

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER:
UZLAŞMA MÜESSESESİ**

**THE FACTORS AFFECTING TAX AUDIT IN TURKEY: INSTITUTION OF
COMPROMISE**

Fatih ÇAVDAR*

*Geliş Tarihi: 04.10.2022
(Received)*

*Kabul Tarihi: 20.12.2022
(Accepted)*

ÖZ: Geçmişten günümüze değişen devlet anlayışıyla birlikte, devletler, adalet veya iç ve dış güvenliğin sağlanması gibi temel fonksiyonlarının yanında, farklı fonksiyonlar üstlenerek, bireylerin daha kaliteli bir yaşam sürmesini sağlamaya çalışmaktadır. Devletlerin üstlenmiş olduğu bu sorumluluklarını yerine getirebilmesi, daha fazla finansman kaynağının bulunması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve sürekliliği bulunan gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda, devletlerin finansman kaynakları arasında en önemlisinin vergi gelirleri olduğunu söyleyebiliriz. Devletlerin finansman kaynakları arasında vergi gelirlerinin bu kadar önemli bir konumda bulunması, bu gelirlerin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi konusunu gündeme getirmektedir. Bu ise etkin bir denetim müessesesine sahip olmayı gerekli kılmaktadır. Vergi denetimleri sırasında gerek idarenin gerekse de mükelleflerin vergilendirmeden doğan yükümlülüklerinin kanunlara uygun olarak yerine getirilip getirilmediği araştırılmaktadır. Bu denetimlerin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, devletlerin elde etmeyi planladığı vergi gelirleri ile tahsil ettiği vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi de ortaya çıkarmaktadır. Vergi denetiminin yapısından kaynaklanan nedenlerden dolayı, elde edilmesi planlanan vergi gelirleri ile tahsil edilen vergi gelirleri arasında büyük farklar bulunmaktadır. Bu ise vergi denetimi alanında yaşanan sorunların bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Türkiye’de, vergi denetimini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Sonuçları itibarıyla, bu faktörlerin en önemlilerinden birisi de uzlaşma müessesesinin varlığıdır. Uzlaşma müessesesi, vergi mevzuatının yeterince anlaşılabilmesi veya bilgisizlikten kaynaklanan nedenlerle vergi cezası kesilen mükellef veya ceza sorumlularının, vergi ve cezalar konusunda idare ile aralarında anlaşarak, sorunun idari aşamada çözülmesi şeklinde tanımlanabilir.

Çalışmada, vergi denetimini etkileyen faktörlerden hareketle, uzlaşma müessesesi tüm yönleriyle değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu anlamda, uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının etkinliği ile mükellef veya ceza sorumlularının denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalmaktadır. Ayrıca uzlaşma müessesesi, elde edilmesi planlanan vergilerin bir kısmından vazgeçilmesine, cezaların ise büyük bir kısmından feragat edilmesine sebep olmaktadır. Bu durum ise uzlaşma müessesesinin vergi denetimini olumsuz olarak etkilediğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Uzlaşma, Vergi Denetimi,

* Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, fatihcavdar@trakya.edu.tr., ORCID: 0000-0003-4915-4599.

ABSTRACT: Although the understanding of the state has changed from past to present, states provide their citizens a better quality of life by undertaking different functions in addition to their basic functions such as providing justice or internal and external security. In order for the states to fulfill the responsibilities they have undertaken, the necessity of finding more financing sources has emerged and the need for continuous income sources has begun. In this context, we can say that the most important source of financing for states is tax revenues. The fact that tax revenues are in such an important position among the financial resources of the states brings up the issue of collecting these revenues in a healthy way. This necessitates having an effective audit institution. During tax audits, it is investigated whether the obligations of both the administration and taxpayers arising from taxation are fulfilled in accordance with the laws. The effective and efficient performance of these audits also reveals the relationship between the tax revenues that the states plan to obtain and the tax revenues they collect. Due to the reasons arising from the structure of tax audit, there are large differences between the tax revenues planned to be obtained and the tax revenues collected. This can be accepted as an indicator of the problems experienced in the field of tax auditing. There are many factors affecting tax audit in Turkey. Considering the results, one of the most important of these factors is the existence of the institution of compromise. The institution of compromise can be defined as the settlement of the problem at the administrative stage, by agreeing of taxpayers or criminals responsible for tax penalties due to insufficient understanding of tax legislation or ignorance with the administration.

In this study, it will be tried to evaluate the compromise institution with all its aspects, starting from the factors affecting the tax audit. In this sense, the institution of compromise decreases the efficiency of tax penalties and the trust of taxpayers or criminals to audit and audit staff. In addition, the institution of compromise causes some of the planned taxes to be renounced and a large part of the penalties to be waived. This situation shows that the compromise institution affects negatively the tax audit.

Key Words: Tax, Compromise, Tax Audit

EXTENDED ABSTRACT

While individuals' starting to live collectively gives meaning to the concept of the state, in order to ensure the increasing needs of individuals and a better quality of life, it has become a necessity to provide various goods and services, as well as the basic obligations of states such as ensuring internal and external security. However, due to the understanding of the social state, while the states assumed more duties and responsibilities, this situation led to an increase in public expenditures. The fulfillment of the duties and obligations undertaken by the states brings the issue of financing expenditures to the agenda. Although there are various income items in terms of financing public expenditures, the most essential and permanent source is tax revenues. This makes it an important issue to collect tax revenues properly.

While tax laws determine the tax liabilities, the duty of ensuring the full and correct implementation of these liabilities belongs to the states. Contemporary tax systems operate largely on declaration basis. In this system, taxpayers play an important role. The success of the declaration basiss depends on the truth of taxpayer declarations, because this system is based on the idea that taxpayers will know their own information the best. The fact that the declaration system contains some risks requires checking whether the declarations of the

taxpayer are true or not. This can only be achieved through tax audits, which form an integral part of the system and are carried out using all kinds of inspection techniques.

Tax audit is a multi-faceted concept that includes tax inspection, which has many different stages. In the most general sense, tax audit can be defined as a two-way control mechanism in which the compliance of the taxation transactions carried out by the tax administration and taxpayers with the law is investigated. In the functioning of this mechanism, it is important to conduct all kinds of external research and examinations, as well as examining the ledgers, records and documents in order to investigate and determine the accuracy of the taxes to be paid.

