

**Türkiye'de Vergi İdaresinin İl Bazında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci
Açısından Teknik Etkinliği**
*Technical Efficiency of Tax Administration in Turkey in terms of
Reconciliation Process on the Basis of Provinces*

Sibel AYBARÇ

Dr. Öğr. Üyesi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye
Bölümü, sibel.aybarc@cbu.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9756-4923>

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:
Geliş: 14 Ocak 2019
Düzeltilme Geliş: 6 Mart 2019
Kabul: 7 Mart 2019

Anahtar Kelimeler:
Vergi İdaresi, Tarhiyat Sonrası
Uzlaşma, Uzlaşma Komisyonları,
Veri Zarflama Analizi, Teknik
Etkinlik, Türkiye

© 2019 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Vergi idaresinin etkinliğini belirleyen çok sayıda unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar vergi yapısı, vergi tekniğinin netliği, güncel mevzuat, vergi teşkilatının iyi örgütlenmesi, vergi idaresinin performans esasına dayandırılması, idare-mükellef/yükümlü ilişkilerinin geliştirilip, mükellef odaklı anlayışın benimsenmesi şeklinde sıralanabilir. Bu noktada, idare-mükellef arasında yaşanması muhtemel uyumsuzlukların yargı organına gidilmeksizin, barışçıl çözüm yolu ile giderilmesini sağlayan tarhiyat sonrası uzlaşma işlemi de önem arz etmektedir. Bu çalışma, tarhiyat sonrası uzlaşma özelinde etkin vergi idaresinin oluşturulması için Türkiye'de 2013-2017 yılları arasında (Ağrı, Ardahan, Kilis ve Şırnak hariç) 77 il bazında uzlaşma komisyonlarının teknik etkinliğini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Uzlaşma kurumunun hukuki ve felsefi eleştirilerinin ötesinde, salt idari işlem olarak ele alındığı bu çalışmanın analiz bulgularına göre, 2013 yılında 7, 2014 yılında 11, 2015 yılında 9, 2016 yılında 13 ve 2017 yılında 12 il etkin çıkmıştır. Analiz kapsamındaki illerde vazgeçilen vergi ve ceza miktarları/oranları farklılık gösterse de, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sürecini ne derecede teknik anlamda etkin sonuçlandırdığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

ARTICLE INFO

Article History:
Received: 14 January 2019
Received in revised form: 6
March 2019
Accepted: 7 March 2019

Keywords:
Tax Administration,
Reconciliation, Reconciliation
Commissions, Data Envelopment
Analysis, Technical Efficiency,
Turkey

© 2019 PESA All rights reserved

ABSTRACT

There are many factors determining the efficiency of tax administration. These factors can be listed as tax structure, clarity of tax technique, current legislation, good organization of tax governance, based on the performance of the tax administration, improvement of the tax administration - taxpayer relations, adoption of a taxpayer-focused approach. Herein, reconciliation action, which enables the settlement of the disputes between the administration and the taxpayers through peaceful solution without going to the judicial body, is also important. In order to establish effective tax administration in terms of reconciliation specifically, this study aims to determine the technical efficiency of reconciliation commissions on the 77 basis provinces in Turkey (Ağrı, Ardahan, Kilis ve Şırnak excluding) between the years 2013 and 2017. According to the findings of this study which take over the reconciliation as only administrative action beyond its legal and philosophical criticism, 7 provinces in 2013, 11 provinces in 2014, 9 provinces in 2015, 13 provinces in 2016 and 12 provinces in 2017 were effective. Although the tax and penalty amounts/ratios waived differ in the provinces covered by the analysis, study tried to determine to what extent effective technically the reconciliation commissions concluded the reconciliation process.

GİRİŞ

Küreselleşme sürecinde devlet anlayışında yaşanan değişim, bir bütün olarak kamu kesiminde tutumluluk, verimlilik, saydamlık ve etkinlik arayışlarını gündeme getirmiştir. Genellikle verimlilik ve etkinlik kavramları birbirini yerine kullanılmaktadır. Ancak etkinlik, verimlilikten daha geniş ve kapsayıcı bir kavramdır. En genel ifade ile etkinlik, kıt kaynakların kurum amaçlarına uygun olacak şekilde optimum düzeyde kullanılmasını ifade etmektedir.

Multi-disipliner bir kavram olan etkinlik, kamu maliyesi açısından "kaynak tahsisi" ve "vergi ile maliye politikasında öngörülen amaçlara ne ölçüde ulaşılabileceği (Nadaroğlu, 1987: 2)"ni ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında kamu kesiminde, "verimlilik" ve "etkinlik" kavramları idarenin başarı ölçütü olarak kabul görmektedir. Kamu idarelerinin başarı ölçümünde, kamu kesiminin karakteristiği dolayısıyla verimlilikten ziyade etkinlik arayışları daha kapsayıcı ve sağlıklı sonuçlar vermektedir (Gerçek, 2002: 14). Nitekim verimlilik, kamusal faaliyetlerin fayda ve maliyetlerinin yalnızca nicel birim cinsinden ölçülebildiği durumlarda söz konusu olmakta, etkinlik ise kamusal faaliyetlere ilişkin çıktı ve faydanın parasal değerlerle ölçülemeyen durumlarda ve tüm kamu kesimi açısından söz konusu olmaktadır (Falay, 1997: 21).

Vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişki, kamu idaresinin etkinliğini belirleyen faktörler arasında yer almaktadır. Nitekim, vergilendirme sürecinin doğası gereği, taraflar arasında zaman zaman uyumsuzluk yaşanmaktadır. Bir taraftan devletin artan kamusal hizmet sunma yükümlülüğü çerçevesinde özellikle daha fazla vergi geliri tahsil etme çabası, diğer taraftan yükümlülerin vergi sonrası kullanılabilir geliri arttırma amacıyla daha az vergi ödeme çabası taraflar arasında uyumsuzluklara neden olmaktadır. Söz konusu uyumsuzluklar, Türk vergi sisteminde yer alan çeşitli idari ve adli çözüm yolları ile giderilmektedir.

Artan ekonomik faaliyetlere paralel olarak vergi uyumsuzlukları sayısının da artması, yargısal çözüm sürecini geciktirmektedir. Oysaki vergilendirmede verimlilik ilkesi çerçevesinde devlet, olması gereken tutardan az, ancak zamanında toplanan vergiyi, olması gereken tutarda, ancak gecikmeli olarak toplanan vergiye tercih etmektedir. Bu noktada devlet, vergi toplama işleminden kaynaklanan uyumsuzlukların yargı yoluna gidilmeksizin, idari aşamada (uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, tecil, pişmanlık ve ıslah gibi) çeşitli müesseseler getirerek, barışçıl yollarla çözümünü mümkün kılmıştır (Yılmaz, 2009: 321; Eroğlu ve Eftekin, 2015: 235).

Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yolları arasında uzlaşma müessesesi, yaygın kullanıma sahiptir. Özellikle işini büyütme isteyenlerin, vergi idaresi ile aralarındaki uyumsuzlukları çözüp, hemen yatırımlarını arttırma niyetleri, ülke ekonomisini doğrudan etkileyeceği için uzlaşmanın önemi gittikçe artmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 493).

Uzlaşma müessesesi, Türk Vergi Mevzuatına girdiği 1963 tarih ve 205 sayılı Kanun'dan (Dipnot ile Resmi Gazete tarihi ve sayısı belirtilsin) itibaren günümüze değin, çeşitli yasal kurumsal düzenlemelere konu olmuş, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ek tarhiyat öncesi uzlaşma süreci getirilmiş ve bu çerçevede eleştirel etkilerinin azaltılması amaçlanmıştır.

Çalışma, vergi idaresinin tarhiyat sonrası uzlaşma işlemi bakımından il düzeyinde teknik etkinlik analizini amaçlamakta, bu nedenle izleyen bölümlerde tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemine odaklanmaktadır. Vergi idaresinde etkinlik sorunsalı ve bu amaçla tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamının detaylı olarak ele alındığı çalışmada, Türkiye'de 77 ilin 2013-2017 yılları arası Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları verilerinden yararlanılarak, Veri Zarflama Analizi (VZA) gerçekleştirilmiştir. Analiz bulguları çerçevesinde, vergi idaresinin il bazında tarhiyat sonrası uzlaşma işlemi açısından teknik etkinlik düzeylerine yer verilmektedir. Bu noktada çalışma, literatürde vergi idaresince gerçekleştirilen tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinin idari etkinlik tartışmalarına, ampirik analiz ile katkı sağlamaktadır.

1. Vergi İdaresinde Etkinlik

Etkinlik ve verimlilik, idarenin başarı ölçütleri olarak kabul görmektedir. Etkinlik, çıktıları mümkün olan tüm ekonomik ve siyasal yollardan maksimize etmekte çabasında iken, verimlilik

etkinliğin öğelerinden yalnızca birini temsil etmektedir. Ayrıca etkinlikle amaçlanan çıktı maksimizasyonu, etkinliğin yanı sıra verimliliği de arttırmaktadır (Falay, 1997: 21).

Vergi idaresinde etkinlik, belirli kaynak/ödenek harcaması ile maksimum vergi gelirinin elde edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Ancak günümüzde vergi idaresinin geleneksel etkinlik anlayışı değişime uğrayarak, mükellef odaklı olacak şekilde evrilmiştir. Çağdaş anlayış çerçevesinde vergi idaresi ve denetimde etkinlik, "en az maliyetle en fazla gelir toplamak" yerine, "kaliteli hizmet, verimli ve nitelikli çalışma" olarak kabul görmüştür (Gerçek, 2002: 18).

Kamu yönetiminde sonuç odaklı anlayışın benimsenmesi üzerine etkinlik, kamusal faaliyeti yerine getiren idarenin önceden belirlemiş olduğu amaç ve hedefleri faaliyet sonrası hangi ölçüde başardığı ile belirlenmektedir (Beşel, 2017: 70).

Bu çerçevede, vergi idaresinin etkin işleyişi, adil vergi yapısı, vergi tekniğinin netliği, güncel mevzuat, iyi örgütlenmiş vergi yönetimi, kaliteli hizmet sunumu, performans odaklılık, mükelleflerin özel ihtiyaçlarına çözüm üretme, vergiye gönüllü uyumun arttırılmasında kendisini göstermektedir (Gerçek, 2002: 19-28). Vergiye gönüllü uyumun arttırılarak, etkin vergi idaresi sağlanması amacıyla vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla, idare ile mükellef arası uyumsuzlukların yargıya intikal ettirilmeden, barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmasına imkan sağlayan tarhiyat sonrası uzlaşma işleminin, objektif ve etkin işleyişi önem arz etmektedir.

