

VERGİ ADALETİ BAĞLAMINDA UZLAŞMA MÜESSESESİ: 7524 SAYILI KANUN SONRASI UYGULAMALAR VE ÖNERİLER

THE INSTITUTION OF SETTLEMENT IN THE CONTEXT OF TAX JUSTICE:
PRACTICES AND RECOMMENDATIONS FOLLOWING LAW NO. 7524



Sabri Yiğit*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanun'unda yer alan vergi uzlaşması, kamu alacaklarının hızlı tahsili ve yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması amacıyla mali otorite tarafından etkin bir mekanizma olarak uygulanmaktadır. Araştırmanın kapsamı, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma türlerini, vergi uzlaşmasının hukuki dayanaklarını, anayasal ilkelerle ilişkisini ve uluslararası uygulama karşılaştırmalarını içermektedir. Ayrıca, 7524 sayılı Kanun sonrası değişikliklerin vergi yargısına olan muhtemel etkileri de incelemeye konu edilmiştir. Çalışmada, vergi uzlaşması hakkında yapılan literatür taramaları ile uzlaşma verilerine yer verilmiş ve 7524 sayılı Kanun değişikliklerinin uzlaşmaya olan muhtemel etkileri örnek olaylar üzerinden karşılaştırmalı olarak belirtilmiştir. Türkiye'de uygulanan vergi uzlaş-

ABSTRACT

The tax settlement included in Tax Procedure Law No. 213 is implemented by the financial authority as an effective mechanism for the rapid collection of public receivables and the reduction of the workload of judicial bodies. The scope of the study includes the types of tax settlements before and after assessment, the legal foundations of tax settlement, its relationship with constitutional principles, and comparisons with international practices. In addition, the possible impacts of the changes introduced by Law No. 7524 on tax jurisdiction have also been examined. This study incorporates a comprehensive literature review on tax settlements alongside empirical settlement data, and comparatively analyzes the potential impacts of the amendments introduced by Law No. 7524 through selected case studies. Furthermore, Turkey's tax settlement

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sabri.yigit@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0009-0001-9539-4326.

Yiğit, S. (Mayıs 2025). Vergi Adaleti Bağlamında Uzlaşma Müessesesi: 7524 Sayılı Kanun Sonrası Uygulamalar ve Öneriler, *Vergi Raporu*, 308, (7-26).

ması, diğer ülkelerdeki iyi uygulama örnekleriyle kıyaslanarak mevcut uygulamaya yönelik olarak politika önerileri geliştirilmiştir. Sonuç olarak, 7524 sayılı Kanun'un vergi uzlaşması üzerindeki olumlu ve olumsuz etkileri belirlenmiş, uygulamada standartlaşmanın sağlanması ve mükellef haklarının korunması için çeşitli öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Adaleti, Vergi Uyuşmazlığı, İdari Çözüm Yolları, Uzlaşma

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H27

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu faaliyetlerini finanse etmek amacıyla cebri olarak kişi ve kuruluşlardan istenen zorunlu mali yükümlülüklerdir. Devletin mükelleflerden zorunlu olarak vergi talep etme yetkisi Anayasanın 73 üncü maddesinden gelmektedir. Anayasanın bu maddesinde ayrıca temel vergilendirme ilkeleri de yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma müessesesinin Anayasanın temel vergilendirme ilkelerine aykırı olduğu iddialarına karşı şimdye kadar Anayasa Mahkemesine herhangi bir başvuru yapılmamıştır. Bu araştırmada, 213 sayılı Vergi Usul Kanunundaki uzlaşma kurumunun nasıl işlediği ve bu uygulamanın Anayasanın kanunilik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini ihlal edip etmediği hususlarına yer verilecektir.

7524 sayılı Kanun ile vergi uzlaşma müessesinde önemli değişiklikler yapılmış olup, yapılan düzenlemelerin vergi uzlaşması üzerindeki mevcut sorunların çözümü üzerindeki etkileri ile gelecekte muhtemel olarak doğabilecek bazı sorunlar üzerinde durulacaktır. Çalışmanın devamında ise Türkiye'deki uzlaşma mekanizmasının mükellefler arasındaki vergi adaletine olan etkisi açıklanacaktır. Çalışmada ayrıca farklı ülkelerdeki vergi uzlaşma uygulamaları incelenerek,

practices are evaluated against international best practices, leading to the development of policy recommendations aimed at enhancing the existing system. As a result, the positive and negative impacts of Law No. 7524 on tax settlements have been identified, and various recommendations have been proposed to ensure standardization in practice and to protect taxpayers' rights.

Keywords: Tax Justice, Tax Dispute, Administrative Remedies, Settlement

JEL Classification Codes: H20, H27

Türkiye'deki vergi uzlaşma müessesesinin iyileştirilmesi için literatürde daha önce belirtilmeyen somut ve uygulanabilir politika önerileri sunulacaktır.

Çalışmada, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi uzlaşması hakkında detaylı bilgilere yer verilerek Anayasa'nın vergilendirme ilkeleri ile vergi uzlaşması arasındaki ilişki açıklanmıştır. Özellikle 7524 sayılı Kanun ile vergi uzlaşmasında yapılan değişikliklerin Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine etkisi, günlük hayatta karşılaşılabilecek örnek olaylar üzerinden değerlendirilmiştir. Çalışmada ayrıca 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin vergi davalarının yargılama sürecine olan muhtemel etkileri belirtilmiş ve farklı ülkelerde uygulanmakta olan vergi uzlaşmaları hakkında bilgi verilerek Türkiye'deki mevcut uygulamalar ile karşılaştırma yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise Türkiye'de uygulanmakta olan vergi uzlaşması hakkında somut politika önerilerine yer verilmiştir.

1- VERGİ UZLAŞMA MÜESSESİ

1.1- Uzlaşma Kavramı

Vergi uzlaşması, vergi yükümlülükleri ile vergi dairesi arasında oluşan anlaşmazlıkların, yargıya gitmeden önce karşılıklı müzakere yoluyla çözülmesi yani vergi veya ceza miktarı hakkında

karşılıklı uyuşma sağlanarak anlaşmazlıkların çözülmesi olarak ifade edilebilir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 223). Uzlaşma diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin kendilerine kesilen vergileri ve cezaları mahkemeye taşımadan önce, vergi dairesi ile anlaşma sağlamak için başvurabilecekleri idari bir yöntemidir (Tekin ve Can Avşar, 2019: 506). Uzlaşma kurumuna başvurmak için vergiden kaynaklı bir uyuşmazlığın bulunması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlığı, mali otorite ile mükellefler arasındaki vergiyle ilgili meydana gelen yasal ihtilaflar olarak tanımlanabilir (Gültekin, 2016: 576).

Türkiye’de yürürlükte bulunan vergi kanunlarının temel usul hukuku olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uzlaşma müessesesi bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma isminden de anlaşılacağı üzere, vergi mükellefi veya sorumlusu adına herhangi bir tarhiyat yapılmadan önce mali idare ile kesilecek cezalar için uzlaşmasıdır. Bu şekilde vergi mükellefi veya sorumlusu adına uzlaşılan tutarlar üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. İlerde kuvvetle muhtemel anlaşmazlıklar henüz doğmadan çözüme kavuşturulması sağlanmaktadır. Uzlaşma türlerinden olan tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi denetim raporlarına dayanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temel şartı, vergi mükellefinin vergi denetimine tabi tutulmasıdır (AYM, E. 2021/129, K. 24/3/2022).

Uzlaşma türlerinden olan tarhiyat sonrası uzlaşma ise, vergi mükellefleri adına tarhiyat yapıldıktan sonra idare ile tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda anlaşmaya varılmasıdır. Bu tür uzlaşmalarda vergi ve cezalar öncelikle mükellef adına kesilmekte, mükellefin mahkemeye gitmek yerine idare içinde anlaşmazlığı çözmek için kullanılabileceği bir yöntemdir (Hocaoğlu, 2015: 498).

1.2- Uzlaşmanın Kapsamı

Hem tarhiyat öncesi uzlaşma hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına Hazine ve Maliye

Bakanlığına bağlı Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları ile 23.000,00-TL (2024 yılı), 33.000,00-TL (2025 yılı) tutarını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir (213 VUK).

