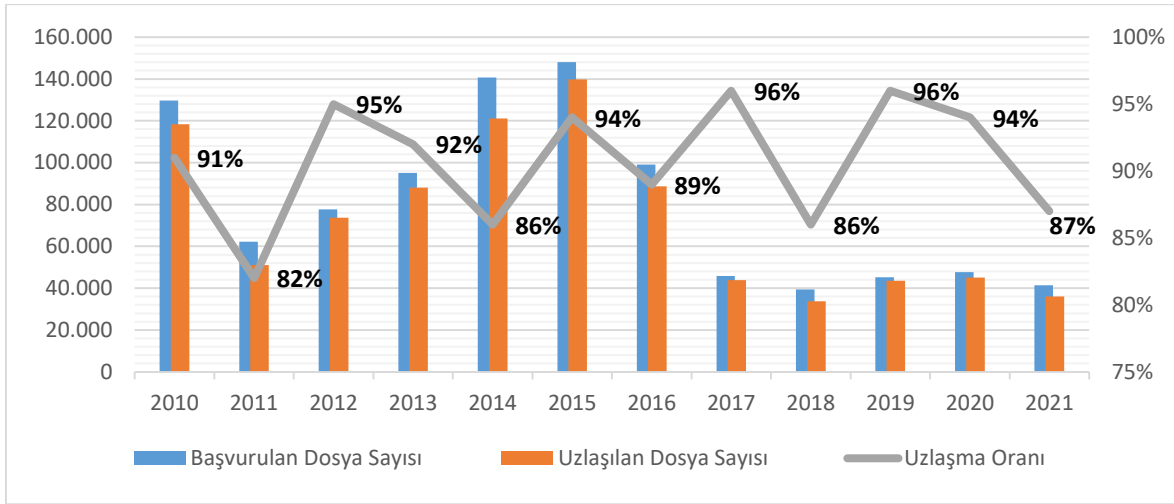
Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutar(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşulan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi	Uzlaşma Neticesinde Vergi	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza	Uzlaşma Neticesinde Ceza	İndirim Oranı
2010	129.711	118.322	91%	249.043.184	145.676.717	41%	431.814.346	23.241.220	95%
2011	62.242	50.994	82%	101.867.808	56.824.269	44%	187.719.305	10.230.311	94%
2012	77.680	73.724	95%	200.110.290	150.781.804	25%	332.918.053	17.818.385	95%
2013	95.126	88.024	92%	357.937.380	270.476.069	24%	460.815.890	27.027.669	94%
2014	140.751	121.137	86%	360.379.921	231.584.730	36%	603.382.175	31.559.278	95%
2015	148.013	139.828	94%	437.314.530	344.585.008	21%	610.596.688	41.560.131	93%
2016	99.027	88.707	89%	507.302.473	260.117.001	49%	675.334.309	68.925.153	90%
2017	45.878	43.895	96%	164.330.305	104.769.721	36%	267.127.370	36.926.116	86%
2018	39.375	33.827	86%	83.498.411	77.505.490	7%	191.574.626	34.061.796	82%
2019	45.262	43.564	96%	130.487.509	125.123.495	4%	275.988.683	48.937.093	82%
2020	47.697	45.037	94%	187.521.628	178.802.621	5%	386.037.904	64.985.032	83%
2021	41.343	36.119	87%	201.183.843	191.449.933	5%	326.082.642	49.758.567	85%

Kaynak: GİB 2010-2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

*2017 yılından itibaren tutarlara geçici vergiler ve cezalar dâhil edilmiştir. Fakat bu rakamlarda hesaplanan gecikme faizleri dâhil değildir.

Türkiye verilerine göre 2010-2021 yılları incelendiğinde uzlaşmaya konu olan dosya sayısında uzlaşma oranı yaklaşık olarak yüzde 85 ve üzerinde olmuştur. En düşük uzlaşma oranı ise 2012 yılında %82 oranında gerçekleşmiştir.

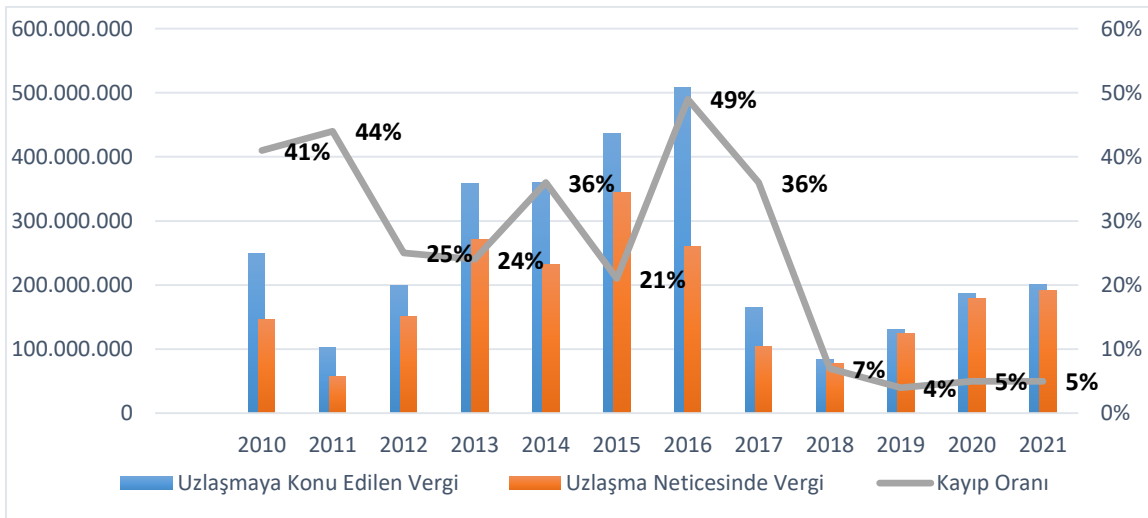
Veriler doğrultusunda 2010-2021 yılları arasında toplam 972.105 uzlaşma başvurunun 883.178'inde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya başvurulmuş dosya sayısının yaklaşık %90'ında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Aşağıdaki tabloda veriler daha açık bir şekilde görülmektedir.



Grafik 3.1 Türkiye Geneli Uzlaşma Oranları(2010-2021)

Türkiye geneli 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu olan vergi tutarları incelendiğinde en yüksek vergi tutarı 2016 yılında gerçekleşmiştir. Ayrıca bu yıl mükellefe %49 oranında indirim sağlanmıştır. Mükellef açısından uzlaşmaya konu olan vergi tutarında sağlanan en yüksek indirim oranı 2016 yılından sonra 2011 yılında %44 ve 2010 yılından %41 oranında gerçekleşmiştir.

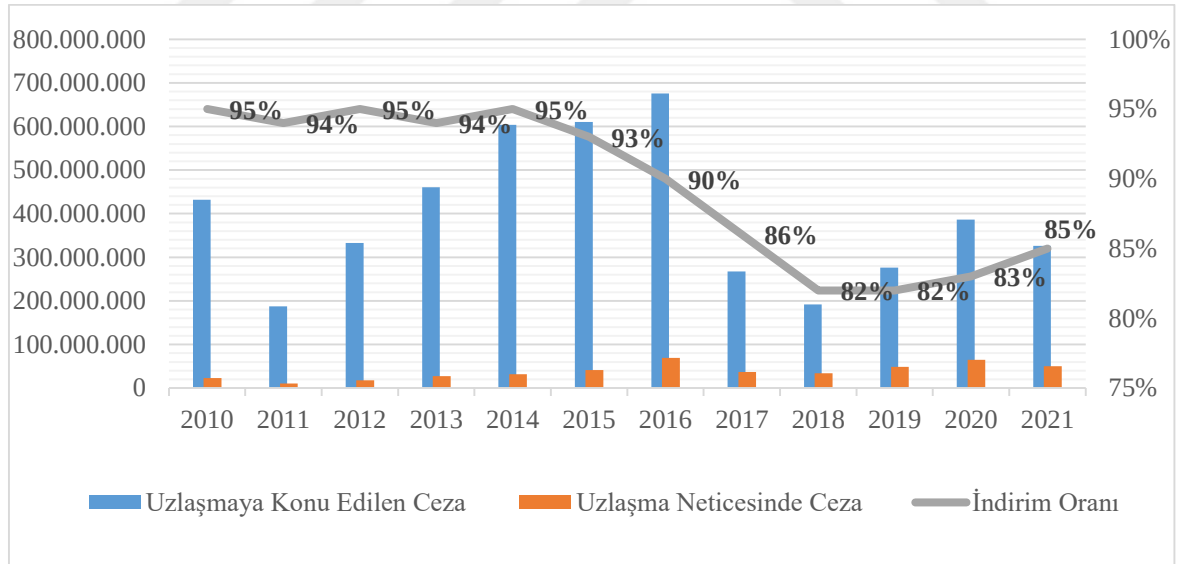
2017 yılından sonra gerçekleşen indirim oranlarında keskin bir düşüş gözlenmektedir. Yaklaşık %30'luk bu düşüş için faaliyet raporlarında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumun sebebi olarak uzlaşmaya konu olan indirim oranlarını belirleme yetkisi uzlaşma komisyonunun kendisine bırakıldığı ve herhangi bir kıstas veya sınır olmadığından dolayı mükellefe sağlanan indirim oranlarında farklılık yaşanmaktadır.



Grafik 3.2 Türkiye Geneli Vergide İndirim Oranları(2010-2021)

Analiz neticesinde 2010-2021 yılları arasında Türkiye’de uzlaşmaya konu edilen toplam 2.980.977.282 TL vergi tutarının 2.137.696.858 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup, devlet alacağının yaklaşık %28’inden vazgeçtiği saptanmıştır. Açıklayıcı bir ifade ile uzlaşmaya konu edilen 100 birimlik vergi tutarının 28 biriminden vazgeçilmiş olup 72 birim üzerinde uzlaşmıştır.

Uzlaşmaya konu olan ceza tutarları incelendiğinde en yüksek tutarlar sırasıyla 2016 ve 2015 yıllarında gerçekleşmiştir. Uzlaşmaya konu olan vergi cezalarında mükellefe sağlanan indirim oranları incelendiğinde 2017 yılına kadar %90 ve üzerinde olmuştur. Mükellefe sağlanan bu indirim oranları vergi idaresi için vazgeçme oranını ifade etmektedir. 2017 yılı itibariyle yapılan indirim oranlarında %5-8 oranında düşüş gerçekleşmiştir. Bu oranlarda düşüş gerçekleşmiş olsa da mükellef açısından oldukça yüksek bir indirim oranı söz konusudur. Örneğin, 2018 ve 2019 yıllarında uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarında mükellef açısından %82’lik bir indirim gerçekleşmiştir. Bu oran daha yalın bir ifade ile devlet 100 birimlik vergi cezası alacağının 82 biriminden vazgeçmiş olup, sadece 18 biriminde uzlaşmıştır. Aşağıdaki grafikte devletin uzlaşmaya konu olan ceza tutarında mükellef açısından sağladığı indirim oranları gösterilmektedir.



Grafik 3.3 Türkiye Geneli Cezada İndirim Oranları(2010-2021)

Analiz neticesinde 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 4.749.391.991 TL vergi cezasının 455.030.751 TL’lik kısmından vazgeçilmiştir. Daha açıklayıcı ifade ile devletin yaklaşık %90 oranında ceza alacağından vazgeçtiği analiz edilmiştir.

3.5. Uzlaşmanın Etkinliğinin Ölçülmesi

Uzlaşma müessesinin etkinliğinin anlaşılması, uzlaşma öncesi ve sonrasındaki Uzlaşma verilerinin etkinliğini saptamak amacı ile karşılaştırılması gerekir. Bu analizi yapabilmenin temel kuralı iki eşit örneğin birbiri ile karşılaştırılması ile mümkündür. Bu tür analizlerde İki farklı koşul altında gerçekleştirilen sonuçların farklılığını saptamak amacıyla eşleştirilmiş grup t testi analizi kullanılmaktadır. Buradaki eşleştirme işlemi konunun iki farklı koşul altındaki performanslarının ölçülmesidir (Altunışık vd., 2004: 177).

Eşleştirilmiş grup t testi analizinin spss çıktısında signifiante (2-tailed) sütununda bulunan değer %5 anlamlılık düzeyi bakımından yorumlanmaktadır. Bu doğrultuda analizi gerçekleştirilen değerlerin 0.05’den az çıkması durumunda anlamlı bir fark olduğu anlaşılmaktadır. Tam tersi durumunda değer 0.05 den büyük çıkması halinde herhangi bir farkın olmadığı yorumu yapılmaktadır (Altunışık vd., 2004: 172).

Uzlaşma rakamlarının anlamlılığını ölçmek amacıyla eşleştirilmiş grup t test analizi kullanılmıştır. Analiz Türkiye kapsamında 2010-2021 yılları tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmada, uzlaşma sağlanan vergi ve cezalar için yapılmıştır. Analizin Antalya ili çerçevesinde yapılamamasının sebebi Antalya iline ait tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşılamamasıdır. Analiz, iki hipotezden oluşmaktadır.

Hipotez 1, tarhiyat öncesi uzlaşılan vergiler ile tarhiyat sonrası uzlaşılan vergiler için gerçekleştirilmiştir. Uzlaşılan vergiler açısından, uzlaşma etkinliğinin ölçülmesi aşağıdaki hipotez üzerinden mümkündür:

$H_0: \mu_1 = \mu_2$ (“Uzlaşma öncesi ve sonrası olarak eşleştirilen vergi gelirleri eşittir.”)

$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$ (“Uzlaşma öncesi ve sonrası olarak eşleştirilen vergi gelirleri eşit değildir.”)