Audit activities are carried out by the tax administration by using various audit methods such as polling, inspection, searching and information gathering. Among these methods, tax inspection has a special place and it has started to be used in the same meaning with the concept of tax inspection today. Tax inspection, which has various purposes, in its simplest form, is to investigate the accuracy of the taxes to be paid and to ensure that the taxes are paid properly. In this sense, through tax inspections, the accuracy of taxpayer declarations is investigated and the taxes paid/should be paid are ensured to be paid in accordance with the laws.

When we evaluate the tax inspection as a whole, we can call it the tax inspection process; we can say that it consists of five main headings: (1) determining the taxpayers to be inspected, (2) assigning of tax inspection personnel, (3) starting of the tax inspection, (4) tax inspection process, and (5) issuing tax inspection reports. At this point, it is possible to say that the tax inspection process begins with the determination of the taxpayers to be inspected.

In order to initiate an inspection on taxpayers, it is important that there are reasons such as notifications and complaints about the taxpayer, issuance or use of forged documents, definement of low profit rates, counter-examinations, sector reviews, information gathered from other institutions and organizations, and excessive exemptions and exemptions. In addition to the existence of the aforementioned reasons, the determination of the taxpayers to be inspected is carried out by taking into account different reasons such as the data obtained from VDK-RAS, the requests of tax inspectors, notices and complaints, inspection requests by tax offices, requests by administrative authorities, requests by judicial authorities and other reasons.

In the determination of the taxpayers to be inspected, the initiation of an investigation upon VDK-RAS and notice and complaint are the two most important reasons for initiating an investigation against taxpayers. However, the requests of tax inspectors, the requests of the tax offices, the requests of the administrative authorities, the demands of the judicial authorities and other reasons have an important place in the determination of the taxpayers to be inspected. As a result, when we evaluate the reasons for initiating an investigation on taxpayers as a whole, it is seen that the methods used in determining the taxpayers to be inspected are sufficient in our country.

1. GİRİŞ

Günümüzde, devletlerin en belirgin özelliklerinden birisi sosyal devlet olmalarıdır. 1982 Anayasa'sının 2. maddesinde, "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk*

milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” ifadesine yer verilerek, Türkiye Cumhuriyeti’nin de sosyal devlet olduğu vurgulanmaktadır.

Sosyal devlet olmanın gereği olarak, devletlere ekonomik anlamda çeşitli görev ve yükümlülükler yüklenmektedir. Devletler, bu görev ve yükümlülükleri yerine getirirken, bir kısım harcamalar ortaya çıkmakta, bu harcamalar da ancak yeterli ve sürekliliği olan finansman kaynakları ile sağlanabilmektedir. Devletler farklı gelir kaynaklarına sahip olmakla birlikte, kamu hizmetlerini sürekli olarak en iyi şekilde yerine getirebilmesi açısından sahip olunan kaynakların en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu noktada, vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi önem arz eden bir konu halinde gelmektedir.

Vergi mevzuatının çok geniş bir alana sahip olması, devletlere, vergi kanunları ile yükümlülükleri belirlemesinin yanında, söz konusu yükümlülüklerin doğru olarak uygulanmasını sağlama görevini de beraberinde getirmektedir. Vergi sistemi içerisinde, verginin alacaklı tarafını oluşturan devlet ile verginin borçlu tarafını oluşturan mükellef veya sorumluların, üstlendikleri görev ve yükümlülüklerin kanunlara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin kontrol edilmesi, diğer bir ifadeyle, vergi sisteminin işlevselliğinin güvence altına alınması amacıyla denetim müessesinin oluşturulması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde, çok geniş bir vergi mevzuatına sahip olunması ve birçok farklı faktör, vergi alacaklısı ve borçlusunun yükledikleri görev ve yükümlülükleri yerine getirirken, bilerek veya bilmeyerek hata ya da hile yapmalarına sebep olmaktadır. Etkin bir vergi denetim müessesesinin oluşturulabilmesi için de öncelikli olarak, vergi denetimi alanında ortaya çıkan sorunların tespit edilerek, bu sorunların giderilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engelleyen birçok faktör bulunmakla birlikte, bunlar arasında yer alan uzlaşma müessesesi önemli bir yer tutmaktadır. Uzlaşma müessesesi sayesinde, mükellef veya ceza sorumluları ödemeleri gereken vergi ve cezaların bir kısmından kurtulabilmesi, vergi mevzuatının uygulanmasında mükellefler arasında standarttan sapılmasına ve aynı mevzuat kapsamında mükellef veya ceza sorumlularının farklı uygulamalara tabi tutulmasına sebep olarak, vergi denetimini olumsuz olarak etkilemektedir.

Bu çerçevede, çalışma kapsamında, öncelikle vergi denetimini etkileyen faktörlere kısaca değinilerek, uzlaşma müessesesi genel hatlarıyla ele alınmıştır. Ardından ise uzlaşma müessesesinin vergi denetimi üzerindeki etkileri, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kaynaklı veriler yardımıyla değerlendirilmiştir.

2. VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi denetimi, en basit haliyle, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini doğru ve düzgün bir şekilde yerine getirip getirmediğinin vergi idaresi tarafından denetlenmesi şeklinde tanımlanabilir (Başpınar, 2009: 66). Diğer bir tanımla vergi denetimi, vergi mükellefleri ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kanunlarla, yönetmeliklerle, diğer bir ifadeyle, alt ve üst mevzuatla belirlenen ilkelere uygunluğunun araştırılmasıdır (Çavdar, 2019: 128). Tanımlardan yola çıkarak, vergi denetiminin sadece mükelleflerin araştırılmasından ibaret olmadığını, aynı zamanda verginin alacaklısı konumunda bulunan devletin de vergi denetimleri sayesinde kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılması olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi denetiminin yapısından kaynaklanan nedenlerden dolayı tahsil edilen vergi gelirleri ile toplanması tahmin edilen vergi gelirleri arasında büyük farklar oluşmaktadır. Bu durum ise, vergi denetiminde yaşanan sorunların bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Çavdar, 2018: 344). Ülkemizde, vergi denetimini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Mükellef yükümlülüklerinin yerine getirilmesinin ve kanunların doğru şekilde uygulanmasının sağlanması amacıyla, mal alış ve satışlarının takibi için Form Ba ve Form Bs ile ödeme işlemlerinin elektronik ortamda kaydı amacıyla Ödeme Kaydedici Cihazlar gibi bir takım yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler, genel anlamda, vergi denetiminin etkinliği açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Vergi denetimini etkileyen bir diğer faktör ise vergi cezalarıdır. Vergi cezaları, yapılan usulsüzlüğün durumuna göre, para veya hapis cezası şeklinde uygulanabilmektedir. Diğer cezalarda olduğu gibi, vergi cezalarında da temel amaç caydırıcılıktır. Ancak uygulanan vergi cezaları caydırıcı nitelikte değilse, yapılan usulsüzlüklere uygulanan vergi cezalarının yetersizliği ortaya çıkmaktadır.

