

Doç. Dr. Engin HEPAKSAZ* - Dr. Gazi SONKUR**

Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)

Özet

Uzlaşma Kurumu, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için geliştirilmiş idari çözüm yollarından birisidir. Vergi Usul Kanunu'nda "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" ve "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma" şeklinde iki kısımda düzenlenmiş olup, 2011 yılından bu yana Gümrük uyuşmazlıkları için de uzlaşma yoluna başvurulabilmektedir. Bu çalışmanın amacı uzlaşma müessesesiyle ilgili mevcut durumu ortama koymak ve sayısal veriler ışığında değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyuşmazlığı, Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu

JEL Sınıflandırma Kodu: H20, K30, K34, K39

Tax Reconciliation Within The Scope of Tax Procedural Law and Customs Law (Evaluations In The Context Of Numerical Data)

Abstract

The practice of tax reconciliation is one of the administrative solutions to solve tax disputes. In tax procedural law, it issued in two parts as "reconciliation before the imposition" and "reconciliation after the imposition". After 2011, reconciliation solutions lead to apply for custom disputes too. Aim of this paper is to deal with the practice of reconciliation within the scope of tax procedural law and customs law. The other purpose is also to evaluate the current situation in the context of numerical data.

Keywords: Conflict of Tax, Reconciliation, Tax Procedural Law, Customs Law

JEL Classification Codes: H20, K30, K34, K39

* İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, engin.hepaksaz@ikc.edu.tr

** Uşak Üniversitesi, MYO Öğretim Görevlisi, gazi.sonkur@usak.edu.tr

Giriş

Vergi hukuku sistemlerinde vergi uyumsuzluklarının çeşitli çözüm yolları bulunmaktadır. Uzlaşma uygulaması, vergi uyumsuzluklarının çözülmesi için geliştirilmiş idari çözüm yollarından birisidir (Hepaksaz, 2016:1). Uzlaşma müessesesi, idare ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların, vergi ve/veya ceza miktarını düşürmeye imkan vermek suretiyle, yargı organına gitmeksizin idari aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır (Bilici, 2012: 115).

Uzlaşma sonucunda, vergi idaresi kanunen alınması gereken vergilerle bunlara ilişkin cezanın bir bölümünden vazgeçmekte, yargı sürecinden daha kısa sürede vergi ve ceza tahsilatı imkanına kavuşabilmektedir. Aynı şekilde mükellef de uzlaşan vergi ve cezalar açısından dava açma hakkını yitirmektedir. Bunun karşılığında gerçek vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme olanağına kavuşmakta, yargı masraflarından kurtulmaktadır (Ercan, 2009: 227).

Vergi mevzuatımızda tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi 1963 yılından beri, tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise 1986 yılından beri uygulanmakta iken, 2011 yılı itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde yapılan değişiklikle, gümrük vergileri için de uzlaşma yolu açılmış ve bununla ilgili olarak Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği çıkarılmıştır (Kırbaş, 2012: 194).

Uzlaşma müessesesi yürürlüğe girdiğinden bu yana tartışma gündemindeki yerini sürekli bir şekilde muhafaza etmiş, işlerliği, bu alanda kullanılan yetkinin niteliği ve hukuka uygunluğu olumlu ve olumsuz yönleriyle inceleme konusu yapılmış/yapılmaktadır (Hepaksaz, 2015: 712).

Söz konusu tartışmalar uzlaşma müessesesinin olumlu ve olumsuz yönlerinin savunusu bağlamın-

da sürmektedir. Özellikle uzlaşma uygulamasının olumsuz yönleri, "anayasaya aykırılık", "kanunilik, genellik ve eşitlik ilkelerine aykırılık" ve "idarenin takdir yetkisinin kapsamına aykırılık" bağlamında yoğunlaşmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bu tartışmalara ve uzlaşma kurumunun mevzuat boyutuna çok fazla girmeden, uzlaşma müessesesinin mevcut durumunu, gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse de Gümrük Kanunu bağlamında ve sayısal veriler ışığında değerlendirmektir.

1. Vergi Usul Kanunu (VUK) Kapsamında Uzlaşma Müessesesi

VUK'nda "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" ve "Tarhiyat sonrası Uzlaşma" olmak üzere iki uzlaşma müessesesine yer verilmiş bulunmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi, 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen maddeler ile uygulamaya sokulmuş olup, 54 yıldır VUK'na giren vergiler bakımından uygulanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanunla VUK'ndaki yerini almıştır (Karadağ ve Organ, 2014: 373).

VUK'ndaki ilgili hükme (VUK Ek Md. 11) göre, bir uyumsuzluğun tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabilmesi için, mükellef nezdinde vergi incelemesine dayanması gerekmekte olup, mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabilecekleri idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır (Kızılot ve Taş, 2011: 158). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezalar (vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları, özel usulsüzlük cezaları) girmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına ise, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezası girmektedir (Hepaksaz, 2015: 713). Bu hükümlere göre tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamını içerikleri farklı olsa da "vergi"

ve “idari para cezası niteliğindeki vergi cezası” oluşturmaktadır (Karadağ ve Organ, 2014: 373).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, kapsam itibarıyla tarh edilecek/edilen vergiler bakımından tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma müesseseleri “*genel*” idari çözüm yolları olarak kabul edilebilir. Cezalar bakımından ise tarhiyat öncesi uzlaşma her türlü cezayı kapsama alan “*genel*”, tarhiyat sonrası uzlaşma ise sadece vergi ziyayı cezasını kapsamına alan “özel” bir idari çözüm yolu olarak değerlendirilebilir (Kaplan, 2013: 139).

2. Gümrük Kanunu (GK) Kapsamında Uzlaşma Müessesesi

VUK md. 2’de yer alan “*Gümrük İdareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir*” hükmü gereğince gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin VUK kapsamı dışında bırakılması, gümrük işlemlerinin kendine özgü yapısı ve niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple söz konusu işlemler GK kapsamında yer almaktadır (Çelik, 2016: 131-132). Dolayısıyla, VUK md. 2 hükmüne göre, VUK’nda yer alan uzlaşma düzenlemelerini gümrük vergileri için uygulamak, bu nedenle mümkün olmamaktadır (Aksüt ve Gök, 2016:79).

Yukarıdaki madde hükmü doğrultusunda, gümrük işlemlerinin ayrı bir kanunda yer alması gereği, gümrük uzlaşmasının da doğal olarak VUK dışında ayrı bir mevzuat olarak düzenlenmesini gerekli kılmıştır. Nitekim, uzlaşma uygulaması ilke olarak VUK kapsamına giren vergiler açısından uygulama alanı bulmakta iken, 2011 yılı itibarıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 244. maddesinde yapılan değişikliklerle, gümrük vergileri için de uzlaşma yolu açılmış ve bununla ilgili olarak Ağustos/2011 tarihinde Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği (GUY) yürürlüğe girmiştir (Kırbaş, 2012: 194).

