

### Türk Vergi Hukukunda İdari Çözüm Yolları: Uzlaşma Müessesesinin Güncel Veriler İle Değerlendirilmesi *Administrative Solutions in Turkish Tax Law: Evaluation of Reconciliation Institution with Current Data*

**Hacer KABA**

Öğretim Görevlisi, Sakarya Üniversitesi, Adalet Meslek Yüksekokulu, [hacerkaba@sakarya.edu.tr](mailto:hacerkaba@sakarya.edu.tr)

**Furkan BEŞEL**

Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, [fbesel@sakarya.edu.tr](mailto:fbesel@sakarya.edu.tr)

#### MAKALE BİLGİSİ

##### Makale Geçmişi:

Geliş 27 Temmuz 2023

Düzeltilme Geliş 15 Ağustos 2023

Kabul 21 Ağustos 2023

##### Anahtar Kelimeler:

Vergi Uyuşmazlığı, Uzlaşma  
Müessesesi, İdari Çözüm Yolları

© 2023 PESA Tüm hakları  
saklıdır

#### ÖZET

Vergi idaresi ve vergi ödevlisi arasında vergi kanunlarının farklı yorumlanmasından kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları çıkabilmektedir. Uzlaşma müessesesi sayesinde verginin tarafları bu uyuşmazlıkları yargı mercilerine taşınmadan, barışçıl bir yolla karşılıklı anlaşarak çözebilmektedir. Uyuşmazlığın yargı mercilerine taşınmadan çözülmesi vergi idaresi ve vergi ödevlisi açısından birçok avantaja sahiptir. Bu avantajlardan önde gelenleri, yargı maliyetlerinin ortadan kalkması, alacağın kısa sürede tahsil edilebilmesi, vergi idaresi ve mükellef arasındaki iletişimi güçlendirmesi ve yargı mercilerinin iş yükünü azaltmasıdır. Uzlaşma müessesesinin bu avantajlarına karşın, uygulama noktasında ve yasal zeminde bazı sorunlar tespit edilmiştir. Çalışmada, uzlaşma müessesesinin işleyişindeki mevcut sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik pratik çözüm önerileri sunulması amacıyla, öncelikle literatürdeki uzlaşma kurumuna yönelik eleştirilere yer verilmiştir. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın devamında, merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonlarının 2015-2022 yılları arasında uzlaşma dosya başvuruları, uzlaşma vergi tutarı ve uzlaşma ceza tutarı verilerine yer verilmiştir. Söz konusu verilerin 2015-2022 dönemi arasında oldukça dalgalı bir seyir izlediği tespit edilmiştir. Uzlaşma yoluna başvurunun zorunlu olmaması anılan dönem aralığındaki verilerin bu derece dalgalı seyretmesine neden olmuştur. Verilere bakıldığında uzlaşma sağlanması sonucunda vergi ve ceza miktarının yeniden belirlendiği tespit edilmiştir. Böylece verginin asli unsurlarına yönelik bir değişiklik yapılmıştır. Bu durum Anayasada hüküm altına alınan verginin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisi Anayasada hüküm altına alınan verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Bundan dolayı uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisi ayrıntılı bir şekilde yasal zeminde düzenlenmelidir. Yargı mercilerinin iş yükünü azaltmak, vergide eşitlik sağlamak ve söz konusu dalgalı seyrin ortadan kaldırılması amacıyla yargı mercilerine başvurmadan önce uzlaşma müessesesine başvurunun zorunlu olması gerekmektedir.

#### ARTICLE INFO

##### Article History:

Received 27 July 2023

Received in revised form 15

August 2023

Accepted 21 August 2023

##### Keywords:

Tax Dispute, Reconciliation,  
Reconciliation Commission,  
Administrative Solutions

© 2023 PESA All rights reserved

#### ABSTRACT

Tax disputes may arise between the tax administration and the taxpayer due to different interpretations of tax laws. Thanks to the reconciliation institution, the taxpayer and the tax administration can resolve these disputes by mutual agreement in a peaceful way without bringing them to the judiciary. Resolving the dispute before it is brought to the judicial authorities has many advantages in terms of tax administration and taxpayer. The leading ones among these advantages are the elimination of judicial costs, the collection of receivables in a short time, the strengthening of communication between the tax administration and the taxpayer, and the reduction of the workload of the judicial authorities. Despite the reconciliation institution, some problems have been identified at the point of implementation and on the legal basis. In this study, it is aimed to determine the existing problems in the functioning of the reconciliation institution and to offer practical solutions for these problems. In the study, first of all, the criticisms of the reconciliation institution in the literature are included. In the continuation of the study, the data of the reconciliation file applications, reconciliation tax amount and reconciliation penalty amount between the years 2015-2022 of the central settlement commission and tax offices coordination settlement commissions are given. It has been determined that these data followed a highly fluctuating course between the period of 2015-2022. The fact that reconciliation is not obligatory has caused the data in the aforementioned period to be so fluctuating. When the data were examined, it was determined that the amount of tax and penalty was re-determined as a result of reconciliation. Thus, a change was made to the essential elements of the tax. This situation is contrary to the principle of legality of tax stipulated in the Constitution. The discretionary power of the conciliation commissions is contrary to the principle of legality of the tax stipulated in the Constitution. Therefore, the discretionary power of conciliation commissions should be regulated in detail on a legal basis. In order to reduce the workload of the judicial authorities, to eliminate tax inequality and to eliminate the fluctuating course in question, it is necessary to apply to the reconciliation institution before applying to the judicial authorities.

## GİRİŞ

Verginin tarafları arasında vergi kanunlarının yanlış yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümü yargı mercilerine başvurmadan idari aşamada barışçıl yollar ile sağlanabilmektedir. Vergi idaresi ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın idari aşamada çözümü yargı yoluyla çözümüne kıyasla bazı avantajlara sahiptir. Mükellefler veya ceza sorumluları vergi uyuşmazlıklarının çözümü amacıyla yargı yoluna başvurdukları takdirde çeşitli yargılama giderlerine katlanmak zorun kalabilmekte, yargı sürecinin belirsizliği mükelleflerin veya ceza sorumlularının ticari işlemlerini olumsuz etkileyebilmektedir. Aynı zamanda yargı sürecinin nihayete erdirilmesi uzun zaman alabilmektedir. Ekonomide enflasyonist bir ortam olduğu takdirde bu husus hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi veya ceza sorumlusu tarafından istenmeyen bir durumdur. Enflasyonist bir ortamda söz konusu tutarlar değer kaybına uğrayacağından muhatabı için atfedeceği değer aşınmaya uğrayacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olan uzlaşma müessesesi, verginin taraflarına sağladığı kolaylıklar nedeniyle önemli bir yere sahiptir. Uzlaşma müessesesi yoluyla vergi idaresi ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasında ortaya çıkan uyuşmazlık yargı yoluna başvurmadan karşılıklı anlaşma, karşılıklı uzlaşma yoluyla çözülebilmektedir. Uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden bu şekilde çözülebilmesi hem vergi idaresi hem mükellefe veya vergi sorumlusuna birçok avantaj sağlamaktadır. Öncelikle, uyuşmazlığın yargı yoluna başvurmadan tarafların karşılıklı anlaşması sonucu çözülmesi, taraflar arası karşılıklı anlayış ve güven ortamının gelişmesine katkı sağlayabilmektedir. Böylece vergi idaresi ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasındaki iletişim güçlenebilir ve vergiye gönüllü uyum artabilir. Uzlaşmanın sağladığı bir diğer önemli avantaj ise uzlaşma sağlandığı takdirde, mükellef yargı yoluna başvurması halinde katlanacağı maliyetlerden kurtulmakta, vergi idaresi ise alacağını kısa sürede temin etmektedir. Uzlaşmada esas olan husus, uyuşmazlığın karşılıklı sözleşme yoluyla çözülebilmesidir. Bu sözleşmede/anlaşmada her iki tarafta bazı haklarından feragat etmektedir. Ancak bununla birlikte, burada önemli nokta söz konusu olan vazgeçiş sonucu her iki tarafın kazancının feragatinden fazla olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu Ek Md. 1'de kanun koyucu uzlaşma müessesesinin uygulama usul ve esaslarının yönetmelikle belirleneceğini ifade etmiştir. Buna göre, uzlaşma komisyonlarının görev ve yetki kapsamı, uzlaşma konusu vergi, resim ve harçların kapsamı uzlaşma yönetmeliğiyle düzenlenmiştir<sup>1</sup>. Çalışmada, öncelikle uyuşmazlığın idari çözüm yollarından kısaca bahsedilmiş, ardından uzlaşma müessesesine kavramsal çerçevede yer verilmiştir. Çalışmanın devamında, uzlaşma komisyonları içerisinde gerek verilere ulaşım imkanı gerekse yetki sınırlarının diğer komisyonlara göre daha geniş olması nedeniyle merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonunun 2015-2022 yılları arasındaki vergi ve ceza tutarı uzlaşma verilerine yer verilmiştir. Çalışmada; merkezi uzlaşma komisyonuna ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan dosya başvurularına, uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ve ceza tutarları ile uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarlarına yer verilmiştir. Bu veriler doğrultusunda uzlaşma müessesesinin değerlendirilmesi amaçlanmış, verilerin 2015-2022 dönem aralığındaki seyri analiz edilmiştir. Aynı zamanda çalışmada, literatürde uzlaşma kurumuna yönelik eleştirilere de yer verilmiştir. Böylece uzlaşma müessesesinin işleyişindeki mevcut sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik pratik çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır.

