



**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA MÜESSESESİNİN İŞLEYİŞİNİN
MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:
AYDIN İLİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ANALİZ¹**

Özgül SARILI²

ARTICLE INFO

Article history:

Received 12 December 2020

Accepted 27 December 2020

Online 30 December 2020

JEL classification:

K34

H20

H21

Keywords:

Tax Dispute

Administrative Remedies

The Compromise

Empirical Analysis

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş Tarihi: 12 Aralık 2020

Kabul Tarihi: 27 Aralık 2020

Online Yayın: 30 Aralık 2020

JEL kodu:

K34

H20

H21

Anahtar kelimeler:

Vergi Uyuşmazlığı

İdari Çözüm Yolları

Uzlaşma

Ampirik Analiz

ÖZET

Toplumsal yapının tüm alanlarında olduğu gibi vergilendirme ilişkisinde de barış ve huzur ortamının sağlanması önemlidir. Barış ve huzur ortamının sağlanabilmesi amacıyla vergilendirme ilişkisinin tarafları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların kısa sürede, yapıcı ve adaletli bir şekilde çözümlenmesi gerekmektedir. Bu amacı gerçekleştirmede uzlaşma müessesesinin katkısı diğer idari çözüm yollarına nazaran çok daha fazladır. Vergi uyuşmazlıkları; mevzuattan, vergi idaresinden ve mükelleften kaynaklanan nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Vergilendirmenin tarafları olan devlet ile mükelleflerin de isteği vergi uyuşmazlıklarının bir an önce çözümlenmesidir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde bazı idari ve yargısal çözüm yollarından yararlanılabilmektedir. En yaygın olarak kullanılan idari çözüm yollarından birisi de uzlaşma müessesesidir. Bu çalışmada meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması ile Aydın ilinde uzlaşma müessesesine meslek mensuplarının bakış açısı ortaya konularak uzlaşma kurumunun aksayan yönleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler kullanılarak Ki-Kare Analizi yapılmış ve bu analiz sonuçlarına göre uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

ABSTRACT

It is important to provide an environment of peace and tranquility in the taxation relationship as in all areas of the social structure. In order to ensure peace and tranquility, disputes arising between the parties of the taxation relationship must be resolved in a short time, constructively and fairly. In achieving this goal, the contribution of the reconciliation institution is much more than other administrative solutions. The tax disputes could occur among the taxation parties due to taxpayers, legislation, and tax administration. The state and the taxpayers who are parties to taxation also want to resolve tax disputes as soon as possible. There are some administrative and judicial solutions for the solution of the tax disputes. One of the most widely used administrative solution methods is the compromise institution. In this study, to identify the compromise institution's defects and the viewpoint of the profession members about compromise institution, the survey application is realized in Aydın province. Through the data, which obtained from surveys, Chi-square Analysis was implemented. In accordance with the estimation results, evaluations have been made about the compromise institution.

¹Bu makale Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim dalında doktora tezi olarak başarılı bulunan "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz" başlıklı tezden üretilmiştir.

²Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yenipazar Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi.

1. GİRİŞ

Vergilendirme süreci içerisinde, mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresi arasında farklı nedenlerle bazı uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Türk vergi hukukunda idari ve yargısal çözüm yolları kullanılmaktadır. Barışçıl çözüm yolu olarak da ifade edilen idari çözüm yolları, vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca idari çözüm yolları sayesinde kamu alacağı daha hızlı bir şekilde hazineye intikal etmekte; yargısal çözüm yollarında ise idari çözüm yollarına nazaran bu alacaklar daha uzun bir sürede hazineye intikal etmektedir.

İdari çözüm yolları arasında en çok başvurulmuş çözüm yolu uzlaşmadır. Uzlaşma, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkta tarafların biraraya gelerek, karşılıklı olarak verecekleri ödünlerle, yargı mercilerine taşımadan daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlenmelerini sağlayan hukuki bir yoldur. Alman vergi mevzuatında uygulanan uzlaşma müessesesinden esinlenerek 1963 yılında 205 sayılı kanun ile Türk vergi hukukunda idari çözüm yolu olarak uzlaşma müessesesi ilk kez uygulanmaya başlamıştır. 1985 yılında 3239 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle uzlaşma müessesesinin uygulama alanı genişletilmiştir. Bu kanunla yapılan düzenleme ile birlikte tarhiyat öncesi ortaya çıkan uyuşmazlıklar da Türk vergi hukukunda uygulanan uzlaşma müessesesi kapsamına alınmıştır. Uzlaşma müessesesi vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari çözüm yolları arasında önemli bir yere sahiptir. Bu çalışmada meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması ile Aydın ilinde uzlaşma müessesesine meslek mensuplarının bakış açısı ortaya konularak uzlaşma kurumunun aksayan yönleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen veriler kullanılarak Ki-Kare Analizi yapılmış ve bu analiz sonuçlarına göre uzlaşma müessesesine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

2. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE UZLAŞMA KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı olan devlet ile vergi borçlusu durumunda olan mükellefler arasında bazı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Hem devletin gelir kaybına uğramaması hem de

mükelleflerin faaliyetlerinin aksamaması için vergi uyuşmazlıklarının mümkün olan en kısa sürede çözümlenmesi gerekir.

2.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Uyuşmazlık, herhangi bir konu üzerinde tarafların ortak bir noktada buluşamamaları, düşünce ve davranışlarındaki farklılık nedeniyle oluşan anlaşmazlık durumudur. Uyuşmazlık tanımlarındaki ortak nokta, düşünce ayrılığıdır. Vergi uyuşmazlığında ise düşünce ayrılığı vergilendirmenin tarafları arasında ortaya çıkmaktadır. Bu düşünce ayrılığının temel nedeni, vergi incelemesi ve bu süreçte ortaya çıkan vergi tarhiyatıdır. Mükellef ile sorumluya, kanunlarla bazı maddi ve şekli yükümlülükler getirilmektedir. Vergi dairesi, mükellef veya vergi sorumlusunun ilgili kanuna uygun bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirmediğini tespit edebilir. Bu durumda idare tarafından ilgili kişiler hakkında bir işlem gerçekleştirildiğinde, mükellef veya vergi sorumlusu bu işlemi kabul etmediği takdirde uyuşmazlık ortaya çıkacaktır.

2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri

Vergilendirme ilişkisinin tarafları olan mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide arzu edilen, görüş ayrılıkları ve bu görüş ayrılıklarına bağlı olarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmamasıdır. Ancak hayatın olağan akışı içerisinde mükelleflerin veya vergi idaresinin bazı tutum ya da bakış açılarından kaynaklanan farklılıklardan dolayı bazı vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir (Kaplan, 2013:133). Vergi uyuşmazlıkları; vergi mevzuatından, vergi idaresinden ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusundan kaynaklanabilmektedir.

2.2.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Nedenler

Vergi uyuşmazlıkları; vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğramasından kaynaklanabilir (Civan ve Kutlar, 2005:170). Vergi kanunlarının karmaşık şekilde olması, mükelleflerin yükümlülüklerini doğru olarak anlamalarını engellemektedir. Bu durum vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmesine engel olmaktadır (Üyümez, 2016:75). Vergi uyuşmazlığına neden olan unsurlardan birisi de vergi mevzuatının kapsamının oldukça geniş olmasıdır. Vergi mevzuatının genişliği yani vergi kanunları, yönetmelikler ve tebliğlerin sayısının çok olması hem vergi mükelleflerinin hem de vergi idaresinin hataya düşmesine, dolayısıyla uyuşmazlıkların ortaya

çıkmasına yol açabilmektedir (Bilici, 2009:127). Ayrıca yeni yürürlüğe giren vergilerin, kanunlarının anlaşılmasını zorlaştırması ve idare ile mükelleflerin bu kanunları farklı yorumlamaları da uyuşmazlığın çıkmasına neden olabilmektedir. Buna ek olarak, kanunların net ve anlaşılır olmaması nedeniyle kanunların farklı yorumlanmasına neden olması, uygulamada bazı vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkarabilmektedir (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234).

2.2.2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi uygulamalarının giderek daha karmaşık yapıya dönüşmesi ve başlı başına bir ihtisas alanı oluşturması, idare ile mükellef arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Şahin, 1999). Vergi mevzuatının gereği gibi uygulanmaması ya da yanlış uygulanması da genel olarak vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır. Ayrıca idarenin yapmış olduğu genel düzenleyici işlemlerin uygulanmasında uyuşmazlık konusu olabilmektedir (Yüce, 2014:53). Vergi tarhiyatı sonucunda yapılan tarhiyatların hatalı olması nedeniyle de vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir. Vergi uygulamasında uyuşmazlık nedenleri; maddi bir yanlışlığın yapıldığı iddiasından, kanunların yanlış uygulanmasından, hatta uygulanmak istenilen kanunun anayasaya aykırı olduğuna kadar giden geniş bir yelpaze içinde sıralanabilir (Arslan, 2011:315). Verginin tahsil edilmesi sürecinde, vergi idaresinde görev alan personelin hazineci düşünceyle hareket etmesi, vergi kanunlarının dar anlamda yorumlanmasına neden olmaktadır. (Aksoy, 1999:91). Bu durumda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir.

2.2.3. Vergi Mükellefi veya Ceza Sorumlusundan Kaynaklanan Nedenler

Mükelleflerin; vergi konusunun mevcut olmadığını, kanuna aykırı, usulsüz bir şekilde yapıldığı konusundaki iddiaları da uyuşmazlığın çıkmasına neden olabilmektedir (Gültekin, 2016:575). Mükelleflerin yeterli eğitim ve bilgi düzeyine sahip olmaması vergi uyuşmazlıklarının nedenlerinden birisidir (Civan ve Kutlar, 2005:170). Mükelleflerin vergi yükünün ağırlaşması nedeniyle vergi ödememek için direnç göstermeleri de uyuşmazlığın diğer bir nedenidir (Buhur, 2013).

Vergi uyuşmazlığına neden olan diğer bir unsur ise tahakkuk eden bir verginin hiç ödenmemesidir. Mükellefin veya ceza sorumlusunun kesinleşmiş ya da

kesinleşmek üzere bulunan vergi borcunun veya tahakkuk eden bir vergiyi ödememesi veya vadesinde ödememesi de vergi uyuşmazlığına neden olabilmektedir. Ayrıca, mükellefin veya ceza sorumlusunun böyle bir borcunun olmadığını, istenen borcun normalde olması gereken tutarın üzerinde olduğu veya söz konusu borç ile ilgili olarak daha önce tebliğin yapılmadığını iddia etmesiyle de vergi uyuşmazlığı doğabilmektedir (Armağan, 2007:165).

