

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI GÖZÜNDEN USULSÜZLÜKLERİN UZLAŞMA KAPSAMINDAN ÇIKARILMASI*

Doç. Dr. Yunus DEMİRLİ**

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, (demirli_y@ibu.edu.tr)

Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, (yasarayyildiz@ibu.edu.tr)

ÖZET

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri 2018 yılında yapılan değişiklik ile tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Çalışmada tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamını daraltan kanuni düzenlemenin muhasebe meslek mensupları gözünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye genelinde yapılan anket çalışması ile 650 meslek mensubunun uzlaşma kapsamını daraltan ilgili düzenleme hakkındaki görüşleri sorgulanmıştır. İdarenin, ilgili düzenlemeyle, küçük tutarlı uyuşmazlıkları aynı kanun kapsamında yeniden düzenlenen ve daha kısa sürede sonuç alınabilen cezalarda indirim uygulaması ile çözüme kavuşturma arzusunda olduğu görülmüştür. Bu durumun, idari yoğunluğu azaltması nedeniyle uzlaşma kurumunun etkinliğini artırıcı nitelikte olduğu söylenebilir. Ancak araştırmada, katılımcı meslek mensuplarının uzlaşma kapsamının daraltılmasını çoğunlukla doğru bulmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Uzlaşma, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Usulsüzlükler, Muhasebe Meslek Mensupları.*

EVALUATION OF THE EXCLUSION OF IRREGULARITIES OUTSIDE THE SCOPE OF RECONCILIATION BY THE PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

ABSTRACT

Irregularities and special irregularities were excluded from the scope of reconciliation before the assessment with the change made in 2018. In this study, it is aimed to evaluate the legal regulation that narrows the scope of reconciliation before the assessment from the perspective of professional accountants. In this context, this regulation on narrowing the scope of reconciliation, the opinions of 650 professionals has been questioned by the survey carried out in Turkey. It is seen that the administration intends to settle the disputes, with the related regulation, with the application of a reduction in the penalties which are re-arranged within the scope of the same law and results in less time. This situation can be said to increase the efficiency of the reconciliation institution as it reduces administrative intensity. However, it was concluded that the participants did not find the narrowing of the scope of reconciliation mostly correct.

Keywords: *Conciliation, Conciliation before Assessment, Irregularities, Professional Accountants.*

* Bu çalışma, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi'nin desteklediği 2018.04.05.1291 numaralı BAP projesinden üretilmiştir.

** Sorumlu yazar

1. Giriş

Uzlaşma kurumu, Türk Vergi Usul Kanununa (VUK) 1963 yılında 205 sayılı Kanun¹ ile girmiştir. Bu kurum VUK'un 376'ncı maddesinden sonra gelen Ek 1-11'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun sistematığı içerisinde bu kurumunun vergi denetimlerine bağlı olarak ortaya çıkan ihtilafların idari aşamada çözümünü öngören bir düzenleme olduğu görülmektedir. Düzenleyici hükümlere bakıldığında bu kurumun alacaklı vergi idaresi ile borçlu konumda bulunan mükellef arasındaki ihtilafların idari aşamada çözümüne yönelik olarak geliştirildiği anlaşılmaktadır. Bu yönleriyle uzlaşma kurumu, hakkında cezalı tarhiyat yapılan veya yapılacak olan mükellefin başvurusu ile başlayıp, mükellefin idare ile borç ve ceza tutarı konusunda müzakeresi ile devam eden ve müzakerelerin olumlu sonuçlanması halinde mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarını kabul edip ödeme garantisi verdiği bir idari sözleşme olarak tanımlanabilir.

Vergi ile ilgili uyuşmazlıkların çözüm yeri temelde vergi yargısı olmakla birlikte, mükellefler ile idare aralarındaki çekişmenin bir an evvel sonuçlanması her iki tarafın da faydasıdır. Bu faydalar, kurumu ihdas eden 205 sayılı Kanunun gerekçesinde öngörülen, uygulamada ortaya çıkan, çeşitli yargı kararlarında ve doktrinde belirtilen haliyle aşağıda tabloda özetlenmiştir (Bkz: Aksoy, 1999:109-110; Candan, 2006:259; Yavaşlar, 2008:310; İnaltonç, 2012:31; Savaşan vd., 2012:138-139; Öncel vd., 2014:170; Eroğlu & Eftekin, 2015:243):

Tablo 1: Uzlaşma Kurumunun Taraplara Sağladığı Faydalar

İdare Açısından Sağlanan Faydalar	Mükellef Açısından Sağlanan Faydalar
<ul style="list-style-type: none">• Vergi alacağının tahsilini hızlandırması,• Kamu alacaklarının az ama daha erken ve değer kaybına uğramadan tahsilatına olanak sağlaması,• Yargı kararlarına bağlı olarak alacağın şüpheli hale gelme ihtimalini önlemesi,• Dava sürecinin takibi için ayrılacak idari kaynaklardan (zaman ve masraf) tasarruf edilmesi,• Uyuşmazlık sayısını azaltması ve bu haliyle idari maliyetlerin düşmesine katkı sağlaması,• Vergi yargısının iş yükünü hafifleterek dava/usul ekonomisine katkı sağlaması,• Vergi yargısında dosya sayısının azaltılarak hâkimlerin mevcut ihtilaflar üzerinde daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlaması.	<ul style="list-style-type: none">• Uyuşmazlıkların hızlı çözümüne sağladığı katkı ile mükelleflere hukuki güvenlik sağlaması,• Uzun süren dava sürecinden kaçınmaya olanak sağlaması,• Davalar için zaman ve enerji kaybını önlemesi,• Mükellefleri yargılama süresince oluşacak belirsizlikten ve yargılama giderlerinden koruması,• Borçlu olmanın psikolojik baskısını yok etmesi,• Davanın olumsuz sonuçlanması halinde ortaya çıkacak vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ödeme riskinin azaltılması,• İhtilaflı konuların tartışmaya konu olmasının; karşılıklı güven duygusunu ve mükellef psikolojisini olumlu etkilemesi,• Görüşmelerde mükelleflerin idarenin görüşünü öğrenmesi, edinilen bilgiler sonucu hatalarını görebilmesine olanak sağlaması.

1 28.02.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete.

Uzlaşma kurumu “tarhiyat öncesi” ve “tarhiyat sonrası” olmak üzere iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Bu çeşitlilik 1985 yılında 3239 sayılı Kanun² ile VUK Ek m.11’de düzenlenen “tarhiyat öncesi uzlaşma” kurumunun ihdasından sonra ortaya çıkmıştır.

Vergi hukukumuzda; bir uzlaşma kurumu olduğu halde, ikinci bir uzlaşmaya neden ihtiyaç duyulduğu 3239 sayılı Kanun gerekçesinde “*Vergileme olayını kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlanmadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşılma imkânı vermek üzere yeni bir uygulama alanına imkân tanındığı*” ifadeleri ile açıklanmıştır (Nas, 2008: 162).

Bu iki uzlaşma türünün amacı aynı olmakla birlikte, başvuru zamanı ve uzlaşma kapsamındaki yaptırımlar bakımından farklılıkları bulunmaktadır. Başvuru zamanı bakımından incelendiğinde; tarhiyat sonrası uzlaşma başvurularının ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerin tebliğinden itibaren 30 gün içinde; tarhiyat öncesi uzlaşma başvurularının ise vergi incelemesine dayalı olarak haklarında cezalı tarhiyat hazırlığı yapılan mükelleflerce henüz idari işlem tesis edilmeden önce yapılabildiği bilinmektedir. Yazılı yapılması gereken uzlaşma talebi, mükellef veya kanuni temsilcisi tarafından yapılabilmekle birlikte, noterden vekâletname verilmiş olması halinde mükellefi temsil eden vekili tarafından da yapılabilmektedir (Karadağ & Organ, 2014: 388-389). Ancak tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak “*harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebil*”mektedir (TÖUY, m.11/1).