02.08.2024 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile daha önce uzlaşma kapsamı içerisinde yer alan vergi aslı tutarları, uzlaşma uygulaması kapsamından çıkarılmıştır. Bu sebeple günümüzde mükelleflerce sadece vergi cezaları yönünden uzlaşma müessesesinden faydalanılabilecektir. Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan kaçakçılık suçlardan dolayı vergi ziyasına neden olunması halinde kesilen cezalar da uzlaşma müessesesinin dışında tutulmuştur.

1.3- Uzlaşmanın Kesinliği

Mükellefler uzlaşmaya varılan konularda dava açamaz, herhangi bir kuruma şikâyetle bulunulamaz ve indirim hükümlerinden faydalanamazlar. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya katılan ve uzlaşması vaki olan mükellefler, tarhiyat sonrası uzlaşmaya katılamazlar.

Mükellefler tarafından uzlaşma talep edilmesinden önce dava açılması durumunda ilgili dava dosyası vergi mahkemelerince incelenemeyecektir. Eğer dava herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılacaktır (213 VUK, UY, TÖU Yönetmeliği).

7524 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’ndaki mükelleflerin uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için dava açamayacağı maddesinden vergi kısmı metninden çıkarılmıştır. Günümüzde mükellefler tarafından sadece uzlaşılan cezalar için dava açılmamakta vergiler içinse dava hakkı kullanılabilmektedir.

1.4- Uzlaşmaya Başvurabilecek Kişiler

Vergi uzlaşma müessesesine yönelik olarak çıkarılan Uzlaşma Yönetmeliği (UY) ile Tarhiyat

Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde (TÖU) uzlaşmaya başvuru yapabilecekler tahdidi olarak sayılmıştır. Esas olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya herhangi bir sebeple hakkında vergi inceleme süreci bulunan mükellefler, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ise kendisine bağlı olduğu vergi dairesi tarafından ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellefler başvurabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi mükellefiyeti için kanuni ehliyetin yeterli olduğu, küçük ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları durumunda verginin bu mükellefler adına, bu kişiler adına ceza kesilmesi durumunda cezanın kanuni temsilcileri adına kesileceği belirtilmiştir. Bu itibarla uzlaşma toplantılarına;

- Mükellefler ve vergi sorumluları,
- Noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekil konumunda olanlar,
- Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanunî temsilcileri başvuruda bulunabilmektedirler (UY, TÖU Yönetmeliği).

1.5- Uzlaşmaya Başvuru Zamanı

Mükellefler kendilerine vergi dairesi tarafından düzenlenen ve tebliğ edilen ceza ihbarnamelerine karşı 30 gün içerisinde tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma olanağına sahiptirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma için de mükellefler hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde kesilecek cezalar için inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler. Mükellefler tarafından bilişim sistemleri kullanılarak elektronik ortamda uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusu yapılabilmektedir.

Mükelleflerin herhangi bir sebeple haklarında

gıyabında yani bilgileri dışında vergi incelemesi yapılması da mümkündür. Bu durumda, incelemeyi yapan denetim elemanı mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. Bu durumda davet yazısının mükelleflere tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulması mümkündür (UY, TÖU Yönetmeliği).

1.6- Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, vergi uzlaşmasında ceza tutarlarında yapılacak indirim tutarı üzerinden herhangi bir sınırlama getirmemiştir. Uzlaşma komisyonları müzakere edilen cezalar üzerinde sınırsız bir yetkiye sahiptirler. Komisyonlar tarafından uzlaşma toplantılarında ceza tutarının tamamının kaldırılabilceği gibi mükellefler için önerilen ceza tutarlarında hiçbir indirim yapmadan aynen kabul edilmesi de mümkündür (UY, TÖU Yönetmeliği).

1.7- Uzlaşma Verileri

1.7.1- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verileri

Tarhiyat öncesi uzlaşma uygulamasının büyük bir kısmı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) tarafından yerine getirilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında görev yapan vergi müfettişleri tarafından yürütülen incelemeler neticesinde tanzim edilen inceleme raporlarına istinaden mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanabilmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2022 yılında 77.610 mükellef incelenmiş olup, incelemeye tabi mükellefler nezdinde gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (VDK Faaliyet Raporu, 2022).

Tablo 1: 2022 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tutanak Türü	TOU Mükellef Sayısı	Uzlaşma Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	4.805	792.332.726	0	1.004.524.852	0
Uzlaşıldı	13.122	893.612.412	833.564.622	1.136.104.169	201.698.115
	2.730	1.199.996.861	0	1.295.566.184	0
TOPLAM	20.657	2.885.941.999	833.564.622	3.436.195.205	201.698.115

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2022 yılında gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre, uzlaşma başvurusunda bulunan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu ile uzlaşma görüşmeleri olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma komisyonları tarafından inceleme raporlarına istinaden tarhi öngörülen vergilerden yaklaşık %6,70 oranında, kesilmesi öngörülen

vergi cezalarında ise %82 oranında indirim yapılmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2023 yılında 60.242 mükellef incelenmiş olup, incelemeye tabi mükellefler nezdinde gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (VDK Faaliyet Raporu, 2023).

Tablo 2: 2023 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tutanak Türü	TÖU Mükellef Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Ertelendi	150	38.481.860	0	47.852.375	0
Kısmi Uzlaşıldı	62	13.613.152	2.819.260	28.702.796	0.2.752.080
Temin Edilemedi	4.726	729.129.317	0	914.900.427	0
Uzlaşıldı	8.904	559.918.843	543.021.708	871.812.791	150.070.832
Vaki Olmadı	2.780	1.649.318.663	0	1.856.876.363	0
TOPLAM	16.622	2.990.461.833	545.840.968	3.720.144.752	152.822.911

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2023 yılında gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına göre, uzlaşma başvurusunda bulunan mükelleflerin büyük bir çoğunluğu ile uzlaşma görüşmeleri olumlu sonuçlanmıştır.

Uzlaşma komisyonları tarafından inceleme raporlarına istinaden tarhi öngörülen vergilerden yaklaşık %5 oranında, kesilmesi öngörülen vergi

cezalarında ise %83 oranında indirim yapılmıştır.

1.7.2- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Verileri

Tarhiyat sonrası uzlaşma uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yerine getirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2022 yılında Türkiye genelinde yapılan uzlaşma sonuçları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2022).

Tablo 3: 2022 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Toplam Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
37.940	36.321	221.973.195	214.851.945	502.160.271	87.353.188

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2022 yılında gerçekleştirilen uzlaşma sonuçlarına göre, uzlaşma başvurusunda bulunan mükelleflerin yaklaşık olarak %96 oranındaki uzlaşma dosyası olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma komisyonları mükellefler adına tarh edilen vergilerden yak-

laşık %3 oranında, kesilen vergi cezalarında ise %83 oranında indirim yapılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2023 yılında Türkiye genelinde yapılan uzlaşma sonuçları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (GİB Faaliyet Raporu, 2023).

Tablo 4: 2023 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Toplam Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza
43.708	38.895	252.032.864	242.692.396	998.217.488	176.825.321

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2024 Yılı Faaliyet Raporu

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2023 yılında gerçekleştirilen uzlaşma sonuçlarına göre, uzlaşma başvurusunda bulunan mükelleflerin yaklaşık olarak %89 oranındaki uzlaşma dosyası olumlu sonuçlanmıştır. Uzlaşma komisyonları mükellefler adına tarh edilen vergilerden yaklaşık %4 oranında, kesilen vergi cezalarında ise %82 oranında indirim yapılmıştır.

Hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada yer alan dosyaların büyük bir kısmının olumlu sonuçlandığı ve bu sayede vergi uyuşmazlıkların dava konusu yapılmadan hızlı bir şekilde kesinleştiği görülmektedir.

Mükellefler nezdinde yapılan uzlaşma müzakerelerinin olumlu sonuçlanmasıyla mükelleflerin vergiye uyumunun artmakta ve hazineye intikal etmesi gereken tutarlar daha hızlı bir şekilde tahsil edilmektedir. Uzlaşma sayesinde ayrıca vergi yargısındaki dava dosya sayısı azalmakta ve yargı mercilerinde devam etmekte olan dosyaların yargılama sürelerinin kısılmasına yardımcı olmaktadır.