Vergi uyuşmazlıklarının nedenlerinden herhangi birisinin varlığı durumunda vergi tarhiyatı veya ceza kesme işlemi gerçekleştirilecektir. Sonraki aşamada mükellefe ihbarname gönderilecektir. Vergi mükellefi veya ceza sorumlusunun ihbarnamede yer alan tutarları ödemek istememesi ya da daha az tutarda ödemek istemesi, vergi uyuşmazlığına neden olmaktadır. Mükellefler tarafından vergisel yükümlülükleri yerine getirmemeye yönelik olarak yapılan faaliyetler ile vergi idaresi arasındaki durum adeta bir satranç oyununa benzemektedir (Özer, 2015:72). Bu durum vergi uyuşmazlıklarında artışa neden olabilmektedir.

2.3. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesi

Vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesi, vergi hukukunun önemli konularından birisini oluşturmaktadır. Bundan dolayı her vergi mevzuatında uyuşmazlıkların çözümünü sağlamak amacıyla bazı yollar ve araçlar kullanılmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümlemesinde amaç, anlaşmazlıkların adil ve tarafsız bir şekilde sona erdirilmesi ve bu hedefin mümkün olduğu kadar az maliyetle ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesidir (Erdem, 2011).

1982 Anayasası'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmüne göre, vergi idaresi tarafından yapılan her türlü vergilendirme işlemleri yargı denetimine tabidir. Bu madde hükmünün gereği olarak vergi mükellefinin gelir idaresinin işlemlerine karşı yargı yoluna gitmesi doğaldır. Ancak vergilendirmede verimlilik ilkesi gereği, kanun koyucu, tahsil edilecek verginin olması gerekenden az olmasını, olması gereken miktarda fakat gecikilerek alınan vergiye tercih ederek idari çözüm yolları öngörmüştür (Türkay, 2017). İdari çözüm yolları ise, uyuşmazlıkların yargısal çözüm yoluna göre daha kısa sürede çözümlemesini ve mükelleflerin vergi kanunlarına olan tepkisinin azalmasını sağlamaktadır (Civan ve Kutlar, 2005:166). Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada

çözümlemesiyle hem yargının yükü hafifletmekte hem de mükellefler dava nedeniyle yüklendikleri maddi külfetten kurtulmaktadır (Buz, 2013:1367).

Vergi uyuşmazlığının çözümlenmesi amacıyla mükellefin idari çözüm yolları ile yargısal çözüm yolu arasında tercihi belirleyen faktör, mükellefin başvurduğu yoldan kendi lehine çıkacak sonuca yönelik beklentisidir. Dolayısıyla, mükellef tercihi yaparken, bu çözüm yollarından daha fazla hangisinden menfaat elde edebileceğini göz önünde bulundurmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014:5). Mükellef vergi uyuşmazlığını çözümlenmek amacıyla yargısal çözüm yolunu tercih ederse, davanın tarafları olan mükellef ile vergi dairesi açısından bazı maliyetler ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin açmış olduğu davayı kaybetmesi durumunda vergi aslı ile birlikte vergi cezasının tamamını faiziyle birlikte ödemek zorunda kalacaktır. Eğer vergi dairesi davayı kaybedecek olursa, ilgili kamu idaresi almak istediği vergi, ceza ve faizleri tahsil edemeyecektir. Ayrıca her iki taraf da dava giderlerini üstlenecek ve zaman kaybı ortaya çıkacaktır (Arslan, 2011:315). Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargı yolunun tercih edilmesi hem idare hem de mükellef açısından bahsedilen olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Tarafların bu uyuşmazlıkları bertaraf etmek ve uyuşmazlığın çözümlenmesi sürecinde en yüksek tatmini elde etmek istemeleri nedeniyle, taraflar yargı yolu yerine idari çözüm yollarını tercih etmektedir.

Hukuki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde asıl yetkili birim yargı mercileridir. Vergi mahkemesinde açılan davaya konu olan tutarın belirli bir değerin altında olduğu takdirde ilgili mahkemenin kararı kesin hüküm haline hale gelmektedir. Bu bağlamda kanunda belirtilen tutarın altındaki vergi uyuşmazlıkları için istinaf yolu ile Bölge İdare Mahkemesi'ne başvurma imkânı kaldırılmıştır. Böylece olağan kanun yolunda yer alan üst mahkemelerin iş yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. İstinaf ve temyiz aşamasında dosya sayısını azaltmak için yapılan diğer bir düzenleme ise "Kanun yolundan vazgeçme" müessesesidir. Bu müessese ile yargı yolunu tercih eden mükellefler için vergi uyuşmazlığını idari aşamada çözüme kavuşturma imkânı getirilmiştir.

Türk vergi hukukunda, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargısal çözüm yollarının yanında idari çözüm yolları da kullanılmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik olarak idari

çözüm yolları, vergilendirme süreci açısından geniş bir ağa sahiptir. Henüz vergi incelemesine başlanılmadan veya mükellef hakkında herhangi bir ihbar yapılmadan kendiliğinden ilgili mükellef tarafından yapılan talep üzerine "Pişmanlık ve İslah" müessesesinden yararlanma imkânı bulunmaktadır. Ayrıca, mükellefler hakkında henüz incelemeye başlanılmadan önce "İzaha Davet" müessesesi ile uyuşmazlığın giderilmesi de mümkündür. Vergi inceleme sürecinde, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesinden yararlanma imkânı varken, vergi inceleme sonucunda yapılan tarhiyata ilişkin olarak "Tarhiyat Sonrası Uzlaşma", "Cezalarda İndirim" ve "Hata Düzeltme" gibi idari çözüm yollarından da yararlanabilme imkânı bulunmaktadır. Son yapılan değişiklikle uygulamaya giren "Kanun Yolundan Vazgeçme" müessesesiyle mevcut idari çözüm yollarından farklı olarak yargısal çözüm yoluna tercih edilmesinden sonra dahi vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi imkânı getirilmiştir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının giderilmesine yönelik idari çözüm yolu yelpazesi giderek genişleme eğilimi göstermiştir. İdari çözüm yollarındaki bu süregelen artış ve çeşitlilik, vergi idaresinin daha mükellef odaklı ve mükellef ile işbirliği içerisinde olmayı tercih ettiğini ortaya koymaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde uygulanan idari çözüm yolları arasında mükelleflerin son yıllarda en çok tercih ettiği yol uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşma müessesesi, vergilendirme ilişkisinde taraflar arasında barış ve güvene dayanan bir ortamı sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma müessesesi aracılığıyla çözümlenmesi, uyuşmazlık sürecinin tarafları olan mükellef ve vergi idaresi ile yargı mercileri için son derece önemlidir. Uzlaşma müessesesi aracılığıyla uyuşmazlığın kesin olarak son bulması ile mükellefler psikolojik baskıdan kurtulurlar ve bu durum, mükelleflere bir rahatlama imkânı sağlar. Gelir idaresi de uzlaşılan vergilerin tahsil edilmesiyle vergi hasılatında mutlak ve sürekli bir artışa kavuşmuş olur. Böylece uzlaşma müessesesi sayesinde vergilendirmede mali amaç da gerçekleşmiş olacaktır. Ayrıca gelir idaresi açısından yargısal sürece ilişkin dava dilekçesine savunma hazırlama, hazine avukatı görevlendirme, mahkeme harcı ödeme gibi külfetler de söz konusu olmayacaktır. Taraflar arasında karşılıklı güvene dayalı bir ilişkinin oluşturulması da önemlidir. Uzlaşma müessesesi ile yargı mercileri daha az dosya ile ilgilenmek zorunda kalacak ve böylece yargının iş yükü de hafifleyecektir. Bunun sonucunda yargı

mercileri dosya bazında daha titiz bir çalışma imkânına kavuşacaktır.

2.4. Uzlaşma Müessesesinin Tanımı

Toplumsal bir kurum olan uzlaşma, barış ve huzur içerisinde yaşamının gerekli ve zorunlu bir şartıdır. Uzlaşmada tarafların birbirine saygı ve güven duyması, hoşgörü göstermesi gerekir. Çekişme ve kavganın olmadığı her yerde gizli ya da açık bir uzlaşma söz konusudur (Şeker, 1991:38). Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre uzlaşma; konsensüs, mutabakat, uzlaşım, uyuşma ve uzlaşmak durumu olarak da ifade edilmektedir. TDK uzlaşmayı, aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı anlaşarak mutabık kalmak olarak tanımlamaktadır. Uzlaşma kavramı kelime anlamı ile anlaşma, mutabık kalma, sulh olmayı ifade etmektedir (Okur, 1995:96).

Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasında yapılmış veya yapılacak olan vergi tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlığın tarafların bir araya gelerek, karşılıklı verecekleri ödümlerle, uyuşmazlığı yargı mercilerine taşımadan, daha kısa sürede ve kesin olarak çözümlenmelerini sağlayan idari bir çözüm yoludur. Türk vergi hukukunda uzlaşma müessesesi, tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde uygulanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezasının tarhiyat aşamasından önce vergi idaresi ile mükellefler arasında uyuşmazlığın çözümlenmesini sağlamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise ikmalen, re'sen ve idarece vergi, resim ve harçlarla bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarının tarhiyat aşamasından sonra uyuşmazlığın çözümlenmesine imkân vermektedir.

2.5. Uzlaşma Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Uzlaşma, ilk olarak Türk vergi mevzuatına 205 sayılı kanun ile 1963 yılında girmiştir. Uzlaşma ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) ceza davaları başlığı altında dördüncü kitapta, vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması başlıklı III. Kısımda, 376. maddeyi takip eden ek maddelerde yer almaktadır (Türkkot, 2005:23). 205 sayılı kanun ile VUK'a eklenen 1-10. maddeleri ile ilk kez uzlaşmaya ilişkin uygulama esasları ortaya konulmuştur. Bu kanun maddelerinde; uzlaşmanın konusu, kapsamı ve komisyonlar, uzlaşma talebi ve talebin incelenmesi,

uzlaşma komisyonunun kararlarının kesinliği, uzlaşma ile dava açma, ödeme ve uzlaşma, cezalarda indirim başlıkları yer almıştır. 1985 yılına kadar bu şekilde uygulanan uzlaşma müessesesinde, bu tarihten itibaren yapılan kanuni ve idari düzenleme ile birlikte ikili bir yapıya geçilmiştir. Bu yeni uygulamanın ismi tarhiyat öncesi uzlaşma olduğu için, daha önceki uygulamanın "Uzlaşma" olan ismi değişmediği halde öğretide, vergi idaresince ve diğer uygulamacılar tarafından tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ifade edilmeye başlanmıştır (İleri, 2011).

