



[itobiad], 2022, 11 (4): 2138-2161

<p><b>Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması</b></p> <p>Conciliation Institute in Turkish Tax Law and Its Comparison With the Selected OECD Member Countries</p> <p>Video Link: <a href="https://youtu.be/oBDWRI4_MDM">https://youtu.be/oBDWRI4_MDM</a></p>	
<p><b>Aysu TOKER</b></p> <p>Yüksek Lisans Öğrencisi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Master's Student, Eskişehir Osmangazi University, Institute of Social Sciences <a href="mailto:aysu.toker@gmail.com">aysu.toker@gmail.com</a> / ORCID: 0000-0002-6361-5956</p> <p><b>Ahmet TEKİN</b></p> <p>Doç. Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Associate Professor, Eskişehir Osmangazi University, Faculty of Economics and Administrative Sciences <a href="mailto:atekin@ogu.edu.tr">atekin@ogu.edu.tr</a> / ORCID: 0000-0003-0520-0434</p>	

### Makale Bilgisi / Article Information

<b>Makale Türü / Article Type</b>	: Araştırma Makalesi / Research Article
<b>Geliş Tarihi / Received</b>	: 03.08.2022
<b>Kabul Tarihi / Accepted</b>	: 26.11.2022
<b>Yayın Tarihi / Published</b>	: 14.12.2022
<b>Yayın Sezonu</b>	: Ekim-Kasım-Aralık
<b>Pub Date Season</b>	: October-November-December

**Atıf/Cite as:** Toker, A. & Tekin, A. (2022). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması . İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi , 11 (4) , 2138-2161 . doi: 10.15869/itobiad.1154054

**İntihal-Plagiarism:** Bu makale, iTenticate yazılımınca taranmıştır. İntihal tespit edilmemiştir/This article has been scanned by iTenticate.

**Etik Beyan/Ethical Statement:** Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur/It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited (Aysu TOKER ve Ahmet TEKİN).

**Telif Hakkı&Lisans/Copyright&License:** Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmalarını CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır. / Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0.

**Published by/Yayıncı:** Mustafa Süleyman ÖZCAN

## Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması\*

### Öz

Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kaynağı vergiye dayanan anlaşmazlıklar vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar, idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki şekilde çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında en sık tercih edileni ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi, idare ile mükellefi bir araya getirmek yoluyla karşılıklı görüşme ve pazarlık yöntemine dayanarak, uyuşmazlığın yargı yoluna başvurulmadan kısa süre içerisinde çözüme kavuşturulması noktasında önemli bir yere sahiptir. Günümüzde yaygın ve etkin bir şekilde kullanılan uzlaşma müessesesi aracılığıyla vergi uyuşmazlıklarının büyük bir bölümü çözüme kavuşturulmaktadır. Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları yargı organlarına taşınmadan hızlı bir şekilde çözümlenmek, kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesini sağlamak ve yargı organlarının üzerindeki iş yükünü hafifletmek gibi amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulmuştur.

Bir ülkede uygulanan uzlaşma sistemi, o ülkedeki uzlaşma sonuçları üzerinde etkili olabilmektedir. Bu çalışmada 2017-2021 yılları arasındaki Türkiye uzlaşma verileri incelenerek, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin ortaya çıkardığı sonuçlar değerlendirilmiştir. Ayrıca uzlaşma müessesesi, uygulanan uzlaşma sistemi açısından uluslararası benzerlik veya farklılık gösterebilmektedir. OECD ülkelerinde de uygulamaları bulunan uzlaşma müessesesi, OECD üyesi ülkelerden Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa ve Avustralya olmak üzere seçili beş ülke kapsamında incelenerek, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi ile karşılaştırılmıştır. Bu noktada, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin gelişimi için yararlı olacağı düşünülen ülke uygulamalarından örnekler ile uzlaşma müessesesi nitelik ve etkinlik bakımından uluslararası değerlendirilerek gelişimine katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Aşamada Çözüm Yolları, Uzlaşma, Uzlaşma Komisyonları, OECD Ülkeleri