GK kapsamında uzlaşma müessesinin getirilme-

sinin gerekçesi VUK kapsamındaki uzlaşma uygulamasıyla benzerlik arz etmekte olup, “idare ile yükümlüler arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların yargı yoluna başvurulmadan, idare ve mükellefler arasındaki görüşme yoluyla çözümlenmesi” öngörülmektedir (Yağan, 2011: 38). Nitekim Gümrük ve Ticaret Bakanlığı uzlaşma müessesesinin amacını; “*ticaret erbabı ile gümrük idaresi arasındaki vergi ve buna bağlı ceza ihtilafların yargıya gidilmeden hızla çözümlenmesi*” olarak ortaya koymuştur (GTB FR, 2016: 33).

Gümrük uzlaşması “tarhiyat öncesi” ve “tarhiyat sonrası” ayrımına tabi tutulmamıştır. Bu durum gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Diğer bir deyişle gümrük vergileri kavramı birçok vergiyi ve gümrük vergisi dahil birçok mali yükümlülüğü bünyesinde barındıran bir üst kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. GK’nda gümrük vergilerinin tarhından söz edilmemektedir. Gümrük vergileri eşya üzerinden alınan, tahakkuk ve tahsilatı aynı anda gerçekleşen bir vergi türü olup, ceza kararının alınması için öncelikle tahakkukunun gerçekleşmesi, diğer bir deyişle verginin ödenebilir duruma gelmesi gerekmektedir. VUK’nda kapsamı çizilen genel vergilendirme sürecinin gümrük vergilerine paralellik arz etmemesi nedeniyle tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma ayrımı söz konusu olmamaktadır (Ekinci, 2015: 47-48).

Gerek tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmada ve gerekse de gümrük uzlaşmasında kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilen/edilecek vergi ile kesilen/kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Buradaki temel düşünce, devletin vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefle anlaşma yapmasının temel ilkeler açısından doğru olmayacağı anlayışıdır (Hepaksaz, 2015: 713). Uyuşmazlıklarda kaçakçılık unsurunun bulunması durumunda, yargı mercilerinin bu durumu titizlikle dikkate aldıkları gö-

rılmektedir. Nitekim gümrük uyuşmazlığı ile ilgili bir davada kaçakçılık unsurunun bulunması sebebiyle, ilgili vergi mahkemesi, idare tarafından uzlaşma kapsamına alınmayan talebi hukuka aykırı bulmuş, ilgili Danıştay Dairesi de vergi mahkemesi kararını uygun görerek temyiz istemini reddetmiştir¹.

GK kapsamında yer verilen uzlaşma uygulamasında, VUK kapsamındaki uygulamadan farklı bir mekanizma işletilmektedir. Buna göre uyuşmazlıkların çözümünde öncelikle ilk aşamada idari mekanizmalar işletilmekte, öncelikle Gümrük Müsteşarlığı'nın idari kademelerinde söz konusu uyuşmazlığın belirli yöntemlerle çözümüne çalışılmaktadır (Kılınç ve Yurtsever, 2015: 4). Buradan bir çözüm alınmaz ise yargasal çözüm yolları devreye girmektedir. Gümrük idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada çözüme kavuşturulmadan dava açılması durumunda, idari merci tecavüzü kapsamında dava dilekçesinin yetkili gümrük idaresine gönderilmesi söz konusu olmaktadır (Koban ve Ercan, 2017: 1363).

GUY'nin 1 nolu ekine göre uzlaşmaya konu olabilecek gümrük vergileri; Gümrük Vergisi, İlave Gümrük Vergisi, Tek ve Maktu Vergi, Dampinge Karşı Vergi, Sübvansiyona Karşı Telafi Edici Vergi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Mali Yükümlülük, Toplu Konut Fonu, Tütün Fonu, Ek Fon, Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu, Çevre Katkı Payı, Telafi Edici Vergi (İhracat), TRT Bandrol Ücreti olarak sayılmıştır (Koban ve Ercan, 2017: 1369).

3. VUK Kapsamında Uzlaşma Verileri

GİB'nin faaliyet raporlarında, yıllar itibariyle, "Merkezi Uzlaşma Komisyonu", "Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu", "Büyük Mükellefler VDB" ve iller bazında uzlaşma verilerine yer veril-

mektedir. Ancak verilerin ağırlıklı olarak yıllık olması sebebiyle, tüm yılları kapsayan veriler tarafımızca tablolar aracılığıyla bir araya getirilmiş, formüle edilen oranlar, ortalamalar ve kümüle rakamlar ayrıca ilave edilmiştir. Aşağıda söz konusu birimler bakımından ilgili verilere yer verilmeye ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

a. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Verileri

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun verileri, "Başvuru Sayısı", "Uzlaşılan Dosya Sayısı", "Uzlaşılamayan Dosya Sayısı" ve "Dosya Bazında Uzlaşma Oranı" bakımından değerlendirilmiştir.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Dosya Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	Dosya Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	32	26	6	0,81
2011	37	27	10	0,73
2012	12	7	5	0,58
2013	14	4	10	0,29
2014	34	14	20	0,41
2015	22	16	6	0,73
2016	8	6	2	0,75
2010-2016 Dönem Ortalaması				0,61

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılan başvurular sonucunda, dosya bazında uzlaşma oranı yıllar itibariyle % 29 ile % 81 arasında farklı oranlar almıştır. 2010-2016 dönemi ortalaması ise % 61 düzeyindedir.

¹ Dnş. 7. Daire, Esas No: 2013/5239, Karar No: 2016/2090, <https://mevzuatinyeri.com/vergi/cumhuriyet-savciligina-intikal-eden-vergi-cezasinda-uzlasma.html>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Vergi tutarları Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılmayan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı	Vergi Tutarları Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	1.341.689.845	120.443.215	1.221.246.629	129.130.956	0,11
2011	1.041.598.979	234.866.117	806.732.862	54.634.707	0,07
2012	191.936.154	89.444.390	102.491.764	35.748.387	0,35
2013	646.462.186	568.114.095	78.348.091	10.183.607	0,13
2014	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	0,41
2015	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	0,32
2016	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	0,22
2010-2016 Dönem Ortalaması					0,23

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun vergi tutarları uzlaşma oranları 2010-2016 döneminde % 7 ile % 41 arasında değişmekte olup, dönem ortalaması % 23 düzeyindedir. Diğer bir deyişle Komisyon ile mükellefler her 100 TL'lik verginin ortalama 23 TL'nin uzlaşarak ödenmesi konusunda anlaşmaktadırlar. Bunun diğer bir anlamı ise uzlaşmaya konu olan her 100 TL'lik vergi borcunun 77 TL'sinin silinmesidir. Bu silinme tutarı örneğin 2011 yılında 93 TL. gibi oldukça yüksek tutarlara da çıkabilmektedir.