Hipotez 2, tarhiyat öncesi uzlaşılan cezalar ile tarhiyat sonrası uzlaşılan cezalar için gerçekleştirilmiştir. Uzlaşılan cezalar açısından, uzlaşma etkinliğinin ölçülmesi aşağıdaki hipotez üzerinden mümkündür:

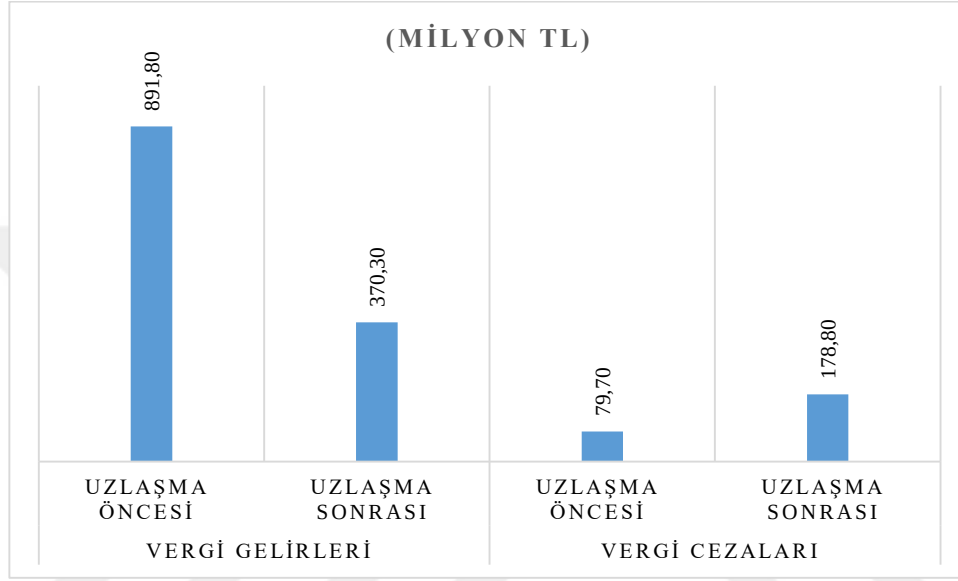
$H_0: \mu_1 = \mu_2$ (“Uzlaşma öncesi ve sonrası olarak eşleştirilen vergi cezaları eşittir.”)

$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$ (“Uzlaşma öncesi ve sonrası olarak eşleştirilen vergi cezaları eşit değildir.”)

Tablo 3.5 Analiz Bulguları

		N	Ortalama	t	α
Vergi Gelirleri	Uzlaşma Öncesi	11	891.777.776,18	0,273	0,046
	Uzlaşma Sonrası	11	370.262.975,45		
Vergi Cezaları	Uzlaşma Öncesi	11	79.689.997,36	2,272	0,046
	Uzlaşma Sonrası	11	178.824.148,18		

Tablo 3.5’te 2010-2021 yılları arasında Türkiye toplamında gerçekleştirilen uzlaşma rakamları arasında anlamlı farkın olup olmadığını saptamak amacıyla eşleştirilmiş grup t testi yöntemi kullanılmış olup aşağıdaki tabloda verilmiştir. Hipotez 1’de tarhiyat öncesi uzlaşılan vergiler ile tarhiyat sonrası uzlaşılan vergiler test edilmiş olup, test analizi 0.046 çıkmıştır. Hipotez 2’de tarhiyat öncesi uzlaşılan ceza tutarları ile tarhiyat sonrası uzlaşılan ceza tutarları test edilmiş olup, test analizi 0.046 çıkmıştır. Test değerlerinin %5 anlamlılık düzeyinden küçük çıkması bize istatistiksel açıdan anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir.



Elde edilen sonuçlara göre, Türkiye’de uzlaşma öncesi ve sonrasındaki vergi gelirleri arasında anlamlı bir fark vardır. Ortalama gelirlere göre de elde edilen sonuçlar test sonuçları ile tutarlıdır.

3.6.Antalya İline İlişkin Uzlaşma Uygulamaları

3.6.1.Antalya İline ait Genel Bilgiler

Bu alt başlıkta Antalya ilinin ekonomisi, tarımı, sanayisi, ticareti ve turizmi hakkında genel bilgiler verilmektedir.

3.6.1.1.Antalya İli Ekonomik Durumu

Akdeniz bölgesinde yer alan Antalya ilini, 1980 yılı sonrası turizm yatırımları itibariyle hız kazanan kentleşme süreci, öncelikle nüfus artışı bakımından Türkiye’deki diğer büyük illerinden farklılaştırmıştır (Işık ve Zoğal, 2017: 91). TÜİK verilerine göre 2021 yılı sonu itibarıyla İstatistikî Bölge Birimleri Sınıflaması Düzey1 ve Düzey2 il nüfusu 2.619.832’dir (TÜİK).

TÜİK verileri doğrultusunda Antalya ilinde kişi başına düşen GSYH 2010-2021 yılları arası şöyledir:

Tablo 3.6 Antalya İlinde Kişi Başına Düşen GSYH(2010-2021)

YILLAR	Antalya İli Kişi Başına Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla, 2010-2020
2010	20.111
2011	23.499
2012	25.262
2013	28.143
2014	31.308
2015	34.113
2016	32.584
2017	39.345
2018	51.507
2019	60.560
2020	50.914
2021	80.676

Kaynak: TÜİK

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre 2021 yılında işgününe katılım oranı %55.1, istihdam oranı %48.6 ve işsizlik oranı %11.8'dir (<https://cip.tuik.gov.tr/>, Erişim tarihi 19.05.2023).

3.6.1.2. Antalya İlinde Tarım

Antalya ili geniş ovalara sahip olmasından dolayı tarım, önemli bir mali kazanç kaynağıdır. Antalya ili sınırları içerisinde yer alan toprakların beşte birinde tarım gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca Antalya'nın bu topraklarında seracılık önemli bir konumu bulunmaktadır. Bununla birlikte Antalya topraklarında çeşitli meyve ve sebze yetiştirilebilmektedir. Türkiye genelinde cam seraların %90'ı Antalya da bulunmaktadır. (https://www.antalya.bel.tr/Content/UserFiles/Files/Antalya%20Antalyanın_dunu_bugunu.pdf, Erişim tarihi 19.05.2023).

Antalya ilinin arazisi 3.556.423 hektar, tahıllar ve diğer bitkisel ürünlerin alanı 1.810.922 hektar, sebze bahçeleri alanı 493.193 hektar, meyveler, içecek ve baharat bitkileri alanı 851.159 hektar ve süs bitkileri alanı 6.069 hektardır (TÜİK). Türkiye İhracatçılar Meclisi'nin iller bazında ihracat rakamlarına göre yaş sebze ve meyvede 2022 yılındaki ihracat rakamı 1.878,86 şeklinde gerçekleşmiş olup 2023 yılının nisan ayında bu rakam 2.446,23 (1000 \$) şeklinde gerçekleşmiştir (TİM).

3.6.1.3. Antalya İlinde Sanayi ve Ticaret

1970 yılı ile birlikte Antalya'da gerçekleştirilen ticaret sektöründe çeşitli hareketlenmeler ve hızlanmalar yaşanmıştır. 1980'li yıllarla birlikte gelişen turizm hareketi ile

çeşitli mağazalar açılmıştır. Teknolojinin gelişmesi ve kullanımının artmasıyla tarım ve sanayi üretimini arttırmış ve böylece de ticari piyasa hareketlenmiştir (<https://www.antalya.bel.tr/BilgiEdin/ekonomi>, Erişim tarihi 19.05.2022).

Antalya Ticaret ve Sanayi Odası, Antalya’da ticaretin gelişmesindeki en mühim faktör ve kuruluştur. Ayrıca ticarete önemli yere sahip diğer kurumlar Antalya Ticaret Borsası ile Antalya İhracatçılar Birliğidir (<https://www.antalya.bel.tr/BilgiEdin/ekonomi>, Erişim tarihi 19.05.2022).

Antalya Serbest Bölgesi 782.482 metrekarelik bir alana kurulması ile 14 Kasım 1987 yılında hizmete başlamıştır. Ayrıca Antalya Serbest Bölgesi’nin işletilmesi özel sektöre verilmiştir. (https://www.asbas.com.tr/asbas_antalya_serbest_bolgesi.asp, Erişim tarihi 19.05.2023).

Türkiye İhracatçılar Meclisi tarafından açıklanan ihracat verilere göre, 2022 yılında toplam ihracat 1.439.373,56 \$ gerçekleşmişken 2021 yılı sonunda ise 1.865.831,32 \$ gerçekleşmiştir. Verilere göre 2021 yılında geçen yıla göre Antalya ihracat rakamlarında %29.6 oranında artış olmuştur (TİM).

Türkiye genelinde gelişmişlik seviyesinde yedinci sırada bulunan Antalya, sanayi alanında ise Türkiye ortalamasının altında yer almaktadır. Bu durumun sebebi turizmin ve tarımın daha aktif rol almasından kaynaklandığı ifade edilmiştir (<https://www.antalya.bel.tr/BilgiEdin/ekonomi>, Erişim tarihi 19.05.2023).

3.6.1.4. Antalya İlinde Turizm

Dünyanın önemli turizm kentlerinden biri olan Antalya, birden fazla turizm çeşitliliğine ev sahipliği yapmaktadır (Atak, 2009: 102).

Antalya il genelinde 905 tesis, 5 yıldızlı 395 tesis, 25 turizm merkezi, 210 Mavi bayrak, 10 kulüp, 24 adet golf sahası, 184 adet futbol sahası, 1.398 Turizm Seyahat Acentesi gibi birden çok alanda faaliyet gösteren kuruluşlar bulunmaktadır (<http://www.antalya.gov.tr/turizm>, Erişim tarihi 19.05.2023).

Kovid-19 salgını nedeniyle 2020 yılını yaklaşık 3,5 milyon turiste ev sahipliği yapan Antalya 2021 yılının toplamında kente uçak ile gelen turist sayısı yaklaşık 9,2 milyona ulaşmış, 2020 yılına göre % 164 oranında bir artış gerçekleşmiştir (Antalya Valiliği).

2023 yılının 1 Ocak tarihinden 7 Mayıs tarihine kadar geçen sürede kente uçak ile gelen turist sayısı, 2 milyon 110 bin 800 kişiye ulaşmış olup 2022 yılının 1 Ocak tarihinden 7 Mayıs tarihine kadar geçen sürede ise 1 milyon 456 bin 652 kişi gelmiştir. Geçtiğimiz yılın aynı dönemine göre %45 artış göstermiştir (Antalya Valiliği).

3.6.1.5.Antalya İlinde Vergi Mükellefi

Antalya iline ait faal vergi mükellefi sayıları Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarından derlenerek 2010-2021 tarihleri arasındaki vergi mükellefi sayıları tablo 3.7’de gösterilmiştir. Veriler incelendiğinde, faal vergi mükellefi sayısı 2010 yılından 2021 yılına kadar yaklaşık %60 oranında artmıştır.

Tablo 3.7 Antalya İline ait Faal Mükellef Sayıları

YILLAR	FAAL MÜKELLEF SAYILARI
2010	162.413
2011	165.395
2012	176.616
2013	185.265
2014	188.835
2015	193.918
2016	197.480
2017	205.526
2018	214.468
2019	223.724
2020	239.907
2021	259.017

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

3.6.2.Antalya İline Ait Uzlaşma Uygulama Verileri

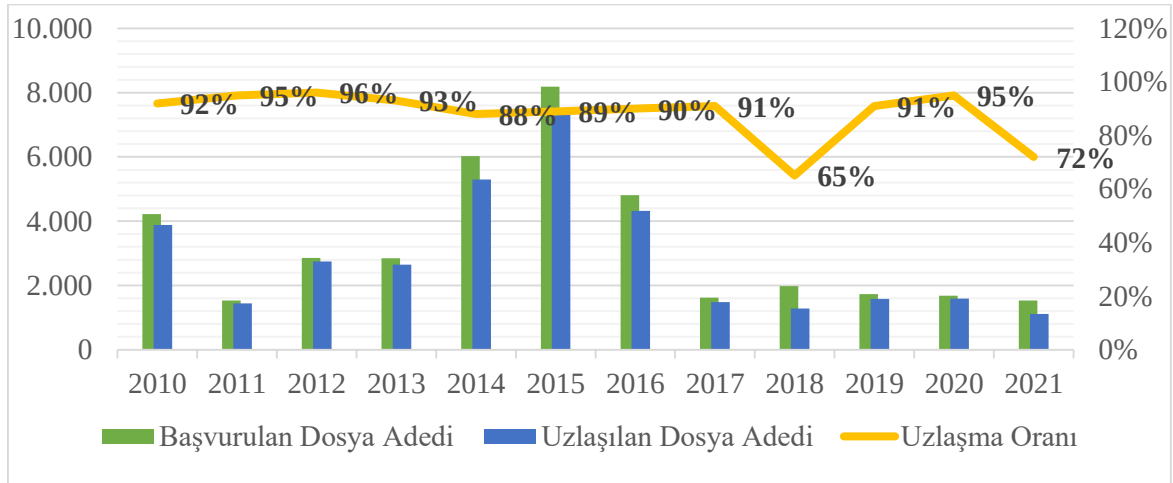
Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Faaliyet Raporlarından elde edilen 2010-2021 yılları verileri dâhilinde, uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşma sağlanan dosya sayıları ile uzlaşma oranı tablo 3.8’de verilmiştir. İlerleyen kısımlarda uzlaşmaya konu edilen ile uzlaşma sağlanan vergiler ayrıca uzlaşmaya konu edilen ceza ile uzlaşılan cezalar sonucunda ne oranda mükellefe indirim sağladığı tablo 3.9 ve tablo 3.10’da gösterilmektedir.

Tablo 3.8 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Başvurulan Dosya Sayısı ile Uzlaşılan Dosya Sayısı (2010-2021)

YILLAR	Başvurulan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı
2010	4.224	3.878	92%
2011	1.527	1.445	95%
2012	2.856	2.750	96%
2013	2.846	2.645	93%
2014	6.024	5.302	88%
2015	8.189	7.327	89%
2016	4.806	4.321	90%
2017	1.620	1.478	91%
2018	1.978	1.286	65%
2019	1.726	1.578	91%
2020	1.678	1.589	95%
2021	1.535	1.114	72%

Kaynak: GİB 2010-2021 Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Tabloya göre 2010-2021 yılları arasında uzlaşılan dosya sayısı açısından en yüksek yıl 2015 yılında 7.327, en düşük uzlaşılan dosya sayısı ise 2021 yılında 1.114 dosya sayısı ile gerçekleşmiştir. 2010-2021 yılları arasında toplam uzlaşmaya başvurulmuş dosya sayısı 39.009, uzlaşılan toplam dosya sayısı ise 34.713 olup uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının yaklaşık %89’unda uzlaşma sağlandığını saptanmıştır.



Grafik 3.4 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Oranı(2010-2021)

Grafik 3.4’de Antalya iline ait uzlaşma oranları gösterilmektedir. Uzlaşma oranları incelendiğinde 2018 ve 2021 yılları haricinde genel olarak uzlaşma oranlarının %90-95 bandında gerçekleştiği görülmektedir. 2018 ve 2021 yıllarında genel ortalamanın altında gerçekleşen uzlaşma oranları ile ilgili faaliyet raporlarında bir gerekçe belirtilmemiştir. 2018 ve 2021 yıllarındaki uzlaşma oranlarındaki azalmanın sebebi olarak vergi aflarının veya yeniden yapılandırma kanunlarının etkili olduğu düşünülmektedir.