01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere düzenlenen 3239 sayılı kanunun 33. maddesiyle VUK'a eklenen 11. madde ile "tarhiyat öncesi uzlaşma" ilk kez vergi mevzuatına girmiştir. Yapılan bu düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi ve işlerlik kazanması, 16.02.1987 Tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği" (TÖUY) ile sağlanmıştır (Erdem, 2012:381). Halen uygulanmakta olan TÖUY ise 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

01.01.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere çıkarılan 4008 sayılı kanun ile uzlaşma ile ilgili olarak bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler özellikle uzlaşmanın kapsamı ile ilgilidir. 4008 sayılı kanun öncesinde 01.01.1995 tarihinden önce salınan vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen kaçakçılık, ağır kusur, kusur cezaları uzlaşma kapsamında yer alırken, kaçakçılık suçundan kaynaklanan tarhiyatlar nedeniyle salınacak olan vergi ve kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur (Doğan, 2000:75). 4008 ve 4108 sayılı kanun ile VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçuna ilişkin tanımlamada değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe istinaden kaçakçılık suçu, mükellef ya da vergi sorumlusunun kasten vergi ziyasına neden olması şeklinde tanımlanmıştır (Kaplan ve Durgun, 1996:97). 4008 sayılı kanunun 22. maddesi ile yapılan değişiklik kapsamında, kaçakçılık suçu nedeniyle kesilen tarhiyatla ilgili vergi ve ceza ile vergi inceleme sürecinde kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektirecek fiillere kesilecek olan cezalar uzlaşma kapsamının dışına çıkarılmıştır. Kaçakçılık suçu cezasının kesilmesine neden olan fiiller hem tarhiyat sonrası hem de tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır (Büyükişık, 1994).

4369 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle uzlaşma müessesesi daha etkin ve amacına hizmet eder hale getirilmeye çalışılmıştır. Vergi mevzuatı ile ilgili olarak en kapsamlı düzenlemelerden birisi 4369 sayılı kanundur. Bu kanun kapsamında uzlaşma hükümlerinin sistematığına ilişkin değişiklikler yapılmıştır (Ak, 1999:62). 4369 sayılı kanunla VUK'da yer alan uzlaşma hükümleri ile ilgili olarak çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Uzlaşma hükümleri ile bağlantılı olan ceza hükümlerinde yapılan değişikliklerle kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış ve kesilen ceza, vergi ziyayı adı altında tek bir ceza olarak düzenlenmiştir (Arioğlu, 1998:12). 4369 sayılı kanun öncesinde sadece kaçakçılık suçu cezaları uzlaşma kapsamı dışında iken bu kanun ile birlikte cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Ancak 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'un 6. maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma kapsamında yer almaktadır. Aynı şekilde, uzlaşma talebinin kesilen cezaya ilişkin olarak yapılabileceği anlamını taşıyan VUK'un Ek 7. maddesi hükmünde herhangi bir değişiklik olmamıştır (Duran, 1999:47). 4369 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önce vergi cezalarında önemli oranlarda indirim yapılması nedeniyle cezaların caydırıcılığı ilkesi zedelenmekteydi. Bu kanun kapsamında yapılan düzenleme ile uzlaşmanın sağlanabilmesi durumunda ceza, uzlaşılan vergiye göre tespit edilecektir (Yüksekal, 1998:60).

1998 yılında tüm dünyada ve Türkiye'de yaşanan ekonomik kriz, 4369 sayılı kanun ile yapılan düzenlemelerin bir yıl kadar kısa sürede gözden geçirilmesine sebebiyet vermiştir. 4444 sayılı kanun ile 4369 sayılı kanunun bazı hükümlerinin uygulanması ertelenirken bazı hükümleri de yürürlükten kaldırılmıştır (Ak, 1999:62). Bu doğrultuda, vergi mükellefi veya ceza muhatabına, vergi cezaları ile ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunma imkânı verilmiştir. 4444 sayılı kanunla uzlaşılan vergilere ilişkin cezalarda vergi miktarına göre düzeltme yapılabileceği hükmü de yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamına alınırken uzlaşılan vergide uzlaşılan cezanın vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir. Buna ek olarak, tarhiyat sonrası uzlaşmada usulsüzlük cezası kapsam dışında kalırken, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi ziyasının yanında özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır. 4369 sayılı kanun ile kaçakçılık suçuna dayalı vergi asıllarının uzlaşma kapsamına alınması, bu suçlarla ilgili

cezalarda uzlaşmaya varılması durumunda hapis cezasının uygulanması noktasında bir engel teşkil edeceği yolunda eleştiriye uğramıştır. 4444 sayılı kanun ile bu eleştiriler doğrultusunda, kaçakçılık suçu cezası ile ilgili olan vergi aslı da tekrar uzlaşma kapsamı dışına alınmıştır (Ak, 1999:64-65).

7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi ile 213 sayılı VUK'un Ek 11. maddesinde değişiklik yapılmıştır. Bu kanunla, "213 sayılı kanunun Ek 11. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir. Bu bağlamda usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma arasında vergi kabahatleri açısından uygulama birliği sağlanmıştır. 1963 yılından günümüze kadar uzlaşma müessesesine ilişkin yapılan kanuni ve idari düzenlemelerin temelinde kapsama ilişkin değişiklikler yer almaktadır. İlk olarak, tarhiyat öncesi uzlaşma ile ilgili olarak genel bir düzenleme yapılmıştır. Daha sonraki süreçte yapılan düzenlemelerde vergi cezalarının uzlaşma müessesesinin kapsamından çıkarılması veya dahil edilmesine ilişkin değişiklikler söz konusu olmuştur.

2.6. Uzlaşmanın Diğer İdari Çözüm Yollarıyla Karşılaştırılması

Türk vergi mevzuatında uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini sağlayan "hata düzeltme", "cezalarda indirim", "pişmanlık ve ıslah" "izaha davet" "kanun yolundan vazgeçme" ve "uzlaşma" gibi bazı müesseseler yer almaktadır. Uzlaşma müessesesi, uyuşmazlıkları daha büyük oranda çözüme kavuşturmasıyla diğer çözüm yollarına göre uygulamada ön plana çıkmaktadır (Gültekin, 2016:576-577). Uzlaşma ve hata düzeltme, hem vergi aslını hem de vergi cezaları ile ilgili uyuşmazlıklarda başvurulabilecek çözüm yollarıdır. Cezalarda indirim ise, tarh ve tahakkuk aşamalarında devreye girerek, bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda, vergi cezalarının kısmen sona ermesine imkân sağlayarak uyuşmazlığın çözümlenmesine yardımcı olmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, beyana dayanan vergilerin tarh aşamasından önce, vergi kaybına dayalı vergi cezalarının kesilmesine ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren suçların takibine engel olmaktadır. Dolayısıyla bu müessese aracılığıyla hem vergi

cezalarına ilişkin uyuşmazlıklar doğrudan, hem de vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar dolaylı olarak sona ermektedir (Karakoç, 2007:26). İdari çözüm yollarından cezalarda indirim, uzlaşma, hata düzeltme vergi cezasını hem kısmen hem de tamamen ortadan kaldırırken, pişmanlık ve ıslah müessesesi sadece vergi cezasını tamamen ortadan kaldırılması imkânı tanımaktadır (Bozdoğan, 2017:162). İdari çözüm yolu yelpazesine yeni eklenen izaha davet müessesesi ise uyuşmazlığı henüz inceleme aşamasından önce çözümlenmesini sağlamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme ise ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemesi kararı üzerine olağan kanun yolu öncesinde faydalanılabilen bir çözüm yoludur.

Uzlaşma ve hata düzeltme müesseseleri karşılaştırıldığında, her ikisinde de uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözümlenmesi sağlanmaktadır. Ancak uzlaşma müessesesi hata düzeltmeye göre daha kapsamlıdır. Çünkü uzlaşma yoluyla hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uyuşmazlıklar çözümlenmektedir. Buna ek olarak, vergi hatası sayılan unsurlar VUK'da sadece vergilendirme ve hesap hataları olarak sınırlandırılmıştır. Söz konusu çözüm yolundan faydalanmak amacıyla verilen süreler açısından her iki müessese karşılaştırıldığında hata düzeltme mükellefin lehine olarak daha geniş bir zaman dilimi sunmaktadır. Bu zaman dilimi, vergiyi doğuran olayla başlayan beş yıllık süreyi ifade etmektedir. Bu süre boyunca vergi mükellefleri hata düzeltme talebinde bulunabilir. Oysa tarhiyat sonrası uzlaşma için bu süre vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz gündür. İki müessese arasındaki diğer bir farklılık ise uyuşmazlığı çözen birimlerdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada uyuşmazlık, denetim elemanlarından oluşan komisyon tarafından çözümlenirken, vergi hatası ise vergi dairesi tarafından düzeltilmektedir.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde kullanılan uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi benzer özelliklere sahiptir. Cezalarda indirim müessesesi ile uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında yer almaktadır. Her iki müessesede vergi mükellefi veya ceza muhatabının borçlarının bir kısmını ödemeyi kabul etmesi karşılığında, vergi idaresi alacağıının bir kısmının tahsilinden vazgeçmektedir. İki müessese arasında farklı durumlar da söz konusudur. Özellikle uzlaşma müessesesi, taraflar arasında az veya çok pazarlık imkânı

tanımakta iken, cezalarda indirimden faydalanma koşulları ve yapılacak olan indirim oranının kanunla belirlenmiş olması her iki kurum arasındaki farklılığı ortaya koymaktadır. Ayrıca, cezalarda indirimde mükellefin kanunda belirtilen koşulları yerine getirmesi durumunda, idare bağlı yetkiye sahiptir. Vergi idaresi sadece yapılan cezalarda indirim talebinin gerekli şartları taşıyıp taşımadığını kontrol ederek, şartların bulunması durumunda vergi cezasında indirim yapmak zorundadır. Dolayısıyla uzlaşma müessesesinin uygulanmasında idarenin takdir yetkisi bulunmaktayken, cezalarda indirim müessesesinde idarenin takdir yetkisi yoktur (Karakoç, 2014:3652-3653).

VUK'un 376. maddesine göre, cezalarda indirimden faydalanabilmek için ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren otuz günlük süre içerisinde talepte bulunulması gerekmektedir. Ancak Danıştay içtihatlarından anlaşılacağı üzere, cezalarda indirim talebinde bulunmayan mükelleflerin yaptığı ödemeler de idarenin indirimli ödeme imkânından faydandırılması gerekir. Oysa uzlaşma müessesesinden faydalanabilmek için mükelleflerin mutlaka talepte bulunması gerekir. Vergi idaresinin mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunmadan re'sen herhangi bir indirim uygulaması söz konusu değildir. Her iki müesseseyi idarenin yetkisi açısından değerlendirildiğinde de farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Cezalarda indirimde sabit oran (%50) söz konusu iken uzlaşmada ne vergi aslı ne de vergi cezası açısından kanun koyucu tarafından önceden belirlenmiş bir oran vardır. Kapsam açısından bu müesseseler karşılaştırıldığında vergi aslı ve cezası açısından bakıldığında uzlaşma müessesesi daha geniş kapsamlıdır. Çünkü uzlaşma, hem vergi aslını hem de vergi cezasını kapsamaktadır. Ancak vergi kabahatleri açısından her iki müesseseye bakıldığında cezalarda indirim daha geniş kapsamlıdır. Cezalarda indirimde vergi ziyana ek olarak usulsüzlük kabahatleri de indirim kapsamında yer almaktadır. İki müessese açısından bir diğer farklılık ise cezalarda indirimden faydalanmak için ödeme şart iken, uzlaşmada ödemenin yapılmaması uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır.