Tablo 3: Yıllar İtibariyle Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Ceza Tutarları Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza tutarı	Uzlaşılmayan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı	Ceza Tutarları Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	1.051.631.247	157.892.655	893.738.592	0	0,00
2011	1.445.058.312	328.477.478	1.116.580.834	270.000	0,00
2012	301.755.076	160.523.165	141.231.911	18.684.773	0,13
2013	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000	0,01
2014	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714	0,01
2015	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907	0,00
2016	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0	0,00
2010-2016 Dönem Ortalaması					0,02

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile mükellefler arasında ceza tutarları üzerinde uzlaşma oranının dönem ortalaması ise % 2 gibi oldukça düşük düzeydedir. Diğer bir deyişle, uzlaşma görüşmeleri sonucunda ceza tutarlarının tamamına yakınının silindiği görülmektedir.

b. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Verileri

2010-2016 döneminde Vergi Daireleri Koordinasyon Komisyonu'na yapılan başvuru sayıları ve uzlaşma oranları, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na oranla daha yüksek düzeylerde gerçekleşmiştir.

Tablo 4: Yıllar İtibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Dosya Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Başvuru Sayısı	Uzlaşılınan Dosya Sayısı	Uzlaşılınmayan Dosya Sayısı	Dosya Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	81	61	20	0,75
2011	72	58	14	0,81
2012	62	56	6	0,90
2013	92	64	28	0,70
2014	158	131	27	0,83
2015	191	143	48	0,75
2016	167	88	79	0,53
2010-2016 Dönem Ortalaması 0,75				

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

VDKUK'na yapılan uzlaşılınan başvuruları sonucunda, dosya bazında gerçekleşen uzlaşma oranı 2010-2016 döneminde ortalama % 75 düzeyinde gerçekleşmiştir. Oranın zaman zaman % 90'lara kadar çıktığı görülmektedir.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Vergi tutarları Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılınmayan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı	Vergi Tutarı Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	257.716.073	61.895.364	195.820.709	31.145.074	0,16
2011	258.446.194	37.427.077	221.019.117	28.674.410	0,13
2012	38.039.043	4.569.130	35.160.578	15.337.151	0,44
2013	134.201.824	76.240.983	57.960.840	34.956.924	0,60
2014	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	0,35
2015	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	0,59
2016	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	0,27
2010-2016 Dönem Ortalaması					0,36

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

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.

VDKUK'na yapılan başvurularda vergi tutarı bazında uzlaşma oranı en düşük 2011 yılında % 13 düzeyinde, en yüksek ise 2013 yılında % 60 düzeyinde gerçekleşmiş olup, dönem ortalaması % 36'dır. Uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortalama olarak her 100 TL'lik vergi alacağınının 36 TL'sinin idarece tahsil edilmesi ve 64 TL'sinin ise silinmesi konusunda anlaşıldığı görülmektedir.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları Ceza tutarları Bazında Uzlaşma Verileri (2010-2016)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılamayan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza tutarı	Ceza Tutarları Bazında Uzlaşma Oranı (%)
2010	343.905.760	82.203.580	261.702.180	1.135.437	0,00
2011	352.919.121	41.199.215	311.719.905	863.700	0,00
2012	55.296.268	4.970.564	52.219.636	1.586.210	0,03
2013	155.703.256	75.221.461	80.481.794	2.474.932	0,03
2014	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589	0,03
2015	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464	0,03
2016	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434	0,05
2010-2016 Dönem Ortalaması					0,02

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014, s.88, GİB FR, 2015, s.82, GİB FR, 2016, s.114.'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

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.

Cezalar bakımından uzlaşma oranları oldukça düşük düzeyde olup, 2010-2016 dönem ortalaması % 2 düzeyindedir. VDKUK'nda da uzlaşma görüşmeleri sonucunda cezaların tamamına yakınının silindiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

c. İller ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Verileri

İller bazında kurulan uzlaşma komisyonları ile Büyük Mükellefler VDB'na ilişkin sonuçları da benzer kriterler üzerinden değerlendirmek mümkündür.

Tablo 7: Türkiye Geneli ve Seçilmiş İllerde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuruları ve Uzlaşılan Dosya Sayıları (2010-2016) ve Oranları

	Dosya Bazında Uzlaşma Oranları(%)							2010-2016 Dönemi Ortalaması (%)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Ankara	0,96	0,90	0,97	0,97	0,93	0,99	0,92	0,95
İstanbul	0,95	0,79	0,96	0,96	0,89	0,87	0,88	0,90
İzmir	0,66	0,50	0,86	0,82	0,58	0,87	0,86	0,74
Büyük Mükellefler VDB	-	-	0,80	0,84	0,88	0,92	0,89	0,87
Türkiye Geneli (%)	0,91	0,82	0,95	0,93	0,86	0,94	0,90	0,90
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Türkiye Geneli Uzlaşılan Dosya Sayısı	118.322	50.994	73.724	88.024	121.137	139.828	88.707	
Türkiye Geneli Başvuru Dosya Sayısı	129.711	62.242	77.680	95.126	140.751	148.013	99.027	
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Uzlaşılan Dosya Sayısı	680.736							
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Başvuru Dosya Sayısı	752.550							

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2010, s.114-115; GİB FR 2011, s.82-83; GİB FR 2012, s. 120-121; GİB FR 2013, s.59-61; GİB FR, 2014, s.89-90; GİB FR, 2015, s.83-84; GİB FR, 2016, s.115-116'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye genelinde iller bazında 2010-2016 döneminde toplam 752.550 adet uzlaşma başvurusu yapılmış, 680.736 adet dosya uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Uzlaşma başvuru dosyasının en fazla olduğu iller Türkiye'nin büyük şehirleridir. İstanbul, Ankara, İzmir gibi iller başvuru sayısının en fazla olduğu iller sıralamasında başı çekmektedir. Bu durumu doğal olarak büyük şehirlerdeki nüfusun fazlalığına bağlı olarak vergi mükelleflerinin sayısının da doğal olarak fazla olacağı sonucuna bağlamak mümkündür.

Uzlaşılan dosya sayısı uzlaşma başvuru dosyasına oranlandığında 2010-2016 dönemi ortalaması % 90'dır. Bir diğer deyişle ortalama olarak her 100 adet uzlaşma başvurusunun 90'ı uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

-Büyük Mükellefler VDB'na gelen ortalama 100 başvurunun 87'si uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

Tablo 8: Türkiye Geneli ve Seçilmiş İllerde Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarları (2010-2016) ve Oranları

	Vergi Tutarları Bazında Uzlaşma Oranları (%)							2010-2016 Dönemi Ortalaması (%)
	2.010	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	2.016	
Ankara	0,72	0,83	0,82	0,77	0,78	0,76	0,47	0,74
İstanbul	0,46	0,45	0,88	0,72	0,43	0,69	0,42	0,58
İzmir	0,58	0,53	0,82	0,82	0,66	0,70	0,50	0,66
Büyük Mükellefler VDB.	-	-	0,48	0,74	0,77	0,69	0,59	0,66
Türkiye Geneli (%)	0,58	0,56	0,75	0,76	0,64	0,79	0,51	0,66
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Türkiye Geneli Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarları	145.676.717	56.824.269	150.781.804	270.476.069	231.584.730	344.585.008	260.117.001	
Türkiye Geneli Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarları	249.043.184	101.867.808	200.110.290	357.937.380	360.379.921	437.314.530	507.302.473	
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarları Toplamı	1.460.045.598							
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarları Toplamı	2.213.955.586							