Tablo 3.9 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi ile Uzlaşma Neticesindeki Vergi (2010-2021)

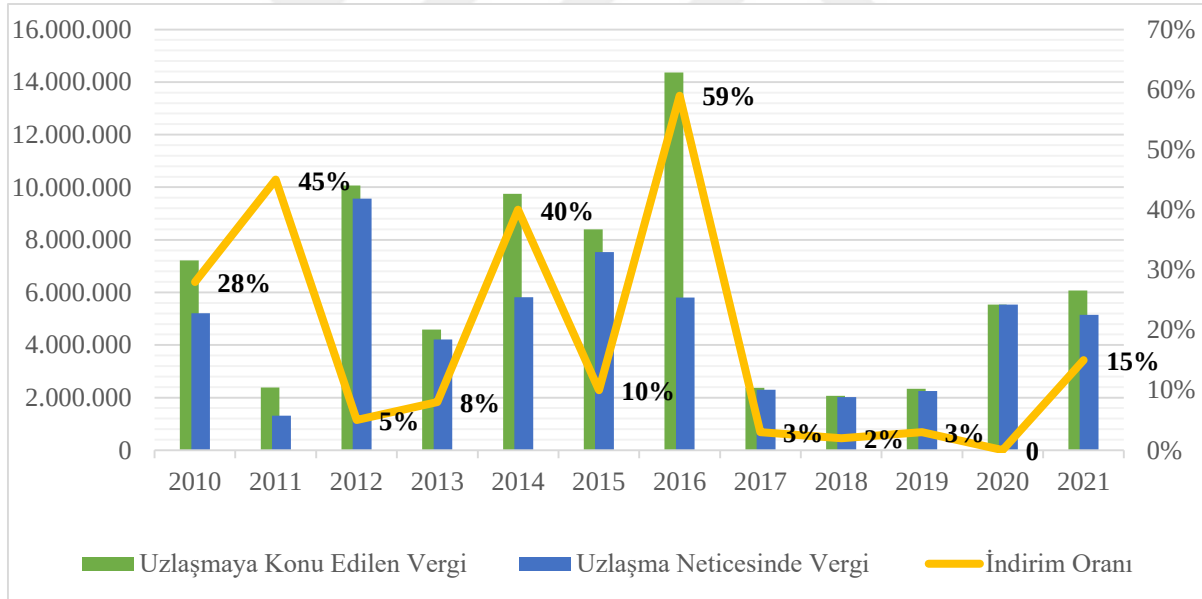
YILLAR	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi (TL)	Uzlaşma Neticesinde Vergi (TL)	İndirim Oranı
2010	7.210.957	5.205.705	28%
2011	2.384.685	1.318.151	45%
2012	10.059.873	9.570.173	5%
2013	4.592.860	4.205.964	8%
2014	9.749.975	5.815.033	40%
2015	8.403.144	7.536.204	10%
2016	14.358.587	5.799.941	59%
2017	2.369.453	2.297.146	3%
2018	2.070.779	2.017.806	2%

2019	2.331.471	2.253.285	3%
2020	5.536.229	5.531.243	%0.09
2021	6.069.768	5.145.886	15%
Toplam	75.137.781	56.696.537	%25

Kaynak: GİB 2010-2021 Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Tablo 3.9’da Antalya iline ait tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilen vergi tutarı, uzlaşma neticesindeki vergi ile mükellefe sağlanan indirim oranları gösterilmektedir. Veriler incelendiğinde uzlaşmaya konu olan vergi tutarında yıldan yıla önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan en yüksek vergi tutarı 14.358.587 TL ile 2016 yılında gerçekleşmiş iken, uzlaşma sonucundaki en yüksek vergi tutarı 9.570.173 TL ile 2012 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 3.9 göre 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 75.137.781 TL vergi tutarının 56.696.537 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup devlet %75 oranında verginin hazine kasasına girdiği, buna mukabil %25 oranında vergi gelirlerinden vazgeçildiği görülmektedir.



Grafik 3.5 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Vergide İndirim Oranı

Grafik 3.5’te Antalya iline ait tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda vergide mükellefe sağlanan indirim oranları gösterilmektedir. En yüksek vergide indirim %59 ile 2016 yılında gerçekleşmiştir. Bu oranı şöyle ifade edersek vergi idaresi, 100 birimlik vergi tutarının 59 biriminden vazgeçilmiş olup, 41 birim üzerinde uzlaşmıştır. Bu oran mükellef açısından indirim sağlayarak uzlaşmayı cazip hale getirmektedir.

Uzlaşma sonucunda vergi indirim oranları incelendiğinde süreklilik yaşanmamış ve 2016 yılından sonra keskin bir düşüş yaşanmıştır. 2016 yılında %59 oranında gerçekleştirilen indirim oranı, 2017 yılında keskin bir düşüş ile %3 oranında gerçekleşmiştir. 2020 yılında yapılan uzlaşmalar sonucunda %0.09 oranında indirim oranı bulunurken 2021 yılı açısından bu oran %15 olmuştur.

Uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında gerçekleştirilen indirim oranları, 2017-2020 yılları arasında düşük gerçekleşmiştir. Bu durumun sebebi olarak, uzlaşmaya konu olan vergilerde vergi idaresi tarafından mükellefe sağlanan indirim oranlarının daha düşük gerçekleştirildiği, böylece vergi idaresinin vergi indirim oranında sert bir tavır değişikliğine gittiği görülmektedir.

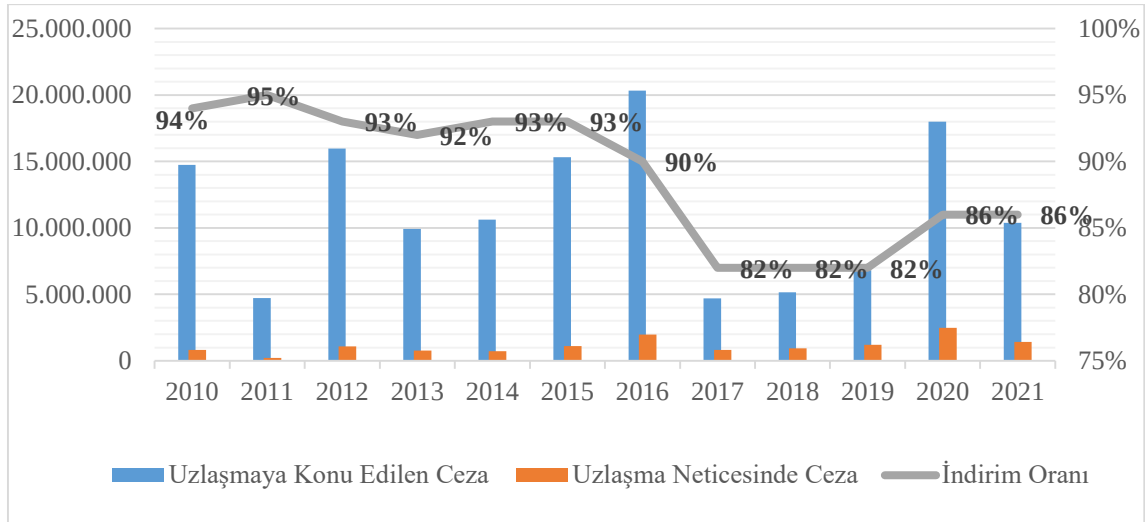
Tablo 3.10 Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza Tutarı ile Uzlaşma Neticesindeki Ceza (2010-2021)

YILLAR	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza (TL)	Uzlaşma Neticesinde Ceza (TL)	İndirim Oranı
2010	14.742.506	808.992	94%
2011	4.729.500	224.251	95%
2012	15.977.873	1.093.374	93%
2013	9.925.001	783.105	92%
2014	10.613.510	722.200	93%
2015	15.310.923	1.113.432	93%
2016	20.330.086	1.971.499	90%
2017	4.693.492	829.958	82%
2018	5.155.367	944.537	82%
2019	6.811.988	1.202.351	82%
2020	18.004.139	2.483.724	86%
2021	10.391.002	1.423.149	86%
Toplam	136.685.387	13.600.572	91%

Kaynak: GİB 2010-2021 Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Tablo 3.10'da Antalya ili tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan ceza tutarı ile uzlaşma sonucundaki ceza ve mükellefe sağlanan indirim oranları gösterilmektedir. Uzlaşmaya konu olan ceza tutarları incelendiğinde en yüksek tutar 2016 yılında 20.330.086 TL olarak gerçekleşmiş olup, uzlaşma sonucunda en yüksek ceza tutarı ise 2020 yılında 2.4.724 TL ile gerçekleşmiştir.

Tablo 3.10 verilerine göre 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 136.685.387 TL ceza tutarının 13.600.572 TL hazine kasasına girmiştir. Uzlaşma sonucunda cezaların yaklaşık %91'inde hazine vergi gelirinden vazgeçmiştir. Diğer bir ifade ile son on bir yılın toplamında devlet 100 birimlik vergi cezası alacağının 91 biriminden vazgeçmiş olup sadece 9 biriminde uzlaşma sağlamıştır.



Grafik 3.6 Antalya İlinde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucunda Cezada İndirim Oranı

Grafik 3.6’da Antalya iline ait tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda mükellefe sağlanan cezada indirim oranları gösterilmektedir. En yüksek ceza indirim oranı %95 ile 2011 yılında gerçekleşmiştir. Daha yalın bir ifade ile vergi idaresi, 100 birimlik vergi tutarının 95 biriminden vazgeçmiş olup, sadece 5 birim ceza alacağı üzerinde uzlaşmıştır. Vergi idaresi açısından 2010-2021 yılları arasında yapılan kayıp oranı yaklaşık %91 seviyesinde iken bu durum mükellef açısından %91 oranında bir cezadan kurtulmaktır. Vergi idaresi uzlaşmaya konu olan ceza tutarının sadece %9’unu tahsil etmiştir. Bu durum Türkiye geneli rakamlarla aynı düzeydedir.

Uzlaşma neticesinde mükellefe sağlanan ceza indirim oranları incelendiğinde, vergi dairesi tarafından belirlenen indirim oranları 2016 yılında %90 oranında gerçekleşirken, 2017 yılında %82’ ye düşmüştür. 2020 ve 2021 yıllarında bu oran %86 olarak gerçekleşmiştir. Bir düşüş yaşanmış olsa da uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarındaki indirim oranı %80 üzerinde gerçekleşmiş olup, vergide indirim oranındaki gibi keskin dalgalanmalar yaşanmamıştır.

3.6.3.Akdeniz Bölgesindeki İller İçinde Antalya’nın Yeri

Tablo 3.11’de 2019-2021 yılları arasında Akdeniz bölgesindeki illerde uzlaşmaya konu olan dosya sayıları yer almaktadır. Üç yıl için uzlaşmaya konu olan dosya adetleri ile uzlaşılan dosya adetlerine baktığımızda en yüksek sayılar sırayla Antalya, Mersin, Adana ve Hatay da gerçekleşmiştir.

Tablo 3.11 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Dosya Sayıları

İLLER	2019	2020	2021
	Dosya Adedi	Dosya Adedi	Dosya Adedi

	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşılan	Uzlaşma Oranı
ANTALYA	1.726	1.578	91%	1.678	1.589	95%	1.535	1.114	72%
ISPARTA	185	185	100%	240	239	99%	165	161	97%
BURDUR	239	233	97%	197	194	98%	208	190	91%
MERSİN	1.000	954	95%	1019	961	94%	1.083	823	76%
ADANA	739	699	94%	886	824	93%	763	655	86%
OSMANİYE	168	162	96%	219	216	98%	207	186	90%
HATAY	704	658	93%	835	819	98%	633	582	92%
KAHRAMANMARAŞ	305	294	96%	383	366	95%	352	317	90%
TOPLAM	5.066	4.763	94%	5.457	5.208	95%	4.946	4.028	81%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2019, 2020 ve 2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşılan dosya sayısı 4.028'dir. 2021 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası toplam dosya sayısı 36.119'dur. Uzlaşılan dosya açısından, Akdeniz bölgesinin Türkiye içerisindeki payı %11.1'dir.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşma sağlanan dosya sayısı toplamı 4.028 adet iken Antalya ili 2021 yılında toplam 1.114 dosya üzerinde uzlaşmıştır. 2021 yılı için uzlaşılan dosya sayıları bakımından Antalya ili, Akdeniz bölgesindeki iller içerisinde %27.6 oranında bir paya sahiptir.

Uzlaşma oranları incelendiğinde uzlaşmaya konu olan dosyalarının %90 ve üzerinde uzlaşma sağlandığı görülmektedir.

Tablo 3.12'de Akdeniz bölgesindeki illerde 2019-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu olan vergi tutarı ile uzlaşma sonucundaki vergi tutarları gösterilmektedir. Ayrıca tabloda vergi idaresinin mükellefe sağladığı indirim oranları da gösterilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan vergi tutarları ile uzlaşma sonucundaki vergi tutarlarına bakıldığında 2019 yılında en yüksek tutar Mersin'de gerçekleşmiş olup, ikinci Antalya'dır. 2020 ve 2021 yıllarında ise Antalya en yüksek tutar gerçekleşmiş olup Mersin ikinci sıraya düşmüştür.

Tablo 3.12 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Edilen ve Uzlaşma Sağlanan Vergi Tutarları İle İndirim Oranı

İLLER	2019	2020	2021

	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Neticesinde Vergi Tutarı (TL)	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Neticesinde Vergi Tutarı (TL)	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Neticesinde Vergi Tutarı (TL)	İndirim Oranı
ANTALYA	2.331.471	2.253.285	3%	5.536.229	5.531.243	%0.09	6.069.768	5.145.886	15%
ISPARTA	187.526	165.540	11%	287.531	268.892	6%	302.487	302.487	0
BURDUR	266.734	261.812	1%	430.561	426.130	1%	342.425	230.981	32%
MERSİN	4.084.029	4.083.764	%0.006	4.065.800	4.065.759	%0.001	2.832.855	2.832.855	0
ADANA	1.881.566	1.870.084	%0.6	2.056.539	2.052.386	%0.2	1.779.555	1.758.924	1%
OSMANİYE	288.481	221.326	23%	253.042	252.390	%0.2	238.308	202.416	15%
HATAY	2.095.694	2.033.934	2%	2.851.673	2.811.505	1%	1.831.728	1.831.728	0
KAHRAMANMARAŞ	578.086	578.086	0	1.779.813	1.779.813	0	275.872	275.872	0
TOPLAM	11.713.587	11.467.831	%2.09	17.261.188	17.188.118	%0.42	13.672.998	12.581.149	%7.9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2019, 2020 ve 2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşılan vergi tutarı toplamı 12.581.149 TL'dir. 2021 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası toplam vergi tutarı 191.449.933 TL'dir. Akdeniz bölgesinin Türkiye içerisindeki payı %6.57'dir.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşılan vergi tutarı toplamı 12.581.149 TL'dir. Antalya ilinin uzlaşma sonucunda vergi tutarı 5.145.886 TL olup Akdeniz Bölgesi illeri içerisinde Antalya uzlaşılan vergi tutarları açısından %40.9 oranı ile en yüksek paya sahiptir.