Uzlaşma müessesesi ile pişmanlık ve ıslah karşılaştırıldığında her iki müessese de idari çözüm yolları arasında yer alır. Bu iki müessese, sadece vergi ziyai cezasını kapsamaktadır. Buna ek olarak her iki müessese içinde kanun koyucu tarafından vergi

idaresine takdir yetkisi verilmiştir. Öte yandan pişmanlık, idare öğrenmeden başvuru imkânı sunarken, uzlaşma idarenin bilgisi dahilinde (inceleme sürecinde veya idare tarafından yapılan tarhiyatlar üzerine) başvuru imkânı sunmaktadır.

Uzlaşma müessesesi ile izaha davet müessesesi karşılaştırıldığında benzer ve farklı yönlerinin olduğu söylenebilir. İzaha davet ve uzlaşmanın her ikisi de uyumsuzluğun idari aşamada çözümlenmesi yolu olarak mükellefe tanınan birer hak olması açısından benzerlik göstermektedir. Ancak izaha davet, inceleme, takdir ve tarhiyat öncesinde gerçekleşmesi nedeniyle uzlaşmadan farklı niteliklere sahiptir. İzaha davette, henüz hazırlayıcı işlem ve buna bağlı olarak birel işlem yapılmadığı için uzlaşmaya konu olan somutlaşmış bir vergi veya ceza tutarı söz konusu değildir. Diğer bir farklı unsur ise süreçte rol alan tarafa ilişkindir. Uzlaşmada, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarı idarece yürütülen ve mükellefin kısmen dâhil olduğu işlemler ile belirginleşirken, izaha davette süreç mükellefin bizzat uyum çabası, açıklamaları ve eylemlerine dayanmaktadır. Buna ek olarak izaha davet ve uzlaşma, mükellefin eksik veya hatalı bir şekilde yerine getirmiş olduğu yükümlülüklerini belirli süre ve şekil şartları içinde tamamlaması zorunluluğu açısından benzerlik göstermektedir. Bir başka deyişle, mükellefin izaha davetin sağlamış olduğu indirimli ceza imkânından faydalanabilmesi için, eksik ya da yanlış olarak yerine getirdiği yükümlülükleri belirli bir sürede ikmal etmesi ve ödemeleri yerine getirmesi zorunludur. Uzlaşmada ise bu kurumdan farklı olarak uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşılan tutarlar kesinlik kazanır, uzlaşmanın sonuçlarının korunması amacıyla tutarların belirli bir süre içerisinde ödenmesi şartı söz konusu değildir (Erdem, 2017:160).

Türk vergi hukukunda yer alan diğer bir çözüm yolu da kanun yolundan vazgeçmedir. Vergi ve ceza için şartları ve oranları açık bir şekilde kanunda belirtilen, kanun yolundan vazgeçme, “kanuni uzlaşma”, “kurallı uzlaşma” olarak ifade edilebilir (Çakmakçı, 2020). Kanun yolundan vazgeçme müessesesi hem uzlaşma müessesesinden hem de diğer idari çözüm yollarından farklı olarak ilk derece mahkemesinin kararı üzerine, olağan kanun yolu öncesi vergi uyumsuzluğunun çözümlenmesini sağlamaktadır. Uzlaşma müessesesi ile kanun yolundan vazgeçmenin farklı yönleri bulunmaktadır. Öncelikli olarak her iki müessesenin vergi kabahatleri açısından kapsamına bakıldığında, kanun yolundan vazgeçme usulsüzlük cezalarını da

kapsadığı için uzlaşma müessesesine göre daha geniş kapsamlıdır. Kanun yolundan vazgeçmede başvurunun kanunda yer alan şartları taşıması şartı ile idarenin takdir yetkisi bulunmamakta iken uzlaşma müessesesinde idarenin takdir yetkisi vardır. İlgili idare yapılan başvurunun kanunda belirtilen şartları taşıması halinde belirli indirim oranlarını uygulamak zorundadır.

3. AYDIN İLİNDEKİ MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASININ VERİLERİNİN KULLANILARAK YAPILAN Kİ-KARE ANALİZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Konusu

Vergilendirmenin tarafları olan vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyumsuzlukların çözümlenmesinde idari çözüm yolları içinde mükellefin en fazla başvurduğu çözüm yolu uzlaşmadır. Bu araştırmanın amacı, uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (bundan sonra meslek mensupları ibaresi kullanılacak) bakış açısını ortaya koymak, uzlaşma müessesesinin uygulanmasındaki aksaklıkları tespit ederek etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler geliştirmektir. Ayrıca uzlaşma müessesesine ilişkin literatürde yer alan tespitlerin uygulamada ne kadar gerçeği yansıttığını belirlemek de amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Tekniği

Bu çalışmada nicel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama tekniği olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Görüşmeler yapılırken araştırmanın konusuna uygun bir şekilde düzenlenmiş olan anket soruları formu kullanılmıştır. Anket sorularının hazırlanması sürecinde, meslek mensupları, mali hukuk anabilim dalında görev yapan akademisyenler ve inceleme yetkisi olan vergi müfettişleri ile yüz yüze görüşmeler yapılmış ve bu kişilerin vermiş olduğu bilgi ve öneriler doğrultusunda gerekli literatür taraması da yapılarak anket soruları hazırlanmıştır. Anket sorularının içerikleri, mükellefler adına uzlaşma sürecine katılan meslek mensuplarına yönelik belirlenmiştir. Vergi yükümlülüğüne ilişkin olarak çoğu mükellef yeterli bilgi ve donanıma sahip değildir. Meslek mensupları ise vergi mevzuatına ve bu mevzuat doğrultusunda gerçekleşen uygulamaya mükelleflere nazaran daha fazla hakimdir. Gerek mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde gerekse

de herhangi bir vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması durumunda mükelleflere meslek mensupları danışmanlık yapmaktadır. Bu nedenle uzlaşma müessesesine ilişkin anket soruları meslek mensuplarına yöneltilmiştir.

Anket formunun objektif, doğru ve tam olarak doldurulabilmesi amacıyla kişisel bilgilere yer verilmemiştir. Ayrıca anket formunun giriş bölümünde, anketin sadece akademik amaçlı olduğu da belirtilmiştir. Anket formunda yer alan sorular üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda meslek mensuplarının demografik özelliklerini (cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu ve mesleki bilgiler) öğrenmeye ilişkin olarak; iki, dört ve beş seçenekli kapalı uçlu sorular yer almaktadır. İkinci kısımda, vergi uyuşmazlıklarında başvuru çözümleri, idari çözümlerinden hangisinin daha çok tercih edildiği ve meslek mensuplarının tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya katılıp katılmadıkları, katıldıysa daha çok hangi vergi türü ve vergi miktarı ile ilgili olarak katıldığı, hangi fiille uzlaşma başvurusuna gidildiğini ortaya koymak için iki, dört ve beş seçenekli ifadeler bulunmaktadır. Üçüncü kısımda, meslek mensuplarının uzlaşma müessesesine ilişkin genel bakış açısını ortaya koymak amacıyla, üç seçenekli kapalı uçlu ifadeler (katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum) bulunmaktadır. Bu ifadelerin değerlendirilmesinde 3 aralıklı Likert Ölçeği kullanılmıştır. Literatürde Cronbach's Alfa değerine ilişkin yapılan yorumlamalarda; güvenilirlik katsayısının 0.5'ten küçük olursa, kabul edilemez; 0.5

ile 0.6 arasında bir değer olursa zayıf; 0.6 ile 0.7 arasında olması halinde kabul edilebilir; 0.7 ile 0.9 arasında olması halinde iyi ve 0.9'dan daha yüksek bir değer olması halinde ise mükemmel olarak yorumlanmaktadır. Likert ifadelerinin Cronbach's Alfa katsayısının 0,729 olarak ortaya çıkması, ölçeğin güvenilirliğinin iyi olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Anket çalışması Aydın ilinde görev yapan toplam 798 meslek mensubundan rassal örnekleme yöntemi ile seçilen 200 (%25) meslek mensubuna yüz yüze uygulanmıştır. Anket çalışması 2018 yılının Haziran ayından itibaren altı aylık sürede tamamlanmıştır.

3.3. Anket Çalışmasının Verileri Kullanılarak Yapılan Ki-Kare Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Anket çalışmasında meslek mensuplarının demografik özelliklerine yönelik olarak cinsiyet, medeni durum, yaş aralığı, eğitim düzeyi ve mesleki bilgilere ilişkin sorular yer almaktadır. Tablo 1'e göre meslek mensuplarının %76 gibi bir oranla çoğunluğunun erkek olduğu gözlemlenmektedir. Meslek mensuplarının %80'i evlidir. Ankete katılan meslek mensuplarının %0,5'i 71 yaş ve üzeri, %6,5'i 61-70 yaş arası, %23,5'i 51-60 yaş arası, %35,50'si 41-50 yaş arası, %34'ü ise 25-40 yaş arasındadır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu %88'lik bir oranla bağımsız meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %70'lik bir oranla 11 yıl ve daha üzeri bir mesleki deneyime sahip olduğu gözlemlenmektedir.