Kayıtdışı ekonominin varlığı, vergi denetimini olumsuz etkileyen faktörlerden bir diğeridir. Türkiye’de kayıtdışı ekonominin boyut olarak yüksek olması, vergi denetimini de olumsuz olarak etkilemektedir. Benzer şekilde, vergi denetim oranlarının düşük olması, hem kayıtdışı ekonominin artmasına hem de vergi denetiminin bu durumdan olumsuz olarak etkilenmesine sebep olmaktadır.

Personel sorunları da vergi denetimini olumsuz olarak etkileyen önemli faktörlerden birisidir. Bu bağlamda, denetim elemanı sayısının yetersiz oluşu, maddi ve manevi motivasyon eksikliği, denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalması ve denetim elemanı erozyonu gibi konular bu alanda yaşanan sorunların başında gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında, denetim elemanı sayısının yetersizliği ve denetim elemanı erozyonu gibi sorunlar, denetim elemanlarının alanlarında uzmanlaşmasını engellediğinden, vergi denetimi de olumsuz olarak etkilenmektedir. Maddi ve manevi motivasyon eksikliği ile denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalması ise denetim elemanlarının üzerinde çalıştıkları işleri verimli olarak

yapmalarını ve tam kapasite ile çalışmalarını etkileyerek, vergi denetiminin verimliliğini azaltmaktadır.

Vergi denetimini olumsuz olarak etkileyen faktörlerden bir diğeri de uzlaşma müessesesinin varlığıdır. Uzlaşma müessesesi sayesinde, mükellefler, vergi ve cezalarının bir kısmından kurtulabilmektedir. Bu ise mükellefler arasında bir standardın olmamasına, mükelleflerin aynı kanunlara tabi olmalarına rağmen, farklı uygulamalara tabi tutulmasına yol açarak, vergiye gönüllü uyumun azalmasına ve bunun sonucunda vergi denetiminin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır.

Mükelleflerin vergilendirme konusundaki tutum ve davranışları da vergi denetimini etkileyen önemli faktörlerden birisidir. Mükelleflerin vergilendirme karşısındaki tutum ve davranışları, diğeri bir ifadeyle, vergi bilinci, mükelleflerin vergiye uyum veya uyumsuzluğu şeklinde gerçekleşmektedir. Mükelleflerin sahip olduğu vergi bilinci, mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine sebep olurken, bu durum bazı hallerde, vergiden kaçınma bazı hallerde ise vergi kaçırma şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin vergiye karşı direncinin artmasıyla birlikte, vergi denetiminde etkinlikte azaldığını söylemek mümkündür.

Vergi idaresi ile vergi yargı organlarının arasında çıkan görüş farklılıkları, vergi denetimini olumsuz etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Vergi idaresi ile vergi yargı organlarının aynı vergi mevzuatına tabi olmasına rağmen, bazen düzenlemeler ile uygulamanın bazen de uygulama ile vergi yargısı kararlarının ihtilafı olduğu görülmektedir. Bu durum, mükelleflerin vergi denetimine olan inancını azaltabileceği gibi, yargı kararlarının bağlayıcılığını da olumsuz olarak etkilemektedir. Bu ise vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin azalmasına sebep olmaktadır.

Vergi denetimleri konusunda iş yükünün hafifletilmesi ve vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek gibi amaçlarla, görev ve yetkilendirilen meslek mensupları, vergi denetimini olumsuz olarak etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Bu bağlamda, meslek mensupları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarına verilen belgeler, denetimden geçmiş bir belge olarak kabul edildiğinden, meslek mensuplarınca yapılan bütün işlemler vergi denetimini doğrudan etkileyebilecek nitelikte olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi mevzuatında kullanılan dilin sade olmayışı, diğeri bir ifadeyle, vergi mevzuatının karmaşık olması, vergi denetiminde etkinliği azaltan konular arasında yer almaktadır. Kanun maddelerinde kullanılan dilin sade olmayışı, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi gibi sebepler, vergi mevzuatının gerek mükellefler gerekse de meslek mensupları, denetim elemanları veya yargı organları tarafından farklı olarak yorumlanmasına neden olarak, vergi denetimini olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi denetimini olumsuz olarak etkileyen bu faktörler dışında;

- ✓ İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması,
- ✓ Belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi,
- ✓ Vergi sisteminde beyan esasının tam uygulanamayışı,
- ✓ Vergi afları,
- ✓ Vergi güvenlik müesseselerinin yokluğu,
- ✓ Vergi İncelemeleri Sürecinde Mükellef Haklarının Yeterince

Gözetilmemesi

gibi nedenlerde vergi denetiminde verimliliği ve etkinliği azaltarak olumsuz olarak etkilenmesine sebep olmaktadır.

3. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Türk vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında giren uzlaşma müessesesi, ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan mükellefle vergi idarelerinin kendi aralarında anlaşarak çözmelerini öngörmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 71). Diğer bir ifadeyle, uzlaşmayı, mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların idari aşamada çözümlenmesi olarak ifade edebiliriz.

3.1. Uzlaşma Kavramı ve Hukuki Dayanağı

Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın tarafların bir araya gelerek, karşılıklı verecekleri ödümlerle, uyuşmazlığı yargı mercilerine taşımadan, daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlenmesini sağlayan idari bir çözüm yoludur (Sarılı, 2020; 44). Diğer bir ifadeyle, uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığı yargı yoluna başvurmadan karşılıklı görüşmelerle anlaşarak bir sonuca bağlamayı ifade etmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2019; 332). Uzlaşma müessesesine iki türlü başvuru yapılabilmektedir. Bunlardan ilki, 1963 yılında mevzuatımızdaki yerini alan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU), ikincisi ise 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU)'dür. TSU, VUK'un 376. maddesinden sonra gelmek üzere Ek 1-12 (Ek madde 11 hariç) maddeleri¹ ile düzenlenirken, TÖU ile ilgili düzenlemeler ise VUK'un Ek 11. maddesi ile yapılmış ve VUK'ta yer almayan birçok konu için Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY)² hazırlanarak, TÖU'nun uygulanma usul ve esasları belirlenmiştir.