### 1. Kavramsal Çerçeve: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlığı, vergi işlemleri nedeniyle vergi idareleriyle mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklar/görüş ayrılıklarıdır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 46). Vergilendirme işlemlerinde vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Karakoç, 2004: 429). Ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların çözümünde, biri idari kademedeki çözüm bir diğeri yargı yolu ile çözüm olmak üzere iki yol vardır (Pehlivan, 2018: 129). Uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeksizin vergi idaresi

<sup>1</sup> 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği.

ile vergi mükellefi arasında çözüme kavuşturulmasına “vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözümü” diğer bir deyişle “uyuşmazlığın barışçıl yollarla çözümü” denilmektedir (Şenyüz vd., 2011: 222). Barışçıl yollarla çözüm denilmesinin sebebi, vergi idaresiyle vergi ödevlisi arasında ortaya çıkan vergi anlaşmazlıklarının yargı aşamasına taşınmadan çekişme haline gelmeden ortadan kaldırılmasıdır (Karakoç, 2017: 39).

Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesinin hem mükellefe hem de vergi idaresine sağladığı bazı avantajlar vardır. Bu avantajlardan en önemlileri zaman ve maliyet açısından sağlanan faydadır. Uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümlenmesi uzun zaman alabilmektedir. Mükelleflerin ödeyeceği vergi veya ceza yükü artabilmekte, idarenin ise alacağı vergi veya ceza ise enflasyonist etkiler nedeniyle aşınabilmektedir. Diğer bir husus da mükellefin yargı yoluna başvuru sürecinde katlanacağı masraflardır. Uyuşmazlıkların barışçıl yolla çözülmesi bütün bu hususları önleyebilmekte, mükellefin vergi veya ceza ödeme yükümlülüğü, idarenin de vergi veya cezayı tahsil etmesi sağlanmakta, böylece emek ve zaman kaybıyla birlikte bazı giderler de önlenmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 152-153). Uyuşmazlığın idari çözüm yolları, izaha davet, hata düzeltme ve uzlaşmadır (Pehlivan, 2018: 129). Bu çalışmanın asıl konusu uzlaşma yolunun değerlendirilmesi olduğundan izaha davet ve hata düzeltme yollarından kısaca bahsedilecektir.

### 1.1. İzaha davet

İzaha davet, idare tarafından mükellefin vergi ziyasına yol açtığına dair karineler bulunması sonucu, vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce yetkili mercilerin mükellefleri açıklama yapmaya davet etmesidir (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018 : 43-44). Türk vergi sistemine izaha davet müessesesinin getiriliş amaçlarından önde geleni, mükellefin vergi uyumunun artırılmasıdır (Hepaksaz ve Avcı, 2018: 767). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) 370. maddede izaha davete ilişkin esas ve usullerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Aynı maddenin devamında izaha davet şartları şu şekilde düzenlenmiştir:

- Vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması,
- Vergi idaresi tarafından verginin ziyaa uğratıldığına yönelik emareler bulunması,
- Verginin ziyaa uğradığına ilişkin yetkililer tarafından yapılan ön tespitler ile ilgili tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmaması,
- İzaha davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde izahatı bulunulması.

Mükellef tarafından yapılan izah sonucunda eğer mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılırsa, mükellefler söz konusu tespit ile ilgili olarak vergi incelemesine tabii tutulmamakta veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Eğer mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet verdiği anlaşılırsa, mükellefler izahatı buldukları tarihten itibaren 15 gün içerisinde; vergi beyannamelerini verirlerse, eksik veya yanlış vergi beyanlarını düzeltir veya tamamlarsa süresi içerisinde ödemediği vergilerini gecikme zammıyla birlikte ödemesi şartıyla vergi ziyası cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir (VUK Md. 370).

### 1.2. Hata Düzeltme

Vergi sisteminde sık sık değişiklikler yapılmasının yarattığı karmaşa ve artan denetimler nedeniyle vergi hatalarının ortaya çıkış oranı artmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 73). Vergi hataları 213 sayılı VUK'un 116. maddesinde “*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde ifade edilmektedir. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere vergi hataları hesap hataları ve matrah hataları olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Hesap hataları kanun koyucu tarafından “Matrah hataları”, “Vergi miktarında hatalar” ve “Verginin mükerrer olması” şeklinde üç başlık altında düzenlenirken; vergilendirme hatalarıysa, “Mükellefin şahsında hata”, “Mükellefiyette hata”, “Mevzuda hata” ve “Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata” olmak üzere dört başlık altında düzenlenmiştir (VUK Md. 117-118). Hesap

hataları, vergi miktarını etkileyen hesap hatalarından veya aritmetik hatalardan kaynaklanıyor iken; vergilendirme hataları, vergi mükellefiyetinin tahsisinde yapılan hatalardan kaynaklanmaktadır (Yüce, 2014: 66). Çalışma konusuyla doğrudan ilgisi olmadığından vergi hataları ve hesap hatalarının ayrıntılarına değinilmeyecektir<sup>2</sup>.

Vergi hatalarının düzeltilmesiyle vergi borcu veya vergi cezası kısmen ya da tamamen ortadan kalkmaktadır. Vergi sisteminde düzeltme uygulaması sayesinde uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden önce idari aşamada çözülmesi sağlanabilmektedir. Vergi hataları, vergi idaresi tarafından yapılabileceği gibi mükellefler tarafından da yapılabilmektedir (Kırbaş, 2012: 189). Vergi sisteminde genel kural mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar karşılığında ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacağıdır. Ancak bununla birlikte, kanun koyucu 213 sayılı VUK'un 378. maddesinde vergi hatalarına ilişkin özel bir düzenleme yaparak bu hususa ilişkin bir ayrıcalık getirmiştir (VUK Md. 378). İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere hata düzeltme sadece vergi hataları açısından söz konusu olmaktadır. Vergi kanunlarının verginin taraflarınca yanlış yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar yargı organlarınca giderilecektir (Öner, 2012: 168).

Vergi hataları; mükellefin müracaatı üzerine, denetim sırasında hatanın ortaya çıkmasıyla, hatanın ilgili memur tarafından bulunmasıyla ve üst memurlar tarafından yapılan inceleme sonucunda hatanın görülmesiyle ortaya çıkmaktadır (VUK Md. 119). Vergi hatalarının düzeltilmesine karar vermeye yetkili kişi ilgili vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına aittir. Vergi dairesi başkanı bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilmektedir (VUK Md. 120). Yükümlünün düzeltme başvurusu reddedildiği takdirde yükümlü, şikayet yoluyla bir üst mercie başvurabilir. Şikayet başvurusu da reddedilirse, yükümlünün bu red işlemine karşı dava açma hakkı vardır. Bu safhada uyuşmazlık konusu olay yargı yoluna taşınmış olur (Öncel vd., 2018: 179).

### **1.3. Uzlaşma Müessesesi**

Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözülmesine alternatif bir çözüm yolu getiren kanun koyucu, verginin gerekenden az ancak zamanında toplanmasını, gereken tutarda ancak gecikmeli toplanmasına yeğlemiştir. Bu noktada uygulamaya uzlaşma müessesesi girmiştir (Candan, 2006: 259). Kelime anlamı olarak uzlaşma, taraflar arasında oluşan düşünce ve çıkar ayrılıklarının, anlaşmazlıkların birden fazla kişin karşılıklı ödünler vermesi sonucu barış içinde çözüme kavuşturulması şeklinde ifade etmektedir (Yüce, 2014: 55). VUK'ta uzlaşmanın tanımı açıkça yer almamaktadır (Arslaner, 2016: 280). Uzlaşma kelimesi vergi hukuku bağlamında ele alındığında, mükellef ile idare arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmadan, iki tarafın anlaşması sonucu çözülmesi olarak tanımlanabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 222). Amacı, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle cezalara ilişkin anlaşmazlıkların idare ile yükümlü arasında çözümlenmesi olan uzlaşma kurumu, Alman Vergi Hukukundan esinlenilerek Türk vergi hukukuna 1963 yılında girmiştir (Karakoç, 2004: 430).

