



İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi
Journal of the Human and Social Science Researches
[2147-1185]

[itobiad], 2019, 8 (1): 749/775

**Türkiye’de uzlaşma müessesesi ve uygulama sonuçlarının
incelenmesi (2012-2016)***

The institution of reconciliation in the tax law in turkey and analysis
of its implementation results (2012-2016)

Hayrettin Tüleykan

Dr. Öğretim Üyesi, TOGÜ İİBF

Asst.Prof.Dr., TOGU Faculty Of Economics and Administrative Sciences

hayrettin.tuleykan@gop.edu.tr

Orcid ID: 0000-0002-6860-2572

Kürşad Efrail ASLAN

Vergi Daire Başkanlığı

tax office presidency

yenyollu@hotmail.com

Orcid ID: 0000-0003-3058-6885

Makale Bilgisi / Article Information

Makale Türü / Article Types : Araştırma Makalesi / Research Article
Geliş Tarihi / Received : 23.01.2019
Kabul Tarihi / Accepted : 29.03.2019
Yayın Tarihi / Published : 29.03.2019
Yayın Sezonu : Ocak-Şubat-Mart
Pub Date Season : January-February-March

Atıf/Cite as: TÜLEYKAN, H, ASLAN, K. (2019). Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2018) (makale). İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 8 (1), 749-775. Retrieved from <http://www.itobiad.com/issue/43055/516890>.

İntihal /Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software. <http://www.itobiad.com/>

Copyright © Published by Mustafa YİĞİTOĞLU Since 2012 - Karabuk University, Faculty of Theology, Karabuk, 78050 Turkey. All rights reserved.

* 21/12/2018 tarihinde kabul edilen ‘Türkiye’de Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi Ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)’ isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi Ve Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)

Öz

Vergi uyuşmazlıklarını çözmeye, mükellefle, vergi idaresinin karşılıklı taviz vermek suretiyle anlaşması yöntemi olarak tanımlayabileceğimiz uzlaşma müessesesi, Türkiye’de 1963 yılından bu tarafa uygulanmaktadır. Uzlaşma müessesesi ve uygulama biçimi hakkındaki tartışmalar devam etmektedir. İncelediğimiz gelişmiş bazı batı ülkelerinin uzlaşma sistemlerinin hemen hepsinde uzlaşma ve benzeri yöntemlerin geniş olarak uygulandığı ve uyuşmazlıkların çoğunun uzlaşma ve benzeri idari yöntemlerle çözüldüğü ve yargıya az sayıda uyuşmazlığın intikal ettiği anlaşılmaktadır. Türkiye’de 2012-2016 yılları arasındaki tarhiyat öncesi ve tarhiyat öncesi uygulama sonuçları etraflıca analiz edilmiştir. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının az bir kısmının uzlaşma yönetimiyle çözüldüğü ve kalan çoğuna çözüm üretilmediği gözlemlenmektedir. Türkiye’de, vergi uyuşmazlıklarına karşı yargı yolundan önce uzlaşmaya başvurma zorunluluğu olmadığı, uzlaşmaya başvurmada süre kısıtlaması olduğu, vergi cezaları bakımından uzlaşmaya başvurmada engeller bulunduğu, uzlaşma görüşmelerinde objektif kriterler esas alınmadığı, uzlaşmada mükellefin ödeme gücü dikkate alınmadığı gibi hususların uzlaşma müessesesinin etkinliğini azaltan unsurlar olarak öne çıktığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları, Uzlaşma Müessesesi, Vergi İdaresi

The Institution Of Reconciliation In The Tax Law In Turkey And Analysis Of Its Implementation Results (2012-2016)

Abstract

The institution of reconciliation which we can describe as an agreement method where the taxpayer and tax administration agree by making a concession to solve tax disputes has been continued to be implemented in Turkey since 1963. Discussions about the institution of reconciliation and its implementation manner are ongoing. It is understood that reconciliation and similar methods have been widely applied in almost all the reconciliation systems of some developed western countries and most of the disputes have been solved by reconciliation and similar administrative methods and few disputes have passed to the judiciary. The results of reconciliation before and after assessment between the years 2012 and 2016 are analyzed thoroughly in Turkey. It is observed that a small portion of the tax disputes in Turkey are solved through reconciliation and a solution for most of the rest could not be found. It is understood that there is not an application obligation for reconciliation before judiciary remedy, there is a time limitation for reconciliation, there are obstacles in applying to reconciliation in terms of tax penalties, reconciliation negotiations are not based on objective criteria, the taxpayer's ability to pay is not taken into consideration and these deficiencies are distinguished as factors which reduce the efficiency of the institution of reconciliation in Turkey.

Keywords: Tax, Tax Penalties, Tax Disputes, Institution of Reconciliation, Tax Administration



GİRİŞ

Vergi hukukunda tartışmalı konulardan birisi de uzlaşma müessesesidir. Bazı hukukçular tarafından, verginin kanunla konulup kanunla kaldırılabilceğinden, idari tasarrufla verginin kısmen ya da tamamen kaldırılmasının anayasaya aykırı olduğu savunulmakta; bu uygulamanın vergisini düzenli ödeyen mükellefle düzenli ödemeyen mükellef arasında düzenli ödemeyen lehine eşitsizliğe sebep olduğu ileri sürülerek kaldırılması gerektiği öne sürülmektedir.

Diğer taraftan; uzlaşma müessesinin varlığının mükellefin vergiye uyumunu artırdığını, vergi uyumsuzluklarını azalttığını, vergi yargısının iş yükünü hafiflettiği ve verginin bir an önce hazineye intikalini sağladığı vs. gerekçeleriyle uzlaşma uygulamasının devam etmesi gerektiği savunulmaktadır. Ancak Türkiye’deki uzlaşma uygulamasının bazı eksik ve hatalı taraflarının da olduğu ve bunların düzeltilmesi gerektiği de farklı gerekçelerle ileri sürülmektedir.

Çalışmamızda, uzlaşma müessesesinin Almanya, İngiltere, Fransa, ABD gibi gelişmiş batı ülkelerinde uygulaması tartışılacaktır. Türkiye’de 2012-2016 yılları arasındaki tarhiyat öncesi ve tarhiyat öncesi uygulama sonuçları etraflıca analiz edilerek, vergi hukukunda uzlaşma uygulaması konusundaki görüş ve önerilerimiz paylaşılacaktır.

1.1. UZLAŞMANIN TANIMI

Uzlaşma; iki ya da daha fazla kişinin, aralarındaki mevcut veya ileride doğacak menfaat veya fikir ayrılığını, karşılıklı tavizler vermek suretiyle çözüme kavuşturmak için anlaşmaya varmalarıdır (Pehlivan, 2002:111; Candan, 2006:260).

Vergi hukukunda uzlaşma ise tarh ve tebliğ edilmiş veya henüz tarh edilmemiş ancak tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporu düzenlenmiş vergiye ilişkin olarak idare ile mükellef arasındaki doğmuş veya doğacak anlaşmazlığı ortadan kaldırmak için karşılıklı ödün vererek anlaşma suretiyle çözmeleri usulüdür, denilebilir.

1.2. UZLAŞMA SİSTEMİNİN GELİŞMİŞ BATI ÜLKELERİNDEKİ UYGULAMALARI

Batı ülkelerinin birçoğunda vergi uyumsuzluklarını yargı mercilerine intikal ettirilmeden önce idari aşamada çözüm bulmak esası benimsenmiştir.