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Cinsiyetiniz	Kadın	48	24
	Erkek	152	76
	Toplam	200	100,0
Medeni Durumunuz	Evli	160	80
	Bekâr	40	20
	Toplam	200	100,0
Yaş Aralığınız	25-40 Yaş	68	34
	41-50 Yaş	71	35,5
	51-60 Yaş	47	23,5
	61-70 Yaş	13	6,5
	71 Yaş ve üzeri	1	0,5
	Toplam	200	100,0
Eğitim Düzeyiniz	Ortaokul ve Lise	30	15
	Ön Lisans	12	6
	Lisans	141	70,5
	Yüksek Lisans	17	8,5
	Toplam	200	100,0
Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz?	Bağımlı	24	12
	Bağımsız	176	88
	Toplam	200	100,0
Kaç Yıldır SMMM Olarak Çalışmaktasınız?	1-5 Yıl	31	15,5
	6-10	33	16,5
	11-15	45	22,5
	16-20	38	19,0
	21 ve üzeri	53	26,5
	Toplam	200	100,0
Mükelleflere En Fazla Vermiş Olduğunuz Hizmet Türü Hangisidir?	Muhasebe	130	65,0
	Danışmanlık	8	4,0
	Hepsi	62	31,0
Yaşınız	Toplam	200	100,0
Mesleki Faaliyetten Elde Ettiğiniz Aylık Ortalama Geliriniz Kaç TL'dir?	0-5.000	69	34,5
	5.001-10.000	76	38
	10.001-15.000	36	18
	15.001-20.000	15	7,5
	20.001 ve üzeri	4	2
	Toplam	200	100,0

Meslek mensuplarına tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde bulunup bulunmadıkları, bulundularsa hangi sıfatla bu görüşmede buldukları, vergi aslında ve vergi cezasında indirim oranı, başvuru sayısı ve tutarı itibarıyla hangi vergi türünde tarhiyat öncesi uzlaşmaya en fazla başvurulduğuna ilişkin sorular sorulmuştur. Tablo 2'ye göre ankete katılan meslek mensuplarının %76'lık bir oranla tarhiyat öncesi uzlaşmaya katıldığı gözlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerine katılan meslek mensuplarının %90,1'i mükellefle birlikte görüşmeye katıldıklarını belirtmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık %60'ı vergi aslında herhangi bir indirim olmadığını belirtmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının %17,8'lik kısmı ise vergi aslında indirim %10 oranında gerçekleştiğini ifade etmiştir. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşmada vergi aslında indirim ya hiç uygulanmamakta ya da %10 gibi düşük oranlarda uygulanmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık %43'ü tarhiyat öncesi uzlaşma

görüşmelerinde vergi cezalarında indirim oranının %90 olarak gerçekleştiğini belirtmiştir. Ankete katılanların %37,5'i ise cezalarda indirim oranının %80 olarak gerçekleştiğini ifade etmişlerdir. Bu durumda vergi aslında indirim oranının aksine vergi cezalarında indirim oranının çok yüksek düzeyde gerçekleştiği ortaya çıkmaktadır. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibarıyla) tarhiyat öncesi uzlaşma başvuru yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %52'si gelir vergisi, %23,7'si kurumlar vergisi, %23,7'si KDV ve %0,6'sı özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. GİB'in yayımladığı 2018 yılı faaliyet raporuna göre, vergi türü bazında mükellef sayılarına göre Aydın iline ait mükellef sayıları gelir vergisi için 25.883, kurumlar vergisi için 7.557, KDV için 32.199'dur (GİB, 2019:153). Bu bağlamda gelir vergisi mükellef sayısının fazla olması tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda gelir vergisinin ilk sırada yer alması sonucunu doğurmuştur. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibarıyla) tarhiyat öncesi

uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %44,7'si gelir vergisi, %34,2'si kurumlar vergisi, %19,3'ü KDV, %0,6'sı özel tüketim vergisi ve %1,2'si diğer vergiler olduğunu ifade etmişlerdir. Bu oranlar incelendiğinde tutar bazında en fazla başvurunun gelir vergisinde olduğu gözlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma

başvurularının ne kadarında uzlaşma sağlandığı sorusuna, meslek mensuplarının %80'den fazla oranda uzlaşmanın sağlandığını belirtmişlerdir. Ankete katılanların tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru nedeni olan fiil, %75'i aşan oranda matrahın veya kazancın düşük gösterilmesidir.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		N	%
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde bulunduğunuz mu?	Evet	152	76
	Hayır	48	24
	Toplam	200	100,0
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmesinde daha çok nasıl bulunduğunuz?	Mükellefle Birlikte	137	90,1
	Mükellefin Vekili Olarak	15	9,9
	Toplam	152	100,0
Bulduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda vergi aslında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	91	59,9
	%10	27	17,8
	%20	12	7,9
	%30	4	2,6
	%40	18	11,7
	Toplam	152	100,0
Bulduğunuz Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda vergi cezasında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	1	0,6
	%50	20	13,1
	%70	9	5,9
	%80	57	37,5
	%90	65	42,9
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibarıyla) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	79	52
	Kurumlar Vergisi	36	23,7
	KDV	36	23,7
	ÖTV	1	0,6
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibarıyla) Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	68	44,7
	Kurumlar Vergisi	52	34,2
	KDV	29	19,3
	ÖTV	1	0,6
	Diğer Vergi	2	1,2
	Toplam	152	100,0
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?	%0-20	7	4,6
	%21-40	4	2,6
	%41-60	16	10,5
	%61-80	44	28,9
	%81-100	81	53,4
	Toplam	152	100,0
Daha çok hangi fiilden dolayı Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Giderleri olduğundan yüksek gösterme	29	19,3
	Kazancı olduğundan düşük gösterme	53	34,8
	Matrahı olduğundan düşük gösterme	60	39,4
	Diğer	10	6,5
	Toplam	152	100,0

Tablo 3. Meslek Mensuplarının Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde bulundunuz mu?	Evet	120	60,0
	Hayır	80	40,0
	Toplam	200	100,0
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma görüşmesinde daha çok nasıl bulundunuz?	Mükellefle Birlikte	104	86,7
	Mükellefin Vekili Olarak	16	13,3
	Toplam	120	100
Bulduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda vergi aslında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	80	66,7
	%10	19	15,8
	%20	4	3,3
	%30	6	5
	%40	11	9,2
	Toplam	120	100
Bulduğunuz Tarhiyat Sonrası Uzlaşmalarda vergi cezasında indirim oranı yüzde kaç olarak gerçekleşmiştir?	%0	2	1,7
	%50	17	14,1
	%70	5	4,2
	%80	47	39,2
	%90	49	40,8
	Toplam	120	100
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibariyle) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	63	52,6
	Kurumlar Vergisi	25	20,8
	KDV	31	25,8
	ÖTV	1	0,8
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	120	100
Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibariyle) Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Gelir Vergisi	46	38,3
	Kurumlar Vergisi	45	37,5
	KDV	28	23,4
	ÖTV	1	0,8
	Diğer Vergi	-	-
	Toplam	120	100
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma başvurularının yüzde kaçında uzlaşma sağlanmıştır?	%0-20	5	4,2
	%21-40	2	1,7
	%41-60	12	10
	%61-80	36	30
	%81-100	65	54,1
	Toplam	120	100
Daha çok hangi fiilden dolayı Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulmaktadır?	Giderleri olduğundan yüksek gösterme	23	19,2
	Kazancı olduğundan düşük gösterme	36	30
	Matrahı olduğundan düşük gösterme	44	36,7
	Takdir Komisyonu Kararlarına karşı	14	11,7
	Diğer	3	2,6
	Toplam	120	100

Meslek mensuplarına tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmesinde bulunup bulunmadıkları, bu görüşmede nasıl buldukları, tarhiyat sonrası uzlaşma sonucunda vergi aslında ve vergi cezasında indirim oranı, başvuru sayısı ve tutarı itibarıyla hangi vergi türünde tarhiyat sonrası uzlaşmaya en fazla başvurduğuna ilişkin sorular sorulmuştur. Tablo 3'e göre, ankete katılan meslek mensuplarının %60'ı

tarhiyat sonrası uzlaşmaya katıldığını ifade etmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerine katılan meslek mensuplarının %86,7'si mükellefle birlikte görüşmeye katılırken, %13,3'ü mükellefin vekili olarak katılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık %66,7'si vergi aslında herhangi bir indirimin olmadığını belirtmiştir. Bununla birlikte vergi aslında %30 ve %40 düzeyinde

indirimden faydalanan katılımcılar da bulunmaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada %88'in üzerinde vergi aslında indirim ya hiç uygulanmamakta ya da %10 gibi düşük oranlarda uygulanmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %80'i tarhiyat sonrası uzlaşma görüşmelerinin vergi cezalarında indirim oranının %80-90 olarak gerçekleştiğini belirtmiştir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmada cezalarda indirim oranının çok yüksek düzeyde gerçekleştiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Cezaların neredeyse tamamı tarhiyat sonrası uzlaşma aracılığıyla kaldırılması söz konusudur. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru sayısı itibarıyla) tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %52,6'sı gelir vergisi, %20,8'i kurumlar

vergi, %25,8'i KDV ve %0,8'si özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. Daha çok hangi vergi türünde (başvuru tutarı itibarıyla) tarhiyat sonrası uzlaşma başvurusu yapıldığı sorusuna meslek mensuplarının %38,3'i gelir vergisi, %37,5'i kurumlar vergisi, %23,4'ü KDV, %0,8'i özel tüketim vergisi olduğunu ifade etmişlerdir. Bu veriler incelendiğinde tutar bazında en fazla başvurunun gelir vergisinde olduğu gözlenmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ne kadarında uzlaşma sağlandığı sorusuna, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (%80'den fazla oranda) uzlaşmanın sağlandığını belirtmişlerdir. Ankete katılanların tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru nedeni olan fiil, %70'i aşan oranda matrahın veya kazancın düşük gösterilmesidir.

Tablo 4. Meslek Mensuplarının Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

		n	%
Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ilk olarak hangi çözüm yoluna başvurulmaktadır?	İdari Çözüm Yolu	193	96,5
	Yargısal Çözüm Yolu	7	3,5
	Toplam	200	100,0
Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinde aşağıdakilerden hangisi daha çok tercih edilmektedir?	Uzlaşma	130	65
	Cezalarda İndirim	16	8,0
	Hata Düzeltme	24	12,0
	Pişmanlık ve İslah	26	13,0
	İzaha Davet	4	2,0
	Toplam	200	100,0

Ankete katılan meslek mensupları, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari çözüm yollarının daha çok tercih edildiğini ifade etmiştir. Tablo 4'e göre, meslek mensuplarının %96,5'i idari çözüm yollarının tercih edildiğini, %3,5'i yargısal çözüm yolunun tercih edildiğini belirtmiştir. Ayrıca, idari çözüm yolları arasında ise en fazla uzlaşma müessesinin tercih edildiğini ifade edilmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının idari çözüm yollarından %65'i uzlaşma, %13'ü pişmanlık ve ıslah, %12'si hata düzeltme, %8'i cezalarda indirim ve %2'si ise izaha davet müessesesini tercih etmektedir. İzaha davet müessesinin bu kadar düşük bir oranda olmasının nedeni, henüz çok yeni bir uygulama olmasından kaynaklanabilir. Kanun yolunda vazgeçme müessesesi anket çalışmasının yapıldığı tarihlerde henüz düzenlenmediği için ankete dahil edilmemiştir.