**JEL Kodu:** H20, H2, K34

\* Bu çalışma, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi ve OECD Üyesi Seçilmiş Ülke Örnekleri ile Karşılaştırılması" adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

## **Conciliation Institute in Turkish Tax Law and Its Comparison With the Selected OECD Member Countries\*\***

### **Abstract**

Between the tax administration and the taxpayer disputes whose source is based on tax are expressed as tax disputes. These resulting disputes are resolved in two stages, administrative and judicial. Among the ways of resolving tax disputes at the administrative stage, the most preferred is the conciliation institute. The conciliation institute is based on the method of mutual negotiation and bargaining by bringing the administration and the taxpayer together, so that the dispute is resolved in a short time without resorting to judicial remedies. Today, a large part of tax disputes are resolved through the conciliation institute that is widely and effectively used. Conciliation institute, has been implemented to resolve the disputes arising between the tax administration and the taxpayer quickly without moving to the judicial organs, ensure that public receivables are collected as soon as possible and purposes such as easing the workload on judicial organs.

The conciliation system applied in a country can have an effect on the results of conciliation in that country. In this study, the conciliation data of Turkey between 2017-2021 were examined and the results of the conciliation institute applied in our country were evaluated. In addition, the conciliation institute may show international similarity or difference in terms of the conciliation institute system applied. The conciliation institute, which also has applications in OECD countries, is examined within the scope of five selected countries from OECD member countries The United States of Amerika, Germany, England, France and Australia and compared with the conciliation institute in our country. At this point, intended to contribute to its development with examples of country practices that are thought to be beneficial for the development of the conciliation institute in our country with international evaluations in terms of quality and effectiveness.

**Keywords:** Tax Disputes, Administrative Stage Solutions, Conciliation, Commissions of Conciliation, OECD Countries

**JEL Code:** H20, H2, K34

### **Giriş**

Vergilendirme işlemi sırasında verginin alacaklısı durumunda bulunan devlet ile verginin borçlusu durumunda bulunan mükellef arasında meydana gelen ve tarafların birbirleriyle karşı karşıya gelmesine neden olan hukuki nitelikteki anlaşmazlıklar, vergi uyuşmazlığı olarak ifade edilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ise idari ve

---

\*\* This study was produced from the master's thesis named "Conciliation Institute in Turkish Tax Law and Its Comparison With the Selected OECD Member Countries"

yargı aşamasında olmak üzere iki çözüm yolu bulunmaktadır. İdari aşamada çözüm yolları arasında bulunan uzlaşma müessesesi, ülkemizde en yaygın ve etkin şekilde kullanılan çözüm yoludur. Uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında oluşan anlaşmazlıkların yargıya intikal ettirilmesinden önce taraflarca karşılıklı görüşülerek sorunun çözümlenmesi başka bir ifadeyle vergi ve cezanın miktarı konusunda anlaşma sağlanarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması şeklinde açıklanmaktadır. Uzlaşma müessesesinin ülkemizdeki uygulama şekilleri tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Bu çalışmanın konusunu ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin, OECD üyesi seçilmiş ülke uygulamaları ile karşılaştırılması oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesi, uygulanan uzlaşma sistemi açısından uluslararası benzerlik veya farklılık gösterebilmektedir. Bu çalışmanın ortaya çıkışını sağlayan fikir, Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesini, OECD üyesi seçilmiş ülkelerde uygulanan uzlaşma müesseseleri ile karşılaştırılarak, birbirleri ile benzerlik ve farklılıklarını ortaya koyup nitelik ve etkinlik bakımından uluslararası değerlendirmektir. Çalışmada Türkiye ve OECD üyesi seçilmiş ülkelerin uzlaşma verileri kullanılmıştır ve uzlaşma müessesesi sayısal veriler ışığında bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu noktada çalışma, bir ülkede uygulanan uzlaşma sisteminin, uzlaşma verileri üzerinde ne derece etkili olduğunu ve uzlaşma verilerinin yıllara göre nasıl şekillendiğini göstermek açısından literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Çalışmada Türkiye’deki 2017-2021 yıllarını kapsayan uzlaşma verilerine dayanarak ülkemizde uygulanan uzlaşma sisteminin, uzlaşma sonuçları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Ayrıca OECD üyesi ülkelere Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa ve Avustralya’da uygulanan uzlaşma müessesesinin uygulamaları ele alınarak, Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesinin karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılmıştır. Çalışma, Türkiye’de uygulanan uzlaşma sisteminin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek ve OECD üyesi seçilmiş ülke uygulamalarından örnekler ile Türkiye’deki uzlaşma müessesesinin gelişimine katkıda bulunulabileceği varsayılmıştır.