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2010, s.114-115; GiB FR 2011, s.82-83; GiB FR 2012, s. 120-121; GiB FR 2013, s.59-61; GiB FR, 2014, s.89-90; GiB FR, 2015, s.83-84; GiB FR, 2016, s.115-116'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Türkiye genelinde iller bazında 2010-2016 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan vergi tutarları arasındaki ilişki aşağıdaki noktalar üzerinde yoğunlaşmaktadır;

2010-2016 döneminde toplam 2.213.955.586 TL'lik uzlaşma başvurusu yapılmış, bu tutarın 1.460.045.598 TL'lik kısmı için uzlaşma sağlanmıştır. Dönem ortalaması ise % 66 düzeyinde gerçekleşmiştir. Diğer bir deyişle 2010-2016 döneminde ortalama her 100 TL'lik uzlaşmaya konu olan vergi tutarının 66 TL'lik kısmı için uzlaşma sağlanabilmektedir.

Gerek uzlaşma başvurusu, gerekse de uzlaşılan vergi tutarları bakımından en büyük pay İstanbul'a aittir. 2010-2016 döneminde uzlaşma başvurusu bakımından İstanbul'un payı en yüksek 2010 yılında % 56, en düşük pay ise 2015 yılında % 22 olarak gerçekleşmiştir. Üzerinde uzlaşmaya varılan tutarlar bakımından İstanbul'un aynı dönemde aldığı pay ise, en yüksek değer olarak 2013 yılında % 49, en düşük değer ise 2015 yılında % 19 olarak gerçekleşmiştir. İstanbul'u oran sıralaması olarak takip eden iller ise Ankara ve İzmir'dir.

2010-2016 döneminde Büyük Mükellefler VDB'na gelen uzlaşma talebi sonucunda vergi tutarlarının % 66'sı üzerinde anlaşma sağlanmış ve ortalama her 100 TL'lik kısmın 34 TL'lik kısmında indirimle gidilmiştir.

Tablo 9: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarları ve Oranları(2010-2016)

	Ceza Tutarları Bazında Uzlaşma Oranları (%)							2010-2016 Dönemi Ortalaması (%)
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Ankara	0,05	0,05	0,06	0,07	0,06	0,05	0,11	0,06
İstanbul	0,04	0,04	0,05	0,05	0,03	0,06	0,07	0,05
İzmir	0,06	0,05	0,08	0,09	0,06	0,08	0,12	0,08
Büyük Mükellefler VDB.	-	-	0,02	0,01	0,02	0,07	0,09	0,04
Türkiye Geneli (%)	0,05	0,05	0,05	0,06	0,05	0,07	0,10	0,06
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Türkiye Geneli Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarları	23.241.220	10.230.311	17.818.385	27.027.669	31.559.278	41.560.131	68.925.153	
Türkiye Geneli Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarları	431.814.346	187.719.305	332.918.053	460.815.890	603.382.175	610.596.688	675.334.309	
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarları Toplamı	220.362.147							
2010-2016 Dönemi Türkiye Geneli Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarları Toplamı	3.302.580.766							

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2010, s.114-115; GİB FR 2011, s.82-83; 2012, s.120-121; GİB FR 2013, s.59-61; GİB FR, 2014, s.89-90; GİB FR, 2015, s.83-84; GİB FR, 2016, s.115-116'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

2010-2016 döneminde toplam 3.302.580.766 TL'lik ceza tutarı için uzlaşma başvurusu yapılmış, bu tutarın 220.362.147 TL'lik kısmı için uzlaşma sağlanmıştır. Burada dikkati çeken bir husus "uzlaşma konusu yapılan

vergi tutarı”nın, “uzlaşma konusu yapılan ceza tutarı”nın oldukça altında olması, diğer taraftan “üzerinde uzlaşılabilir vergi tutarı”nın “üzerinde uzlaşılabilir ceza tutarı”nın oldukça üzerinde olmasıdır. Nitekim vergi tutarlarının dönem ortalaması daha önce de belirtildiği gibi % 66 düzeyinde iken, ceza tutarlarının dönem ortalaması ise belirttiğimiz tutarların etkisiyle % 6 gibi oldukça düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. 2010-2016 döneminde ortalama her 100 TL’lik uzlaşmaya konu olan ceza tutarının 6 TL’lik kısmı için uzlaşma sağlanmış, 94 TL’lik ceza tutarı ise silinmiştir.

Vergi tutarları bakımından olduğu gibi ceza tutarları bakımından da İstanbul, Ankara ve İzmir illeri en yüksek payı teşkil etmektedir. 2010-2016 döneminde uzlaşmaya konu olan toplam ceza tutarları bakımından ortalama İstanbul % 36, Ankara % 12 ve İzmir % 9’luk pay teşkil etmektedir. Üzerinde uzlaşmaya varılan ceza tutarları bakımından ise İstanbul % 28, Ankara % 12 ve İzmir % 11’lik pay almıştır.

Büyük Mükellefler VDB için ceza tutarları bazında uzlaşma oranı % 4 ile genel ortalamasının altındadır. Bunun anlamı, iller bazındaki komisyonlarda yapılan ceza tutarlarından daha fazla indirime gidilmesidir.

4. GK Kapsamında Uzlaşma Verileri

Tablo 10:Yıl Bazında Gümrük Uzlaşma Sonuçları

Tarih Aralığı	Yapılan Başvuru Sayısı	Tamamlanan Başvuru Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Reddedilen	İşlemede Olan	Yapılan Tahsilat Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)
31.12.2011	396	242	221	21				91
30.06.2012*	1.100	775	673	102	70	255	14.772.112	87
31.12.2012**		3.351	3.228	123				96
31.12.2013***		888	830	58				93
31.12.2014***		557	540	17				97
	Ortalama							93

Kaynak: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İdare Faaliyet Raporu, 2011, s.63;

*<https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=131>, Erişim Tarihi:14.03.2017;

**<http://haber.evrinim.com/files/400.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.

***<https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141557859659.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017

2012 yılı Haziran sonu itibariyle 1.100 uzlaşma başvurusunun yapıldığı, bunlardan 673 adet başvuruda uzlaşmanın sağlandığı, 102 adet başvuruda uzlaşmanın sağlanamadığı ve 70 adet başvurunun ise reddedildiği görülmektedir. Sonuçlanan ve işleme konulan uzlaşma başvurularının % 87 gibi yüksek bir oranda uzlaşma ile neticelendiği anlaşılmaktadır (Palaoğlu, 2012: 70-71). 2012 yılı sonu itibariyle de, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile 13 adet Bölge Müdürlüğü Uzlaşma Komisyonu nezdinde gerçekleştirilen toplam 3351 görüşmeden 3228 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Uzlaşma oranı % 96 olarak gerçekleşmiştir²

² <http://haber.evrinim.com/files/400.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.