Uzlaşma kapsamındaki yaptırımlar bakımından incelendiğinde ise 7103 sayılı Kanun³ sonrası iki uzlaşma kurumunun kapsamı eşitlenmiş (Göktaş & Sarıoğlu, 2018: 12) olup, yalnız vergi ziyai kabahati⁴ işlenen durumlarda uzlaşma talebinde bulunulabilmektedir. Ancak Kanunun yürürlüğe girdiği 28.03.2018 tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına genel usulsüz ve özel usulsüzlük kabahatleri de girmektedir. Literatürde bu durum eşitlik ve dolayısıyla adalet ilkelerine aykırılık taşıdığı için eleştirilmekteydi. Gerçekten aynı usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiili işleyen iki mükelleften; birinin tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurup uzlaşma hakkından yararlanması, diğerinin ise tarhiyat sonrasında uzlaşma hakkını kullanamaması Anayasa’nın eşitlik ilkeleri ile uyumlu değildir (Akarca & Şafak, 19.08.2010).

İki uzlaşma kurumu arasındaki yaptırım kapsamı bakımından oluşan ve literatürde eşitlik ilkesi ihlali anlamında eleştirilen farklılık ilgili yasal düzenleme ile giderilmiştir. Ancak literatürden farklı olarak ilgili yasal düzenlemenin uygulamada neyi ifade ettiği de önemlidir. Bu amaçla tasarlanmış olan bu çalışmada, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamını daraltan bu düzenleme ile uzlaşma kapsamının muhasebe meslek mensupları gözünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Mükellefler, uzlaşma ile ilgili hukuki ve idari işlemler ile komisyonlara katılma işlerini kendileri yapabilmektedirler. Ancak bu işlemler, yetkilendirilmiş vekilleri yani avukatları veya

2 11 Aralık 1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete.

3 27.03.2018 tarih ve 30373 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

4 İlgili eylemler suç teşkil etmesi, yani 3 kat vergi ziyai cezası gerektiren Kaçakçılık Suçlarının işlenmesi, halinde uzlaşma kurumundan yararlanma imkânı yoktur.

muhasebecileri tarafından da yapılabilmektedir. Özellikle muhasebe meslek mensupları, ilgili mevzuata ve uygulamaya vakıf olduklarından, uzlaşma sürecinin bütününde mükelleflere danışmanlık ve/veya vekillik yapmaktadırlar. Bu bakımdan mevzuatı, idareyi ve mükellefi yakından bilen meslek mensuplarının uzlaşma kapsamına ilişkin görüşleri, çalışma konusunun analizi bakımından önem taşımaktadır.

Uzlaşma kurumunun muhatapları, dar anlamda mükellefler, geniş anlamda ise haklarında cezalı tarhiyat yapılan veya yapılacak olan mükellefler ile sorumlular ve müteselsil sorumlulardır. Ancak mükellefler ve sorumlular, genellikle vergi hukukundaki idari ve teknik işlemlerin hukuki tarafına yeteri kadar vakıf olmadıklarından uzlaşmaya konu işlemleri muhasebecileri veya avukatlarının danışmanlığında yürütmektedirler. Hatta muhasebeci ve avukatlar, vekil sıfatıyla mükellefler yerine uzlaşma görüşmelerine katılabilmekte ve uzlaşma görüşmelerinde mükellefi temsil edebilmektedirler. Vergi hukukunda, uzlaşma kurumunda olduğu gibi, mükellefin iradesi ile oluşan bu tür “iradi temsil” örneğine az rastlanmaktadır.

Bu bakımdan araştırma mükellefler yerine onları yönlendiren ve temsile yetkili olan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmıştır. Çalışmada, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamını daraltan 7103 sayılı Kanuni düzenlemenin muhasebe meslek mensupları gözünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır ve Türkiye genelinde yapılan anket çalışması ile 650 meslek mensubunun uzlaşma kapsamını daraltan ilgili düzenleme hakkındaki görüşleri sorgulanmıştır.

Bu bağlamda öncelikle uzlaşma kurumun işleyişi ve uzlaşmanın hukuki sonuçlarına ilişkin literatürel bilgiler verilmiştir. Ardından uzlaşma kapsamını daraltan düzenlemeye ilişkin anket yoluyla elde edilen veriler değerlendirilerek analize tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda, ilgili düzenlemenin idari etkinlik ve maliyet tasarrufu sağlaması beklenmesine rağmen, muhasebe meslek mensuplarının uzlaşma kapsamının daraltılmasını çoğunlukla doğru bulmadıkları sonucuna ulaşmıştır.

2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

“Özel bir uzlaşma kurumu” (Oktar, 2014:167) olan tarhiyat öncesi uzlaşma, 1985 yılında VUK’a Ek 11’inci maddenin eklenmesini hüküm altına alan 3239 sayılı Kanunun 33’üncü maddesi ile ihdas edilmiştir. Yasa koyucu bu değişiklik ile vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, vergi incelemesine bağlı olarak idarenin yapacağı tarh işlemlerinden evvel uzlaşma yolunu açmıştır. VUK Ek 11’inci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına, “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi zıyat cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilme*” yetkisi vermiş, Bakanlık da bu yetkiyi nasıl kullanacağını Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (TÖUY)⁵ ile belirlemiştir.

2.1. Konusu, Kapsamı ve İşleyişi

Bir uyuşmazlığın tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için mükellef nezdinde yapılan bir “vergi incelemesi”ne dayanması gerekmektedir (Şenyüz vd., 2018: 283). Bu çözüm yolu ile vergi incelemesine bağlı olarak ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların idari işlem tesis edilmeden önce çözümü amaçlanmıştır. Ancak VUK m.359’da sayılan kaçakçılık fiillerini işleyen ve buna ilişkin cezaya muhatap olanlar, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde de bulunamamaktadır.

5 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete.

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu, 2018 yılında 7103 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile VUK Ek m. 11'de yapılan değişikliğe kadar, ilgili maddedeki “*vergilerle kesilecek cezalar*” hükmü gereği inceleme sonucu bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden hesaplanacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri için de uygulanmaktaydı. 2018 yılında VUK Ek m.11'deki ifadenin “*vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında*” şeklinde değişmesi ile *usulsüzlük* ve *özel usulsüzlük* cezaları, 28.03.2018 tarihinden itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Uzlaşma kapsamını daraltan bu düzenlemenin amacı, 7103 sayılı Kanunun gerekçesinde, “*belirsizliklerin giderilmesi ve ihtilafların ortadan kaldırılması amacıyla usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranının artırılması*” (Göktaş & Sarıoğlu, 2018:13) olarak ifade edilmiştir. Bu amaç kapsamında ilgili düzenleme ile “Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme” başlığını taşıyan VUK m.376 kapsamında yer alan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranı; üçte birden yarıma yükseltilmiştir.