Meslek mensuplarının anket çalışmasındaki ifadelere verdiği cevaplardan elde edilen veriler Excel programına girilmiş ve bu veriler SPSS 21.0 paket

programı kullanılarak analiz edilmiştir. İki değişken grup arasında ilişkinin olup olmadığını ortaya koymak için Ki-Kare "bağımsızlık testi" analizi olan Pearson Ki-Kare analizi uygulanmıştır. Bu testte hipotezler; "H0: Değişkenler arasında ilişki yoktur, H1: Değişkenler arasında ilişki vardır" ifade etmektedir. Bu çalışmada mesleği icra etme değişkeni ile 18 ifade arasında istatistiksel olarak ilişkinin olup olmadığı test edilmiştir. "H0: Mesleği icra etme ile ifade (...) arasında ilişki yoktur, H1: Mesleği icra etme ile ifade (...) arasında ilişki vardır" ifade etmektedir. Sonuçların yorumlanmasında anlamlılık düzeyi olarak 0,05 kullanılmış olup; $p < 0,05$ olması halinde anlamlı bir farklılığın olduğu, $p > 0,05$ olması halinde ise anlamlı bir farklılığın olmadığı belirtilmiştir. Anket çalışmasında meslek mensuplarına uzlaşma müessesine ilişkin olarak yöneltilen 38 adet ifadeye Ki-Kare testi analizi yapılmış, ancak bu makalede anketteki ifade numaraları dikkate alınarak sadece 18 ifadeye ilişkin analize yer verilmiştir. Bu analizde değişken olarak mesleği icra etme şekli esas alınmıştır.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 1. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
1- Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözülmesini sağlar.	Katılmıyorum	6	25,0	15	8,5	21	10,5	6,696	0,035
	Kararsızım	0	-	6	3,4	6	3,0		
	Katılıyorum	18	75,0	155	88,1	173	86,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözülmesini sağlar” ifadesine iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p < 0,05$). Burada H1 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 5’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %75’i ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %88,1’i ifadeye katılmaktadır. Ankete katılanların %86,5’inin ifadeye katılması uzlaşmayı etkin bir

çözüm yolu olarak düşündüklerinin göstergesidir. Meslek mensuplarının %3’ü kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşma müessesesinin düzenleme gerekçelerinden birisi vergi uyuşmazlıklarının kısa sürede çözülmesidir. Ankete katılan meslek mensuplarının neredeyse tamamı bu gerekçe doğrultusunda uzlaşma müessesesinin en önemli fonksiyonunu kabul etmektedir.

Tablo 6. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 2. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
2- Uzlaşma, vergi alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlaması nedeniyle devletin lehine bir uygulamadır.	Katılmıyorum	3	12,5	11	6,25	14	12,4	1,292	0,524
	Kararsızım	2	8,33	14	7,95	16	8,2		
	Katılıyorum	19	79,17	151	85,80	170	9,4		
	Toplam	24	100	176	100	200	100,0		

“Uzlaşma, vergi alacağının en kısa sürede hazineye girmesini sağlaması nedeniyle devletin lehine bir uygulamadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0,05$). Burada H0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 6’ya göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %79,17’si ifadeye katılırken, mesleği

bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %85,80’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %8,2’i kararsız olduğunu belirtmektedir. Devlet uzlaşma sayesinde vergi alacağını belki hiç tahsil edemeyeceği riskine karşı belirli bir oranda indirimle de olsa tahsil etme imkânına kavuşmakta ve toplam vergi gelirleri hasılatında artış sağlamaktadır.

Tablo 7. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 3. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
3- Uzlaşma müessesesi, mükellef veya ceza muhatabını zor ve uzun bir yargısal süreç içinde yükleneyeceği her türlü külfetten kurtarmaktadır.	Katılmıyorum	2	8,3	9	5,1	11	5,5	0,425	0,809
	Kararsızım	3	12,5	22	12,5	25	12,5		
	Katılıyorum	19	79,2	145	82,4	164	82,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma müessesesi, mükellef veya ceza muhatabını zor ve uzun bir yargısal süreç içinde yükleneyeceği her türlü külfetten kurtarmaktadır” ifadesinde iki grup

arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p > 0,05$). Burada H0 hipotezi kabul edilmektedir. Tablo 7’ye göre mesleği bağımlı olarak

icra eden meslek mensuplarının %79,2'i ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %82,4'ü ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %82'sinin ifadeyi katıldıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, meslek mensupları, vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesinde yargısal çözüm yolu yerine idari çözüm yolu olan uzlaşmayı daha fazla tercih edildiğini ifade etmektedir. Meslek mensuplarının %12,5'i

kararsız olduğunu belirtmektedir. Vergi uyumsuzluklarının devam etmesi durumunda taraflar için belirsiz bir süreç ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma müessesesi, yargısal çözüm yoluna göre vergi uyumsuzluklarını daha kısa sürede ve kolay bir şekilde çözümlenmesini sağlar. Meslek mensupları da büyük oranda bu ifadeye katılmaktadır.

Tablo 8. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 6. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
6- Uzlaşma vergi adaletinin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir.	Katılmıyorum	14	58,3	85	48,3	99	49,5	1,765	0,414
	Kararsızım	3	12,5	43	24,4	46	23,0		
	Katılıyorum	7	29,2	48	27,3	55	27,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi adaletinin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemektedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 8'e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %58,3'ü ifadeye katılmazken, mesleği bağımsız olarak

icra eden meslek mensuplarının %48,3'ü ifadeye katılmamaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının sadece %27,5'i bu ifadeye katıldığını belirtmiştir. Oysa literatürde uzlaşma müessesesinin vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen bir unsur olduğu kanısı yaygındır.

Tablo 9. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 8. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
8- Uzlaşma vergiye gönüllü uyumu azaltır.	Katılmıyorum	10	41,7	72	40,9	82	41,0	0,044	0,978
	Kararsızım	5	20,8	40	22,7	45	22,5		
	Katılıyorum	9	37,5	64	36,4	73	36,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergiye gönüllü uyumu azaltır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 9'a göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %41,7'si ifadeye katılmıyorken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,9'u ifadeye katılmamaktadır. Uzlaşma müessesesine yöneltilen eleştirilerden birisi de vergiye gönüllü

uyumu azaltmasıdır. Bunun altında yatan temel etken ise mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemesidir. Bu noktada ortaya çıkacak bir uyumsuzluğun çözümlenmesinde, meslek mensupları uzlaşma müessesesinden yararlanabileceğini göz önünde bulundurmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %41'i ise literatürdeki bu yaygın kaniye katılmamaktadır.

Tablo 10. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 9. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
9- Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır.	Katılmıyorum	13	54,2	84	47,7	97	48,5	1,213	0,545
	Kararsızım	2	8,3	30	17,0	32	16,0		
	Katılıyorum	9	37,5	62	35,2	71	35,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma vergi denetiminin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 10’a göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2’si ifadeye katılmazken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %47,7’si ifadeye katılmamaktadır. Anket sorularının hazırlanması

aşamasında vergi denetim sürecinde mükellefler adına rol alan meslek mensupları ile görüşmeler yapılmıştır. Hem bu kişiler tarafından hem de literatürde yer alan bazı çalışmalarda uzlaşma müessesesi, vergi denetiminin etkinliğini azalttığı yönünde eleştirilmiştir. Oysa bu ifadeye verilen cevap ankete katılan meslek mensuplarının söz konusu eğilime çoğunlukla katılmadıklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 11. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 10. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
10- Uzlaşma kısmen bir vergi affi niteliğindedir.	Katılmıyorum	7	29,2	51	29,0	58	29,0	0,140	0,932
	Kararsızım	3	12,5	27	15,3	30	15,0		
	Katılıyorum	14	58,3	98	55,7	112	56,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma kısmen bir vergi affi niteliğindedir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 11’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %58,3’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %55,7’si ifadeye katılmaktadır. Anket sorularının hazırlanması sürecinde meslek mensupları ile yapılan

görüşmelerde uzlaşma müessesesine bakış açısının literatürde yer alan genel görüşün tamamen aksi yönde olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ancak bu ifadeye verilen cevap göstermektedir ki ankete katılan meslek mensupları tamamen objektif bir bakış açısı ile ve literatürde yer alan genel eğilimi destekler şekilde uzlaşma müessesesinin vergi affi niteliğine haiz olduğuna çoğunlukla katılmışlardır.

Tablo 12. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 11. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
11- Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektedir.	Katılmıyorum	2	8,3	15	8,5	17	8,5	2,049	0,359
	Kararsızım	3	12,5	9	5,1	12	6,0		
	Katılıyorum	19	79,2	152	86,4	171	85,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarını yargı yoluna gidilmeden önce ortadan kaldırdığı veya azalttığı için yargı organlarının iş yükünü hafifletmektir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 12’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %86,4’ü ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının

%79,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %6’sı kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşma müessesesinin düzenleme gerekçesinde belirtilen unsurlardan birisi de yargı mercilerinin iş yükünü hafifletmektir. Ankete katılan meslek mensuplarının %85’i gibi yüksek bir oranla kanunda belirtilen gerekçeye katılmıştır.

Tablo 13. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 15. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
15- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya başvurulabilinmelidir.	Katılmıyorum	2	8,3	14	8,0	16	8,0	6,20	0,045
	Kararsızım	6	25,0	15	8,5	21	10,5		
	Katılıyorum	16	66,7	147	83,5	163	81,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması durumunda tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilinmelidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p<0,05$). Tablo 13’e göre mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %66,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %83,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek

mensuplarının büyük bir çoğunluğu, tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olsa dahi sonraki süreçte uyumsuzluğa konu olan tutara ilişkin tarhiyat sonrası uzlaşma imkânının olmasını istemektedir. Kanaatimizce mükellefler her iki uzlaşma müessesesi için uyumsuzluğa konu olan aynı tutar için hem tarhiyat öncesi hem tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden faydalanamaması gerekmektedir.

Tablo 14. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 19. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
19- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir.	Katılmıyorum	7	29,2	49	27,8	56	28,0	0,318	0,853
	Kararsızım	5	20,8	46	26,1	51	25,5		
	Katılıyorum	12	50,0	81	46,0	93	46,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmelerinde görüşme süresi yetersizdir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 14’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %46’sı ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye

katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yarısına yakını tarhiyat öncesi uzlaşma görüşme süresinin yetersiz olduğunu düşünmektedir. Uzlaşma müessesesinin etkinliğini artırmak için yapılması gereken en önemli değişikliklerden birisi uzlaşma görüşme süresinin artırılmasıdır.

Tablo 15. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 24. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
24- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında olmalıdır.	Katılmıyorum	4	19,5	13	7,4	17	8,5	3,140	0,208
	Kararsızım	3	15,0	14	8,0	17	8,5		
	Katılıyorum	17	65,5	149	84,7	166	83,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Öncesi Uzlaşma kapsamında olmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 15’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %84,7’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %65,5’i ifadeye katılmaktadır. 7103 sayılı kanunun yürürlüğe

girmesinden önce usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamındaydı ancak bu kanunla yapılan değişiklikte söz konusu cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu usulsüzlük cezalarının yeniden uzlaşma kapsamına alınması gerektiğini ifade etmektedir. Kanaatimizce, usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına tekrar dahil edilmelidir.