¹ VUK'un "Uzlaşmanın Şümulü" başlıklı Ek 2. maddesi, "Uzlaşma Komisyonları" başlıklı Ek 3. maddesi, "Uzlaşma Talebi" başlıklı Ek 4. maddesi, "Uzlaşma Talebinin Tetkiki" başlıklı Ek 5. maddesi ile "Uzlaşma Komisyonu Muamelelerinin Kesinliği" başlıklı Ek 6. maddesi 4369 Sayılı Kanun'un 82. maddesi ile 1998 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu maddelerle ilgili düzenlemeler "Uzlaşma Yönetmeliği" ile belirlenmiştir.

² Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG. Tarih: 31.10.2011, RG. No:28101.

Görüldüğü gibi, VUK'un Ek 1-12. maddeleri incelendiğinde, “tarhiyat sonrası” tabirinin açıkça geçmediği görülmektedir. Ancak burada söz konusu olan uzlaşma “tarhiyat sonrası uzlaşma”dır. VUK'un Ek 11. maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) tarhiyat öncesi uzlaşmaya da izin verebilir (Pehlivan, 2017, 121). Yine VUK'un söz konusu maddesinde, “*Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.*” ifadesine yer verilerek, TÖU'nun “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile düzenlendiği açık olarak belirtilmiştir.

3.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

VUK'da 19.02.1963 tarihli ve 205 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde vergi sistemimizde uygulamaya konulan bu uzlaşma kurumunun yasal adı, “tarhiyat sonrası uzlaşma” değil; yalnızca “uzlaşma”dır. Bu uzlaşmanın TSU olarak adlandırılmasının sebebi, 01.01.1986 tarihinde VUK'a 3239 Sayılı Kanunun 33. maddesiyle “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” adı verilen bir diğer uzlaşma türünün kabul edilmiş olması ve bu uzlaşma türünden ayırt edilmesi gereğidir. Ek 1 ile diğer Ek maddeler incelendiğinde (Ek 11 inci madde hariç), tüm düzenlemelerin, mükellefe bir vergi veya ceza tarhiyatı yapıldıktan sonra başvurulabilecek uzlaşmaya yönelik olduğu görülür. VUK'da “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” şeklinde bir adlandırma yapılmamış olmakla birlikte, Ek 1. maddeye istinaden yayımlanan “Uzlaşma Yönetmeliği”nde bu uzlaşma “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” olarak adlandırılmıştır (Küçükkaya, 2020: 254).

TSU, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlarla bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarının tarhiyat aşamasından sonra uyuşmazlığın çözümlenmesine imkân vermektedir (Sarılı, 2020; 44). Diğer bir deyişle, TSU, verginin tarh işlemi gerçekleştikten veya vergi cezası kesildikten sonra başvuruda bulunabilecek bir uzlaşma türüdür.

TSU, VUK'un 376. maddesinden sonra gelen Ek maddeler 1-12 (Ek madde 11 hariç) ile düzenlenmiştir. VUK'un Ek 1. maddesine göre, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları ile kanunca belirlenen tutarları aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (kaçakçılık suçları ile vergi ziyana sebep olanlar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair ön tespit yazısı kendilerine tebliğ edilenler hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, bazı şartların varlığı halinde mükellef ile vergi idaresi uzlaşabilir. TSU'ya gidilebilmesi için ise;

- ✓ Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi,
- ✓ VUK'un 369. maddesinde belirtilen yanılma halleri,
- ✓ Vergi hataları ile her türlü maddi hatalar,
- ✓ Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olması gibi bazı şartların varlığı aranmaktadır.

Uzlaşma Yönetmeliği (UY)'nin³ 7. maddesine göre, uzlaşma talebi, mükellefin kendisi veya resmi vekaletine sahip temsilci aracılığıyla ve yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi şeklinde gerçekleştirilir. Uzlaşma dilekçesi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşma komisyonu sekreteryasına verilir. Bununla birlikte, uzlaşma dilekçesinin taahhütlü posta ile gönderilmesi de başvuru için yeterli görülmüştür.

Mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunabilmeleri için vergi ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gün içinde başvuru da bulunması gerekir. (VUK, Ek Madde 1) Uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellef veya ceza sorumlusunun üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için dava açma hakkı bulunmamaktadır (VUK, Ek Madde 7).

Uzlaşmanın sağlanamaması halinde ise mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşmanın sağlanamadığına dair düzenlenen tutanağın kendilerine tebliğinden itibaren; on beş gün içerisinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilme hakkına sahiptir. Dava açma süresi bitmiş veya on beş günden az kalmış ise süre tutanağın tebliğinden itibaren on beş gün uzar (VUK, Ek Madde 7). Önemle belirtmekte fayda var ki, süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza sorumlusunun uzlaşma talebinde bulunduğu vergi veya ceza için dava yoluna gidebilmesi için uzlaşmanın sağlanamaması gerekmektedir (VUK, Ek Madde 7). Bununla birlikte, mükellef veya ceza sorumlusunun uzlaşma talebinden önce dava açmış olması halinde, uzlaşma sonuca bağlanmadan önce vergi mahkemeleri davayı inceleyemez. Mahkemenin herhangi bir sebeple davaya bakıp karara bağlaması durumunda ise söz konusu karar hükümsüz sayılır (VUK, Ek Madde 7).

Uzlaşmanın sağlanması halinde, mükellef veya ceza sorumluları üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için VUK'un 376. maddesiyle düzenlenmiş olan cezalarda indirim müessesesinden faydalanamaz. (VUK, Ek Madde 9). Diğer bir ifadeyle, mükellefler veya ceza sorumlularının, hem TSU, hem de cezalarda indirim müessesesinden aynı anda faydalanmaları söz konusu değildir. Buna karşılık, mükellef veya ceza sorumlusunun, uzlaşma tutanağının imzalanmasına kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini belirtmesi durumunda, cezalarda indirim müessesesinden faydalanma şansı bulunmaktadır.

Ayrıca mükelleflerin, TÖU talebinde bulunmamaları veya bulunmalarına rağmen uzlaşma gününden önce bu taleplerinden vazgeçmeleri halinde TSU müessesesinden faydalanma hakları bulunmaktadır (Çavdar, 2021; 211).