Daha önce yapılan benzer çalışmalara bakıldığında Çakır (2014), çalışmasında Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesini, ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa’da uygulanan uzlaşma müesseseleri ile karşılaştırarak değerlendirmiştir. Çalışmada 2007-2012 yıllarını kapsayan tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma istatistikleri kapsamında genel bir değerlendirme yapılarak, uzlaşma sisteminin geliştirilmesine yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur. Bozdoğan (2018), çalışmasında ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesini, ABD, Almanya, İngiltere, Fransa, Güney Afrika ve Avustralya’da uygulanan uzlaşma müesseseleri ile karşılaştırmış ve sayısal veriler ışığında bir değerlendirmeye tabi tutmuştur. Tüleykan (2019), çalışmasında Türkiye’deki 2012-2016 yılları arasındaki tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma istatistiklerini analiz

etmiştir. ABD, Almanya, İngiltere, Fransa gibi gelişmiş ülkelerdeki uzlaşma sistemlerini inceleyerek ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin gelişimi için bazı önerilerde bulunmuştur. Cibo (2019), çalışmasında Türkiye’de uygulanmakta olan uzlaşma müessesesini ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa’da uygulanan uzlaşma müesseseleri ile karşılaştırmış ve daha etkin uygulanması için çeşitli önerilerde bulunmuştur. Nişancı (2019) ise çalışmasında ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa’daki uzlaşma sistemlerine de yer vererek Türkiye’deki uzlaşma sistemiyle karşılaştırılmasını yapmış, bu incelemeler ve karşılaştırmalar sonucunda ortaya çıkan farklılıklara dayanarak, Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesine yönelik önerilerde bulunmuştur.

Bu çalışmada daha önceki çalışmalardan farklı olarak, Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesi, uzlaşma komisyonlarına göre 2017-2022 yıllarını kapsayan sayısal veriler ışığında bir değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Çalışmada OECD üyesi ülkelerden verilen örnekler ile ülkemizde uygulanan uzlaşma sisteminin eksikliklerini göstermek, aksayan yönlerini ortaya koymak ve daha etkin ve işleyen bir hale getirilebilmesi için çözüm önerilerinde bulunmak amaçlanmıştır.

### **Vergi Uyuşmazlığı**

Uyuşmazlık, farklı fikirler ileri sürmeleri sebebiyle karşılıklı iki tarafın birbirleri ile anlaşamaması durumudur. Vergi uyuşmazlığı ise vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kaynağı vergiye dayanan anlaşmazlıkların ortaya çıkmasını ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıkları genel olarak vergi idaresi ile mükellef arasında vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olay, vergilendirme işlemleri sırasında ortaya çıkan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza kesme işlemlerinden meydana gelmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarını yargıya taşımadan önce barışçıl çözüm yolları ile idari aşamada çözümlenmek mümkündür. İdari aşamada çözümlenemeyen vergi uyuşmazlıkları için ise uyuşmazlık yargı organlarına dava açılarak çözümlenmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları arasında en önemlisi ve en yaygın kullanılanı uyuşmazlığı kısa bir süre içinde çözümlenebilmesi sebebiyle uzlaşma müessesesidir.