Tablo 11: Vergide, Cezalarda ve Toplam Alacalarda Tahsilat oranı

Tarih Aralığı	Toplam Alacak	Toplam Tahsilat	Vergide Tahsilat Oranı	Cezada Tahsilat Oranı	Toplam Alacalarda Tahsilat Oranı
30.06.2012'	50.867.017	14.772.112	%68	% 18	% 29
31.12.2012''	100.478.680	28.210.153	%74	%12	% 28

Kaynak: *<https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=131>, Erişim Tarihi:14.03.2017

**<http://haber.evrin.com/files/400.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.

2012 yılı Haziran sonu itibariyle 50.867.017 TL'lik vergi ve ceza alacağının 14.772.112 TL tutarındaki kısmı tahsil edilmiştir. 2012 yılı Haziran sonu itibariyle vergi tahsilat oranı % 68, cezada tahsilat oranı % 18 düzeyinde olup, toplam alacalarda tahsilat oranı ise % 29 olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler ışığında toplam gümrük alacaklarının %71 oranında silindiği görülmektedir (Palaoğlu, 2012: 71).

2012 yılı sonu itibariyle ise, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Bölge Müdürlükleri Uzlaşma Komisyonları uzlaşmaya varılan 3228 adet uzlaşma başvurusuna ilişkin vergi ve ceza alacakları toplam miktarı 100.478.680,08 TL'dir. Bu alacağın 28.210.153 TL'si tahsil edilmiştir. Vergi tahsilat oranı % 74, cezada tahsilat oranı % 12 düzeyinde olup, toplam alacalarda tahsilat oranının ise % 28 olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında da 2012 yılı sonu itibariyle toplam gümrük alacaklarının %72'sinin silindiği görülmektedir³.

Tablo 12: Kümülatif Bazda Gümrük Uzlaşma Sonuçları

Tarih Aralığı	Yapılan Başvuru Sayısı	Tamamlanan Başvuru Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşılmayan Dosya Sayısı	Yapılan Tahsilat Tutarı	Uzlaşma Oranı (%)
31.08.2011-31.12.2011	396	242	221	21		91
31.08.2011-31.12.2012	4.204	3.572	3434	138		96
31.08.2011-31.12.2013	6.053				63.741.659	95
31.08.2011-31.12.2015	12.970	11.759	11.099	660	180.727.901	94
31.08.2011-31.12.2016	17.037				260.325.862	94
31.08.2011-30.03.2017		16.724	15.765	959		94

Kaynak: <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/uzla%C5%9Fma.pdf>, Erişim Tarihi: 28.05.2017; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İdare Faaliyet Raporu, 2011, s.63; GTB FR, 2012, s. 62; GTB FR, 2013, s.58; GTB FR, 2015, s.27; GTB FR, 2016, s.33'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Kümülatif bazda gümrük uzlaşma sonuçları, uzlaşma oranları konusunda fikir vermektedir. Uzlaşma oranlarının ortalamada % 95'e yakın olarak gerçekleşmesi, gerek idarenin ve gerekse de mükelleflerin uzlaşmaya

³ <http://haber.evrin.com/files/400.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.

yatkın oldukları izlenimini vermektedir. Diğer taraftan tablodaki veriler incelendiğinde, bazı verilerin eksik olması, idare faaliyet raporlarında sadece kümülatif rakamlara yer verilmesi, detaylı verilerin bulunmaması ve verilerin yeknesak olmamasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan Bakanlıkça açıklanan dönemsel verilere izleyen tarihlerde ulaşılamaması, sağlıklı ve detaylı verilerin oluşturulabilmesi açısından problem teşkil etmektedir. Dolayısıyla izleyen dönemde gümrük uzlaşmasına ilişkin verilerin, GİB faaliyet raporlarında olduğu detaylı ve farklı yönleriyle ortaya konulması bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 13: Gümrük Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları

Tarih Aralığı	Yapılan Başvuru Sayısı	Karara Bağlanan	Reddedilen	Görüşülme Sürecinde Olan
31.08.2011-31.12.2011	16	4	3	9
31.08.2011-31.12.2012	63	27	6	30
31.08.2011-31.12.2013	40	23		

Kaynak: Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İdare Faaliyet Raporu, 2011, s.63; GTB FR, 2012, s. 62; GTB FR, 2013, s.185'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Gümrük Merkezi Uzlaşma Komisyonu verileri incelendiğinde, bu konuda en son 2013 tarihli idare faaliyet raporlarında bilgi verildiği görülmektedir. Burada da gerek bölge müdürlükleri ve gerekse merkezi uzlaşma komisyonlarına ilişkin verilerin gerek ayrı ayrı ve gerekse de kümülatif olarak ve ayrı analiz yöntemleriyle Bakanlığın Faaliyet Raporlarında detaylı olarak yer alması gereği ortadadır.

31.08.2011 tarihinden Aralık 2011 sonuna kadar Merkezi Uzlaşma Komisyonuna 16 adet uzlaşma talebinde bulunulmuş olup, bunlardan 4 tanesi için görüşmeler yapılarak karara bağlanmış, 3 tanesi de reddedilmiştir (GTB FR, 2011: 63). 31.08.2011 tarihinden 2012 yılı sonuna kadar Merkezi Uzlaşma Komisyonuna 63 adet uzlaşma talebinde bulunulmuş olup, bunlardan 27 tanesi için görüşmeler yapılarak karara bağlanmış, 6 tanesi de reddedilmiştir (GTB FR, 2012, 62). 2013 yılında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna toplam 40 adet uzlaşma başvurusu yapılmış ve toplam 23 adet uzlaşma görüşmesi gerçekleştirilmiştir (GTB FR, 2013, 185).

Tablo 14: İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü (İGTBM) Uzlaşma Sonuçları

Tarih Aralığı	Yapılan Başvuru Sayısı	Uzlaşma Görüşme Sayısı	Uzlaşılan Talep Sayısı	Uzlaşılabilen ve Temin Edilemeyen Talep Sayısı	Reddedilen	İşlemi Devam Eden Dosya Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)
2014*		557	540	17			97
2015	2175	1.582	1.502	80	153	440	95
2016	2710	1.666	1.592	74	137	447	96

Kaynak: T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü, Faaliyet Raporu, 2015, s. 77; GTB İGTBM FR, 2016: <http://istanbulbolge.gtb.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2015-yili-uzlasma-istatistikleri>, Erişim Tarihi, 02.03.2017, <http://istanbulbolge.gtb.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2016-yili-uzlasma-istatistikleri/2016-yili-uzlasma-istatistikleri>

*<https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/636185349945772277.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017

Çalışmada bir örnek olması açısından İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü'nün uzlaşma sonuçlarının da ortaya konulması amaçlanmıştır. Diğer taraftan faaliyet raporlarında 2015 yılından önceki verilere yer verilmemesi sebebiyle, 2011-2014 dönemine ilişkin sağlıklı verilere yer verilememiştir.