Tablo 16. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 25. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
25- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	11	45,8	76	43,2	87	43,5	0,253	0,881
	Kararsızım	5	20,8	45	25,6	50	25,0		
	Katılıyorum	8	33,3	55	31,3	63	31,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 16’ya göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %43,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra

eden meslek mensuplarının %45,8’i ifadeye katılmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının bu ifadeye katılımı %31,5 düzeyinde kalmıştır. Dolayısıyla meslek mensupları vergi aslındaki uzlaşma oranını yetersiz bulmaktadır.

Tablo 17. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 26. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
26- Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	6	25,0	45	25,6	51	25,5	0,004	0,998
	Kararsızım	6	25,0	44	25,0	50	25,0		
	Katılıyorum	12	50,0	87	49,4	99	49,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyai cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 17’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %49,4’ü ifadeye katılırken, mesleği

bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %50’si ifadeye katılmaktadır. Kanaatimizce bu ifadeye katılım daha yüksek bir oranda olmalıydı. Çünkü uygulamada vergi ziyai cezalarında uzlaşma oranı %80-90 aralığında gerçekleşmektedir.

Tablo 18. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 34. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
34- Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamında olmalıdır.	Katılmıyorum	2	8,3	9	5,1	11	5,5	1,119	0,572
	Kararsızım	1	4,2	17	9,7	18	9,0		
	Katılıyorum	21	87,5	150	85,2	171	85,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Usulsüzlük cezaları da Tarhiyat Sonrası Uzlaşma kapsamında olmalıdır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 18’e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %85,2’si ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %87,5’i ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %9’u kararsız olduğunu belirtmektedir. 4369 sayılı kanun yürürlüğe

girmesinden önce usulsüzlük cezaları, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamındaydı ancak bu kanunla yapılan değişiklikte söz konusu cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu usulsüzlük cezalarının yeniden uzlaşma kapsamına alınması gerektiğini ifade etmektedir. Kanaatimizce, usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına tekrar dahil edilmelidir.

Tablo 19. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 35. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
35- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	13	54,2	86	48,9	99	49,5	1,276	0,528
	Kararsızım	4	16,7	48	27,3	52	26,0		
	Katılıyorum	7	29,2	42	23,9	49	24,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi aslındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 19’a göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının

%23,9’u ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %29,2’si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %26’sı kararsız olduğunu belirtmektedir.

Tablo 20. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 36. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
36- Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyayı cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir.	Katılmıyorum	7	29,2	43	24,4	50	24,4	0,854	0,652
	Kararsızım	4	16,7	44	25,0	48	25,0		
	Katılıyorum	13	54,2	89	50,6	102	50,6		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın sağlanması halinde, vergi ziyayı cezasındaki uzlaşılan tutar yeterlidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı

bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 20’ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %50,6’sı ifadeye katılırken, mesleği

bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %54,2'si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının %25'i kararsız olduğunu belirtmektedir. Her iki grup açısından da katılım oranının düşük çıkması çok

anlaşılır değildir. Çünkü uygulamada vergi zıya cezalarında %80-90 oranlarında vergi idaresinin alacağından vazgeçmesi durumu söz konusudur.

Tablo 21. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 37. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
37- Uzlaşma sonucunda uygulanacak olan indirim oranı; standart oran yerine tarafların karşılıklı görüşmesi (pazarlık) sonucu belirlenmelidir.	Katılmıyorum	4	16,7	17	9,7	21	10,5	1,126	0,569
	Kararsızım	3	12,5	26	14,8	29	14,5		
	Katılıyorum	17	70,8	133	75,6	150	75,0		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşma sonucunda uygulanacak olan indirim oranı; standart oran yerine tarafların karşılıklı görüşmesi (pazarlık) sonucu belirlenmelidir” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 21'e göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %75,6'sı ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının % 70,8'i ifadeye

katılmaktadır. Meslek mensuplarının %14,5'i kararsız olduğunu belirtmektedir. Anket sorularının hazırlanması sürecinde meslek mensuplarıyla yapılan görüşmelerde hem vergi aslı hem de vergi cezalarına ilişkin standart bir indirim oranının uygulandığı ifade edilmiştir. Uygulamadaki bu durum uzlaşma müessesesinin düzenlenme amacına ters düşmektedir.

Tablo 22. Meslek Mensuplarının Mesleği İcra Etme Şekli Açısından 38. İfadenin Analizi

		Mesleğinizi İcra Etme Şekliniz						Ki-Kare Testi	
		Bağımlı		Bağımsız		Toplam		Ki-Kare	p
		n	%	n	%	n	%		
38- Uzlaşılan tutarın süresinde ödenmediği durum hiç olmamıştır.	Katılmıyorum	9	37,5	67	38,1	76	38,0	0,017	0,992
	Kararsızım	5	20,8	38	21,6	43	21,5		
	Katılıyorum	10	41,7	71	40,3	81	40,5		
	Toplam	24	100,0	176	100,0	200	100,0		

“Uzlaşılan tutarın süresinde ödenmediği durum hiç olmamıştır” ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Tablo 22'ye göre mesleği bağımsız olarak icra eden meslek mensuplarının %40,3'i ifadeye katılırken, mesleği bağımlı olarak icra eden meslek mensuplarının %41,7'si ifadeye katılmaktadır. Meslek mensuplarının

%21,5'i kararsız olduğunu belirtmektedir. Uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşmaya konu olan tutarın ödenmemesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmamaktadır. Dolayısıyla uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşmaya konu olan tutarın %50'yi aşan oranda ödenmediği sonucu ortaya çıkmaktadır.

4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi uyuşmazlıkları; kanunlarının uygulanması sırasında vergilendirme sürecinin tarafları olan vergi idaresi ile mükellef veya ceza sorumlusu arasındaki anlayış farklılığı nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına yönelik olarak izlenilmesi gereken temel politika, uyuşmazlık nedenlerinin analiz edilerek, bu uyuşmazlığın henüz ortaya çıkmadan önce gidermek olmalıdır. Mevcut vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları reaktif nitelik taşımaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde proaktif bir bakış açısına dayanan bir sistem oluşturulmalıdır.

Bu çalışmada, Aydın ili merkez ve ilçelerinde görev yapan meslek mensuplarına, uzlaşma müessesesinin gerek VUK'da öngörülen amaçlarını gerekse genel anlamda amaç ve etkinliğini tam olarak sağlayıp sağlayamadığının ortaya konulması amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Aydın ili merkez ve ilçelerinde görev yapan toplam 798 meslek mensubunun 200'ü (%25) anket sorularına yüz yüze cevap vererek bu çalışmaya katkı sağlamıştır. Kanuni düzenlemede zorunlu olmamasına rağmen meslek mensuplarının tamamına yakını (yaklaşık %97) vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde ilk olarak idari çözüm yollarının tercih edildiğini ifade etmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarına göre, en fazla tercih edilen (%65) idari çözüm yolu ise beklenildiği gibi uzlaşma müessesesidir. Meslek mensuplarının uzlaşma görüşmesine katılım oranı hem tarhiyat öncesi uzlaşmada (%76) hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada (%60) oldukça yüksek çıkmıştır. Anket verilerine göre, Türk vergi sisteminde yer alan vergiler içerisinde hem uzlaşma başvuru sayısı hem de başvuru tutarı açısından en yüksek uzlaşma başvurusu gelir vergisi için yapılmıştır. Uzlaşma müessesesinin düzenleme gerekçelerine meslek mensuplarının katılım oldukça yüksek bir oranda çıkmıştır. Bu gerekçelerden, uzlaşma müessesesinin uyuşmazlıkların kısa sürede çözümlenmesini sağlamasına katılım oranı %86,5; diğer bir gerekçe olan yargının iş yükünü hafifletmesi ifadesine katılım oranı da %85,5 olarak gerçekleşmiştir. Öte yandan meslek mensuplarının, literatürde uzlaşmaya yöneltilen eleştirilerin yer aldığı ifadelere katılım oranları ise düşük çıkmıştır. Bu durum ankete katılan meslek mensuplarının bazı akademisyenler ve denetim elemanları ile uzlaşma müessesesine bakış açısının farklılığını ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada, anket uygulaması sonucunda elde edilen verileri ile Pearson Ki-Kare analizi yapılmıştır. Bu analizde mesleği icra etme değişkeni ile 18 ifade arasında istatistiksel olarak ilişkinin olup olmadığı analiz edilmiştir. "H0: Mesleği icra etme şekli ile ifade (...) arasında ilişki yoktur, H1: Mesleği icra etme şekli ile ifade (...) arasında ilişki vardır" ifade etmektedir. "Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının daha kısa sürede çözümlenmesini sağlar" ifadesinde iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunduğu sonucu çıkmıştır. Diğer 17 likert ifadesinde ise H0 hipotezi kabul edilmiştir. Mesleği icra etme şekli ile söz konusu ifadeler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık çıkmamıştır. Yapılan analiz sonucu genel durumu da yansıtmaktadır. Analiz sonucunda beklenen şekilde mesleği icra etme şekli uzlaşma müessesesine bakış açısına ilişkin bir farklılığa neden olmamaktadır.

Vergilendirmenin hukuksal yapısının temel koşulu belirginliktir. Bu bağlamda uzlaşma müessesesine ilişkin kanuni düzenlemeler; daha açık, anlaşılır, basit ve net hükümler içermelidir. Ayrıca uzlaşmaya ilişkin hükümlerde sık sık değişiklik yapmaktan kaçınılmalı, mevzuatta istikrarın sağlanmasına yönelik kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır. Elbette değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla mevzuatta değişiklik yapılabilir. Ancak bu değişim sürekli hale getirilmemelidir. Uzlaşma müessesesinin aksayan yönlerini gidermek amacıyla kapsamlı bir çalışma yapılmalı ve uygulama esasları kanuni bir temele dayandırılmalıdır. Ankete katılan meslek mensuplarının sadece %29'u uzlaşmaya ilişkin vergi mevzuatını yeterli bulmuştur. Dolayısıyla mevzuata ilişkin düzenleme yapılması meslek mensuplarının da beklentisidir.