Tablo 2: Uzlaşma Türlerine Göre Uzlaşma Kapsamları

Uzlaşma Türleri	UZLAŞMA KAPSAMI					
	Vergi Aslı	Kabahatler			Suçlar (Kaçakçılık)	
		Vergi Ziyayı	Genel Usulsüzlükler	Özel Usulsüzlük		
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	✓	✓	X	X	X	
Tarhiyat Öncesi	7103 Öncesi	✓	✓	✓	✓	X
Uzlaşma	7103 Sonrası	✓	✓	X	X	X

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği üzere vergi aslı, vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçları bakımından öteden beri tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kurumları arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak VUK'ta düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bulunması, tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında bulunmaması ile oluşan fark 7103 sayılı Kanun ile giderilerek uzlaşma kurumlarının kapsamı aynılaştırılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, mükellef veya onun adına hareket eden vekili tarafından yapılabileceği gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak “*harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebil*” mektedir (TÖUY, m.11/1). Uzlaşmaya davet yazısı muhatabına tebliğ usulleri dairesinde (posta ya da memur aracılığıyla) yapılabileceği gibi inceleme yapanın bizzat tebliğ yapması da mümkündür (TÖUY, m.11/4).

Nezinde inceleme yapılan mükellefler; incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar, uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunabilirler (TÖUY, m.9/1,2). Mükellef veya vekili tarafından yazılı olarak yapılması

gereken bu talep, vergi incelemesi yapan inceleme elemanlarına veya bu elemanların bağlı olduğu ekip veya grup başkanlıklarına yapılmalıdır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması da ilgili mercie yazılı başvuru yerine geçmektedir (GİB, 2007:9). Mükellef veya vekilleri tarafından dilekçe ile yapılan bu başvurunun, süresinde yapıldığının ve usulüne uygun olduğunun tespiti sonucunda uzlaşma görüşmeleri için gün belirlenmekte ve mükellefler uzlaşma görüşmelerine davet edilmektedir.

Uzlaşma günü; uzlaşmaya davet yazılarında bildirilen, uzlaşma taleplerinde ise inceleme elemanı tarafından yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak belirlenen gündür. Bu gün ve saat, uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bir yazı ile veya inceleme tutanağına yazılarak bildirilmekte, mükellefin istemesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalmaksızın daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir (TÖUY, m.10). Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirmesi halinde ise mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilmektedir (TÖUY, m.12).

Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda, tarh edilecek vergi ve kesilmesi öngörülen ceza miktarının incelemeyi yapanlar tarafından düzenlenen inceleme raporu ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce nezdinde inceleme yapılan mükellefe ve komisyona bildirilmesi gerekmektedir. İnceleme raporu veya ön rapor, uzlaşma gününün 15 günden önceki bir tarih olarak belirlenmesi halinde bu tarihten önce mükellefe tebliğ edilmelidir (TÖUY, m.13/1).

Uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapanın, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi şarttır. Zira inceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamamaktadır (TÖUY, m.13/2-3). Vergi veya ceza muhatabının kendisine tebliğ edilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uymaması veya uzlaşmaya davet yazısının, muhatabın bilinen en son adresine tebliğ edilememesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Bu durumlarda başkaca işlem yapılmamaktadır. Aksi durumda ise uzlaşma görüşmeleri, belirtilen gün ve saatte toplanan uzlaşma komisyonunda yapılmaktadır.

2.2. Komisyonların Teşkili ve Uzlaşmanın Hukuki Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri, mükellef veya vekili ile vergi incelemesi yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu arasında geçmektedir. Bu komisyonlar da, tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi, biri başkan olmak üzere üç kişiden oluşturulmaktadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, tarhiyat sonrası komisyonlardan farklı olarak vergi incelemesi yapan denetim elemanlarından oluşturulmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında ise vergi incelemesine katılan denetim elemanları bu komisyonlara görüş açıklamak üzere katılabilmekte, komisyon başkan ve üyesi olarak görev yapamamaktadır. Komisyonların oluşumu farklı olsa da, incelemeye katılan müfettiş veya diğer denetim elemanlarının komisyonlara iştirakine olumlu bakılmamış, özellik arz eden bu tür durumlarda diğer görevlilerin komisyonlara iştirakinin sağlanması öngörülmüştür.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının oluşumu TÖUY'nin ikinci bölümünde düzenlenmiş olup komisyonlar, uzlaşmaya konu vergi incelemesinin; vergi müfettişleri veya

incelemeye yetkili diğer kişiler tarafından yapılmasına göre farklı şekillerde oluşmaktadır (TÖUY, m.5-6). TÖUY, m.7’de Başkanlığın, gerekli gördüğü hallerde uzlaşmayı bölgesel düzeyde yaptırabileceği, bu durumlarda komisyonların Başkanlıkça veya yetki verilmesi ile Grup Başkanlıklarınca belirleneceği de hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda üç kişiden oluşan bu komisyonların oluşumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Oluşumu

Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde	Diğer Memurlarca Yapılan Vergi İncelemelerinde
<ul style="list-style-type: none">Vergi incelemesi; Grup Başkanlığı bulunan yerde yapılmışsa, Başkanlığın veya yetki verilmesi halinde Grup Başkanlığınca belirlenen vergi müfettişlerinden,Vergi incelemesi; vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılmışsa, ekip başkanının başkanlığında, başkan ile birlikte diğer vergi müfettişlerinden, Oluşturulmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">Vergi incelemesi; Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerde yapılmışsa, Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya vergi dairesi müdürlerinden,Vergi incelemesi; Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerde yapılmışsa, Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden, Oluşturulmaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, belirlenen gün, yer ve saatte komisyonlarda görevlendirilen başkan ve üyeler ile mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında olduğu gibi bu komisyonlara da gözlemci sıfatıyla mükellefin bağlı olduğu meslek odası temsilcisi ile 3568 sayılı Kanun ile kurulan (muhasebe) meslek odasından bir temsilci görüş açıklamak üzere katılabilmektedir.

Bu toplantı sonucunda; uzlaşma vaki olabileceği gibi, görüşmeler olumsuz neticelenip uzlaşmanın temin edilememesi ya da sağlanamaması da söz konusu olabilir. Hatta mükellefler kısmi uzlaşma talebinde de bulunabilirler. Bu üç durum aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1. Uzlaşma Vaki Olması

Toplantı gün ve saatinde tarafların müzakereleri sonucunda uzlaşmaya varılması, yani “uzlaşmanın vaki olması”, halinde durum komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanan uzlaşma tutanağıyla tespit olunmakta, bir nüshası ilgiliye verilen bu tutanağın, bir nüshası da üç gün içerisinde, rapor ve ekleriyle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir (TÖUY, m.16/1). Bu tutanakta mükellefe ait bilgilere, inceleme konusu olan vergi dönemi ve tarh edilmesi öngörülen vergi tutarlarına, üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarına ve incelemeyi yapan denetim elemanının isim ve unvan bilgilerine yer verilmektedir (TÖUY, m.16/2).

Uzlaşmanın vaki olması halinde düzenlenen uzlaşma tutanağı, aynı zamanda tahakkuk fişi yerine geçmektedir. Tutanak bu yönüyle, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezanın kesinleşmesi anlamı taşımakta ve vergilendirme süreci içerisinde tahsil aşamasına gelinmesini ifade etmektedir. Bu nedenle uzlaşma tutanağının; vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmesi halinde, kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmesi halinde ise uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (TÖUY, m.19).

Üzerinde uzlaşmış ve tutanağa bağlanmış olan kararın kesinliği ve uzlaşılan vergi ve ceza tutarlarının tahakkuku söz konusu olduğundan, TÖUY, m.17’de bu hususlar nedeniyle hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı, idari ve yargısal yollara başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Uzlaşma kurumu, ihtilafların idari aşamada çözümünü sağlayan bir sulh yolu olduğu için üzerinde uzlaşılan/sulh olunan vergi ve ceza tutarlarının gerek idari gerekse yargısal aşamada yeniden ihtilafa konu olması, bu kurumdan beklenen kamusal faydanın elde edilmesi bakımından da doğru değildir. Ancak üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalarda hata bulunması halinde hataların düzeltilmesi yoluna gidilebilmektedir (Kırbaş, 2015:198).