Uzlaşma, vergi idaresiyle vergi yükümlüsü veya vergi cezası muhatabı arasındaki uyuşmazlığın karşılıklı görüşme, sözleşme ve pazarlık yöntemiyle çözümünü esasına dayanmaktadır (Candan, 2006: 259). Uzlaşmanın temel gerekçesi, uyuşmazlıkların kolay bir şekilde giderilip, vergi alacağının kısa sürede hazineye girişinin sağlanmasıdır (Öncel, vd., 2018: 176). Vergi uyuşmazlıklarının yargı yolu ile çözümü uzun zaman alabilmekte ve bunun sonucunda vergi tahsilatı gecikebilmektedir. Yargı yoluyla çözümün uzun zaman alabilmesi vergi ödevlisi ile vergi idaresi arasında sürekli bir uyuşmazlık, çatışma halinin sürmesine neden olabilmektedir. Bu durum vergi ödevlisinin vergiye karşı tepkisinin artmasına neden olabilmekte, dolayısıyla vergi bilincini olumsuz etkileyebilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 73). Uzlaşma müessesesi kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlamaktadır. Aynı zamanda mükellefin yargı yoluna başvurması sonucu katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri ortadan kaldırmaktadır

<sup>2</sup> Ayrıntılı bilgi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 117. ve 118. maddelere bakınız.

(GİB, 2007). Ancak bununla birlikte, uzlaşma müessesesiyle vergi alacağının kısa sürede tahsil edilebilmesine karşın, kanunen alınması gereken vergi veya cezanın bir kısmından vazgeçilmektedir (Arslan, 2011: 319).

Uzlaşmanın konusu, kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyanı neden olduğu takdirde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarından oluşmaktadır (VUK Ek Md. 1). Söz konusu maddeden de görüldüğü üzere uzlaşmaya sadece vergi ziyaı cezası için başvurulabilmekteydi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı uzlaşmaya başvurmak mümkün değildi. Ancak bu hususa ilişkin yeni bir düzenleme yapılmış, 14/10/2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır. Söz konusu kanun ile yapılan düzenleme ile VUK'un 376. maddesindeki "*vergi ziyaı cezasının*" ibaresi "*vergi cezalarının*" olarak değiştirilmiştir. Bu kapsamda 15.000 üzeri Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamına alınmıştır<sup>3</sup>.

Uzlaşmaya başvurulabilmesi için vergi ziyanının aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmış olması gerekmektedir:

- Mükelleflerin yetkili makamlarca yanlış bilgilendirilmesi
- Mükelleflerin kanunlara yeterince nüfuz edememesi,
- Tarhiyatta hata bulunması sonucu,
- Uyuşmazlık konusuyla ilgili yargı kararları ile idarenin farklı görüşlere hakim olması
- Mükelleflerin kanunlara yeterince nüfuz edememesi (VUK Ek Madde 1).

Mükellefler tarafından uzlaşma başvurularında sıklıkla gösterilen gerekçelerden biri "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe"dir. Mükellefler kanunen tutulması zorunlu olan defterleri genellikle ilgili meslek mensuplarına tutturmaktadır. Meslek mensupları da kanunen ilgili beyanname ve eklerini, beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve söz konusu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaları halinde imzalayabileceklerdir. Bütün bu nedenlerden dolayı sıklıkla öne sürülen bu gerekçenin doğruluğu tartışmalıdır (Üyümez, 2016: 88-89). Uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası (uzlaşma) olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. VUK'ta tarhiyat sonrası uzlaşmaya ayrı başlık olarak yer verilmemekte uzlaşma kapsamında ele alınmaktadır (Pehlivan, 2018: 132). Bu noktada tarhiyat öncesi uzlaşmadan kısaca bahsetmekte fayda vardır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma tarh işleminden önce gerçekleştirilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, haklarında vergi incelemesine başlanmış olan mükelleflerin adlarına vergi tarh edilmeden önce kullanabilecekleri bir haktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek vergi ziyaı cezasına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasını öngörmüştür. Burada dikkat edilecek husus kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyanı neden olunması halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezaların hariç tutulmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükellef veya sorumlular verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edememektedir (VUK Ek. Md. 11). 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında bırakılmış, 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle tekrar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

<sup>3</sup> 7338 sayılı Kanunun ilk halinde 5.000 Türk lirası olan tutar daha sonra 30/12/2022 tarihli ve 32059 2. Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığının (Gelir İdaresi Başkanlığı) 544 Sıra No.lu Tebliği ile 1/1/2023 tarihinden geçerli olmak üzere 15.000 Türk lirası olarak düzenlenmiştir.

Uzlaşmaya dair usul ve esaslar ile uzlaşma komisyonlarının yetkileri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenir. Burada istisnai durum il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları konu alan uzlaşma yönetmeliğinin İçişleri Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmelikle belirlenmesidir (VUK Ek Md. 1). Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan “Uzlaşma Yönetmeliği” ile birlikte genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulmasını öngörmüştür<sup>4</sup>.

Uzlaşma sağlanması, uyuşmazlık konusunun tarafların karşılıklı anlaşmasıyla çözülmesini ifade etmektedir (Küçükaya, 2020: 256). Uzlaşmanın sağlanması halinde mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşılan konuyla ilgili dava açmamakta ve hiçbir mercie şikâyetle bulunmamaktadır (VUK Ek Md. 6). Uzlaşma gerçekleştiği takdirde; uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (VUK Ek Md. 8). Uzlaşılan vergi miktarına normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanmaktadır (VUK Md. 112). Uzlaşmanın gerçekleşmemesi halindeyse mükellef veya ceza sorumlusu tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya karşı dava açma hakkına sahiptir. Bu kapsamda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün olarak uzamaktadır (VUK Ek Md. 7).

## **2. Literatürde Uzlaşma Kurumuna Yönelik Eleştiriler**

Çalışmanın bu bölümünde konuyla doğrudan ilintili olduğu gerekçesiyle taranan literatürde, uzlaşma müessesesine yöneltilen olumlu ve olumsuz eleştirilere yer verilmektedir.

Toker (2022), uzlaşma uygulamasının cezaların caydırıcılık etkisini azalttığını, aynı durumdaki mükelleflerin farklı dönemlerde uzlaşma komisyonlarına başvurmaları sonucu mükellefler arası eşitsizlik olabildiğini, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri oranların yasal zeminde düzenlenmesi gerektiğini, yargıya başvurmadan önce uzlaşmaya başvurunun zorunlu olması gerektiğini böylece yargı organlarını iş yükünün hafifleyebileceğini, uzlaşmanın sadece vergi cezaları üzerinde yapılması gerektiğini ve mükellefin ödeme gücü dikkate alınarak tahsil edilebilecek en yüksek tutar üzerinden uzlaşma sağlanması gerektiğini ifade etmiştir.

Günay (2021), uzlaşma müessesesi sayesinde uyuşmazlıkların kısa sürede sonuçlanabildiğini ve bunun da mükelleflerin psikolojik açıdan iyi hissetmesini sağladığını, uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna başvurulmadan önce uzlaşmaya başvurulmasının zorunlu hale getirilmesinde fayda olabileceğini, takdir yetkisinin vergide kanunilik ilkesi bağlamında istenmeyen sonuçlar ortaya çıkarabileceğini, bu nedenle uzlaşma komisyonlarının verginin aslı ve cezasında yapabilecekleri indirim oranlarının yasal tabanda objektif kriterlere göre belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Sarılı (2020), uzlaşma müessesesinin hem mükellefe hem de vergi idaresine zaman ve maliyet açısından fayda sağladığını ve yargı mercilerinin iş yükünü hafiflettiğini ifade etmiştir. Yazar, uzlaşma uygulamasına yönelik kanuni düzenlemelerin daha açık, anlaşılır olması gerektiğini, mevzuatta sık sık değişiklik yapmaktan kaçınılması gerektiğini, uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisinin sınırlandırılması gerektiğini ve uzlaşma komisyonlarının ihtisas komisyonları haline dönüştürülmesi gerektiğini vurgulamıştır.

<sup>4</sup> 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan uzlaşma yönetmeliği.