Vergi idaresi kendisine bırakılan uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarındaki indirim oranları, Akdeniz bölgesindeki illerde 2019-2021 yılları incelendiğinde bu oranlarda tek düzey olmadığı, iller bazında bakıldığında ise yapılan indirim oranlarındaki farklılık daha net görülmektedir. Örneğin, mükellefe sağlanan indirim oranlarına bakıldığında 2021 yılında Burdur'da %32 oranında yapılan vergi indirim oranı Antalya ve Osmaniye'de %15 oranında, Adana'da %1, diğer illerde ise hiç indirim yapılamamıştır. 2019 ve 2020 yıllarında bu oranlar daha da düşüktür. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında yapılan indirim oranlarındaki belirgin farklılıklar, bir ölçüde indirim oranlarını belirleme yetkisinin uzlaşma komisyonlarına bırakılması ve belirli bir kriterin olmaması ile açıklanabilir.

Tablo 3.13'de 2019-2021 yılları arasında Akdeniz bölgesindeki illerde uzlaşmaya konu olan ve uzlaşma sonucundaki ceza tutarı yer almaktadır. Ayrıca tabloda vergi idaresinin mükellefe sağladığı cezada indirim oranları da gösterilmiştir.

Uzlaşmaya konu olan ceza tutarları ile uzlaşma sonucundaki ceza tutarlarına bakıldığında 2019 yılında en yüksek tutar Mersin’de gerçekleşmiş olup, ikinci Antalya’dır. 2020 ve 2021 yıllarında ise en yüksek tutarlar Antalya’da gerçekleşmiştir.

Tablo 3.13 Akdeniz Bölgesindeki İllerde Uzlaşmaya Konu Edilen ve Uzlaşma Sağlanan Ceza Tutarları İle İndirim Oranı

İLLER	2019			2020			2021		
	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza Tutarı(TL)	Uzlaşma Neticesinde Ceza Tutarı(TL)	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza Tutarı(TL)	Uzlaşma Neticesinde Ceza Tutarı(TL)	İndirim Oranı	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza Tutarı(TL)	Uzlaşma Neticesinde Ceza Tutarı(TL)	İndirim Oranı
ANTALYA	6.811.988	1.202.351	82%	18.004.139	2.483.724	86%	10.391.002	1.423.149	86%
ISPARTA	517.877	99.451	81%	510.518	83.750	83%	476.053	91.493	81%
BURDUR	665.986	132.022	80%	658.520	114.638	82%	685.776	84.993	87%
MERSİN	7.437.905	1.548.129	79%	7.832.099	1.601.281	79%	5.139.851	1.042.267	80%
ADANA	5.019.891	996.720	80%	7.906.128	1.612.958	80%	5.132.952	1.027.036	80%
OSMANİYE	446.557	70.381	84%	822.600	198.185	76%	434.393	76.508	82%
HATAY	3.239.155	664.385	79%	5.300.037	1.071.374	80%	3.306.754	670.756	80%
KAHRAMANMARAŞ	2.430.362	488.674	80%	3.328.183	665.709	80%	1.169.361	234.743	80%
TOPLAM	26.569.721	5.202.113	80%	44.362.224	7.831.619	82%	26.736.142	4.650.945	83%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2019, 2020 ve 2021 yılları Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşılan ceza tutarı toplamı 4.650.945 TL’dir. 2021 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası toplam ceza tutarı 49.758.567 TL’dir. Akdeniz bölgesinin Türkiye içerisindeki payı %9.34’dür.

Akdeniz Bölgesi illerinde 2021 yılı için uzlaşılan ceza tutarı toplamı 4.650.945 TL’dir. Antalya ilinin uzlaşma sonucunda ceza tutarı 1.423.149 TL olup Akdeniz Bölgesi illeri içerisinde Antalya uzlaşılan ceza tutarları açısından %30.5 oranında bir yüzdesi bulunmaktadır.

Akdeniz bölgesindeki illerde 2019-2021 yılları için cezalarda indirim oranları incelendiğinde yapılan indirimler %80 ve üzerinde gerçekleştirmiştir. Cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranlarında yıllar ve iller bazında oransal farklılıklar gözükmemektedir.

3.7. Antalya İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamlarının Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları İle Değerlendirilmesi

2010-2021 yılları itibariyle ayrı ayrı incelemiş olduğumuz Türkiye geneli ile Antalya ilindeki tarhiyat sonrası uzlaşma rakamlarını aşağıda tablolar ve grafikler aracılığıyla karşılıklı bir inceleme yapılacaktır.

3.7.1.Uzlaşılan Dosya Sayıları Açısından

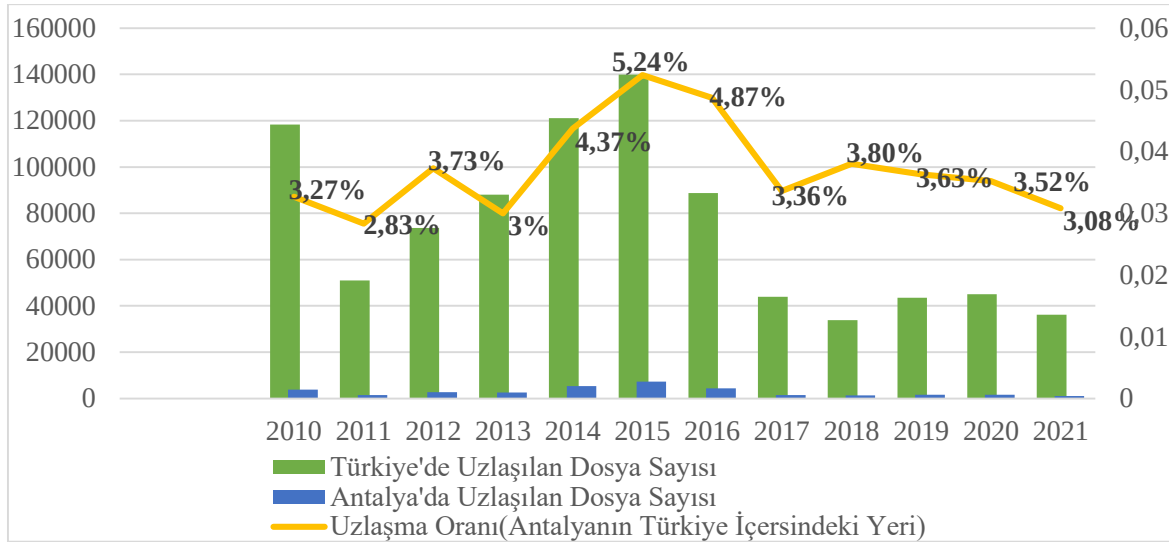
2010-2021 yılındaki Türkiye ve Antalya’da tarhiyat sonrası uzlaşma için uzlaşılan dosya sayıları ile uzlaşma oranları açısından değerlendirilmektedir.

Tablo 3.14 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Dosya Sayılarının Değerlendirilmesi (2010-2021)

Yıllar	Türkiye’de Uzlaşılan Dosya Sayısı	Antalya’da Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı(Antalya’nın Türkiye İçerisindeki Yeri)
2010	118.322	3.878	3,27%
2011	50.994	1.445	2,83%
2012	73.724	2.750	3,73%
2013	88.024	2.645	3%
2014	121.137	5.302	4,37%
2015	139.828	7.327	5,24%
2016	88.707	4.321	4,87%
2017	43.895	1.478	3,36%
2018	33.827	1.286	3,80%
2019	43.564	1.578	3,63%
2020	45.037	1.589	3,52%
2021	36.119	1.114	3,08%
Toplam	883.178	34.713	3,93%

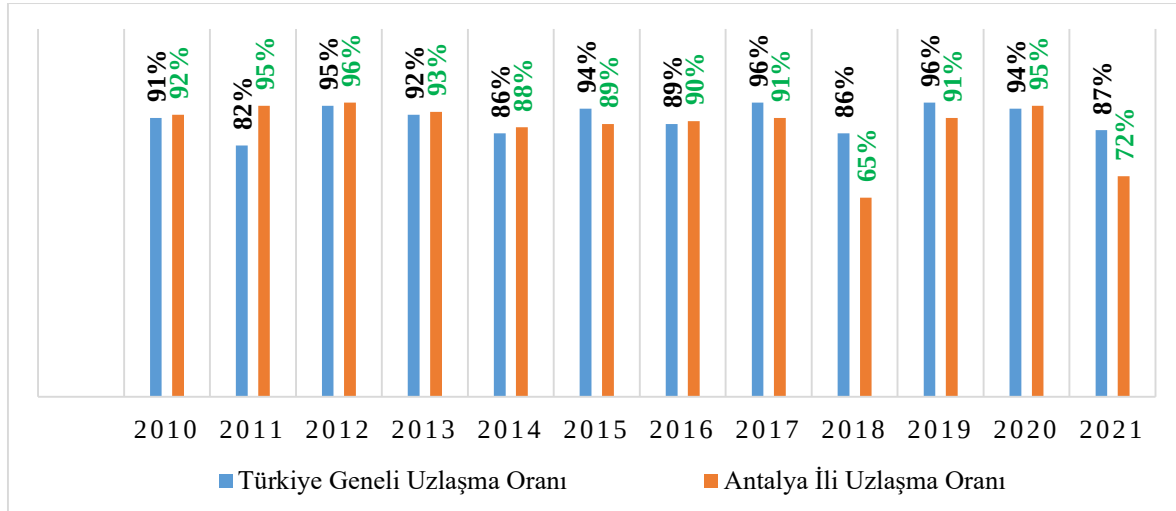
Kaynak: GİB 2010 ve 2021 yılları arası Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

Uzlaşma sağlanan dosya sayıları açısından analiz yapıldığında Antalya’nın Türkiye içerisinde yer aldığı en yüksek uzlaşma oranı %5.24 ile 2015 yılıdır. Daha sonra 2016 yılında %4.87, 2014 yılında %4.37, 2018 yılında %3.80 ve 2012 yılında %3.73’lük paya sahiptir. Aşağıdaki grafikte bu oranlar daha açık bir şekilde görülmektedir.



Grafik 3.7 Uzlaşılan Dosya Sayısı Açısından Antalya'nın Yeri

Türkiye geneli ve Antalya ili açısından 2015 yılında dosya sayısı açısından ve Antalya'nın toplam içersindeki payı açısından en yüksek yıl olmuştur. Bu durumun sebebi olarak 2015 yılında herhangi bir vergi affı veya yeniden yapılandırma kanunun çıkarılmaması ile açıklanabilmektedir. 2016 yılı ile birlikte uzlaşılan dosya sayılarında azalma gözlenmiştir. Dosya sayılarında azalmanın sebebi olarak, neredeyse her yıl çıkarılan vergi afları veya yeniden yapılandırma kanunlarından kaynaklandığı düşünülmektedir.



Grafik 3.8 Uzlaşma Oranları Açısından

Grafik 3.8'de yer alan Türkiye geneli ve Antalya ilinin tarhiyat sonrası uzlaşma oranlarını yıllar itibariyle incelediğimizde, 2018 ve 2021 yılları haricinde uzlaşma oranlarının yakın bir seyir izlediği görülmektedir. 2018 yılında Antalya uzlaşma oranında Türkiye'nin yaklaşık %20 oranında, 2021 yılında ise %15 oranında gerisinde kalmıştır.

3.7.2.Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından

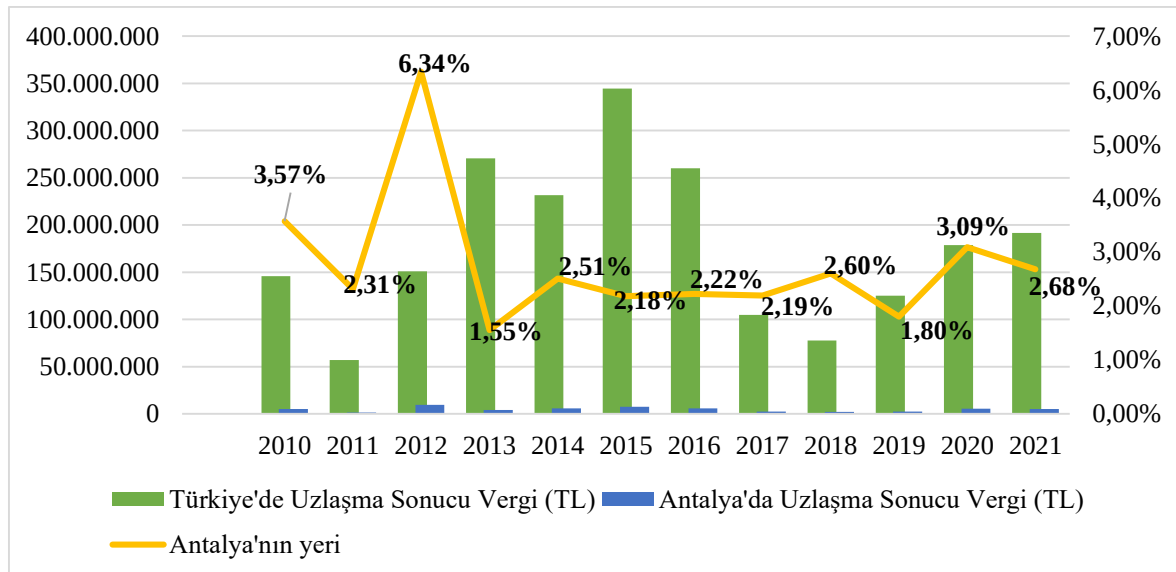
2010-2021 yılındaki Türkiye ve Antalya’da tarhiyat sonrası uzlaşma için uzlaşılan vergi tutarları ile Antalya’nın yeri gösterilmektedir. Ayrıca vergide indirim oranları açısından bir değerlendirmede bulunulacaktır.

