

---

## UZLAŞMANIN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASINDA MÜKELLEF KREDİ DERECELENDİRME KARNESİ KULLANIMI<sup>1</sup>

---

Mehmet GÜNEŞ<sup>2</sup>, Emine KIZILTAŞ UZUNALI<sup>3</sup>

### Öz

Bu çalışmada, mükellef odaklı anlayış ile gönüllü uyum temelinde uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılmasına ilişkin olarak kredi derecelendirme karnesi model önerisi üzerine araştırma yapılmıştır. Bunun için, öncelikle literatür taraması yapılmış, sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez denetim birimi olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın ve bağlı kurum olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayımlanan faaliyet raporlarındaki verilerinden yararlanılarak uzlaşma müessesesinin durum analizi yapılmıştır. Çalışmada kullanılan birincil veriler, Antalya İli ölçeğinde yapılan anket çalışmasından elde edilmiştir. Ankete katılanların, yaklaşık %83'ü mükellef kredi derecelendirme karnesi olmalıdır, yönünde görüş belirtmiştir. Bu bulgular ışığında, İdarenin takdir yetkisi bağlamında uzlaşılan vergi ve ceza tutarları belirlenirken verginin kanuniliği ile vergi adaleti ilkeleri temelinde uzlaşmanın hukuksal alt yapısını sağlamlaştırmak amacıyla mükellef odaklı hizmet anlayışını pekiştirici ve gönüllü uyumu arttırıcı "mükellef kredi derecelendirme karnesi" önerisi geliştirilmiştir. Söz konusu öneri, mükellef algı yönetiminde ve uzlaşma hakkı özelinde uyumsuzlukları idari aşamada çözümlenici, ihtilafları önleyici, uygulamada birliği sağlayıcı, günün ve geleceğin vergi politikasında özgün ve etkili çözüm olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi, Vergi Uyuşmazlığı, Gönüllü Uyum, Mükellef Hakları, Uzlaşma

**Jel Sınıflandırması:** H2, H21, H29

---

## THE USE OF TAXPAYER CREDIT RATING CARNET IN INCREASING THE EFFECTIVENESS OF RECONCILIATION

---

### Abstract

In this study, a research has been carried out on the credit rating carnet model proposal to increase the efficiency of the settlement establishment on the basis of a taxpayer-oriented approach and voluntary compliance. For this purpose, firstly the literature was reviewed, then the situation analysis of the reconciliation establishment was made by using the data in the published activity reports of the Tax Inspection Board, which is the central audit unit of the Ministry of Treasury and Finance, and the Revenue Administration. The primary data used in the study were obtained from the survey study conducted in Antalya Province. Approximately 83% of the respondents stated that they should have a taxpayer credit rating card. In this concept, a "taxpayer credit rating carnet" proposal has been developed in order to strengthen the legal infrastructure of the settlement on the basis of the principles of tax law and tax justice while determining the tax and penalty amounts agreed in the context of the discretionary power of the administration, which reinforces the taxpayer-oriented service concept and increases voluntary compliance. This proposal is considered to be a unique and effective solution in the taxpayer perception management and the right to reconciliation at the administrative stage, prevent disputes, ensure unity in practice, and be a unique and effective solution in the tax policy of the day and the future.

**Keywords:** Taxpayer Credit Rating Carnet, Tax Dispute, Voluntary Compliance, Taxpayer Rights, Reconciliation

**JEL Classification:** H2, H21, H29

---

<sup>1</sup>Bu makale, Maliye Bilim Uzmanı Mehmet GÜNEŞ'in Akdeniz Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Emine KIZILTAŞ UZUNALI'nin danışmanlığında tamamladığı "Mali Sulh Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı ve Mükellef Davranışları Üzerinde Etkileri: Antalya İli Ölçeğinde Bir Değerlendirme" adlı Yüksek Lisans Tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Sorumlu yazar, Gelir Uzmanı/Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmetgunes33@hotmail.com.tr /orcid:0000-0002-4501-5594

<sup>3</sup> Prof. Dr./Siirt Üniversitesi İİBF Maliye ABD, eminekiziltasuzunali@gmail.com/orcid: 0000-0002-7610-1567

### 1. Giriş

Anayasa'nın 73. maddesinde; "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmüne yer verilmiştir. Anılan hükümde geçen mali gücün göstergeleri gelir, servet ve harcamalar olup vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı "vergi adaleti" ve yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi "verginin kanuniliği" ilkelerinin vergi politikalarının oluşumunda dikkate alınması gereken unsurlardır.

Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olaydan tahsilata kadar nasıl ki mükelleflerin hak ve yükümlülükleri varsa aynı şekilde vergi idaresinin de yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Bu mutlak fonksiyonel bağımlılık içerisindeki mali olgular idrak edilmediğinde, ticari hayatın dinamikliği ve dijitalleşmenin yoğunluğu dikkate alındığında taraflar arasında uyuşmazlıklar kaçınılmaz olmaktadır. Vergi karmaşıklığı ve yorum farklılıklarının da sebep olduğu bu uyuşmazlıkların ortaya çıkmasının önlenmesi önemli olmakla birlikte, uyuşmazlıklar hukuk sistematigi içerisinde ihtilafa neden olmayacak şekilde yargı mercileri meşgul edilmeksizin vergi idaresi ile mükellefler idari aşamada gönüllü uyum temelinde uzlaşma ile giderilebilmektedir.

İdari çözüm yollarından uzlaşma kurumu, 28.02.1963 tarihinde 205 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle mevzuata dahil olmuştur. Anılan kanunun konuluş gerekçeleri, "... vergi uyuşmazlıklarını hızla çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak ..." şeklinde açıklamıştır. Ancak Vergi usul Kanunu'nun Ek 1. ve müteakip hükümleri; mükellefler, vergi idaresi ve yargısına ilişkin belirtilen mali arzuları sağlanmasına olanak tanımamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen modern ve gayet barışçıl bir mükellef hakkı olan uzlaşma müessesesi; mükellefler, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından emek, zaman, bürokratik işlemler ve vergi maliyeti başta olmak üzere birçok açıdan önemli avantajlar sağlamaktadır. Diğer taraftan Anayasa'nın 73/3. maddesinde yer alan "...vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hüküm fıkrasının ihlali nedeniyle verginin kanuniliği ilkesinin göz ardı edildiği süre gelen tartışma konusudur. Yüksek oranda kayıt dışı ekonomideki düşük oranda vergi denetimleri neticesinde uzlaşmaya konu tarh edilen/önerilen vergi ve/veya ceza gelirlerinde gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşılan vergi ve/veya ceza tutarlarında teamülen belirlenen indirim oranların da idarenin kullandığı takdir yetkisinde ölçülülük ve objektiflik kriterlerinin sağlanamadığı görülmektedir. Kamu alacağının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlama hususunu gerçekleştiremediğinden tahakkuk esaslı olduğu ve mali mevzuatta belirgin bir şekilde yer almadığı gibi önem arz eden hususlar yönünden dezavantajları bulunmaktadır.

Mevcut haliyle uzlaşma müessesesi vergi ceza sistemi açısından yıpratıcı, vergi mükelleflerini maddi ve şekli kanunların emrettiği sıkı şartlara göre kurtulma yolu olduğu düşünülmektedir. Diğer bir ifadeyle kanunda uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının nasıl ve ne şekilde belirleneceğine ilişkin açık bir hüküm ve standart bulunmamaktadır. Bu husus başta verginin kanuniliği ve vergilemede adalet ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Her vergi veya ceza muhatabı için uzlaşılan vergi ve/veya ceza tutarlarındaki teamülen belirlenen indirim oranının aynı olması vergiye gönüllü uyuma ket vurduğu düşünülmektedir. Veri tabanından kolaylıkla ve kısa zamanda edinilecek veriler ışığında söz konusu karnede yer alan objektif kriterler ekseninde vergiye gönüllü uyumu yüksek mükellefler için daha yüksek indirim oranları sağlanarak ödüllendirilmesi sağlanabilir. Diğer taraftan vergiye gönüllü uyumu düşük mükellefler için daha düşük indirim oranları belirlenerek yararlandırılmayıp veya mahrum bırakılabilir.

Bu çalışmada, geliştirilmesi düşünülen öneri çalışmasını gerçekleştirebilmek için öncelikle, Cumhurbaşkanlığı 1 no'lu Kararnamesi'nde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetim birimi olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2012 yılından itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma ve Cum-

hurbaşkanlığı 13 no'lu Kararnamesi'nde yer alan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılından itibaren tarhiyat sonrası uzlaşma verileri analiz edilmiştir. Ayrıca Antalya ilinde uzlaşma hakkı özelinde mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde katılımcı bir perspektifle alan çalışması yapılmıştır.

Faaliyet raporlarından uzlaşmaya ilişkin edinilen veriler ve alan çalışması sonucu elde edilen bulgular analiz edilmiş, vergi politikalarının oluşumunda asli ve tali düzenleyici işlemlerle metod olarak uzlaşılacak vergi ve/veya ceza tutarlarında standart ve objektif parametreleri içeren dikkate alınması gerektiği düşünülen "mükellef kredi derecelendirme karnesi" model önerisi geliştirilmiştir. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmada uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde, vergi mevzuatında bir tespit yapmaktan ötede uzlaşmaya ilişkin 205 sayılı kanunun ruhu ve felsefesi dikkate alınarak vergi mükellefleri, vergi idaresi ve yargı açısından uzlaşmadan arzuladıklarını gerçekleştirilebilmesi için özgün bir çözüm önerisidir. Belirtmek gerekir ki söz konusu öneri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinde tahdidi olarak belirtilen diğer ücretlilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesi gereğince almakla yükümlü oldukları vergi karnesiyle bir ilgisi bulunmamaktadır.

## **2. Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**

Vergi hukukunda uzlaşma, çok önemli bir mükellef hakkı olup vergi veya ceza sorumluları ile vergi idaresi arasında meydana gelen vergi uyumsuzlukları yargı mercisinde emek, zaman verginin yanı sıra avukatlık ve müşavirlik giderleri ile bürokratik işlemlere maruz kalmadan çözüme kavuşturur. Yargı mercilerinde ihtilafların çözümünde kaybedilen zaman ve türev kayıplar ışığında paranın zaman değeri göz önünde bulundurularak kamu gelirlerinin hazineye bir an önce intikalini sağlamaya yönelik olan kurumdur.

Uzlaşma, tarafların aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşması, karşılıklı anlaşması veya mutabık kalması ya da uyuşması anlamına gelmektedir (Bilici, 2013: 36). Mükellef ile vergi yönetimi aralarındaki vuku bulan uyumsuzlukların yargı yoluna gitmeden görüşme ile giderilmesi hususunda, vergi ve/veya cezanın miktarlarında anlaşma sağlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 223).

Mali mevzuatımızda idari çözüm yolu olan uzlaşma müessesinin etkinliğinin artırılması; verginin kanuniliği temelinde mali mevzuatın adil, etkin ve dinamikliğine bağlıdır. Vergi Usul Kanunu'nda uzlaşma müessesesi tanımlanmamış ancak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı'nda "... vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyumsuzlukların, tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması" şeklinde tanımlanmıştır (Başaran Yavaşlar, 2008: 313). Uzlaşmanın amacı, doğrultusunda vergi alacağının zaman kaybetmeksizin hazineye girişini sağlamak için uzun yargı prosedürüne ve masraflara katlanılmadan anlaşılması temel amaçtır. Bunların yanında kast olmaksızın gerçekleşen veya idarenin hatası nedeniyle gerçekleşen uyumsuzluklarda tarafların iyi niyetlerinin korunmasının ve mağdur olmamaları da amaçlanarak, idare ile mükellef arasındaki olumsuz ilişkilerin en kısa sürede çözüme kavuşturulması sağlanmaya çalışılmıştır (Avşaroğlu, 2004: 41).