Şin (2019), uzlaşma uygulamasının vergi veya ceza miktarlarını değiştirdiğinden verginin asli unsurlarına etki ettiğini ve bu nedenle de vergide kanunilik ilkesine aykırı olduğunu, uzlaşma komisyonlarına verilen takdir yetkisinin sınırlarının belirlenmesi gerektiğini, uzlaşma kurumuna yönelik yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğini, aynı durumda olan mükelleflerin uzlaşmaya başvuru durumuna göre farklı vergi veya cezalara maruz kalınması nedeniyle vergide eşitlik ilkesini olumsuz etkilediğini ifade etmiştir.

Öz ve Bozdağan (2019), uzlaşma müessesinin olumlu yanlarını şu şekilde ifade etmiştir; uzlaşma uygulaması sayesinde vergi idaresinin değer kaybına uğrayabilecek ya da şüpheli hale gelebilecek vergileri kısa sürede toplayabildiğini, uzlaşma uygulamasının mükellef açısından belirsizliği azalttığını ve mükellefin katlanması gereken yargı giderlerini önleyebildiğini, yargı organlarının yükünü hafiflettiğini ifade etmiştir. Yazarların uzlaşmaya yöneltilen olumsuz eleştirilerindeyse; uzlaşma komisyonunun verginin asli unsurlarına yönelik kararlar aldığından uzlaşma uygulamasının vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini, uzlaşmaya ilişkin kanuni sınırlar getirilmesi gerektiğini, uzlaşmaya başvuran ve başvurmayan aynı durumdaki mükellefler için farklı sonuçlar ortaya çıktığından vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğunu ve cezaların caydırıcılık özelliğini azalttığını ifade etmiştir.

Tekin ve Can Avşar (2019), uzlaşma müessesesini vergide kanunilik ilkesi bağlamında değerlendirmiştir. Çalışmada, uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin vergiyi veya vergi cezasını kaldıran veya indiren bir yetki olduğu ifade edilmiştir. Bu durumun verginin asli unsurlarında bir değişiklik meydana getirdiği gerekçesiyle uzlaşma müessesinin vergide kanunilik ilkesine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Yazarlar, uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırlandırılmasıyla ve komisyonların uzlaşacakları vergi asıl ve cezalarına ilişkin oranların yasal zeminde düzenlenmesiyle bu aykırılığın giderilebileceğini ifade etmiştir.

Doğan (2018), idareye tanınan uzlaşma yetkisinin sınırlarının çizilmemiş olmasının, idareye geniş takdir yetkisi verdiğini ve bu durumun vergide kanunilik ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturabileceğini ifade etmiştir. Aynı zamanda yazar, uzlaşma müessesesine yöneltilen olumsuz eleştirilerden birinin de yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyen mükelleflerin uzlaşma müessesesini bir çıkar yol olarak görmesinin ve bundan dolayı da sorumsuz davranabileceğini belirtmiştir. Sonuç olarak yazar, uzlaşma kurumuna yöneltilen olumsuz eleştirilere rağmen uzlaşma yolu sayesinde vergi uyuşmazlıklarının hem idare hem de mükellef açısından maliyet ve zaman israfını önleyebildiğini, mükellefle idare arasında barışçıl bir ortam oluşturabileceğini, kamu alacağının hızlı bir şekilde hazineye girişini sağlayabileceğini ifade etmiştir.

Eroğlu ve Eftekin (2015), uzlaşma yolunun vergi tahsilatını hızlandırması ve yargı üzerindeki yükü azalttığını; ancak vergilemede eşitlik ve verginin yasallığı ilkelerine aykırılık teşkil edebileceğini ifade etmiştir. Yazar, yasalar önünde eşit konumda olan mükelleflerden uzlaşmaya başvuranların daha az vergi ödediğini, bu durumun da vergide eşitlik ilkesine zarar verebildiğini ifade etmiştir. Ayrıca yazar, idarenin temsilci sıfatını taşıyan uzlaşma komisyonlarının, Anayasanın 73. maddesine aykırı yetkilendirilerek kanundan doğan vergi alacağından takdir yetkisiyle vazgeçebilmesinin, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edebileceğini belirtmiştir. Sonuç olarak yazarlar çalışmada, uzlaşma komisyonlarında yapısal değişim yapılması ve uzlaşma komisyonlarına tanınan yetkinin sınırlandırılması gerektiğini ifade ederek bu komisyon üyelerinin asıl işlerine yoğunlaşması için uzlaşma dışı görevlerde bulunmaması gerektiğini vurgulamıştır.

Üyümez (2016), vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olarak düzenlenmesinin mükelleflerin uzlaşma gerekçesi olarak sıklıkla ileri sürdüğü "kanunlara yeterince nüfuz edememe" gerekçesini ortadan kaldırayabileceğini ve böylece uzlaşma müessesesinin amacına aykırı olarak kullanımına engel olunabileceğini ifade etmiştir.

Arslaner (2016), uzlaşma kurumunu ve kurumdan beklenen etkinliğin gerçekleşip gerçekleşmediğini ele aldığı çalışmada; uzlaşma müessesesinin vergi cezalarından ve denetimden beklenen etkinliğin gerçekleşmesini engellediğini, uzlaşma sonucu yapılacak indirim oranlarının kanunen belirsiz olup, komisyon tarafından yapılmasının Anayasada yer alan suç ve cezada belirlilik ilkesine aykırı olduğunu, uzlaşma vasıtasıyla vergi ve cezaların daha hızlı bir şekilde hazineye intikalinin sağlanabildiğini, uzlaşma kurumunun etkin işlemediğini ve sadece indirim mekanizması haline geldiğini ifade etmiştir.

Hocaoğlu (2015), uzlaşma kurumu aracılığıyla kamu alacaklarının değer kaybetmeden hazineye intikalinin sağlanabildiğini, yargı mercilerinin iş yükünün azaltılabileceğini ifade etmiştir. Yazar, uzlaşma vasıtasıyla aynı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergi ödeyebilmesinin vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturabildiğini, uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisinin vergilemede kanunilik ilkesine aykırı olabileceğini, idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkların kuvvetler ayrılığı gereği çözümlenmesi gereken yargı organınca değil de idari aşamada çözümlenmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturabileceğini, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefin uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanıldığını görmesi sonucu kayıtdışılığa yönelebileceğini ifade etmiştir. Yazar, uzlaşma komisyonlarına uzlaşılacak vergi ve cezaya ilişkin verilen yetkilerin sınırlandırılması gerektiğini, aksi takdirde uzlaşma kurumunun siyasi iktidara ya da mali bürokrasiye yakın olanların kullandığı bir araç olduğu düşüncesinden öteye gidemeyeceğini vurgulamıştır. Yazar sonuç olarak, uzlaşma kurumuna yöneltilen olumsuz eleştirilere rağmen hem mükellef hem de yargı organlarına olan faydasından dolayı devam ettirilmesi gereken önemli bir müessese olduğunu ifade etmiştir.

Sezer (2015), uzlaşma kurumunun hem vergi mükellefi hem de idareye zaman ve emek tasarrufu sağlayabilmesini ve yargı mercilerinin yükünü hafifletebilmesini, uzlaşma sayesinde kamu alacağının değer kaybetmeden hızlı tahsilatının sağlanabilmesini uzlaşma kurumuna yöneltilen olumlu eleştiriler olduğunu belirtirken; verginin yasallığı ilkesine aykırı olmasını, vergilemede adalet ilkesini zedelemesini, anayasada yer alan eşitlik ilkesine zarar vermesini uzlaşmaya yöneltilen olumsuz eleştiriler arasından yer aldığını ifade etmiştir. Çalışmada sonuç olarak, uzlaşma kurumunun yasal mevzuatta daha ayrıntılı düzenlenmesi gerektiği ve idarenin takdir yetkisinin yasal mevzuat ile sınırlandırılması gerektiği ifade edilmiştir.

Savaşan vd. (2012), vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarını nitel araştırma yöntemlerinden örnek olay incelemesi ve odak grup görüşmesi ile karşılaştırdıkları çalışmada, asıl önemli olanın uyuşmazlık durumunda hangi yola başvurulduğundan çok uyuşmazlıkların asgari seviyeye indirilmesi olduğunu ve vergi sisteminin basitleştirilmesi ve alternatif çözüm yolu olarak kamu denetçiliği imkânlarından faydalanılabileceğini ifade etmiştir.