### **Uzlaşma**

Vergi hukukunda uzlaşma, mükellef ile vergi idaresi arasında doğan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın taraflar arasında görüşülerek ortadan kaldırılması başka bir ifadeyle vergi veya cezanın tutarı hakkında anlaşma sağlanarak uyuşmazlığın çözümlenmesidir (Kızılot ve Kızılot, 2012, s. 223). Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını hızlı bir şekilde çözüme kavuşturmak, kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesini sağlamak ve yargı organlarının üzerindeki iş yükünü hafifletmek amacıyla sık başvurulan idari bir çözüm yoludur. Uzlaşma görüşmeleri esnasında uzlaşma komisyonları, vergi dairesi tarafını temsil etmektedir. Uzlaşma komisyonlarının kurulmasının, konu, miktar ve yer olarak belirlenmesinin yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na aittir (Şenyüz, 2013, s. 307).

1963 yılında vergi mevzuatımıza giren uzlaşma müessesesi, 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin de mevzuata eklenmesiyle birlikte ülkemizde tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olacak şekilde iki türlü uygulanmaya başlamıştır.

İnceleme esnasında vergi ve kesilecek ceza hakkında tarhiyat yapılmadan önce gerçekleşen uzlaşma türü tarhiyat öncesi uzlaşmayı, verginin tarhiyatının yapıp cezanın kesilmesinden sonra gerçekleşen uzlaşma türü ise tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesine başvurabilmek için vergi idaresi tarafından verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve bunların mükellefe tebliğ edilmesi gereklidir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, tarhiyat öncesi uzlaşmadan en büyük farkı budur. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise olay mükellef ile inceleme elemanı arasındadır henüz vergi dairesine intikal etmemiştir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 254). Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma arasındaki farklılar arasında kapsam ve uzlaşma komisyonlarını da sayabiliriz. Tarhiyat öncesi uzlaşma konusuna vergi aslı ve vergi ziyai cezası (VUK 359. madde kapsamına giren kaçakçılık ve iştirak hariç) girmektedir. Yapılan düzenleme ile genel ve özel usulsüzlük kabahatleri de kapsama alınmıştır (VUK. Ek md. 11). Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları inceleme elemanlarından oluşmakta ancak mükellefle ilgili olarak rapor düzenleyen inceleme elemanı o mükellefle ilgili oluşturulacak uzlaşma komisyonunda yer alamamaktadır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları (VUK 359. madde kapsamına giren kaçakçılık ve iştirak hariç) girmektedir. Genel ve özel usulsüzlük kabahatleri de kapsama girmemektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları genel olarak dörtlü bir yapıya sahiptir. Bunlar; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonudur. Uzlaşılacak vergi miktarı komisyonlar arasındaki yetkiyi belirlemektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma VUK Ek md.1-10. maddelerinde düzenlenmiştir.

### Merkezi Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvurulara ait veriler Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1.** Merkezi Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	18	3
2018	6	6
2019	12	6
2020	23	15
2021	4	1

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları yıllara göre dalgalı bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 2020 yılında yapılmıştır ve başvuruların yarısından fazlasında uzlaşma sağlanmıştır. En düşük başvuru ise 2021 yılında yapılmıştır ve başvuruların yalnızca dördte biri üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. 2021 yılında bir önceki yıla karşılaştırıldığında ciddi bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçlarına ait veriler Tablo 2’de gösterilmektedir.

**Tablo 2.** Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazgeçilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazgeçilen Ceza (%)
2017	3.212.460	3.212.460	0	11.128.389	1.904.432	82,8
2018	85.336.153	66.040.560	22,6	114.695.107	17.067.230	85,1
2019	157.865.644	114.550.000	27,4	253.094.853	11.760.121	95,3
2020	485.887.973	281.055.200	42,1	709.321.105	36.432.927	94,8
2021	29.929.381	5.985.876	80,0	44.894.072	0	100

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2017-2020 yılları arasında artış eğilimi içinde olduğu ancak 2021 yılında ciddi bir düşüş yaşadığı görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %80’inden vazgeçildiği 2021 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan vergiden hiç vazgeçilmediği 2017 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Uzlaşma konusu yapılan cezanın tamamından vazgeçildiği 2021 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %82,8’inden vazgeçildiği 2017 yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2017 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %17,2 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Merkezi Uzlaşma Komisyonu sonuçlarında vazgeçilen ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini hatta 2021 yılında uzlaşma konusu yapılan ceza miktarının tamamının silinerek, tümünden vazgeçildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

### **Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu İstatistikleri**

2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan başvurulara ait veriler Tablo 3’te gösterilmektedir.