2015 yılında İGTBM'ne uzlaşma talebi kabul edilerek görüşmesi yapılan 1600 adet başvurudan 1582 adedinde uzlaşma görüşmesi yapılmış olup, 1502 adedinde uzlaşmaya varılmış, 61 adedinde uzlaşma sağlanamamıştır. Görüşülen dosyalar itibariyle uzlaşma oranı % 95'tir (GTB İGTBM FR: 2015, 77). 2016 yılında İGTBM'ne 2710 adet Başvuru yapılmış, uzlaşma başvuru sayısı bir önceki yıla göre yaklaşık %25 oranında artış göstermiştir. Ayrıca; 2016 yılında yürürlüğe giren 6736 sayılı Kanun kapsamında 460 uzlaşma başvurusu yapılandırılmadan faydalanmıştır. Uzlaşma talebi kabul edilerek görüşmesi yapılan 1.666 adet başvurudan 1592 adedinde uzlaşmaya varılmış, 50 adedinde uzlaşma sağlanamamış, 20 adedinde uzlaşma temin edilememiştir. Görüşülen dosyalar itibariyle uzlaşma oranı % 96'dır (GTB İGTBM FR: 2016, 82).

5. Uzlaşma Verilerinin Temel Kriterler Açısından Değerlendirilmesi

Uzlaşma verilerinin, “anayasaya uygunluk”, “idarenin takdir yetkisi”, “hukukilik ve kanunilik”, “genellik ve eşitlik” gibi temel kriterler açısından değerlendirilmesi literatürde uzlaşma kurumuna ilişkin tartışmalarla ilgili bir fikir vermesi açısından faydalı olabilir.

Uzlaşma kurumu ile ilgili olarak buraya kadar ki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gerek gelir ve gerekse de gümrük idarelerinin, hareket alanı, izlemesi gereken yol ve yöntemlerin bir hukuk kuralı ile

önceden açık olarak belirlendiği bağlı yetkinin yanı sıra, takdir yetkisiyle de donatıldıkları söylenebilir (Üstün, 2007: 16). Ancak bunun gerçek anlamda bir takdir yetkisi mi, yoksa geniş bir yetkilendirme mi olduğu hususu tartışmalıdır. Çünkü idarenin takdir yetkisinin ölçüsü anayasaya ve yasalara uygun olarak kullanılması olup, takdir yetkisi kesinlikle bir keyfilik anlamına gelmez ve takdir yetkisinin hukuki sınırları ve hukukilik denetimi vardır denilebilir (Sancakdar, 2014: 381). Özellikle vergi hukuku alanında takdir yetkisinin istisnai bir alan olarak kullanılmasının en önemli sebebi 1982 Anayasasında teminat altına alınmış olan “vergilemede kanunilik ilkesi”dir. Buna göre, vergilerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ancak kanun ile yasama organı aracılığı olabilecektir. Bunun bir istisnası olarak yasama organı vergileme alanında belirli konularda (muafiyet, istisna, oran ve indirim konusunda) ve alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisini, yani bir takdir yetkisi kullanımını Bakanlar Kurulu'na vermiş bulunmaktadır (Hepaksaz, 2015: 717). Bakanlar Kurulu, kendisine tanınan yetkiyi başka makama devredemeyeceği gibi, Kanun ile de bu yetkinin başka makama devredilmesi mümkün değildir. Bu yetkinin başka bir organ tarafından kullanılması Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir (Üstün, 2007: 62).

VUK ve GK'nun lafzından Maliye Bakanlığı ve idareye, “vergi ve ceza miktarı” konusunda mükelleflerle uzlaşma yapma konusunda yetki verdiği ve idarenin uzlaşılacak miktar konusunda tamamen serbest olduğu anlaşılmaktadır (Başaran, 2010: 169). Fakat burada üzerinde durulması gereken önemli bir husus, böyle bir yetkinin, bir “takdir yetkisi” olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Konuyu bu açıdan değerlendirdiğimizde, uzlaşma konusunda gelir ve gümrük idaresinin gerçek anlamda bir takdir yetkisi olarak görülebilmesi için Anayasal

ve yasal hükümlerin getirilmesi ve gerçek anlamda bir takdir yetkisinden bahsedebilmek için sınırlarının net olması ve kapsamının dar tutulması çeşitli düşünürlerce önerilmektedir. Böylelikle, idarenin, yasal sınırlara bağlı kalarak uzlaşma görüşmelerini sonuçlandırabileceği savunulmaktadır (Koban ve Ercan, 2017: 1368). Türkiye’de uzlaşma müessesesi cezanın tamamına yakınının düşülmesi, vergi aslında da indirim yapılması ve özellikle Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’nda yüksek miktarlarda indirim yapılması şeklinde bir işlerlik kazanmış bulunmaktadır. Bu durum ise vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koymayı amaçlayan ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin önemli çaba ve zahmetleri bertaraf edici bir etki doğurmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 58). Mevcut durumda VUK ve GK’da vergiler ve cezalar konusunda gelir ve gümrük idarelerinde uzlaşma yetkisi verilip, vergi ve/veya ceza miktarının ne oranda uzlaşmaya konu edileceği hakkında bir hüküm bulunmaması, uygulamada farklı uzlaşma komisyonlarında önemli ölçüde vergi ve ceza indiriminin olmasının yanı sıra, komisyonlardaki uygulama sonuçlarının da birbirinden oldukça farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Bu konunun literatürde tartışılan yönü ise uzlaşma müessesesinin mevcut haliyle gerçek anlamda bir takdir yetkisi olmayıp, alt ve üst sınırları belirlenmemiş “nev’i şahsına münhasır bir yetkilendirme” şeklinde kullanılmakta olduğudur (Hepaksaz, 2015: 718).

Anayasa md. 73 gereği “kanunilik ilkesi” gereğince vergilerin kanunla konulmasının yanı sıra, vergilerin kaldırılmasının da kanunla yapılacağı açıkça ortaya konulmuş, diğer taraftan Anayasa md. 38’deki “suçta ve cezada kanunilik” ilkesi gereğince suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili

organlar tarafından ve ancak kanunla ortadan kaldırılabilmesi hüküm altına alınmıştır. Uygulamada ise VUK ve GK’nun getirdiği uzlaşma hükümleriyle, Maliye Bakanlığı ile idareye verginin aslı ve cezalarının kaldırılması veya önemli ölçüde azaltılmasına imkanın tanınmasının bu ilkeleri ihlal ettiği konusunda tartışmalar gündemdeki yerini korumaktadır (Yılmaz, 2009: 338-339).

VUK’nda düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşma da olduğu gibi özel ve genel usulsüzlük cezalarının niçin tarhiyat sonrası uzlaşmanın da kapsamına alınmama, eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir (Erdem, 2007: 123). Diğer taraftan kanun karşısında eşit durumda bulunan mükelleflerden birisinin vergisini doğru ve zamanında ödemesi, diğerinin ise bu ödevini yerine getirmeyerek vergi ziyasına yol açması, sonra da uzlaşma talep ederek diğerine göre hem daha az vermesi hem de vergi cezalarından kurtulması gibi hususlar da genellik ve eşitlik ilkeleri bozucu argümanlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014: 58-59).