Tablo 3.15 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından Değerlendirilmesi (2010-2021)

Yıllar	Türkiye’de Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Antalya’da Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Antalya’nın yeri
2010	145.676.717	5.205.705	3,57%
2011	56.824.269	1.318.151	2,31%
2012	150.781.804	9.570.173	6,34%
2013	270.476.069	4.205.964	1,55%
2014	231.584.730	5.815.033	2,51%
2015	344.585.008	7.536.204	2,18%
2016	260.117.001	5.799.941	2,22%
2017	104.769.721	2.297.146	2,19%
2018	77.505.490	2.017.806	2,60%
2019	125.123.495	2.253.285	1,80%
2020	178.802.621	5.531.243	3,09%
2021	191.449.933	5.145.886	2,68%
Toplam	2.137.696.858	56.696.537	%2.65

Kaynak: GİB 2010 ve 2021 yılları arası Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

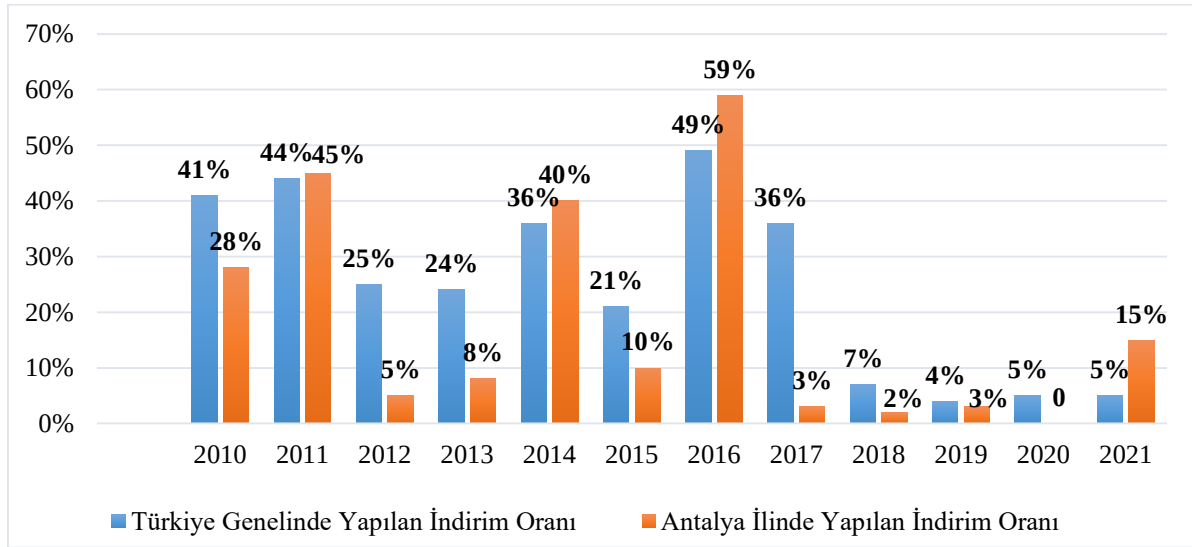
Uzlaşma sağlanan vergi tutarları açısından analiz yapıldığında Antalya’nın Türkiye içerisinde yer aldığı en yüksek vergi tutarı %6.34 ile 2012 yılıdır. Sırasıyla en yüksek paylara bakıldığında 2010 yılında %3,57, 2020 yılında %3.09, 2021 yılında %2.68 ve 2018 yılında %2.60’dır. Aşağıdaki grafikte bu oranlar daha açık bir şekilde gözükmemektedir.



Grafik 3.9 Uzlaşılan Vergi Tutarları Açısından Antalya'nın Yeri

2010-2021 yılları içerisinde Antalya ilinin Türkiye içerisinde, uzlaşılan vergi tutarları açısından en yüksek yıl 2012 yılında %6,34 ile gerçekleşmiştir.

Uzlaşılan vergi tutarları açısından incelenen bu oranlar %2-3 bandında seyretmiştir. Fakat bu oranlar 2011, 2012 ve 2013 yıllarında çok fazla iniş çıkış göstermiştir. 2011 yılından 2012 yılına geçişte yaklaşık %4'lük artış yaşanmışken 2012 yılından 2013 yılına geçişte yaklaşık %4.79'luk düşüş gözlenmiştir.



Grafik 3.10 Vergide İndirim Oranları Açısından

Grafik 3.10'da 2010-2021 yıllarında Türkiye geneli ve Antalya ilinin tarhiyat sonrası vergi tutarlarında yapılan indirim oranları gösterilmektedir. Yapılan indirim oranları incelendiğinde en yüksek oran 2016 yılında gerçekleşmiştir. 2016 yılı Türkiye rakamları %49 oranında indirim gerçekleştiğini gösterirken Antalya da bu oran %59'dur. 2017 yılında ise Türkiye'de bu oran %36 iken, Antalya için sadece %3 oranında gerçekleşmiştir. 2018, 2019 ve 2020 yıllarında ise uzlaşılan vergi tutarlarında yapılan indirim oranı oldukça düşük gerçekleşmiştir. 2021 yılında ise bu oran Türkiye'nin üzerinden gerçekleşmiştir.

3.7.3.Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısından

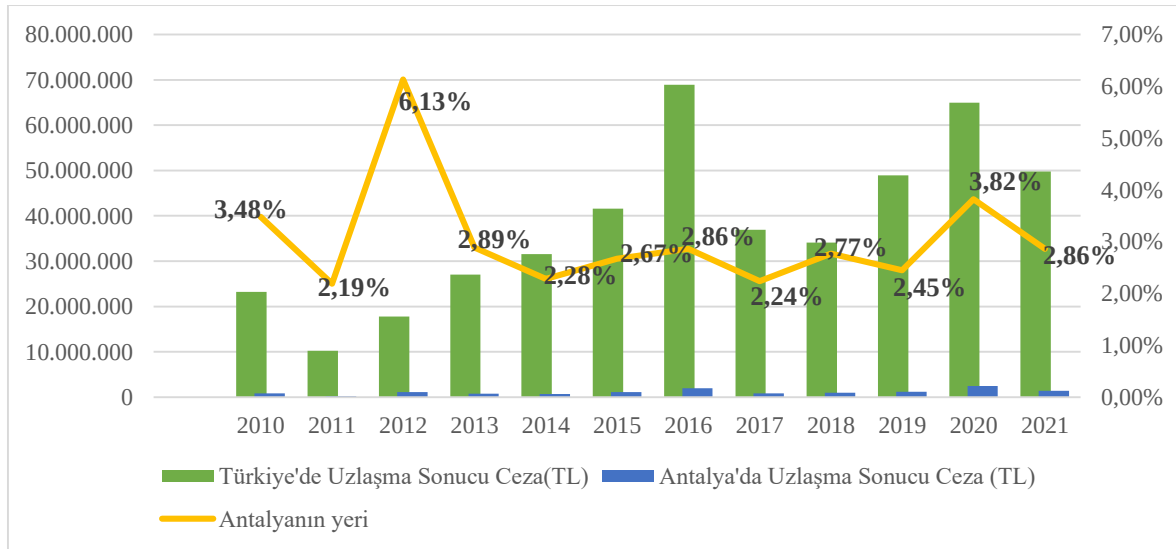
2010-2021 yılındaki Türkiye ve Antalya'da tarhiyat sonrası uzlaşma için uzlaşılan ceza tutarları ile Antalya'nın yeri gösterilmektedir. Ayrıca cezalarda yapılan indirim oranları açısından bir değerlendirmede bulunulacaktır.

Tablo 3.16 Türkiye- Antalya Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısından Değerlendirilmesi (2010-2021)

Yıllar	Türkiye'de Uzlaşma Sonucu Ceza(TL)	Antalya'da Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Antalya'nın yeri
2010	23.241.220	808.992	3,48%
2011	10.230.311	224.251	2,19%
2012	17.818.385	1.093.374	6,13%
2013	27.027.669	783.105	2,89%
2014	31.559.278	722.200	2,28%
2015	41.560.131	1.113.432	2,67%
2016	68.925.153	1.971.499	2,86%
2017	36.926.116	829.958	2,24%
2018	34.061.796	944.537	2,77%
2019	48.937.093	1.202.351	2,45%
2020	64.985.032	2.483.724	3,82%
2021	49.758.567	1.423.149	2,86%
TOPLAM	455.030.751	13.600.572	0,90%

Kaynak: GİB 2010 ve 2021 yılları arası Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

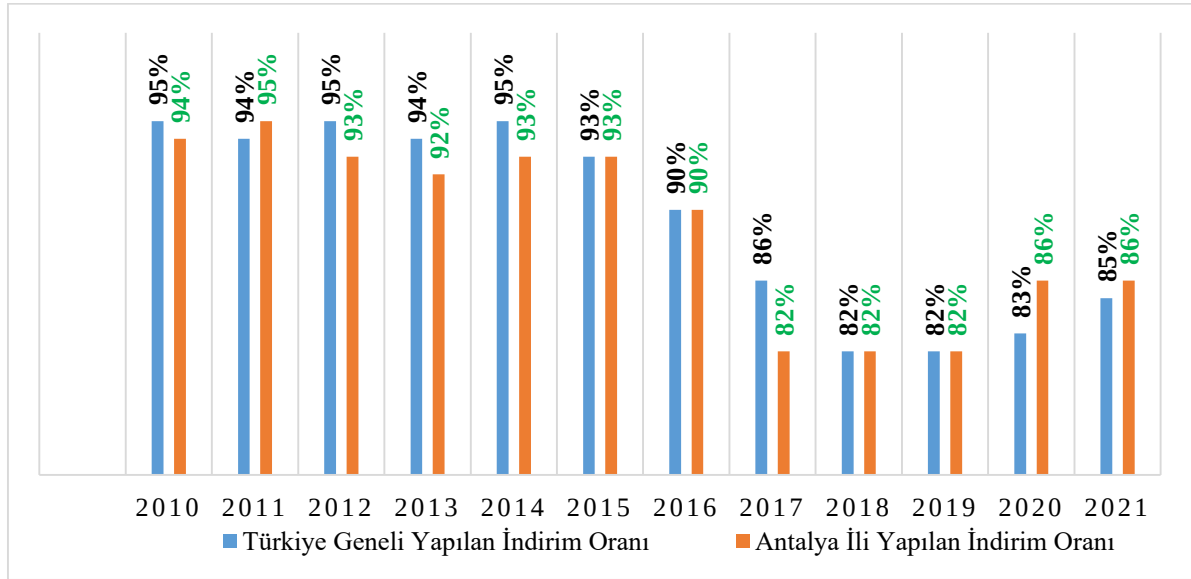
Uzlaşma neticesinde ceza tutarları açısından incelediğimizde, Antalya'nın Türkiye içerisindeki payı açısından yer aldığı en yüksek ceza tutarı %6.13 ile 2012 yılıdır. Sırasıyla diğer en yüksek paylara bakıldığında; 2020 yılında %3,82, 2010 yılında %3.48, 2013 yılında %2.89 ve 2021 yılında %2.86'dır. Grafik 3.11'de bu oranlar daha açık bir şekilde görülmektedir.



Grafik 3.11 Uzlaşılan Ceza Tutarları Açısından Antalya'nın Yeri

Uzlaşılan ceza tutarları açısından 2010-2021 yılları arasında Antalya'nın Türkiye içerisindeki konumu %2-3 oranında gerçekleşmiştir. Sadece 2012 yılında bu oran %6.13

düzeyine çıkmıştır. 2011 yılından 2012 yılına geçişte yaklaşık %4'lük artış yaşanmışken 2012 yılından 2013 yılına geçişte yaklaşık %3.24 düşüş gözlenmiştir.



Grafik 3.12 Cezada İndirim Oranları Açısından

Grafik 3.12’de 2010-2021 yıllarında Türkiye geneli ve Antalya ilinin tarhiyat sonrası ceza tutarlarında yapılan indirim oranları gösterilmektedir. Yapılan indirim oranları incelendiğinde 2016 yılına kadar oranların %90 ve üzerinde olduğu, 2017 yılı ile birlikte cezalarda yapılan indirim oranları %80-86 bandında gerçekleştiği görülmektedir. 2020 ve 2021 yıllarında Antalya’da gerçekleştirilen indirim oranları Türkiye genelinde yapılan indirim oranlarından %1-3 oranında daha yüksek gerçekleşmiştir.

3.8. Uzlaşma Rakamlarının Etkinliğini Etkileyen Faktörler

Bu bölümde uzlaşma müessesesinin rakamsal verileri incelenmiş olup, Antalya ili özelinde değerlendirme yapılmıştır. Bu alt başlıkta ise uzlaşma müessesesinin genel değerlendirmesi yapılarak öneriler geliştirilecektir.

Uzlaşma yolu ile mükellef ödeyeceği verginin aslında ve cezasında indirim sağlayabilmektedir. Bu durum mükellefin ödemesi gereken tutarların daha altında vergi ödeyebileceğini tahmin ederek vergisini beyan etmemesine neden olabilmektedir. Vergisini beyan etmeyen veya vergi kaçıran mükellef, uzlaşma yolunu seçerek cezaların büyük bir çoğunluğundan kurtulma şansı elde edebilmektedir (Güneş ve Uzunali, 2021: 129). Yaptığımız çalışma neticesinde bu durum açıkça görülmektedir. Örneğin, bu çalışmaya göre tarhiyat öncesi uzlaşma rakamları sonuçları ile 2012 yılında uzlaşmaya konu olan vergi tutarında mükellef açısından %23 oranında indirim yapılırken, uzlaşmaya konu olan ceza tutarında ise %94

oranında indirim sağlamıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşma rakamlarına göre mükelleflere 2017 yılında uzlaşmaya konu edilen vergi tutarında %49, uzlaşmaya konu olan ceza tutarında ise %90 oranında indirim sağlanmıştır. 2017 yılı ile uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında mükellefe yüksek indirimler yapılamamakta olup, cezalardaki indirim oranlarının yüksekliği devam etmektedir. Uzlaşma ile mükellefe sağlanan indirim oranlarının bu denli yüksek olması mükellefi, uzlaşma müessesesinin varlığına güvenerek vergi kaçırmaya yöneltmektedir. Uzlaşma müessesesinin mükellefe sağladığı yüksek indirim oranları mükellefi olumsuz etkilemekte ve vergi bilincini zedelemektedir. Toplumda vergi bilincinin olumsuz etkilenmesi ile vergiye gönüllü uyum zarar görmektedir.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğini olumsuz etkileyen bir diğer husus sık sık çıkarılan vergi afları veya yeniden yapılandırma kanunlarıdır. Mükelleflerin vergilerini veya cezalarını ödeme vakitlerinde ödememesi ve uzlaşmaya başvuruda bulunmamasının sebebi olarak vergi afları gösterilebilmektedir. Bu durumun nedeni ise mükellefte vergi affı çıkacağı beklentisidir (Nas, 2008: 203).

Türkiye Cumhuriyet tarihi ile birlikte, 1924 yılından, 2021 yılında çıkarılan 7326 sayılı yasanın düzenlemesine kadar 97 yılda 39 adet vergi affı çıkarılmıştır. Tablo 3.17’son on yılda yürürlüğe giren vergi afları gösterilmektedir.