2.2.2. Uzlaşma Sağlanamaması ve Temin Edilememesi

Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin katılımı ile toplanan uzlaşma komisyonunun, görüşmeler sonucunda uzlaşma sağlayamamaları, yani “*uzlaşmanın vaki olmaması*” da mümkündür. Uzlaşmanın gerçekleşmediği böyle bir durumda da komisyonun nihai teklifini içeren tutanak düzenlenmekte ve tutanak taraflarca imza edilmektedir. Bir nüshası mükellefe verilen bu tutanağın, bir nüshası da rapor ve ekleriyle birlikte üç gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir.

Mükellef veya vekilinin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya gelmekle birlikte uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde “*uzlaşma temin edilememiş*” olur. Uzlaşmanın temin edilememesi hallerinde bu husus komisyon tarafından tutanak altına alınarak, tutanağın birer nüshası komisyonda hazır bulunan mükellef veya vekili ile vergi incelemesi yapana tebliğ olunmaktadır. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilmesi (TÖUY, m.16/3) gerekmektedir.

Uzlaşmanın sağlanamaması veya temin edilememesi hallerinde, incelemeyi yapan bu hususu ilgili vergi dairesine bildirmektedir. İnceleme elemanı bu bildirim; uzlaşma tutanağı veya inceleme raporu ya da raporla birlikte vergi dairesine göndereceği yazı ile yapabileceği gibi, vergi dairesine göndereceği rapora uzlaşma tutanağının bir örneğini ekleyerek de yapabilmektedir (TÖUY, m.16/4). Bu durumda vergi dairesi inceleme raporunda önerilen matrah veya matrah farkı üzerinden gerekli tarh işlemini yapmaktadır.

2.2.3. Kısmi Uzlaşma Talep Edilebilmesi

Mükellefler, uzlaşma görüşmeleri sırasında inceleme elemanlarınca tespit edilen matrah veya matrah farklarının bir kısmı üzerinde, kısmi uzlaşma talebinde de bulunabilmektedir. Kısmi uzlaşma talep edilmesi halinde uzlaşma tutanağının açıklama kısmına, vergi inceleme raporunda belirtilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi ve ceza miktarları belirtilerek yazılmaktadır (TÖUY, m.16/6). Uzlaşma talebine konu olmadığı için üzerinde uzlaşma görüşmesi yapılmayan matrah ve matrah farkları, vergi inceleme raporu ile mükellef adına vergi tarhına konu edilmek üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilmektedir (TÖUY, m.16/7).

Mükellefler, uzlaşmanın sağlanamadığının veya temin edilemediğinin ilgili vergi dairesine bildirilmesinden ve cezalı tarhiyat işlemlerinin tamamlanmasından sonra tarhiyat

sonrası uzlaşma kurumundan yararlanamazlar. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan ve uzlaşmanın gerçekleşmemesi nedeniyle bağlı oldukları vergi dairesince haklarında cezalı tarhiyat işlemi yapılan mükellefler, cezalı tarhiyatın kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri gibi komisyonun kendilerine teklif ettiği ve tutanakla vergi dairesine bildirdiği nihai teklifi kabul ettiklerini de bildirebilirler.

Dava açma süresi içinde komisyon teklifinin dilekçe ile kabul edilmesi halinde, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılmakta ve buna göre işlem tesis edilmektedir (TÖUY, m.16/9). Bu durumda uzlaşmanın vaki olmasına bağlı olarak, kabul edilen vergi ve ceza tutarı tahakkuk etmekte, tahakkuk eden tutarlara karşı idari ve yargısal yollara başvurulamamakta ve tahakkuk eden bu tutarların vade gününde ya da tahakkuktan itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Mükellefler vergi ve cezaya ek olarak, uzlaşılan verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı/dilekçeyle kabul edildiği tarihe kadar geçen süreler üzerinden hesaplanana gecikme faizini de ödemektedir.

Ayrıca; tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde buldukları halde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi sonucu haklarında cezalı tarhiyat yapılan mükellefler, ilgili tarh işleminin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde, yani dava açma süresi içinde, uzlaşma dışındaki diğer idari çözüm yollarına da başvurabilirler.

3. Türkiye Alan Araştırması: Uzlaşma Kurumunun Kapsamı

27 Mart 2018 tarihinde yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun öncesinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamına dâhil olan kabahatlerde farklılık bulunmaktaydı. İlgili Kanunla usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılarak, hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kurumuna sadece vergi ziyayı kabahatinin varlığı halinde başvurulabilmesi hükme bağlanmıştır.

Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kurumları arasındaki temel farklılıklardan biri de genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bulunması idi. 2018 yılında 7103 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile usulsüzlüklerin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılması ile söz konusu farklılık giderilmiştir. Bu kapsamda ilgili Kanun ile VUK Ek m.11'de yer alan "vergilerle kesilecek cezalarda" ibaresi "vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında" şeklinde değiştirilmiştir. Aynı Kanunun 14. maddesinde yapılan düzenlemeyle, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim oranını düzenleyen VUK m.376'daki "üçte biri" ibaresi "yarısı" şeklinde değiştirilerek, bu kabahatler için cezada indirim kurumuna başvurular özendirilmiştir.

7103 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemelerin, ilgili Kanunun genel gerekçesinden "belirsizliklerin giderilmesi ve ihtilafların ortadan kaldırılması" amacını gerçekleştirmeye dönük olduğu anlaşılmaktadır. Uzlaşma kurumunu sadeleştiren, usulsüzlük cezaları için tarhiyat sonrasında idari çözümü amaçlayan ve ilgili kabahatler için cezada indirim oranlarını artırarak daha çok cezada indirim uygulamaları ile çözmek isteyen bu düzenlemelerin vergi uyum maliyetlerinin azalmasına da katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Zira sistemi sadeleştiren, aynılaşma sağlayan ve kolaylaştıran bu tür uygulamalar, vergi sistemini basitleştirerek vergilemede etkinliğin artmasına da katkı sağlamaktadır.

Usulsüzlükleri tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkararak bu düzenlemenin, tarhiyat sonrasında cezada indirimini özendirilmesi ve indirim uygulamasının uzlaşmadan daha fazla tahsilat olanağı sağlaması nedeniyle vergi tahsilatının artırılmasına da katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu düzenlemenin ayrıca idari maliyetleri ve iş yükünü azaltması bakımından idari etkinliği artıracak da söylenebilir. Ancak yapılan düzenlemenin uygulamacıların hareket alanını daralttığı da bilinen bir gerçektir.