Tarih işlemi yapılmadan önce mükelleflerin idare ile anlaşabilmesine imkân tanımak amacıyla tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun getirildiği belirtilmiştir (Sezer, 2010: 13-14). Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi tebliğ edilmeden önceki süreci kapsayan tarhiyat öncesi uzlaşma ile tebliğ edildikten sonraki süreci kapsayan tarhiyat sonra uzlaşma oluşturulmuştur (Ufuk, 2000: 48). Böylece vergi hukukunda iki ayrı uzlaşma türü bulunmakta olup mükellefler seçimlik olan bu haklardan ancak bir tanesinden yararlanabilmektedir.

Uzlaşma kurumu sayesinde vergi idaresi ile mükellefin birbirlerini duydukları güven unsurunun güçlenmesi ve olumlu psikolojinin oluşmasıdır (Sezer, 2015: 97). İdari yollara başvurmadaki saiklerle vergi ödeyenler ve vergi toplayanların ayrıca bir harcama yapmaksızın, söz konusu tarafların

faaliyetleri aksamadan ve mevcut işlerini daha da nitelikli yapmaları açısından önem arz etmenin yanı sıra vergi maliyeti açısından da uygun davranılmış olmaktadır (Karakoç, 2015: 3641).

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlarla ilgili olarak kesilen vergi ziya cezaları için tahakkuk edecek tutarları konusunda, idarenin mükellefler ile kanunda belirtilen koşullarda idareye tanınan yetki ve mükellefe tanınan haklar dahilinde anlaşmasını ifade eden uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yolları için ayrı bir öneme sahiptir (Oktar, 2013: 153). Uzlaşma kurumu son derece çağdaş ve barışçıl bir yöntemdir. Ancak işleyişi, bu yöntem ve yaklaşıma zarar vermektedir (Erol, 2011: 181). Uzlaşma müessesesinin amaçladıkları açısından önemli bir mükellef hakkı olduğu kabul edilmekle birlikte etkinsizliğine ve işleyişine ilişkin kaygılar bulunmaktadır. Amaçlanan mali arzularına ulaşması, işleyişinde mutlak bir aksaklık barındırdığı için etkin ve verimli olmadığından, kanunun konuluş ruhu ve felsefesi açısından revizyonun gerekli olduğu düşünülmektedir.

Devlet, kamu hizmetlerini daha hızlı gerçekleştirmek için "Eldeki bir elma, daldaki iki elmadan iyidir." mantığıyla hareket edebilmektedir. Bu düşünce temelinde uzlaşma kurumu ihtilafların hızlı şekilde çözülmesini, iyi niyetli mükelleflerin korunmasını, vergi ve cezaların mahkemeye itikal ettirilmeden çözülmesini sağlarken birtakım sakıncaları da beraberinde getirir. Verginin yasallığı, anayasal eşitlik ve vergi adaleti ilkelerine aykırılık sorunu, devletin vergileme yetkisine aykırılık sorunu, uzlaşmanın vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirme sorunu, kayıt dışılığa neden olması ve haksız rekabete yol açması gibi sakıncaları da mevcuttur (Adibeş ve Akkurt, 2014: 52-58). Uzlaşmanın vergi denetimini zayıflattığı yönünden bakıldığında, vergi idaresinin olanaklarına bağlı sebeplerle, mükelleflerin sadece %2-3'ü üzerinde vergi incelemesi yapılıyor olmasına rağmen bu denetimin mükellefler üzerinde caydırıcı veya önleyici bir etkisi olduğunu göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Küçükaya, 2008: 123). Mevcut haliyle uzlaşma müessesesi, vergi cezalarında etkinsizliğe neden olduğu gibi, mükellefler arasında da adilane bir durumun oluşmasında engel olarak görülmektedir (Ekeryılmaz, 2014: 12).

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin en geniş yer aldığı alan uzlaşma müessesesidir. Bu hususta uzlaşmanın sui generis (nevi şahsına münhasır) bir yapısı bulunmaktadır (Gerçek, 2010: 36). Yasama organınca, vergilemeye ilişkin kanunlar ihdas edildikten sonra ihtisasa ilişkin türev konuların düzenlenmesi yürütme organına verilmektedir. Bu husus verginin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak görülmektedir. Ancak çağdaş demokratik ülkelerde "temsilsiz vergi olmaz" ve "kanunsuz vergi olmaz" ilkelerine uygun olarak halkın temsilcileri bu yetkiyi kullanmaktadırlar (Gerçek ve Bakar, 2017: 12). Söz konusu hükümlerde modern demokrasilerin vazgeçilmez unsuru olan "kuvvetler ayrılığı" ilkesi doğrultusunda verginin kanuniliği ilkesinin temin edilmesi takdir yetkisinin hukukun belirlediği hudutlar içerisinde olması önem arz etmektedir.

Verginin konusunu oluşturan işlemlerin kanunla düzenlenmesindeki amaç öncelikle mükellefi korumak ve idarenin keyfi davranışlarını önlemektir. Uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde uzlaşma komisyonlarına verilen yetkinin oldukça genişliği, "verginin kanuniliği ilkesi"ni zorlamakta olduğunun ötesinde Anayasa'nın 38. maddesindeki "suçta ve cezada kanunilik ilkesi" ve 73. maddesindeki "verginin kanuniliği ilkesi" birlikte değerlendirildiğinde idarenin takdiri olarak vergi ve cezalardan feragat edilmesi veya vazgeçilmesi Anayasa'ya aykırıdır (Yılmaz, 2009: 338). Uzlaşmaya başvuru koşulları hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada somutlaştırılması gerektiği literatürde tartışılmaktadır.

Komisyonlara tanınan takdir yetkisi bağlamında yapılacak indirimlerin dayandırılması gereken objektif kriterlerin olmaması nedeniyle komisyon kararları ister istemez daha sübjektif bir hale bürünmektedir. Bu da mükellefler arasında eşitsizliğe ve dolayısıyla haksız rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle, uzlaşmaya başvuru gerekçelerinin yanı sıra indirimlere de kriterler getirildiğinde aynı durumda olan mükelleflerin aynı indirimlere tabi tutulması sağlanarak mükellefler arasındaki eşitsizlik büyük oranda ortadan kaldırılacaktır (Bozdoğan, 2018: 179-180). Bu hususta kanunlar ihdas edilirken takdir yetkisinin kapsamı ve yöntemi mükellefleri usul ve esastan uzak keyfilikten muhafaza edecek şekilde çıkarılmalıdır (Gerçek ve Bakar, 2017: 23).

Anayasa Mahkemesi'nin 20.12.2003 tarih, E. 2003/73 ve K.2003/86 sayılı kararında vergilemede mali güç ölçütünün dikkate alınması gerektiği hususunda yürütme organının, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi kanunlarının sınırları içinde kalmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu husus, idarenin kullanmakta olduğu takdir yetkisinin hudutları açısından büyük bir öneme sahiptir. Yine 22.11.2011 tarih, E.2010/7 ve K.2011/172 sayılı kararında vergilemede belirlilik ilkesinin önemi üzerinde durulmuş, vergi kanunlarındaki hükümlerin ilgili kişilerin yapacakları bir fiilin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmesini gerektirmekte olduğu vurgulanmıştır. Müteakiben 26.01.2012 tarih, E.2011/6 ve K.2012//16 sayılı kararında bu husus "Öngörülebirlilik Şartı" olarak nitelendirilmiş, kanunların uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi bireyleri keyfi ve öngörebilecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkta yazılması gerektiği belirtilmiştir. Belirlilik ilkesi hukuki güvenlikle bağlantılı olduğundan, bireylerin, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisi verdiğini öngörebilmesinin önemi vurgulanmıştır.

Uzlaşmanın vergi cezaları ve mükellef davranışları arasındaki korelasyona ilişkin olmak üzere, Korkmaz (2014: 104) tarafından İstanbul'da yapılan anket çalışma kapsamında "Vergi Uzlaşma Müessesesi ve diğer yöntemlerle vergi cezalarında yapılan indirimler vergi kaçırma cazip hale getirmektedir." görüşüne katılıp katılmadıkları sorulmuş olup katılımcıların yaklaşık %55'lik kısmı bu görüşe katıldığını beyan ederken, yaklaşık %30'u katılmadığını beyan etmiş olup %13,4'ü ise görüş bildirmemiştir. Yani ülkemizin en büyük ili İstanbul'da yapılan bu çalışmada da bu çalışmada benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Tuay ve Güvenç (2007: 64-74), Türkiye genelinde yapmış oldukları alan çalışmasında "ceza uygulamasının uzlaşma nedeniyle etkin olmadığı, uzlaşmanın vergiyi kaçırmayı teşvik ettiği" tespitinde bulunmuşlardır.

Uzlaşma müessesesi mükellefleri vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde "ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesi yoluyla ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimli olarak öderim." düşüncesiyle ödev ve sorumluluklarında özensiz ve keyfi davranmaya yönlendirip denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006: 169). Uyuşmazlık sonucunda, beyan esasına dayanan bir sistemde yeterli etkin düzeyde denetim yapılmadığında devlet vergi kayıplarıyla karşılaşmaktadır. Kanun boşluklarından yararlanarak vergiden kaçınma gerekse de vergisel yükümlülüklerle uyulmayarak vergi kaçakçılığı ve yahut özel hukuk kurallarını ustaca kullanılarak peçelemeye başvurulmaktadır.

Uzlaşma müessesesi mevcut haliyle kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmektedir. Çünkü vergi kaçırıcı mükellefler, vergi idaresi ile uzlaşmaları halinde kesilecek cezaların tamamının veya tamamına yakınına indirimle konu olacağı hatta verginin aslından da indirim yapılabileceğini ve ayrıca çoğu zaman normalde ödemesi gereken verginin altında dahi vergi ödeyeceklerini bildiklerinden vergi kaçırma devam etmektedirler. Bu husus da vergi cezalarının caydırıcılığını, gönüllü uyumu ve vergi adaletini bozmaktadır. Aynı zamanda büyük çaba ve zahmetler neticesinde özveri ile vergi denetimini gerçekleştiren vergi inceleme elamanlarının motivasyonlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Polat ve Katırcı, 2015: 5-14). Bu bağlamda uzlaşma müessesesinin etkinliğini sağlamak önemli olmakla birlikte uzlaşmaya davetiye çıkarılan hususların tespiti ve önlenmesi gerekmekte olup nedenlerine eğilmekte fayda görülmektedir.

Uzlaşmanın temelinde vergi mevzuatının karmaşıklığından kaynaklı uyuşmazlıklar yatmaktadır. Vergilendirme sürecinde, vergi alacaklı olan devlet, vergi gelirlerini arttırmayı arzularken, vergi borçluları da ödemeleri gereken vergi borcunu daha az ödemek veya hiç ödememek için gayret sarf etmektedirler. Söz konusu anlaşmazlık temelli çıkarlar çatışması vergi hukukunda "vergi uyuşmazlığı-tax dispute" adı verilmektedir (Akkoç, 2016: 135). Oktar'a göre (2013: 389), uyuşmazlık; vergi idaresi ile mükellef olan iki tarafın, bir konu hakkında farklı fikirlerde olması nedeniyle düşülen anlaşmazlığı ifade etmekte olup vergi uyuşmazlığı ise, mükellefler ile vergi yönetimi arasında vergileme sürecindeki işlemler nedeniyle meydana gelmektedir.

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlanmaktadır (Üyümez, 2016: 77). Hukuk devletinin belirgin niteli-

rinden belirlilik ve açıklık çok büyük önem arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 10.10.2013 tarih ve E.2013/3 K. 2013/116 sayılı kararında, "Anayasa'nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu hükmüne yer verilmiştir. Hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesinin unsurlarından biri 'belirlilik' ilkesidir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem mükellefler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gerekli" olduğu belirtilmiştir. Mali mevzuatın bu karışıklığı içerisinde verginin katı kanunilik ilkesi çerçevesinde sadece lafzi olarak yorumlanması beraberinde sert uygulamaları getireceği gayet açıktır. Nitekim ÖZ'e göre (2004: 75); hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesini ve buna bağlı olarak vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini içermektedir.