Son olarak da, uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce mükellef veya ceza sorumlusuna tebliğ edilmesi halinde, kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tutanağın tebliğ edilmesi durumunda ise tutanağın tebliğ

³ Uzlaşma Yönetmeliği, RG. Tarih: 03.02.1999, RG. No:29316

tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Buna karşılık, uzlaşmanın sağlanmadığı durumlarda;

✓ VUK'un "Özel Ödeme Zamanları" başlıklı 112. maddesine göre, ikmalen, res'en veya idarece tarh edilen vergiler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içerisinde,

✓ VUK'un "Vergi Cezalarının Ödenme Zamanı" başlıklı 368. maddesine göre, cezaya karşı vergi mahkemesine dava açılması durumunda, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren, dava açılmaması halinde ise vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamenin ilgiliye tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde,

✓ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/8 maddesine göre, "Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır." denilerek, davanın öncelikli olarak karara bağlanması gerektiği ifade edilmiştir. İdare otuz gün içerisinde kararın gereğini yerine getirmek zorundadır. Yürütmenin durdurulması kararının kabulü halinde tahsilat işlemi gerçekleştirilmez. Yürütmenin durdurulması kararının reddedilmesi durumunda ise idari işleminin mükellefe tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenir.

3.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefler ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi, tatbikatın tabii bir sonucudur. Mükellef ile idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilme imkanı vermek üzere, mevzuatımızda bir uzlaşma müessesesi (tarhiyat sonrası) olmasına rağmen, TÖU'ya da ayrıca yer verilmiştir (Şeker, 1993: 70).

VUK'un Ek 11. maddesinde, HMB tarafından vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları ile kanunla belirlenen tutarı aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için TÖU'ya gidilebileceği belirtilmiştir.

TÖUY'ye göre, TÖU kapsamında; vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek ve bakanlık vergi dairelerinin tarha yetki olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları yer almaktaydı. Ancak 2021 yılında yürürlüğe giren Tarhiyat Öncesi

Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliği'nin⁴ 1. maddesi ile "usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları" ibaresi kaldırılarak, TÖU kapsamından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları çıkartılmıştır.

Mükellefler, TÖU'ya iki şekilde başvurabilirler. Bunlardan ilki, nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noter tasdikli vekil aracılığıyla başvurusudur. Ayrıca mükellefler inceleme tutanağının düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İkincisi ise inceleme elemanları tarafından mükelleflerin uzlaşmaya davet edilmesi şeklindedir.

TÖUY'in 8. maddesine göre, vergi incelemesine tabi tutulan kimsenin bizzat veya noterden tasdikli vekaletname ile yazılı olarak incelemeyi gerçekleştiren inceleme elemanına veya bağlı olduğu birime ya da ekip başkanlığına başvurması gerekir. Ayrıca uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılan yazılı başvuru olarak da kabul edilir. Mükelleflerin TÖU'ya davet edilmesi halinde ise uzlaşmaya davet yazısının tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde mükellefler uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler. Son olarak da, söz konusu yönetmeliğin 9. maddesine göre, nezdinde inceleme yapılan mükelleflerin, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilme hakları vardır.

Uzlaşma davetine uyulmaması halinde, TÖUY'nin 12. maddesinde;

"(1) 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.

(3) 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." ifadelerine yer verilmiştir. Bu bağlamda, 2. fıkra hükmüne göre uzlaşma temin edilmemiş sayılırken, 3. fıkra hükmüne göre ise mükellef tarafından uzlaşmanın istenmediği kabul edilerek gerekli işlemler gerçekleştirilir. Ayrıca mezkûr maddenin 2. fıkrasına göre, posta veya memur aracılığıyla gönderilen davet yazısının tebliğ edilemeden geri gelmesi, davet yazısının tebliğ edilmediği anlamına gelmektedir.

Uzlaşma görüşmeleri sonrasında uzlaşma sağlanamadı, uzlaşma sağlandı veya kısmi uzlaşma sağlandı şeklinde üç farklı sonuç ortaya çıkmaktadır. Buna göre, uzlaşma talebinde bulunan veya davet edilen mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması

⁴ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, RG. Tarih: 07.04.2021, RG. No: 31447.

veya tutanağı ihtirazi kayıtlarla imzalamak istemesi durumunda, uzlaşma temin edilmemiş kabul edilir (TÖUY, md. 16/3). Bu durumda, inceleme elemanı, konuyu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir. Bu bildirim, vergi dairesine gönderilecek rapora uzlaşma tutanağının bir örneğinin eklenmesi suretiyle de yapılabilir (TÖUY, md. 16/4). Bunun sonucunda ise mükellefler, TÖU'nun her hangi bir nedenle sağlanamadığı hallerde, verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra TSU'ya başvuruda bulunamazlar (TÖUY, md. 18).

Uzlaşmanın sağlanması halinde, uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği derhal vergi dairesi tarafından yerine getirilir (TÖUY, md. 17/1). Uzlaşmanın sağlandığı veya tutanakla tespit edildiği konular hakkında dava açılmayacağı gibi, hiçbir mercie de şikayette bulunulamaz (TÖUY, md. 17/2). Ayrıca mükellefler, uzlaşma sağlanan cezalar ile ilgili olarak, VUK'un 376/1. maddesine göre, belirli şartların varlığı halinde⁵, kesilecek cezanın yarısının indirilmesi talebinde bulunamazlar (TÖUY, md. 17/3).

Uzlaşma esnasında mükellefler, kısmi uzlaşma talebinde de bulunabilirler. Bu durumda, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporuna istinaden bulunan matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlarla ilgili uzlaşılan vergi ve ceza miktarı belirtilir (TÖUY, md. 16/6). Mükellef ile kısmi uzlaşma sağlanması halinde, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarh işleminin yapılması için inceleme raporu vergi dairesine gönderilir (TÖUY, md. 16/7).

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşılamayan matrah farklarıyla ilgili olarak uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır (TÖUY, md. 16/8). Vergi dairesi tarafından yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününe kadar mükellefin uzlaşma komisyonunun teklifini kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurusu halinde, başvuru tarihi itibarıyla, uzlaşma sağlanmış kabul edilerek, işlemler buna göre gerçekleştirilmektedir (TÖUY, md. 16/9).

4. UZLAŞMA MÜESSESİNİN VERGİ DENETİMİNE ETKİSİ

Uzlaşma müessesesi, her ne kadar kanuni düzenlemeleri yeterince anlayamama veya bilgisizlik gibi nedenlerden dolayı ağır vergi ve cezalara muhatap olan iyi niyetli mükelleflere yönelik olarak tasarlanmış olsa da, zamanla bilerek ve

⁵ VUK'un "Vergi Ziyatı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme Başlıklı" 376/1. maddesi: "İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyatı, 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. "

isteyerek vergisini ödemeyen ve ancak tespit edilmesi halinde vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmını ödeyerek yükümlülükten kurtulmak isteyen mükellefler tarafından da kullanılabilir hale gelmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 35).