İlgili düzenlemenin mükellefler açısından önemli olan bir başka yanı ise uzlaşma ve kabahatler için ortaya çıkan farklılıkları gidererek vergilemede eşitliğin sağlanmasına katkı sağlamasıdır. Zira uzlaşmada aynılaştırma sağlayan mezkûr düzenleme vergilemede eşitlik ilkesinin ihlali anlamında eleştirilmekteydi. Ancak amaca dönük ve teorik olarak yaptığımız bu değerlendirmelerin uygulamacı meslek mensupları gözünde de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu araştırma ile muhasebe meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda uzlaşma kurumunun kapsamının daraltılması uygulaması sorgulanmış ve yapılan hukuki düzenlemenin uygulamacılar gözünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu bölümde ilk olarak araştırmanın amacı, evreni, örnekleme ve ölçeği açıklanmış daha sonra örnek kitlenin demografik yapısı hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca, araştırma sonucunda katılımcılardan uzlaşma kapsamına ilişkin elde edilen bulgular açıklanmıştır. Katılımcıların uzlaşma kapsamını daraltan düzenlemeye katılım düzeyleri arasında demografik değişkenler bakımından anlamlı farklar olup olmadığı “Ki-Kare Bağımsızlık Testi” ile sorgulanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı, Evreni, Örneklem ve Ölçek

Çalışmada, uzlaşma kurumunun kapsamının daraltılması uygulamasına ilişkin görüşlerin muhasebe meslek mensupları gözünden değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de TÜRMOB’a kayıtlı belgeli meslek mensupları ile fiilen sektörde çalışan muhasebe meslek elemanları (stajyer ve çalışanlar) araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. TÜRMOB verilerine göre ülkemizde SM, SMMM ve YMM unvanına sahip kayıtlı meslek mensubu sayısı 2019 itibarıyla 112.241’dir. Meslek mensuplarının unvan ve cinsiyet dağılımı tabloda verilmiştir.

Tablo 4: TÜRMOB’a Kayıtlı Meslek Mensupları

	SM	SMMM	YMM	Toplam	%
Erkek	7.071	68.818	4.412	80.301	71,5
Kadın	1.510	30.047	383	31.940	28,5
Toplam	8.581	98.865	4.795	112.241	100,0

Kaynak: TÜRMOB, 2019. Üye İstatistikleri. Erişim Tarihi: 17.02.2019, <<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/>>

Anket çalışmalarında evrenin belli olduğu durumlarda %95 güven aralığı ve %5 hata ile mevcut evrende 384 örnekleme ulaşılması yeterli görülmektedir. Bu çalışma kapsamında kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak Türkiye genelinde İBBS, 2. Düzey sınıflamasına göre tüm bölgelerden, geçersiz olduğu tespit edilenlerin ayrılmasından sonra, toplamda 650 meslek mensubu katılımcının anketi değerlendirilmeye alınmıştır.

Çalışmada elde edilen veriler anket yöntemi ile elde edilmiştir. Teorideki problemleri sorgulamak amacıyla tarafımızca hazırlanan anket formu yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak uygulanmıştır. Anketin ilk bölümünde 5 adet demografik, bir adet de uzlaşma görüşmelerine katılım tecrübesine ilişkin soru yöneltilmiş, ardından uzlaşma kapsamına yönelik 5’li likert tipindeki ifadelerle ne derece katıldıkları sorgulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir.

3.2. Örnek Kitlenin Demografik Yapısı

Araştırmada, örnek kitlenin demografik yapısını ölçmek amacıyla ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına; cinsiyet, çalışma şekli, mesleki unvanı, meslekteki çalışma süresi, eğitim düzeyi ve uzlaşma komisyonlarına katılım tecrübelerine ilişkin sorular yöneltilmiştir.

Tablo 5: Örnek Kitlenin Demografik Yapısı

Cinsiyet	Sayı	%	Eğitim Düzeyi	Sayı	%
Erkek	483	74,3	Lise ve Ön lisans	160	24,6
Kadın	167	25,7	Lisans ve Lisansüstü	490	75,4
Toplam	650	100,0	Toplam	650	100,0

Çalışma Şekli	Sayı	%	Uzlaşma Komisy. Katılım	Sayı	%
Bağımsız	419	64,5	Evet Katıldım	384	59,1
Bağımlı	231	35,5	Hayır Katılmadım	266	40,9
Toplam	650	100,0	Toplam	650	100,0

Mesleki Unvan	Sayı	%	Mesleki Deneyim	Sayı	%
SMMM	349	53,7	5 Yıla Kadar	188	28,9
SM	50	7,7	6-15 Yıl Arası	211	32,5
Stajyer/Çalışan	251	38,6	16 ve Üzeri	251	38,6
Toplam	650	100,0	Toplam	650	100,0

Katılımcılara yöneltilen ilk soru cinsiyetin belirlenmesine yöneliktir. Tablodan da izlenebileceği üzere 650 katılımcının %74,3’ü erkek, %25,7’si ise kadındır. TÜRMÖB’a üye meslek mensuplarının cinsiyet dağılımında %28,5’inin kadın olduğu düşünüldüğünde, ankete katılanların %25,7’sinin kadın katılımcılardan oluşması, anketin evreninin örneklemini oldukça iyi temsil ettiği söylenebilir.

Çalışma şekli açısından bakıldığında katılımcıların %64,5’inin bağımsız, %35,5’inin de bağımlı çalıştıklarını beyan ettikleri gözlenmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarının %53,7’si SMMM, %7,7’si ise SM iken, anketimize katılan stajyer ve çalışanlar %38,6 (sırası ile % 9,8 ve 28,8) oranındadır. Ankete katılan meslek mensuplarının oranının toplamda %61,4 olduğu görülmektedir. Bu oranlar, ankete verilen cevapların çoğunlukla tecrübeli ve belgeli meslek mensuplarından elde edildiğinin göstergesidir.

Lisans ve lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcıların oranı toplamda %75,4'dür. Katılımcılardan lise ve ön lisans mezunu olanların oranı ise %24,6'dır. Ankete katılan meslek mensupları eğitim düzeyi açısından gruplandırıldığında en büyük grup %67,8 oranı ile lisans mezunlarıdır. Lisan üstü eğitim düzeyine sahip meslek mensubu katılımcı oranı ise %7,5'tur.

Anket katılımcılarının uzlaşma komisyonuna katılım tecrübelerinin tespiti için sorulan soruya verilen cevaplara göre katılımcıların %59,1'i daha önce uzlaşma komisyonuna katılım tecrübelerinin bulunduğunu beyan etmişlerdir. Daha önce hiç uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi bulunmayanların oranının %40,9 seviyesindedir. Çoğunluğun uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesine sahip olması araştırma sonuçlarının isabeti açısından önem taşımaktadır.

Ankete katılan meslek mensupları, mesleki deneyim (meslekteki çalışma süreleri) açısından tasnif edildiğinde en büyük grubu %38,6 ile 16 ve üzeri, ikinci olarak %32,5 ile 6-15 yıl arası mesleki deneyime sahip meslek mensuplarının oluşturduğu gözlenmiştir. Ankete katılanların sadece %28,9'u 5 yıla kadar deneyimi bulunan meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ankete katılan meslek mensupları, mesleki deneyim açısından yapılan ikili gruplamada da 10 yıldan çok mesleki tecrübeye sahip olanların oranının yarından çok (%52,3) olduğu gözlenmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları: Uzlaşma Kapsamına İlişkin Görüşler

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının öncelikle usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasına ilişkin görüşlerini almak için “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesine ne derece katıldıkları sorgulanmıştır. İlgili ifade için katılımcıların verdiği yanıtlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6: “Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılmasını Doğru Buluyorum.”

	Sayı	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	131	20,2	20,2	20,2
Katılmıyorum	164	25,2	25,2	45,4
Kararsızım	102	15,7	15,7	61,1
Katılıyorum	144	22,2	22,2	83,2
Kesinlikle Katılıyorum	109	16,8	16,8	100,0
Toplam	650	100,0	100,0	

Anket katılımcısı 650 meslek mensubu içinde “Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum” ifadesine kesinlikle katılan ve katılanların oranları sırasıyla %22,2 ve %16,8 ile nispeten düşük iken, bu ifadeye katılmayanların ve kesinlikle katılmayanların oranları sırasıyla %25,2 ve %20,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu ifadede kararsız olduğunu bildirenlerin oranı ise %15,7'dir. Bu ifade 3'lü likerte çevrildiğinde, ifadeye katılma yönünde görüş bildirenlerin oranı toplamda %38,9'da kalmış, katılmama yönünde görüş bildirenler ise %45,4 oranı ile daha fazla olmuştur. Kararsızlar dışarıda bırakıldığında soruya net cevabı olanlardan katılmama yönünde görüş bildirenlerin oranı %53,83 olmaktadır.