2- VERGİLENDİRME İLKELERİ İLE UZLAŞMASI ARASINDAKİ İLİŞKİ

T.C. Anayasasına göre devletin, gerçek ve tüzel kişilerden kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla cebri olarak topladığı vergilerde bazı ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkelerin başında verginin kanuniliği, eşitliği ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkeleri yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma müessesinin Anayasanın vergilendirme ilkelerine karşısındaki durumu çalışmanın ilerleyen bölümünde belirtilmiştir.

2.1- Vergi ile Cezalarda Kanunilik İlkesi

T.C. Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73 üncü maddesinde "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*" hükmü bulunmaktadır. Vergi konusundaki indirim, istisna, muafiyet ve oranlara ilişkin düzenleme yapma yetkisi ise Anayasada Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982, m.73).

Evrensel hukuk kuralları arasında yer alan “Kanunsuz Suç ve Ceza Olmaz” ilkesi, 1982 Anayasası’nda da yer almaktadır. Anayasa’nın 38 inci maddesinde; *“kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz.”* hükmü ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 2 nci maddesinde; *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.”* hükümleri bulunmaktadır (1982 Anayasası, m.38, TCK m.2).

2.1.1- Uzlaşmanın Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi

Verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yoluyla vatandaşların özel hayatlarına keyfi müdahalesini engellemek için hukukun üstünlüğü temel alan bir ilkedir (Öncel, 2011: 39). Vergi mükellefi ile devlet arasındaki vergi uzlaşmaları, Anayasanın hukukilik ilkesine aykırılık oluşturmakta olup, devlet yönünden de vergiyi cebren tahsil hakkına da ters düşmektedir (Eroğlu, 2013: 174).

Verginin kanuniliği ilkesi yönünden yapılan literatür araştırmasında, vergi uzlaşma müessesinin Anayasanın kanunilik ilkesine aykırı olarak düzenlendiği şeklinde çalışmaların bulunduğu görülmektedir. Nitekim Anayasanın 73 üncü maddesinde vergilerin kanunla kaldırılacağı açık şekilde belirtilmiş olmasına rağmen vergi uzlaşmasında vergi asılları idari komisyonlar tarafından kaldırılabilmekteydi.

02.08.2024 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile uzlaşmanın kapsamı içerisinde yer alan vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yapılan söz konusu değişiklikle vergi uzlaşması Anayasanın kanunilik ilkesine göre uyumlu duruma gelmiştir.

2.1.2- Uzlaşmanın Cezalarda Kanunilik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Ek 7 inci maddesinde daha önce mükellefler tarafından uzlaşma talep edilen vergi veya cezalar için dava

açılmayacağı ancak yapılan müzakerelerde uzlaşma olumlu sonuçlandırılmazsa mükelleflerce dava açabileceğine yönelik düzenleme bulunmaktaydı. 7524 sayılı Kanun ile ilgili madde metninden vergi kısmı çıkarılarak sadece üzerinde uzlaşamayan cezalar için dava açılabilmesi belirtilmiştir. Mükelleflerin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine) karşı dava açılmayacağına yönelik düzenleme 7524 sayılı Kanun ile madde metninden çıkarılmıştır.

7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler arasında yargı mercileri tarafından vergi aslının kaldırılması durumunda üzerinde uzlaşılan ve ödenen ceza tutarlarının akıbeti konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durum aşağıdaki örnekte görüldüğü üzere ilerleyen dönemlerde mükellefler ile mali idare arasında hukuki ihtilaflara neden olabilecektir.

Örnek Durum 1: Kamu görevinden emekli olan Ayşe T. kat karşılığı olarak inşaata verdiği arsası üzerinde yapılan bina neticesinde kendisine müteahhit firma tarafından 7 (yedi) adet bağımsız konut 2021 yılında teslim edilmiştir.

Ayşe Hanım kendisine ait olan binalardan 2 (iki) tanesini ihtiyacı doğrultusunda 2022 yılında, 3 (üç) tanesini 2023 yılında ve kalan 2 (iki) tanesini 2024 yılında satmış ancak satışlara yönelik olarak herhangi bir beyanname vermemiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan kontrollerde mükellef tarafından gerçekleştirilen satışlara yönelik olarak mükelleften izah istenmiştir. Ayşe Hanım tarafından yetkili komisyona verilen izah yeterli bulunmayarak mükellef 02.08.2024 tarihinden sonra incelemeye sevk edilmiştir.

Vergi Müfettişi tarafından yapılan inceleme neticesinde mükellef tarafından gerçekleştirilen satışların ticari kazanç kapsamında olduğu yönünde değerlendirme yapılmış ve mükellef hakkında düzenlenen inceleme raporlarında tarh edilmesi gereken vergiler ve kesilecek ceza tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tarh Edilecek Gelir Vergisi Aslı	100.000,00-TL
Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi Aslı	50.000,00-TL
Kesilecek Toplam Vergi Ziyai Cezası	150.000,00-TL
Kesilecek Toplam Özel Usulsüzlük Cezası	200.000,00-TL

Mükellef, gerçekleştirdiği taşınmaz satışlarının ticari faaliyet kapsamında olmadığını belirterek vergi asılları için dava yolu tercih etmiş ancak davayı kaybetme olasılığını dikkate alarak aynı zamanda vergi aslına bağlı kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir.

Mükellef ile uzlaşma komisyonu tarafından gerçekleştirilen müzakereler sonucunda mükellef adına önerilen cezalar üzerinden %80 oranında indirim yapılmasında anlaşılmıştır. Bu durumda mükellef nezdinde uzlaşılan tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Uzlaşılan Toplam Vergi Ziyai Cezası	30.000,00-TL
Uzlaşılan Toplam Özel Usulsüzlük Cezası	40.000,00-TL
Genel Toplam	60.000,00-TL

Mükellef tarafından uzlaşılan tutar vergi dairesine ödendikten sonra mükellefin davası sonuçlanmış ve yetkili mahkeme tarafından mükellef adına tarh edilen vergilerin hukuka uyarlılığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda mükellef tarafından ödenen ceza tutarları vergi idaresince mükellefe iade edilecek midir? 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre üzerinde uzlaşılan cezalara karşı şikâyetle bulunulamayacağı ve dava açılmayacaktır. Bu durumda üzerinde uzlaşılan ve ödenen ancak vergi asılları dava yoluyla kaldırılan ceza tutarlarının iadesi için mali idareye başvuruda bulunulabilecek midir?

7524 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden önce vergi ve buna bağlı cezalardan sadece birisinden kısmen de olsa uzlaşılması halinde dava yoluna gidebilmesi mümkün değildir. 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile birlikte vergi asılları uzlaşma kapsamından çıkarılmış ve mükelleflerin dava yoluna gidilmesine müsaade edilmiştir. Yapılan düzenlemeler arasında yargı mercilerince vergi aslıının kaldırılması durumunda üzerinde uzlaşılan ceza tutarlarının akıbeti konusunda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Öncelikle mükellef hakkında yapılan inceleme neticesinde önerilen vergi cezaları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 üncü maddesine göre vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Yargılama neticesinde vergi aslıının kaldırılmasını gerektirmektedir. Yargılama neticesinde hukuka aykırı olduğu kararı verilen vergiler için ayrıca ceza ödenmesi ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan "kanunsuz ceza olmaz" ilkesi aykırı olmaktadır. Nitekim Anayasanın 38 inci maddesinde suç sayılmayan fiillerden dolayı ceza verilemeyeceği belirtilmiştir. 7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile ilerleyen dönemlerde mükellefler ve mali idare arasında hukuki uyumsuzlukların çıkması muhtemel olup bu durum mükelleflerin vergi uyumunu da olumsuz yönde etkileyebilecektir.

2.2- Eşitlik İlkesi

T.C. Anayasası'nın 10 uncu maddesinde herkesin ayırım gözetmeksizin yasalar önünde eşit olacağı, 73 üncü maddesinde ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikası-

nın sosyal amacı olduğu belirtilmiştir (AY, m.10, m.73).