Uzlaşma komisyonları, indirim oranlarını tespit etmekle görevlidir. Bu görevi yerine getirirken de mükelleflere uygulanacak indirim oranlarında bir standart bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, komisyon ile mükellef arasında birebir yapılan uzlaşma görüşmeleri, her mükellefe farklı oranların uygulanabilmesi gibi bir soruna sebep olmaktadır. Farklı komisyonların farklı veya aynı komisyonların farklı mükellefler için farklı kararlar vermesi, mükelleflerin uzlaşma müessesesine karşı bakış açısını olumsuz olarak etkilemektedir. Örneğin, mükellefler arasında, “*aynı konuyla ilgili olarak, bir mükellefe yapılan indirimin, uzlaşmaya başvuran diğer mükelleflere yapılan indirimden daha fazla olduğu*” şeklinde düşüncelerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu ise vergi cezalarının caydırıcılığını kaybetmesine yol açacaktır.

Bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer taraftan da mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde “*ileride nasıl olsa uzlaşma denen bir anlaşma müessesesi var, vergi idaresi ile anlaşırısın ve ödemediğim vergiyi cezasıyla indirimli olarak öderim.*” düşüncesine yönelterek sorumsuzca davranmasına yönlendiren uzlaşma müessesesi, denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006: 169).

Tablo 1’de, 2017-2021 yılları arasında gerçekleştirilen TÖU görüşmelerinin sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	%	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)	%	Uzlaşılan Vergi ve Ceza Toplamı
2017	Uzlaşma Sağlanamadı	235.824.051	0	0,0	626.497.783	0	0,0	0
	Kısmi Uzlaşıldı	2.559.897	393.490	15,4	3.073.089	171.562	5,6	565.052
	Uzlaşıldı	310.277.324	303.157.667	97,7	578.816.017	115.228.926	19,9	418.386.593
2018	Uzlaşma Sağlanamadı	484.213.924	0	0,0	638.625.712	0	0,0	0
	Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570	189.507	11,6	1.817.424	70.684	3,9	260.191
	Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	97,2	417.237.625	78.202.111	18,7	303.047.739
2019	Uzlaşma Sağlanamadı	1.020.081.199	0	0,0	1.121.294.570	0	0,0	0
	Kısmi Uzlaşıldı	14.645	12.344	84,3	15.520	1.102	7,1	13.446
	Uzlaşıldı	329.409.037	323.965.439	98,3	367.894.659	68.260.896	18,6	392.226.335
2020	Uzlaşma Sağlanamadı	2.706.705.054	0	0,0	2.928.298.052	0	0,0	0

	Kısmi Uzlaşıldı	5.623.269	725.464	12,9	7.310.616	1.716.375	23,5	2.441.839
	Uzlaşıldı	635.546.965	626.804.215	98,6	721.310.376	129.819.286	18,0	756.623.501
2021	Uzlaşma Sağlanamadı	669.866.953	0	0,0	790.944.765	0	0,0	0
	Kısmi Uzlaşıldı	667.116	251.548	37,7	667.116	50.305	7,5	301.853
	Uzlaşıldı	371.697.030	368.091.245	99,0	456.696.376	83.270.470	18,2	451.361.715

Kaynak: 2017-2021 VDK Faaliyet Raporlarından tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1’de, uzlaşmanın sağlanamadığı, kısmi uzlaşmanın ve uzlaşmanın sağlandığı durumlara yönelik TÖU bilgilerine yer verilmiştir. Uzlaşma sağlanan vergi ve cezalar toplamının en yüksek olduğu dönemin 2020 yılı olduğu görülmektedir. Duruma, uzlaşmaya konu olan vergiler ile uzlaşılan vergiler açısından baktığımızda, baz alınan yıllar itibariyle, uzlaşmaya başvuru yapılan vergilerin hemen hemen tamamında uzlaşmanın sağlandığını söyleyebiliriz. Tabloyu, cezalar açısından değerlendirdiğimizde, uzlaşmaya konu olan cezalar ile uzlaşılan cezalarının oranı ortalama olarak % 18,69 düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu açıdan baktığımızda, TÖU kapsamında, genel anlamda, vergi asılları için başvurulduğu ve başvurular sonucunda uzlaşmanın sağlandığını söylemek mümkündür.

Tablo 1’i bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, söz konusu yıllar itibariyle, uzlaşmanın sağlanamadığı bir dönemin olmadığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, 2017-2021 yılları arasında, uzlaşma müessesesine yapılan başvurularda ya uzlaşma sağlanmış ya da kısmi uzlaşmanın sağlanmış olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 2. Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Dosya Adedi		Vergi Tutarı* (TL)		Ceza Tutarı* (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	267.127.370	36.926.116
2018	39.375	33.827	83.498.411,95	77.505.490,60	191.574.626,91	34.061.796,42
2019	45.262	43.564	130.487.509,84	125.123.495,99	275.988.683,69	48.937.093,84
2020	47.697	45.037	187.521.628,29	178.802.621,73	386.037.904,20	64.985.032,46
2021	41.343	36.119	201.183.843,98	191.449.933,90	326.082.642,90	49.758.567,29

Not: *Uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dahildir. Ancak, uzlaşılan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Kaynak: : 2017-2021 GİB Faaliyet Raporlarından tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 2’de ise Türkiye geneli TSU sonuçlarına yer verilmiştir. Tabloya göre, 2021 yılı itibariyle, Türkiye genelinde yapılan uzlaşma başvurularının % 87,4’ünün kabul edildiği görülmektedir. Söz konusu yılda, vergi asılları ile ilgili olarak %

95,2'si için uzlaşmanın sağlandığını, kalan % 4,8'lik kısmının tahsilatından vazgeçildiğini söyleyebiliriz. Cezalar açısından ise % 15,3'lük kısmı için uzlaşma sağlanırken, % 84,7'sinin tahsilatından vazgeçildiği görülmektedir. Bu ise TSU ile vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiği anlamına gelmektedir.