1.2.1. Almanya’da Vergi Uzlaşma Sistemi

1977 yılına kadar, Almanya’da uzlaşma yasal dayanağı olan ancak uygulama alanı oldukça sınırlı bir müessese olarak düzenlenmiştir. Alman Federal Mahkemesi 1977 yılında almış olduğu bir karar ile Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma yetkisini iptal etmiştir (Öncel ve diğerleri, 2000:170).



Almanya’da uzlaşma düzenlemesi Federal Mahkeme tarafından iptal edilmesine karşın, uzlaşma uygulaması değişik şekilde uygulama alanı bulmaktadır. Mükellefler tarhı gerektiren vergilerle ilgili olarak ön görüşmeye davet edilmekte mutabakata varılamaması halinde nihai ikinci görüşme yapılmaktadır. Görüşmelerin konusu tarh edilecek vergi üzerinden değil, verginin matrahı ile ilgili olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği saptanmaktadır (İnaltong, 2012:32).

Almanya’da vergi idaresi, yapılan görüşmelerde vergi miktarında genellikle azaltma yapmamaktadır. Çünkü vergiyi toplamak devletin görevi sayılmaktadır. Vergi idaresinin görevi, vergiyi doğuran olayı ve teknik gerekçelerini ortaya koymak ve mükellefi buna ikna etmek ya da bu konuda mutabakata varmaktır (Taşcı, 2010:126).

Alman vergi sisteminde vergi uyuşmazlığını yargıya taşımadan önce idari makamlara başvuru yapmak ve bundan olumsuz sonuç almak şartı vardır. Vergi idaresine itirazları değerlendirmek konusunda geniş yetkiler tanınmıştır (Kızılot, 1994:93). Ayrıca idari makamların, yargıya taşınmış uyuşmazlığın her aşamasında vergi itirazlarını incelemek ve çözüme kavuşturmak yetkileri de bulunmaktadır. Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının neredeyse tamamına yakını(% 96’sı) idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır (Aksoy, 1999:116).

Almanya’da vergi idaresince düzenlenen ve tebliğ edilen ihbarnameye mükellef tarafından bir ay içinde itiraz edilme hakkı vardır. İtiraz üzerine idare, mükellefin talebini yerinde görmezse reddeder. İşte bundan sonra mükellefin dava açma hakkı doğmaktadır. Ayrıca verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve dava aşamasında dahi vergi idaresine terkin, düzeltme yetkisi verilmiştir. Türkiye’de ise mutlak vergi hataları hariç olmak üzere, vergi idaresine yorum-değerlendirme yapmak suretiyle vergileri değiştirme-düzeltilme yetkisi verilmemiştir.

Federal Almanya’da her ne kadar Anayasa Mahkemesi tarafından uzlaşma yetkisi iptal edilmiş ise de uygulamada mükellefle idare arasında ön görüşme ya da ikinci görüşme neticesinde varılan mutabakat sonucunda yapılan anlaşma, yargı mercileri tarafından da geçerli kabul edilmiş ve fiili uygulama alanı bulmuştur (Kızılot, 2009:178).

1.2.2. Fransa’da Vergi Uzlaşma Sistemi

Fransa’da vergi aslında uzlaşma yapılmamaktadır. Uzlaşma, vergi cezaları üzerinde yapılamamaktadır. Sadece dolaysız vergilerde (gelir vergisi gibi şahsi durumu doğrudan esas alan vergiler) mükellefin ödeme gücü olmaması halinde, vergi aslında uzlaşma mümkündür. Bu konuda uzlaşma yapabilmek için ülkenin üst düzey mahkemeleri olan Danıştay, Sayıştay ve Yargıtay’ın uygun görüşü gerekmektedir.



Fransa’da vergi cezalarının tümüne uzlaşma yolu açıktır. Fransa’da sadece kaçakçılık söz konusu ise ve bu kaçakçı kuruluş uzlaşma teklifini reddederse veya daha önce karşılaşılmamış bir kaçakçılık fiili söz konusu ise bu konuda yargının içtihat oluşturmasını teminen uzlaşma teklifi kabul edilmemekte ve konu yargıya intikal ettirilmektedir (Aksoy, 1999:113).

Fransa’da uzlaşma teklifi mükelleften değil, idareden gelmektedir. Mükellef idare tarafından yapılan teklifi kabul ederek imzalaması durumunda uzlaşma sağlanmaktadır. Uzlaşma sağlandıktan sonra, mükellef uzlaşılan miktarı ödemek zorundadır (Buz, 2013:1376).

Fransa’da uzlaşma komisyonu, vergi idaresinden üç kişi, mükellefi temsilen sanayi ve ticaret odalarından ve mülk sahipleri birliğinden üç kişi ve noterler odası tarafından seçilen bir noter olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır (Türkey, 2017:5).

Fransa’da, uzlaşma etkin bir şekilde uygulanmak suretiyle uyuşmazlıklarının tamamına yakını bu yolla çözülmekte ve uyuşmazlıkların sadece %3’lük bölümü yargıya intikal ettirilmektedir (Aksoy, 1999:112).

1.2.3. İngiltere’de Vergi Uzlaşma Sistemi

İngiliz vergi sisteminde, vergi ihtilaflarının ortaya çıkmaması için gerekli tedbirleri almak, eğer yine de uyuşmazlık ortaya çıkmışsa, bunu idari aşamada uzlaşma yoluyla çözmek esastır (Akdoğan, 1984:39). İngiltere’de mükellefin vergiye gönüllü uyumu vardır. Ayrıca uzun süreden beri gelen yerleşik vergi uygulamaları, vergi idaresinin istikrarlı yapısı, vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasını engelleyen başka bir nedendir.

İngiltere’de beyanname nisan ayında verilmesini takiben kasım ayına kadar beyannameler incelenmekte, yapılan hatalar mükellefle görüşülerek düzeltilmekte ve nihayetinde verginin tarh işlemi yapılmaktadır. Yapılan yanlışlıkların tarhiyat öncesinde düzeltilmesi, uyuşmazlıkların büyük ölçüde azaltılmaktadır (Aksoy, 1999:111).

İngiltere’de uyuşmazlık vergi idaresiyle çözülmezse konu bölgenin Genel Komiserine intikal ettirilmektedir. Burada da çözüm bulunmazsa, bölgenin önde gelen iş adamlarıyla, idare temsilcilerinin katılımıyla oluşan iç gelir komiserliği tarafından çözüm üretilmektedir (Kotay, 2008: 104).

İngiltere’de uyuşmazlıkların büyük kısmı idari aşamada çözümlenmekte, sorunlar nadiren yargıya intikal etmektedir (Mutluer, 2006:354). Mükelleflerin yargı yoluna başvurmada önce idari başvuru yollarını tüketmeleri gerekmektedir.

İngiltere’de vergi idaresine uyuşmazlıklarını çözmeye geniş yetkiler tanınmış ve mükellefle konuyu müzakere ederek sorunu çözmeye yetkisi verilmiştir. Sorun enine boyuna mükellefle tartışılmakta ve açıklığa kavuşturulmak suretiyle karşılıklı mutabakat sonucu ortadan kaldırılmaktadır.

1.2.4. ABD’de Vergi Uzlaşma Sistemi



Amerika Birleşik Devletlerinde, mükellefin ödemesi gereken bir vergi borcu var olması durumunda uzlaşmaya başvurma hakkı bulunmaktadır. Yükümlüler iki sebepten vergi borcuna uzlaşma talep edebilmektedirler.