2.2.1- Uzlaşmanın Eşitlik İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi

Vergilendirmede özel bir durum olmadıkça, maddi durumları eşit olanlar aynı şekilde vergilendirilmeli, maddi durumları farklı olanlar ise farklılık oranlarına göre vergilendirilmelidir (Budak, 2010:62). Benzer duruma sahip mükelleflerden birinin uzlaşmaya başvurup diğerinin başvurmadığı durumlarda Anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık oluşur (Öncel, 2011: 171). Vergisini zamanında ödeyenlere sunulmayan indirim imkânının vergi ödevlerini yerine getirmeyenlere sunulması, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırıdır (Yılmaz, 2009:337).

Uzlaşma kurumu, verginin eşitlik ve adalet ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Vergisini ödemeyen mükelleflerin cezalandırılmak yerine indirimle ödüllendirilmesi de bu durumun bir göstergesidir (Çapkın, 2011: 183). Vergi mükellefleri, devletin sağladığı kamu hizmetlerinin kişisel harcamalarıyla karşılaştırıldığında yeterince adil olmadığını düşünürlerse, mükellefler vergi kaçırma eğilimi gösterebilmektedir (Gencel ve Kuru, 2012: 36).

Vergilerin adil dağıtıldığına inanan kişiler devlete ve devlet faaliyetlerine daha olumlu bakarlar. Buna karşın, vergilerin adil dağıtılmadığını düşünenlerin devlete bakışı genelde olumsuz olmaktadır (Demir ve Gülten, 2013: 271). Vergi Adaleti, her bireyin eşit ve benzer şekilde vergilendirildiği bir sistemi ifade ettiği (Yavaşlar, 2011: 62), vergi yükünün mükelleflere ne şekilde paylaştırılacağına yönelik bir kavramdır (Agun ve Tavşancı, 2017: 165).

Vergi incelemesinde ortaya çıkan cezaların uzlaşma yoluyla silinmesi, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltabilir (Ünsal ve Durucan, 2013: 75). Uzlaşmanın yaygınlaşması, dürüst mükellefleri de kayıt dışına çıkmaya teşvik edebilir (Sarılı, 2002: 41). Yasal bir cezaya, kanunla sınırlar çizilmeden idari bir kararla son verilmesi, cezaların amacına ulaşmasını engelleyecektir (Arslaner, 2016: 295). Uzlaşmaya varılan cezanın zamanında ödenmemesi, uzlaşmanın iptal edilmesine yol açmamaktadır. Bu durum, uzlaşmanın amacıyla çelişmektedir (Cibo, 2019: 108).

Verginin eşitliği ilkesi yönünden yapılan literatür araştırmasında, vergi uzlaşma müessesesinin Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı olduğu, vergisini zamanında ödeyen mükellefler açısından uygulamaya ve dolayısıyla mali idareye olumsuz bir bakış açısına neden olabileceği şeklinde çalışmaların bulunduğu görülmektedir.

Aşağıdaki örneklerde belirtildiği üzere, vergi uzlaşması için birden fazla uzlaşma komisyonunun bulunması ve ilgili komisyonlar arasında uygulama farklılıklarının olabilmesi mükellefler nezdinde Anayasanın eşitlik ilkesini zedeleyebilmektedir.

Örnek Durum 2: Avukatlık ve hukuki danışmanlık faaliyeti ile iştigal eden Bay (A)'nın 2023 takvim yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde düzenlenmesi gereken bazı serbest meslek makbuzlarının düzenlenmediği ve mesleki faaliyetle ilgili olmayan bazı giderlerin kazancın tespitinde dikkate alındığı tespit edilmiştir.

Vergi müfettişi tarafından düzenlenen raporlarda mükellef adına tarh edilmesi gereken vergiler ve kesilecek ceza tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tarh Edilecek Gelir Vergisi Aslı	50.000,00-TL
Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi Aslı	30.000,00-TL
Kesilecek Toplam Ceza Tutarı	80.000,00-TL

Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşmadan Faydalanmak İstemesi Durumu:

Mükellef inceleme tutanağında yer alan tespitlere yönelik olarak tarhiyat öncesi uzlaşma

başvurusunda bulunmuştur. Vergi müfettişleri tarafından oluşturulan uzlaşma komisyonunda mükellef ile uzlaşılan tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tarh Edilecek Gelir Vergisi Aslı	50.000,00-TL
Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi Aslı	30.000,00-TL
Kesilecek Toplam Ceza Tutarı	16.000,00-TL

Uzlaşma komisyonu tarafından vergi aslı tutarı üzerinden herhangi bir indirim yapılmadan ceza tutarları üzerinden %80 oranında indirim yapılmıştır. Mükellef tarafından uzlaşılan tutarların 1 (bir) ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Mükellefin Tarhiyat Sonrası Uzlaşmadan Faydalanmak İstemesi Durumu:

Mükellef hakkında tanzim edilen raporlara istinaden vergi dairesi tarafından mükellefe ver-

gi ve ceza ihbarnamesi gönderilmiş ve mükellef tarafından uzlaşma talep edilmiştir. Uzlaşma komisyonu tarafından yapılan değerlendirme neticesinde tarh edilen vergi aslı tutarı üzerinden herhangi bir indirim yapılmamış ancak kesilen ceza tutarı üzerinden %85 oranında indirim yapılmıştır. Mükellef nezdinde uzlaşılan tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tarh Edilecek Gelir Vergisi Aslı	50.000,00-TL
Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi Aslı	30.000,00-TL
Kesilecek Toplam Ceza Tutarı	12.000,00-TL

Yukarıda belirtilen örnek olayda görüldüğü üzere, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşmayı tercih etmesi ile tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih etmesine göre farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Nitekim tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu genellikle Vergi Denetim Kurulunda görevli vergi müfettişleri tarafından tarhiyat sonrası uzlaşma ise Gelir İdaresi Bakanlığında görevli yetkililer tarafından gerçekleştirilmektedir. Yine, hem tarhiyat öncesi uzlaşmada hem de tarhiyat sonrası uzlaşmada farklı üyelerden oluşan çok fazla sayıda komisyon bulunmaktadır. Söz konusu komisyonlar tarafından aynı durumdaki mükellefler için farklı kararlar verilebilmektedir. Yani, aynı durumda bulunan mükellefler açısından iki farklı uygulama ile farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda Anayasada belirtilen eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

2.2.2- Mükellef Hakları Kurulu

Hazine ve Maliye Bakanlığının idari yapılanmasında 2020 yılında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle değişiklik yapılmış olup, kurum bünyesinde Mükellef Hakları Kurulu oluşturulmuştur. Mükellef Hakları Kurulunun çalışma esasları hakkında belirleme yapılmadığından günümüz itibarıyla uygulaması bulunmamaktadır.

Kurulun temel görevleri asında; mükellef haklarının korunmasına yönelik tedbirleri almak ve uyulmasını sağlamak, mükellef haklarına yönelik başvuruları değerlendirme görevleri yer almaktadır (CBK, m.238/A, 2018). Hazine ve Maliye Bakan Yardımcısı tarafından Mükellef Hakları Kurulunun aktif haline getirileceği ve idare ve mükellef arasındaki görüş farklılıklarının yargıya taşınmadan uzlaşma içinde çözümleneceğine yönelik açıklama yapılmıştır. Ancak henüz bu yönde bir

düzenleme yapılmamıştır (Memurlar.net, 2024).

Vergi uzlaşmasının Anayasanın eşitlik ilkesi ile uyumlu olabilmesi için tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın tek bir uzlaşma adı altında birleştirilerek uygulama farklılıklarının ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bu kapsamda uzlaşma kurumunun Mükellef Hakları Kurumu çatısı altında yeniden düzenlenerek tek bir merkezden takip edilmesi mümkündür.

Mükellef Hakları Kurulu tarafından belirlenecek uzlaşma standartlarının kamuya açıklaması ve uzlaşma sonuçlarının mükelleflerin vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde kamuya ilan edilmesi aynı durumdaki mükellefler arasındaki eşitsizliğin ortadan kaldırılmasına ve mükelleflerin vergi uyumunun artmasına yardımcı olacaktır. Mükellef Hakları Kurulu tarafından gerçekleştirilen uzlaşma sonuçlarının her yıl kamu otoritesince denetimden geçirilmesi, denetim ve faaliyet raporunun bilgilendirme amacıyla TBMM'ye gönderilmesi de Kurulun şeffaflığı açısından önem arz etmektedir.