Tablo 3.17 2011-2021 Yılları Arasında Çıkarılan Yeniden Yapılandırma Kanunları

2011 yılında yayımlanan “6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”
2013 yılında yayımlanan “6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”
2014 yılında yayımlanan “6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun”
2016 yılında yayımlanan “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun”
2017 yılında yayımlanan “7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”
2018 yılında yayımlanan “7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”
2019 yılında yayımlanan “7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”
2020 yılında yayımlanan “7256 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”
2021 yılında yayımlanan “7326 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”

Kaynak: GİB mevzuat kanunlarından çalışmanın yazarı tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 3.17 incelendiğinde 2015 yılında herhangi bir vergi affı kanunu yayınlanmamıştır. Bunun ışığında Türkiye açısından toplam tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan tutarlar incelendiğinde bu rakamlar bir önceki veya sonraki yıla göre yüksektir. Bu bağlamda 19.08.2016 tarihinde yayımlanan 6736 sayılı yasa çerçevesinde bu kanundan yararlananların Vergi Usul Kanun düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesinden yararlanmayacağı belirtilmiştir. Bu kanun çerçevesinde ayrıca cezalarda indirim müessesesinden de faydalanamamaktadır. Bu sebeple de 2015 yılına göre 2016 yılında uzlaşmaya konu olan rakamlarda bir düşüş gerçekleşmiştir.

Yukarıda belirttiğim gibi 2020 yılından sonra 2021 yılına ait uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarlarının düşmesinde 2021 tarihinde yayımlanan 7326 sayılı yasa etkili olmuştur.

Vergi affı, ödemekle yükümlü olduğu vergi borçlarını ödemeyen mükellefin vergi afları dolayısıyla yükümlülüğünün kısmen veya tamamen ortadan kaldırması olarak tanımlanmaktadır. Vergi aflarının çıkarılmasındaki en önemli neden kayıt dışı olan paranın ülke ekonomisine kazandırılmasının sağlanmasıdır (Şanver, 2018: 38-40). Yapılan vergi aflarının büyük çoğunluğunda başvuran mükellef matrah artırımında bulunması sonucunda haklarında vergi incelemesi ve tarhiyatta bulunmayacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda çıkarılan vergi afları uzlaşma müessesesini ve vergi denetimlerini olumsuz etkilemektedir.

Tablo 3.18 Vergi Denetim Kurumu Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Oranı(2012-2021)

Yıllar	Toplam Mükellef	İncelenen Mükellef	İncelenme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%
2019	2.813.452	40.763	1,45%
2020	3.004.329	47.597	1,58%
2021	3.221.894	54.065	1,68%

Kaynak: VDK Faaliyet Raporu,

* 2012 yılı tarafımızca hesaplanmıştır.

Vergi Denetim Kurumu tarafından 2011-2021 yılları arası gerçekleştirilen inceleme oranı tabloda gösterilmektedir. Tablodan anlaşılabileceği gibi mükellefin sadece %2 ila 3 oranında bir inceleme gerçekleştirilmektedir. İncelemeye tabi olan mükellef sayısının düşük olması, sık aralıklarla vergi aflarının çıkarılması ve uzlaşma müessesesinin varlığı mükellefi yükümlüklerini yerine getirmemeye yöneltmektedir.

Organ ve Çavdar’a göre (2017: 155), “Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden Bulgular” isimli makalesinde, vergi müfettişlerine yönelik yaptığı anket çalışmasında, ankete katılanlar dâhilinde %81’lik kısmının uzlaşma uygulamalarının vergi denetimlerini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir. Diğer bir anket sorusu olarak gerçekleştirilen “Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.” ifadesine ise katılan vergi müfettişlerinin %85,6’sı katılmıştır.

Bu çıkarımlar doğrultusunda sık aralıklarla çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları(vergı afları), uzlaşma müessesesinin verilerinin yeterli düzeye ulaşamamasına neden olmaktadır. Bu bağlamda açıklanmış olan, vergi aflarının tamamına yakın çoğunda, başvuran mükellef matrah artırımında bulunması sonucunda haklarında vergi incelemesi ve tarhiyatta bulunmayacağı belirtilmiş olup böylece de vergi incelemeleri ve uzlaşma müessesesi olumsuz etkilenmektedir.

Vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılmaması ve düzenlemeye tabi tutulması gerektiği, böylece “mükelleflerin nasılsa vergi affı çıkar” düşüncesinden kurtulup uzlaşma hakkının daha fazla kullanılmasının sağlanması, uzlaşma müessesesi uygulamaları için vergi idaresinin ne oranda indirim yapacağını belirlenmesi ve kayıt dışılığı özendirerek konumdan uzaklaşması gibi, mükellefi gönüllü vergiye yakınlaştıracak düzenlemeler yapılabilir.

3.9. Bulguların Tartışılması

Bu tezde, 2010-2021 tarihleri arasında tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları ile Türkiye ve Antalya ili arasında oran analizi yapılarak uzlaşma müessesesi ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır.

Uzlaşma oranları incelendiğinde Türkiye’de 2010-2021 yılları arasında toplam 972.105 uzlaşma başvurusunun 883.178’inde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya başvuru dosya sayısının yaklaşık %90’ında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Antalya ili için 2010-2021 yılları arasında toplam uzlaşmaya başvuru dosya sayısı 39.009, uzlaşılan toplam dosya sayısı ise 34.713 olup uzlaşmaya konu olan dosya sayılarının yaklaşık %89’unda uzlaşma sağlandığı saptanmıştır. 2018 ve 2021 yılları haricinde %90 üzerinde uzlaşma gerçekleşmiş olup bu oran hem Türkiye geneli hem de Antalya için geçerlidir. Antalya’da gerçekleşen dosya sayılarının Türkiye içerisindeki payına bakıldığında ise %3 ila %5 düzeyi arasında bir oran ortaya çıkmaktadır.

Türkiye genelinde 2010 ve 2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 2.980.977.282 TL vergi tutarının 2.137.696.858 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup, devletin

vergi hasılatının yaklaşık %28'inden vazgeçtiği saptanmıştır. Antalya ilinde 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 75.137.781 TL vergi tutarının 56.696.537 TL kadarında uzlaşma sağlanmış olup, %75 oranında verginin hazine kasasına girdiği; buna mukabil %25 oranında vergi gelirlerinden vazgeçildiği görülmektedir. Vergi idaresi gelir tahsilatının yüksekliği uzlaşma müessesesinin vergi idaresi lehine işlediğini göstermektedir. Antalya'da uzlaşma sonucundaki vergilerin Türkiye içerisindeki payına bakıldığında ise %2 ila %4 arasında değişmiş olup 2012 yılında bu oran %6'ya kadar yükselmiştir.

Türkiye geneli 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 4.749.391.991 TL vergi cezasının 455.030.751 TL'lik kısmından vazgeçilmiştir. Daha açıklayıcı ifade ile devletin yaklaşık %90 oranında ceza alacağından vazgeçtiği ortaya konulmuştur. Bu oran Antalya ili için de geçerlidir. Antalya ilinde 2010-2021 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen toplam 136.685.387 TL ceza tutarının 13.600.572 TL'si hazine kasasına girmiştir. Uzlaşma sonucunda cezaların yaklaşık %91'inde hazine, vergi gelirinden vazgeçmiştir. Vergi cezalarının mükellef lehine seyretmesinin mükelleflerin vergiye uyumuna katkı sağlar nitelikte olduğu değerlendirilebilir. Antalya ilinde gerçekleşen uzlaşma sonucu cezaların Türkiye içerisindeki payı %2-4 arasında değişmiş olup, uzlaşma sonucundaki vergiler gibi 2012 yılında uzlaşma sonucundaki ceza tutarlarının payı açısından bu oran %6'ya kadar yükselmiştir.

2010-2021 yılları arasındaki inceleme sonucunda Türkiye geneli ve Antalya ili için geçerli olmak üzere uzlaşılan dosya adetlerinde ve uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranları oldukça yüksektir. Uzlaşma sağlanan cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranlarının yüksek olması, mükellefi uzlaşma müessesesine yakınlaştırmaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında mükellefe sağlanan indirim oranları, cezalarda sağlanan indirim oranlarından oldukça düşüktür. Özellikle uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında mükellefe sağlanan indirim oranlarındaki düşüklük 2017 yılı sonrasında gerçekleşmiştir. Vergi idaresi tarafından mükellefe sağlanan indirim oranları, uzlaşmaya konu olan vergi tutarları açısından daha düşük gerçekleşirken, uzlaşmaya konu olan cezalar açısından daha yüksek gerçekleşmiştir.

Uzlaşma müessesesi ile ilgili çalışmalara ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Literatür çalışmalarına ilişkin bilgiler “3.1.Uzlaşma Müessesesi İle İlgili Literatür Taraması” başlığı altında anlatılmıştır. Oran analizi neticesinde elde ettiğimiz bulgular ile literatür taraması neticesinde incelenen çalışmalar bulgular açısından irdelenecektir.

2007 yılında Armağan tarafından yapılan çalışmada Isparta vergi dairesinden aldığı uzlaşma rakamlarının incelenmesi sonucunda, hem Isparta ili özelinde hem de Türkiye kapsamında uzlaşma müessesesinin mükellef tarafından olumlu karşılandığı ifade edilmiştir.

Yapılan çalışma neticesinde, hem Antalya hem de Türkiye kapsamında uzlaşma müessesesine başvuru yapılan dosyaların yüksekliği ve uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranlarının yüksek olmasının mükellefler nezdinde olumlu değerlendirileceği düşünülmektedir. Netice olarak çalışmalar bu kapsamda benzer sonuçlara ulaşmıştır. Kuşkusuz farklı araştırma yöntemleri kullanılması çalışmaları karşılaştırmayı güçleştirmektedir.

2011 yılında Çapkın tarafından yapılan çalışmada, Manisa vergi dairesinden ve gelir idaresinden aldığı verilerle bir inceleme yapılmıştır. Çalışmanın bulgularına göre yazar, Manisa ilinde uzlaşma bilincinin yerleştiğini, indirim oranının düşük gerçekleşmesi ile idarenin uzlaşma yoluyla gelir elde ettiğini ifade etmektedir. Yapmış olduğumuz çalışma neticesinde Antalya ilinde gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine ilişkin veriler yoluyla uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında mükellefe sağlanan indirim oranlarının düşük gerçekleşmiş olması ile Antalya ilinde vergi bilincinin yerleştiği sonucuna varılmış; fakat uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranlarının yüksek gerçekleşmiş olması bu görüşü çürütmüştür.

2019 yılında Topal tarafından yapılan çalışmada, 2013-2017 yılları arasında Uşak ilinin beş yıllık tarhiyat sonrası uzlaşma verilerinin incelemesi sonucunda, uzlaşma müessesinin amacına hizmet etmediği ortaya koyulmuştur. Bu ifadesini ise yazar, vergi idaresinin uzlaşmayla tahsil edebileceği toplam alacağının bir kısmından vazgeçmesi ile açıklamıştır. Yapmış olduğumuz çalışma neticesinde vergi idaresi uyuşmazlık sebebiyle şüpheli konuma gelen alacaklarını kısa sürede çözümlemesi sonucunda uzlaşma müessesesi fazlaca başvuru alan konumunu korumaktadır. Bu amaçla uzlaşma müessesesi etkinliğini korumaktadır. Fakat Topal'ın sonucu ile yapmış olduğumuz çalışma neticesinde benzer bulgulara ulaşılmıştır. Uzlaşma müessesesi ile uzlaşma komisyonları tarafından uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranlarının yüksek olması, neticesinde vergi idaresinin vergi veya ceza alacağından vazgeçiyor olması, uzlaşma müessesesinde yeni düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

2021 yılında Günaydın tarafından yapılan çalışmada, inceleme yapılan beş büyük ilde uzlaşma müessesesi ile uzlaşmaya konu olan vergi cezalarında yapılan indirimlerin yüksek olması, böylelikle indirim oranlarının keyfi ve tarafların pazarlık gücüne dayandırılarak değişkenlik gösterilebildiği ifade edilmiştir. Bu çalışmada Ankara, İstanbul, İzmir, Adana ve Gaziantep illeri kapsamında değerlendirilen tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi çalışmasından hareketle tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan vergilerde 2019 yılı için mükellefe sağlanan indirim oranı Adana ili için %0.06, Ankara ili için %10.3, İstanbul ili için %7.5, İzmir ili için %9.3 gerçekleşmiş iken Gaziantep ilinde mükellefe herhangi bir indirim sağlanmamıştır. Tez

çalışmamız kapsamında 2019 yılında Antalya ilinde uzlaşmaya konu olan vergilerde mükellefe sağlanan indirim oranının ise %3 olduğu tespit edilmiştir. Mükellefe sağlanan indirimler yüksek değildir, fakat aynı yıl içerisinde mükellefe sağlanan indirim oranlarında veya devlet için vazgeçilen vergi alacaklarında farklılık bulunmaktadır. Burada gerçekleşen farklılığın sebebi, uzlaşma komisyonuna bırakılan takdir yetkisinden kaynaklanmaktadır.

Literatür çalışmalarına bakıldığında uzlaşma müessesesi meslek mensupları veya mali müşavirler üzerinde gerçekleştirilen anket yöntemi, belge tarama yöntemi veya ampirik analiz yöntemleri ile değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde farklı araştırma yöntemleri kullanılmasına rağmen elde edilen bulguların büyük çoğunluğu uzlaşma müessesesi konusunda yapılan çalışmalar ile benzerlik göstermektedir. Ancak çalışma sonucunda elde edilen bulguların bazıları ise literatür taramasında incelenen çalışmalardan farklılaşan yönleri bulunmuştur.