Gönüllü uyum; çağdaş devlet anlayışlarında "vergi mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan ödev ve yükümlülüklerine rızaen uyması", diğer taraftan vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerinin ödev ve yükümlülüklerinde kolaylık sağladığı bütün iş ve işlemler olarak tanımlanabilir (Kahriman, 2016: 229-230). Vergi idaresi tarafından mükellefe olabildiğince kibar ve içten davranıldığına mükellefi de güven duygusu ile ödevlerini yapmaya sevk ettiği ve gönüllü uyuma yakınlıktır (Kirchler vd., 2007: 225). Yine pozitif olumluluk (positive reciprocity) ile öncelikle devletin mükelleflerine yönelik olumlu davranışları vergiye uyumu arttıracaktır (Elgar, 2007: 74).

Vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörlerin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik yönleri bulunmaktadır. Kişilerin vergi kaçırma ve vergiyi eksik ödeme kararı, çevresinde bulunan referans gruplarındaki kişilerin davranışları ve ahlaki yargılarından etkilenir. Farklı ahlaki değerlere sahip mükelleflerin vergileme karşısında farklı davranışları vardır. Vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel durumlarına göre değişmektedir. Mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, ülkelerin gelir düzeyi, uygulanmakta olan vergi sistemi ve vergi idaresinin etkinliği gibi etkenler sıralanabilir (Çetin, 2010: 56). Bu itibarla kanun veya değişiklik yapan kanunların ilgili dönemin ekonomik, mali, sosyolojik ve kültürel değerleri taşıyarak idari iş ve işlemlere işlerlik kazandırması önem arz eder.

Vergi boşluğu (tax gap) ödev ve yükümlülükler uyluğunda toplanan gelir ile uyulmadığında toplanan gelir arasındaki fark vergi boşluğuna karşılık gelmektedir. Diğer bir ifadeyle toplanması gereken vergi gelirleri ile toplanan vergiler arasındaki farktır (Biberoğlu, 2006: 39). Cezalandırıcı ve hazineci bakış açısından değil; onarıcı, güveni tesis eden ve öğretici, mükellefin ödevlerini yapmasını sağlayıcı şekilde gönüllü uyumun sağlanabilir. Bu nedenle vergiye gönüllü uyumun gerçekleştirilmesinde vergi yönetiminin de büyük sorumluluğu bulunmakta olup gönüllü uyum temelinde vergileme kapasitesi artırılabilir.

Vergi uyuşmazlıkların yargıda ihtilaf haline gelmesinin önlenmesi yorum farklılıklarındaki karmaşıklıkların giderilmesi ve gönüllü uyumu arttıran uygulamalar ile sağlanabilir. Nitekim mükellefler nezdinde gönüllü uyum sağlandığında kendiliğinden kayıt dışı ekonominin boyutlarında azalma olacağı ve elde edilecek kamu gelirlerinin doğrudan artacağı düşünülmektedir.

Anayasa'nın 125. maddesinde idarenin her türlü işlem ve eylemlere karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmektedir. Uyuşmazlıkların yargı nezdinde çözülmesi hakkında, Anayasa'nın 36. ve müteakip maddelerinde hak arama hürriyeti kapsamında "herkesin meşru vasıta ve yollarla bağımsız yargı önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu" hükmüne yer verilmiştir. Gerek adli gerekse de idari yargılamayı düzenleyen kanunlarda düzenlenen usul ve esas incelemeleri biri diğerinden önemli olmakla birlikte usul esastan önce gelmektedir.

Bu itibarla Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan vergi kanunlarının uygulanması ve ispatında, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmekte olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya müteallik(İlgili) işlemlerin gerçek mahiyetlerinin esas olduğu ve yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği belirtilmiştir. Ticari teamüllere uygun olmayan bir durumun ispatı, bunu iddia eden tarafa ait olduğu belirtilmiştir. Bu hususta her ne kadar esasın ya da gerçek mahiyetinin

önemi vurgulansa da Osmanlı Devleti'nin önemli hukukçularından Ahmet Cevdet Paşa'nın "Usul, esasa mukaddemdir." düşüncesi ile vergilendirmeye esas iş ve işlemlerde usul de bir o kadar önemlidir. Mükellef adına Vergi ve/veya Ceza İhbarnamesi ile vergi tarh edilip (verginin hesaplama işlemi) ve/veya ceza kesilir ve usulüne uygun tebliğ cihetine gidilir. Vergi yargısında ihtilafa neden vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı vergiyi doğuran olaydan hemen sonraki tarhiyat aşamasında gerçekleşmektedir.

Bilinmektedir ki uyuşmazlıkların çözümünde yargı yolu uzlaşma yoluna kıyasla daha karmaşık, uzun ve maliyetli bir yoldur. Bunun sebebi vergi yargısında hak temeli üzerinde çözüm ararken uzlaşmada menfaat temeli üzerinde çözüm aramasıdır. Öte yandan, vergi yargısında ilke olarak dosya üzerinden "re'sen araştırma ve yazıllık" inceleme yönteminin kural olarak geçerli olması, dava dosyasının olgunlaştırılmasından sonra insiyatifin büyük ölçüde mahkemeye geçmesine yol açmaktadır. Müzakere yapma imkânının olduğu bir ortamda insiyatifin yükümlüye geçme olanağı vardır. Yüz yüze görüşmelerin yapıldığı uzlaşma toplantısında yükümlü, dosya üzerinden incelemelerin yapıldığı dava yoluna kıyasla daha fazla olanağa sahip bulunmaktadır (Nas, 2008: 188). Yargı merciinde her ne kadar dava açılması mükellef tarafından zaman kazanma aracı olarak değerlendirilse de kaybedilmesi esnasında hesaplanacak gecikme faizi de göz önünde bulundurulmalıdır (Yunt, 2016: 189).

Avrupa'nın anayasası olarak kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde "adil yargılanma hakkı"na ilişkin ayrıntılı hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümde, Ceza hukuku, Medeni hukuk ve idari davalarına ilişkin güvenceyi sağlamak amacıyla maddede yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık bir biçimde ve makul bir süre içinde bir davanın görülmesi gerektiği belirtilmiştir (Keskin, 2018: 393). Bir davanın makul sürede bitmesi yargının iş yoğunluğuna diğer bir ifadeyle görülen davaların çokluğuna bağlıdır.

Paranın zaman değeri açısından Olivera-Tanzi etkisi olarak bilinen öğretilde, kamu gelirlerinin enflasyona maruz kalması ve davaların karara bağlanma süresi ve salt takip aşamasını durdurma gayesiyle hakkın kötüye kullanımı dikkate alındığında yargı yolu etkin olmayan bir yoldur. Uzlaşma neticesinde tahakkuk eden vergi ve ceza tutarları için ödeme süre şartının uzlaşmayı bozucu şart olarak görülmeyip kesinleşmeden sonra gecikme zammı ile yetinilmesi de idari aşamada benzer bir durum olarak görülebilir.

Vergi sistemimizde ihtilaf ve uyuşmazlıkların çözümü yerine, ortaya çıkmasının önlenmesi önem arz etmektedir (Buz, 2013: 1379). Vergileme politikasının başarılı olabilmesi, konjonktürün doğru teşhisi (hastalığın adının belirlenmesi), konjonktürel duruma karşı doğru araçların seçimi (tedavi), uygulamada gecikmelerin önlenmesi (tedavi süresi), uygulama zamanı ile etkisinin (tedavinin sonucunun) görüldüğü zaman arasında geçen sürenin asgari olması önem arz eder (Yüksel, 2021: 9).

Tarihsel süreçte uzlaşmanın geçirmiş olduğu dönüşümlere bakıldığında; vergi ve cezanın nevi ve kapsamı, tarhiyat türleri açısından (re'sen, ikmalen ve idarece), mükelleflere tanınan haklar, idareye tanınan yetkiler bağlamında uzlaşmanın işlerlik kazandırılması amaçlanmıştır. Uzlaşma, 1963-1994 yılları arasında geniş kapsamlı olarak bütün vergiler bakımından sadece ikmalen ve re'sen yapılan tarhiyat ile bunların cezaları konusunda dava açma yoluna başvurmadan mükellefle vergi idaresinin anlaşmalarını sağlama işlevi görmüştür (Özbalcı, 2006: 1001). Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11/1. maddesinde, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, 7103 sayılı yasanın 15. maddesi ile yapılan değişiklikle çıkarılmıştır. Yine 7103 sayılı yasanın 14. maddesi ile vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının Vergi Usul Kanunu'nun 376. madde hükmünde cezadan indirim talebi ile yarısının terkin edilebileceğine ilişkin değişiklik yapılarak cezadan indirim talebine işlerlik kazandırılmıştır.

Müteakiben 7194 sayılı kanunun 26/2. madde hükmünde "mükellef veya ceza sorumlusu uzlaşma vaki olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun Ek 8. maddesinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir." şeklinde değiştirilmiştir. Bu hususun uz-

laşmanın kesinliği ve diğer hükümlerle bağlantısı yönünden hükümlerin çelişmezliği prensibine aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi politikalarının oluşumunda; tesis edilen bir hükmün idarenin diğer iş ve işlemlerine ket vurmayacak şekilde, özveri ve hassasiyetle gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmektedir. Vergi politikalarının oluşumunda, Tıp biliminde Hipokrat'a atfedilen bir özdeyişi hatırlamakta fayda vardır; "Primum non nocere: önce zarar verme", düşüncesi ve hassasiyetiyle hareket edilmesi önem arz etmektedir (Döner, 2017: 208-209). Bu bağlamda tarihsel gelişim içinde benzer olarak yeni uygulamaların mevcut düzenlemeleri olumsuz etkilememesi önem arz etmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde, 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen ceza, anılan 7194 sayılı kanununun 28. maddesi ile kapsam dışında bırakılmıştır.

Özetle uzlaşma müessesesi ile yargı mercilerinde ihtilafların çözümünde kaybedilen zaman ve türev kayıplar ışığında paranın zaman değeri göz önünde bulundurularak kamu gelirlerinin hazineye bir an önce intikali sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi mevzuatımızda özellikle de vergi cezalarının caydırıcılığını törpüleyen uzlaşma kurumunun vergi cezalarının caydırıcılığını destekleyici hale getirilmesi ve mükellef davranışlarını olumlu yönde etkileyen katılımcı bir yapıya kavuşturulması önem arz etmektedir.

Her ne kadar bu alanda yapılmış çalışmalarda kronoloji takip edilmiş olsa da farklı olarak bu çalışmada vergilendirme tekniği ve süreci açısından belirliliği arttıracak düşüncesiyle bir idari işlem olan tarhiyattan önce "tarhiyat öncesi uzlaşma" ve tarhiyat işleminden sonrası "tarhiyat sonrası uzlaşma" halinde ele alınmaktadır. Vergi Usul Kanunu ilgili hükümleri (Ek 1-11) başta olmak üzere, uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile Uzlaşma Yönetmeliği ve mali yazın kapsamında değerlendirilmektedir.

### 2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, henüz vergi tarh edilmeden ve/veya ceza kesilmeden idare ile mükellef veya ceza muhatabı arasında sağlanan anlaşmadır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre, vergi incelemesi neticesinde ileride tarh edilecek vergiler ile anılan kanunun 359. maddesinde yer alan fiileri (le) işleyenler ve iştirakçileri hariç olmak üzere, kesilecek vergi ziyai cezalarında tarhiyat işleminden önce uzlaşma yapılmaktadır.