3- 7524 SAYILI KANUNLA VERGİ UZLAŞMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1963 yılından itibaren vergi kanunlarında yer alan uzlaşma müessesesi günümüze kadar birçok değişikliğe uğramıştır. 02.08.2024 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 7524 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır.

7524 sayılı Kanun ile yapılan en önemli değişikliğin uzlaşmanın kapsamı içerisinde yer alan vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması olduğu söylenebilir. 7524 sayılı Kanun ile uzlaşma yönünden yapılan değişiklikler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesinde yer alan uzlaşılacak vergiler üzerinden hesaplanacak gecikme faizi uygulaması, vergi aslının uzlaşma kapsamından

çıkarılması nedeniyle madde metninden çıkarılmıştır.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesinde, uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda uzlaşılacak vergi ve cezalarının 1 (bir) ay içinde ödenmesi durumunda uzlaşılacak cezaların %25'i daha indirim konusu olacağı belirtilmiştir. 7524 sayılı Kanun ile bu uygulama yürürlükten kaldırılmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 1 inci maddesinde yer alan tarhiyat sonrası uzlaşma düzenlemesinden tarh edilen vergi ifadeleri kaldırılmış ve kısmi uzlaşma uygulaması madde metninden çıkarılmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 7 inci maddesinde mükelleflerin uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için dava açamayacağı ancak uzlaşma gerçekleşmezse dava açabileceğine yönelik düzenleme mevcuttu. 7524 sayılı Kanun ile madde metninden vergi kısmı çıkarılarak sadece uzlaşılacak cezalar için dava açılmayacağı belirtilmiştir.

7524 sayılı Kanun ile madde metninden ayrıca üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine) karşı dava açılmayacağına yönelik düzenleme madde metninden çıkarılmıştır.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 11 inci maddesinde vergi incelemesine dayanarak gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma düzenlemesinden vergi aslı tutarları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 35 inci maddesinde uzlaşma müessesesinde yapılan düzenlemeye yönelik olarak geçiş hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, yapılan düzenlemeden önce uzlaşmaya katılmaya hakkı olanlar için değişiklikten önceki hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355 inci maddesinde, mükelleflerden mezkûr Kanunun 153/A maddesi kapsa-

mında istenen teminatların verilmemesi halinde özel usulsüzlük cezalarının kesileceği ve bu cezalar yönünden uzlaşma hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

7524 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan vergi terimleri sözlüğünde tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmaların tanımları güncellenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 inci maddesinde uzlaşmanın usul ve esaslarının yönetmelik ile düzenleneceği, yine mezkûr Kanunun ek 11 inci maddesinde tarhiyat öncesi uzlaşma usul ve esaslarının yönetmelik ile düzenleneceği belirtilmiştir. 7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelere yönelik olarak mevcut yönetmelikte henüz bir güncelleme yapılmamıştır.

7524 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden önce uzlaşmaya katılmaya hakkı olanlar için değişiklikten önceki hükümlerin uygulanacağı be-

lirtilmiş olup bu şekilde bir uygulama aşağıdaki örneklerde belirtildiği üzere Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Örnek Durum 3: Hazine ve Maliye Bakanlığı Risk Analizi Genel Müdürlüğü tarafından yapılan çalışma neticesinde, tekstil alanında faaliyet gösteren ve sanal pazar üzerinden de satış yapan XYZ Tekstil Anonim Şirketinin 2022 hesap döneminin incelemeye sevk edilmesine karar verilmiştir.

Vergi Müfettişi tarafından yapılan inceleme neticesinde, XYZ Tekstil Anonim Şirketinin sanal pazar üzerinden gerçekleştirdiği bazı satışlara yönelik satış faturalarının düzenlenmediği ve satış tutarlarının yasal defter kayıt ve beyanlarda yer almadığı tespit edilmiştir.

Vergi Müfettişi tarafından tanzim edilen vergi inceleme raporlarında mükellef kurum adına tarh edilmesi gereken vergiler ve kesilecek ceza tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tarh Edilecek Kurumlar Vergisi Aslı	250.000,00-TL
Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi Aslı	200.000,00-TL
Kesilecek Toplam Vergi Ziyai Cezası	450.000,00-TL
Kesilecek Toplam Özel Usulsüzlük Cezası	100.000,00-TL

Mükellef kurum hakkındaki inceleme 7524 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 02.08.2024 tarihinden önce başlamış olması ile bu tarihten sonrası başlamış olması durumları uzlaşma yönünden önemli ölçüde farklılaşacaktır.

7524 Sayılı Kanundan Önceki Uygulama:

İncelemeye 02.08.2024 tarihinden önce başlanılmış olması durumunda mükellef kurumun uzlaşma talebinde 7524 sayılı Kanun öncesi hü-

kümler uygulanacak ve toplam 650.000,00-TL tutarındaki vergi aslı tutarı uzlaşma kapsamında olacaktır.

Mükellef kurum ile uzlaşma komisyonu arasında yapılan müzakere sonucunda, vergi tutarlarında indirim yapılmamış ancak cezalarda %90 oranında indirim yapılarak uzlaşılmıştır. Bu durumda uzlaşılan tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Uzlaşılan Kurumlar Vergisi Aslı	250.000,00
Uzlaşılan Katma Değer Vergisi Aslı	200.000,00
Uzlaşılan Toplam Vergi Ziyai Cezası	45.000,00
Uzlaşılan Toplam Özel Usulsüzlük Cezası	10.000,00
Genel Toplam	505.000,00

Mükellef kurum tarafından uzlaşılan tutarların 1 (bir) ay içinde ödenmesi durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesine istinaden uzlaşılan ceza tutarlarında %25'i daha indirim yapılarak toplam 491.250,00-TL (450.000,00+41.250,00) tutarında ödeme yapılması gerekmektedir.

7524 Sayılı Kanundan Sonraki Uygulama:

İncelemeye 02.08.2024 tarihinden sonra başlanılmış olması durumunda mükellef kurumun

uzlaşma talebinde 7524 sayılı Kanun öncesi hükümler uygulanacak ve toplam 650.000,00-TL tutarındaki vergi aslı tutarı uzlaşma kapsamı dışında olacaktır.

Mükellef kurum ile uzlaşma komisyonu arasında yapılan müzakere sonucunda, vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalarda %90 oranında indirim yapılarak uzlaşmıştır. Bu durumda mükellef nezdinde uzlaşılan tutarlar aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Uzlaşılan Toplam Vergi Ziyai Cezası	45.000,00
Uzlaşılan Toplam Özel Usulsüzlük Cezası	10.000,00
Genel Toplam	55.000,00

Mükellef kurum tarafından tarh edilen vergiler ile uzlaşılan ceza tutarı olarak toplam 505.000,00-TL (450.000,00+55.000,00) tutarının 1 (bir) ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

7524 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376 ncı maddesinde yer alan indirim tutarının kaldırılması sonucunda Kanunun yayım tarihinden sonra incelemeye başlayan mükellefler, yayım tarihinden önce incelemeye başlanlara göre daha fazla ödeme yapmaları gerekmektedir. 7524 sayılı Kanun öncesinde mükellefler tarafından indirim tutarından faydalanmak amacıyla uzlaşılan vergi ve cezalar vadesinde ödenmekte ve hazine açısından tahsilatlar daha hızlı bir şekilde gelir olarak kaydedilmekteydi.

7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde erken ödeme indirimi uygulanmasının kaldırılmasının mükellefler ve mali otorite nezdinde Kanun öncesi duruma göre dezavantajlı

durumda geldiği söylenebilir. Ayrıca mükellef kurum ile aynı durumda olan başkaca mükelleflerin farklı tarihlerde incelemeye alınmasının mükellefler nezdinde farklı sonuçlar doğurmasının temel vergilendirme ilkelerinden birisi olan eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır.

Örnek Durum 4: İnşaat faaliyetinde bulunan Bay (A) hakkında 2023 yılında sahte belge kullanma ihtimalinden dolayısıyla inceleme yapılmıştır. Vergi Müfettişi tarafından mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında; mükellefin yasal defter kayıtlarında sahte faturaların bulunduğu, mükellefin bunları bilmeden kullandığı ve demirbaşlara yönelik amortisman tutarlarının yanlış hesaplandığı tespitleri yapılmıştır.

Vergi Müfettişi tarafından tanzim edilen vergi inceleme raporlarında mükellef kurum adına tarh edilmesi gereken vergiler ve kesilecek ceza tutarları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Sahte Belge Kullanma Nedeniyle Tarh Edilecek Katma Değer Vergisi	100.000,00-TL
Sahte Belge Kullanma Nedeniyle Kesilecek Vergi Ziyai Cezası	100.000,00-TL
Hatalı Amortisman Uygulaması Nedeniyle Tarh Edilecek Kurumlar Vergisi	25.000,00-TL
Hatalı Amortisman Uygulaması Nedeniyle Kesilecek Vergi Ziyai Cezası	25.000,00-TL

Mükellef Bay (A) hakkında yapılan inceleme neticesinde tespit edilen hususlara yönelik olarak Vergi Müfettişine hitaben; *“Sahte belge kullandığım iddiasını kabul etmiyorum. Nitekim tüm ödemeleri banka hesapları üzerinden yaptım ve nakliyelerin hepsi kayıt altındadır. Amortisman uygulaması ise sehven hatalı uygulanmıştır. Bu sebeple kısmi uzlaşma istiyorum”* şeklinde beyanda bulunmuştur.

7524 Sayılı Kanundan Önceki Uygulama:

İncelemeye 02.08.2024 tarihinden önce başlanılmış olması durumunda mükellefin kısmi uzlaşma talebi dikkate alınarak mükellef ile sadece hatalı amortisman uygulaması nedeniyle tarh edilecek vergi ve buna bağlı olarak kesilecek ceza tutarları üzerinden uzlaşılması mümkündür. Mükellef adına sahte belge kullanma nedeniyle tarh edilecek vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezalar için mükellefçe dava açılabilir.

7524 Sayılı Kanundan Sonraki Uygulama:

İncelemeye 02.08.2024 tarihinden sonra başlanılmış olması durumunda mükellefin kısmi uzlaşma talebinin dikkate alınması mümkün değildir. Nitekim 7524 sayılı Kanun ile kısmi uzlaşma imkânı ortadan kaldırılmıştır.

Kısmi uzlaşma mükelleflerin vergi ve cezaya muhatap olmaları durumunda bir kısım durumları kabul edip diğer kısımlarını red etmesi üzerine bu duruma çözüm getirilmesi amacıyla

uygulamada yer almaktaydı. Kısmi uzlaşma sayesinde mükellefler ile mali idarenin arasındaki uyuşmazlıkların azaltılması ve mükelleflerin vergiye uyumunun artması sağlanabilmekteydi. Ayrıca, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar da hazineye daha kısa sürede intikal etmekteydi.

7524 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde kısmi uzlaşma uygulanmasının kaldırılmasının mükellefler ve mali otorite nezdinde Kanun öncesi duruma göre dezavantajlı durumda geldiği söylenebilir. Ayrıca mükellef kurum ile aynı durumda olan başkaca mükelleflerin farklı tarihlerde incelemeye alınmasının mükellefler nezdinde farklı sonuçlar doğurmasının temel vergilendirme ilkelerinden birisi olan eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır.

3.1- 7524 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin Yargılama Sürecine Etkisi

7524 sayılı Kanunla vergi asılları uzlaşma kapsamından çıkarılmış ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalar üzerinde uzlaşmanın vaki olmuş olmasına rağmen vergi asılları yönünden dava konusu yapılma olanağı getirilmiştir. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından mali idare ile yaşanan uyuşmazlıktan dolayı vergi mahkemelerine açılan dava sayısı ile bir dosyanın görülme süresi aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 5: Vergi Mahkemelerine Göre Dosya Sayıları

Dosya Türü	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Geçen Yıldan Devir	46.533	42.434	42.055	49.020	31.449	39.540	55.719	55.878	50.848
Bozularak Gelen	5.474	5.727	5.341	7.478	7.690	5.922	6.035	3.825	2.454
Yıl İçinde Açılan	98.669	104.414	95.753	90.993	101.811	128.067	130.672	117.269	86.027
Karara Bağlanan	108.242	110.520	94.129	116.042	101.410	117.810	136.548	126.124	108.325
Gelecek Yıla Devir	42.434	42.055	49.020	31.449	39.540	55.719	55.878	50.848	31.004

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri

Vergi mahkemeleri tarafından kendilerine intikal ettirilen dosyalardan karara bağlanmadan gelecek yıla devreden dosya sayıları son yıllarda artış göstermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan denetim ve incelemelerin artmasına bağlı olarak 2024 yılı ve sonraki dönemlerde dava konusu yapılacak dosya sayısının

artması beklenmektedir.

Vergi Mahkemeleri tarafından yapılan yargılamalar sonucunda iptal kararı verilen dosya sayılarında yıllar içinde artış olduğu görülmektedir. Bu durum mali idare ile yargı mercileri tarafından vergisel anlamdaki görüş farklılıklarından kaynaklanmaktadır.

Tablo 6: Karar Türlerine Göre Vergi Mahkemeleri Dosya Sayıları

Karar Türü	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Ret	20.314	17.949	16.632	18.361	17.198	16.739	18.426	23.731	23.332
İptal	55.213	47.432	46.312	50.714	50.154	60.044	62.451	61.416	46.008
Kısmen İptal Kısmen Ret	9.124	8.003	6.854	7.156	6.571	6.681	10.893	10.904	8.603
Diğer Kararlar	23.591	37.136	24.331	39.811	27.487	34.346	44.778	30.073	30.382

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri

Türkiye’de mevcut hukuk sisteminde, ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararların, daha yüksek bir mahkemede yeniden incelenmesini talep etme sürecine istinaf denilmektedir. Vergi mahkemeleri tarafından değeri 2024 yılında 31.000,00-TL’yi aşan uyuşmazlıklarla ilgili olarak Bölge İdare Mahkemelerine İstinaf başvurusu yapılabilmektedir.

Bölge İdare Mahkemelerine gelen vergi uyuşmazlıklarına yönelik verilen karar sayısı son yıllarda artmasına rağmen gelecek yıllara devreden dosya sayısı da artmaktadır. Ayrıca, Bölge İdare Mahkemeleri tarafından bir dosyanın ortalama görülme süreside her yıl artış olamaya devam etmektedir. Bu durumlara yönelik bilgiler aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 7: BİM Vergi Dava Dairelerinde Bir Dosyanın Ortalama Görülme Süresi (Gün)

2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
36	56	78	66	58	69	76	79	87

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri

Tablo 8: Bölge İdare Mahkemeleri Vergi Dava Dairelerinde Dosya Sayıları

Dosya Türü	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Geçen Yıldan Devir	4.920	9.325	17.033	15.049	10.106	8.669	15.347	16.782	21.311
Yıl İçinde Açılan	74.354	89.512	73.892	67.460	58.746	66.469	77.845	90.197	77.538
Karara Bağlanan	69.946	81.804	75.876	72.402	60.183	59.791	76.414	85.718	82.002
Gelecek Yıla Devir	9.325	17.033	15.049	10.107	8.669	15.347	16.782	21.311	16.794

Kaynak: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununda 7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında vergi aslı tutarı uzlaşma kapsamından çıkarılarak vergi aslının dava konusu yapılması mümkün hale getirilmiştir.

Uzlaşma verileri incelendiğinde 2022 ve 2023 yıllarında uzlaşma komisyonları ile mükellefler arasında gerçekleştirilen uzlaşma müzakerelelerinin büyük bir oranda olumlu sonuçlandığı, vergi asılları üzerinden yaklaşık olarak %3-%5 oranında ve vergi cezalarında ise yaklaşık olarak %80-%82 oranında indirim yapılmıştır. Uzlaşma komisyonları tarafından vergi asılları üzerinden çok düşük oranda indirim yapılmıştır.

Vergi mükellefleri tarafından 7524 sayılı Kanundan önceki uzlaşma müzakerelerinde vergi asılları üzerinden hiç indirim yapılmasa dahi vergi cezalarında indirim yapılsa ve bu durum mükellefler tarafından kabul edilse, mükellefler tarafından vergi asıllarının dava konusu yapılamamaktaydı.

7524 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra vergi asıllarının dava konusu yapılabilmesi hiç şüphesiz yargı mercilerindeki dava dosya sayılarının artmasına neden olacaktır. Bu durum dava sürelerinin uzamasında ve mükelleflerin vergiye uyumunun azalmasına neden olabilecektir. Dava süreçleri devam eden mükelleflerin geleceğe güvenle bakmalarına ve yeni yatırım kararlarına engel olabilmektedir. Bu kapsamda kamu idaresi tarafından dava süreçlerini hızlandıracak politika önlemlerinin alınması gerekmektedir.

4- KARŞILAŞTIRMALI VERGİ UZLAŞMASI UYGULAMA ÖRNEKLERİ

4.1- Almanya

Türkiye’de uygulanan vergi uzlaşmasına benzer bir yapılanma bulunan Almanya’da vergi uzlaşma uygulaması, Almanya Anayasasına aykırı olması nedeniyle 1977 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Öncel, 2011: 170). Almanya Vergi Usul Kanununda yer alan uzlaşma müessesesi yerine

“Schlussbesprechung” isimli Nihai Görüşme Kurumu bulunmaktadır. Nihai görüşme ile mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu tekardan gözden geçirilmekte ve mevzuata uygunluğu kontrol edilmektedir (Cibo, 2019: 165-166).

Nihai görüşmede mükellef adına tarh edilecek vergi miktarında indirim yapılmamaktadır. Ancak bu durum mükellef nezdinde eşişsizliğe neden olaksa indirim yapılabilmektedir (Cibo, 2019: 167). Mükellefler tarafından vergi idaresiyle yaşanan uyuşmazlıklara karşı dava açılmadan önce nihai görüşme yapılması zorunludur. Yani, Almanya’da nihai görüşme dava şartı olarak karşımıza çıkmaktadır (Türkey, 2016: 158)

Yürürlükteki vergi kanunlarının bir kısmının hazırlanmasında, Almanya’da uygulanan kanunlardan faydalanılmıştır. Nitekim uzlaşma müessesesi de 1963 yılında Almanya’daki uygulama örnek alınarak getirilmiştir. Almanya’da uygulanan uzlaşma kurumunun Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kaldırılmasına rağmen Türkiye’de bu uygulanmaya devam edilmektedir. Almanya’da uygulamaya başvurmanın dava şartı olması durumu Türkiye’deki mevcut ve güncel uygulamadan ayrışmaktadır.

4.2- Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde her türlü vergi aslı, vergi cezaları ile faizler uzlaşma (compromise) kapsamındadır. Mükellef uzlaşmaya başvurmak için başvuru ücreti (2024 yılı için 205 Dolar) ödemek zorundadırlar. Düşük gelirli başvuru ücreti ödememektedirler (IRS,2024).

Mükelleflerin uzlaşmaya başvurabilmeleri için, cari dönem dâhil tüm beyannamelerini vermiş ve vergilerin ödenmiş olması gerekmektedir. (IRS,2024). Vergi mükellefi, anlaşmaya varılan yükümlölüklerini yerine getirmeli ve 5 yıl içinde tüm vergilerini ödemelidir. Anlaşmaya uyulmazsa uzlaşma geçersiz olur ve uzlaşılan tutar faiziyle birlikte mükelleften tahsil edilir (IRS,2024). Mükellefin maddi durumunun vergi borcunu öde-

meyi karşılayabilecek düzeyde olması durumunda Amerika Gelir İdaresi tarafından mükellefin uzlaşma talebi reddedilebilir (IRS,2024).

Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan uzlaşma kurumu, Türkiye'deki mevcut uygulamalardan oldukça farklıdır. ABD'deki uygulama kapsamında olan faiz tutarı, Türkiye'de kapsam dışında bırakılmıştır. Ayrıca, Türkiye'de uzlaşmaya başvurmak için herhangi bir ücret ödemesi yapılması gerekmemektedir. Türkiye'de uzlaşılan tutarın vadesinde ödenmemesi durumunda uzlaşma geçersiz olmamakta yani, uzlaşmada ödeme şartı bulunmamaktadır. Yine, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçları dışında yapılan uzlaşma taleplerinin idarenin reddetme imkânı bulunmamaktadır.

4.3- Fransa

Fransa'da uygulanan uzlaşma müessesesinin (la transaction) kapsamında her türlü dolaysız vergi, harçlara ait cezalar ile gecikme faizleri yer almaktadır. Kural olarak vergi aslı uzlaşma kapsamı dışındadır (Durmuş, 2016: 66-67).

Mükellef uzlaşma kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmeli ve ödemelerini zamanında yapmalıdır. Eğer mükellef uzlaşmadan kaynaklanan ödemelerini yapmazsa üzerinde uzlaşılan vergiler tahsil edilebilmektedir (Durmuş, 2016: 71). Gümrük ve Vergi Uyuşmazlıkları Komitesi tarafından uzlaşma teklifleri incelemekte ve yıllık faaliyet raporunda hangi durumlar için ne kadar uzlaşıldığı ayrıntılı biçimde yer verilmektedir (Durmuş, 2016: 69).

Fransa'da uygulanan uzlaşma kapsamında gecikme faizleri de yer almakta olup, Türkiye'de kapsam dışıdır. Ayrıca, Türkiye'de uzlaşılan tutarların ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz hale getirmemektedir. Türkiye'de uzlaşma ile yetkili iki kamu kurumunun faaliyet raporlarında uzlaşma ile sadece toplam uzlaşma başvuru sayıları ile tutarlara yer verilmektedir. Hangi mükellefler için ne kadar vergi ve cezalarda indirim yapıldığı detaylı olarak belirtilmemektedir.

4.4- İngiltere

İngiltere'de vergi mükellefleri ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasına girmeden idari süreçte çözüme kavuşturulması prensibi bulunmaktadır. Mükellefler tarafından öncelikle vergi uyuşmazlığına yönelik itiraz hakkı kullanılarak işlemi yapan memur tarafından tekrar incelenmesini talep edilir. Bu aşamadan sonuç alamayan mükellef, konunun başka bir memur tarafından incelenmesini isteyebilir. Mükellef tarafından yapılan bu başvuruda da sonuç alınamaması durumunda arabulucu eşliğinde mükellef ve ilgili memur birlikte müzakere sürecine girmektedirler (HMRC, 2024).

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarına yönelik olarak kullanılan uygulamalar, Türkiye'deki uzlaşma müessesesinden farklıdır. Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk kurumu kullanılmamaktadır.

4.5- İtalya

İtalya'da 1997 yılından itibaren bütün vergi aslı, vergi cezası ve faizler uzlaşma (accertamento con adesione) kapsamındadır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda tutanak düzenlenir ve cezalar ödenmesi gereken toplam tutarının %33'üne indirilir (PWC, 2013).

Mükellefler tarafından kabul edilen uzlaşma koşulları çerçevesinde belirlenen vergi borcunun tamamının veya belirlenen taksitlerin zamanında ödenmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlığının dava konusu edilmesi durumunda yargılama aşamasına göre farklı oranlarda indirim yapılarak da uzlaşılması mümkün bulunmaktadır (PWC, 2013).

Türkiye'de dava yoluna gidilmesi halinde uzlaşma yapılması mümkün olmamaktadır. Ayrıca, Türkiye'de uzlaşılan tutarın ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz hale getirmemekte ve belirli bir uzlaşma oranı da bulunmamaktadır.

5.SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi uzlaşması 1963 tarihinden itibaren uy-

gulanmakta olup, vergi uyuşmazlıklarının ivedilikle çözümü, yargı mercilerinin iş yoğunluklarının hafifletilmesi ve kamu alacağının hazineye hızlı ve erken intikali amacıyla etkin bir şekilde uygulanmaktadır.

Günümüzde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uzlaşma bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine göre mükellefler ile gerçekleştirilen uzlaşma müzakerelerinin büyük oranda olumlu sonuçlandığı görülmektedir.

7524 sayılı Kanun ile uzlaşma kapsamında yapılan değişiklikler özellikle vergi asıllarının uzlaşma kapsamından çıkarılması, kısmi uzlaşmanın kaldırılması ve ödeme indiriminin kaldırılması, mükelleflerin ve idarenin uzlaşma uygulamalarında önemli değişikliklere yol açmıştır. 7524 sayılı Kanun ile vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılması Anayasa'nın kanunilik ilkesi ile uyumlu olup, bu konuda uzun bir süredir akademik çevrede var olan tartışmaların sona erdirildiği söylenebilir.