Şimşek (2010), uzlaşma müessesesi sayesinde vergi idaresi ve yükümlü arasında ortaya çıkabilen uyuşmazlığın anlaşmaya ve barışa dayalı çözüme kavuşturulabildiğini ve vergi alacağının kısa sürede tahsil edilebildiğini ifade ettiği çalışmada; uzlaşma komisyonuna tanınan takdir yetkisinin vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyebildiğini, her mükellef için farklı uzlaşmaya gidilebilmesinin vergide adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olabileceğini, uzlaşmanın cezaların caydırıcılığını azaltılabileceğini vurgulamıştır. Yazar çalışmasının sonucunda, uzlaşma müessesesi ile ilgili mevzuatın açık, anlaşılır, kolay uygulanabilir, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi gerektiğini, uzlaşma komisyonuna tanınan takdir yetkisinin sınırlarının kanunla çizilmesi ve her mükellefe eşit olarak uygulanacak objektif kurallara bağlanması gerektiğini ifade etmiştir.

Nas (2008), uzlaşmaya varıldığı takdirde öngörülen sürede ödeme yapılmaması durumunda uzlaşmanın vaki olmamış sayılması, uzlaşmanın seçmeli bir yol değil başvurulması zorunlu bir kurum olması, uzlaşma yönetmeliğinin uzlaşma kurumunu düzenleyen VUK'nun ilgili hükümlerine uygun hale getirilmesi, idari tutarlılık ilkesi gereği uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda benzer davranışlar göstermesi gerektiği, uzlaşma komisyonlarının



denetime tabi tutulması gerektiği, uzlaşma kurumunda mücbir sebebin süreye etki etmesi gerektiği ileri sürdüğü öneriler arasında yer almaktadır.

Armağan (2007), uzlaşma müessesesinin Isparta ili bazında başarısı ve başarısızlığı ile ilgili genel bir değerlendirme yaptığı çalışmada, uzlaşma sonucu verginin aslında %10-20 ve cezalarda ise %85-90 oranında indirim yapıldığını ifade etmiştir. Yazar Isparta ilinde uzlaşmaya konu dosyaların % 95'ler oranında nihayete erdirildiği ve bu durumun Türkiye geneli ile benzerlik gösterdiğini belirtmiştir.

### 3. Uzlaşma Müessesesinin Önemi ve Değerlendirilmesi

Uzlaşma müessesinin hem mükellef veya ceza sorumlusu hem de vergi idaresi açısından birçok faydası vardır. Uzlaşma sonucunda vergi idaresi kanunen almaya hak kazandığı vergi veya cezaların belli bir kısmından vazgeçmekte, buna karşılık alacağını kısa sürede tahsil etmektedir. Mükellef ise mevcut vergi borcu veya cezasından daha az bir miktar ödeme yapmaktadır. Böylece uzlaşma müessesesi sayesinde mükellef hem yargı yoluna başvuru sürecinde yükleneceği maliyetlerden kurtulmakta hem de haksız çıkması halinde ödeyeceği faiz yükünden kurtulmaktadır (Arslan, 2011: 319). Uzlaşma müessesinin bir diğer faydası da uyuşmazlıkların yargı organlarına intikal etmeden çözülmesini sağlaması ve böylece yargı organlarının yükünü hafifletmesidir (Akdoğan, 2009: 156). Aynı zamanda uzlaşma müessesesi vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkileri olumlu etkilemekte ve mükellefleri borçlu olma psikolojisinin yarattığı baskıdan kurtarabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 75). Uzlaşma uygulaması sayesinde, verginin tarafları karşılıklı anlayış ve ödünç içinde uzlaşmaktadır. Uyuşmazlığın bu şekilde çözülmesi taraflar arasında karşılıklı güven tesis edebilmekte ve vergiye gönüllü uyumu artırabilmektedir (Aybarç, 2019: 69).

Uzlaşmaya başvuru yargı yoluna başvurunun bir ön koşulu değil, uzlaşma vergi mükelleflerine tanınan bir hak, alternatif bir yoldur. Dolayısıyla mükellef veya ceza sorumlusu ister barışçıl yola başvurarak uyuşmazlığı idari aşamada uzlaşma yoluyla çözüme hakkına, isterse de yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığı mahkeme aracılığıyla çözüme hakkına sahiptir. Uyuşmazlığın barışçıl çözüm yolu olan uzlaşma ile çözülmesiyle vergi yargısı organlarının yükünün hafifletilmesi, vergi alacağının hızlandırılması ve yükümlü psikolojisinin olumlu etkilemesi amaçlanmaktadır (Öz ve Bozdağan, 2019: 333). Toker (2022), vergi uyuşmazlıklarının çözümü için yargı organlarına başvurabilmek için uzlaşmaya başvurunun zorunlu hale getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Kanımızca bu görüş haklı görülmekte, uzlaşma müessesesine başvurunun yargıya gitmenin ön koşulu olması gerekmektedir. Böylece yargı organlarının iş yükü hafifleyebilecek, mükellefler ve vergi idaresi yargı sürecinin belirsizliğinden kurtulabilecektir.

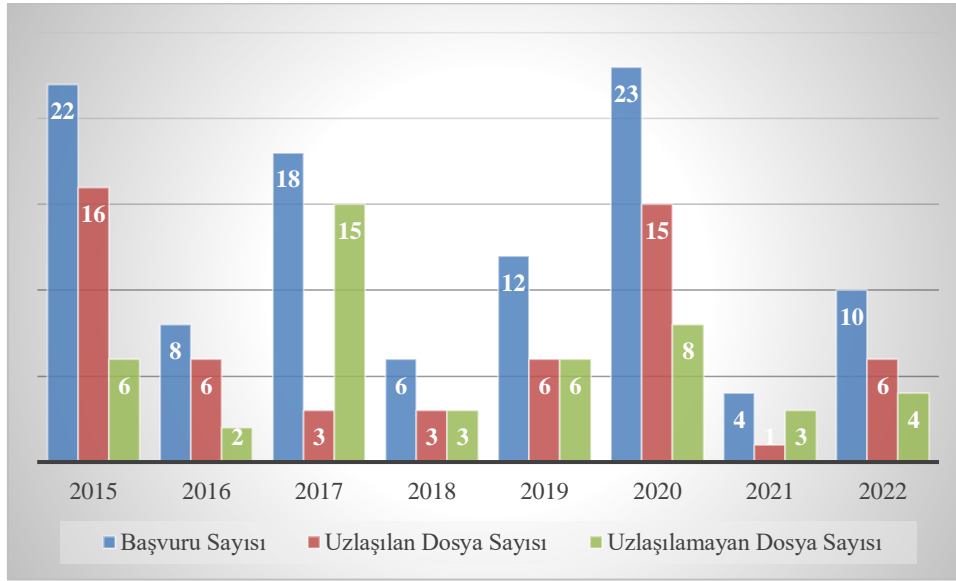
Çalışmanın literatür kısmında da değinildiği üzere, uzlaşma müessesinin olumlu birçok yönü olduğu gibi eleştirilen yanları da bulunmaktadır. Literatür bağlamında genel bir değerlendirme yapıldığında, uzlaşma uygulamasının “vergide eşitlik” ve “verginin kanuniliği” ilkelerine aykırı olduğunu savunan görüşlerin ağırlıkta olduğu görülmüştür. Vergi idaresinin uzlaşarak vergi aslı veya cezasının bir kısmından vazgeçmesi verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Vergide kanunilik ilkesi gereği, verginin asli unsurlarının sadece yasayla belirlenmesi gerekmektedir (Öncel, vd., 2018: 177). Uzlaşma, mükellefin vergi ve cezalarının yeniden tespit edilmesine yönelik bir uygulamadır. Vergi idaresiyle vergi mükellefinin bu şekilde bir uzlaşma sağlaması tam olarak bir sözleşme kabul edilmese de sözleşme benzeridir. Bu husus Anayasanın 73. maddesindeki “vergide kanunilik ilkesi” ve “suç ve cezada yasallık ilkesi” bağlamında değerlendirildiğinde anayasaya aykırı olduğu açıktır (Saban, 2014: 568). Uzlaşma sonucunda vergi veya ceza miktarının yeniden düzenlenmesi sonucu mükelleflerin veya ceza sorumlularının yükümlülükleri doğrudan etkilendiğinden dolayı, kanımızca uzlaşma müessesesinin birçok avantajı olmasına rağmen, Saban’ın da ifade ettiği gibi “vergide kanunilik ilkesi”ne aykırılık teşkil etmektedir.