Kronolojik olarak bakıldığında vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma yapılma imkanı tanıyan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkili kişiler tarafından mükellefler hakkında yapılan vergi incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanılabilen bir haktır. Vergi incelemesine dayanmaksızın bulunan matrah farkları üzerinden tarh edilecek vergiler ve cezalar bu kapsamda değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiiler, kaçakçılık suçuna iştiraktan dolayı tarh edilecek vergi ve bu vergiyle ilgili olarak kesilen cezalar kapsam dışındadır (VUK md. Ek 11 ve TÖUY md. 2). Vergi idaresi, kamu idaresini bozacak mahiyette olan kaçakçılık suçlarında hiçbir şekilde uzlaşma masasına oturmamaktadır. Diğer bir ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nun EK 11. maddesinde, 359. maddesindeki fiillerin sebep olduğu vergi ziyai cezaları dışındaki vergi ziyai cezası hakkında uzlaşma yapılmasına izin verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesi hükmünün gerekçesine paralellik arz eden 134. maddesinde; vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığını araştırma ve tespitinin yanı sıra ve hazineye intikalini geçekleştirmek olduğu belirtilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere bir vergi incelemesinde sadece görünür kayıtlar ve belgeler dikkate alınmamakta yanı sıra harici bilgiler edinilerek işlemler ve belgelerin gerçek mahiyeti de araştırılmaktadır. Ödenecek verginin doğruluğundan kasıt da söz gelimi teftiş ya da inceleme sırasında 100 lira tarh edilmesi



gerekirken, 99 lira tarh edilmişse 1 lira ikmalen tarhiyatı gerektirmekteyken, 101 lira tarh edildiği tespiti halinde ise; 1 liranın red-iadesi anlamına gelmektedir.

Bu haliyle, vergi incelemesi neticesinde düzenlenen raporlar hazırlayıcı işleve sahip diğer bir ifadeyle idari işlemin gerekçesi ve idarenin yapacağı tarhiyatın dayanağı olup doğrudan dava konusu edilememektedir (Torunoğlu, 2010: 198). Örneğin, vergi incelemesine dayanan bir tarhiyat- ta, Vergi Usul Kanunu'nun 34. madde hükmüne göre vergi ve/veya ceza ihbarnamesi ekinde mükellefe tebliğ edilmeyen vergi inceleme raporu, idari işlem olan tarhiyatın iptaline neden olmaktadır. (VDDGK, Gaziantep BİM daireleri arasındaki aykırı kararlarını giderme kararında Vergi İnceleme Raporu'nun tebliğ edilmesine gerek olmadığına karar verdi. Bkz.)

### 2.1.1. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarının Analizi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın faaliyet raporlarından edinilen veriler dikkate alınarak 2012 ve 2018 yıllarında uzlaşmaya girilen ile uzlaşılın vergi ve ceza tutarları aşağıda Tablo 1'de özet şekilde yer almakta olup yalnızca 2018 yılı faaliyet raporu değerlendirilmiştir.

Tablo 1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012-2018)

Yıl	Vergi Tutarı(TL)		Ceza Tutarı(TL)	
	Uzlaşmaya Girilen	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Girilen	Uzlaşma Sonucu
2012	578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245
2013	860.357.318	725.155.936	1.498.935.120	90.813.677
2014	638.430.109	529.738.390	1.067.833.387	60.234.417
2015	1.103.763.758	973.203.569	1.926.019.997	138.749.157
2016	402.224.048	384.614.612	821.598.182	160.720.602
2017	312.837.221	303.551.158	581.889.106	115.400.488
2018	232.857.773	225.035.135	419.055.049	78.272.795

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2012-2018 yıllarına ait faaliyet raporları verileri analiz edilerek yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporunda görüldüğü üzere, uzlaşmaya giren 232.857.773 TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılın vergi tutarı 225.035.135 TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %97 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 97 birime düşürülmüş olup 3 biriminden vazgeçilmiştir. Uzlaşmaya giren 419.055.049 TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılın vergi ceza tutarı 78.272.795 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %19 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 19 birime düşürülmüş olup 81 birimden vazgeçilmiştir.

Vergi inceleme elamanlarınca, aylarca daha ötesinde yıllara sari olabilen büyük emekler ve zaman harcanarak titizlikle düzenlenen vergi inceleme, vergi tekniği ve vergi suçu raporları ile vergisel vecibelerini tam ve zamanında yerine getirmeyen ya da getirmekten kaçınan mükellefler tespit edilmekte ve söz konusu raporlara istinaden vergi ve ceza gelirleri sağlanmaya çalışılmaktadır. İşte bu noktada da idari çözüm yollarından uzlaşma müessesesi mezkûr hükümleri çerçevesinde bu zahmete ket vurmaktadır.

Bu hususta kayıt dışı ekonominin yüksek orandaki ve beyana dayanan vergi sisteminde vergi denetiminin rolü ve önemi büyüktür. Kayıt dışı ekonomi dendiğinde ise etkin bir vergi denetimi akla gelmektedir. Ekonomide kayıt dışı faaliyetlerin artması, devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açar. Azalan vergi gelirleri neticesinde oluşacak bütçe açıklarını gidermek için vergi oranlarının arttırıldığı görülmektedir. Artan vergi oranları, mükellefleri vergi kaçakçılığına sevk etmekte olup kayıt dışı ekonomi oranını arttırıp ekonominin yüksek vergi oranı-kayıt dışı sarmalına girmesine neden olduğu düşünülmektedir. Optimum vergi oranları belirlenerek bu fasit sarmalı kıracak güç ise etkin bir vergi denetimidir.

Davet ya da talep yoluyla uzlaşmaya giren mükelleflerin vergi ve ceza tutarlarında uzlaşmaya varılırken takdir yetkisine dayanılarak geliştirilen teamüller doğrultusunda vergi cezalarının caydı-

ricılığını dolayısıyla vergi denetimini etkisizleştirdiği yayımlanan faaliyet raporlarından görülmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin nihai olarak cezai müeyyidelerle karşılaştıklarında gerçekleştirilen idari teamüller sonucunda, uzlaşma neticesinde vazgeçilen vergi ve ceza tutarları, ceza rizikosunu düşürmekte mükellef davranışlarını oldukça olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Daha ötesinde mükellefleri kayıt dışı alanlara yönelmesi hususunda cesaretlendirmektedir.

Pekşen'in (2018: 121), Vergi Müfettişleri üzerinde yaptığı alan çalışmasında, "Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?" şeklindeki sorusuna katılımcıların büyük çoğunluğu (%87,9) vergi inceleme oranlarını yeterli seviyede bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Yine "Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?" sorusuna katılımcıların çoğunluğu (%61,5) yapılan vergi denetimlerin etkili sonuçlar vermediğini, yapılan vergi denetimlerinin etkin olduğu düşünenlerin oranı ise %38,5 oranına tekabül etmektedir. Vergi incelemelerinin esas unsuru olan Vergi Müfettişlerinin, yaptıkları denetimlerin etkin olmadığı kanısında olmaları oldukça düşündürücü olduğu sonucunu doğurmaktadır.

## 2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve/veya cezanın kesilmesinden sonra mükellef veya ceza sorumlusu tarafından başvurulabilecek bir haktır. Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesi ve Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesinde belirtildiği üzere, vergi daireleri tarafından mükellef adına tarh edilen vergiler ve bu vergilere bağlı kaçakçılık fiillerinin sebep olduğu vergi ve vergi ziyai cezaları, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dışında kesilen harç ve resim ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları girmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesinde uzlaşmaya başvuru koşullarından bir veya birkaçının bulunması durumunda mükellef veya ceza sorumlusu vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde uzlaşmaya başvurabilecektir. Bu koşullar;

- Vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi,
- VUK'un 369. maddesi gereği mükellefin yanılması ve idarenin görüşünü değiştirmesi,
- VUK'un 116., 117. ve 118. maddeleri gereğince vergi hatalarının ve diğer her türlü maddi hataların varlığı ve
- İdare ile yargı arasında görüş farklılıkları halleri olarak sınıflandırılabilir.

Uzlaşmanın koşullarına ilişkin vergi ziyaya sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi hususunun temelinde vergi karmaşıklığından kaynaklanan yorum farklılıkları yattığı düşünülmektedir. mükelleflere bir haklılık payı verdiği anlaşılmaktadır. Tarhiyat işleminden önce vergi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun mukayyet 19. maddesinde belirtildiği üzere vergiyi doğuran; vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu bulması ya da hukuki durumun tekemmül etmesidir. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi adet gelir unsurundan tahakkuk veya tahsil esasına göre gelir elde etmiş bir gerçek kişi açısından ya da 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bir malın teslimi ya da hizmetin ifası esnasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Konusu, mükellefi, matrahı ve oranı kanunda belirtilmiş olan mücerret (soyut) bir verginin, mükellef bakımından muayyen ve müşahhas (ferdi) bir borç haline gelmesi için bir sebebe ihtiyaç vardır. İşte bu sebep vergiyi doğuran olay olup yani vergi borcunun doğumuna sebep olan vakıdır (Karakoç, 1990: 83). Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay verginin süjesi olan mükellefin verginin objesi olan konusuna teması halinde gerçekleşmektedir. Bu hususta vergiyi doğuran olay; idareyi işlem yapmaya sevk eden idari işlemin sebep unsurunun gerçek mahiyeti itibariyle gerçekleştiğini mükellefin ödev, sorumluluk ve yükümlülüklerinin başladığını gösteren vergilendirme süreci ile mali hukuk alanının başat terminolojik faktördür.

Vergiyi doğuran olay ile birlikte tarhiyat safhasına geçilmektedir. İdari bir işlem olan tarhiyat, Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde, "...vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve

nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

İdari işlem; idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak kabul edilmektedir. İdari işlemde yetki unsuru; bir makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti, şekil unsuru; idari işlemin iradeyi açıklamak için kullandığı araç, usul unsuru; idari işlemin yapılmasında izlenen yolu, sebep unsuru; idareyi işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etken, konu unsuru; hukuk alanında meydana getirdiği değişiklik ve amaç unsurunda, idarenin ulaşmak istediği amaç ki bu da kamu yararının güdülmesi olmak üzere altı unsuru bulunmaktadır (Gözler, 2008: 99-143). Tarhiyat işlemi de icrai bir idari işlem olup bu unsurların kümülatif temelinde idare işlemlerini tesis eder. Örneğin, merkezi Manavgat Vergi Dairesi olan bir mükellef hakkında düzenlenen denetim tutanağına istinaden Alanya Vergi Dairesi yetkisi olmadığından vergi ve/veya ceza ihbarnamesini düzenleyemez. Yani tesis edilen idari işlemde bu unsurların her biri ayrı ayrı bulunmak zorundadır. Aksi takdirde idari işlemin dava konusu olması hususunda iptaline sebebiyet verir.

Uzlaşma yönetmeliğın 4. maddesinde; yetki sınırlarına göre beş tür komisyon bulunmakta olup söz konusu 5 adet komisyona ilişkin düzenlemeler müteakip 6. maddesinde yer almaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 352, 356, 360, 372 ve 393 Sıra Nolu Genel Tebliğlerinde, uzlaşma komisyonlarının uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi miktarına ilişkin yetki sınırları belirlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada herhangi tutarsal bir yetki koridoru yer almazken tarhiyat sonrası uzlaşmalar, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000,00 TL olup Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 3.000.000,00 TL'dir. Bu tutarı aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılmaktadır.

### 2.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarının Analizi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarından edinilen veriler dikkate alınarak 2006 ve 2019 yıllarında uzlaşmaya girilen ile uzlaşılan vergi ve ceza tutarları aşağıda Tablo 2'de özet şekilde yer almakta olup yalnızca 2019 yılı faaliyet raporu değerlendirilmiştir. Uzlaşmaya konu tutarlar, vergi müfettişi veya diğer inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden yapılan tarhiyatlar da yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle tabloda vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı veya diğer sebeplerle yapılan tarhiyat ve kesilen cezaları da kapsamaktadır.