Uygulamada uzlaşma müessesesinin içeriğine ilişkin eleştirilen bazı hususlar aşağıdaki noktalar etrafında toplanmaktadır (Erol, 2011: 182-183);

- İleri bilgi iletişim ve muhasebe sistemlerini kullanan, tecrübeli personel ve yeterli hukuk servisleri bulunan kurumsal şirketlerin uzlaşma gerekçesi olarak “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememeyi” ileri sürmeleri ve bu gerekçenin uzlaşma komisyonları tarafından kolaylıkla kabul görebilmesi,
- Uzlaşma komisyonlarında, raporların detaylı bir şekilde incelenmesi, değerlendirilmesi ve mükellefle birlikte uzlaşma önerisi geliştirilmesinden ziyade, mükellefe tek taraflı öneride bulunmaktan

ibaret olan, tutarlar dışında hemen hemen aynı yazılı metni içeren sözleşme tutanaklarının söz konusu olması,

- Uzlaşma komisyonlarında uzlaşılan konunun özelliğine yönelik uzlaşma tutanağında gerekçeli bir kararın çoğu zaman söz konusu olmaması.

6. Sonuç

Uzlaşma Müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde kullanılan idari çözüm yollarından birisidir. VUK'nda Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası iki ayrı uygulama alanı bulan uzlaşma kurumu, GK'da yapılan düzenlemeyle 2011 itibaren gümrük uyuşmazlıkları için de uygulama alanı bulmuştur.

VUK ve GK kapsamında uzlaşma müessesesi sayısal veriler ışığında değerlendirilmeye çalışıldığında, ilk belirtilmesi gereken husus, GİB ve GTB'nin faaliyet raporları ile ilgilidir. GİB'in faaliyet raporlarında yıllık veriler düzenli olarak yer almakta olup, yıllık verilerin bir araya getirilip, ayrıca oranlamalar, ortalamalar ve kümüle rakamlardan oluşan tablolar oluşturmaya imkan vermektedir. Diğer taraftan GTB'nin faaliyet raporlarında kümülatif rakamlar özet olarak verilmekte olup, bu konuda yıllık verilerin de detaylı olarak verilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca bazı yıl verilerinin eksik olması, yeknesak olmaması ve dönemsel olarak açıklanan bazı verilere izleyen dönemde ulaşılamaması da detaylı ve sağlıklı analizlerin yapılmasını engellemektedir.

Gelir İdaresinin uzlaşma verileri incelendiğinde aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak mümkündür;

Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda 2010-2016 döneminde dosya bazında uzlaşma oranı ortalaması % 61'dir. Yıllar itibariyle ise dalgalı bir seyir izlediği (en düşük % 29, en yüksek % 81) görülmektedir.

Vergi tutarları bazında dönem uzlaşma ortalaması % 23 gibi düşük bir düzeyde olmakla birlikte, yıllar itibariyle dalgalı seyirler (en düşük % 7, en yüksek % 41) burada da söz konusudur. Ortalama oranın düşük olması, uzlaşmaya konu olan devletin vergi alacaklarının ağırlıklı kısmının uzlaşma yoluyla silinmesi anlamını taşımaktadır. Ceza tutarları bazında uzlaşma ortalaması ise % 2'dir. Diğer bir deyişle uzlaşmaya konu edilen devletin vergi cezasına bağlı alacaklarının neredeyse tamamına yakın kısmı uzlaşma yoluyla silinmektedir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda 2010-2016 döneminde dosya bazında uzlaşma oranı ortalaması % 75'dir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu'ndan farklı olarak dosya bazında dalgalı seyir yerine istikrarlı ve yüksek oranlı bir uzlaşma seyri söz konusudur. Vergi tutarları bazında dönem uzlaşma ortalamasının % 36 olması ise, ortalamada devletin 100 TL'lik vergi alacağının 64 TL'sinin silindiğini göstermektedir. Bazı yıllarda bu rakamın 87 TL'ye kadar çıktığı görülmektedir. Ceza tutarları bazında da uzlaşma ortalaması ise % 2 olup, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda olduğu gibi uzlaşmaya konu edilen devletin vergi cezasına bağlı alacaklarının neredeyse tamamına yakın kısmının uzlaşma yoluyla silinmesi konusunda idare ve mükelleflerin uzlaştığı görülmektedir.

İller bazında uzlaşma dosya sayısı, vergi ve ceza tutarlarına ilişkin uzlaşma verileri incelendiğinde büyük şehirlerin, büyükşehirler içerisinde de İstanbul, Ankara ve İzmir'in ön plana çıkması söz konusudur. Bu sebeple iller bazındaki tablolarda her üç ile ilişkin bilgilere de yer verilmesinin faydalı olacağı düşünülmüştür. 2010-2016 döneminde iller bazında ortalama dosya uzlaşma oranı % 90'dır. Oranın yüksek olması, gerek mükelleflerin ve gerekse de idarenin uzlaşma konusundaki isteğini ortaya koy-

maktadır. Vergi tutarları bazında dönem ortalaması % 66 olup, uzlaşma görüşmeleri sonucunda ortalama her 100 TL'lik vergi tutarının 34 TL'lik kısmı silinmiştir. İller bazında ceza tutarları üzerinde uzlaşma oranları ise oldukça düşük düzeylerde olup, mükellefler ve idarenin cezaların tamamına yakın kısmının silinmesi üzerinde anlaştıkları uzlaşma sonuçlarından anlaşılmaktadır. 2010-2016 dönem ortalaması olarak tutarları bazında uzlaşma oranı % 6'dır.

Büyük Mükellefler VDB için dosya bazında uzlaşma oranı % 87, vergi tutarları bazında uzlaşma oranı % 66'dır. Cezaların ise % 4'lük kısmı üzerinde anlaşma söz konusu olup, tamamına yakın kısmında indirime gidilmektedir.

GK kapsamında gümrük uzlaşma sonuçları incelendiğinde dosya bazında uzlaşma oranının ortalama % 93 gibi yüksek bir düzeyde olduğu görülmektedir. vergi, ceza ve toplam alacaklarda tahsilat oranı konusunda ise faaliyet raporlarında cari veriler olmaması sebebiyle, sadece 2012 sonu itibarıyla yorum yapmak mümkün bulunmaktadır. Buna göre 2012 sonu itibarıyla, vergi % 74, cezada % 12, toplam alacaklarda ise % 28 tahsilat oranına ulaşıldığı olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında da 2012 yılı sonu itibarıyla toplam gümrük alacaklarının %72'sinin silindiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Uzlaşma verileri, "anayasaya uygunluk", "idarenin takdir yetkisi", "hukukilik ve kanunilik", "genellik ve eşitlik" gibi temel kriterler açısından değerlendirildiğinde, uzlaşma kurumu ile ilgili temel tartışma noktaları şu noktalar etrafında toplanmaktadır; (i) Anayasada vergileme ile ilgili olarak değişiklik yapmak konusunda sadece Bakanlar Kurulu'nun yetkili olmasına rağmen, Bakanlıkların (MB ve GTB), Bakanlıklara bağlı yan kuruluşların (GiB), Yan kuruluş-

lara bağlı taşra teşkilatının (VDB, VD ve Defterdarlık) ve çeşitli komisyonların (MUK ve VDKUK) vergi ve cezaları kısmen veya tamamen ortadan kaldırma konusunda yetki kullanmalarının anayasaya aykırı olduğu iddiası, (ii) Vergi ve cezaların kaldırılması konusunda sınırların net olarak çizilmemiş olması sebebiyle, takdir yetkisi değil de, takdir yetkisini aşan geniş ve keyfi bir yetkilendirmenin varlığı, (iii) Anayasadaki "vergileme kanunilik ilkesi"nin varlığı ve değişiklik yapma konusunda sadece Bakanlar Kurulu'nun yetkili olması sebebiyle, VUK ve GK'nda yer alan uzlaşma düzenlemesinin ve idareye verilen yetkinin kanuni sayılsa bile hukuki olmadığı iddiası, (iv) uzlaşma uygulamasının mükellefler arasında genellik ve eşitlik ilkelerini çeşitli sebeplerden dolayı ihlal etmesi.

Sonuç olarak değerlendirdiğimizde, Türk mali mevzuatında yer verilen uzlaşma müessesesinin uygulamada sık başvurulan idari bir çözüm yolu olarak kullanılmakta olduğu söylenebilir. Uygulamanın anayasaya uygunluğu, hukukilik, genellik ve eşitlik ilkeleri karşısındaki durumu halen tartışmalı bir konu olarak varlığını sürdürmektedir. Diğer taraftan idarelerin, vergi ve cezaların kaldırılması konusunda çok geniş bir yetkiyle donatılmış olmaları, "takdir yetkisi"nden ziyade takdir yetkisini aşan "sınırsız ve keyfi bir yetkilendirme"nin varlığına işaret etmektedir. Bu konuda uzlaşma müessesesinin tamamen kaldırılmasını bir çözüm olarak ortaya atanların yanı sıra, bu kurumun sınırlı ve kapsamının dar olduğu gerçek bir takdir yetkisi doğrultusunda varlığını sürdürmesini de savunanlar bulunmaktadır. Kanımızca, ikinci görüşü destekler nitelikte mali mevzuatımızda yapılacak düzenlemelerle uzlaşma kurumunun gerçek bir takdir yetkisi sınırları dahilinde kullanılması, hem temel kriterlere uygunluk, hem de vergiye gönüllü uyum açısından daha uygun düşmektedir.

Kaynakça

Kitaplar ve Raporlar

- Bilici Nurettin, (2012), Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 30. Baskı, Ankara.
- Erdem Tahir, (2007). Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma, TURMOB Yayınları, No:311, Ankara.
- Erol Ahmet, (2011), “Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İSMMMO Yayınları 140, İstanbul.
- Kırbaş Sadık, (2012), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızlot Şükrü, Metin Taş, (2011), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Sancakdar Oğuz, (2014), İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, Seçkin Yayıncılık, No: 1122, 5. Baskı, Ankara.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Faaliyet Raporları, 2013, 2015, 2016.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İstanbul Gümrük ve Ticaret Bölge Müdürlüğü Faaliyet Raporları, 2015, 2016.
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.
- Üstün Ümit Süleyman, (2007), Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara.

Makaleler

- Adibeş Cuma, İsmail Akkurt, (2014), “Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir? (Türk Vergi Sistemi’nde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:314, 55-66.
- Aksüt Demirbaş Burcu, Özgecan Gök; (2016), “Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu İle Çözümü”, DEÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 2, 75-125.
- Başaran Yavaşlar Funda, (2010), “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:257, 165-173.
- Çelik Cengiz, (2016), “Gümrük Uzlaşma Müessesesi Uygulamasında Yasallık Sorunu”, Mali Çözüm Dergisi İSMMMO, 131-142.
- Ekinci Celaeddin Ahmet, (2015), “Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’nun Analizi”, Gümrük & Ticaret Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 5, 34-50.
- Ercan İbrahim, “Uzlaşma Müessesesi”, (2009), Mali Çözüm, Sayı: 95, 227-245.
- Hepaksaz Engin, (2015), “The Practice of Reconciliation in Turkish Tax Law Settlement and Administrative Discretion”, International Conference of Interdisciplinary Studies Conference Proceedings, April 16-19, San Antonio, 711-724.
- Hepaksaz Engin, (2016), “The Evaluation of Tax Reconciliation in Turkish Tax Law in Terms of the Basic Principles of The Constitution and the Rule of Law”, International Conference on Economics, Barcelona, Spain, 1-9.

- Kaplan Recep, (2013), “Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 301, 132-144.
- Karadağ Neslihan Coşkun, İbrahim Organ, (2014), “Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu İle Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, 370-396.
- Kılınç Selin, Hatice Yurtsever, (2015), “Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yolları”, Uluslararası Hakemli Beşeri ve Akademik Bilimler Dergisi UHBAB, Cilt: 4, Sayı: 12, 1-26.
- Koban, Emine; Tayfun Ercan, (2017), “Gümrük Uyuşmazlıklarında Uzlaşma Müessesesi ve İşleyişi”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt:13, Sayı:150, 1339-1360.
- Palaoğlu, Murat, (2012), “Gümrük Vergi Alacakları ve Cezalarında Uzlaşma”, KPMG Gündem, Sayı: 12, Ekim-Aralık, 68-71.
- Yağan Haldun, (2011), “Gümrük Vergi Hukukunda Yeni Bir Müessese: Uzlaşma”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 275, 34-50.
- Yılmaz Elif, (2009), “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIII, S.1-2, 321-351
- **İnternet Erişimleri**
- Danıştay 7. Daire, Esas No: 2013/5239, Karar No: 2016/2090, <https://mevzuatinyeri.com/vergi/cumhuriyet-savciligina-intikal-eden-vergi-cezasinda-uzlasma.html>, Erişim Tarihi: 12.04.2017.
- Palaoğlu Murat, “Gümrük Vergi Alacakları ve Cezalarında Uzlaşma”, 12 Kasım 2012, <https://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=131>, Erişim Tarihi, 14.03.2017
- <http://www.alomaliye.com/2016/12/07/gumruk-vergilerinde-uzlasma-muessesesi/>, Erişim Tarihi:23.05.2017
- <http://haber.evrin.com/files/400.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.
- <http://istanbulbolge.gtb.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2015-yili-uzlasma-istatistikleri>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.
- <http://istanbulbolge.gtb.gov.tr/istatistikler/uzlasma-istatistikleri/2016-yili-uzlasma-istatistikleri/2016-yili-uzlasma-istatistikleri>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.
- <https://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635863141557859659.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2017.
- <http://ggm.gtb.gov.tr/data/51efc1e7487c8e2134631c57/uzla%C5%9Fma.pdf>, Erişim Tarihi: 28.05.2017.