Birincisi, vergi borcunun ihtilaflı olması yani tarh edilen veya tarh edilecek verginin vergi kanunlarına uygun olmadığına iddia edilmesidir. Mükellefin talebi uygun bulunursa tekrar inceleme yapılmakta ve yapılan tetkik sonucunda vergi tarhiyatı ve borcu tekrar hesaplanmaktadır.

İkincisi, mükellef vergi borcuna varlığına itiraz etmemekte ancak vergi borcunu ödeyebilecek durumda olmadığını ileri sürmektedir. Vatandaşın bu yöndeki itirazın kabul edilmesi için, mal varlığının, gelirinin veya çalışabilecek durumda olup olmadığını tespit edilmesi ve vergi borcunun tamamının veya bir kısmının ödenemeyecek durumda olduğunun ortaya konulması gerekmektedir.

Amerikan vergi sisteminde, mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan önce idareye başvuruda bulunmak zorunlulukları vardır (Hocaoğlu, 2015:504). Mükelleflerin talepleri uzlaşma komisyonları tarafından değerlendirilmekte ve uzlaşma sonucunda çıkan vergi borcunu 90 gün içinde ödevli ödemekte ya da 90 gün içinde yargı yoluna başvurmaktadır (Kotay, 2008: 105).

Amerikan vergi sisteminde mükellefle uzlaşma yapılması halinde, bazı istisnai durumlar haricinde, uzlaşma yapılan dönemler tekrardan inceleme konusu yapılamamaktadır (Aksoy, 1996:39). Ancak uzlaşılan verginin ödenmemesi veya ödemeyi takip eden beş yıl içinde mükellefin beyan ve ödeme sorumluluklarını yerine getirmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmaktadır (Erdem, 2012:223).

Amerikan uzlaşma sistemin temel felsefesi, ileride tahsil edilebilecek yüksek ancak miktarı belli olmayan vergiye karşı, şimdi ve mümkün olan en yüksek tahsilatın yapılarak uyuşmazlığın ortadan kaldırılmasına dayanmaktadır (Özyer, 2008:983).

Vergi idaresi, kesinleşmiş vergi borunun tahsilatın tamamı mümkün olmayan ve ileride tahsil edilebileceği de şüpheli olan alacakların bir kısmından vazgeçilmekte, vergi idaresiyle mükellef arasında ödenecek vergi borcunun yeni miktarı karara bağlanmaktadır (Killian, 2006).

ABD’de IRS (Internal Revenue Service) tarafından, 2012-2016 yılları arasında vergi uzlaşma tekliflerine ilişkin yayımlanan veriler, tarafımızca bir araya getirilerek aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.



Tablo:1 2012-2016 Yılları Arasında ABD’de Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Alınan Dosya Sayısı	Kabul Edilen Dosya Sayısı	Dosyaların Kabul Edilme Oranı %	Kabul Edilen Miktar(\$)
2012	64.000	24.000	37,5	195.652.000
2013	74.000	31.000	42	195.379.000
2014	68.000	27.000	40	179.354.000
2015	67.000	27.000	40	204.748.000
2016	63.000	27.000	43	225.946.000
TOPLAM	336.000	136.000	40,5	1.001.079.000

Kaynak: [SOI Tax Stats IRS Data Book | Internal Revenue Service - IRS.gov](#)

Tablo 1’deki verilere göre, ABD’de yıllar itibariyle uzlaşma tekliflerinin kabul edilme oranının arttığı gözlemlenmektedir. IRS tarafından yayımlanan başka bir grafikte de, 2009 yılından bu tarafa uzlaşma teklif dosyalarının kabul edilme oranının %20 seviyesinden %40 seviyesinin üzerine çıktığı görülmektedir (IRS Data Book, 2016:39).

GİB tarafından yayımlanan 2016 dönemine ilişkin Faaliyet Raporlarında, Merkez Uzlaşma Komisyonları (Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu) uzlaşma dosya sayılarına ilişkin veriler dikkate alınarak aşağıdaki tablo tarafımızca oluşturulmuş, taşra uzlaşma sonuçları dikkate alınmamıştır.

Tablo:2 2012-2016 Yılları Arasında Türkiye’de Merkez Uzlaşma Komisyonları Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Dosyalardaki Uzlaşma Oranı %	Kabul Edilen Miktar(TL)
2012	74	63	85	187.000.000
2013	106	38	35	179.000.000
2014	192	47	24	796.000.000



2015	213	54	25	1.819.000.000
2016	175	81	46	567.000.000
TOPLAM	760	283	43	3.548.000.000

Kaynak: GİB 2016 Faaliyet Raporu, s.114

Tablo 2'deki sonuçlara göre Türkiye'de, yıllar itibariyle uzlaşmaya başvuru dosya sayısının artmasına karşılık, uzlaşılan dosya sayısı oran olarak azaldığı gözlemlenmektedir. Bunun tek istisnası 2016 yılıdır. Bunda da aynı yıl uygulanan vergi af kanununun etkili olduğu söylenebilir.

2.1. UZLAŞMA SİSTEMİNİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMA SONUÇLARI

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile; vergi incelemesi yapma görevi **Vergi Denetim Kurulu**'na, verginin tarh, takip, tahsili ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi görevi **Gelir İdaresi Başkanlığı**'na verilmiştir. Ancak vergi inceleme yetkisine haiz **Vergi Dairesi Müdürleri** tarafından sınırlı da olsa vergi incelemeleri yapılmaya devam edilmektedir.

Vergi incelemesi esasen Vergi Denetim Kurulu bünyesinde **Vergi Müfettişleri** tarafından yapıldığından, vergi incelemesine dayanması zorunlu olan tarhiyat öncesi uzlaşma işlemleri de kurula bağlı Vergi Müfettişleri tarafından yürütülmektedir.

Aşağıda vergilendirme sürecine de uyumlu olması bakımından, önce tarhiyat öncesi uzlaşma istatistikleri incelenmiş, daha sonra tarhiyat sonrası uzlaşma istatistikleri ele alınarak değerlendirme yapılmıştır.

2.2. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı her yıl Faaliyet Raporu yayımlamaktadır. Faaliyet Raporunda tarhiyat öncesi uzlaşma istatistiklerine de yer verilmektedir. Çalışmamızda bu veriler esas alınmıştır.

2.2.1. 2012 Yılı Uygulama Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci vergi incelemesi ile başladığından, uzlaşma istatistiklerini doğru analiz edebilmek için ilgili yıldaki inceleme sonuçlarını da göz önünde bulundurmak gerekmektedir.



Tablo:3 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2012 Yılı)

Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenilen Vergi (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan verginin bir katı oranında hesaplanmaktadır. Ancak kaçakçılık cezası gerektiren vergi ziyai cezası üç kat olarak hesaplanmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporunda, tarhı önerilen vergilerin ne kadar kısmının kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklandığına dair bir veri bulunmamaktadır. Tarafımızca Excel ortamında istatistiksel tahmin olarak yapılan hesaplamada; (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektiren kısmı) X (3) + (Tarhı önerilen verginin kaçakçılık cezası gerektirmeyen kısmı) = Toplam önerilen vergi ziyai cezası, formülü esas alınmıştır. Vergi aslına bağlı olmayan vergi ziyai cezası tutarlarına ilişkin veri bulunmadığından yapılan hesaplamada bu kısım dikkate alınmamıştır.