Literatür çalışmalarının sonuçları ile karşılaştırılan çalışmamızın Antalya ili özelinde ele alınması ve tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine odaklanılarak daha önce bu nitelikte bir çalışmanın yürütülmemiş olması tezin özgünlüğünü oluşturmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesinin geniş bir zaman aralığında değerlendirilmesini sağlayan çalışmamız, süreç içerisinde gerçekleşen veri etkinliğini de gözler önüne sermektedir. Çalışmamız neticesinde uzlaşma müessesesinin anayasal vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturması ve beraberinde uzlaşma müessesesinin temel vergi ilkeleri açısından tartışmalı yönleri değerlendirilmiştir. Değerlendirme neticesinde uzlaşma müessesesinin tartışmalı yönlerinin sebebi olarak, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalarda mükellefe sağlanacak indirim oranının uzlaşma komisyonlarının takdirine bırakılmış olmasından kaynaklanmaktadır. Uzlaşma komisyonları tarafından gerçekleştirilecek indirim oranı ile ilgili mevzuatta herhangi bir sınırın olmaması vergilerin yasallığı ilkesiyle uyuşmamaktadır. Bu durum ayrıca eşitlik ilkesi açısından da eleştirilere maruz kalmıştır. Kuvvetler ayrılığı açısından eleştirilen nokta ise vergi uyumsuzluklarının sonuçlandırılmasının da çözüm yerinin yargı organları olması gerektiğidir. Temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilen uzlaşma müessesesi, mükellefe vergi borcunu ifa ederken ödeme kolaylığı sağlamasıyla, müessese uygunluk ilkesi açısından aykırı düşmemektedir. Adalet ilkesi, mükelleflerden ödeme gücü ölçüsünde vergi alınması gerektiğini ifade etmektedir. Fakat uzlaşmaya başvuran mükellef, normalde ödeyeceği vergi ve cezanın altında ödeme yapmayı sağlamakta, böylece vergisini zamanında ödeyen mükellef cezalandırılmış konuma gelmektedir. Bu sebeple de uzlaşma, adalet ilkesi açısından aykırılık oluşturmaktadır. Uzlaşma komisyonları tarafından mükellefe sağlanacak indirim oranı ile ilgili

mevzuatta herhangi bir sınırın olmaması, vergilendirmenin belirlilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Ayrıca uzlaşma müessesesinin rakamsal veri etkinliğini olumsuz etkileyen faktörlere değinilmiştir. Bu faktörlerden en önemlisi sık aralıklarla çıkarılan yeniden yapılandırma kanunlarıdır. Son on yılda çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları yazılmış olup, bu kanunlarda yer alan maddelerden dolayı uzlaşma müessesesinin rakamsal etkinliğini olumsuz etkilediği ifade edilmiştir. Diğer önemli husus ise uzlaşmaya konu olan vergi veya cezalarda mükellefe sağlanacak olan indirim oranının uzlaşma komisyonlarının takdirine bırakılmasıdır. Mükellefe sağlanan indirim oranları yıllar bazında değişiklik göstermesinin yanında, aynı yıl içerisinde Akdeniz Bölgesi'ndeki illerde de farklılık göstermektedir. Bu durum uzlaşma müessesesinin eşitlik ilkesi açısından aykırılık oluşturduğunu ifade etmektedir.

Uzlaşma müessesesi, vergilendirme ilkeleri açısından eleştirile maruz kalmıştır. Bu eleştirilere rağmen uzlaşma, bir yandan uygunluk ilkesine uygun olarak vergi mükellefinin vergiye uyumunu sağlamaya katkı yaparken vergi idaresi açısından ise uzun yargı sürecine gidilmeksizin vergi hasılatını tahsil etme olanağı sağlar.

Tez kapsamında yürütülen çalışma neticesinde uzlaşma müessesesinin olumlu ve olumsuz sonuçları bulunduğu ortaya konulmaktadır. Uzlaşma müessesesi konumu gereği etkinliğini, eleştirilere rağmen korumaktadır. Fakat eleştirilere maruz kalan uzlaşma müessesesinin, bu olumsuz yönlerini en aza indirgeyecek önlemlerin alınması yetkili kamu kuruluşları tarafından sağlanmalıdır.

SONUÇ

Vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile vergi yükümlüsü arasından doğan uyuşmazlığı ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının sonuçlandırılması için iki yol bulunmaktadır: Bunlar, idari çözüm yöntemleri ile yargısal yöntemdir. İdari çözüm yöntemleri, vergi uyuşmazlığını vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında çözümlenmesi, yargı yoluna başvurulmamasını ifade etmektedir. İdari çözüm yöntemleri her iki tarafın mutabık kaldığı çözüm yollarını ifade etmektedir. Bu uygulamalar, uzlaşma müessesesi, vergi hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim yöntemi, üst makama başvuru yöntemi, izaha davet ve pişmanlık/ıslah müesseseleridir. Mükellef vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi için ilk olarak yargı aşamasını da seçebilmektedir. Yargısal çözüm, vergi uyuşmazlıklarının mahkemeler aracılığıyla çözüme kavuşturulmasını ifade etmektedir.

Uzlaşma kavramı, vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı tavizler vererek uyuşmazlığın giderilmeye çalışılması olarak ifade edilmektedir. Türk vergi hukukuna uzlaşma, 28.02.1963 tarihli 205 sayılı yasa ile getirilmiştir. 1986 yılında 3239 sayılı kanun ek 11'inci maddesi ile "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" ilişkin ilk düzenlenmedir. Bu bağlamda uzlaşma müessesesi iki farklı uygulanma alanı bulmuştur. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayandırılarak tarhiyatların gerçekleştirilmesinden önce, daha açıklayıcı ifade ile vergi miktarlarının belirlenmesinden veya cezanın kesilmesinden önce uygulanabilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma uygulaması ise vergi miktarlarının belirlenmesi veya cezaların kesilmesi sonrasında uygulanabilmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, Türk vergi sistemine 1986 yılından yayımlanan 3239 sayılı yasa ile dâhil olmuştur. Bu yasadaki düzenlemeyle birlikte tarhiyat öncesi uzlaşma VUK'ta ek 11'inci maddede yerini almıştır. Bu müessesenin aktif hale gelmesi ise 1987 yılında "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin" yayımlanması ile gerçekleşmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada öncelikle vergi idaresince tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalar vergi incelemesine dayandırılmaktadır.

İlk uygulama olan tarhiyat sonrası uzlaşma, 28.02.1963 yılında yayınlanan 205 sayılı yasa ile getirilmiştir. Bu uygulamanın yasal ismi, sadece Uzlaşmadır. Fakat 1986 yılında 3239 sayılı yasayla birlikte vergi sistemine giren tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması sebebiyle 205 sayılı kanunda düzenlenen uzlaşma uygulamasının adı değişmiştir. Bu sebeple uzlaşma uygulaması tarhiyat sonrası ibaresini alarak bu şekilde ifade edilmeye başlanmıştır.

Türkiye'de uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefin isteğine bağlı olarak tabi oldukları meslek odasından bir temsilci veya mali müşavir bulundurabilme, görüş alabilme şansı

sağlanmıştır. Fransa uygulamasında ise uzlaşma komisyonunda, noterler odasından bir noter bulundurmak zorunda olup uzlaşma görüşmelerine şeffaflık sağlamaktadır. Türkiye’de uzlaşma görüşmelerinde meslek odalarından temsilcinin veya mali müşavirin bulunması mükellefe bağlı tutulmuşken noter gibi bir kurumdan temsilci bulundurmak söz konusu olamamaktadır. Türkiye’de uzlaşma görüşmelerini daha şeffaf hale getirmek amacıyla Fransa’daki uygulama olan noter bulundurmayı dâhil edip ayrıca meslek odasından bir temsilci ve serbest veya yeminli mali müşavirin bulundurulması zorunlu hale getirilebilir.

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi için kurulmuş idari çözüm yöntemlerinden biridir. Uzlaşma ile vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında doğan uyuşmazlığı en kısa sürede çözümlmek, kamu alacağının değer kaybına uğramadan tahsilini sağlamak, vergi yargısının iş yükünü hafifletirken mükellefi yargı masraflarından, hukuki avukatlık ücretlerinden, zaman kaybindan kurtarmayı amaçlamakta ve vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki bağı güçlendirmeye çalışmaktadır.

Uzlaşma müessesesinin dezavantajlarına bakıldığında ise müessese, hukuk teorisi açısından tartışmalı yönleri de bulunmaktadır. Bu tartışmalı yönleri ise uzlaşma müessesesinin vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmastır. Öncelikle uzlaşma müessesesi kanunilik/yasallık ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesine başvuran mükellefe, vergi veya ceza tutarında indirim yapma yetkisi vergi idaresine bırakılmıştır. Fakat bu indirim yapma yetkisinin yani takdir yetkisinin vergi idaresine bırakılması ve vergi idaresinin ne oranda nasıl indirim yapacağı ile ilgili bir düzenlemenin bulunmaması uzlaşma müessesesinin etkinliğini zedelemekte iken bu durumda kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Ayrıca uzlaşma müessesesinin, vergide adalet ve eşitlik ilkeleri açısından olumsuzlukları bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin bir sınırı ve aynı zamanda bir kriteri bulunmadığı için bu durum objektiflikten uzaklaşmaktadır. Bu durum sonucunda belirli bir sınırlandırmanın olmayışı mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma müessesesi ile vergisini zamanında ödeyen mükellef cezalandırılmış iken vergisini veya cezasını zamanından ödemeyen ve uzlaşma ile indirim sağlayan mükellef ödüllendirilmiş olmaktadır. Eşitsizliğin giderilmesi amacıyla uzlaşma müessesesi ile mükellefe sağlanacak indirimlere kıstaslar ve sınırlandırmalar getirilmeli ve kanunda üst sınır alt sınır şeklinde kısıtlayıcı sınırlamalar yer almalıdır. Böylece aynı şartlarda bulunan mükelleflerin aynı zamanda aynı indirim oranına tabi tutulması ile mükellefler arasında doğan eşitsizlik çözümlenebilecektir.

Uzlaşma müessesesi ile mükellef, ödemesi gerektiği vergi ve cezanın bir kısmını ödemekten kurtulmaktadır. Uzlaşma ile vergi idaresi toplayacağı vergi ve ceza alacağından taviz vererek mükellefe belirli bir indirim sağlamaktadır. Uzlaşma müessesesi ile vergi idaresinin alacağını tahsil ederken bir kısmından vazgeçmiş olması ve idarenin alması gerektiği vergi ile hazineye giren vergi arasında fark oluşmasına neden olmaktadır. Böylece uzlaşma müessesesi ile vergilendirmede iktisadilik ilkesi ihlal edilmiş olur.

Türkiye geneli tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuran dosya adetleri bilinmediği için uzlaşma oranı hakkında bir şey söylenememektedir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma rakamları il bazında yayınlanmadığı için Antalya ili özelinde bir karşılaştırma yapılamamıştır. Bu sebeple tezin kapsamı tarhiyat sonrası uzlaşma rakamlarından oluşmaktadır.

Türkiye’de gerçekleştirilen uzlaşma müessesesine ilişkin gerçekleştirilen çalışmalardan farklı olarak tezde Türkiye kapsamında uzlaşma müessesesinin tarhiyat öncesi ve sonrası için gerçekleşen verilerinin istatistiksel anlamlılığı test edilmiştir. Test iki ayrı hipotezden oluşmaktadır. Hipotez 1, tarhiyat öncesi uzlaşılan vergiler ile tarhiyat sonrası uzlaşılan vergiler için gerçekleştirilmiştir. Hipotez 2 ise tarhiyat öncesi uzlaşılan cezalar ile tarhiyat sonrası uzlaşılan cezalar için gerçekleştirilmiştir. Analiz %5 anlamlılık düzeyi için bakılmış olup, analizi gerçekleştirilen hipotezlerin sonucu % 0.046 çıkmıştır. İki farklı koşul altında gerçekleştirilen test analizinin sonuç bakımından performans ölçütleri anlamlı çıkmıştır. Ayrıca analizin Antalya ili özelinde gerçekleştirilmesi ve Antalya ilinin turizm başkenti olması sebebiyle tarhiyat sonrası uzlaşma verileri açısından Türkiye ile değerlendirilmesi tezin özgünlüğünü oluşturmaktadır. Ayrıca analiz sonucunda tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma müessesesinin veri grafiğini etkileyen başlıca faktörler kaleme alınmıştır.

Tez çalışmam kapsamında Gelir İdaresi Başkanlığının Faaliyet Raporlarından elde edilen veriler ışığında, 2010-2021 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşma rakamları ile Türkiye ve Antalya ili arasında oran analizi yapılarak uzlaşma müessesesi ile ilgili bir değerlendirme yapılmıştır. Uzlaşma oranları incelendiğinde bazı yıllar haricinde %90 üzerinde uzlaşma gerçekleşmiş olup bu oran hem Türkiye geneli hem de Antalya için geçerlidir. Antalya’da gerçekleşen dosya sayılarının Türkiye içerisindeki payına bakıldığında ise %3 ila %5 düzeyi arasında bir paya sahiptir.

Türkiye geneli uzlaşmaya konu olan vergi indirim oranları ise 2018 yılına kadar %20-50 arasında değişiklik göstermiştir. 2018 ile 2021 yılları arasında ise %4-7 oranlarında mükellefe indirim sağlanmıştır. On bir yılın toplamında ise %28 oranında mükellefe indirim sağlanmıştır. Antalya ili için uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarında mükellefe sağlanan indirim oranları yıl bazında sürekli değişkenlik göstermektedir. Belli bir hızda artış veya sabitlik

göstermemektedir. 2017-2020 yılları arasında mükellefe sağlanan indirim oranları %1-3 arasında gerçekleşmiş olup vergi idaresi katı bir tutum izlenmiştir. Antalya’da uzlaşma sonucundaki vergilerin Türkiye içerisindeki payına bakıldığında ise %2-4 arasında değişmiş olup 2012 yılında bu oran %6’ya kadar yükselmiştir.

Türkiye geneli uzlaşmaya konu olan cezalarda indirim oranları incelendiğinde mükellefin %85-95 arasında yüksek oranda indirim sağlandığı tespit edilmiştir. 2010 ve 2021 yıllarının toplamında Türkiye genelinde mükellefe %90 oranında indirim sağlanmıştır. Bu oranlar Antalya ili içinde geçerlidir. Antalya ilinde gerçekleşen uzlaşma sonucu cezaların Türkiye içerisindeki payı %2-4 arasında değişmiş olup uzlaşma sonucundaki vergiler gibi 2012 yılında uzlaşma sonucundaki ceza tutarlarının payı açısından bu oran %6’ya kadar yükselmiştir.

2010-2021 yılları arasındaki inceleme sonucunda Türkiye geneli ve Antalya ili için geçerli olmak üzere uzlaşılan dosya adetlerinde ve uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağlanan indirim oranları oldukça yüksektir. Cezalarda bu oranların yüksek olması mükellefi, uzlaşma müessesesine yakınlaştırmaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarına yapılan indirim oranları, cezalarda sağlanan indirim oranlarından oldukça düşüktür. İlgili oranın en düşük olduğu yıl 2017’dir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen indirim oranları, vergi tutarları açısından daha düşük olurken cezalar açısından daha yüksektir.

Akdeniz bölgesindeki iller kapsamında 2019, 2020, 2021 yılları için bir değerlendirme yapıldığında Antalya ili diğer iller arasında dosya adedi, uzlaşmaya konu olan vergi ceza açısından 2020 ve 2021 yıllarında yüksektir. Bu durum Antalya ilinin ekonomik durumu, tarım düzeyi, turizm yoğunluğu, sanayi, ticaret ve vergi mükellefi sayısı ile açıklanabilmektedir.

Gerçekleştirilen analiz neticesinde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi mükellef ve vergi idaresi tarafından oldukça fazla başvuru yapılan bir müessesesi olduğu görülmektedir. Ayrıca uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağladığı indirimler ile müessesenin mükellefler açısından popülaritesini arttırmaktadır. Mükellefler açısından bu müessesesinin popülaritesinin artması müessesenin suiistimal edilme riskini de arttırmaktadır.