Tablo 3 ve 4'te Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu TSU sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (Vergi Asılları)

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı (TL)*				
	Başvuru Sayısı	Uzlaşan Dosya Sayısı	Uzlaşmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşmayan Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşan Vergi	Uzlaşan Vergi (%)
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU								
2017	18	3	15	296.926.510	293.714.050	3.212.460	3.212.460	100
2018	6	3	3	148.112.182	62.776.029	85.336.153	66.040.560	77,4
2019	12	6	6	277.279.084	119.413.440	157.865.644	114.550.000	72,6
2020	23	15	8	928.312.501	442.424.528	485.887.973	281.055.200	57,8
2021	4	1	3	69.364.649	39.435.267	29.929.381	5.985.876	20
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU								
2017	110	69	41	78.900.887	57.908.295	20.992.593	16.649.442	79,3
2018	86	53	33	90.328.296	78.082.996	12.245.299	9.858.621	80,5
2019	136	114	22	41.375.894	27.788.655	13.587.238	12.931.938	95,2
2020	193	147	46	239.473.356	39.341.670	200.131.686	68.397.315	34,2
2021	132	91	41	102.755.334	53.939.813	48.815.521	38.123.349	78,1
Toplam	720	502	218	2.272.828.693	1.214.824.743	1.058.003.948	616.804.761	

Not: *Uzlaşmaya konu vergi tutarına, geçici vergi aslı dahildir. Ancak, uzlaşan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 429, Ankara, 2022.

Tablo 4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlar (Vergi Cezaları)

Yıllar	Dosya Adedi			Ceza Tutarı (TL)*				
	Başvuru Sayısı	Uzlaşan Dosya Sayısı	Uzlaşmayan Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşan Ceza	Uzlaşan Ceza (%)
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU								
2017	18	3	15	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432	17,1
2018	6	3	3	192.715.550	78.020.442	114.695.107	17.067.230	14,9
2019	12	6	6	405.442.722	152.347.869	253.094.853	11.760.121	4,6
2020	23	15	8	1.202.938.555	493.617.450	709.321.105	36.432.927	5,1
2021	4	1	3	93.485.817	48.591.744	44.894.072	0	0
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU								
2017	110	69	41	107.341.998	68.815.304	38.526.694	6.733.494	17,5
2018	86	53	33	120.696.805	88.456.707	32.240.098	5.834.969	18,1
2019	136	114	22	82.565.236	29.794.186	52.771.049	8.608.934	16,3
2020	193	147	46	347.192.291	51.309.207	295.883.084	9.267.122	3,1
2021	132	91	41	128.808.232	67.093.419	61.714.813	7.362.339	11,9
Toplam	720	502	218	3.067.407.643	1.453.138.376	1.614.269.264	104.971.568	

Not: *Uzlaşmaya konu ceza tutarına, geçici vergi aslına ilişkin ceza dahildir. Ancak, uzlaşan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 429, Ankara, 2022.

Tablo 3 ve 4'te TSU sonuçlarıyla ilgili olarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'na 2017-2021 yılları arasında toplam 720 başvurunun olduğu ve bu başvuruların 502 sinde uzlaşma sağlandığını söyleyebiliriz. Diğer bir deyişle, uzlaşma başvurusu sayısının % 70'inin uzlaşmanın sağlanması şeklinde sonuçlandığı görülmektedir. 2021 yılında, vergi asıllarına yönelik olarak % 78,1'inde uzlaşma sağlandığı, % 19,9'luk kısmı için uzlaşmanın sağlanmadığı; cezalarla ilgili olarak da % 11,9'unda uzlaşma sağlanırken, % 88,1'lik kısmın tahsilatından vazgeçildiği görülmektedir. Bu bağlamda, Tablo 1, 2, 3 ve 4'ü bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, TÖU ve TSU ile ilgili olarak vergi asıllarının bir kısmından vazgeçilirken, cezaların büyük bir kısmından feragat edildiğini söylemek mümkündür.

Sonuç olarak, uzlaşma müessesesi mükelleflerin durumu kendi lehlerine çevirerek kullandığı bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu müessese ile vergi ve cezalar, mükellef veya ceza sorumlularının vergi idaresi ile aralarında anlaşması suretiyle büyük ölçüde veya tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu ise mükelleflerin sorumsuzca davranmasına sebep olarak vergi denetiminin etkinliğini ortadan kaldırmaktadır.

5. SONUÇ

Bireylerin bir arada yaşamaya başlaması, devlet kavramına anlam kazandırmıştır. Devlet kavramının anlam kazanmasıyla beraber, bireylerin ihtiyaçları zaman içerisinde artmaya başlamış ve bu ise devletin çeşitli tam kamusal mal, yarı kamusal mal ve özel mal ile hizmetler sunmasını gerekli hale getirmiştir. Devletlerin, geçmişten günümüze, bireylere sunduğu mal ve hizmet yelpazesi sürekli olarak genişleme eğilimi içerisindeydi. Mal ve hizmet yelpazesindeki genişleme eğilimi ve bireylerin sürekli artan ihtiyaçları, devletlerin üstlendikleri görevleri yerine getirebilmesi açısından yeterli ve sürekliliği bulunan finansman kaynaklarına sahip olmasını gerektirir. Devletlerin sunduğu mal ve hizmetlerin kaynağını oluşturan çok farklı gelirleri bulunmaktadır. Söz konusu gelirler arasında en temel kaynak ise vergilerdir.

Vergi mevzuatının geniş bir alana yayılması, mükellef ve sorumluların yükümlülüklerinin fazla olması gibi sebepler, mükellef ve sorumluların, söz konusu yükümlülükleri yerine getirirken, bilerek veya bilmeyerek hata ve hile yapmalarına sebep olmaktadır. Bu ise mükellef veya sorumluların yükümlülüklerini zamanında ve kanunlara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin kontrol edilmesini gerekli kılmaktadır. Bu durum, vergi denetimi müessesesine duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Diğer bir ifadeyle, sağlıklı bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasında vergi denetimi müessesesinin büyük bir önemi bulunmaktadır.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve doğru olarak ödettirilmesinin sağlanması amacıyla, mükellefler ile vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kanunlarla belirlenen esas ve ilkelere uygunluğunun araştırılması olarak tanımlayabileceğimiz vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engelleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu noktada, söz konusu faktörlerin her birinin kendi içerisinde ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır. Vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engelleyen faktörler arasında birçok avantajı ve dezavantajı bulunan uzlaşma müessesesinin önemli bir yeri olduğunu söyleyebiliriz.

Barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesi, verginin alacaklısı ile borçlusu arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın, karşılıklı görüşme ve müzakereler yoluyla çözüme kavuşturulmasıdır. Bu anlamda, uzlaşma müessesesi aracılığıyla, vergi alacağının gecikmeden ve daha az maliyetle

hazineye intikali gerçekleştirilirken, hem vergi yargısı organlarının hem de mükelleflerin iş yükünün hafifletilmesi sağlanmaktadır.

Uzlaşma müessesesi, bu gibi avantajlara sahip olmakla birlikte bazı dezavantajları da beraberinde getirmektedir. İlk olarak, uzlaşma müessesesi, vergilendirmede eşitlik ve kanunilik ilkelerine aykırı olduğu yönünde yoğun eleştirilere maruz kalmaktadır. Aynı zamanda, vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu yönünde eleştiriler de bulunmaktadır. Aynı mevzuat kapsamında, aynı ödeme gücüne sahip olan iki mükellefin farklı miktarlarda vergi veya ceza ödemesi adaletsizliğe yol açmaktadır.

Vergi denetimi açısından uzlaşma müessesesi, mükelleflerin durumu kendi lehlerine çevirerek kullandığı bir uygulama haline gelmeye başlamıştır. Bu anlamda, uzlaşma müessesesinin varlığı, mükellefler üzerinde bir rahatlama etkisi yaratarak, ödemediği vergi ve buna bağlı olarak kesilen ceza konusunda ileride vergi idaresi ile anlaşma yaparak, vergi ve cezasını indirimli olarak öderim düşüncesine yöneltmekte, bu ise mükellef veya ceza sorumlularının sorumsuzca davranmalarına sebep olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi aracılığıyla, mükellef veya ceza sorumlularının ödemeleri gereken vergi ve cezaların bir kısmından kurtulması, mükellef veya ceza sorumluları arasında standarttan uzaklaşarak, farklı uygulamalara tabi tutulmasına sebep olmaktadır.

Ayrıca söz konusu müessese, vergi cezalarının etkinliğini azaltarak, mükellef veya ceza sorumlularının vergi denetimine ve denetim faaliyetlerini yürüten denetim elemanlarına olan güveni zedelemektedir.

Uzlaşma müessesesi ile elde edilmesi planlanan vergilerin bir kısmından, cezaların ise büyük bir kısmından vazgeçilmesi, mükellef veya ceza sorumlularının vergisel yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yerine getirmeleri konusunda olumsuz düşüncelere yönelmesine sebep olmaktadır. Bu durum, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirenler ile getirmeyenler arasında bir fark olmadığı düşüncesini akla getirebilir. Yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyen mükellef veya ceza sorumlularının, ödemeleri gereken vergi ve cezalar için ileride uzlaşma müessesesinden faydalanabilecek olması, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirenler açısından olumsuz bir örnek oluşturmaktadır. Bu ise vergi denetiminin varlığının sorgulanmasına sebep olabilir.

Uzlaşma müessesesinin neden olduğu olumsuzluklar ile ilgili olarak, uzlaşma müessesesine başvuru şartlarının esnek olmasının, mükelleflerin hemen her durumda uzlaşma müessesesine başvurmalarına ve bu müessesenin amaçları dışında kullanılmasına neden olduğunu söyleyebiliriz. Bu ise uzlaşma müessesesinin güvenilirliğini zedelemekte ve mükelleflerin yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yerine getirmemelerine sebep olmaktadır. Bu bağlamda, uzlaşma müessesesine

başvuru şartlarındaki bu esneklik ortadan kaldırılarak sadece gerçekten uzlaşmaya gidebilecek olan mükelleflerin bu müesseseden faydalanması sağlanabilir.

Ayrıca mükelleflerin uzlaşma müessesesinden faydalanması belirli kriterlere bağlanabilir. Örneğin, uzlaşma müessesesine başvuracak olan mükellefin geçmiş dönemleri göz önünde bulundurularak söz konusu müesseseden faydalanıp faydalanamayacağı belirlenebilir. Bu sayede, uzlaşma müessesesinin verimliliği artırılarak, gerçek amaçlarına hizmet etmesi sağlanabilir. Diğer bir ifadeyle, uzlaşma müessesesi daha işlevsel bir hale getirilebilir.

Uzlaşma müessesesi ile aracılığıyla, mükellef veya ceza sorumlularının ödemeleri gereken vergilerin bir kısmında ve cezaların ise büyük bir kısmından kurtulması, mükellef veya ceza sorumluları arasında eşitsizliklerin ortaya çıkmasına, diğer bir ifadeyle, adaletten uzaklaşılmasına sebep olmaktadır. Mükellef veya ceza sorumluları arasında adalet sağlanabilmesinin bir yolu da vergi denetimleridir. Uzlaşma müessesesinin mevcut haliyle uygulanması, vergi denetimlerinin adalet sağlama işlevini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu bağlamda, mükellef veya ceza sorumlularının uzlaşma müessesesini bir kaçış yolu olarak görmeleri önlenerek, uzlaşma kapsamında sadece vergi asıllarının olması yerinde bir uygulama olacaktır.

Sonuç olarak, bu anlatılanlar ışığında, uzlaşma müessesesinin varlığının, vergi denetiminin verimli ve etkin işleyişini azaltarak, vergi denetimini olumsuz olarak etkilediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

KAYNAKÇA

Başpınar, A. (2009). *Tax Law and Turkish Tax System*, Ankara: Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development Unit Issue No: 2009/394.

Çavdar, F. (2021). *Vergi İncelemelerinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Çavdar, F. (2019). Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 21(Ek Sayı), 127-140.

Çavdar, F. (2018). Türkiye'de Vergi Denetimine İlişkin Sorunlar ve Öneriler, *İnsan, Toplum ve Spor Bilimleri Araştırma Örnekleri*, 343-364, Ankara: Nobel Yayınevi.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 429, Ankara, 2022.

Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: KB: 2896, ÖİK: 736, Ankara 2014.

Küçükkaya, M. (2020). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 30(1), 253-272.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2019). Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler, *Maliye Dergisi*, 177, 330-353.

Pehlivan, O. (2017). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Sarı, Ö. (2020). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz, *Aydın İktisat Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5(2), 40-64.

Şeker, S. (1993). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Varılması Halinde İdare Adli Yargıda Dava Açabilir mi ?, *Yaklaşım Dergisi*, 11, 70-74.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, RG. Tarih: 31.10.2011, RG. No:28101.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, RG. Tarih: 07.04.2021, RG. No: 31447.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2011). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Uzlaşma Yönetmeliği, RG. Tarih: 03.02.1999, RG. No:2931