Buna göre toplam önerilen 4.535.523.091 lira verginin, yaklaşık 2.415.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 2.415.000.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 2.120.523.091 lira vergi ve 6.361.569.273 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Tablo: 4 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2012 Yılı)

Uzlaşmaya Konu Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşılan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine göre 578.870.442 lira vergi ve 971.494.358 vergi ziyai cezası için uzlaşma görüşmesi yapılmış ve uzlaşmıştır. Daha önceki hesaplamalarımıza göre 2012 yılı vergi incelemesi sonucu 2.415.000.000 lira vergi ve 2.415.000.000 lira vergi ziyai cezası için uzlaşma talep edilecek tutar bulunmaktadır. Bu durumda tarhı önerilen verginin ancak yaklaşık % 24 oranında, tarhı önerilen cezanın ise yaklaşık %40 oranındaki kısmı için uzlaşmaya varılmış olmaktadır. 2012 yılı Faaliyet



Raporunda uzlaşmaya varılmayan tutarlara ilişkin veri bulunmadığından, tarhi önerilen vergi ve cezanın ne kadar kısmının uzlaşmaya konu edildiğine dair neticeye varılamamaktadır.

Tablo 7 sonuçlarına göre; 2012 yılında tarhi önerilen 578.870.442 lira vergi ve 971.494.358 lira vergi ziyai cezası için uzlaşma görüşmesi yapılmış ve görüşme sonucunda 444.628.715 lira vergi ve 56.223.245 lira vergi ziyai cezası üzerinde mutabık kalınmıştır. Buna göre uzlaşma görüşmeleri sonucunda verginin %23 oranındaki kısmı, vergi ziyai cezasının ise % 94 oranındaki kısmı silinmiştir.

Tarhi önerilen verginin %23, vergi ziyai cezasının ise % 94 oranındaki kısmının silinmesi, her uzlaşmaya başvurmada bu oranda indirim yapılacağı anlamına gelmemektedir. Zira bu oran ortalama bir oran olup, uzlaşma dosyaları ayrı değerlendirilmekte, mükellefin haklılığına göre indirim oranı değişmektedir (Kızılot, 2014).

Vergi ziyai cezalarının neredeyse tamamına yakının kaldırılması, cezaların caydırıcılığı ilkesine ters düşmekte ve kamuoyunda tepkilere neden olmaktadır. Ayrıca bu durum uzlaşmanın etkinliğinin ortadan kalkmasına da neden olmaktadır (Adibeş ve Akkurt, 2014:65).

2.2.2. 2013 Yılı Uygulama Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2013 yılı inceleme verilerinde, tarhi önerilen vergi ziyai cezalarının yanında, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da yayımlamıştır. Ayrıca uzlaşma verilerinde, uzlaşma görüşmesi yapılan vergi ve cezalar yanında, uzlaşması vaki olmayan ve uzlaşması temin edilemeyen vergi ve ceza miktarlarına da yer verilmiştir.

Tablo:5 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2013 Yılı)

Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyai Cezası	Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
8.561.313.249	17.935.797.	899.281	1.150.187.42	19.086.884.47

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

2013 yılında düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarında, 8.561.313.249 lira vergi aslı, 17.935.797.775 vergi ziyai cezası önerilmiştir. Faaliyet Raporunda, tarhi önerilen vergilerin hangi nispette kaçakçılık cezasını gerektiren fiillerden kaynaklandığına dair veri yayımlanmamıştır.



2012 yılı incelenirken yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; toplam önerilen 8.561.313.249 lira verginin, yaklaşık 3.874.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 3.874.000.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir.

Vergi İnceleme Raporlarında, vergi ziyai cezasından başka özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezası da önerilmektedir. Usulsüzlük cezalarının sadece tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilmesi dolayısıyla, inceleme raporlarında yüksek tutarda usulsüzlük cezası tarhi istenmiş ise, tarhiyat sonrası uzlaşma yerine tarhiyat öncesi uzlaşma tercih edilmektedir (Aykın ve Dilaver, 2018).

Tablo: 6 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2013 Yılı)

	Vergi (TL)	Ceza
Uzlaşmava Konu	1.549.420.358	2.373.432.278
Uzlaşma Temin	161.397.398	250.955.655
Uzlaşma Vaki Olmayan	527.665.642	623.541.504
Uzlaşmava Giren	860.357.318	1.498.935.120
Uzlaşılan	725.155.936	90.813.677

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 9 sonuçlarına göre; 2013 yılında, 1.549.420.358 lira vergi ve 2.373.432.278 lira vergi cezası, uzlaşma konusu yapılmıştır. 2013 yılında vergi inceleme sonuçlarına ilişkin yapılan hesaplamalarımızda ise yaklaşık 3.874.000.000 lira vergi; 3.874.000.000 lira vergi ziyai cezası, 899.281 lira usulsüzlük, 1.150.187.420 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 5.025.086.701 lira vergi cezası toplam azami uzlaşma talep edilebilecek vergi ve ceza rakamlarıdır.

Sonuç olarak, 2013 yılında tarhi önerilen vergilerden uzlaşma talep edilebilecek rakamın sadece %40 için uzlaşma işlemleri yapılmıştır. Kalan vergilerin bir kısmı için mükellefler ya dava yoluna başvurmuş ya da çoğu kez yapıldığı gibi hiçbir şey yapmamış ve verginin tahsilini belki engelleyebileceği düşüncesiyle, vergi tebligatlarını almamak için kayıplara karışmıştır.

Uzlaşma talep edilmeyen, dava yoluna da başvurulmayan tarhiyatlara tahakkuk verilmekte ve vergi dairesinin tahsil edemediği yüksek miktarda fiktif tahakkuklar oluşmaktadır. Ancak daha önceki



bölümlerimizde de incelendiği üzere, gelişmiş batı ülkelerindeki vergi sistemlerinde, vergi uyumsuzluklarının çoğu uzlaşma ve benzeri yöntemlerle çözülmekte kalan pek az kısmı da yargıya intikal etmektedir.

Tablo 9'daki 2013 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 161.397.398 lira vergi, 250.955.655 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir. Yani mükellef ya uzlaşma davetine icabet etmemiş, ya da uzlaşma görüşmesine gelmiş ancak tutanağı imzalamamış veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemiştir.

Uzlaşma temin edilememiş olması; mükellefin ya uzlaşma davetine icabet etmeyerek kayıtsız kalması veya uzlaşma toplantısına katıldığında, yapılan görüşme sonucunda olumlu bir netice alamayacağı kanaatine varmış olması ve tutanağın imzalamak istenmemesi durumlarında ortaya çıkmaktadır.

2013 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 527.665.642 lira vergi ve 623.541.504 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 860.357.318 lira vergi ve 1.498.935.120 lira ceza için ise uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda vergilerin % 38'i, cezaların %29'u nispetinde uzlaşmaya varılamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir. Kaldı ki uzlaşma temin edilemeyen rakamlar da dâhil edildiğinde oran daha da yüksek çıkmaktadır.

Tablo 9'daki sonuçlara göre, 2013 yılında 860.357.318 lira vergi ve 1.498.935.120 lira ceza için yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 725.155.936 lira vergi ve 90.813.677 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %16'sı, cezaların %94'ü silinmiştir. 2012 yılında olduğu gibi, 2013 yılında da cezalar yüksek oranda kaldırılmıştır ki vergi cezalarının bu oranda silinmesi itirazlara yol açmaktadır (Bilgili Denetim, 2012).

2.2.3. 2014 Yılı Uygulama Sonuçları

Aşağıda 2014 yılı Vergi Denetim Kurulu inceleme sonuçları verilmiştir.

Tablo:7 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2014 Yılı)

Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası(TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
7.939.389.423	15.593.666.22	1.905.622	987.062.124	16.582.633.96

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; toplam önerilen 7.939.389.423 lira verginin, yaklaşık



4.112.500.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 4.112.500.000 liralık vergi ziyayı cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir.