Tablo 2: Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2006-2019)

Yıl	Vergi Tutarı(TL)			Ceza Tutarı(TL)		
	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	%	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	%
2006	196.563.747	102.010.089	51,89	346.543.065	17.435.353	5,03
2007	281.353.998	134.219.902	47,70	403.565.136	16.724.269	4,14
2008	494.065.962	237.638.524	48,09	703.572.719	30.843.779	4,38
2009	226.628.371	145.640.803	64,26	537.503.246	28.426.598	5,28
2010	249.043.184	145.676.717	58,49	431.814.346	23.241.220	5,38
2011	101.867.808	56.824.269	55,78	187.719.305	10.230.311	5,44
2012	200.110.290	150.781.804	75,34	332.918.053	17.818.385	5,35
2013	357.937.380	270.476.069	75,56	460.815.890	27.027.669	5,86
2014	360.379.921	231.584.730	64,26	603.382.175	31.559.278	5,23
2015	437.314.530	344.585.008	78,79	610.596.688	41.560.131	6,80
2016	507.302.473	260.117.001	51,27	675.334.309	68.925.153	10,2
2017	164.330.305	104.769.721	63,75	267.127.370	36.926.116	13,71
2018	83.498.411	77.505.490	92,82	191.574.626	34.061.796	17,77
2019	130.487.509	125.123.495	95,88	275.988.683	48.937.093	17,73

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006-2019 yıllarına ait faaliyet raporları verileri analiz edilerek yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarına 2019 yılında yapılan başvurular sonucunda, uzlaşmaya giren 130.487.509TL vergi tutarı üzerinden uzlaşılan vergi tutarı 125.123.495TL olup uzlaşmaya giren vergi tutarının yaklaşık %96 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi tutarı 96 birime düşürülmüş olup 4 biriminden vazgeçilmiştir. Diğer taraftan, uzlaşmaya giren 275.988.683TL vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşılan vergi ceza tutarı 48.937.093 TL olup uzlaşmaya giren vergi ceza tutarının yaklaşık %18 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Yani uzlaşmaya girilen 100 birim vergi ceza tutarı 18 birime düşürülmüş olup 82 birimden vazgeçilmiştir.

Faaliyet raporlarındaki veriler incelendiğinde; tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların dayanakları olan vergi inceleme raporları, denetim tutanakları, yoklama fişleri ve takdir komisyonu kararları olsun bunların hatalar içerip içermediği göz önünde bulundurulduğunda vergide yaklaşık %50'ye kadar vazgeçme kararı alarak uzlaşıldığı cezada teamülen ise %5-20'ye kadar tutarın tahakkuk ettirildiği görülmektedir. O halde mevcut uzlaşma sistemi tahakkuk esaslı bir uzlaşma sistemi olarak nitelendirilebilir. Oysa vergilendirme sürecinin meyvesi olan tahsilat esaslı hale getirilmesi uzlaşmanın amacına ulaşması bağlamında önem arz etmektedir. Bu hususta Anayasa'nın 73/3. maddesinde yer alan; vergi resim ve harçların ancak kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği hükmü gereğince vergi aslı üzerinde yapılan uzlaşma, yasama yetkisinin devri yasağı ve verginin kanuniliği ilkesine aykırılığı kapsamında tartışma konusudur.

### 3. Uzlaşma Müessesesinin Etkinliğinin Artırılmasında Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi Önerisine Yönelik Alan Araştırması

Vergilendirmeyi ilgilendiren iş ve işlemlerde mükellef davranışları üzerinde etkili olan vergi araçları (tax intermediaters) önemli bir yere sahiptirler (Yaz, 2011: 166). Mükellef algı yönetiminde, vergisel uyumsuzluklarda ve kayıt dışı ekonominin önlenmesinde de belirleyici rol üstelenen Mali Müşavirler bu hususta stratejik bir öneme sahiptirler. Şahin'e göre (2018: 105); uyumsuzlukların idari ve adli mercilerce çözümünde problem yaşanması nedeniyle vergi kanunları yorumlanırken yükümlü lehine yorum ilkesinin dikkate alınması gerekmektedir. Vergi bilinç düzeyinin yanı sıra vergi ahlakı mükelleflerin vergiye bakış açılarını etkilemekte olduğu, vergi bilinç ve ahlakı üzerinde etkili olan faktörlerden birisi de Mali Müşavirlerdir (Organ ve Yegen, 2013: 244).

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Alan çalışmasıyla amaçlanan uzlaşma müessesesinin etkinliğini arttırmak için uzlaşmanın, vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerine etkilerini analiz etmektir. Alan çalışmasından elde edilen sonuçlar doğrultusunda, vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik çıkarımlarda bulunularak, "mükellef kredi derecelendirme karnesi önerisi" ile uzlaşma müessesesinin vergi mükellefleri, vergi idaresi ve vergi yargısının yanı sıra mali mevzuat açısından söz konusu müessesenin etkinliği arttırılmak istenmektedir.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı

Antalya ili ölçeğinde, mükellef davranışlarının en iyi şekilde yansıtılacağı düşünülerek araştırma evrenindeki 4.095 mali müşavir içinden örneklem olarak belirlenen 205 Mali Müşavir üzerinde anket yoluyla mükelleflerin eğilimleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu hususta örneklem olarak belirlenen 205 katılımcı nezdinde yapılan anket çalışmasının sonuçlarından elde edilen verilerin araştırma evrenindeki 4.095 kişilik kitleyi en iyi şekilde temsil edebileceği varsayılmıştır.

Güvenirlilik, katılımcıların ölçek maddelerine verdikleri yanıtlar arasındaki tutarlılıktır (Büyüköztürk, 2011: 169). Literatürde ölçeğin güvenirliliği (iç tutarlılık) yaygın olarak Cronbach's Alpha katsayısı ile belirlenmektedir. Cronbach's Alpha Katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriteri olarak "0,00 ≤ α < 0,40 ise ölçek güvenilir değildir", "0,40 ≤ α < 0,60 ise ölçek düşük güvenilirliktedir", "0,60 ≤ α < 0,80 ise ölçek oldukça güvenilirdir", "0,80 ≤ α < 1,00 ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir" olarak belirlenmektedir (Özdamar, 2004). Önermelerin güvenirliliği Cronbach's Alpha=0,719 olarak yüksek bulunmuştur.

### 3.3. Araştırma Verilerinin Toplanması ve Analizi

Aynı zamanda birer mükellef olan Mali Müşavirlere yönelik olarak çalışmanın amacına hizmet eden ankette; katılımcı ve sosyolojik olarak özellikle uzlaşmanın mükellef davranışları üzerindeki eğilimleri ile ilgili olmak üzere önermeler 5'li Linkert Ölçeği'ne göre hazırlanmıştır. Buna göre katılımcıların, önermelere “Kesinlikle Katılıyorum”, “Katılıyorum”, “Kararsızım”, “Katılmıyorum” ve “Tamamen Katılmıyorum” seçeneklerinden birini işaretlemeleri yoluyla söz konusu konular üzerinde görüşleri açıklanmaya çalışılmıştır. Örneklemelerden anket yoluyla toplanan veriler, SPSS (Statistical Programme For Social Sciences) programı aracılığıyla analiz edilmiştir.

### 3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın ana sorunsalı olan, uzlaşma kurumunun hangi koşullarda vergi cezalarının caydırıcılığını destekleyici olacağı ve mükellef tutum ve davranışlarını rızası ile uyuma sevk edeceği üzerinde durulmuştur. Probleminin çözümü için en iyi hedef kitle olarak düşünülen ve araştırmaya katılan Mali Müşavirler üzerinde yapılan alan araştırmasında, çalışmayı destekleyici önermelere hangi düzeyde katıldıklarını gösterir verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgulara dayalı olarak açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır. Uzlaşma müessesesinin hem vergi cezalarının caydırıcılığı hem de mükellef davranışları üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde böylesine önemli bir kuruma işlerlik kazandırmak için “mükellef kredi derecelendirme karnesi” önerisi geliştirilmiştir.

#### 3.4.1. Örneklem Kitlenin Demografik Özellikleri

Anket çalışmalarının yapıldığı tarihte Antalya İli ölçeğinde faaliyette bulunan 4095 kayıtlı Mali Müşavir'den 205'i nezdinde anket yapılmıştır. İlk olarak ankete katılan Mali Müşavirlere aşağıda Tablo 3'te tanımlayıcı sorular yöneltilmiştir.

Tablo 3: Örnek Kitlenin Tanımlayıcı Demografik Özellikleri

Gruplar	Frekans (n)	Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>		
Erkek	139	67,8
Kadın	66	32,2
<b>Yaş</b>		
21-30	14	6,8
31-40	123	60,0
41 ve üzeri	68	33,2
<b>Eğitim Durumu</b>		
Lisans	192	93,7
Yüksek Lisans	13	6,3
<b>Mükellefiyet Grubu</b>		
Gelir Vergisi	194	94,6
Kurumlar Vergisi	11	5,4
<b>Tabi Olunan Vergilendirme Rejimi</b>		
Bilanço Esasına Göre	16	7,8
Serbest Kazanç Esasına Göre	189	92,2

**Kaynak:** Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3'te ankete katılan Mali Müşavirler cinsiyete göre 139'u (%67,8) erkek, 66'sı (%32,2) kadın, yaşa göre 14'ü (%6,8) 21-30, 123'ü (%60,0) 31-40, 68'i (%33,2) 41 ve üzeri, eğitim durumuna göre 192'si (%93,7) lisans, 13'ü (%6,3) yüksek lisans, mükellefiyet grubuna göre 194'ü (%94,6) gelir vergisi, 11'i (%5,4) kurumlar vergisi, tabi olunan vergilendirme rejimine göre 16'sı (%7,8) bilanço esasına göre, 189'u (%92,2) serbest kazanç esasına göre olarak dağılmaktadır. Ankete katılan Mali Müşavirlerin Lisans ve Yüksek Lisans seviyesinde olması ankette yer alan soruların idrak

edilmesi ve sorun olarak görülen alanlara çözüm üretilmesi açısından önemlidir. Ayrıca, Mali Müşavirlerin hem birer vergi mükellefi ve hem de mali mevzuat konusunda mükelleflere danışmanlık yaptıkları için, cevap verirken danışmanlık yaptıkları mükelleflerin tutum ve davranışlarını da yansıttıkları düşünülmektedir.

### 3.4.2. Katılımcıların Uzlaşma Müessesesi ve Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesi Hakkındaki Görüşleri

Mali terminolojiye hâkim olmaları, özellikle de dinamik mali yaşamı yakından takip etmeleri ve araştırma evreni içerisinde hedef kitlesi olarak belirlenen 3568 sayılı Kanun'a tabi Mali Müşavirler nezdinde alan çalışması yapılmıştır. Elde edilen bulgular vergi mükellefleri, vergi idaresi, vergi yargısı ve mali mevzuat açısından değerlendirilmiştir. Mükellefler ve idare arasında köprü mahiyetinde görev alan Mali Müşavirlerin kamu gelirlerinin hazineye intikalinde yeri çok büyük bir öneme sahip olup vergisel konulardaki etkinliklerine ilişkin katılım düzeyleri aşağıda Tablo 4'teki gibi saptanmıştır.

Tablo 4: "Mali Müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır." İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır.	14	6,8	17	8,3	2	1,0	120	58,5	52	25,4	3,87

Tablo 4'te görüldüğü üzere örneklem kitle mali müşavirlerin kendilerinin mali konularda hâkimiyetini değerlendiren "Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır." ifadesine %6,8'i (n=14) kesinlikle katılmıyorum, %8,3'ü (n=17) katılmıyorum, %1,0'ı (n=2) kararsızım, %58,5'i (n=120) katılıyorum, %25,4'ü (n=52) kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Söz konusu ifadeye yüksek ( $\bar{x}=3,873$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, örneklem kitle tarafından "Mali müşavirler vergisel konularda etkin bir rol oynamaktadır." önermesine verilen cevaplara göre; %83,9'u vergi uygulamalarında meslek mensuplarının etkili olduğunu düşünülmektedir. İşte bu husus da araştırmanın probleminde, neden örneklem olarak Mali Müşavirler seçildiği yönünde güçlü bir karine olarak görülebilir. Öncelikle katılımcılar tarafından "Uzlaşma kurumuna ihtiyaç yoktur." önermesine verilen cevaplara göre; % 85,9'u katılmamakta ve mevzuatımızda olması gerektiğini düşünmekte, %5,9'u kararsız ve %8,3'ü katılmaktadır. Uzlaşma kurumu önemsenmiş ve varlığının mutlak surette olması yönünde yüksek düzeyde katılım sağlanmıştır.

Uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarında objektif parametrelerden oluşan bir standart belirleyeceği uzlaşma sistemini adil ve etkin hale getireceği düşünülen mükellef kredi derecelendirme karnesine ilişkin öneriye katılım Tablo5'te olduğu gibi saptanmıştır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere, "Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır." ifadesine, %2,0'ı (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %4,9'u (n=10) katılmıyorum, %8,8'i (n=18) kararsızım, %42,9'u (n=88) katılıyorum ve %41,5'i (n=85) kesinlikle katılıyorum yanıtları verilmiştir. Söz konusu ifadeye yüksek ( $\bar{x}=4,171$ ) düzeyde katıldıkları saptanmıştır.

Tablo 5: “Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” İfadesine Katılım

Katılım Düzeyi	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızın		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Aritmetik Ortalama
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Uzlaşmaya giren mükelleflerin kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.	4	2,0	10	4,9	18	8,8	88	42,9	85	41,5	4,17

Alan araştırmasının sonuçlarından da görüldüğü üzere, katılımcılar tarafından “Uzlaşmada vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde her mükellefin objektif parametrelerden oluşan kredi sicil notunu içeren mükellef kredi derecelendirme karnesi olmalıdır.” önermesine verilen cevaplara göre; %84,4’ü uzlaşmaya giren mükelleflerle uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında mükellef kredi derecelendirme karnesinin mutlak surette dikkate alınması gerektiği düşüncesine katılmakta, %8,8’i kararsız iken %6,9’u katılmamaktadır. Verilen cevaplara göre; uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında teamüli uygulamalardan ziyade belirliği arttıracığı ve mali güç ölçütünde vergilemede adaleti sağlayacağını düşünerek böyle bir uygulamayı gerekli gördükleri anlaşılmaktadır. Netice itibarıyla mükellef kredi derecelendirme karnesinin verginin kanuniliği ilkesi temelinde mükellef davranışları ve vergi cezalarının caydırıcılığı üzerinde olumlu katkıları olduğu alan çalışmasının bulgularından da anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya giren mükelleflerin objektif kriterlere dayanan ve ileride uyuşmazlıklara neden olmayacak kredi sicil notunu içeren mükellef kredi derecelendirme karnesi olmalıdır. Bu husus uzlaşma kurumunda, idareye tanınan takdir yetkisinin sınırlarını belirleyecek, yeterli düzeyde olmadığı düşünülen vergi denetimini etkin kılacak, kanunsal alt yapısını oluşturacak ve hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bir kurum haline getirecektir.

Ayrıca alan araştırmasında “Uzlaşma müessesesi, vergi cezalarının caydırıcılığını ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilemektedir.” önermesine verilen cevaplara göre; % 59’u uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ve mükellef davranışlarını olumsuz etkilediğini düşünmekte ve katılmakta, % 14,6’sı kararsız iken, % 26,3’ü katılmamaktadır. Diğer taraftan “Uzlaşma müessesesi vergilemede adalet ve etkinlik kriterlerini baz almaktadır.” ifadesine % 55,1’i katılmamaktayken %22,9’u kararsız, % 22’sinin zayıf düzeyde katıldıkları görülmektedir. Yine “Uzlaşma müessesesi vergi kaçırmayı cazip hale getirmekte ve cezaların caydırıcılığını olumsuz etkilemektedir.” ifadesine %26,3’ü katılmamakta, %14,6’sı kararsız iken, % 59’u yüksek düzeyde katılmaktadırlar.

Yine “Vergi denetimi yeterince yapılmakta olup etkin ve verimli düzeydedir.” önermesine verilen cevaplara göre; % 66,9’u denetimin etkinsiz ve yetersiz olduğunu düşünmekte ve katılmamakta, %13,2’si kararsız iken %20,5’i ise etkin ve verimli olduğunu belirterek katılmaktadırlar. O halde bu hususta hem nitel hem de nicel olarak bir vergi denetim etkinsizliğinden bahsedildiği görülmektedir.

#### 4. Uzlaşma Müessesesinin Etkinliğinin Artırılmasında Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesinin Tanımı, Kapsamı, Rolü ve Önemi

Mükellef kredi derecelendirme karnesinin, başta verginin kanuniliği ve vergi adaleti ilkeleri olmak üzere vergi cezalarını caydırıcılığını destekleyeceği, kanunların emrettiği istikamette mükellef davranışlarını gönüllü uyuma sevk edeceği ve uygulamada birliği sağlayacağı hususlarında önem arz etmektedir. Mali mevzuat başta olmak üzere mali yazında, faaliyet raporlarındaki verilerin ve alan çalışmasından elde edilen bulguların incelenmesi ve analizi neticesinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında belli bir standardın olmadığı tespit edilmiş olup sorun teşkil eden bu hususa bir çözüm önerisi olarak görülmüştür.

##### 4.1. Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesinin Tanımı ve Kapsamı

Vergi idaresi ve mükelleflerin karşı karşıya gelmelerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar yargıya intikal edilmeden idari çözüm yolunda uzlaşmaya varabilme hak ve yetkileri bulunmaktadır. Bu hususta verginin kanuniliği ilkesi temelinde, vergi hak ve ödevinin vergi adaletinin temini açısından mali güce göre ifasında gönüllü uyum ve mükellef odaklı yaklaşım olarak değerlendirilen mükellef kredi derecelendirme karnesi önem arz etmektedir.

Mükellef kredi derecelendirme karnesi, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma esnasında uzlaşılacak vergi ve/veya ceza tutarlarını objektif parametrelere göre belirlemeyi sağlamayı amaç edinmektedir. İdari teamüllerden arınması açısından verginin kanuniliğini temin eden, vergilemede adaletin sağlanması açısından mali güç ölçütünü gözetken, hak ve yetkilerin uyumunda uygulamada birliği sağlayan, belirliliği ve gönüllü uyumu artırıcı mükellef odaklı yönergedir.

Mükelleflerin gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya girilen vergi ve/veya ceza tutarlarında mükellef kredi sicil notunu içeren "mükellef kredi derecelendirme karnesi" ile uzlaşmada teamüli uygulamalardan uzaklaşacağı ve mali mevzuatta önemli bir yer tutacağı düşünülmektedir. Çünkü bu hususta aynı zamanda siyasi bir hak ve ödev olan vergi ödevini yerine getiren ve getirmeyen mükellefler ayrıştırılmış olacaklardır.

Söz konusu karnede, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. ve müteakip madde hükümlerindeki uzlaşmaya başvuru koşullarının dikkate alınarak ayrıca uzlaşmaya girilecek ve indirim konusu olacak vergi ve/veya ceza tutarlarının belirlenmesinde, mükellef kredi derecelendirme karnesinde uzlaşma sekreteryası tarafından aşağıda belirtilen standart parametreler oluşturulmalıdır. Bu parametreler, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma öncesinde mükelleflerin tarh dosyasından ve veri tabanından kolay ve hızlı bir şekilde edinilebilir, uzlaşma komisyonlarının dikkate alınması yararlı olacağı düşünülmektedir. Şöyle ki;

- Mükellefin veya ceza muhatabının, maddi ve şekli ödevlerini vergi kanunlarına muhalefet etmeden tam ve eksiksiz yerine getirip getirmediği,
- Mükellefin veya ceza muhatabının klişeleşmiş "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edip edemediğinin" idarece saptanılması,
- Mükellefin veya ceza muhatabınındaha önce uzlaşma hakkından yararlanıp yararlanmadığı, uzlaşma hakkından yararlanılması sonrasında tahakkuk eden vergi ve/veya ceza tutarlarının ödenip ödenmediği,
- Mükellefin veya ceza muhatabının sağladığı istihdam durumu,
- Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde vergi maliyetine katlanılma durumu,
- Uzlaşma konusu vergi türünün (dolaylı veya dolaysız) olduğunun tespiti,
- Uzlaşma konusu vergi ve/veya ceza tutarının tarhiyat türlerinden(re'sen, idarece, ikmalen ve beyan) hangisine dayandığı,
- Mükellefiyet süresince tahakkuk/tahsilat durumu,



- Mükellefin veya ceza muhatabının daha önce vergisel konularda yargıya intikal etmiş ihtilaflarının bulunup bulunmadığı, mutlak anlamda haksız olmasına rağmen yasal yola başvurup hakkın kötüye kullanımı hususunda (tarhiyat safhasında dava yoluna gidip takip işlemlerinin kendiliğinden durmasına) vergi gelirlerinin hazineye intikalinde gecikmeye mahal verip vermediği,
- Mükellefin veya ceza muhatabının hakkında vergi incelemesi yoluyla yapılmış bir denetimin olup olmadığı,
- Fiil tarihi itibarıyla mali konjonktürün ve vergi psikolojisinin durumu,
- Gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan mükelleflerde kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakları, stokları ve dönen duran varlıklarından hareketle cari oran ve likidite oranı durumunun tespiti,
- Mükellefin veya ceza muhatabının tekerrür hükümleri de göz önünde bulundurularak fiili işleme sıklığı,
- Beyan esasında süresinde verilmeyen bir beyannamenin, kanuni süresinden sonra mı veya pişmanlık talepli olarak mı verildiği ve pişmanlık ihlallerinin sayısı,
- Mükellefin veya ceza muhatabının VUK'un 153/A kapsamında teminat uygulaması kapsamında münhasıran sahte belge düzenleyicisi olup olmadığı,
- Mükellefin veya ceza muhatabının Katma Değer Vergisi 2015/1 Nolu İç Genelgesi hükümleri kapsamında özel esaslar kapsamında sahte belge kullanıcısı olup olmadığı,
- Mükellefin veya ceza muhatabının VUK'un 359. madde hükümleri kapsamında sahte ve/veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma durumu,
- Mükellefin veya ceza muhatabının 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK, md.4-5)'ye göre; VUK 359. madde hükmünde yer alan fiillerinin kast/taksirle işlenip işlenmediği,
- Mükellefin veya ceza muhatabının 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) veya özel af yasaları kapsamında tecil taksitlendirmesinin bulunup bulunmadığı, ödeme veya ihlal durumlarının bulunup bulunmadığı varsa ihlal gerekçelerinin değerlendirilmesi,
- Mükellefin veya ceza muhatabının 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin mukayyet 20. madde hükmünde belirtilen hususlarda mükellefin basiretli bir tacir vasfına haiz olup olmadığı,
- Mükellefin veya ceza muhatabının 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'na göre iflas Erteleme veya Konkordato ilan edip etmediği hususları, muhtemel uyuşmazlıkları veya ihtilafları önleyici ve azaltıcı olarak puanlama sistemine dayalı objektif parametreler olduğu düşünülmektedir.

Bu bağlamda yapılan değerlendirmeler sonucunda, karnesi iyi olan mükelleflere ileride ihtilafları da önlemek amacıyla puanlama sistemiyle daha yüksek oranda indirimler sağlanarak diğer taraftan karnesi kötü olan mükelleflere daha düşük indirimlerde bulunulacağı hususu uzlaşma müessesesini adil ve etkin kılacak olup işlerlik kazandıracaktır. İndirim oranlarındaki koridorda oransal puanlama sistemde, hükümlerin çelişmezliği ilkesi doğrultusunda Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesinde belirtilen vergi ziyai cezası için yüzde elli (%50) maksimum üst sınır olması gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca uzlaşma sekreteryası tarafından karnede belirtilen kriterler dikkate alınarak uzlaşma dosyasının tetkikinde, talebin yerinde ve mali mevzuata uygunluğunun saptaması esnasında ek olarak; uzlaşma talebinde süre ihlali olup olmadığı, talebin mükellef, vekili veya kanuni temsilcisi aracılığıyla yapılıp yapılmadığı hususlarına da dikkat edilmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada uz-

laşma talebi tutar olarak komisyonun yetkisi dışında bulunduğunun tespiti halinde; söz konusu uzlaşma talebi yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirilir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada tutara ilişkin böyle bir yetki sınırı dahi bulunmamaktadır.