Meslek mensuplarının uzlaşma kapsamını daraltan düzenlemeyi çoğunlukla doğru bulmamaları normal karşılanabilir. Zira muhasebe meslek mensupları için mevzuatta yapılan değişikliklere ayak uydurmak ve uyuşmazlıkların kısa yoldan çözümünü öngören uzlaşma kurumundaki bu daralmayı kabullenmelerini beklemek zordur.

Araştırmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının uzlaşma kapsamını belirleyen 7103 sayılı Kanuni düzenleme dışında, bu konuda üretilecek politikalar hakkında görüşleri de sorgulanmıştır. Bu kapsamda meslek mensuplarının uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenmesine olan gereksinimleri yanında, yeniden düzenlemenin içeriğinin kapsam genişletilmesi yoluyla mı yoksa uzlaşma kapsamını eşitlik temelli eleştiriler doğrultusunda komisyon yetkilerinin daraltılması yoluyla mı olacağı sorgulanmıştır.

Bu sorgulama, meslek mensuplarının, uzlaşma kapsamıyla ilgili yapılacak düzenlemelere ışık tutması bakımından, uzlaşma kapsamına yönelik politikalar hakkındaki görüşlerini alma amacıyla “Uzlaşma mevzuatı ‘yeniden’ düzenlenmelidir.”, “Uzlaşma müessesesinin ‘kapsamı’ genişletilmelidir.” ve “Komisyonların yetkileri ‘sadece vergi cezaları’ ile sınırlandırılmalıdır.” ifadelerine katılım dereceleri ölçülmüştür. İlgili ifadeler ve alınan yanıtlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 7: “Uzlaşma Mevzuatı ‘Yeniden’ Düzenlenmelidir.”

	Sayı	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	34	5,2	5,2	5,2
Katılmıyorum	95	14,6	14,6	19,8
Kararsızım	177	27,2	27,2	47,1
Katılıyorum	232	35,7	35,7	82,8
Kesinlikle Katılıyorum	112	17,2	17,2	100,0
Toplam	650	100,0	100,0	

“Uzlaşma mevzuatı ‘yeniden’ düzenlenmelidir” ifadesine kesinlikle katılmayan ve katılmayanların oranları nispeten düşük iken, kararsızların oranının %27,2 olması neticesinde, bu ifadeye katılanların oranı %35,7’de kalmış, kesinlikle katılanların oranı da %17,2 olarak gerçekleşmiştir. İfade, 3’lü likerte çevrildiğinde, katılanların oranı %52,9’a ulaşmış, katılmayanların oranı ise %19,8 olarak gerçekleşmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuatında 7103 sayılı Kanuni düzenlemeden sonra yapılan araştırmadaki bu sorunun cevabı uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenmesi gerektiği şeklindedir. Uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenmesi gerektiği konusundaki çoğunluk görüşünün düzenlemenin hangi yönde olması gerektiğini tespit edebilmek amacıyla meslek mensuplarına aşağıdaki soru yöneltilmiştir. Bu soruda “Uzlaşma müessesesinin ‘kapsamı’ genişletilmelidir” ifadesine katılım dereceleri ölçülmüş ve yanıtlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 8: “Uzlaşma Müessesesinin ‘Kapsamı’ Genişletilmelidir.”

	Sayı	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	32	4,9	4,9	4,9
Katılmıyorum	82	12,6	12,6	17,5
Kararsızım	84	12,9	12,9	30,5
Katılıyorum	291	44,8	44,8	75,2
Kesinlikle Katılıyorum	161	24,8	24,8	100,0
Toplam	650	100,0	100,0	

“Uzlaşma müessesesinin ‘kapsamı’ genişletilmelidir” ifadesine kesinlikle katılmayan ve katılmayanların oranları nispeten düşük iken, bu ifadeye katılanların oranı %44,8, kesinlikle katılanların oranı da %24,8 olarak gerçekleşmiştir. İfade 3’lü likerte çevrildiğinde, katılanların oranı %69,6 iken, katılmayanların oranı %17,5 ve kararsızların oranı da %12,9 olarak bulunmuştur.

İfadeye katılımda %70’e varan bu oran, çalışmada katılımcılara yöneltilen sorular içerisinde en yüksek oranda destek bulan ifade olmuştur. Uzlaşma kurumunu etkin olarak kullanan muhasebe meslek mensuplarının uzlaşma kurumunun kapsamının genişletilmesine büyük destek vermesi olağandır.

Uzlaşma kurumunun mevcut haliyle vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri bakımından eleştirilmesi⁶ nedeniyle, kurumun vergileme ilkelerine uyum sağlayabilmesi bakımından yapılabilecek yeni düzenlemelerde “Komisyonların yetkilerinin ‘sadece vergi cezaları’ ile sınırlandırılması” fikri sorgulanmış ve alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 9: “Komisyonların Yetkileri ‘Sadece Vergi Cezaları’ ile Sınırlandırılmalıdır.”

	Sayı	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	59	9,1	9,1	9,1
Katılmıyorum	192	29,5	29,5	38,6
Kararsızım	130	20,0	20,0	58,6
Katılıyorum	196	30,2	30,2	88,8
Kesinlikle Katılıyorum	73	11,2	11,2	100,0
Toplam	650	100,0	100,0	

“Komisyonların yetkileri ‘sadece vergi cezaları’ ile sınırlandırılmalıdır” ifadesi 3’lü likerte çevrildiğinde kesinlikle katılmayan ve katılmayanların oranları %38,6 ile nispeten düşük gerçekleşmiştir. Kararsızların oranının %20 olması sebebiyle, ilgili ifadeye katılanların oranı %30,2, kesinlikle katılanların oranı ise %11,2 olmuştur. Böylece ifadeye katılım oranı toplamda %41,4 olarak tespit edilmiştir.

6 Bkz. Öncel vd, 2014; Yavaşlar, 2008:309; Yılmaz, 2009:344; İnaltong, 2012:56; Eroğlu & Eftekin, 2015:243; Hocoğlu, 2015:505; Gök, 2017:377.

Uzlaşma kurumunun kapsamının bir açıdan daraltılması anlamına da gelebilecek bu ifadeye verilen cevaplarda çoğunluk görüşü oluşmasa da nispi olarak katılma yönünde görüş bildirildiği tespit edilmiştir.

3.4. Ki-Kare Bağımsızlık Testi Sonuçları

Çalışmanın temel amacı, uzlaşma kapsamını daraltan 7103 sayılı Kanuni düzenleme ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini almak için “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesine ne derece katıldıkları sorgulanmıştır. Katılımcıların uzlaşma kapsamını daraltan bu düzenlemeyi çoğunlukla doğru bulmadıkları sonucu elde edilmiştir. Bu genel sonucun yanında katılımcıların demografik özellikleri dikkate alınarak ilgili ifadeye katılım düzeyleri arasında bir fark olup olmadığı “Ki-Kare Bağımsızlık Testi” ile sorgulanmıştır.

Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonuçlarına göre, katılımcı görüşlerinin “mesleki unvan”, “mesleki çalışma süresi”, “eğitim düzeyi” ve “uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi” bakımından anlamlı farklar bulunduğuna işaret eden ve p değerleri sadece $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı çıkarlar, çapraz tablo ve testlerle detaylı şekilde gösterilerek verilmiştir.

3.4.1. Ki-Kare Bağımsızlık Testi; “Mesleki Unvan” Değişkeni

Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonucunda, “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesi için mesleki unvana göre katılımcılar arasında anlamlı fark olduğu anlaşılmıştır ($p=0,000$). İlgili test sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 10: “Ki-Kare Bağımsızlık Testi”; “Mesleki Unvan” Değişkeni ile “Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum” İfadesi

Crosstab		İlgili İfade			Toplam	
		Katılmayan	Kararsız	Katılan		
Mesleki Unvan Stajyer/ Çalışan	SM/SMMM	Count	203	49	147	399
	Expected Count	181,1	62,6	155,3	399	
	% with. Mesleki Unvan	50,90%	12,30%	36,80%	100,00%	
	% within 3. ifade	68,80%	48,00%	58,10%	61,40%	
	Count	92	53	106	251	
	Expected Count	113,9	39,4	97,7	251	
	% with. Mesleki Unvan	36,70%	21,10%	42,20%	100,00%	
	% within 3. ifade	31,20%	52,00%	41,90%	38,60%	
Chi-Square Tests		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)		
Pearson Chi-Square		15,682a	2	0,000		
Likelihood Ratio		15,647	2	0,000		
Linear-by-Linear Association		7,054	1	0,01		
N of Valid Cases		650				

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 39,39.

Bu ifadeye SM/SMMM unvanına sahip meslek mensupları %50,90 oranıyla daha çok katılmamışlarken, stajyer/çalışanların katılma oranı %42,20'de kalmıştır. Bu sonuçlara göre belgeli meslek mensupları ile stajyer/çalışanlar arasında ilgili ifadeye verilen cevaplar açısından anlamlı bir fark olduğu görülmüştür.

Bu ifadeye stajyer/çalışanların, özellikle iş hayatına yeni başlayan stajyerlerin idealist davranabilmeleri nedeniyle, ilgili düzenlemeye katılma yönünde görüş bildirmesi vicdani olarak değerlendirilebilir. Uzlaşma kurumundan sıklıkla yararlanan SM/SMMM'lerin ise usulsüzlüklerin kapsamını daraltan bu düzenlemeyi alışkanlıkları gereği doğru bulmamaları doğal karşılanabilir.

3.4.2. Ki-Kare Bağımsızlık Testi; “Mesleki Çalışma Süresi” Değişkeni

Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonucunda “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesi için mesleki çalışma süresine göre katılımcılar arasında anlamlı fark ortaya çıkmıştır ($p=0,026$). İlgili test sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 11: “Ki-Kare Bağımsızlık Testi”; “Mesleki Çalışma Süresi” Değişkeni ile “Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum” İfadesi

Crosstab		İlgili İfade			
		Katılmayan	Kararsız	Katılan	Toplam
M. Çalışma Süresi 10 yıla kadar	Count	124	51	135	310
	Expected Count	140,7	48,6	120,7	310
	% within M.Çalışma Süresi	40,00%	16,50%	43,50%	100,00%
	% within 19. ifade	42,00%	50,00%	53,40%	47,70%
M. Çalışma Süresi 10 yıldan çok	Count	171	51	118	340
	Expected Count	154,3	53,4	132,3	340
	% within M.Çalışma Süresi	50,30%	15,00%	34,70%	100,00%
	% within 19. ifade	58,00%	50,00%	46,60%	52,30%
Chi-Square Tests		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Pearson Chi-Square		7,261a	2	0,026	
Likelihood Ratio		7,278	2	0,026	
Linear-by-Linear Association		7,068	1	0,01	
N of Valid Cases		650			

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 48,65.

Bu ifadeye mesleki tecrübesi 10 yıla kadar olan meslek mensuplarının %43,50 oranıyla katılma yönünde, mesleki tecrübesi 10 yıldan çok olan meslek mensuplarının %50,30 oranıyla katılmama yönünde yanıt verdikleri görülmüştür.

Bu sonuca göre çalışma süresi bakımından mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla olan meslek mensuplarının %50,30 ile yarıdan fazlası genel ve özel usulsüzlük kabahatlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmadıkları veya aynı örnek kitle içinde ilgili düzenlemenin doğru olduğunu düşünenlerin oranının %34,70 olduğu görülmüştür.

Mesleki çalışma süresi daha uzun olan meslek mensuplarının nispi tecrübeleri nedeniyle bu tür değişimleri daha sağlıklı değerlendirebilecekleri öngörülebilir. Bu nedenle mesleki tecrübe süresi uzun olan katılımcıların ilgili ifadeye katılmama yönündeki görüşünün daha isabetli olduğu düşünülebilir.

3.4.3. Ki-Kare Bağımsızlık Testi; “Eğitim Düzeyi” Değişkeni

Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonucunda “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesi için eğitim düzeyine göre de katılımcılar arasında anlamlı fark ortaya çıkmıştır ($p=0,045$). İlgili test sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 12: “Ki-Kare Bağımsızlık Testi”; “Eğitim Düzeyi” Değişkeni ile “Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum” İfadesi

Crosstab		İlgili İfade				
		Katılmayan	Kararsız	Katılan	Toplam	
Eğitim Düzeyi	Lise/Ön lisans	Count	66	35	59	160
		Expected Count	72,6	25,1	62,3	160
		% with. Eğitim Düzeyi	41,20%	21,90%	36,90%	100,00%
		% within 19. ifade	22,40%	34,30%	23,30%	24,60%
	Lisans/Lisansüstü	Count	229	67	194	490
		Expected Count	222,4	76,9	190,7	490
		% with. Eğitim Düzeyi	46,70%	13,70%	39,60%	100,00%
		% within 19. ifade	77,60%	65,70%	76,70%	75,40%
Chi-Square Tests			Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	
Pearson Chi-Square			6,198a	2	0,045	
Likelihood Ratio			5,847	2	0,054	
Linear-by-Linear Association			0,11	1	0,74	
N of Valid Cases			650			

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 25,11.

Eğitim düzeyine göre ilgili ifadeye katılım hem lisans/lisansüstü hem de lise/ön lisans düzeyinde katılmama yönündedir. İfadeye lise/ön lisans eğitim düzeyindeki katılımcılar %41,20 oranıyla daha az katılmamışlarken, lisans ve lisansüstü eğitim düzeyindeki katılımcılar ise %46,70 oranı ile daha çok katılmama yönünde görüş bildirmiştir. Her iki gurubun da ilgili ifadeye ağırlıklı olarak katılmadıkları gözlemlense de eğitim düzeyi arttıkça ilgili düzenlemeye karşı çıkma oranı yükselmektedir.

3.4.4. Ki-Kare Bağımsızlık Testi; “Uzlaşma Komisyonuna Katılım (Tecrübe)” Değişkeni

Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonucunda “*Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru buluyorum*” ifadesi için *uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi olan ve olmayanlar* arasında da anlamlı fark ortaya çıkmıştır ($p=0,000$). İlgili test sonuçları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 13: “Ki-Kare Bağımsızlık Testi”; “Uzlaşma Komisyonuna Katılım (Tecrübe)” Değişkeni ile “Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılmasını Doğru Buluyorum” İfadesi

Crosstab		İlgili İfade				
		Katılmayan	Kararsız	Katılan	Toplam	
Uzlaşma Komisyon- Katılım (Tecrübe)	Katılan	Count	203	43	138	384
		Expected Count	174,3	60,3	149,5	384
		% wt. Uzl. kom. katılım	52,90%	11,20%	35,90%	100,00%
		% within 19. ifade	68,80%	42,20%	54,50%	59,10%
	Katılmayan	Count	92	59	115	266
		Expected Count	120,7	41,7	103,5	266
		% wt.Uzl.kom.katılım	34,60%	22,20%	43,20%	100,00%
		% within 19. ifade	31,20%	57,80%	45,50%	40,90%
Chi-Square Tests		Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)		
Pearson Chi-Square		25,795a	2	0,000		
Likelihood Ratio		25,885	2	0,000		
Linear-by-Linear Association		12,232	1	0,00		
N of Valid Cases		650				

a. 0 cells (.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 41,74.

Bu ifadeye *uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi olan meslek mensuplarının %52,90’ı* daha çok katılmamışlarken, *uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi olmayanlardan %34,60’ı katılmazken, %43,20’si de katılmaktadırlar.*

Daha önce uzlaşma komisyonlarına katılarak hem bu yönde tecrübe edinen hem de pratik olarak uygulama sonuçlarını gören meslek mensuplarının usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmadıkları görülmüştür.

Uzlaşma kurumunu fiilen kullanıp bu kurumdan yararlanan meslek mensuplarının kurum hakkındaki değerlendirmeleri, bu kurumdan yararlanmayan meslek mensuplarının görüşlerine nazaran daha değerli olduğu düşünülebilir. Dolayısıyla, bu görüşler akademik açıdan da daha sağlam kabul edilebilir.

Usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılması ifadesine, SM/SMMM’ler, mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla olan meslek mensupları, lisans ve üstü eğitim düzeyindeki

katılımcılar ve uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi olan meslek mensupları daha çok karşı çıktıkları ve sonuç olarak usulsüzlük kabahatlerinin tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmadıkları tespit edilmiştir.

4. Sonuç

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri ile ilgili uyuşmazlıkların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmasını düzenleyen 7103 sayılı Kanun ile tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma kapsamı aynılaştırılmıştır. Aynı düzenleme ile cezalarda indirim oranları artırılarak usulsüzlüklerle ilgili küçük meblağlı uyuşmazlıkların cezalarda indirim uygulaması kapsamında daha az bürokrasi ile çözümlenmesi öngörülmüştür. Teorik olarak değerlendirildiğinde bu düzenlemenin;

- Sistemi sadeleştirilmesi, idarenin iş yükünü azaltması ve idareye uzlaşma kapsamındaki uyuşmazlıklara daha fazla zaman ayırma imkânı sağlaması gibi nedenlerle uzlaşma kurumunun etkinliğini artırıcı nitelikte olduğu,
- Usulsüzlük kabahatleri için cezalarda indirim uygulamasına yönlendirmesi ve böylece uzlaşmadan daha fazla tahsilat olanağı sağlama imkânı vererek vergi tahsilatının artmasına nispi katkı sağlayacağı,
- Uzlaşma kapsamlarının aynılaştırılması neticesinde vergilemede eşitliğin tesisine katkı sağlayacağı,

söylenebilir.

Bu çalışmada tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamını daraltan ilgili kanuni düzenleme muhasebe meslek mensupları gözünden değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamında teorik değerlendirmelerin aksi yönünde sonuçlar ortaya çıkmıştır. Meslek mensuplarının, genel ve özel usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmadıkları tespit edilmiştir. Araştırmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının uzlaşma kapsamını belirleyen 7103 sayılı Kanuni düzenleme dışında, bu konuda üretilecek politikalar hakkında görüşleri de sorgulanmıştır. Bu kapsamda meslek mensuplarının uzlaşma kurumunun yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşündükleri, uzlaşma kurumunun kapsamının genişletilmesi fikrine destek verdikleri, komisyon yetkilerinin ‘sadece vergi cezaları’ ile sınırlandırılması” fikrine katıldıkları bulgularına ulaşılmıştır.

Çalışmada usulsüzlüklerin uzlaşma kapsamından çıkarılmasını doğru bulmayan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri dikkate alınarak verdikleri yanıtlar “Ki-Kare Bağımsızlık Testi” ile sorgulanmıştır. Ki-Kare Bağımsızlık Testi sonuçlarına göre, meslek mensuplarının ilgili ifadeye katılım düzeyleri arasında; “mesleki unvan”, “mesleki çalışma süresi”, “eğitim düzeyi” ve “uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi” bakımından anlamlı farklar ortaya çıkmıştır.

Belgeli meslek mensupları ve stajyer/çalışanlar, mesleki tecrübesi 10 yıldan az ve çok olanlar, eğitim düzeyi lise/ön lisans ve lisans/lisansüstü olanlar ile uzlaşma komisyonuna katılım tecrübesi olan ve olmayanlar arasında ilgili ifadeye verilen cevaplar açısından katılmama yönünde anlamlı farklar olduğu görülmüştür.

Bu sonuçlar, 7103 sayılı Kanun ile uzlaşma kapsamına ilişkin yapılan düzenlemenin katılımcı muhasebe meslek mensuplarının istediği tarzda bir düzenleme olmadığını bir göstergesi olup, paydaş taleplerine uygun olmayan bu tür düzenlemelerin vergi uyumuna olumsuz yansıtacağı düşünülebilir. Bu tespitin, ileride uygulama sonuçlarının görülmesinden sonra yapılacak olan alan araştırmaları ile ayrıca tespiti önerilmektedir.

Kaynakça

- Akarca, A., & Şafak, M. (19.08.2010). Uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma ve usulsüzlük cezaları. *Dünya Gazetesi*, Erişim Tarihi: 06.03.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/uzlasma-ve-tarhiyat-onesesi-uzlasma-ve-usulsuzluk-cezalari/7711>
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargısı sistemi*. 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma*. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Eroğlu, O., & Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (2), 233-250.
- GİB. (2007). *Vergi uyuşmazlıklarının idare ile çözümünde uzlaşma*. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Yayın No: 22, Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Gök, O. (2017). *Vergi uyuşmazlıklarının uzlaşma müessesesi yoluyla çözümü: Edirne ili incelemesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). T.C. Trakya Üniversitesi SBE İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı.
- Göktaş, K., & Sarıoğlu, H. (2018). 7103 sayılı Kanun ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yapılan değişiklikler ve değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 225, 9-13.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi hukukunda uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 5(5), 491-515.
- İnaltong, C. (2012). Gelişmiş ülke uygulamaları ışığında Türk Vergi Sisteminde uzlaşma müessesesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 30-60.
- Karadağ, N. C., & Organ, İ. (2014). Gümrük uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki uzlaşma kurumu ile karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7 (1), 370-396.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi hukuku*. Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Nas, A. (2008). *Türk vergi hukukunda uzlaşma kurumu*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). T.C. İstanbul Üniversitesi SBE Mali Hukuk Anabilim Dalı.
- Oktar, S. A. (2014). *Vergi hukuku*. Gözden geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2014). *Vergi hukuku*. Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 23. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Savaşan, F., Altundemir, M. E., & Ulupınar, A. (2012). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleriyle karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*, 162, 126-144.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2018). *Vergi hukuku (genel hükümler)*. 9. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- TÖUY (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği) (2011). *31 Ekim 2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete*.
- TÜRMOB. (2019). *Üye istatistikleri*. Erişim Tarihi: 17.02.2019, <<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/>>
- Yavaşlar, F. B. (2008). Türk vergi hukukunda uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15 (2), 309-337.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma müessesesinin hukuki niteliği ve temel vergilendirme ilkeleri açısından değerlendirilmesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XIII (1-2), 321-351.