7524 sayılı Kanunla uzlaşma uygulamasında geçiş hükümlerine yer verilmesi Anayasa'nın eşitlik ilkesini zedelemektedir. Nitekim aynı durumda olan mükelleflerden birisinin incelemesi 01.08.2024 tarihinde diğerinin incelemesi Kanunun yayım tarihi olan 02.08.2024 tarihinde olması durumunda iki mükellef açısından uzlaşma konusunda uygulama oldukça farklılaşmaktadır.

7524 sayılı Kanunla vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılmasıyla artık vergi asılları dava konusu yapılabilmektedir. Ancak ilgili Kanun düzenlemesinde uzlaşılan cezaların dayanağı olan vergi asıllarının dava konusu yapılması ve yargı mercilerince ilgili tutarların kaldırılması durumunda üzerinde uzlaşılan vergilerin akıbeti konusunda herhangi bir hüküm getirilmemiştir. Bu durumda mali idarenin üzerinde uzlaşılan ancak

mükelleflerce ödenmeyen cezaların tahakkuktan terkin etmesi, eğer ödendiyse mükelleflere iade edilmesi gerekmektedir. Aksi bir durum evrensel hukuk ilkesi olan ve Anayasa'da yer alan "kanunsuz ceza olmaz" ilkesine aykırı sonuç doğuracaktır. Bu nedenle bu konuda yasal bir düzenleme yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

Türk vergi sisteminde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma olmak üzere iki farklı uygulama bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu genellikle Vergi Denetim Kurulu, tarhiyat sonrası uzlaşma ise Gelir İdaresi Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Aynı durumda bulunan mükellefler açısından iki farklı uygulama ile farklı sonuçlar ortaya çıkabilme ihtimalini Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır. Bu sebeple, uzlaşma komisyonlarının tek bir kurum altında standart protokoller çerçevesinde çalışması sağlanmalı ve bu protokoller kamuya açıklanmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 2020 yılında kurulan ancak aktif olarak görev yapmayan Mükellef Hakları Kurulu uygulamadaki bu eksikliği kapatabilecek yetkilerle donatılmıştır. Mükellef haklarının korunmasına yönelik tedbirleri almak ve uyulmasını sağlamak ilgili Kurulun görevleri arasında yer almaktadır. Kurul tarafından gerçekleştirilecek uzlaşma sonuçları mükelleflerin vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde genel istatistik olarak kamuoyuyla paylaşılması ve Kurulun faaliyet raporunun bilgilendirme amacıyla TBMM'ye gönderilmesi mükelleflerin vergi uyumunun artmasına yardımcı olacaktır.

7524 sayılı Kanunla vergi aslının uzlaşma kapsamından çıkarılarak dava konusu yapılması ile dava konusu uyuşmazlık sayısının artması beklenmektedir. Vergi mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri verilerine göre vergi yapılandırmasına yönelik Kanunların uygulanmadığı dönemlerde dava sayılarının artış eğiliminde olduğu buna bağlı olarak da dosyaların görülme süresinin arttığı görülmektedir. Dava sürecinin uzaması devletin tahsil etmesi gereken tutarların

gecikmesine neden olabilmektedir. Bu sebeple, vergi mahkemelerinin personel ve kaynak kapasitesi artırılması gerekmektedir.

7524 sayılı Kanundan önce uygulanmakta olan uzlaşılın cezaların vadesinde ödenmesi durumunda indirim yapılması düzenlemesinin yeniden hayata geçirilmesi ile ceza tutarlarının ödenmesinde esneklik sağlayan taksitlendirme seçenekleri gibi teşviklerin verilmesiyle mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ve hazinenin daha hızlı tahsilat yapmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, kısmi uzlaşma sistemi yeniden uygulamaya alınarak mükelleflerin belirli konularda uzlaşma sağlamasının yolu açılması gerekmektedir.

Türkiye’de uygulanmakta olan uzlaşmanın daha etkin ve verimli olabilmesi için uluslararası iyi uygulama örneklerinin uygulanması mümkündür. Bu kapsamda Amerika Birleşik Devletleri, Fransa ve İtalya’da uygulanan faiz tutarlarının uzlaşma kapsamına alınması ve uzlaşılın tutarların sürelerinde ödenmesi uygulamalarının Türkiye’de uygulanmasıyla uzlaşmanın etkinlik ve verimliliğine katkı sağlayacaktır.

Uzlaşma müessesesinin etkinliğinin artırılmasına yönelik gerçekleştirilecek politika değişiklikleri sayesinde mükellef haklarının korunması ve vergi adaletinin sağlanması desteklenecek ayrıca kamu gelirlerinin daha hızlı tahsil edilmesi noktasında önemli katkılar sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- AGUN, B. , TAVŞANCI, A. (2017). Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Yapısının Değerlendirilmesi (1990-2016). International Balkan and Near Eastern Social Sciences Congress Series, 164-180
- AKSÜT DEMİRBAŞ, B. (2019). “Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma,” Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir: 2019
- Anayasa Mahkemesi Kararı. (2022). Esas Sayısı: 2021/129, Karar Sayısı: 2022/33,

Karar Tarihi: 24 Mart 2022. Resmî Gazete, 17 Haziran 2022

- ARSLANER, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu. Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi, S.17, ss.273-300
- BUDAK, T. (2010). Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul: XII Levha Yayınları
- CİBO, H. (2019). “Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi”, Doktora Tezi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2019, Zonguldak
- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi. (2018). Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi Sayısı: 1. Resmî Gazete, 10 Temmuz 2018
- ÇAPKIN, A. (2011). “Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak uzlaşma müessesesi: Manisa Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- DEMİR, İ. C. ve YILDIRAY, G. (2013). “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 11, Sayı 1, ss. 269-286
- EROĞLU, Onur (2013); “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi,” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 8(3), s.157-179
- Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/strategik-yonetim/faaliyet-raporlari>). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.
- Gencel, U. , Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. Yönetim Bilimleri Dergisi, 10(20), 29-60.

- Gültekin, M. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma", Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S.7
- Her-His Majesty's Revenue And Customs. (2024). (www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.
- Hocaoglu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi(5), 491-515
- Internal Revenue Service. (2024). (<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.
- KARATAŞ DURMUŞ, N. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2016/1.
- KIZILOĞLU, Ş. ve KIZILOĞLU, Z. (2014). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (2011). Vergi Hukuku, 15.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pricewaterhouse Coopers. (2013). (www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/italy.pdf). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.
- SARILI, M. A. (2002). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", Bankacılar Dergisi, Sayı 41, s. 32-50.
- T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil Ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri, (<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adalet-istatistikleri-yayin-arsivi>). Erişim Tarihi:01 Haziran 2024.
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. (2011). Resmî Gazete, 31 Ekim 2011.
- TEKİN, A. , CAN AVŞAR, G. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. Avrasya Sosyal Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 6(5), 506-518.
- TÜRKAY, İ. (2016). Vergi Ve Cezada İdari Başvuru Yolu "Uzlaşma", Vergi Raporu Dergisi, Ekim 2016, Sayı 205, s.1-39.
- ÜNSAL, H. ve DURUCAN, A. (2013). "Kriz Ortamında Büyümenin Sağlanmasına İlişkin Yeni Bir Politika Önerisi: Mali Alan Uygulamaları ve Değerlendirilmesi", 28. Maliye Sempozyumu, 22-26 Mayıs, Antalya, s. 27-45.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları. (<https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.
- YAVAŞLAR, F. B. (2011). Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011,s.62.
- YILMAZ, E. (2009). "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Resmî Gazete, 09 Kasım 1982.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961). Resmî Gazete, 10 Ocak 1961.
- Uzlaşma Yönetmeliği. (1999). Resmî Gazete, 03 Şubat 1999.
- Memurlar.net. (2023, Aralık 20). Mükellef Hakları Kurulu aktif hale mi getiriliyor? (<https://www.memurlar.net/haber/1103108/mukellef-haklari-kurulu-aktif-hale-mi-getiriliyor.html>). Erişim Tarihi:01 Aralık 2024.