2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarını, karşılıklı görüşme, müzakere, pazarlık ve ikna süreci çerçevesinde çözüme amacına hizmet eden uzlaşma müessesesi, ülkemizde yaygın olarak uygulanmaktadır. Uzlaşma, Türk vergi mevzuatında 1963 tarih ve 205 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na (VUK) eklenerek, yerini almıştır. 205 Sayılı Kanun'un gerekçesinde, uzlaşma müessesesinin getiriliş nedeni aşağıdaki ifade ile açıklanmıştır:

"...Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin tahfif ederek (hafifleterek) ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur.

Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek (ortaya çıkacak) ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır."

Vergi mevzuatı kapsamında açıkça tanımına rastlanılmayan uzlaşma kavramı, Danıştay Yedinci Dairesi tarafından "mükellef ile vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin işlemler ve bu işlemlerden doğan vergi matrahı ile ilgili iddia ve taleplerinin bir kısmından, anlaşma yoluyla, karşılıklı olarak vazgeçmeleri ve bu suretle aralarında doğmuş ya da doğacak vergi uyumsuzluğunu, yargı yoluna başvurmaksızın sona erdirmeleri" ifadesi ile tanımlanmıştır (Gültekin, 2016: 579).

İlk yasal düzenleme kapsamında tarhiyat sonrası aşamada yalnızca re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyatlar ile bunlara bağlı olarak kesilen cezalar için uygulanması öngörülen uzlaşma müessesesi, 1985 tarih ve 3239 Sayılı Kanun (Dipnot ile Resmi Gazete tarihi-sayısı) ile tarhiyat öncesi aşamada da uygulanır hale gelmiştir. "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" olarak adlandırılan bu yöntem ile vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan, yükümlü ile idare arasında anlaşılabilirlik imkanı sağlanmıştır. Söz konusu yasal düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki uzlaşma yöntemi uygulanır hale gelmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma idare tarafından tanınan bir hak iken, tarhiyat sonrası uzlaşma kanuni bir hak olarak kabul görmektedir (Yavaşlar, 2008: 311-312).

Tarhiyat sonrası uzlaşma yöntemine ilişkin yasal temeller, VUK'nın Ek 1. maddesi kapsamında "uzlaşma" ifadesi ile aynı başlık altında açıklanmıştır.

2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamı

VUK Ek 1. maddesine göre, yükümlü tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare ile vergi yükümlüsü uzlaşma yoluna gidebilir.

Uzlaşma, yükümlünün isteği doğrultusunda başlayan bir süreçtir. Nitekim idare, yapmış olduğu idari işlem üzerine, kendiliğinden uzlaşma yoluna gidemez (Bayraklı, 2009: 143).

Danıştay, ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere dayalı olarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergileri de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına almaktadır. Gerekçe olarak ise ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin dava konusu olma özellikleri gösterilmektedir (Gültekin, 2016: 581).

İlgili Kanun maddesine göre, uzlaşmaya konu olan verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi söz konusu ise uzlaşma, yalnızca toplam matrah farkının bu bölümüne denk eden vergi kısmı için de uygulanabilmektedir. Vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde yükümlünün talebi üzerine başlatılacak tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilecek vergi, resim ve harçların tespiti, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenmektedir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için gerekli yönetmelik ise İçişleri Bakanlığı'nın görüşü alınarak, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından çıkarılmaktadır.

Uzlaşmaya gidilebilecek durumlar, VUK Ek 1. maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır. Bu kapsamda;

mükellef veya ceza muhatabının, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememelerinden dolayı vergi ziyasına neden olduklarını ileri sürmeleri durumunda,

mükellef veya ceza muhatabının, VUK'un 369. maddesinde belirtilen (yetkili makamlar tarafından mükellefe yazı ile yanlış açıklama yapılması veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin içtihadın değişmesi) gerekçelerle, yapılan tarhiyatın yazılı yanılmadan kaynaklandığını ileri sürmeleri durumunda,

mükellef veya ceza muhatabının, yapılan tarhiyatta VUK'un 116., 117. ve 118. maddelerinde yazılı vergi hatası, hesap hatası ve vergilendirme hatalarına istinaden ve bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu iddiasını ileri sürmeleri,

mükellef veya ceza muhatabının, yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunu ileri sürmeleri durumunda uzlaşmaya başvurulabilmektedir.

2.2. Uzlaşma Komisyonları

İdare ile yükümlü arasında gerçekleşecek tarhiyat sonrası uzlaşma süreci, vergi idaresi adına hareket ederek, irade beyanında bulunan uzlaşma komisyonları eliyle yürütülmektedir. Bu bağlamda, uzlaşma komisyonları tarafından usulüne uygun olarak alınan her karar, vergi idaresini bağlayıcı nitelik arz etmektedir (Karakoç, 2015: 61-65).

Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi amacıyla üçer kişilik uzlaşma komisyonları kurulması öngörülmüştür. Söz konusu komisyonlar, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 6. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, vergi dairesi müdürlükleri ile bağlı vergi dairesi durumundaki mal müdürlüklerinde faaliyet göstermektedir. İlgili komisyon, vergi dairesi müdürlükleri bünyesinde vergi dairesi müdürü başkanlığında, vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen vergi dairesi müdür yardımcıları ve bir şef veya gelir uzmanından; bağlı vergi daireleri bünyesinde ise malmüdürü başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya bir memurdan oluşmaktadır.

□ Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulan bu komisyon, defterdarın veya vekaleten defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.

□ Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, vergi dairesi başkanı veya vekaleten grup müdürü başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri veya müdürlerden oluşmaktadır.

□ Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşaviri başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşmaktadır. İlgili Komisyon, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları'nın uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulmuştur.

□ Merkezi Uzlaşma Komisyonu, yukarıda belirtilen mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanı'nın başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanı'ndan oluşmaktadır.

VUK Ek 1. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nı uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en yüksek vergi miktarı konusunda yetkilendirmiştir. Bakanlık, bu yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu genel tebliğler ile uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını belirlemektedir. Bu konuda son yasal düzenlemeler olan 372 ve 393 sıra nolu VUK Genel Tebliğleri kapsamında, 2.000.000 TL'ye kadar olan uzlaşma talepleri "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu"; 2.000.001 TL - 3.000.000 TL arası uzlaşma talepleri "Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu"; 3.000.001 TL'yi aşan uzlaşma talepleri ise "Merkezi Uzlaşma Komisyonu" tarafından değerlendirilmektedir (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 236).

2.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: Sosyo-Ekonomik ve Hukuki Etkileri

Vatandaş ile hazineyi işbirliğine davet eden ve bu işbirliğini fiilen sağlayan modern müessese olarak tanımlanan uzlaşma, idare açısından vergi alacağıın gecikme ve yargı kararları nedeniyle değer aşınmasını önlerken, yükümlü açısından yargı sürecinin uzun ve maliyetli olması nedeniyle masraf artışını da önlemektedir. Serbest iradeye dayanarak başlatılan tarhiyat sonrası uzlaşma süreci, vergi miktarı veya buna bağlı vergi cezaları üzerinden anlaşılan miktarda ödemenin kabul edilerek, vergi uyuşmazlıklarının ortadan kaldırılması esasına dayanmaktadır. Bu durumda uzlaşma, idare açısından taviz müessesesi olarak algılanabilmektedir (Aliefendioğlu,1971:46-47).

Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmeleri sonucunda, tarafların karşılıklı anlayış ve ödün ile uzlaşmaları, vergiye gönüllü uyumun tesisi ve arttırılmasını sağlamaktadır (Karakoç, 2017: 84). Söz konusu görüşmeler sonucunda, uzlaşma sağlanamasa dahi yükümlüler yasal prosedür ve işlemler hakkında bilgi edinmekte, benzer hataları tekrarlamamak adına kendilerine ders çıkarmaktadır. Taraflar arası görüş farklılıklarının dile getirildiği bu müzakere sürecinde, karşılıklı güven tesis edilmekte ve yükümlü psikolojisi süreçten olumlu etkilenmektedir (Tosuner ve Özcan: 1989: 60).

Pazarlık, ikna ve taviz esasına dayanan tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinde idarenin üstünlüğü ilkesi uygulanmamaktadır. Bu süreçte başarı, ancak idarenin üstünlüğü ile katı kurallara aşırı bağlılık anlayışından uzaklaşıldığı oranda sağlanmaktadır (Aliefendioğlu, 1971: 61).

Uyuşmazlık konusu tarhiyat veya ceza miktarı tamamen ortadan kaldırılabilir gibi kısmen de ortadan kaldırılabilir (Bayraklı, 2017: 76). Son beş yıllık tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları incelendiğinde, vazgeçilen vergi ve ceza oranlarının mükellefin lehine olacak şekilde değiştiği görülmektedir (Tablo 1).

Tablo 1: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucu Vazgeçilen Vergi ve Ceza Oranı (%)*

	Vazgeçilen Vergi Oranı	Vazgeçilen Ceza Oranı
2013	9.37	91.23
2014	12.25	90.20
2015	11.25	90.25
2016	26	85.17
2017	13.57	82.77

* Gelir İdaresi Başkanlığı'nca (GİB) yayınlanan 2013-2017 yılları faaliyet raporlarından yararlanarak, yazar tarafından hazırlanmıştır.

Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları yasal düzenlemelerle belirlenmekte iken, komisyonlar tarafından uzlaşılabilir en çok vergi ziyayı cezası miktarı yasal düzenlemelerle belirlenmemektedir. Bu durum ise uygulamada, uzlaşma komisyonlarının sınırsız ceza uzlaşmasına gidebilmesine imkanımkan sağlamaktadır (Candan, 2006: 300).

Uzlaşma müessesesi, sınırsız uygulanması durumunda vergileme ilkeleri bakımından önemli paradoksu da beraberinde getirmektedir. Şöyle ki; uzlaşma ile yükümlünün kişisel durumu dikkate alınarak, idare takdiri ve hoşgörüsü çerçevesinde tahsil edilecek vergi ve ceza miktarının önemli bir kısmından vazgeçme özelliği, bir taraftan vergilemede eşitlik, mali güce göre vergi ödeme ve kanunilik ilkelerini zedelerken (Aliefendioğlu, 1978: 4); diğer taraftan vergilemede verimlilik ilkesine hizmet etmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma Anayasa'nın 10. maddesinde ifade edilen eşitlik ilkesini zedelemekte, kanun önünde eşit olan iki yükümlüden birisinin uzlaşmaya giderek, daha az vergi ödemesi sonucunu doğurmaktadır (Tosuner ve Özcan, 1989: 60). Yine benzer durumdaki iki yükümlünün de uzlaşmaya başvurması, ancak birisinin uzlaşmaya varırken, diğerinin uzlaşmaması da Anayasa'nın eşitlik ilkesini zedeleyici etkiye yol açmaktadır (Öncel ve diğ., 2016: 175).

Vergi konusunda, idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ancak idare, tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinde gerçekleştirdiği "idari sözleşme" çerçevesinde vergi borcunun aslı ve buna bağlı vergi cezasından da feragat etmektedir. Bir suç ve ceza anayasal olarak yetkili organlarca affedilmesi gerekmekte iken; vergi suç ve cezası, idarenin takdiri ile indirilebilmektedir. Bu da vergi suç ve cezasının gerçek anlamda ceza hukuku suç ve yaptırımları değil, idari suç ve yaptırımları olarak algılanmasına sebep olmaktadır (Öncel ve diğ., 2016: 175).

Vergi ve vergilendirme süreci geniş perspektiften ele alındığında, esas itibariyle ekonomik bir süreç olmasına karşın; felsefi açıdan toplumsal ve siyasal bir süreç olduğu görülmektedir (Erol, 2011: 24). Gerek vergi ve ceza indirimlerinin subjektifliği, gerekse siyasal güdü ile özellikle merkez illerde faaliyet gösteren vergi idaresi aktörleri tarafından büyük ölçekli mükelleflere, diğer illerde faaliyet gösteren vergi idaresi aktörlerinin yerel yükümlülere uyguladıkları indirimlere nazaran çok da adil olmayan indirimler yapılabilmesi söz konusu olmaktadır.

3. Ampirik Analiz

Çalışmada temel amaç, vergi idaresinin tarhiyat sonrası uzlaşma süreci bakımından Türkiye'de 2013-2017 döneminde il bazında etkinliğini analiz etmektir. Tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinin eleştirel noktalarının varlığı kabul edilerek, yalnızca idarenin mevcut potansiyeli çerçevesinde uzlaşma sonucu teknik anlamda etkinlik analizi gerçekleştirilmek istenmektedir. Bu amaçla, çıktı odaklı (BCC modeli) ve ölçeğe göre değişken getiri (Variable Return to Scale-VRS) tipi zarflama yüzeyinin tercih edildiği VZA'dan yararlanılmıştır. Çalışmada, Frontier Analyst paket programı kullanılarak, il bazında vergi idaresi teknik etkinlik sonuçları elde edilmiştir.

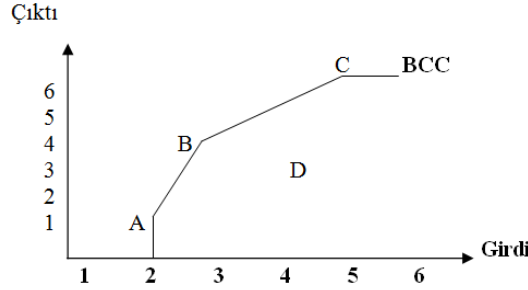
3.1. Metodoloji: Veri Zarflama Analizi

VZA, birbirine benzer karar birimlerinden oluşan gözlem kümesinde, mal ya da hizmetin üretim sürecinde en iyi performansı tespit etmekte ve en iyi performans gösteren karar birimlerinden oluşan etkin sınırı biçimlendirmektedir (Şekil 1). A, B, C ve D karar birimlerinden oluşan gözlem kümesinin analizi sonucu, etkin karar birimlerinden (A, B, C) oluşan sınır belirlenmekte ve etkin olmayan karar birimini (D) kapsamına almaktadır. Etkin olmayan karar biriminin (D), etkin

sınıra ulaşabilmesi için etkin karar birimlerine (ki referans birimlerdir - A, B, C) göre potansiyel iyileştirme oranları hesaplanmaktadır.

VZA ile hesaplanan etkinlik görecelidir. En iyi performansa sahip karar verme birimi tam etkinlik sonucu olan 100 değerine sahip iken, etkin olmayan karar verme birimlerinin performansı, en iyi performansa göre 0 ile 99.9 arasında değişmektedir (Ramanathan, 2003: 25-26).

Şekil 1: BCC Modellerinde Üretim Sınırı



Kaynak: Cooper ve diğ., 2006.

Farklı birimlere sahip çok sayıda girdi ve çıktının söz konusu olduğu durumlarda, teknik etkinliği ölçme imkanı veren VZA, özel sektör başta olmak üzere (finans, bankacılık, tarım, taşımacılık gibi), eğitim, sağlık gibi hem kamu, hem de özel sektör tarafından sunulan hizmetlerde, bunun yanı sıra özellikle kamu sektörü ve makro-ekonomik performansa ilişkin etkinlik ölçümlerinde yaygın olarak kullanılmaktadır (Tavares, 2002).

3.2. Değişkenler ve Kısıtlar

Çalışmada, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayınlanan faaliyet raporlarından yararlanarak, Türkiye’de 77 il bazında faaliyet gösteren uzlaşma komisyonlarının 2013-2017 yıllarına ait verileri kullanılmıştır. Analize, Ağrı, Ardahan, Kilis ve Şırnak illeri veri noksanlığı nedeniyle dahil edilmemiştir.

Analizde faal mükellef sayısı, uzlaşma yapan kurum sayısı (uzlaşma komisyonları), uzlaşma için başvuru dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi tutarı ve ceza tutarı girdi değişkeni olarak, başvuru dosyalarında uzlaşma oranı, vergi miktarında uzlaşma oranı ve ceza miktarında uzlaşma oranı çıktı değişkeni olarak belirlenmiştir. İlgili dönemde uzlaşma komisyonları sayısı, 77 il için GİB faaliyet raporlarında belirtilen "vergi daireleri ve bağlı vergi daireleri (mal müdürlükleri bünyesinde) toplamı"ndan elde edilmiştir. Uzlaşma yetkisine sahip vergi dairesi başkanlıkları da 29 il ve 30 hizmet noktasında faaliyet göstermektedir. Vergi dairesi başkanlıklarının 29’u farklı illerde (Şekil 2), bir diğeri ise büyük ölçekli mükelleflere doğrudan hizmet edecek şekilde İstanbul’da “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” şeklinde örgütlenmiştir (GİB, 2014: 22-23).

Şekil 2: Vergi Dairesi Başkanlıkları



Kaynak: GİB, 2015: 23.

Ayrıca Ankara merkez teşkilatında Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde de uzlaşma yapıldığı için GİB’in hesaplamaya dahil edilmesi analizi kapsayıcı kılmaktadır.

Bu çerçevede vergi idaresi teşkilatında uzlaşma yapan kurum sayısı hesaplanırken,

48 il için yalnızca "vergi daireleri ve bağlı vergi daireleri (mal müdürlükleri bünyesinde) toplamı";

Vergi dairesi başkanlığı bulunan 29 il için "vergi daireleri ve bağlı vergi daireleri (mal müdürlükleri bünyesinde) toplamı"na +1 eklenerek bulunan toplam;

İstanbul'da bulunan "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" için İstanbul toplamına +1 eklenerek bulunan toplam;

Ankara'da bulunan GİB için Ankara toplamına +1 eklenerek bulunan toplam esas alınmıştır.

Yine faal mükellef sayısı hesaplanırken, GİB faaliyet raporlarında belirtilen mükellef sayısına İstanbul ili için büyük mükellef sayısı da eklenerek, analizin kapsayıcı olması sağlanmıştır.

3.3. Analiz Bulguları

Türkiye'de vergi idaresinin tarhiyat sonrası uzlaşma işlemi bakımından 77 il bazında teknik etkinliğinin tespitini amaçlayan çalışma sonucu elde edilen etkinlik sonuçları, Tablo 2'de sunulmuştur.

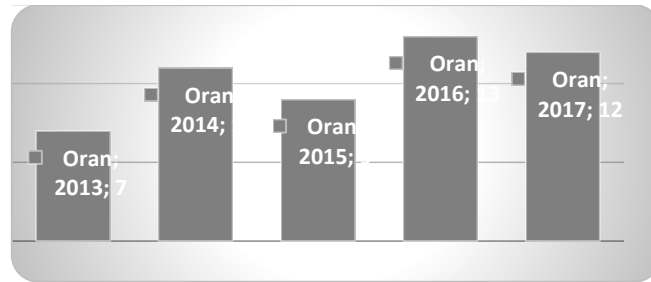
Tablo 2: Veri Zarflama Analizi Sonuçları

İller	2013	2014	2015	2016	2017	Ortalama
Adana	81.99	94.85	94.39	74.72	95.49	88.28
Adıyaman	98.23	99.34	99.2	91.48	99.2	97.49
Afyon	79.1	88.43	100	94.67	99.5	92.34
Aksaray	94.97	97.56	97.23	100	100	97.95
Amasya	91.6	98.72	98.57	100	99.73	97.72
Ankara	92.45	92.55	93.67	73.64	95.21	89.50
Antalya	89.18	88.01	88.54	69.81	96.95	86.49
Artvin	100	97.54	96.89	100	99.99	98.88
Aydın	93.41	97.45	95.62	77.31	99.84	92.72
Balıkesir	88.54	96.48	94.9	70.74	95.67	89.26
Bartın	97.3	100	100	91.8	98.85	97.59
Batman	95.84	100	94.91	89.09	100	95.96
Bayburt	100	100	100	100	100	100
Bilecik	96.24	98.91	97.63	95.08	99.97	97.56
Bingöl	99.26	100	90.31	100	100	97.91
Bitlis	100	100	100	100	100	100
Bolu	54.27	83.6	85.7	94.45	99.94	83.59
Burdur	85.28	87.76	96.73	83.39	98.95	90.42
Bursa	92.33	93.73	93.97	79.71	96.59	91.26
Denizli	92.98	91.89	91.54	96.72	96.54	93.93
Diyarbakır	91.7	87.81	89.75	96.24	97.56	92.61
Düzce	93.14	100	96.64	89.18	100	95.79
Edirne	93.49	92.69	96.28	83.31	100	93.15
Elazığ	97.56	100	97.23	90.91	100	97.14
Erzincan	76.08	95.63	99.06	98.92	97.78	93.49
Erzurum	94.48	99.7	95.25	80.58	97.46	93.49
Eskişehir	75.97	80.7	65.33	65.34	97.36	76.94
Gaziantep	92.25	95.63	95.71	60.22	91.64	87.09
Giresun	93.92	99.78	93.38	99.92	97.91	96.98
Gümüşhane	100	100	100	99.98	100	99.99
Hakkari	93.5	100	100	100	100	98.7
Hatay	92.83	95.4	90.69	74.89	96.2	90.00
Isparta	97.83	99.2	97.41	99.33	97.79	98.31
Iğdır	98.46	100	100	100	96.39	98.97
K.Maraş	94.95	97.28	95.19	99.27	97.67	96.87
Karabük	85.21	86.49	86.77	98.49	98.44	91.08
Karaman	96.61	97.1	98.95	100	100	98.53
Kars	95.26	100	99.4	98.97	100	98.72
Kastamonu	94.56	92.49	98.22	98.05	98.93	96.45
Kayseri	89.63	92.41	96.05	77.05	99.88	91.00
Kocaeli	90.1	93.94	85.09	82.05	96.83	89.60

İller	2013	2014	2015	2016	2017	Ortalama
Konya	92.97	93.51	95.94	76.63	99.78	91.76
Kütahya	96.63	99.52	97.41	99.8	99.13	98.49
Kırklareli	94.63	99.81	95.67	83.8	98.46	94.47
Kırıkkale	61.47	98.62	97.42	99.48	98.01	91
Kirşehir	95.62	99.31	99.13	82.94	99.57	95.31
Malatya	87.02	96.72	95.42	100	93.09	94.45
Manisa	78.51	89.5	89.08	100	98.64	91.14
Mardin	95.61	99.49	98.35	100	100	98.69
Mersin	91.63	91.85	93.28	99.57	97.18	94.70
Muğla	94.69	93.87	97.84	98.61	97.37	96.47
Muş	100	98.15	100	98.19	100	99.26
Nevşehir	72.07	100	92.53	97.61	100	92.44
Niğde	96.44	98.35	99.1	97.95	100	98.36
Ordu	95.02	98.1	93.36	98.12	100	96.92
Osmaniye	72.92	88.68	92.36	89.04	97.37	88.07
Rize	97.61	99.43	98.47	99.96	99.99	99.09
Sakarya	92.04	97.94	96.77	99.9	99.52	97.23
Samsun	93.08	92.46	94.49	79.94	99.29	91.85
Siirt	98.77	100	99.88	98.65	100	99.46
Sinop	96.7	99.18	98.95	89.02	100	96.77
Sivas	94.77	97.47	96.05	86.43	98.95	94.73
Tekirdağ	94.09	94.62	90.24	78.2	100	91.43
Tokat	90.36	99.49	95.65	88.96	99.79	94.85
Trabzon	91.83	90.92	95.57	78.47	96.41	90.64
Tunceli	100	100	100	100	100	100
Uşak	94.37	98.88	98.97	90.01	97.22	95.89
Van	98.68	99.72	98.88	99.31	97.89	98.89
Yalova	100	98.35	99.2	92.58	100	98.02
Yozgat	95.43	99.11	98.41	99.67	100	98.52
Zonguldak	94.89	79.84	84.79	86.73	98.26	88.9
Çanakkale	94.97	96.39	96.12	87.02	100	94.9
Çankırı	98.14	100	99.38	97.93	100	99.0
Çorum	92.8	96.07	94.26	89.86	99.46	94.4
İstanbul	91.02	89.47	83.12	69.98	96.51	86.0
İzmir	79.23	66.08	82.8	71.47	93.48	78.6
Şanlıurfa	94.23	96.51	95.03	87.27	94.46	93.5
Ortalama	91.80	95.46	95.06	90.49	98.49	

Tablo 2'de görüldüğü üzere, 2013-2017 yılları arası sırasıyla 7, 11, 9, 13, 12 ilde faaliyet gösteren vergi idaresi teşkilatı uzlaşma komisyonları, tarhiyat sonrası uzlaşma işlemi teknik anlamda etkin bir şekilde yerine getirmişlerdir (Etkinlik sonucu 100 olan bu iller için bkz. Tablo 2 ve Şekil 3).

Şekil 3: Etkin İl Sayısı (2013-2017)



Vergi idaresi teşkilatı uzlaşma komisyonlarının ortalama en düşük etkinliğe sahip oldukları yıl 90.49 etkinlik sonucu ile 2016 yılı; ortalama en yüksek etkinliğe sahip oldukları yıl 98.49 etkinlik sonucu ile 2017 yılı olmuştur. 2013-2017 yılı etkinlik ortalamalarına bakıldığında, en düşük etkinlik sonucuna sahip il Eskişehir olmuştur. Bunun yanı sıra yıl bazında en düşük etkinliğe sahip iller sırasıyla 2013 yılı için 54.27 etkinlik sonucu ile Bolu; 2014 yılı için 66.08 etkinlik sonucu ile İzmir; 2015 yılı için 65.33 etkinlik sonucu ile Eskişehir; 2016 yılı için 60.22 etkinlik sonucu ile Gaziantep; 2017 yılı için 91.64 etkinlik sonucu ile Gaziantep olarak belirlenmiştir.

SONUÇ

Çalışma, tarhiyat sonrası uzlaşma işlemini gerçekleştiren uzlaşma komisyonlarının Türkiye’de 2013-2017 yılları arasında 77 il bazında teknik etkinliğini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında Ağrı, Ardahan, Kilis ve Şırnak veri noksanlığı nedeniyle analiz dışı bırakılmıştır. Analizde faal mükellef sayısı, uzlaşma yapan vergi idaresi kurum sayısı (uzlaşma komisyonları), uzlaşma için başvuru dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi tutarı ve ceza tutarı girdi değişkeni olarak, başvuru dosyalarında uzlaşma oranı, vergi miktarında uzlaşma oranı ve ceza miktarında uzlaşma oranı çıktı değişkeni olarak belirlenmiştir. Analiz bulgularına göre, sırasıyla 2013 yılında 7 il, 2014 yılında 11 il, 2015 yılında 9 il, 2016 yılında 13 il ve 2017 yılında 12 il etkin sonuç vermiştir.

Etkinlik sonuçları, 0 ila 100 arasında değişen şekilde göreceli olmaktadır. Uzlaşma müessesesi, geçmişten günümüze gelen hukuki ve felsefi eleştirel noktalarının ötesinde, salt idari bir işlem olarak ele alınmış ve bu amaçla analiz gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle analiz kapsamındaki illerde vazgeçilen vergi ve ceza miktarları/oranları farklılık gösterse dahi, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma sürecini ne derecede teknik anlamda etkin sonuçlandırdığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma bu noktada, literatüre katkı sağlamakta ve yeni çalışmalara zemin hazırlamaktadır.

Etkin vergileme, bir bütün olarak vergi idaresinin, vergilendirme sürecinin, vergi inceleme ve denetim aşamalarının, vergiye uyum sürecinin, vergi yargısının adil ve objektif işleyişi ile sağlanmaktadır. Vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki uyuşmazlıkların çözümünde, özellikle tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinde vergi aslı ve cezalarında indirim gidilebilecek üst sınırı belirleyen yasal düzenlemeler getirilerek, siyasi etkilerden arındırılmış objektif çözümler üretilmesi etkin vergi idaresinin vazgeçilmez unsurlarıdır.

KAYNAKÇA

- Aliefendioğlu, Y. (1971), "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", *Danıştay Dergisi*, S. 1, s. 46-64.
- Aliefendioğlu, Y. (1978), "Vergide Uzlaşma", *Danıştay Dergisi*, Y. 8, S. 28-29, s. 3-17.
- Bayraklı, H. H. (2009), *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyonkarahisar.
- Bayraklı, H. H. (2017), *Vergi Yargılama Hukuku*. 4. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyonkarahisar.
- Beşel, F. (2017), "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi", *Sayıştay Dergisi*, S. 107, Ekim-Aralık.
- Candan, T. (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları No. 37, Ankara.
- Cooper, W., Seiford, L. ve Tone, K. (2006), *Introduction to Data Envelopment Analysis and Its Uses*, Springer, USA.
- Danıştay Yedinci Dairesi E:2001/4723, K:2004/1496 Sayılı Kararı.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö.Ö. (2015), "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu", *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C. 11 (2), s. 233-250.
- Erol, A. (2011), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İSMMMO Yayınları 140, İstanbul.
- Falay, N. (1997), "Denetim, Verimlilik / Etkinlik / Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", *Sayıştay*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, S: 25, Nisan-Haziran.
- Gerçek, A. (2002), "Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", *Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır?*, Yayın No. 13, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Ankara.
- GİB, (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2014, 2015, 2016, 2017, 2018), *2013-2014-2015-2016-2017 Yılı Faaliyet Raporu*.
- Gültekin, M. (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7, s. 575-607.
- Hocaoğlu, C. (2015), "Vergi Hukukunda Uzlaşma", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 5, s.491-515.

- Karakoç, Y. (2015), Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), 3.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Karakoç, Y. (2017), Vergi Yargılaması Hukuku (Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları), 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Nadaroğlu, H. (1987), "Vergi Sistemimizin Etkinliği", II. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu Kamusal Finansman Sorunları, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 234, 2-4 Mayıs 1986, Eskişehir.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2016), Vergi Hukuku, 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Ramanathan, R. (2003), An Introduction to Data Envelopment Analysis: A Tool for Performance Measurement, Sage, London.
- Tavares, G. (2002), A Bibliography of Data Envelopment Analysis (1978-2001), Ructor Research Report, USA.
- Tosuner, M. ve Özcan, Ü. (1989), Türk Vergi Yargısı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü, Akiselim Ofset, İzmir.
- Uzlaşma Yönetmeliği, RG. 03.02.1999, S. 23600.
- Yavaşlar, F. B. (2008), "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. XXV (2), s. 309-337.
- Yılmaz, E. (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XIII(1-2),s.321-351.
- 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, RG. t. 28.02.1963, S. 11343.
- 1963 Tarih ve 205 Sayılı Kanun Gerekeşi, TBMM 64 No'lu Komisyon Raporu, Dönem: 1, Toplantı: 2, Umumi İzahat.
- 372 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 10.05.2007, S. 26518.
- 393 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. 29.09.2009, S. 27447.