Uzlaşma müessesesinin eleştirilen bir diğer yönü ise vergide eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyebilmesidir. Sınırsız bir uzlaşma imkanının olması vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri teşvik edici bir husus olabilecektir. Uzlaşmayla mükellefler, daha az vergi ödemekte, vergiyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmediği için bir nevi ödüllendirilmiş olmaktadır (Candan, 20016: 261). Bu husus vergi yükümlülüklerini yasalara uygun bir şekilde ve zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini ve inancını sarsabilecektir. Uzlaşma uygulamasının eşitlik ilkesini zedeleyen bir diğer yönü ise aynı durumda olan iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna giderek diğerine nispeten daha az vergi ödemesidir. Bu husus anayasal eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Öncel, vd., 2018: 177). Uzlaşma kurumuna yöneltilen bir eleştiri de kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğudur. Yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın idare tarafından bir komisyon aracılığıyla çözülmesi kuvvetler ayrılığına aykırı olduğu düşünülmektedir (Günay, 2021: 47). Bu görüş tarafımızca tartışmalı görülmektedir. Şöyle ki yargı organlarının görev alanı ile uzlaşma komisyonlarının görev alanı ve komisyonların verdiği kararlar farklı doğrultudadır. Yargı organları çekişmeli uyuşmazlıkları çözüme kavuştururken, uzlaşma komisyonları uyuşmazlıkları çekişmeli hale gelmeden çözmektedir.

Uzlaşmaya başvuru nedenleri arasında yer alan “kanunlara yeterince nüfuz edilememesi”, delillere ve ispata dayandırılması mümkün olmayan bir gerekçedir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 347). Uygulamaya bakıldığında bu gerekçenin mükelleflerin veya ceza sorumlularının kaçış noktası olarak görülmektedir. Günay (2021: 45), söz konusu gerekçenin mükelleflerce suistimal edilerek kullanıldığını ve bu gerekçenin kaldırılarak yerine objektif ölçütlerin getirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Uzlaşma müessesine yöneltilen önemli eleştirilerden biri de uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisidir. Uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisi, objektif kriterler getirilerek kanunen düzenlenmesi gereken bir diğer alandır. Türk vergi sisteminde idareye tanınan en geniş takdir yetkisinin başında uzlaşma komisyonlarına verilen takdir yetkisi gelmektedir (Şin, 2019: 318). Tekin ve Can Avşar (2019), uzlaşma komisyonları yetkilerinin sınırlandırılması ve komisyonların uzlaşacakları vergi asıl ve cezalarına ilişkin oranların yasal zeminde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Kanımızca da uzlaşma komisyonlarına verilen takdir yetkisi kanunen sınırlandırılmalı, komisyonların vergi veya cezalar üzerinden yapabileceği indirim oranları ayrıntılı bir şekilde yasal zeminde düzenlenmelidir.

#### **4. Türkiye’de Uzlaşma Müessesesine İlişkin Veriler**

Merkezi uzlaşma komisyonu, uzlaşma komisyonları arasında yetki sınırı en geniş olanıdır. Merkezi uzlaşma komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarının yetkisini aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşma sağlamak amacıyla kurulmuştur. Komisyon, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ile Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşmaktadır. Komisyonlar bütün üyelerin katılımıyla toplanmakta ve çoğunluk esasına göre karar vermektedir (Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 6/e). Merkezi uzlaşma komisyonu dosya sayısı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

**Grafik 1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Dosya Sayıları (2015-2022).**

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2015-2022 yılları arasında merkezi uzlaşma komisyonuna başvuran dosya sayısının en fazla olduğu yıl 2020'dir. 2020 yılında uzlaşma amacıyla komisyona 23 dosya başvurusu yapılmıştır. Bu dosyaların 8'inde uzlaşma sağlanamazken, 15'inde uzlaşmıştır. Komisyona en az başvuru dosyası ise 2021 yılında yapılmıştır. Söz konusu yılda komisyona toplamda 4 dosya başvurusu yapılmış bunların sadece 1'inde uzlaşmış geriye kalan diğer 3'ünde uzlaşma sağlanamamıştır. 2015-2022 yılları arasında uzlaşmaya başvuru dosya sayısı, uzlaşılabilir ve uzlaşılabilir olmayan dosya sayısı oldukça dalgalı bir seyir izlemiştir. 2020 yılında uzlaşmaya başvuru dosya sayısı 23 iken, bu sayı sadece bir yıl sonra 2021 yılında 4'e düşmüştür. 2015 yılında uzlaşmaya başvuru toplam 22 dosyadan 16'sında uzlaşmış iken, 2021 yılında uzlaşmaya başvuru toplam 4 dosyadan sadece 1 tanesinde uzlaşmıştır. Bu verilerden de görüldüğü üzere uzlaşılabilir ve uzlaşılabilir olmayan dosya sayıları arasındaki fark yıllara göre oldukça değişme oranı dalgalı bir seyir izlemiştir.

**Tablo 1: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2015-2022, TL)**

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı(1)	Uzlaşılabilir Olmayan Vergi Tutarı(2)	Oran (1-2)/1	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı(3)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı(4)	Oran (3-4)/3
2015	1.536.207.290	258.106.296	0,83	1.278.100.994	403.600.579	0,68
2016	288.860.333	20.093.888	0,93	268.766.445	58.960.357	0,78
2017	296.926.510	293.714.050	0,01	3.212.460	3.212.460	0,00
2018	148.112.182	62.776.029	0,58	85.336.153	66.040.560	0,23
2019	277.279.084	119.413.440	0,57	157.865.644	114.550.000	0,27
2020	928.312.501	442.424.528	0,52	485.887.973	281.055.200	0,42
2021	69.364.649	39.435.267	0,43	29.929.381	5.985.876	0,80
2022	98.153.299	42.851.355	0,56	55.301.945	9.317.937	0,83

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1'de Merkezi uzlaşma komisyonu vergi tutarı uzlaşma verileri yer almaktadır. Tabloya göre 2015-2022 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarı üzerinde uzlaşmaya kabul edilme oranının dalgalı seyrettiği görülmektedir. Buna göre 2016 yılında uzlaşmaya konu edilen toplam tutarın yüzde %93'ü uzlaşmaya konu edilirken, bu tutar 2017 yılında yalnızca %1 seviyesindedir. 2015-2022 yılları arasında uzlaşmaya konu edilen tutarlara

bakıldığında, en yüksek tutarın 1.278.100.994 TL ile 2015 yılında olduğu, uzlaşma sonucu ödenecek vergi tutarının 403.600.579 olduğu, dolayısıyla uzlaşma konusu vergi tutarı üzerinden %68 oranında bir indirim yapıldığı görülmektedir. Söz konusu yıllar arasında uzlaşmaya konusu olan tutarın en düşük olduğu yıl ise 3.212.460 TL ile 2017'dir. 2017 yılında uzlaşma konusu olan vergi tutarıyla uzlaşma sonucu ödenecek vergi tutarı aynıdır. Diğer bir deyişle, bu yılda uzlaşma sonucu ödenecek vergi tutarında herhangi bir indirim yapılmamıştır. Uzlaşma konusu vergi tutarı üzerinden en fazla indirim yapıldığı yıl ise %83 ile 2022 yılıdır. Tablo 1'de verilen yıllar arasında uzlaşma başvurusuna konu olan tutarların ortalama %55'i uzlaşmaya konu edilmiş, uzlaşmaya konu edilen tutarlar üzerinden ise ortalama %50'i indirim sağlanmıştır.

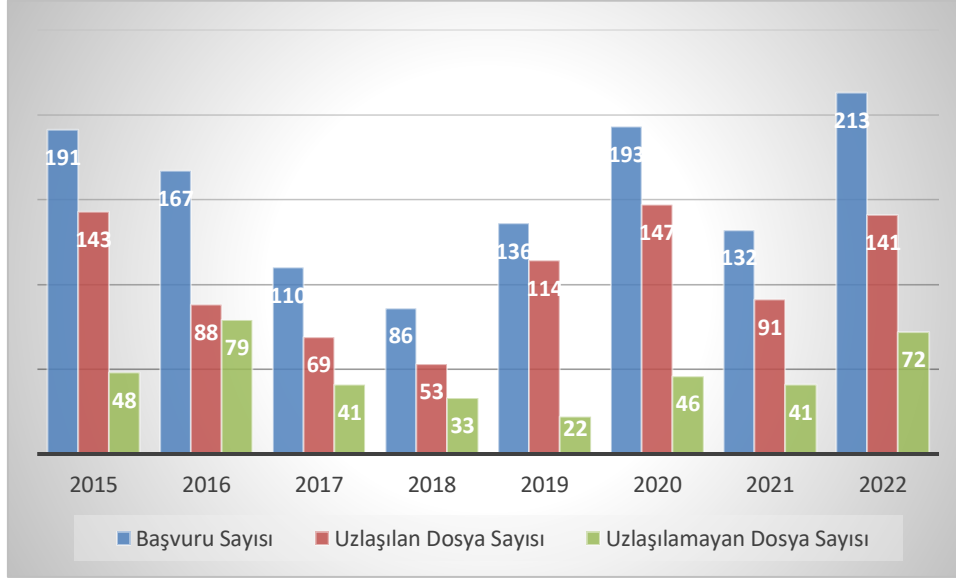
**Tablo 2: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2015-2022, TL)**