Uzlaşma müessesesinin revize edilmesine yönelik diğer bir önemli husus uzlaşmanın kapsamıdır. 1963 ve 1985 yılından günümüze kadar hem tarhiyat sonrası uzlaşma hem de tarhiyat öncesi uzlaşmada yapılan değişikliklerde, en önemli konu uzlaşmanın kapsamıdır. Her iki uzlaşma türü için uygulama birliği sağlamak adına ortak hükümlerle düzenleme yapılması gerekmektedir. Usulsüzlük cezaları daha önce tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamında değilken, 7103 sayılı kanun ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından da çıkarılmıştır. Bu şekilde uzlaşma müessesesinin kapsamını daraltmak yerine usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına tekrar alınması gerekmektedir. Ankete katılan meslek

mensuplarının %80'ini aşan oranda kısmı, usulsüzlük cezalarının her iki uzlaşma müessesesinin kapsamı dahilinde olması gerekliliğini ifade etmiştir. Hatta VUK'un 359. maddesinde yer alan cezalara ilişkin yapılan tarhiyatlar da uzlaşma kapsamında yer almalıdır. Çünkü inceleme elemanının bu madde kapsamında yaptığı tespit hatalı da olabilir. Bu durumda mükellef haksız bir şekilde uzlaşma müessesesinden yararlanamayacaktır. Dolayısıyla uzlaşma kapsamında sınırlandırma olmamalıdır. Yargıya başvuru yapılabilen tüm konulara yönelik yapılan tarhiyatla ilgili uzlaşmaya da başvuru yapılabilme imkânı getirilmez.

Uzlaşmada amaç, yargının yükünü hafifletmek ise vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargıya başvurulmadan önce uzlaşma müessesesine başvurmak mutlaka zorunlu hale getirilmelidir. Bu bağlamda yargıya başvurmadan önce, gümrük vergisi kanunda ve diğer bazı ülke uygulamalarında olduğu gibi uzlaşma müessesesine başvuru yapılması zorunlu hale getirilmelidir. Dolayısıyla mükellef, vergi uyuşmazlığının çözümlenebilmesi için ilk olarak uzlaşma amacıyla vergi idaresine başvurmalı, bu başvuru sonucunda uyuşmazlığın çözümlenememesi halinde yargıya başvurmalıdır. Uzlaşma ile yargı sürecinin aynı anda devam etmesine imkân verilmemelidir. Aynı anda hem dava yoluna gitmek hem de uzlaşma talebinde bulunmak mümkün olmamalıdır. Yargılama süreci öncesinde idari çözüm yollarına başvurunun zorunlu olmamasına rağmen anket verilerine bakıldığında %96,5 oranında öncelikli olarak idari çözüm yollarının tercih edildiği ortaya çıkmaktadır. Uygulamada bu şekilde yerleşmiş olan bir durumun kanunda yapılacak bir değişiklikte zorunlu hale getirilmesi yerinde olacaktır.

Uzlaşma başvurusunun değerlendirme süresine ilişkin mevzuatta bir düzenleme bulunmamaktadır. Uyuşmazlığın kısa sürede çözümlenmesi ve uzlaşma müessesesinin düzenleme gerekçesine hizmet etmesi amacıyla bu süre net bir şekilde belirlenmelidir. Uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesinde diğer bir unsur da değerlendirmenin adaletli bir şekilde yapılmasıdır. Bunun için mükellef bazlı bir değerlendirme sistemi getirilmelidir. Uzlaşma görüşmesi sürecinde de dayanak olacak şekilde, mükellef bazında ayrıntılı ve kapsamlı bir çalışma yapılmalıdır. Mükellefiyetin başlangıcından uzlaşma başvurusuna kadar geçen zaman diliminde mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesine yönelik yaklaşımı

göz önünde bulundurulmalıdır. Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine ilişkin olarak belirli kategorilere ayrılabilir. Bu kapsamda ayrı bir vergi yükümlülüğünü yerine getirme sicili de tutulabilir. Mükellefin yaptığı uzlaşma başvurusunun değerlendirilmesi sürecinde ve uzlaşma tutarının belirlenmesi sürecinde vergi mükellefine ait bu öznel unsurlar göz önünde bulundurulabilir. Buna ilave olarak, uzlaşmaya başvuran mükelleflerin ödeme gücü durumu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Uzlaşmaya konu olan tutarın belirlenmesinde objektif kriterlerin belirlenmesi gerekmektedir. Ne kanunda ne de ilgili yönetmeliklerde bu konuda bir hüküm bulunmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %60'ının üzerinde bir oranda uzlaşma görüşmelerinde komisyon tarafından belirlenen standart bir oranın baz alındığını ifade etmişlerdir. Anket çalışmasının sonuçlarında ortaya konulduğu gibi rutin bir şekilde il bazında hem vergi aslında hem de vergi cezası için standart bir indirim oran yerine mükellef odaklı her başvuru birbirinden bağımsız olarak mükellef için daha önce yapılmış bir araştırmaya dayanan tanımlama baz alınarak değerlendirme yapılmalıdır. Mükellef bazında vergi hasılatında kaybın en az düzeyde olacak şekilde uzlaşılan tutar optimal olarak belirlenmelidir. Uzlaşılan tutarının belirlenmesinde hem yatay hem de dikey adaleti sağlamak adına aynı durumda olan mükelleflere aynı, farklı durumda olan mükelleflere farklı tutarlar belirlenmelidir.

Uzlaşmanın geçerliliğini devam ettirilebilmesi, uzlaşmanın sağlanması durumunda ve sonraki süreçte tekrar başvuru yapılmasına imkân tanıyan bir düzenleme yapılmalıdır. Aynı mükellefin aynı konuya dayanarak uzlaşmaya başvuru imkânı sınırlandırılmalıdır. Uzlaşılan tutarın zamanında ödenmemesi durumunda, uzlaşmanın geçersizliğine ilişkin hüküm getirilmelidir. Bu durumda müessesenin düzenleme amacı ile daha tutarlı bir sonuç ortaya çıkacaktır. Yapılması gereken bu değişikliğin gerekliliğine anket verileri de desteklemektedir. Şöyle ki ankete katılanların ne yazık ki sadece %40'ı uzlaşmanın sağlanması durumunda ödememenin hiç olmadığı ifadesine katılmıştır. Bu bağlamda meslek mensuplarının yarısından fazlası ödemenin yapılmadığı yönündeki ifadeye katılmıştır.

Uzlaşma müessesesine ilişkin yukarıda yapılan öneriler doğrultusunda taraflar arasında barış ve huzur ortamı sağlanmalıdır. Uzlaşma müessesesi; bu

imkândan faydalanan vergi mükellefleri için değil, bunun yanında yükümlülüklerini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerini de tatmin edecek bir uygulama haline getirilmelidir. Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarının tarafları olan vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabı arasındaki devamlılık arz

eden ilişkide huzur ve güven ortamının olması ve tarafların en yüksek tatmine ulaşması için gerekli bir müessesedir. Sonuç olarak uzlaşma müessesesinin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak amacıyla literatürde yöneltilen bazı haklı eleştirilerin de dikkate alınarak kanuni ve idari düzenlemeler yapılmalıdır.

REFERANSLAR

- Ak, B. (1999). 4444 Sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun Ceza ve Uzlaşma Hükümlerinde Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası. 217. 62-71.
- Aksoy, Ş. (1999). Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arıoğlu, O. (1998). Vergi Reform Kanunu'na Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. Vergi Dünyası. 204.11-17.
- Armağan, R. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir. Maliye Dergisi.153. 160-178.
- Arslan, M. (2011). Vergi Hukuku. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Bilici, N. (2009). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bozdoğan, D. (2017). Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi. 12. 153-168.
- Buhur, S. (2013). Uzlaşma Müessesesinin Uygulama Sonuçları Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. E-Yaklaşım Dergisi.243.
- Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye'de Etkinliği. II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi- Bildiriler Kitabı. İstanbul: Star Ajans Matbaacılık.
- Büyükşık, A. P. (1994). 4008 Sayılı Kanun'la Getirilen Değişiklikler. Vergi Dünyası. 20.05.2017, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1213>
- Civan, M. ve Kutlar, İ. (2005). İşletmelerdeki Vergisel Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları ve Bir Örnek Uygulama. Mali Çözüm. 71.165-173.
- Çakmakçı, A. (2020). Yeni Bir Uzlaşma Sistemi Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme. <https://www.adenymm.com.tr/makale-yeni-bir-uzlasma-sistemi-olarak--kanun-yolundan-vazgecme>
- Doğan, B. (2000). Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi. 137.74-82.
- Duran, M. (1999). Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Sağlanamaması Üzerine Vergi Mahkemelerinde Dava Açma. Vergi Sorunları Dergisi. 130.47-51.
- Erdem, T. (2011). Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları. Vergi Sorunları Dergisi. 277.
- Erdem, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırılmalı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erdem, T. (2017). Vergi Usul Kanunu'nda Yeni Bir Kurum "İzaha Davet". Vergi Sorunları Dergisi. 347.150-162.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. 11-2.233-250.
- GİB (2019). Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf
- Gültekin, M. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi. 7.575-607.
- İleri, Y. (2011). Zamanaşımı Gerekçesiyle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Hakkına Kısıtlama Mümkün Mü? E-Yaklaşım. 220.
- Kaplan, M. A. ve Durgun, E. (1996). Vergi Ziyasına Bağlı Vergi Cezalarında ve Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler Sonucu Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar İle Konu Hakkındaki Görüşler. Vergi Dünyası. 179.97-106.
- Kaplan, R. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması. Vergi Sorunları Dergisi. 301. 132-144.
- Karakoç, Y. (2007). Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku). Ankara: Yetkin Basımevi.
- Karakoç, Y. (2014). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.16.3637-3739.
- Okur, O. (1995). Uzlaşma Müessesesi ve Bir Öneri. Vergi Sorunları Dergisi. 96-100.
- Özer, E. (2015). Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi- Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı mı?). Vergi Sorunları Dergisi. 317.72-84.
- Şahin, M. (1999). Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar. Vergi Sorunları Dergisi. 125. 117-121.
- Şeker, S. (1991). Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları. Vergi Sorunları Dergisi. 55. 38-46.

- Türkay, B. (2017). Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu: Uzlaşma.
<http://www.vergiolgi.net/arastirmalar/vergi-ve-cezada-idari-basvuru-yolu-uzlasma/>
- Türkkot, M. (2005). Uzlaşma Müessesesi ve Değerlendirmeler. Vergi Sorunları Dergisi. 199.23-28.
- Üyümez, M. E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirmesi. Ekonomi Bilimleri Dergisi. 8.75-92.
- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi. 11, 2-26.
- Yüce, M. (2014). Mali Yargılama Hukuku. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yüksekal, M. (1998). 4369 Sayılı Kanun'la Uzlaşma Müessesesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi. 121.57-61.
- 10-12.01.1961 Tarih ve 10703-5 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 11.12.1985 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 Sayılı Kanun
- 06.07.1994 Tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 Sayılı Kanun
- 02.06.1995 Tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4108 Sayılı Kanun
- 29.07.1998 Tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4369 Sayılı Kanun
- 14.08.1999 Tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4444 Sayılı Kanun
- 27.03.2018 Tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 16.02.1987 Tarih ve 19374 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
- 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği