

TÜRKİYE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELER VERGİ SİSTEMLERİNDE VERGİ UZLAŞMASI

TAX COMPROMISE IN TURKEY AND VARIOUS COUNTRIES TAX SYSTEMS

Özgür KIZILTOPRAK* 

Özet

Klasik vergileme tekniğinde ödenmesi gereken vergi miktarı vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak belirlenmektedir. Ancak birçok modern vergi sisteminde ödenmesi gereken vergi miktarının belirlenmesi belirli koşullarda vergi idaresi ve mükelleflerin müzakereleri sonucunda belirlenebilmektedir. Bu durum klasik vergilendirme tekniklerindeki paradigmanın değişme eğilimine girdiğini göstermektedir. Bazı vergilendirme işlemleri, vergi idaresinin tek taraflı işlemi olmaktan çıkarak müzakere edilebilir işlem haline dönüşmüştür. Günümüz modern vergi sistemlerinde mükelleflerin ve vergi idaresinin ödenmesi gereken vergi tutarını belirlemeye yönelik müzakere temelli uygulamaları çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır.

Vergi uyumsuzluklarında alternatif çözüm yöntemleri hakkında literatürde yapılmış benzer bir çalışma bulunmamaktadır. Bu yönüyle literatürde yapılmış ilk çalışma niteliğindedir. Ayrıca çalışmanın diğer önemli yönü ise ampirik verilerle desteklenmiş olmasıdır. Bu kapsamda Türkiye ve çeşitli ülkelere alternatif çözüm yöntemlerine ilişkin veriler temin edilmiş ve karşılaştırılabilir analize uygun hale getirilmiştir. Bu çalışmayla, vergi uyumsuzluklarının alternatif çözümleri hakkında literatüre bir projeksiyon sunulması amaçlanmaktadır.

Türk vergi sisteminde vergi uzlaşması ABD vergi sisteminde ise vergi sözleşmesi iki taraflı vergilendirme işlemidir. Birleşik Krallıkta alternatif uyumsuzluk çözümü, Fransadaki arabulucu gibi Kıta Avrupa'sında da iki taraflı vergilendirme işlemleri uygulanmaktadır. Bu nedenle, bu fenomeni çeşitli ülkelerdeki ampirik verilerle incelemek önemlidir ve gereklidir.

Anahtar Kelimeler : Vergi Uzlaşması, Alternatif Uyuşmazlık Çözümü, Arabulucu

JEL Sınıflandırması : H21, H23, H29

Abstract

On the classical taxation technique, the amount of tax to be paid is determined unilaterally by the tax administration. However in many modern tax systems, the determination of the tax payable can be determined as a result of tax administration and taxpayer negotiations under certain conditions. The determination of the tax to be paid with the agreement of the administration and the tax payer shows that

* Dr., Gelir Uzmanı Gelir İdaresi Başkanlığı İVDB Hukuk Bürosu, ozgurkiziltoprak13@gmail.com

the paradigm on the classical taxation techniques tends to change. Some taxation procedures have become negotiable rather than the one-sided transaction of the tax administration. The main subject of the study is the negotiation-based practices of taxpayers and tax administration to determine the amount of tax payable in today's modern tax systems.

There is no similar research in the literature about the alternative resolution methods of tax disputes. With this aspect, it is the first study conducted in the literature. In addition, another important aspect of the study is that it is supported by empirical data. In this context empirical data of alternative resolution practices have been provided from Turkey and several countries and have been made suitable for comparable analysis. With this study It is aimed to present a projection to the literature on alternative solutions of tax disputes. In this context, bilateral taxation procedures will be examined in various countries such as Turkey, France, United Kingdom and United State (US). The tax compromise application in Turkey tax system and offer in compromise procedure in US tax system are bilateral taxation procedures. The bilateral taxation procedures are also implementing in the continental Europe such as alternative dispute resolution in United Kingdom and arbiter in France. So it is important and necessary to examine this phenomenon with empirical data from various countries.

Keywords: Tax Compromise, Alternative Dispute Resolution, *Offer in Compromise*

JEL Classification: H21, H23, H29

1. Giriş

Egemenlik yetkisinin doğal bir sonucu olarak vergilendirmede cebirlik ve tek taraflılık uzun yıllar hakim ilke olarak varlığını sürdürmüştür. Monarşik düzenden ulus devletine geçişle birlikte vergilendirme işlemlerindeki bu mutlak yetki değişime uğramıştır. Verginin tek taraflı belirlenimi son bulmuş ve beyan esası hakim olmaya başlamıştır. Vergi idaresinin mutlak vergilendirme yetkisi anayasa ve yasalara uygunluk yönünden kısıtlanmış, ödenmesi gereken verginin belirlenmesi konusunda bireylere itiraz ve müzakere hakkı sağlanmıştır.

Ödenmesi gereken verginin idarenin ve mükellefin uzlaşısıyla belirlenmesi klasik vergilendirme tekniklerindeki paradigmanın değişme eğilimine girdiğini göstermektedir. Bunun bir sonucu olarak vergilendirmeye dair işlemlerde müzakere ve gönüllü uyumluluk önemli bir ilke haline gelmiştir.

Bu eğilimin en önemli sonuçlarından biri vergi uzlaşmasıdır. Diyalog kanallarının açık olduğu müzakere temelli vergi uzlaşmasında mükelleflere iddia ve itirazlarını sunma imkanı sağlanmaktadır. Bu yöntemle hem vergilendirme işlemlerindeki çekişmeli konuların müzakere ile çözümü sağlanabilmekte hem de vergi gelirlerinin geciktirilmeksizin (yargıya intikal ettirilmeksizin) hazineye intikali sağlanmaktadır. Bu alternatif çözüm kanalları ile hem yargı üzerindeki iş yükü azaltılmakta hem de tarafların ödenecek vergi konusundaki belirsizlik azalmaktadır. Söz konusu alternatif çözüm kanalları ile mükelleflerin vergilendirmeye dair iddia ve itirazlarını doğrudan sunmak imkanı sağlanmaktadır.

Diyalog kanallarının açık olduğu vergilendirme prosedürüne birçok vergi sisteminde rastlamak mümkündür. Fransa'da danışman, arabuluculuk ve vergi uzlaşması şeklinde Birleşik Krallık'ta ise alternatif uyuşmazlık çözümü ve HMRC (Her Majesty's Revenue & Costum) komisyonlarına itiraz gibi çok kanallı bir yapı söz konusu iken ABD'de ve Türkiye'de ise vergi uzlaşması şeklinde tek kanallı bir yapı söz konusudur.

Bazı ülkelerde uzlaşmanın konusu tarhiyat işlemleri iken (tarhiyat öncesi veya sonrası) bazı ülkelerde ise uzlaşmanın konusu kesinleşmiş alacaklardır. Bu nedenle bu ikili yapının irdelenmesi önemli ve gereklidir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) faaliyet raporlarından, Birleşik Krallık Vergi İdaresi (HMRC) ve Amerika Birleşik Devletleri'nin vergi toplamakla görevli idaresi İç Gelirler İdaresi (Internal Revenue Service (IRS)) faaliyet raporlarından elde edilen uzlaşma verilerinden yararlanılarak karşılaştırmalı değerlendirme gerçekleştirilecektir.

2. Alternatif Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yöntemlerinde Teorik Yaklaşım

Alternatif bir vergileme tekniği olarak da nitelendirilebilen vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri hakkında literatürde sınırlı sayıda çalışma olduğu söylenebilir. Bu durumun doğal sonucu olarak bu olgu hakkındaki teorik tartışmaların oldukça sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır. Sınırlı sayıdaki çalışmalarda ise alternatif vergi uyuşmazlık çözüm tekniklerinden vergi uzlaşması hakkında çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Literatürdeki bu sınırlı çalışmalarda ise vergi uzlaşması müessesesi vergiden kaçınma fiiline olan etkileri yönünden irdelenmiştir. Bu nedenle teorik çerçevede vergi uzlaşması olgusunun, vergiden kaçınma fiilinin bağımsız değişkeni olmaktan öteye geçemediğini söylemek mümkündür.

Vergi uzlaşmasını sonuçları yönünden irdeleyen yaklaşımların temelinde vergi uzlaşma görüşmeleri sonrasındaki mükellef davranışlarının yönelimi yatmaktadır. Söz konusu yönelim, uzlaşma sonrası vergiden kaçınma fiillerinde artış gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine ilişkindir. Vergi uzlaşması ve vergiden kaçınma olgusu ilişkisi üzerine odaklanan Finley, mükellefin vergi yükünü azaltan vergi uzlaşmaları sonucunda vergiden kaçınma fiillerinde artış olacağını ancak mükellefe vergisel indirim imkânı sağlanmayan mükellefler açısından ise vergiden kaçınma fiilinde önemli bir değişiklik olmayacağını ileri sürmüştür. Ayrıca Finley'e göre vergiden kaçınma fiilleri küçük firmalar arasında daha fazla gerçekleşmektedir. Zira vergi idaresi ile etkileşimi kısıtlı olan ve vergi konusunda danışmanlık hizmetinden nispeten az faydalanan küçük çaplı mükelleflerin lehlerine sonuçlanan vergi uzlaşma görüşmelerinden sonra vergiden kaçınma fiillerine daha fazla yöneldikleri kabul edilmektedir. Vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde algı oluşması halinde vergiden kaçınma fiillerinde artış olacağını iddia eden Finley'e göre; vergi uzlaşmasından yüksek fayda sağlayan mükelleflerde tekrar vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde algı oluşacaktır. Dolayısıyla bu algı nedeniyle söz konusu mükellefler tarafından gerçekleştirilen vergiden kaçınma fiillerinde artış olacaktır. Ters durumda ise yani mükellefe vergisel indirim imkânı sağlanmayan vergi uzlaşmaları sonrasında vergiden kaçınma fiillerinde artış olmayacağı aksine bazı durumlarda mükelleflerin ek düzeltici vergi beyanlarında bulunarak ödenecek vergi miktarını artıracakları ileri sürülmüştür.¹

Gemmen ve Ratto tarafından Birleşik Krallık'ta yapılan çalışma Finley'in bulgularını doğrular niteliktedir. Birleşik Krallık uzlaşma verileri dikkate alınmak suretiyle yapılan bu çalışmada vergi uzlaşması sonrası avantajlı indirimler sağlayan mükellefler ve vergi uzlaşmasından indirim sağlayamayan mükellefler olmak üzere iki ayrı mükellef grubu vergiden kaçınma fiilleri yönünden

1 Finley, A. (2017). The Impact of Large Tax Settlement Favorability on Firms' Subsequent Tax Avoidance, Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, Vol. 110 (2017), s. 29-35.

irdelenmiştir. Söz konusu çalışmada da vergi uzlaşması sonrası avantajlı indirimler sağlayan mükelleflerin vergiden kaçınma fiillerinde artış olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulara göre vergi uzlaşmasının cezaların caydırıcılığı etkisini azaltmaktadır. Zira vergi uzlaşması ile cezai yaptırımlardan kurtulan mükelleflerde cezai yaptırımlardan kurtulmanın mümkün olduğu yönünde algı oluşabilmektedir².

Li ve diğerleri tarafından Çin Halk Cumhuriyeti'nde kurumlar vergisine ilişkin şirketler bazında yapılan çalışma da ise Finley, Gemmen ve Ratto'nun bulgularından farklı bulgulara ulaşılmıştır. Söz konusu çalışmaya göre kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uzlaşma antlaşmalarından sonra vergiden kaçınma fiillerinde azalma olduğu gözlenmiştir³.

DeBacker'in çalışması hem Finley hem de Li ve diğerlerinin (2018) bulgularını doğrular niteliktedir. DeBacker'a göre vergi uzlaşmasından sonraki mükellef davranışlarında zamana göre bir ayrışma söz konusudur. IRS vergi uzlaşma verileri üzerindeki bu çalışmada mükelleflerin vergi uzlaşmasından sonraki davranışları vergiden kaçınma fiilleri yönünden incelenmiştir. Çalışmadaki bulgular vergi uzlaşmasından sonraki birkaç yıl içinde vergiden kaçınma fiillerinde artış olduğunu ve ancak sonraki yıllarda ise vergi kaçınma fiillerinde azalış olduğunu göstermiştir⁴.

Bauer ve Klassen'in çalışması, DeBacker'dan farklı olarak mükelleflerin beklentilerini yeterince karşılamayan vergi uzlaşmaları hakkındadır. Vergi uzlaşmasından tatmin edici seviyede kazanım sağlayamamış mükelleflerin vergi uzlaşmalarına verdiği tepkiler gözlem konusudur. Bu görüşe göre vergi uzlaşmasından beklentileri ölçüsünde vergi indirimi elde edememiş mükellef gruplarının vergilendirmeye ve vergi uzlaşmasına ilişkin algıları olumsuz etkilenmektedir. Bu olumsuz algı nedeniyle bu mükellef gruplarının vergiden kaçınma fiillerinde artış olmaktadır⁵. Vergi uzlaşmasına ilişkin teorik yaklaşımların tamamında etkileşimli bir süreç söz konusudur. Zira vergi uzlaşması mükellef ve vergi idaresinin karşı etkileşimine dayanan müzakere odaklı bir süreçtir. Tarafların tercihleri fayda düzeylerinin belirleniminde temel faktördür.

3. Çeşitli Vergi Sistemlerinde Vergi Uzlaşması

Vergi uyumsuzluklarının idarenin tek taraflı iradesi ile çözümlenmesi günümüz gelişmiş vergi sistemlerinde terk edilmiş bir uygulamadır. Vergi sistemlerinin tamamında vergi uyumsuzluklarına karşı yargı yoluna gitme hakkı yasal güvenceye kavuşturulmuştur. Ancak uyumsuzlukların yargı yoluyla çözümü hem maliyetli hem de belirsiz bir süreçtir. Bu nedenle uyumsuzlukların diyalog temelli çözümüne ilişkin çeşitli vergi sistemlerinde alternatif yöntemler benimsenmiştir.

2 Gemmell, N. ve Ratto, M. (2012). Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries. *National Tax Journal*, 65 (1), s.55.

3 Li, W., Pitman, J. ve Wang, Z. (2019). The Determinants An Consequences Of Tax Audits: Some Evidence From China, *Journal of American Taxation Association*, Vol. 41, No. 1, s.91-120.

4 DeBacker, J ve diğerleri. (2015). Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit, *Journal of Law and Economics*, 58 (2), s.322.

5 Bauer, A., Klassen, K. (2017). Assessing the Market Reaction to Unfavorable Tax Settlements: Using Textual Analysis to Categorize Ambiguous Disclosure, *National Bureau Of Economic Research*. 29, s.213.

Diyalog kanallarının açık olduğu vergilendirme prosedürüne birçok vergi sisteminde rastlamak mümkündür. Fransa'da danışman, arabuluculuk ve vergi uzlaşması şeklinde Birleşik Krallık'ta ise alternatif uyuşmazlık çözümü ve HMRC (Her Majesty's Revenue & Costum) komisyonlarına itiraz gibi çok kanallı bir yapı söz konusu iken ABD'de ve Türkiye'de ise vergi uzlaşması şeklinde tek kanallı bir yapı söz konusudur.

2.1. ABD'de Vergi Sisteminde Alternatif Çözüm Yöntemi

ABD vergi sisteminde vergilendirme işlemleri gerçekleştirilirken (tarhiyat kesinleşmeden) mükelleflere uzlaşma gibi seçimlik hak tanıyan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi uzlaşması kapsamında değerlendirilebilecek “*offer in compromise*” adı altında bir düzenleme bulunmakta ise de bu durum ödeme güçlüğü içine girmiş mükelleflere kesinleşmiş vergi borçlarını azaltma imkanı tanıyan düzenleme niteliğindedir.

ABD vergi sisteminde vergi uzlaşması Türkiye ve kıta Avrupa'sındaki uygulamadan tamamıyla farklı bir uygulamadır. IRS, etkin vergi yönetimi hedefi doğrultusunda, mükellefin potansiyel ödeme gücünün aşılması veya toplam vergi yükünün mükellefin varlık toplamından fazla olması gibi nedenlerle ödeme güçlüğü içinde bulunan mükelleflerle borcun azaltılması konusunda anlaşabilmektedir⁶ Ancak uzlaşma talebinin kabulü birçok şarta bağlanmıştır.

Ödeme gücü kriteri bu şartlardan biridir. Öncelikle uzlaşmak isteyen vergi mükelleflerinin cari yıla ilişkin tüm beyannamelerinin eksiksiz beyan edilmesi ve cari yıla ilişkin hesaplanmış vergilerin tamamen ödenmiş olması gereklidir. Ayrıca ödeme gücü kriterine göre uzlaşma teklifleri tutarlarının makul tahsilat potansiyelinin altında bulunmaması gerekmektedir. Mükelleflerin ödeme potansiyelinin göstergesi olarak kabul edilen otomobil, menkul ve gayrimenkul varlıklar ile banka hesapları ve gelecek gelirlerine dayanılarak oluşturulan makul tahsilat potansiyelinin altındaki uzlaşma teklifleri reddedilir. Ödeme gücü kriteri mükelleflerin gelir düzeyinin uzlaşmayla belirlenen tutarı karşılayacak düzeyde olmasını gerektirmektedir. Söz konusu kriterle tahsil imkânı kalmayacağı anlaşılan vergiler mükellef ve vergi idaresi arasındaki ödeme gücü oranında pazarlıkla ödenebilecek düzeye indirilmektedir. Söz konusu indirimin sonucunda hem zor durumdaki mükelleflerin vergi yükü hafifletilmekte hem de hazineye gelir sağlanmaktadır. Ayrıca uzlaşma talebinde bulunacak mükellefin iflas halinde bulunmaması gerekmektedir. İflas halinde olan mükelleflerin herhangi bir şekilde ödeme gücü olmadığı gibi ticari faaliyetinin tasfiye işlemleri ile sınırlı olması nedeniyle uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur⁷.

Ayrıca uzlaşma teklifi kabul edilen mükellefin vergi yasalarını ihlal etmemesi gerekmektedir. Uzlaşma teklifi kabul edilen mükelleflerin vergi yasalarına uyumlu hareket ederek vergi ödevlerine dair herhangi bir ihmalde bulunmaması gerekmektedir. Tahsilat veya etkin vergi yönetimi kapsamında yapılan uzlaşma tekliflerinde teklif kabul tarihinden itibaren beş yıl boyunca tüm beyannamelerini ve ödemeleri süresinde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Söz konusu şartların ihlali halinde uzlaşma

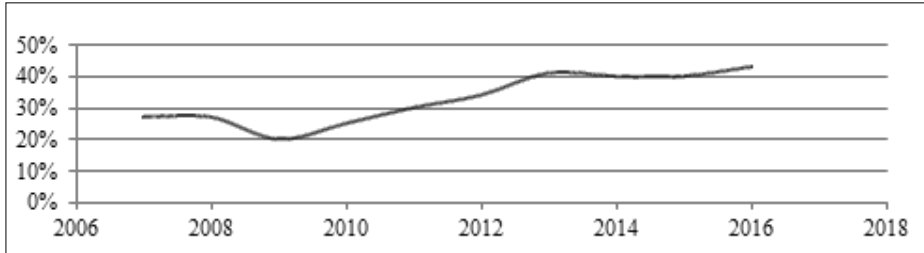
6 IRS, Offers In Compromise, Form 656 Booklet, Rev.8, 2019, s.3-26.

7 IRS, Offers In Compromise, Form 656 Booklet, Rev.8, 2019, s.3-26.

geçersiz sayılmaktadır. Diğer taraftan uzlaşma başvurularının standart ücrete tabi olması uzlaşma talebinde bulunmayı zorlaştıran bir diğer sebep olarak gösterilebilir. Ayrıca mükellefin uzlaşma teklifiyle birlikte teklif edilen miktarın en az %20'sini ödeme zorunluluğu bu yöntemin gelişimini sınırlandıran başlıca nedenlerdendir⁸

IRS tarafından yayımlanan 2017 yılı faaliyet raporuna göre ülke genelinde 2007 yılında %27 civarında olan uzlaşma oranı 2016 yılı itibariyle %43 seviyesine ulaşmıştır. Söz konusu rapordaki verilerden uzlaşma oranlarının 2007-2016 döneminde artış eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. IRS faaliyet raporundan elde edilen verilerden yararlanılarak oluşturulan Şekil 1, ABD'de 2007-2016 dönem aralığında vergi uzlaşma oranlarının gelişimini göstermektedir. Şekil 1'e Göre, ABD'de uzlaşma oranlarının (2009 yılı hariç) artış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2009 yılındaki düşüşün sebebinin ise bu yılda yaşanan küresel ekonomik kriz olduğu söylenebilir. 2007 yılında %27 civarında olan uzlaşma oranı 2016 yılı itibariyle %43 seviyesine ulaşmıştır. Örneğin 2016 yılında, 63.000 uzlaşma talebinden 27.000'ni uzlaşmayla sonuçlanmıştır. Ayrıca Vergi Mükellefi Avukatlık Servisi'nin kongreye sunduğu 2010 yılı raporuna göre IRS tarafından, gecikmiş borca sahip her bir 290 vergi mükellefinden biriyle uzlaşma gerçekleştirildiği yönündeki sonuç ABD'de uzlaşma taleplerinin ve buna paralel olarak uzlaşma kabul oranlarının düşük olduğunu doğrular niteliktedir⁹.

Grafik 1: ABD'de Toplam Uzlaşma Taleplerinin Kabul Edilme Oranı (2006-2016)



Kaynak: IRS, 2016 Data Book, 2017

ABD sisteminde uzlaşma teklifinin 2 yıl içinde kabul veya ret edilmemesi halinde teklif otomatik olarak kabul edilmiş sayılmaktadır. Reddedilen uzlaşma teklifi kararlarına karşı 30 gün içinde itiraz edilebilmekte olup itiraz talepleri IRS bünyesinde kurulmuş komisyonlarca karara bağlanmaktadır. Ancak komisyonun kararlarına karşı yargı yoluna gidilememektedir.

Sonuç itibariyle ABD'de uygulanan türdeki vergi uzlaşmasının mükellefiyet ödevlerini aksatmamaya çalışan mükellefleri ekonomiye kazandırmayı amaçlayan bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Ticari faaliyeti sona eren her bir ticari işletme genel ekonomi için bir kayıptır. Bu nedenle ödenmemiş vergi borçlarının ödenecek miktara indirilmesi stratejisini dürüst vergi mükelleflerini ekonomiye kazandırma politikası olarak nitelenebilir.

8 IRS, s.3-26

9 Internal Revenue Service, 2016 IRS Data Book , Offers In Compromise, 2017, s.39.

3.2. Birleşik Krallık'ta Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözümler

Birleşik Krallık'ta vergi uzlaşması ABD sisteminden çoğu yönüyle farklıdır. Birleşik Krallık Vergi İdaresince (Her Majesty Revenue and Customs (HMRC)) yayımlanan 2017 yıllık faaliyet raporuna göre uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmekte, vergilendirme işlemleri çoğunlukla tarafların uzlaşmasıyla çözümlenmektedir. Birleşik Krallık'ta ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının çözümlenmesine yönelik birçok uygulama bulunmaktadır. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (Alternative Dispute Resolution (ADR)) bunlardan biridir¹⁰.

Arabulucuların merkezi rol oynadığı ADR sisteminde, taraflar arasında (vergi idaresi ve mükellef) vergilendirmeye dair çekişmeli konularda karşılıklı iddiaların anlaşılmasını sağlamak temel amaçtır. ADR'de mükellef ile vergi idaresinden bağımsız olarak bulunan arabulucu, taraflar arasında uzlaşmayı sağlamaya yönelik faaliyette bulunmaktadır. Bu anlamda arabulucu, taraflar arasında diyalog kanalını açık tutarak tarafların bir araya gelmesini ve sonuç olarak ortak faydada uzlaşma sağlanmasını amaçlamaktadır.

ADR'ye konu uyuşmazlıklar teknik nitelikte olmayıp olgusal niteliktedir; ADR'de mükellefin vergilendirmeye ilişkin bir fiili veya ticari faaliyeti uyuşmazlık konusudur. Bir fiil veya ticari faaliyetin vergilendirilmesi hususunda taraflar arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Mükellefin ve vergi idaresinin vergi kanunlarının işleyişi ve yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar ADR görüşmelerindeki temel konudur. Ancak borç yönetimi, ödeme sorunları veya geç beyandan kaynaklı ceza işlemleri gibi işlemler ADR görüşmeleri kapsamına dahil değildir. Görüşmelere mükellefle kanuni temsilcileri veya mali müşavirlerinin de katılabildiği ADR sisteminde işlem maliyetinin de diğer yöntemlere kıyasla oldukça düşük olduğu bilinmektedir. ADR Birleşik Krallık vergi sisteminde mükellef ile vergi idaresinin arabulucu tarafından karşılıklı müzakeresine dayanan ve birden çok görüşme veya oturumda da sonlanabilen müzakere temelli uyuşmazlık çözüm kanalıdır¹¹.

Tablo 1: Birleşik Krallık'ta Arabuluculuk ile Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü (2016-2018)

Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR)	2017-2018	2016-2017
Toplam Başvuru Sayısı	1.411	1.265
Değerlendirmeye alınan Başvuru/ Kısmen veya Tamamen Kabul Edilen Başvuru	82%	79%

Kaynak: HMRC Annual Report And Accounts 2017/2018 raporundan faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. <https://assets.publishing.service.gov.uk> (Erişim tarihi: 01.09.2019)

Tablo 1.2'de ADR yöntemiyle 2016-2017 ve 2017-2018 dönemlerine ilişkin faaliyetleri gösterilmektedir. Uyuşmazlıkların ADR yöntemiyle çözümü için 2017-2018 döneminde bir önceki döneme kıyasla daha az başvuru yapıldığı anlaşılmaktadır. HMRC (2018) tarafından yayımlanan yıllık vergi raporuna göre 2016-2017 döneminde ADR tarafından olumlu sonuçlandırılan vergi

10 HMRC (2018). Annual Report and Accounts 2017/2018, s.86.

11 HMRC. (2019). Compliance Checks Series – CC/FS21.

uzlaşma tutarı 25,1 milyon sterlin iken bu tutarın 2017-2018 döneminde 40,7 milyon sterlin olarak gerçekleştiği belirtilmiştir.

Birleşik Krallık'ta Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ADR dışında da değerlendirme birimleri bulunmaktadır. Söz konusu uzlaşma yönteminde tarafların karşılıklı müzakeresi yerine sunulan belgeler üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin değerlendirme birimlerinde uyuşmazlık konusu tutara ve konuya göre hiyerarşik temelli bir yapılanma söz konusudur. Hiyerarşik temelli yapının tepe noktasında üç HMRC üyesinden oluşan komisyon bulunmakta olup komisyon vergi stratejisini etkileyen önemli uyuşmazlıkları ve 100 milyon sterlin üzeri uyuşmazlıkları karara bağlayan en yetkili birimdir¹².

HMRC komisyonundan sonra yetkili olan birimler sırayla; vergi uyuşmazlık çözüm kurulu, mükellef uyuşmazlık çözüm kurulu ve itiraz değerlendirme birimidir. Örneğin 2018 yılında 5 milyon sterline kadar olan vergi uyuşmazlıkları yerel itiraz değerlendirme birimlerinde karara bağlanırken, 5 milyon sterlin – 100 milyon sterlin arası uyuşmazlıklarda yetkili mercii mükellef uyuşmazlık çözüm kuruludur. Özellikle konularda ve 100 milyonu aşan uyuşmazlıklarda yetkili mercii ise vergi uyuşmazlık çözüm kurulu ve HMRC yönetimindeki üç komisyon üyesinden oluşan kurulca karara bağlanabilmektedir. Ayrıca söz konusu komisyonlarda mükellef haricinde uzlaşma konusuna göre değişen ve alanında uzman ve taraflardan bağımsız sektör temsilcileri de bulunmaktadır¹³.

Tablo 2 : Birleşik Krallık Vergi Uyuşmazlıkları Değerlendirme Sonuçları 2017/2018

Uzlaşma Birimi	Başvuru sayısı	Kabul	Ret	Komisyonu sevk
İlk Derece Uzlaşma Birimi	34.114	17.421	16.668	
Mükellef Uyuşmazlık Çözüm Kurulu (CCG DRB)	94	20	66	8
Vergi Uyuşmazlık Çözüm Kurulu (TDRB)	41	6	3	32
HMRC Komisyonu	40	21	19	
Toplam	34.289	17.468	16.756	40

Kaynak: HMRC raporundan faydalanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır. Annual Report And Accounts 2017/2018, <https://assets.publishing.service.gov.uk> (Erişim tarihi : 22.10.2019).

HMRC (2018) tarafından yayımlanan yıllık vergi raporuna göre HMRC komisyonları tarafından 2016-2017 ve 2017-2018 dönemlerinde sırasıyla olumlu sonuçlandırılan görüşmelerde 3,9 ve 2.07 milyar sterlin vergi ödenmesi konusunda uzlaşıldığı rapor edilmiştir. Ayrıca Tablo 1.3'te gösterilen faaliyet sonucu raporuna göre HMRC uyuşmazlık çözüm birimlerine (ADR hariç) 2017/2018 döneminde 34.114 başvuru yapıldığı ve bu başvurulardan 17.468'inin kısmen veya tamamen mükellefin talebi doğrultusunda olumlu sonuçlandırıldığı ve bunun sonucunda vergilendirme işleminin kısmen veya tamamen kaldırıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca söz konusu tablodan ilk derece itiraz birimi dışındaki kurul ve komisyonlar tarafından oldukça sınırlı sayıda uyuşmazlığın karara bağlandığı anlaşılmaktadır. Bu durum vergi uyuşmazlıklarında ilk derece itiraz birimi olan yerel vergi idarelerinin daha etkin olduğunu göstermektedir.

12 HMRC (2018). Annual Report and Accounts 2017/2018, s.89-90.

13 HMRC, s.91.

3.3. Fransa'da Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözümler

Fransız vergi sisteminin müzakere odaklı yapısını ve buna hizmet eden diyalog sürecini söz konusu ülke hukuk sisteminde görmek mümkündür. Çünkü vergi uzlaşması müessesinden ayrı olarak Fransa vergi sisteminde danışman ve arabuluculuk uygulaması da bulunmaktadır. Gerek danışmanlık gerekse arabuluculuk uygulamasında mükellefin hakkındaki vergilendirme işlemi hakkında pazarlık ve itiraz imkânı bulunmaktadır. Yargı yoluna başvurmadan önceki barışçıl çözüm yollarından biri de danışmana başvurudur. Danışmana başvuru yönteminde mükellefin kendisi hakkında hazırlanan vergi inceleme raporuna karşı vergi idaresine itiraz imkânı tanınmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma olarak nitelendirilen bu Aşamada, ilk hesaplamalar üzerinden tespit edilen vergi ve buna ilişkin faiz tutarı mükellefe bildirilmektedir. Karşılıklı düzeltme prosedürü (procédure de rectification contradictoire) olarak nitelendirilen bu süreçte vergi idaresince mükellefe hakkında ek vergilendirme işlemi yapıldığına dair bildirim yapılır. Bu bildirimle mükellefe itiraz ve iddialarını yapmak için 30 günlük cevap hakkı verir. Vergi idaresine 30 gün içinde sunulacak bilgi, belge ve açıklamalara göre ek tarhiyat işlemini iptal edebileceği gibi tarhiyat işlemine devam edebilmektedir. Bu kapsamda, hakkında işlem yapılan mükellefler vergi incelemesinden sonra yapılan vergilendirme işlemine karşı üst birimlere itiraz başvurusu yapabilmektedirler. Üst birimdeki danışman olarak kişi itirazı değerlendirirken mükellefin temel hakları ile vergi incelemesi usul ve kurallarına uygun inceleme yapılıp yapılmadığını kontrol eder ¹⁴.

Vergi mükellefinin karşılıklı düzeltme prosedüründeki talebinin reddine ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içinde ilgili uzlaşma komisyonuna hem vergi idaresince hem de mükellef tarafından başvuru yapılabilmektedir. Büyük ölçekli mükelleflerin vergi uyuşmazlıkları ulusal uzlaşma komisyonunda değerlendirilirken, küçük ölçekli mükelleflerin ve bireylerin vergi uyuşmazlıkları bölgesel uzlaşma komisyonlarında değerlendirilmektedir. Yasaların suistimali nedeniyle vergi kaybına sebep olunması halinde ise yapılan cezalı vergilendirme işlemlerine karşı yargıç ve mükellef temsilcilerinden oluşan hukuk komitesine başvurulabilmektedir. Gerek uzlaşma komisyonları kararları gerekse hukuk komitesi kararları öneri niteliğindedir. Zira vergi idaresinin komisyon kararlarına uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak konunun yargıya intikal ettirilmesi halinde komite kararlarına uymayan vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin hukukiliğini (haklılığını) ispat yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁵.

Tablo 3: Fransa'da Aracılık Başvuruları (2010-2018)

Yılı	Toplam Başvuru	Kabul Edilen	Başka Merciyeye Yönlendirilen
2010	3308	1893	1397
2011	3410	1974	1389
2012	4049	2053	1996
2013	4225	1865	2197
2014	4906	1956	2836

14 Durmuş, N. K. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği, İzmir İktisat Dergisi, Cilt:34 Sayı:1, s.55-56.

15 Jacquot, N. ve Diğerleri (2018). Tax Litigation in France: Overview, Practical Law. <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624> (Erişim tarihi: 20.02.2019)

2015	5226	2038	3017
2016	7334	1974	5000
2017	6105	1805	4002
2018	5000	1967	2992

Kaynak: Fransa Ekonomi ve Maliye Bakanlığı 2018 yılı Aracılık Raporu https://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport-mediateur-2018.pdf (Erişim Tarihi: 28.05.2020).

Arabuluculuk ise verginin hesaplanmasında yapılan hesap hataları ile ilgili olarak idareyle irtibata geçmesiyle başlayan bir süreci ifade eder. Danışmana itiraz aşamasından sonuç elde edemeyen mükellef arabulucuya başvurabilir. İtiraz değerlendirme sonuçları, cezalara ilişkin indirim taleplerinin reddi işlemleri ile borçların vadelenirilmesiyle dair birçok işlem arabuluculuk başvurusuna konu edilebilir. Arabuluculuğun gittikçe yaygınlaştığı Fransa'da Ekonomi ve Maliye Bakanlığı verilerine göre 2010 yılından 2016 yılına kadar arabulucuya başvuru sayısında düzenli bir artış gerçekleşmiştir. 2010 yılında 3308 olan aracıya başvuru sayısı, 2015 yılında 5226, 2016 yılında ise 7334 olmuştur. Ancak aracıya başvuru sayısının tepe yaptığı yılı (2016) takip eden yıllarda ise (2017 yılında 6105 ve 2018 yılında 5000 olmak üzere) aracıya başvuru sayısında düşüş gerçekleşmiştir. Diğer yıllarla kıyaslandığında 2016 yılındaki aracılık başvuruları 2015 yılına göre %40, 2010 yılına göre ise %121 oranında artmıştır. Ancak 2017 yılında %20, 2018 yılında ise %18 olmak üzere aracılık başvuru sayılarında bir önceki yıla göre düşüş gerçekleşmiştir. Bu dönem aralığında (2010 – 2018) yapılan başvuruların %40,2'sinin kısmen ya da tamamen başvuranların lehine sonuçlandığı anlaşılmıştır.

4. Türkiye'de Vergi Uzlaşması

Türkiye'de ve Kıta Avrupa'sında vergi uzlaşması asıl itibarıyla masum mükellefiyet ihlallerini korumaya yönelik bir uygulama niteliğindedir. Vergilendirme işlemlerinin önemli kısmı birtakım hesaplamaları içeren karmaşık yapıdadır. Vergi ödevleri ifa edilirken birçok tereddüt ve yorum farklılığının ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle vergi kanunlarının somut olaylara uygulanması sırasında yoruma açık birçok vergilendirme işlemi ortaya çıkabilmektedir. Yasaların öngöremediği veya muğlak olduğu bu gibi durumlara birçok vergilendirme sisteminde rastlamak mümkündür. Bu gibi durumlarda idare ile mükelleflerin iddia ve itirazlarının yargıya intikal ettirilmeksizin diyalog kanalı ile çözümlenmesi daha rasyonel olabilmektedir. Vergi uzlaşması mükellefin ve vergi idaresinin vergilendirme işlemlerine dair uyuşmazlıkları müzakere temelli çözümlenmesine hizmet eden en yaygın vergilendirme müesseselerinden biridir.

Nitekim Türk vergi sisteminde uzlaşmaya ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1. maddesinde vergi uzlaşmasının ancak kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya kanununun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunduğu ileri sürülmesi hallerinde uzlaşmaya varılabileceği

belirtilmiştir. Benzer durum İngiliz ve Fransız vergi sistemlerindeki uzlaşma prosedürleri için de geçerlidir. Amaç tartışmalı vergisel işlemlerin yargıya intikal ettirilmeksizin çözümüdür¹⁶.

Vergi idaresine hızlı ve etkin tahsilat imkanı sağlayan mükelleflere ise yargılama sürecindeki uzunluk ve belirsizliğin yarattığı maddi ve manevi yükten kaçınma imkanı sağlayan vergi uzlaşması; Türk vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında 205 sayılı Kanun'la dâhil olmuştur. Vergi uzlaşmasında beyan dışı bırakıldığı tespit olunan vergi ve buna ilişkin ceza söz konusudur. Mükellefe hakkında cezalı vergilendirme işlemi yapıldığına dair tebligatın yapılması üzerine uzlaşma talep süreci başlar. Mükellef 30 gün içinde birer seçimlik hak niteliğinde olan; uzlaşma talebinde bulunabilir, dava açabilir veya vergiyi ödemeyi tercih edebilir. Mükellefin uzlaşma talebi üzerine ilgili vergi idaresi mükellefin uzlaşma talebini değerlendirerek uzlaşma gününü belirler. Belirlenen gün ve saatte uzlaşma görüşmeleri tarafların katılımı ile başlar.

Yasa metninden (Ek 1 madde) uzlaşmanın beyana dayalı vergiler için olmadığı anlaşılmaktadır. Mükelleflerin beyanı sonrasında (Pişmanlıkla veya yasal süresinden sonra verilen düzeltme beyanları hariç) ortaya çıkan birikmiş vergi borçları uzlaşmaya konu olamamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma talebine ancak mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları tespit edilen vergiler ve buna ilişkin cezalar konu edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda asıl olarak tarhiyat sonrası uzlaşma türü ön görülmüş olmakla birlikte yasayla Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapabilme yetkisi de verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'na yayımlanan tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğiyle mükelleflere inceleme aşamasında tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı da sağlanmıştır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmakla birlikte uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından faydalanma imkânı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesini yapan denetim mercileri bünyesinde oluşturulan kurullardan oluşturulurken, tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefin bağlı bulunduğu Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı birimler (uzlaşmanın tutarına göre bağlı olduğu vergi dairesi, vergi dairesi başkanlığı veya gelir idaresi başkanlığınca oluşturulan uzlaşma komisyonları) yetkisinde olmaktadır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına özel usulsüzlük cezaları da dâhil iken, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına özel usulsüzlük cezaları girmemektedir¹⁷. Uzlaşma komisyonlarının teşekkülü ve özel usulsüzlük cezası dışında uzlaşma süreci ve sonuçları her iki uzlaşma biçiminde de aynıdır. Bu nedenle çalışmadaki ampirik değerlendirme Türk vergi sisteminde asıl öngörülen ve daha yaygın olan tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine dayanmaktadır.

4.1. Türkiye 2007-2018 Vergi Uzlaşması Uygulama Sonuçlarının Analizi

Vergi uzlaşması görüşmeleri, vergi idaresi ve mükellef olmak üzere iki oyuncudan oluşan etkileşimli bir süreci ifade eder. Her bir tarafın nihai teklifinin karşı tarafın kazancını etkilediği uzlaşma görüşmelerine ilişkin uygulama sonuçları bu olgunun önemi ve yeri hakkında önemli bir projeksiyon

16 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10/01/1961 tarih ve 10703 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

17 GİB, (2011). Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları, Yayın No:127, s.1-5.

sunmaktadır. Bu nedenle Türk Vergi Sistemine ilişkin uygulama sonuçlarının değerlendirilebilir veriye dönüştürülmesi gerekmiştir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından faydalanarak 2007-2018 periyodunda vergi uzlaşma sayısının yıllar itibarıyla gelişimi, toplam uzlaşma talebi içinde gerçekleşen uzlaşma sayısı gibi veriler karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Uzlaşma öncesi ve sonrası tutarların belli bir periyottaki karşılaştırmalı gelişimi çalışmaya ilişkin analizin somut veriler ışığında değerlendirilmesini mümkün kılmıştır. Bu kapsamda analiz konusu dönemlerde vergi aslı ve cezalar ayrıştıırılarak her biri için gerçekleşen indirim oranları yıllar itibarıyla ele alınmıştır.

Tablo 4'de 2007-2018 yılları arasında Türkiye geneli taşra ve merkez komisyonlarının yıllar itibarıyla vergi uzlaşması sonuçları gösterilmiştir¹⁸. Söz konusu Tablo'ya göre vergi uzlaşmalarının %90'nın uzlaşmayla sonuçlandığı anlaşılmaktadır. Bu durum Türkiye'de her 10 uzlaşma görüşmesinden 9'nda uzlaşma sağlandığını göstermektedir. Uzlaşma görüşmelerinde vergi ve cezalar için ayrı teklifler sunulduğundan vergi aslı ile buna ilişkin ceza her yıl itibarıyla farklı sütunlarda gösterilmiştir. Örneğin 2007 yılında 1.437.196.000 TL tutarındaki uzlaşma konusu vergide uzlaşının sağlanması neticesinde, toplam vergi aslının %62'si oranında indirimle uzlaşa sağlanmış olup vergi aslı 545.908.000 TL'ye düşürülmüştür. Aynı yılda (2007 yılında) 1.565.552.000 TL değerindeki uzlaşma konusu cezada uzlaşının sağlanması neticesinde, toplam cezaya %97,50'i oranında indirim uygulanarak uzlaşa sağlanmış olup, vergi cezası 32.078.000 TL'ye düşürülmüştür

Uzlaşma komisyonlarınca uzlaşma konusu vergi aslına göre uzlaşma konusu cezada daha fazla indirim yapıldığı anlaşılmaktadır. Zira söz konusu inceleme döneminde (2007-2018) vergi aslında ortalama %60 indirim sağlanmışken cezada ise %97 gibi yüksek bir oranda indirim sağlandığı anlaşılmaktadır. Uzlaşmaya konu vergi ve ceza toplamı üzerinden ise ortalama %78'e varan indirim sağlandığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile uzlaşmanın taraflarından devlet, toplam alacağının %78'inden vazgeçmiş iken mükellef ödemesi gereken verginin %22'si olduğu yönündeki idare teklifini kabul ederek hesaplanan vergi ve cezanın tamamından kurtulmuştur.

Diğer taraftan 2007-2018 dönem aralığında indirim oranı ortalamasının; vergi aslında %54, vergi cezasında ise %94,6 olarak gerçekleştiği anlaşılmıştır. İncelenen dönem aralığında 2017 ve 2018 yıllarında indirim ortalamalarından önemli oranda sapmalar olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre 2017 yılında vergi aslında %33, vergi cezasında ise %85 oranında indirim gerçekleşmiş iken, 2018 yılında ise vergi aslında %15, vergi cezasında ise %83 oranında indirim gerçekleşmiştir.

Tablo 4 : Türkiye Uzlaşma Verileri Gelişimi (2007-2018)

Yıl	Talep Sayısı	Uzlaşma Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Konusu Vergi Aslı (Bin TL)	Vergi Aslında Uzlaşma (Bin TL)	Vergide İndirim Oranı (%)	Uzlaşma Konusu Ceza (Bin TL)	Cezada Uzlaşma (Bin TL)	Cezada İndirim Oranı (%)
2007	137.503	124.951	91	1.437.196	545.908	62	1.565.552	32.078	98
2008	145.621	133.050	91	1.413.458	526.161	63	1.875.078	38.443	98

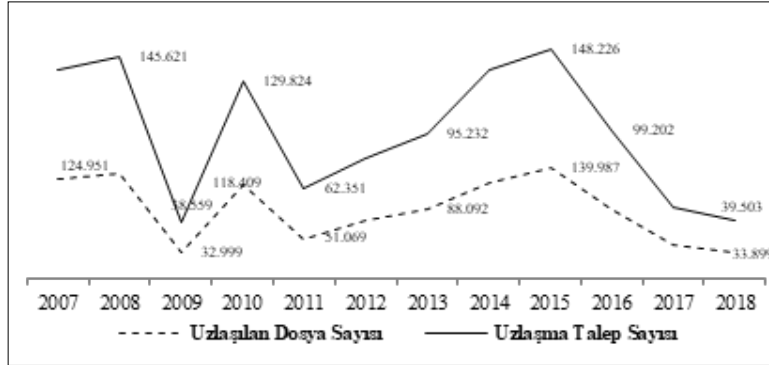
18 GİB (2020). Faaliyet Raporları 2007-2018

2009	38.559	32.999	86	701.974	353.982	50	1.072.222	33.582	97
2010	129.824	118.409	91	1.666.110	305.952	82	1.587.255	24.376	98,5
2011	62.351	51.069	82	1.129.619	140.133	88	1.616.020	11.364	99,5
2012	77.754	73.787	95	337.762	201.867	40	526.369	21.393	96
2013	95.232	88.092	93	494.246	315.616	46	652.336	30.602	95,50
2014	140.943	121.282	86	931.471	457.116	51	1.313.777	42.879	97
2015	148.226	139.987	94	1.802.638	799.642	56	2.215.336	52.446	98
2016	99.039	88.668	90	1.155.722	388.826	66	1.688.942	81.803	95
2017	46.006	43.967	90	188.535	124.631	33	316.782	45.563	85
2018	39.503	33.899	86	181.079	153.404	15	338.510	56.964	83
2007-2018 Ortalaması			89,6			54			94,6

Kaynak: GİB 2007-2018 yılları faaliyet raporları verilerinden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yıllar itibariyle toplam uzlaşma vaka sayısı ile uzlaşma sağlanan toplam görüşme sayısının gelişim eğilimini gözlemlemek için Şekil 2'den faydalanılmıştır. Tablo 1'deki toplam uzlaşma sayısının yıllar itibariyle gelişimini daha anlaşılabilir kılmak için Şekil 2'de grafiksel gösterimden faydalanılmıştır. Söz konusu şekilden de anlaşılacağı üzere 2007-2018 dönem aralığında uzlaşma sayısı dalgalı bir seyir izlemiştir.

Grafik 2 : Vergi Uzlaşması Sayısı (2007-2018)



Kaynak: GİB 2007 – 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 2'de görüldüğü üzere uzlaşma talep sayısının dip yaptığı yıllarda hem uzlaşma sayısında hem de uzlaşma tutarlarında düşüşler olmuştur. Vergi afları diye nitelendirilen ve 2009, 2011, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında uygulanan vergi yapılandırılmalarındaki yüksek katılımın uzlaşma sayısı ve tutarındaki dalgalanmaların (düşüşlerin) temel sebebi olduğu düşünülmektedir. Vergi afları ile ilgili dönemlerde vergi uzlaşmasına konu birçok kamu alacağının vergi affı kapsamına alınması neticesinde vergi uzlaşma sayısında önemli ölçüde düşüşler gerçekleşmiştir.

Tablo 5'de ise taşra ve merkez uzlaşma komisyonları 2007-2018 yılları uzlaşma sonuçları kategorize edilmiştir. Merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmayla sonuçlanan vakalarda 2007-2018 arasında

indirim ortalaması %87 iken taşra uzlaşma komisyonlarının ortalama indirim oranı %72'dir. Oniki yıllık dönem aralığında taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma oranı %90 iken, merkezi uzlaşma komisyonların uzlaşma oranı ise %68'dir. Bu duruma göre taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma oranının daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Merkezi uzlaştırma komisyonlarının indirim oranı daha yüksek olduğu halde, yani merkezi komisyonlar tarafından uzlaşma masasında taşra komisyonlarına kıyasla daha fazla indirim teklifi sunulduğu halde uzlaşma oranının taşra komisyonlarının uzlaşma ortalamasının altında kalması rasyonel görünmeyebilir. Bu durum ilk bakışta tezat gibi görünse de bunun ardında farklı bir neden yatmaktadır. Uzlaşma konusu miktar arttıkça uzlaşma oranı düşmektedir. Merkezi uzlaşma komisyonları yüksek miktarda uzlaşma taleplerinde yetkili iken taşra komisyonları nispeten düşük miktarda uzlaşmalar taleplerinde yetkilidirler. Sonuç olarak uzlaşmanın sağlanıp sağlanmayacağı hususunda uzlaşma görüşmelerine konu tutarın önemli belirleyicilerden biri olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bu durum; uzlaşma konusu miktar yükseldikçe uzlaşma oranının azaldığını, uzlaşma konusu miktar düştükçe ise uzlaşma oranının yükseldiğini göstermektedir.

Tablo 5 : Taşra ve Merkez Uzlaşma İndirim Oranları (2007-2018)

Komisyon Türü	Uzlaşma Öncesi Vergi Miktarı	Uzlaşma Sonrası Vergi Miktarı	Uzlaşma Sonucu İndirim Oranı (%)	Ortalama Uzlaşma Oranı (%)
Taşra	9.849.692	2.740.462	72	90
Merkez	16.617.163	2.148.195	87	68

Kaynak: GİB 2007-2018 Faaliyet Raporlarından faydalanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

5. Sonuç

Vergi kanunlarının vergilendirilebilir gelire uygulanması karmaşık bir süreci gerektirdiği için birçok vergi sisteminde ödenmesi gereken verginin belirlenimine ilişkin olarak mükellefler ile vergi idaresi arasında görüş farklılıklarının ortaya çıkması sıkça rastlanan bir durumdur. Hukuk devleti ve demokratik yönetim yaklaşımlarının önemli bir yansıması olarak vergi sistemlerinde yer bulmaya başlayan alternatif uyuşmazlık teknikleri ile taraflara doğrudan iletişim ve müzakere olanağı sağlanarak bu tür uyuşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeksizin çözümü sağlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin alternatif çözüm yöntemlerinin yıllar itibarıyla vergi sistemlerinde uygulama alanı genişlemiştir. Bu genişlemenin ABD'de sınırlı kaldığı ve ancak Türkiye dahil Avrupa Fransa ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde yaygınlaştığı anlaşılmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının iki taraflı görüşmelerle çözülmesi hem mahkemelerin iş yükünü azalmış hem de tarafların karşılaşacakları belirsizlikleri (yargılama sürecinin uzun ve belirsiz olması nedeniyle) ortadan kaldırmıştır.

Türkiye uygulaması ile karşılaştırıldığında gerek ABD gerekse Birleşik Krallık vergi sistemlerinde mükellefin ve vergi idaresinin karşılıklı pazarlığına dayanan müzakere temelli uzlaşma söz konusu değildir. Değerlendirme ilgili komisyonlarda dosya üzerinden yapılmaktadır. Bununla birlikte gerek Birleşik Krallık gerekse ABD vergi sisteminde uzlaşma yaygın bir uygulama niteliğinde değildir.

Zira ABD'deki uygulamada uzlaşma sadece ödeme güçlüğü içinde bulunan vergi mükelleflerinin toplam vergi borcunu ödenebilir düzeye çekme şeklindedir. Dolayısıyla ABD sisteminde vergi uzlaşması Avrupa ve Türkiye uygulamasında olduğu gibi ihtilafli vergilendirme işlemlerinin çözümü işlevine yönelik bir müessese değildir. İhtilafli vergilendirme işlemleri ancak dava yolu ile çözümlenebilmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kararları gerek idare gerekse mükellef için bağlayıcıdır. Bunun tek istisnası Fransadaki uygulamadır. Fransa'da uzlaşma komisyonu kararlarına vergi idaresinin uyma zorunluluğu bulunmadığı gibi, dava yolundan önce uzlaşma yoluna gitmek zorunludur. Ancak Türkiye'de uzlaşma komisyonu kararları kesin ve bağlayıcıdır.

Türkiye'de diğer ülkelere kıyasla vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif çözüm kanallarının (vergi uzlaşması) kullanılmasının daha yaygın olduğu anlaşılmıştır. Çeşitli ülkelere ilişkin alternatif vergi uyuşmazlığı uygulama sonuçlarının incelenmesi sonucunda; 2015 yılı itibarıyla Türkiye'de uzlaşma vakası 148.226 iken bunların 139.987'nin (%90'nun) uzlaşma ile sonuçlandırıldığı, ABD'de uzlaşma vakasının 63.000, uzlaşma oranının ise %42, Birleşik Krallık'ta ise 34.144 ve %52 olarak gerçekleştiği anlaşılmıştır.

Ayrıca vergi uzlaşması Birleşik Krallık ve ABD'de işlem dosyası üzerinden değerlendirilirken Türkiye'de ve Fransa'da mükellef ve vergi idaresinin bir araya geldiği uzlaşma görüşmesinde bir nevi pazarlık söz konusudur. Uzlaşma görüşmeleri tek oturumluk görüşmelerdir. Oturum sonucunda uzlaşmanın sonuçlanması kesindir. Ancak Birleşik Krallık ve ABD uygulamasında uzlaşma tekliflerinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması daha uzun sürmektedir. Uzlaşma değerlendirme sürecinin uzamasının bir sonucu olarak ortaya çıkan göreceli belirsizliklerin gecikme maliyetini artırdığı söylenebilir. Bu nedenle gecikme maliyetinin Birleşik Krallık ve ABD uzlaşma sistemlerine göre Türkiye ve Fransa uzlaşma sistemlerinde daha düşük olduğunu belirtmek mümkündür.

Vergi uzlaşmasını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinden de anlaşılacağı üzere Türkiye'de vergi uzlaşmasıyla tartışmalı vergilendirme işlemlerinin mükelleflerle karşılıklı diyalog temelli çözümü amaçlanmıştır. Ancak uygulamada bu sürecin bir nevi hak doğuran matbu indirim prosedürü olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Farklı ülke uygulamalarına ilişkin ampirik sonuçlar bu durumu doğrular niteliğindedir. Zira 2017/2018 döneminde Birleşik Krallık'ta vergi uzlaşma komisyonlarınca mükelleflerin haklı görüldüğü 14.992 vergilendirme işlemi geri alınarak iptal edilmiş iken aynı dönemde Türkiye uygulamasında vergi uzlaşma görüşmelerinde bu yönde vergilendirme iptallerinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Türkiye vergi sisteminde vergi uzlaşması ile sadece vergide indirim imkânı sağlanmakta olup haksız veya hukuksuz olduğu tespit edilen vergilendirme işlemlerinin komisyonlarca iptali sağlanamamaktadır.

Türkiye'de vergi uzlaşmasının etkinliğini azaltan unsurlardan biri de uzlaşma tekliflerindeki aşırı standardizasyondur. Uzlaşma komisyonlarının görüşmelerdeki tekliflerini sınırlandıran her hangi bir yasal engel olmadığı halde uzlaşma komisyonlarınca bu yetkiler tam olarak kullanılamamaktadır. Uzlaşma görüşmelerindeki indirim teklifleri teamüllere göre belirlenmekte olduğu için bu durum komisyonların etkinliğini sınırlamaktadır. Oysa ki uzlaşma komisyonlarının her uzlaşma görüşmesine konu olayın gerçek mahiyetini esas alarak teklif ve değerlendirmelerde bulunması

gerektiği gibi uzlaşmaya konu hukuksuz vergilendirme işlemlerini terkin yetkileri bulunmalıdır. Uzlaşmaya konu vergilendirme işleminin hukukiliği, vergi mükellefinin ödeme gücü, iyi niyetliliği gibi her bir mükellefe özel unsurların uzlaşma görüşmelerinde dikkate alınması gereklidir.

Kaynakça

- BAUER, A. K. (2017). Assessing the Market Reaction to Unfavorable Tax Settlements: Using Textual Analysis to Categorize Ambiguous Disclosure, National Bureau Of Economic Research(29).
- DEBACKER, J. B. (2015). Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit. *Journal of Law and Economics* s 58 (2): 291–324.
- DURMUŞ, N. K., (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği, *İzmir İktisat Dergisi*, 34(1): 49-73
- FİNLEY, A. R. (2017). The impact of large tax settlement favorability on firms' subsequent tax avoidance, *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 110: 35.
- GEMMELL, N. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: evidence from random taxpayer inquiries, *National Tax Journal*, 65 (1): 33-58.
- GİB (2011). Vergi Dairesince Yapılan Tarhiyatlarda İdari Başvuru Yolları, 127.
- GİB (2019). Faaliyet Raporları (2007-2018). <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 06.06.2020)
- HMRC (2019). HMRC Annual Report and Accounts 2017/2018.
- HMRC (2019). Compliance checks series – CC/FS21.
- IRS (2016). Topic No. 204 Offer in Compromise. <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>. (Erişim Tarihi 20.11.2019)
- IRS. (2017). IRS Data Book , Offers In Compromise. IRS Data Book 2016, 39.
- IRS. (2019). Offer in Compromise. Form 656-B(8), s. 3-26.
- JACQUOT, N. ve diğerleri (2018). Tax litigation in France: Overview, *Practical Law*. <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624> (Erişim tarihi: 20.09.2019)
- LI, W. P. (2019). The determinants an consequences of tax audits: some evidence from China. *Journal of American Taxation Association*, 41(1).
- MİNİSTÈRES De Le'Économie Et Des Finances. (2018). Le médiateur des ministères économiques et financiers, Rapport 2018. https://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport-mediateur-2018.pdf
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10/01/1961 tarih ve 10703 Sayılı T.C. Resmi Gazete).

Extended Abstract

The emergence of tax disputes between taxpayers and tax administration is a common case. Tax disputes are often resolved by independent courts. However, such disputes cause an indefinite process for all actors which negatively affects financial planning and increase the workload of the courts. Therefore, it is important and necessary to apply alternative non-jurisdiction solution methods for tax disputes.

Alternative dispute resolution methods are successfully applied in many tax systems. The tax compromise application in Turkish tax system and offer in compromise procedure in US tax system are non-jurisdiction solution methods of tax disputes. The bilateral taxation procedures are also implementing in the continental Europe such as alternative dispute resolution in United Kingdom and arbiter in France. The application area of alternative solution methods for tax disputes has expanded over the years. While this expansion remains limited in the United States it has become widespread in European countries such as France, United Kingdom and Turkey.

In Turkey, the number of cases that resolved with alternative dispute resolution methods is higher than the other countries like USA, UK and France. In 2015, While 139.987 tax dispute case resolved with tax reconciliation application in Turkey, it is 63.000 in United State of America and 34.144 in United Kingdom.

There are some differences on application of alternative tax dispute resolution methods in different countries . For example, in France tax systems, commissions have the authority to cancel the tax that subject to dispute. However, in Turkey tax systems, reconciliation commissions do not have the authority to cancel the tax that subject to dispute. However in Turkey tax system the reconciliation commissions have authority to deduct tax.

There is no mutual negotiation in alternative solution practices in the US and UK tax systems. So the evaluation is done through the file in the relevant commissions. However, reconciliation is not common practice in both the UK and the US tax system. Because, in the practice in the USA, reconciliation is only in the form of increasing the total tax debt of the taxpayers who have difficulty in payment to the level of payment. Thus, the US tax system does not represent a compromise in solving the contentious taxation in the application process as well as Europe and Turkey.

But in Turkey and France tax systems mutual negotiation is the basis of alternative solution management. Tax administration and tax payer's mutual meetings are an important fundamental element. Verbal bargaining offers are available during these meetings. In this meetings parties aims to increase their profits by trying to demonstrate its rightness.

In Turkey tax system conciliation before assessment is the only alternative solution management. This process has to be before assessment of tax. Acrued taxes are not be within the scope of tax settlement conciliation before assessment. But vice versa in the US tax system. There isn't any alternative solution management before assessment of tax In US tax system. For this reason, there

are two basic strategies for paying and filing lawsuits for US taxpayers. But in Turkey tax system before assessment of tax process tax payers have three basic strategies such as compromise, paying taxes and filing lawsuits.

Reconciliation in the US tax system is not common practice. With a compromise in the US tax system it is aimed to reduce the total tax debt of the tax payers, who have difficulty in payment. Thus, the offer in compromise in US tax system is not applied for resolving tax disputes solution such as in Europe and Turkey. As a result, it is possible to say that the compromise in the US tax system is not an alternative dispute resolution method.

There is an interactive process on tax reconciliation and primary objective of the actors is utility maximization. It is realized by bargaining meeting of the taxpayers at a determined date and time. In these meetings, after the mutual offers of the parties there are two basic options such as compromise or disagreement.

One of the factors that reduce the effectiveness of the tax settlement in Turkey is excessive standardization of compromise proposals. Although there is no legal obstacle limiting the offers of negotiating commissions, these powers cannot be fully used by the negotiating commissions. The discount offers in the negotiations are determined according to the precedents. So this kind of discounts limits the effectiveness of the commissions. However, reconciliation commissions should make proposals and evaluations based on the true nature of the event subject to each negotiation meeting. The reconciliation commission should be able to abandon payable tax when it is necessary. The legal aspects of the taxation process subject to consensus, the taxpayer's solvency and the goodwill intent should be taken into account by the reconciliation commissions in Turkey