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılmayan Ceza Tutarı	Oran	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı	Oran2
2015	1.874.076.087	396.223.807	0,79	1.477.852.281	6.993.907	0,99
2016	376.720.584	35.145.151	0,91	341.575.433	0	1,00
2017	386.220.437	375.092.048	0,03	11.128.389	1.904.432	0,83
2018	192.715.550	78.020.442	0,60	114.695.107	17.067.230	0,85
2019	405.442.722	152.347.869	0,62	253.094.853	11.760.121	0,95
2020	1.202.938.555	493.617.450	0,59	709.321.105	36.432.927	0,95
2021	93.485.817	48.591.744	0,48	44.894.072	0	1,00
2022	163.735.652	53.724.339	0,67	110.011.314	3.000.000	0,97

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2'de 2015-2022 yılları arasında merkezi uzlaşma komisyonu ceza tutarı uzlaşma verileri gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşmaya kabul edilen ceza tutarlarındaki dalgalanmanın burada da kendini gösterdiği görülmektedir. Buna göre 2016 yılında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ceza tutarının %91'i uzlaşma konusu olmuştur. 2016'dan hemen sonraki yılda ise uzlaşmaya konu edilen vergi ceza tutarının yalnızca %3'ü uzlaşmaya kabul edilmiştir. Bu durum vergi ceza tutarı uzlaşma verilerindeki dalgalı seyrin devam ettiğini açıkça göstermektedir. Aynı zamanda 2016 yılında uzlaşmaya konu olan vergi ceza tutarı 341.575.433 TL iken uzlaşma sonucu vergi ceza tutarı 0 TL'dir. Bu yılda uzlaşma konusu vergi cezası tutarının tamamında uzlaşma sağlanmıştır. Vergi ceza tutarının tamamında uzlaşma sağlanan diğer bir yıl da 2021'dir. 2021'de uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ceza tutarının %48'i uzlaşmaya kabul edilmiş, uzlaşmaya kabul edilen 44.894.072 TL'nin ise tamamında uzlaşmıştır. 2015-2022 yılları arası uzlaşma başvurusu kabul edilen vergi ceza tutarı dönem ortalaması %59 iken, uzlaşmaya konu olan vergi ceza tutarı üzerinden uzlaşma sonucu yapılan indirimin dönem ortalaması ise %94'tür. Bu da göstermektedir ki uzlaşma konusu ceza tutarlarında büyük oranda indirim sağlanmıştır.

Merkezi uzlaşma komisyonundan sonra en yetkili komisyon vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonudur. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu, "Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonları ile defterdarlık uzlaşma komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezî Uzlaşma Komisyonuna ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi" amacıyla kurulmuştur (Uzlaşma Yönetmeliği, Md. 6/d). Aşağıdaki grafikte 2015-2022 yılları arası vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu dosya sayıları yer almaktadır.

**Grafik 2: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Dosya Sayıları (2015-2022).**

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Grafik 2'ye bakıldığında, 2015-2022 yılları arasında uzlaşma komisyonuna en çok başvuru sayısı 213 dosya başvurusuyla 2022 yılı, en az başvuru sayısı ise 86 dosya başvurusuyla 2018 yılıdır. Grafik 1 ve grafik 2 karşılaştırıldığında, vergi dairesi koordinasyon uzlaşma komisyonuna başvuran dosya sayısının merkezi uzlaşma komisyonuna başvuran dosya sayısından oldukça fazla olduğu dikkat çekmektedir. Uzlaşılan dosya sayısı ile uzlaşılmayan dosya sayısı arasındaki farka gelince, bu farkın en fazla olduğu yıl 2019 yılı, en az olduğu yıl ise 2016 olduğu görülmektedir. Grafik 1'e bakıldığında 2019 yılında uzlaşmaya başvuran toplam 136 dosyadan 114'ünde uzlaşıldığı, 22'sinde uzlaşamadığı; 2016 yılında ise başvuru toplam 167 dosyadan 88'inde uzlaşıldığı, 79'unda uzlaşmadığı görülmektedir.

**Tablo 3: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2015-2022, TL).**

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı(1)	Uzlaşılmayan Vergi Tutarı(2)	Oran (1-2)/1	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı(3)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı(4)	Oran (3-4)/3
2015	189.077.422	101.854.353	0,46	87.223.068	51.457.065	0,41
2016	356.833.610	164.987.636	0,54	191.845.974	50.963.086	0,73
2017	78.900.887	57.908.295	0,27	20.992.593	16.649.442	0,21
2018	90.328.296	78.082.996	0,14	12.245.299	9.858.621	0,19
2019	41.375.894	27.788.655	0,33	13.587.238	12.931.938	0,05
2020	239.473.356	39.341.670	0,84	200.131.686	68.397.315	0,66
2021	102.755.334	53.939.813	0,48	48.815.521	38.123.349	0,22
2022	180.867.230	152.212.185	0,16	28.655.046	26.505.334	0,08

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3'te 2015-2022 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu vergi tutarı uzlaşma verileri yer almaktadır. Bu dönem aralığında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarlarının ortalama %40'ı uzlaşmaya kabul edilmiş, uzlaşmaya kabul edilen vergi tutarlarında ise uzlaşma sonucu ortalama % 32 indirim sağlanmıştır. Söz konusu yıllar arasında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarlarının ve uzlaşma sonucu vergi

tutarlarının burada da dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. 2016 yılında uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 356.833.610 TL iken bu rakam bir sonraki yılda 78.900.887 TL'ye inmiştir. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarı üzerinden yapılan indirim oranına gelince; en fazla indirimin yapıldığı yıl 191.845.974 TL uzlaşmaya konu olan vergi tutarı üzerinden %73 oranında indirim yapılması sonucu 50.963.086 TL vergi tutarıyla 2016 yılı, en az indirim yapıldığı yılın ise 28.655.046 TL uzlaşmaya konu vergi tutarı üzerinden %8 indirim yapılması sonucu 26.505.334 TL vergi tutarıyla 2022 yılıdır.

**Tablo 4: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2015-2022, TL).**

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı(1)	Uzlaşılmayan Ceza Tutarı(2)	Oran (1-2)/1	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı(3)	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı(4)	Oran (3-4)/3
2015	247.413.099	120.526.059	0,51	126.887.041	3.892.464	0,97
2016	464.180.846	198.361.405	0,57	265.819.441	12.913.434	0,95
2017	107.341.998	68.815.304	0,36	38.526.694	6.733.494	0,83
2018	120.696.805	88.456.707	0,27	32.240.098	5.834.969	0,82
2019	82.565.236	29.794.186	0,64	52.771.049	8.608.934	0,84
2020	347.192.291	51.309.207	0,85	295.883.084	9.267.122	0,97
2021	128.808.232	67.093.419	0,48	61.714.813	7.362.339	0,88
2022	212.425.121	146.033.216	0,31	66.391.905	11.560.850	0,83

**Kaynak:** GİB 2019 ve 2021 faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4'te 2015-2022 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ceza tutarı uzlaşma verileri yer almaktadır. Söz konusu yıllar arasında uzlaşma başvurusuna konu olan ceza tutarının en fazla olduğu yıl 464.180.846 TL ile 2016, en az olduğu yıl 82.565.236 TL ile 2019 yılıdır. Tablo 4'e bakıldığında 2020 yılında uzlaşma başvurusuna konu olan ceza tutarının %85'inin uzlaşmaya konu olduğu görülmektedir. Bu da 2020'nin söz konusu yıllar içinde uzlaşma başvurusuna konu edilen ceza tutarının uzlaşma konusu edildiği en yüksek yıl olduğunu göstermektedir. Diğer yandan, 2015-2022 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu olan ceza tutarının en düşük oranda uzlaşma konusu kabul edildiği yıl ise %27 ile 2018 yılıdır. 2018 yılında uzlaşma başvurusuna konu olan toplam ceza tutarı 120.696.805 TL iken, uzlaşmaya konu olan ceza tutarı 32.240.098 TL olmuştur. Uzlaşma sonucunda bu tutar üzerinden %82 oranında bir indirim yapılmış ve 5.834.969 TL ceza ortaya çıkmıştır. Tablo 4'te yer alan dönemler arasında uzlaşma başvurusuna konu olan ceza tutarının ortalama %51'i uzlaşma konusu edilmiş, uzlaşma konusu edilen ceza tutarı üzerinde ise ortalama %88 indirim yapılmıştır. 2015-2022 yılları arasında uzlaşmaya konu olan ceza tutarı üzerinde yapılan en fazla indirim oranı %97 ile 2015 ve 2020 yılları, en düşük indirim oranı ise %82 ile 2018 yılıdır. Söz konusu yıllar arasında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi tutarlarının ve uzlaşma sonucu vergi tutarlarının burada da dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