Uzlaşma müessesesini olumsuz etkileyen unsurların kaldırılıp müessesenin daha etkin hale getirilmesi amacı ile vergi idaresinin takdirine bırakılmış mükellefe sağlanan indirim oranları düzenlenmelidir. Uzlaşmaya başvuran aynı konumdaki mükelleflere komisyonların farklı oranlarda indirim yapması eşitsizlik yaratmaktadır. Bu durumun çözümlenmesi amacıyla tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşmada vergi idaresine bırakılmış olan takdir yetkisine belirli kriterler, kıstaslar veya ölçütler getirilmeli, böylece de eşitsizlik çözülebilmektedir. Ayrıca uzlaşma tutarlarında yapılacak indirim oranları uzlaşma komisyonlarına bırakıldığı için bu uzlaşma komisyonları incelenmeli veya denetlenmelidir. Uzlaşma komisyonları tarafından

mükelleflere sağlanan indirimlerin hangi duruma göre sağlandığı veya mükellefe sağlanan indirim oranlarının bilinmemesi sebebiyle uzlaşma komisyonları denetlenmelidir. Ayrıca, uzlaşma komisyonun takdir yetkisini kötüye kullanıp kullanmadığının saptanması amacıyla uzlaşma komisyonları denetlenebilir.

Uzlaşma müessesesi uygulaması uzlaşmaya konu olan cezalarda mükellefe sağladığı yüksek indirimler sebebi ile mükellefi kayıt dışılığa yönlendirmektedir. Ülkemizde kayıt dışılığın yüksek olması, mükellefin vergiye gönüllü uyumunun yerleşmemesi ve uzlaşma müessesesinin özellikle ceza rakamlarında mükellefe yaptığı indirimler neticesinde uzlaşma müessesesinin etkinliği zedelenmektedir.

Ayrıca ülkemizde sık sık çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları, uzlaşma müessesesinin etkinliğini zedelemekte olup mükellefi uzlaşma müessesesine başvurmamaya yöneltmektedir. Bazı yıllardaki veri setindeki rakamsal düşüklük bu durumla açıklanabilmektedir.

Türkiye’de sık sık çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları uzlaşma müessesesinin etkinliğini zedelemekte iken ayrıca mükellefi vergi ödevlerini yerine getirmemeye yönlendirmektedir. Uzlaşma müessesesinin revize edilmesinin dışında neredeyse her yıl çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları ile uzlaşma müessesesi arasındaki bağ düzenlenmeli, mükellefin uzlaşma müessesesi ile bağı güçlendirilmelidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, vergi bilinci açısından olumsuzluk taşısa da, mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırması açısından vergi sistemine pozitif katkı sağlayan bir uygulamadır. Vergi bilincinin mükellefe aşılması amacıyla eğitimler verilmeli, bilgilendirici broşürler oluşturulmalı, medyadan yararlanarak bilgi verici kısa reklamlar oluşturularak vergi bilinci desteklenmelidir.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin sağlanması amacıyla vergi idaresi mükellefi bilgilendirilebilecek afiş gibi Gelir İdaresi Başkanlığı sayfasında yer alacak açıklayıcı bildirimler ile dijital ortamın da dâhil edilmesi ile mükellefi uzlaşmaya yönlendirilebilecektir. Buna ilişkin en yeni kaynak Aralık/2022 yılında yayınlanmıştır. Bundan önce Gelir İdaresi Başkanlığı sayfasında yayınlanan bilgilendirici metin ise tam 11 yıl önce 2011 yılında yayınlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı sayfasında yer alacak metinler, broşürler veya afişler daha sık yayınlanmalıdır.

Vergi uyuşmazlığının giderilmesi amacıyla mükellefe idari ve yargı aşaması olmak üzere iki yol gösterilmekte olup mükellef istediği müesseseyi seçebilmektedir. Bu bağlamda bir zorunluluk bulunmamaktadır. Uzlaşma müessesesi ilk başvurulması gereken yol olarak düzenlenirse mahkemelere giden vergi uyuşmazlığı dosyaları azalabilecek, böylece de

mahkemelerin iş yükü hafifleyecek ve zamanlarını, dikkatlerini ellerindeki dosyaya aktararak daha kısa sürede çözümleyebilecektir.



KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2004). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*, 152:160-178.
- Aybarç, S. (2019), “Türkiye’de Vergi İdaresinin İl Bazında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci Açısından Teknik Etkinliği”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1): 65-75
- Arslaner, H. (2015). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Yollarla Çözümünde Yer Alan Müesseseler ve Etkinlik Sorunu”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (17): 273-300.
- Arslan, M.(2011). *Vergi Hukuku*. MKM Yayıncılık, Bursa.
- Aliefendioğlu, Y. (1978). “Vergide Uzlaşma”. *Danıştay Dergisi*, 8(28-29): 3-17.
- Atak, O. (2009). *Türk Turizminin Tanıtımında Festivallerin Yeri Ve Önemi: Antalya Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Başaran Yavaşlar, F. (2017). “İzaha Davet -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar-”. *Vergi Dünyası*, 37(433): 6-14.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”. *Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2): 309- 337.
- Bayraklı, H. (1998). *Vergi Yargılama Hukuku*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2018). “Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları”, 7. Ünite, Vergi hukuku kitabı içinde (Editör: Mustafa Erkan Üyümez), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3800
- Batı, M. (2021). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bilgin, H. ve Eraslan, Y. (2016). “İdari Yargıda Görev Uyuşmazlığı”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (8):153-159.
- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Denizli.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*. Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.

- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). “Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi”. *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5 (7): 2077-2091.
- Candan, T. (2001). *Vergilendirme yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara.
- Çakır, M. (2014). “Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler”. *Vergi Raporu*, (177): 108-115.
- Çapkın, A. (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi(Manisa Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Demirbaş Aksüt, B. (2019). *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demirbaş Aksüt, B. (2021). *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*. On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Doğan, S. B. (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 1(1): 45-57.
- Erdem, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma*. Türmob Yayınları, Ankara.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2): 233-250.
- Gültekin, M. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (7): 575- 607.
- Günaydın, D. (2021). *Vergi Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği; 5 Büyük İl’de “Ankara, İstanbul, İzmir, Adana, Gaziantep” Kamu Ve Özel Sektör Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Güneş, M. (2019). *Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi’nin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerine Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme*. Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Güneş, M. ve Uzunali, E. (2021). “Uzlaşmanın Etkinliğinin Arttırılmasında Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi Kullanımı”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32): 125-148.
- Gök, O. (2017). *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

- Gök, O. (2012). “Vergisel Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Kurumu ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”. *Vergi Raporu*, (149): 95-104.
- Gözübüyük A. Ş. ve TAN, T. (2004). *İdare Hukuku*, C. I, Genel Esaslar, 3. B., Ankara.
- Hepaksaz, A. ve Avcı, E. (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)”. *SDÜ Dergisi*, Özel Sayı: 759-772.
- Hocaoğlu, C. (2015). “Vergi Hukukunda Uzlaşma”. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5(5): 491-515.
- Işık, Ş. ve Zoğal, V. (2017). “Turizm Kentleşmesi Kavramı: Antalya Örneği”. *Ege Coğrafya Dergisi*, 26(2): 71-94.
- İrteş Gülşen, M. (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu*. Gece Akademi, Ankara.
- Kalaycı, T. (2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Karakoç, Y. (2007a). *Genel Vergi Hukuku*. Yetkin Yayınevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2007b). *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*. Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku*. Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Kırbaş, S. (2001). *Vergi Hukuku*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2015). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16: 3637-3739
- Küçükakaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Ş. (2003). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Karataş Durmuş, N. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, (1): 47-76.
- Küçükakaya, M. (2020). “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları”. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(1): 253-272.
- Kızılotprak, Ö. (2020). “Türkiye ve Çeşitli Ülkeler Vergi Sistemlerinde Vergi Uzlaşması”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 42(1): 106-123.
- Kırbaş, S. (2001). *Vergi Hukuku, Temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar*. Siyasal Kitabevi, Ankara.

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2019). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul.
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). “Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne Ve Kırklareli’den Bulgular”. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(2): 145-168.
- Ortaç, F. R. ve Yılmaz Furtuna, E. (2017). “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazi Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2): 423-452.
- Oktar, A. (2006). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, B. (2019). *Vergi Hukuku’nda Uzlaşma Müessesesi Ve Anayasa İlkeleri Bağlamında Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Özdemir, T. ve Arslaner, H. (2017). “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözüm Sürecinde Etkinlik Sorunu; Aydın İli Özelinde Bir Çalışma”. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3): 322-321.
- Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2019). “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler”. *Maliye Dergisi*, (177): 330-353.
- Pehlivan, O. (2015). *Kamu Maliyesi*. Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pehlivan, O. (2013). *Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)*. Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Sarılı, Ö. (2020a). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz”. *Aydın İktisat Fakültesi Dergisi*, 5(2): 40-64.
- Sarılı, Ö. (2020b). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması”. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 7(22): 72-85.
- Sarılı, Ö. (2020c). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz*. Doktora Tezi. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Sezer, O. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Şanver, C. (2018). “Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Afları Ve Kamu Gelirleri Açısından Etkinliği”. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2): 35-63.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şenyüz, D. (2020). “Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak “Kanun Yolundan Vazgeçme” ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması”. *Mali Hukuk Dergisi*, 16(185): 1165-1198.
- Şin, S. (2019). “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1): 304-322.
- Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı*. Ekin Kitabevi, Bursa.
- Taşcı, K. (2010). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Tekin, A. ve Can Aşar, G. (2019). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(5): 506-518.
- Topal, B. (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği: Uşak İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak.
- Tüleykan, H. ve Hasan K. (2019). “Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(1): 749-775.
- Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Uygun, O. (2007). *Federal Devlet*. XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Vardal, B. (2009). *Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma Kurumu*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı’nda Örnek Çalışma”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*.6(11): 2- 26.
- Yavuz, C. (2012). *Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)*. İstanbul.
- Yegen, B. (2019). “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(4): 1461- 1476.
- Yüce, M. (2017). *Vergi Yargılama Hukuku*. Ekin Yayınevi, Bursa.

- Yüce, M. (1999). “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi”. *Mevzuat Dergisi*, 21.
- Yücel, A. (2022). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin İncelenmesi*. Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bandırma.
- Yücel, A. ve Bozdoğanoglu, B. (2022). “Vergi Usul Kanunu 359. Maddede Yer Alan Kaçakçılık Suçlarına Getirilen Etkin Pişmanlık Düzenlemesinin Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine Etkileri”. *Malî Hukuk Dergisi*, 18 (210): 1235-1258.
- Yılmaz, E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13(1-2): 321-351.

Mali Mevzuatlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

7103 Sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

4444 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu Ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5604 Sayılı Malî Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun

4008 Sayılı Kanun

2365 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun

485 Sayılı Kanun

2577 Sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

2575 Sayılı Danıştay Kanunu

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeler, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

VUK 482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 519 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 352 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 360 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 372 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

VUK 392 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

- GİB (2011). Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2011_tarhiyatlar_da_idari.pdf (18.05.2023).
- GİB (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (15.05.2023).
- GİB (2008). Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf (18.05.2023).
- T.C. Adalet Bakanlığı, Adli İstatistikler 2021, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/310520221416422021H%C4%B0ZMETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf> (15.05.2023).
- TÜİK, <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=95&locale=tr>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- TİM, <https://tim.org.tr/tr/ihracat-rakamlari>, Erişim tarihi 19.05.2023
- <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- <https://sozluk.adalet.gov.tr/uzla%c5%9fma>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- <https://sozluk.adalet.gov.tr/ihtilaf>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- <https://cip.tuik.gov.tr/>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- <https://www.antalya.bel.tr/BilgiEdin/ekonomi>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- https://www.asbas.com.tr/asbas_antalya_serbest_bolgesi.asp, Erişim tarihi 19.05.2023
- <http://www.antalya.gov.tr/turizm>, Erişim tarihi 19.05.2023.
- <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>, Erişim tarihi 24.04.2023.
- <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim tarihi 05.05.2023.
- https://www.antalya.bel.tr/Content/UserFiles/Files/Antalya%2Fantalyanin_dunu_bugunu.pdf, Erişim tarihi 19.05.2023.

EK-1

TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA KOMİSYONLARININ VERGİ MİKTARINA VE USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINA İLİŞKİN YETKİ SINIRI

a) Vergi Miktarına İlişkin Yetki Sınırı

- Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	3.500.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	1.500.000
Ankara, İzmir	1.250.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	1.000.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	750.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	500.000
Defterdarlıklar	100.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden alınan 539 VUK Genel Tebliğine göre hazırlanmıştır.

- Vergi Dairesi Müdürlüğü kapsamındaki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000
Ankara, İzmir	60.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	50.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	40.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	30.000
Defterdarlıklar	30.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden alınan 539 VUK Genel Tebliğine göre hazırlanmıştır.

- **Mal Müdürlükleri Kapsamındaki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırı (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Ankara, İzmir	15.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	12.500
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	10.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	7.500
Defterdarlıklar	7.500

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden alınan 539 VUK Genel Tebliğine göre hazırlanmıştır.

- **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Yetkisi (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	15.000.000
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	15.000.000 üzeri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinden alınan 539 VUK Genel Tebliğine göre hazırlanmıştır.

b) Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarına İlişkin Yetki Sınırı

- **Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonlarına İlişkin Yetki Sınırları (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı	800.000
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	700.000
Ankara, İzmir	600.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	500.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	400.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	300.000
Defterdarlıklar	150.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan VUK 539 sayılı genel tebliğlerden hazırlanmıştır.

- **Vergi Dairesi Müdürlüğü kapsamındaki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları (2023 YILI)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	70.000

Ankara, İzmir	50.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	40.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	35.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	30.000
Defterdarlıklar	30.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan VUK 539 sayılı genel tebliğlerden hazırlanmıştır.

- **Mal Müdürlükleri Kapsamındaki Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırı (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Ankara, İzmir	20.000
Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin	17.000
Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ	15.000
Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak	10.000
Defterdarlıklar	10.000

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan VUK 539 sayılı genel tebliğlerden hazırlanmıştır.

- **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun Yetkisi (2023 Yılı)**

Komisyonlar	Yetki (TL)
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	15.000.000
Merkezi Uzlaşma Komisyonu	15.000.000 üzeri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı sitesinde yer alan VUK 539 sayılı genel tebliğlerden hazırlanmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve SOYADI	Simge KULE
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Antalya Muratpaşa Anadolu Lisesi, Antalya, 2015
Lisans Diploması	Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Antalya, 2019
Tezli Yüksek Lisans Diploması	
Tez Konusu	Türkiye’de Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesinin Etkinliği; Antalya İli Örneği (2010-2021)
Yabancı Dil/Diller	İngilizce