#### 4.2. Mükellef Kredi Derecelendirme Karnesinin Rolü ve Önemi

Mükellef kredi derecelendirme karnesi, başta kanun koyucunun kanunun konuluş gerekçesine ve felsefesine hizmet etmesi, vergilemede adaletin sağlanması için mali gücü gözetmesi, uygulamada birliği sağlayacak olması ve uyuşmazlıkların ihtilaf haline gelmesini önleyecek olması açısından çok önemli bir yönerge olarak görülmektedir. Vergilendirme ilkelerini(kanunilik, adillik, etkinlik, basitlik ve verimlilik) kapsayıcı ve uzlaşma müessesesinin amaçlarına ulaşma arzusu ile uzlaşılacak vergi/ceza tutarlarında olabildiğince hakkaniyete yaklaşılacağından dikkate alınması önem arz etmektedir. Nitekim söz konusu karne gönüllü uyumu ve özellikle de uygulamada birliği sağlayıcı mükellefi odağına alan bir yaklaşımı taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre adına vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi (VUK, m. 8) şeklinde tanımlanmış olan mükellef aynı zamanda basiretli bir tacir veya esnaftır. Bu itibarla mükelleflerin kanunların emrettiği istikamette ödev ve yükümlülüklerinde özenli davranması, söz konusu karne için önem arz etmektedir. Şöyle ki, Türk Ticaret Kanunu'nun 18. maddesinde, "Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir." hükmü gereğince basiretli bir tacir gibi davranmakla yükümlü olan mükelleflerin bütün ticari ilişkilerinde dikkatli olması mal veya hizmet aldığı veya sattığı kişi ve firmaları tanımıyorsa araştırması iş ve işlemlerini yasalara uygun bir şekilde yürütmesi zorunludur. Örneğin sahte belgeyi düzenleyenler ve kullananlar arasında bilinçli bir illiyet bağının olduğu yaygın bir görüş olarak kabul edilmektedir. Ayrıca Danıştay'ın da yerleşik içtihatlarında bu tür mükelleflerin karakteristik belirleyici özellikleri bulunmaktadır. Bu illiyet bağı ekonomi literatüründe de popüler bir tez olan ve J. B. Say tarafından ileri sürülen Say Yasasına göre, "Her arz kendi talebini yaratır." sözüyle özdeşleşmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin haklarının yanı sıra ödevlerini, yükümlülüklerini ve sorumluluklarını gayet iyi bilmesi gerekmektedir. Bu husus da karne için oldukça önem arz etmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada ve tarhiyat sonrası uzlaşmada Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. ile 11. maddelerinde ve ilgili yönetmeliklerde uzlaşılacak vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesine ilişkin idareye takdir yetkisi verildiğinden, bu hususta idarece yapılan kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır. Ancak bu husus, normlar hiyerarşisi dikkate alındığında Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevi hakkındaki hükmü ile Anayasa Mahkemesi'nin hukuk devletinin temel ilkesi olan belirlilik tanımlamalarında yeterli olmadığı görülmektedir. Yani bir hüküm kanuna uygun iken diğer taraftan hukuka aykırı olamaz.

Hukuk, toplumun ortak menfaatlerini sağlamak amacıyla kural koyma yetkisine sahip otorite tarafından konulmuş ve kamusal yaptırımlarla desteklenmiş sosyal kurallar bütünüdür. Cürümlerin karşılığının olması toplum halinde yaşamının teminatıdır (Aslan ve Şenyüz, 2015: 12). Hukuka aykırılık, bir eylem kanun metninde suç olarak tanımlanmış ve bu fiil işlenmişse hukuka aykırılık vukuu bulmuş demektir. Dolayısıyla bir cürmün mevcudiyetinden bahsedebilmemiz için yasaya uygun fiilin icrası ve bu fiil aynı zamanda hukuka aykırı olmalıdır (Şenyüz, 2017: 25-27).

Ekonomik suç işleyen kişilere sadece para cezasının verilmesi, söz konusu kişilerin aynı suç tekrar işlemekten vazgeçirmeyecektir. Çünkü ödemiş oldukları cezaları, ileri dönemlerde hukuka aykırı eylemlerle giderebileceği düşüncesinin varlığı, bu kişileri suç işlemeye daha da cesaretlendirir (Mollamustafaoglu, 2010: 79). Laffer'e göre maksimum vergi gelirlerinin elde edilebileceği düşüncesinin temelinde insanların daha fazla çalışmasını ve arzı arttırmanın temelindeki optimal vergileme dikkate alınmıştır (Yüksel, 2016: 51). İbn-i Haldun'un fikir babası olduğu ve Arthur Laffer tarafından geliştirilen Laffer Eğrisi'nde (Laffer Curve) vergi oranları-maksimum vergi geliri ölçüsü, caydırıcılık açısından vergi cezaları için de uygulama alanı bulabilir. Şenyüz'e göre (2017:

49), hukuka aykırı iş ve işlemlerin ölçü dâhilinde halinde cezalandırılması gerektiğinin belirleme yetkisinin kanun koyucuya aittir.

Uzlaşılın vergi ve ceza tutarlarının belirlenmesinde bir standart oluşturulmaması hususunun eleştiri konusu olması idarenin uygulamalarından ziyade, kanun koyucu tarafından ihdas edilen ilgili kanun hükümleridir. Dolayısıyla bu noktada aslolan kanun hükümlerinin hukuka uygun hale getirilmesidir. İşte bu noktada zaten idarenin de uygulayacağı kanun hükmü de değişeceğinden, eleştirilere açık bir alan olmaktan kendiliğinden çıkmış olacaktır. Hukuk literatüründe genişçe yer alan “kanun devleti” nden daha kapsamlı, hak gözetme merkezli olarak yükümlülerin hakkını daha iyi gözetene ve Anayasa’da devletin temel niteliklerinden “hukuk devleti” ilkesi pekişmiş olacaktır. Uzlaşmaya ilişkin mevzuatta uzlaşılın vergi ve ceza tutarlarında standart geliştirilmiş olacak ve verginin kanuniliği ilkesi gözetilerek yasal zeminde uygulamada birliği ve belirliliği sağlayacağı düşünülmektedir. Bu hususun da ancak yapılacak kanuni düzenleme ile verginin kanuniliği prensibi temelinde sağlanabileceği düşünülmektedir. Bilindiği üzere iptidai (ilkel) ve şifai uygulamalar Magna Carta Libertatum ile tam 806 yıl önce yerini yazılı metinlere bırakmaya başlamıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi, çağdaş demokrasiyi yaşayan ülkelerde “kuvvetler ayrılığı” na dayanmakta ve vergilendirme yetkisinin yasama organı eliyle gerçekleştirilmektedir (Kalaycı, 2013: 92-93). Kanunilik ilkesi, hukuk devletinin temel yapı taşıdır. Söz konusu ilke ile düzenlemeler ikellikten, şifailikten, keyfilikten ve teamüli olmaktan çıkmakta diğer taraftan yasal ve anayasal zeminde yerini almaktadır (Öz, 2004: 75-76). İdarenin uzlaşmaya ilişkin uygulamasında teknik ve yazınsal bir husustan ziyade teamülen uygulanan hususların geçerliliğini koruduğu görülmektedir. Kanunilik ilkesi, özetle mali anlamda şeffaflığı ve öngörülebilirliği sağlayan ve belirliliği hedefleyen bir hukuksal paradigmadır. Bu paradigma paydaşların görev, yetki ve sorumluluklarını belirlemeye ve uymadıklarında ise ne tür cezai yaptırımlarla karşılaşacağını belirtmektedir.

Toplumların sosyal ilerleme istekleri sosyal ve ticari teamülleri geliştirmekte ve her dönem yeni oluşumları beraberinde getirmektedir. Gelişen ve vuku bulan maddi olay ve olguların kanun metinlerinde yer alması gerektiği hususunda bazen pür kanunilik ilkesi çözüm için yeterli olmayabilir. Çünkü her maddi olay ve olguya uygulanacak hüküm mutlak anlamda ilgili kanun metninin içinde yer almayabilir. İşte tam bu noktada da takdir yetkisi ile idarenin güçlendirilmesi yoluna gidilir. Ancak takdir yetkisinin yasal ve anayasal dayanaklarla hudutlarının belirlenmesi ve güçlendirilmesi hayati bir öneme sahiptir. Aksi takdirde vergi politikalarının ve yasalarının oluşumunda cezai yaptırıma bağlanan fiillerin mevcut haliyle uzlaşma yoluyla karşılıksız kalması halinde cezai müeyyidelerin caydırıcılığı toplum nezdinde azalacaktır. Toplumsal adalet duygusunun zedelenebileceği gibi hukukun etkinliğinin azalmasına, böylece kuralların ve kaidelerin de bertaraf edilmesine neden olacağı açıktır. Uzlaşma müessesesinde söz konusu öneri dikkate alındığında, mali yazında da sıkça konu edilen ve tartışılan “vergi, suç ve cezaların kanuniliği” ne aykırı olduğu yönünde kaygıların yapılacak kanuni düzenlemelerle ortadan kalkmasına katkı sağlayacaktır.

## 5. Sonuç

Kanun koyucu tarafından kanunlar, çıkarıldıkları dönemlerin gerekliliklerini gözetirler ancak yine de zamana yenik düşmektedirler. Mali yaşamın dinamik olduğu göz önünde bulundurulduğunda kaçınılmaz bir şekilde revizyonun daha ötesinde bir reform gerekebilmektedir. Bu kaçınılmaz değişim ve dönüşüm içerisinde devlet aygıtının, toplumların sosyal istek ve arayışları neticesinde artan kamu harcamalarını finanse edebilmesi için, vergilendirilebilir yeni konular bulabilmesi veya var olan konuları etkin vergilemesi gerekir. Devletin ihtiyaç duyduğu kaynakların esas itibarıyla vergi gelirlerinden oluştuğu bir mali sistemde vergi politikalarının oluşumu stratejik bir öneme sahiptir.

Ekonomik büyüme ve gelişmeye kaynak oluşturmak etkin vergileme politikaları ile mümkündür. Ancak vergi mevzuatında vergilerin genel olarak anestezi etkisinin düşük ve tazyikin fazla, vergiye gönüllü uyumun güç ve vergi karmaşıklığının yüksek olduğu, yorum farklılıklarının hat safhada olduğu görülmektedir. Ayrıca uygulamada birliğin sağlanamaması hususlarında

mükellefler nezdinde vergiye ve vergi cezalarında dirençlere yol açmakta ve uyuşmazlıklar doğmaktadır. Bütün bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde hazinenin vergi kaybına uğramasına neden olduğu görülür.

Bu itibarla vergileme süresince idare ile mükellefler arasında herhangi bir nedenle ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari aşamada çözümünde etkin olup yargıda ihtilaf haline gelmesini önlemek önemli olmakla birlikte uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engellemeye yönelik önlemlerin alınması daha da önem arz etmektedir. Vergileme politikasının başarılı olabilmesi, sorun teşkil eden alanın tespiti ve çözümünde hangi araçlarla sorunun ortadan kaldırılabileceğine bağlıdır. Bu bağlamda mevcut bir uygulamaya yön verilmek ya da değiştirilmek isteniliyorsa, çağın gerekleri ve teknolojik gelişme neticesinde gelişen dijital ekonomi göz önünde bulundurularak vergisel enstrümanların değişimi ve dönüşümü mutlak surette gerekmektedir.