Tablo: 8 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2014 Yılı)

	Vergi	Ceza (TL)
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.742.391.255	1.841.132.397
Uzlaşma Temin Edilemeyen	209.437.822	266.926.235
Uzlaşma Vaki Olmayan	364.784.934	446.138.358
Uzlaşmaya Giren	638.430.109	1.067.833.387
Uzlaşılan	529.738.390	60.234.417

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 11’deki 2014 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 1.742.391.255 lira vergi ve 1.841.132.397 lira vergi cezası uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 209.437.822 lira vergi, 266.926.235 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir. Yani mükellef ya uzlaşma davetine icabet etmemiş, ya da uzlaşma görüşmesine gelmiş ancak tutanağı imzalamamış veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemiştir.

2014 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 364.784.934 lira vergi ve 446.138.358 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 638.430.109 lira vergi ve 1.067.833.387 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır.

Tablo 11’deki sonuçlara göre 2014 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 638.430.109 lira vergi ve 1.067.833.387 lira ceza için, 529.738.390 lira vergi ve 60.234.417 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %18’i, cezaların %95’i silinmiştir. Vergilerdeki indirim makul kabul edilebilse de, 2013 yılında olduğu gibi, 2014 yılında da cezalar yüksek oranda kaldırılmıştır.

2.2.4. 2015 Yılı Uygulama Sonuçları



Tablo:9 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2015 Yılı)

Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
9.803.999.983	17.430.678.220	13.594.02	1.398.810.381	18.843.082.62

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; toplam önerilen 9.803.999.983 lira verginin, yaklaşık 5.990.656.650 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 5.990.656.650 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 3.813.343.333 lira vergi ve 11.440.029.999 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Tablo:10 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2015 Yılı)

(TL)	Vergi (TL)	Ceza
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	2.464.222.476	3.563.887.588
Uzlaşma Temin Edilemeyen	305.616.009	422.846.727
Uzlaşma Vaki Olmayan	1.054.842.709	1.215.020.864
Uzlaşmaya Giren	1.103.763.758	1.926.019.997
Uzlaşılan	973.203.569	138.749.157

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 13'deki 2015 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 2.464.222.476 lira vergi ve 3.563.887.588 lira ceza uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 305.616.009 lira vergi, 422.846.727 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir.



2015 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 1.054.842.709 lira vergi ve 1.215.020.864 lira ceza için uzlaşmaya varılmamış, 1.103.763.758 lira vergi ve 1.926.019.997 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda verginin % 48’i, cezanın %38’i nispetinde uzlaşmaya varılmamıştır ki bu oran oldukça yüksektir.

Tablo 13’deki sonuçlara göre 2015 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 1.103.763.758 vergi ve 1.926.019.997 lira ceza için, 973.203.569 lira vergi ve 138.749.157 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %12’si, cezaların %93’ü silinmiştir. Vergilerdeki indirim makul kabul edilebilse de, 2013 ve 2014 yıllarında olduğu gibi, 2015 yılında da vergi cezaları yüksek oranda kaldırılmıştır.

2.2.5. 2016 Yılı Uygulama Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan 2016 yılı vergi inceleme sonuçları aşağıda yer almaktadır.

Tablo:10 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2016 Yılı)

Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Önerilen Toplam Ceza (TL)
7.234.873.130	14.820.006.643	3.497.253	1.080.988.840	15.904.492.736

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Daha önceki yıllarda yapmış olduğumuz tahmine benzer bir şekilde yapılan hesaplamada; toplam önerilen 7.234.873.130 lira verginin, yaklaşık 3.442.000.000 liralık kısmı kaçakçılık cezası gerektirmeyen vergiler, buna isabet eden 3.442.000.000 liralık vergi ziyai cezası da aynı kapsamda olduğu tespit edilmiştir. Kalan yaklaşık 3.792.873.130 lira vergi ve 11.378.819.390 lira ceza kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanmaktadır.

Tablo:11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2016 Yılı)

(TL)	Vergi (TL)	Ceza
Uzlaşmaya Konu Toplam Tutar	1.229.895.556	1.860.131.645



Uzlaşma Temin Edilemeyen	213.272.699	287.844.099
Uzlaşma Vaki Olmayan	614.398.809	750.689.364
Uzlaşmaya Giren	402.224.048	821.598.182
Uzlaşılan	384.614.612	160.720.602

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları

Tablo 15'deki 2016 yılına ilişkin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarına göre; 1.229.895.556 lira vergi ve 1.860.131.645 lira ceza için uzlaşma konusu yapılmıştır. Bunun 213.272.699 lira vergi, 287.844.099 lira ceza kısmı için uzlaşma temin edilememiştir.

2016 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, 614.398.809 lira vergi ve 750.689.364 lira ceza için uzlaşmaya varılamamış, 402.224.048 lira vergi ve 821.598.182 lira ceza için ise mükellefle uzlaşmaya varılmıştır. Bu sonuçlara göre yapılan uzlaşma görüşmesi sonucunda verginin % 60'ı, cezanın %47'si nispetinde uzlaşmaya varılamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir.

Tablo 15'deki sonuçlara göre 2016 yılında yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda; 402.224.048 vergi ve 821.598.182 lira ceza için, 384.614.612 lira vergi ve 160.720.602 ceza olarak uzlaşmaya varılmıştır. Bu durumda vergilerin %5'i, cezaların %80'i silinmiştir.

2.2.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Uygulama Sonuçları Hakkında Genel Değerlendirme

Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi hakkındaki tartışmalar, uzlaşma görüşmesi yapılan ve neticesinde uzlaşması vaki olan vergi ve cezalardaki indirim oranları üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu da kamuoyunda tarhiyatı önerilen vergi ve cezaların büyük kısmının uzlaşma sonucu kaldırıldığı izlenimine neden olmuştur.

Ancak 2012-2016 dönemi tarhiyat öncesi uzlaşma uygulaması sonuçları istatistiklerine göre yapmış olduğumuz hesaplamalarda; tarhiyat önerilen vergilerin 2012 yılında %47'si, 2013 yılında %55'i, 2014 yılında %49'u, 2015 yılında %39'u ve 2016 yılında %52'si kaçakçılık cezası gerektiren vergilerden oluştuğu ve bu nedenle ne tarhiyat öncesi ne de tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılamadığıdır.

Ayrıca kaçakçılık cezası gerektiren vergiler düşüldükten sonra kalan vergi ve cezaların tamamına uzlaşma talebinde de bulunulmamıştır.



İncelenen dönemlerde; uzlaşma talep edilebilecek vergiler içindeki uzlaşma görüşmesi yapılmasını talep etmeyen veya uzlaşma görüşmesinden önce uzlaşmadan vazgeçtiğini beyan edenlerin oranı 2013 yılında %60, 2014 yılında %42, 2015 yılında %58 ve 2016 yılında %64 olarak gerçekleşmiştir.

İncelenen dönemlerde tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilmeyen, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmayan vergi ve cezaların da dikkate alınması gerekmektedir. 2013-2016 yılları arasında, ciddi rakamlarda vergi ve cezalar için uzlaşma temin edilmemiştir. Ayrıca aynı dönemlerde, uzlaşmaya varılmayan vergi ve cezaların, uzlaşmaya varılan vergi ve cezalara nispeti, 2013 yılında vergiler için %38, cezalar için %29, 2014 yılında vergilerde %36 cezalarda %29, 2015 yılında vergilerde %48 cezalarda %38 ve 2016 yılında vergilerde %60 cezalarda %47 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar oldukça yüksektir ve yıllar içinde artma eğilimi göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmayan ve uzlaşma temin edilemeyen durumlarda tekrar tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma talebinde bulunulamayacağını ifade etmek gerekir.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporları esas alınarak tarafımızca oluşturulan 2013-2016 Yılları Arasında Tarhı Önerilen Vergi ve Cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşması Sağlanan Vergi ve Cezaların Nispi Dağılımını gösteren aşağıdaki Tablo 16 hazırlanmıştır.