## SONUÇ

Vergi idaresi ile vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasında vergi kanunlarının yorumlanmasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde, idari çözüm yolları yargı yoluna göre birçok avantaja sahiptir. Uyuşmazlıkların idari çözüm yolları arasında önemli bir rol oynayan uzlaşma müessesesi, bu avantajların en fazla görüldüğü çözüm yollarındandır. Uzlaşma müessesesi hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi veya ceza sorumlusu açısından birçok avantaja sahiptir. Uyuşmazlıkları yargı yoluna başvurmadan uzlaşma müessesesiyle çözen mükellef, yargı sürecinde katlanmak zorunda olduğu yükümlülüklerden kurtulmaktadır. Uzlaşma müessesesi, mükellefe veya ceza sorumlusuna olduğu kadar yargı organlarına da fayda sağlayan bir uygulamadır. Uyuşmazlıkların idare ile karşılıklı anlaşma yoluyla

çözümlemesi sonucu, yargıya gitmeye gerek kalmamakta böylece yargı organlarının yükü hafifletilmektedir.

Yargı süreci hem vergi idaresi hem de mükellef veya ceza sorumlusu için belirsiz ve uzun zaman alabilen bir süreçtir. Uyuşmazlığı yargıya gitmeden uzlaşma ile çözen vergi ödevlisi, yargılama sonucunda haksız çıkması durumunda ödeyeceği faiz yükünden kurtulmaktadır. İdare ise alacağını kısa sürede hazineye aktarabilmektedir. Bu husus bir ekonomide vergiyle hedeflenen fonksiyonların gerçekleşmesine katkı sağlayabilmektedir. Uzlaşma müessesesinin yargı organlarına, ekonomiye ve verginin taraflarına olan faydası bu kadar açıkken başvurulması tercihe bırakılan bir hak olması tartışmaya açıktır. Uzlaşma yoluna başvuru, mükelleflere veya ceza sorumlularına bir hak olarak değil bir zorunluluk olarak düzenlenmelidir. Uzlaşmaya başvuru yargı yoluna başvurunun bir ön koşulu haline getirilmelidir.

Uzlaşma uygulaması zorunlu hale getirilmeden önce, başta uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisi olmak üzere uygulamaya yönelik bazı yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Uzlaşma komisyonlarına tanınan takdir yetkisi kanuni düzenlemeyle sınırlandırılmalıdır. Uzlaşma müessesinin mevcut şekliyle “vergide kanunilik” ilkesine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Uzlaşma sonucu komisyonların kararı vergi veya cezasını yeniden belirlemektedir. Diğer bir deyişle, komisyonlar vergi veya cezasının konu, oran gibi asli unsurlarına yönelik değişiklikler yapmaktadır. Anayasanın 73. maddesi gereği verginin asli unsurları ancak kanunla düzenlenebilir. Bu ilke gereği uzlaşma komisyonlarının yetki kapsamı yönetmelikle değil ayrıntılı bir şekilde kanunla düzenlenmelidir.

Uyuşmazlıkların barışçıl bir ortamda karşılıklı anlaşma ile çözülmesi vergi idaresi ve vergi mükellefi veya ceza sorumlusu arasında güven ortamı oluşturabilecektir. Bu husus mükellef psikolojisini olumlu etkileyebilecek ve böylece vergiye gönüllü uyum artabilecektir. Ancak bununla birlikte, uzlaşma müessesine başvurunun zorunlu olmasını ve bu çerçevede yasal düzenleme yapılması noktasındaki düşüncemizi burada da vurgulamaktayız. Aksi takdirde uzlaşma uygulaması, aynı durumda olan mükellef veya ceza sorumluları arasında eşitsizliğe neden olabilecektir. Şöyle ki aynı durumda olan vergi ödevlilerinden biri uzlaşmaya başvurur, diğeri başvurmaz ise aynı durumda olan kişiler arasında farklı vergi borcu doğmaktadır. Bu husus ise vergide eşitlik ve adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Böylece uzlaşma uygulaması mükellef psikolojisini aksi yönde etkileyebilmekte, mükelleflerin vergi sistemine olan güvenin sarsılmasına yol açabilmektedir.

Çalışmada son olarak, 2015-2022 yılları arasındaki uzlaşma komisyonu başvuru dosyası, vergi ve ceza tutarı uzlaşma verileri değerlendirildiğinde; merkezi uzlaşma komisyonuna ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan dosya, vergi ve ceza başvuru tutarlarının oldukça dalgalı bir seyir izlediği, vergi dairesi koordinasyon uzlaşma komisyonu dosya başvurularının merkezi uzlaşma komisyonu dosya başvurularından oldukça fazla olduğu, her iki komisyonun uzlaşma verilerine bakıldığında uzlaşma sonucu ceza tutarı üzerinden yapılan uzlaşma tutarı indiriminin dönem ortalamasının, vergi tutarı üzerinde yapılan indirim dönem ortalamasından daha fazla olduğu görülmektedir. Söz konusu dönem aralığında uzlaşma verilerinin oldukça dalgalı bir seyir izlemesi dikkati çeken önemli bir husustur. Uzlaşma yoluna başvurunun tercihe bağlı olmaktan çıkarılıp, yargı mercilerine başvurunun bir ön koşulu olması gerekmektedir. Böylece vergide eşitlik sağlanabilecek, yıllar arasındaki bu dalgalanma seyri düzelebilecektir. Bütün bu hususlar değerlendirildiğinde Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesinin önemli bir rol oynadığını, ancak başta uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisi olmak üzere uzlaşma usul ve esaslarına yönelik düzenlemelerin kanun ile düzenlenmesi gerektiğini yinelemekteyiz.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2009), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Arslan, Mehmet (2011), *Vergi Hukuku*. MKM Yayıncılık, Bursa.
- Arslaner, Hakan (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu”. *UIİİD-İJEAS*, 17,s.273–300.
- Aybarç, Sibel (2019), “Türkiye’de Vergi İdaresinin İl Bazında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci Açısından Teknik Etkinliği”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5, 1, s.65–75.
- Bozdoğan, Doğan ve Cuma Çataloluk (2018), Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6, 1, s.42–56.
- Candan, Turgut (2006), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Doğan, Bahadır Sazak (2018), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma”, *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 1,1, s.45-57.
- GİB, (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007), Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma. (file:///C:/Users/ASUS/Desktop/uzlasma.pdf-G%C4%B0B-.pdf). 10.12.2018.
- GİB, (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2019), 2019 Faaliyet Raporu.
- GİB, (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2022), 2022 Faaliyet Raporu.
- Günay, Hamdi Furkan (2021), “*Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Hepaksaz, Engin ve Orçun Avcı (2018), “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirme)”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23, s.759–772.
- Hocaoğlu, Celal (2015), “Vergi Hukukunda Uzlaşma”. *Uzlaşma Mahkemesi Dergisi*. 5, s.491-515.
- Karakoç, Yusuf (2004), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2017), *Vergi Yargılaması Hukuku-Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, Yetkin Yayınları, . Ankara.
- Kırbaş, Sadık (2012), *Vergi Hukuku- Temel Kavramlar ve İlkeler*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhale Kızılot (2007), *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, . Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Metin Taş (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Küçükçaya, Metin (2020), “Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30, 1, s.253–272.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2018), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, . Ankara.
- Öner, Erdoğan (2012), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, SeçkinYayıncılık, Ankara.
- Öz, Ersan ve Kübra Bozdoğan (2019), Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler, *Maliye Dergisi*, 177, Temmuz-Aralık, s.330–353.
- Pehlivan, Osman (2018), *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Saban, Nihal (2016), *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Sarılı, Özgül (2020), “*Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi : Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- Sezer, Onur (2015), “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2011). *Vergi Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şimşek, Mustafa (2010), “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.



- Şin, Sevil (2019), “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9,1, s.304–322.
- Tekin, Ahmet ve Gülnihal Can Avşar (2019), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6,5, s.506–518.
- Toker, Ayşe (2022), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri İle Karşılaştırılması”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan (2014), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbacılık, İzmir.
- Üyümez, Mustafa Erkan (2016), “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8,1, s.75–92.
- Yüce, Mehmet (2014), *Mali Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- 03.02.1999 tarihli 23600 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği.
- 14/10/2021 tarihli Resmi Gazetede Yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- VUK, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.