Vergi idaresinin iş ve işlemleri karşısında mükelleflerin kanundan kaynaklanan hakları bulunmaktadır. Mükellefler adına tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların idare ve mükelleflerin pazarlık ile anlaşmaları olan uzlaşma hakkı da bunlardan bir tanesidir. Uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında indirim konusu yapılan tutarların nasıl belirlendiğine ilişkin gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada hüküm bulunmamaktadır. Oysa vergi ve cezaların kanunilik prensibi gereğince indirim konusu yapılan veya vazgeçilen vergi ve/veya ceza tutarlarının belirlenmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Faaliyet raporlarındaki veriler ile alan çalışması çerçevesinde yapılan analizler ve tespitler dikkate alındığında; verginin kanuniliği temelinde, uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarında indirim konusu yapılan tutarların "mükellef kredi derecelendirme karnesi" önerisi ile belirlenebildiğinde uzlaşmada etkinliği sağlayacaktır. Söz konusu öneri, yorum farklılıklarına mahal vermeyecek objektif parametreler ile vergi adaletini, hakların ve yetkilerin uyumunu ve uygulamada birliği sağlayacak olmanın yanı sıra belirliliği arttıracak, gönüllü uyum temelinde mükellef odaklı yaklaşım olarak görülmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada vazgeçilen vergi tutarları kanunilik ilkesine ve yasama yetkisinin devri yasağına aykırı olduğu hukuksal ve mali yazında tartışma konusu olup verginin kanuniliği ilkesine işlerlik kazandırılması ve uzlaşmaya ilişkin hükümlerin Anayasa'ya uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Mükellef kredi derecelendirme karnesi ile Anayasa'nın 73. maddesindeki "...vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir" hükmünü güçlendirecek olup vergiye gönüllü uyumu arttıracak ve vergi gelirlerindeki aşınmayı önleyecektir. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. -11. maddeleri ile usul ve esasları belirleyen ilgili uzlaşma yönetmelikleri kapsamında vergi idaresine verilen takdir yetkisinin sınırları belirlenmiş ve temeli de sağlamlaşmış olacaktır.

Bu hususta hukuk devleti ilkesinin temeli olan belirlilik artacak ve idarenin kullandığı takdir yetkisinin temelleri sağlam bir yapıya kavuşmuş olacak ve tahsil aşamalarında takip külfetini azaltacak, uyuşmazlıkların ihtilaflara dönüşmesi engellenmiş ve yargı yükünde de hafifleme görülecektir. Karnesi iyi olan ve iyi olmayan mükellefler farklı değerlendirilerek karnesi iyi olan mükellefin indirim oranları yüksek belirlenerek ödüllendirme yoluna gidildiğinde gönüllü uyum üzerinde olumlu katkıları olacaktır. Vergi politikalarının oluşumunda, uzlaşmanın etkinliğinin artırılması için mükellef kredi derecelendirme karnesindeki tahdidi olarak belirtilen ölçütler dikkate alındığında uzlaşma müessesesi; başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere, mükellef odaklı anlayış ile gönüllü uyum temelinde olabildiğince mali güce göre vergilemeyi öngören vergi adaletini ve idari anlamda uygulamada birliği sağlayan niteliklere bürünecektir.

Söz konusu öneriyle ilgili hükümler revize edildiğinde, verginin kanuniliği temelinde, vergilemede adaleti, etkinliği ve verimliliği olabildiğince sağlayacak olup vergi cezalarının caydırıcılığını destekleyecek ve mükellef davranışları üzerinde olumlu katkıları olacaktır. Böylece vergi idaresi ile mükellefler arasında çıkan uyuşmazlıklar idari aşamada çözülmüş olup yargı yerlerinde ihtilaf haline gelmesi önlenmiş olacaktır. Kanunsuz vergi, suç ve ceza olamayacağından idareye tanınan

takdir yetkisi hukuksal anlamda gerekçelendirilmiş olup uzlaşma ile mükellefler, vergi idaresi ve yargısı için amaçlanan mali arzulara ulaşılacaktır. Mükellef kredi derecelendirme kartesi idarenin diğer iş ve işlemlerinde daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak, mükelleflerin ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmede gönüllü uyuma sevk edecektir. Böylece yargının da iş yükünde azalış olacak ve görülen davaların makul sürede karara bağlanması sağlanacaktır.

#### Kaynakça

- Adibeş, C. ve Akkurt, İ. (2014). Eldeki bir elma daldaki iki elmadan daha mı iyidir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(14): 55-66.
- Akkoç, E. (2016). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aslan, Y. ve Şenyüz, D. (2015). *Hukuka Giriş*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Avşaroğlu, G. L. (2004). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünün Türkiye-AB Ülkelerinde Karşılaştırmalı Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *İİBF Dergisi*, 25(2): 309-337.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye' de Gönüllü Vergi Uyumu*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırılması Değerlendirilmesi*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Buz, F. (2013). "Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'deki Etkinliği". II. *Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı* V. 1367-1379.
- Büyükoztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni SPSS Uygulamaları ve Yorum*. Pegem Yayıncılık, Ankara.
- Çetin, G. (2010). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Döner, B. V. (2017). Eşitlik, Suçta ve Cezada Kanunilik ve Vergilerin Kanuniliği İlkeleri Işığında Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu. *Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(6): 190-213.
- Ekeryılmaz, Ş. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi*. İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- Elgar, E. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale*, Benno Torgler, 2007. UK.
- Gerçek, A. (2010). Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(2): 23-50
- Gerçek, A., ve Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. *Journal of International Public Finance*, 2(1): 7 – 26
- Gözler, K. (2008). *İdare Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Kahriman, H. (2016). Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1): 229-249.
- Kalaycı, T.(2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Karakoç, Y. (1990). *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16: 3637-3739
- Keskin, B. (2018). İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9(2): 391-414.
- Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının Caydırıcılığı*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Yaklaşım Yayınevi, Ankara.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I.(2007). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “slippery slope” Framework, *Journal of Economic Psychology*, Faculty of Psychology of Vienna. Austria.
- Küçükaya, M. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Mollamustafaoglu, M. (2010). *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları* Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oktar, A. (2013). *“Vergi Hukuku”*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Organ İ., Yegen, B. (2013). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlaki Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4): 241-271.
- Öz, E. (2004). *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Buca/İzmir.
- Özbalcı, Y.(2006). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Oluş Yayıncılık, Ankara
- Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*. Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Pekşen, F.(2018).*Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*, Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Polat S. ve Katırcı H. (2015). Uzlaşma Müessesesi ile Hedeflenenler ve Gerçekleşenler. *E-Yaklaşım Dergisi*, 265: 1-8.
- Sezer, A. (2010). *Öğretide ve Uygulamada Ceza Usul Hukukunda Uzlaşma*, Adalet Yayınevi, İstanbul.
- Sezer, O. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin, M. (2018). Vergisel Uyuşmazlıkların Kökten Çözümüne Yönelik Devrimsel Bir Uygulama: Yükümlü Lehine Yorum İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (28): 95-108.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa.

- Ufuk, M. T. (2000). Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları. *Maliye Postası Dergisi*. 476: 44-51.
- Üyümez, E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumu-  
nun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1): 75-92.
- Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü, İzmir.
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Yüksek Lisans Tezi. OD-  
TÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yaz, D. A. (2011). *Vergide Doğru Bilinen Yanlışlar*, Empati Yayınevi. İstanbul.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısın-  
dan Değerlendirilmesi. *Gazi İİBF Dergisi*, 13: 321-352
- Yunt, A. (2016). Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları. *Mali Çözüm Dergisi*,  
Özel Sayı: 189-215.
- Yüksel, C. (2016). *Optimal Vergileme Tartışmalarında Laffer Eğrisi*. Turhan Kitabevi. Ankara.
- Yüksel, C. (2021). *Maliye Ders Notları*.

#### **Mali Mevzuat**

Anayasa

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu

Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği

#### **Mahkeme Kararları ve Sözleşme**

1- Anayasa Mahkemesi’nin 20.12.2003 tarih, E. 2003/73 ve K. 2003/86 sayılı kararı

2- Anayasa Mahkemesi’nin 22.11.2011 tarih, E.2010/7 ve K. 2011/172 sayılı kararı

3- Anayasa Mahkemesi’nin 26.01.2012 tarih, E.2011/6 ve K. 2012//16 sayılı kararı

4- Anayasa Mahkemesi’nin 10.10.2013 tarih, E.2013/3 ve K. 2013/116 sayılı kararı

5-Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

#### **İnternet Kaynakları**

[www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr) (erişim tarihi 31.12.2020)

---

## THE USE OF TAXPAYER CREDIT RATING CARNET IN INCREASING THE EFFECTIVENESS OF RECONCILIATION

---

### *Extended Abstract*

**Aim:** It is aimed to present suggestions on increasing the effectiveness of the settlement establishment on the basis of a taxpayer-oriented approach and voluntary compliance. There is no clear provision on how and how the agreed tax and penalty amounts will be determined. In this respect, based on the principle of legality of tax, the taxpayer credit rating report, which is considered as a voluntary compliance and taxpayer-oriented approach, is important in the performance of tax rights and duties according to financial power in terms of ensuring tax justice. While this issue is contrary to the legality of the tax and the principle of fairness in taxation, on the other hand, it is thought that the same reduction rate in the agreed tax and / or penalty amounts for each tax or criminal officer prevents voluntary compliance with the tax. The taxpayer credit rating report aims to determine the tax and / or penalty amounts to be settled during the pre-assessment and post-assessment settlement according to objective parameters. It is a taxpayer-oriented directive that ensures the legality of tax in terms of purification of administrative practices, observes the criteria of financial power in terms of ensuring justice in taxation, ensures unity in practice in the harmony of rights and powers, and increases certainty and voluntary compliance.

**Method(s):** The situation analysis of the reconciliation institution was made by using the data in the published activity reports of the Tax Inspection Board Presidency, which is the central audit unit of the Ministry of Treasury and Finance, and the Revenue Administration. In the questionnaire that serves the purpose of the study for Financial Advisors who are also taxpayers; The propositions, especially regarding the tendencies of compromise on the taxpayer behaviors in terms of participants and sociology, were prepared according to the 5-point Linkert Scale. Accordingly, the participants' opinions on the aforementioned issues were tried to be explained by marking one of the options "I strongly agree", "I agree", "I am undecided", "I do not agree" and "I completely disagree". The data collected from the samples through the questionnaire were analyzed through the SPSS (Statistical Program for Social Sciences) program.

**Findings:** It has been found that the settlement establishment has a negative effect on both the deterrence of tax penalties and taxpayer behavior. According to the answers given by the participants to the proposition "In determining the tax and penalty amounts in the settlement, each taxpayer should have a credit rating report, which includes a credit record score consisting of objective parameters. 84.4% of them agree with the idea that the taxpayer credit rating report should be taken into consideration in the tax and penalty amounts agreed with the taxpayers who have compromised, while 8.8% are undecided, 6.9% disagree. According to the answers given; It is understood that they see such an application as necessary, considering that it will increase the certainty in the amount of tax and penalties to be compromised, rather than conventional practices, and that it will provide justice in taxation in terms of financial power.

**Conclusion:** In order to strengthen the legal infrastructure of the reconciliation on the basis of the principles of tax law and tax justice while determining the agreed tax and penalty amounts in the context of the discretionary power of the administration, the proposal for "taxpayer credit rating report" has been developed to reinforce the taxpayer-oriented service concept and to increase voluntary compliance. As a result of the evaluations made, a "taxpayer credit rating report" proposal was developed in order to make such an important institution operational. When taxpayers with good report cards and not good reports are evaluated separately and the discount rates of the taxpayers with good report cards are determined high and rewarded, they will have positive contributions on voluntary compliance. In the formation of tax policies, in order to increase the efficiency of the settlement, considering the criteria specified as the constraint in the taxpayer credit rating report, the settlement establishment; The principle of legality of the tax, taxpayer-oriented approach and voluntary compliance, as much as possible, will assume the qualifications that provide tax justice and administrative unity in practice.

---