Tablo:12 2013-2016 Yılları Arasında Tarhı Önerilen Vergi ve Cezalarda Tarhiyat Öncesi Uzlaşması Sağlanan Vergi ve Cezaların Nispi Dağılımı

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı(TL)	Tarhı İstenen Vergi Cezası(TL)	Uzlaşmaya Giren Vergi(TL)	Uzlaşmaya Giren Ceza(TL)	Vergi Uzlaşma Oranı %	Ceza Uzlaşma Oranı %
2013	8.561.313.249	19.086.884.477	860.357.318	1.498.935.120	10	7
2014	7.939.389.423	16.582.633.968	638.430.109	1.067.833.387	8	6
2015	9.803.999.983	18.843.082.629	1.103.763.758	1.926.019.997	11	10
2016	7.234.873.130	15.904.492.736	402.224.048	821.598.182	5	5
TOPL	33.539.575.785	70.417.093.810	3.004.775.233	5.314.386.686	8	9

Kaynak: VDK Faaliyet Raporları



Tablo 16 sonuçlarının gösterdiği üzere 2013-2016 yılları arasında, Vergi Müfettişlerince düzenlenen inceleme raporları neticesinde toplam 33.539.575.785 lira vergi ve 70.417.093.810 lira vergi ziyai cezaı önerilmiştir. Önerilen vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşması vaki olan(uzlaşması sağlanan) vergi 3.004.775.233 lira ceza 5.314.386.686 liradır. Bu da oran olarak vergi asıllarında ortalama %8, vergi cezalarında %9 olarak gerçekleşmiştir ki çok düşük bir nispete tekabül etmektedir.

Sonuçta tarhi önerilen vergi ve cezaların, yarıya yakını kaçakçılık cezası gerektiren fiillerden kaynaklanması, kalan kısmında da uzlaşma sağlanamadığı veya uzlaşma temin edilemediği ya da uzlaşmaya başvurulmadığı ve tarhi önerilen vergi ve cezalarda %90 oranında uzlaşma müessesesinin sonucu değiştirmedeği ya da değiştiremediği ortaya çıkmaktadır. Bu da, Türkiye’de tarhi önerilen vergi ve cezaların, tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda büyük oranda kaldırıldığı sonucuna varmanın büyük bir yanığı olacağını göstermektedir.

Vergi Denetiminde etkinlik sağlanabilmesi, tarhi önerilen vergi ve cezaların tahsil edilmesine bağlıdır. Bu da ilk etapta tarhiyatın kesinleştirilebilmesine bağlıdır. İncelenen dönemlerde tarhi önerilen vergi ve cezaların çok az bir kısmı uzlaşma sonucu kesinleştirilebilmiştir. Kalan kısmının ne kadarının yargıya intikal ettirildiği, ne kadarının mükellefe ulaşılamadığına (tebliğ edilemediği, tahsil edilemediği) dair bilgi bulunmamaktadır. Yargıya intikal eden veya mükellefe ulaşılamayan tarhiyatların çoğunluğu öncelikle tarhiyatın kesinleştirilememe nedeniyle tahsil edilememiştir. Bu da Türkiye’de vergi denetiminin etkin olmamasına yol açmaktadır (Taş, 2014:2906).

2.3. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA İSTATİSTİKLERİ

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve tebliğ edilmesi ile başlamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4. Maddesine göre vergi tarhiyatını yapmaya yetkili Vergi Daireleridir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımlamış olduğu Faaliyet Raporlarında, yıl içinde yapılan tarhiyatların toplam rakamları ve tarhiyatların dayanağının İnceleme Raporu ya da takdir komisyonu, yoklama, tutanak vs. nereden kaynaklandığına dair veri bulunmamaktadır. Faaliyet Raporlarında, tarhiyatın dayanağı olarak sadece Vergi Dairesi Müdürlerinin yapmış olduğu inceleme sonuçları yer aldığından değerlendirmede bu veriler esas alınmıştır.

Tablo:13 2012-2016 Yılları Arasında Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları



Yıllar	Tarhi Edilen Vergi Tutarı(TL)	Vergi Ziyai Cezası (TL)	Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Toplam Ceza (TL)
2012	96.149.542	261.497.431	752.872	59.325.046	321.575.349
2013	74.127.558	186.543.551	802.513	297.376.32	484.722.392
2014	50.770.876	60.292.111	685.221	49.384.732	110.362.064
2015	92.310.426	155.942.634	312.874	66.367.605	222.623.113
2016	150.406.831	101.184.242	62.419	20.374.243	121.620.904
TOPLAM	463.765.233	765.459.969	2.615.899	492.827.95	1.260.903.82

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları

Tablo 17 sonuçlarına göre, Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 2012-2016 yılları arasında yapılan incelemeler sonucunda 463.765.233 lira vergi; 765.459.969 lira vergi ziyai cezası, 2.615.899 lira usulsüzlük, 492.827.954 lira özel usulsüzlük olmak üzere toplam 1.260.903.822 lira vergi cezası kesilmiştir.

2.3.1. Merkez Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları

Merkez Uzlaşma Komisyonları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı bünyesinde, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu olmak üzere iki ayrı komisyondan oluşmaktadır.

Taşra teşkilatının yetkisini aşan uzlaşma talepleri Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu yetkisini aşanlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonuna intikal ettirilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012-2016 yılları arasında her yıl yayımlanan Faaliyet Raporları esas alınarak, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları tarafımızca oluşturulmuş ve aşağıda Tablo 18’de her bir komisyonun yıllar itibariyle sonuç verileri ortaya çıkarılmıştır.



Tablo14 2012-2016 Yılları Arasında Merkez Uzlaşma Komisyonları Sonuçları (TL)

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Vergi	Uzlaşıl amayan Vergi	Uzlaşma aya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Ceza	Uzlaşıl amayan Ceza	Uzlaşma aya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU								
2012	191.936.	89.444.3	102.491.	35.748.3	301.755.0	160.523.	141.231.	18.684.7
2013	646.462.	568.114.	78.348.0	10.183.6	885.182.4	774.143.	111.038.	1.100.00
2014	1.095.03	682.959.	412.071.	169.501.	1.512.975	1.033.59	479.382.	5.184.71
2015	1.536.20	258.106.	1.278.10	403.600.	1.874.076	396.223.	1.477.85	6.993.90
2016	288.860.	20.093.8	268.766.	58.960.3	376.720.5	35.145.1	341.575.	
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU								
2012	38.039.0	4.569.13	35.160.5	15.337.1	55.296.26	4.970.56	52.219.6	1.586.21
2013	134.201.	76.240.9	57.960.8	34.956.9	155.703.2	75.221.4	80.481.7	2.474.93
2014	212.499.	53.479.5	159.020.	56.030.7	293.927.5	62.914.3	231.013.	6.135.58
2015	189.077.	101.854.	87.223.0	51.457.0	247.413.0	120.526.	126.887.	3.892.46
2016	356.833.	164.987.	191.845.	50.963.0	464.180.8	198.361.	265.819.	12.913.4
TOP	4.689.14	2.019.84	2.670.98	886.739.	6.167.230	2.861.62	3.307.50	58.966.0

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları



Tablo 18’deki merkez uzlaşma sonuçlarına göre 2012-2016 yılları arasında; toplam 4.689.148.991 lira tarh edilen vergi için uzlaşma görüşmeleri yapılmış, 2.019.849.962 lira vergi için uzlaşma sağlanamamış, 2.670.989.692 lira vergi için uzlaşma vaki olmuş ve uzlaşma sonucunda 886.739.255 lira vergi olarak uzlaşma sağlanmıştır. Aynı dönemde toplam 6.167.230.892 lira kesilen vergi cezası için uzlaşma görüşmeleri yapılmış ve 2.861.623.127 lira ceza için uzlaşma sağlanamamış, 3.307.501.699 lira ceza için uzlaşma vaki olmuş ve uzlaşma sonucunda 58.966.023 lira vergi olarak uzlaşma sağlanmıştır.

Buna göre uzlaşma görüşmesi yapılan vergilerin % 43’ü, vergi cezalarının %46’sı üzerinde uzlaşma sağlanamamıştır ki bu oran oldukça yüksektir. Uzlaşmılamayan vergi ve cezalar karşı yargı yoluna başvurulmakta, bu da yargının iş yükünü artırmaktadır. Yapılan uzlaşma görüşmeleri sonunda, uzlaşması sağlanan vergilerin %67’si, vergi cezalarının ise % 98’i kaldırılmıştır.

Merkez uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezaların yüksek oranda silinmesi, tarhiyatın dayanağı olan Vergi İnceleme Raporlarındaki tespitlerin sağlam olmadığı, hukuki gerekçelerinin de yetersiz olduğu, bunu değerlendiren merkez komisyonlarının da inisiyatif olarak karar verdiğini göstermekte olduğu da belirtilmektedir (Saygılıoğlu, 2012:216).

2.3.2. Taşra Uzlaşma Komisyonları Uygulama Sonuçları

Taşra Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Bağlı Vergi Daireleri (Mal Müdürlükleri) Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan illerde) ve Vergi Dairesi Başkanlıkları Uzlaşma Komisyonları olarak ayrılmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012-2016 yılları arasında her yıl yayımlanan Faaliyet Raporları esas alınarak, Taşra Uzlaşma Komisyonları tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları tarafımızca oluşturulmuş ve aşağıda Tablo 19’da ortaya çıkarılmıştır.

Tablo:15 2012-2016 Yılları Arasında Taşra Uzlaşma Komisyonları Sonuçları

	Dosya Adedi	Vergi Tutarı (TL)	Ceza Tutarı
--	-------------	-------------------	-------------



Yıllar	Başvuru	Uzlaşıl an	Uzlaşmay a Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
2012	77.680	73.724	200.110.29	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.38	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.92	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.53	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.47	260.117.001	675.334.309	68.925.153
TOP	560.597	511.420	1.863.044.5	1.257.544.61	2.683.047.115	186.890.61

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları

Tablo 19'daki taşra uzlaşma görüşmeleri sonuçlarına göre, toplam 560.597 adet dosya üzerinde görüşme yapılmış ve bu dosyaların 511.420 adedinde uzlaşma sağlanmıştır ki bu oran olarak ortalama %91'e tekabül etmektedir ki bu da istisnai durumlar hariç uzlaşma başvurusunda bulunulan dosyaların hemen hepsinde uzlaşma sağlandığını göstermektedir.

Taşra uzlaşma komisyonlarının uzlaşma dosyalarını incelemediği, rutin kararlar aldığı, risk almak istemediği ve vergi asıllarında pek indirim yapmadığı, vergi cezalarında ise sabit bir oran üzerinden indirim yaptığı görülmektedir. Taşra birimleri inceleme ve teftiş endişesiyle dosyaların her birini ayrı değerlendirmemeleri, uzlaşmada etkinliği azaltmakta ve yargıya intikal eden dosya sayısını artırmaktadır (Saygılıoğlu, 2012:217).

3. UZLAŞMA SONUÇLARINA GÖRE GENEL DEĞERLENDİRME

İncelenen 2012-2016 yılları arasında Vergi Müfettişleri tarafından 33.539.575.785 lira vergi aslı ve 70.417.093.810 lira vergi cezası, Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 463.765.233 lira vergi, 1.260.903.822 lira vergi cezası önerilmiştir. 2012-2016 yılları arasında, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları 3.583.645.675 lira vergi, 6.285.881.044 lira ceza üzerinden, Merkez Uzlaşma Komisyonları 2.670.989.692 lira vergi ve 3.307.501.699 lira ceza üzerinden, Taşra Uzlaşma Komisyonları ise 1.863.044.594 lira vergi



2.683.047.115 lira ceza üzerinden indirim yapılmak suretiyle uzlaşarak kamu alacağı tahakkuk ettirilerek kesinleştirilmiştir.

Buna göre 2012-2016 yılları arasında vergi incelemesi sonucunda toplam 34.003.341.018 lira vergi 71.677.997.632 lira ceza önerilmiş, 8.117.679.961 lira vergi ve 12.276.429.858 lira vergi cezası üzerinde uzlaşma sağlanmış, kalan 25.885.661.057 lira vergi ve 59.401.567.774 lira ceza için uzlaşmaya başvurulmamış, uzlaşma temin edilmemiş veya uzlaşma sağlanılamamıştır ki bu oran olarak vergi asıllarının %76’sına, vergi cezalarının %82’sine tekabül etmektedir.

Yapılan hesaplamada inceleme raporu sonucu önerilen vergi ve cezalar göz önüne alınmıştır. Tarhiyatın dayanağı inceleme raporları dışındaki doneleri dikkate aldığımızda bu oran daha da yüksek çıkacaktır.

Bu da Türkiye’de uzlaşma görüşmeleri sonucunda vergilerin en fazla %24’ü, vergi cezalarının ise %17’sine çözüm üretilebildiğini göstermektedir. Kalan vergi ve cezalara uzlaşma dışında çözüm aranması ya da hiç çözüm aranmaması uzlaşma müessesesinin etkinliğini azaltan en önemli faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Sorunun sadece uzlaşmanın yapısından kaynaklanmadığı, Vergi İnceleme Raporlarındaki tespitlerin isabetli ve hukuka uygun olmaması, vergi sistemin karmaşık yapısı, vergi yargısının zamanında ve etkin karar almaması ve nihayet vergi idaresinin tahsilatta etkin ve hızlı olmaması gibi nedenlerin de tarhi önerilen vergiler ve kesilen cezaların tahsil edilememesinde etkisinin olduğu ileri sürülmektedir (Taş, 2014:2917).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi denetimi ve incelemesinin etkinliği, tarhi önerilen vergi ve cezaların ödenmesine bağlıdır. Vergi ve cezaların ödenmesi için öncelikle tahakkuk ettirilerek kesinleştirilmesi gerekir ki bu da öncelikle vergi inceleme raporlarındaki tespitlerin hukuki altyapısının olmasına bağlıdır.

Tarhi önerilen vergi ve cezalar nedeniyle doğacak anlaşmazlıkların da uzlaşma ve benzeri yöntemlerle mükellefle karşılıklı müzakere içinde gönüllü uyum çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir. Aksi durumda tahsil edilmeyen fiktif tahakkuklar vergi dairelerini meşgul etmekten, tahakkuk tahsilat oranını aşağı çekmekten başka bir sonuç vermeyecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de vergi uzlaşma sisteminin etkin olarak uygulanmasına engel nedenlerin başında, tarhi önerilen vergi ve cezalara uzlaşma talebinde bulunma oranındaki düşüklük olduğu değerlendirilmektedir. Türkiye’de uzlaşma müessesinin daha etkin ve yaygın uygulanabilmesi için, öncelikle Vergi Mahkemesinde dava açmadan önce, mükelleflere uzlaşma ve benzeri



yöntemlere (idari başvuru) başvuru yapılması zorunluluğu getirilmelidir. Bu durumda her uyuşmazlık doğrudan vergi yargısına taşınmayacağından yargının iş yükü azalacağı gibi, mükellefle vergi idaresi arasında yapılacak görüşmeler, vergi uyumunu artırmaya da katkı sağlayacaktır.

Mükelleflerin uzlaşmaya başvurmada isteksiz davranmalarının bir başka nedeni, uzlaşma görüşmelerinde mükellefin mali durumu ve ödeme gücünün dikkate alınmamasıdır. Fransa'da ve özellikle Amerika Birleşik Devletleri uzlaşma sisteminde, mükellefin ödeme gücü dikkate alınarak karar verilmekte, uyuşmazlıklarının süregitmesi yerine, tahsil edilebilecek vergiye odaklanmakta ve buna göre karar verilmektedir.

2012-2016 dönemi vergi incelemelerinin önemli oranda bir kısmı kaçakçılık cezasını gerektiren vergi ve vergi ziyai cezalarından oluşmakta olduğu görülmüş ve kaçakçılık cezası gerektiren vergi ve cezalar tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olmadığından, tarhi önerilen vergi ve cezalar toplamı içindeki uzlaşmaya başvuru oranını aşağı çektiği tespit edilmiştir.

Uzlaşma müessesinin Türkiye'de yaygın uygulama alanı bulmamasının başka bir nedeni, uzlaşmaya başvuruda süre kısıtlamasının olmasıdır. Mükellefler başvuru süresini kaçırmış veya yanlış değerlendirme sonucunda uzlaşmaya başvurmadan vazgeçmiş olabilirler. Mükellef her aşamada uzlaşma başvurusunda bulunabilmeli, ancak uzlaşma toplantılarında yapılacak değerlendirmelerde tarhiyatın hangi aşamada olduğu göz önüne alınarak karar verilebilmelidir.

Türkiye'deki vergi uyuşmazlıklarını tek başına uzlaşma müessesisiyle çözüleceğini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. Öncelikle denetimlerin etkinliği artırılmalıdır. Düzenlenecek inceleme raporları hukuka uygun, dayanakları sağlam, vergi matrahını doğru ve tam olarak tespit edilmesini sağlayacak şekilde olmalıdır.

Tarhi önerilen vergi ve cezalara karşı yapılan uzlaşma başvurularında, gerek tarhiyat öncesi gerekse tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında uyuşmazlık konusu vergi ve ceza etrafında tetkik edilmeli, oluşabilecek yanlışlıklar düzeltilmelidir. Vergiyi doğuran olay ve vergi matrahının doğru olarak tespiti yönünde çaba sarf edilmelidir.

Sadece uzlaşma müessesesi değil, düzeltme ve şikayet, indirim, gönüllü uyum, izaha davet, pişmanlık ve ıslah v.s. benzeri müesseseler etkin olarak çalıştırılmalı, yargıya daha az sayıda dosya intikal ettirilmesi sağlanmalıdır.

Mükellefle yapılan uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanması durumunda uzlaşılan vergi ve cezaların belli bir vade sonunda ödenmesi ve belli bir zaman zarfında aynı nedenlerden tekrar vergi kaybına neden olunmaması, aksi durumda uzlaşmanın geçersiz sayılmasıyla vergi



ve cezaların uzlaşma öncesi duruma döneceği yönünde düzenleme yapılmalıdır. Ancak böylelikle gerçek anlamda uzlaşma müessesesinin etkinliğinden ve mükellefin vergiye uyumunu sağlamasına olumlu etki edebildiğinden bahsedilebilir.

KAYNAKLAR

- ADİBEŞ, Cuma- AKKURT, İsmail, Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 314, Kasım 2014
- AKDOĞAN, Abdurrahman, İngiltere’de Vergi Yönetimi ve Ülkemiz Açısından Bazı Değerlendirmeler, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Sayı 59, Eylül 1984
- AKSOY, Hüseyin, Amerikan Federal Vergileme Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran, 1996
- AKSOY, Şerafettin, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul, 1993
- _____, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, *Filiz Kitapevi*, İstanbul, 1999
- _____, Şerafettin, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, *Filiz Kitabevi*, 2. Baskı, İstanbul, 1999
- AYKIN, Hasan- DİLAVER, Mevlüt, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma mı, Yoksa Tarhiyat Sonrası Uzlaşma mı Tercih Edilmeli? , Vergi Danışmanlık, 26.01.2018, <https://vergidanismanlik.net/.../tarhiyat-oncesi-uzlasma-mi-yoksa-tarhiyat-sonrasi-uzla> , (E.T.: 01.12.2017)
- Bilgili Denetim, Uzlaşmada Vergi ve Cezalar Buharlaşıyor Mu? , 19 Kasım 2012, www.bilgildenetim.com/uzlasmada-vergi-ve-cezalar-buharlasiyor-mu.html , (E.T.: 18.02.2018)
- BUZ, Funda, Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye’deki Etkinliği, *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi - Bildiriler Kitabı V*, Bursa, 6-8 Mayıs 2013
- CANDAN, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, 2006
- ERDEM, Tahir, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı), *Seçkin Yayınları*, Ankara, 2012
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012-2013-2014-2015-2016 Yılları Faaliyet Raporları, www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari
- HOCAOĞLU, Celal, Vergi Hukukunda Uzlaşma, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:5, 2015



Internal Revenue Service | An official website of the United States
<https://www.irs.gov/>, (E.T.: 04.07.2018)

SOI Tax Stats IRS Data Book | Internal Revenue Service - IRS.gov
<https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-data-book> (E.T.: 05.07.2018)

İNALTONG, Ceyhan, Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:375, Kasım 2012

KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zühal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara, 2009

KIZILOT, Şükrü, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt I, Cilt II, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara, 1994

_____, Şükrü, Vergi ve Cezadan Kurtulma Yolları, *Hürriyet Gazetesi*, 10 Mayıs 2014

Killian, T, M, Offer in Compromise, Bankruptcy and Tax Court, <http://taxtime.about.com/od/problemissues>, 2006

KOTAY, Fatih, Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:108, Eylül 2008

MUTLUER, Metin Kamil, Vergi Genel Hukuku, *İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları* İstanbul, 2006.

OECD Revenue Statistics, Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables - OECD.Stat
<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>,
(E.T.:06.07.2018)

ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 8. Baskı, *Turhan Kitabevi*, Ankara, 2000

ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları*, İstanbul, 2008

_____, Mehmet Ali, Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişiklik, *Maliye Postası Dergisi*, Eylül 1998

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku, *Derya Kitapevi*, Trabzon, 2002

SAYGILIOĞLU, Nevzat, Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ankara, 11 Mayıs 2012, Danıştay Yayın No:83

TAŞ, Bülent, Vergi Denetimleri, Etkinlik ve Vergi Afları, *Vegrialginet*, 08 Haziran 2014



- TAŞCI, Kenan, Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler, (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2010
- TÜRKAY, İmdat, Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu Uzlaşma, Vergialgınet, 19 Şubat 2017, (E.T.: 15.11.2017)
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012- 2013-2014- 2015- 2016 Yılları Faaliyet Raporları, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0>