**Tablo 3.** Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	110	69
2018	86	53
2019	136	114
2020	193	147
2021	132	91

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.



2017-2021 yılları arasında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna yapılan uzlaşma başvuruları yıllara göre dalgalı bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 2020 yılında, en düşük başvuru ise 2018 yılında gerçekleşmiştir. 2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonuna yapılan başvuruların, yarından fazlasında uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarına ait veriler Tablo 4'te gösterilmektedir.

**Tablo 4.** Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazgeçilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazgeçilen Ceza (%)
2017	20.992.593	16.649.442	20,6	38.526.694	6.733.494	82,5
2018	12.245.299	9.858.621	19,4	32.240.098	5.834.969	81,9
2019	13.587.238	12.931.938	4,8	52.771.049	8.608.934	83,6
2020	200.131.686	68.397.315	65,8	295.883.084	9.267.122	96,8
2021	48.815.521	38.123.349	21,9	61.714.813	7.362.339	88

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2020 yılında önceki dönemlerle karşılaştırıldığında önemli bir artış yaşandığı ancak 2021 yılında bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %65,8'inden vazgeçildiği 2020 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %4,8'inden vazgeçildiği 2019 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Uzlaşma konusu yapılan cezanın %96,8'inden vazgeçildiği 2020 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %81,9'undan vazgeçildiği 2018 yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2018 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %18,1 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarında vazgeçilen ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini görmekteyiz.

### Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurulara ait veriler Tablo 5'te gösterilmektedir. Bu istatistikleri; Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Mal Müdürlükleri bünyesinde kurulan uzlaşma komisyonlarına yapılan başvurular oluşturmaktadır.



**Tablo 5.** Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Yapılan Başvuru Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Başvuru Yapılan Dosya Sayısı	Uzlaşma Sağlanan Dosya Sayısı
2017	45.878	43.895
2018	39.375	33.827
2019	45.262	43.564
2020	47.697	45.037
2021	41.343	36.119

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan uzlaşma başvuruları, yıllara göre durağan bir şekilde seyretmiştir. En çok başvuru 2020 yılında, en düşük başvuru ise 2018 yılında gerçekleşmiştir. Mahalli uzlaşma komisyonlarına yapılan başvuruların büyük bir çoğunluğunda uzlaşmanın sağlandığı görülmektedir.

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarına ait veriler Tablo 6'da gösterilmektedir.

**Tablo 6.** Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazgeçilen Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazgeçilen Ceza (%)
2017	164.330.305	104.769.721	36,2	267.127.370	36.926.116	86,1
2018	83.498.411	77.505.490	7,1	191.574.626	34.061.796	82,2
2019	130.487.509	125.123.495	4,1	275.988.683	48.937.093	82,2
2020	187.521.628	178.802.621	4,6	386.037.904	64.985.032	83,1
2021	201.183.843	191.449.933	4,8	326.082.642	49.758.567	84,7

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları incelendiğinde, mahalli uzlaşma komisyonlarında uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2018 yılında önceki yıla göre düşüş yaşadığı, sonrasında 2021 yılına kadar artış eğilimi içinde olduğu ancak uzlaşma konusu yapılan cezanın 2021 yılında tekrar bir düşüş yaşadığı görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %36,2'sinden vazgeçildiği 2017 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %4,1'inden vazgeçildiği 2019 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Uzlaşma konusu yapılan cezanın %86,1'inden vazgeçildiği 2017 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %82,2'inden vazgeçildiği 2018 ve 2019 yılları ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıllardır. Ancak bu yıllarda bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %17,8 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Türkiye genelindeki tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarında vazgeçilen vergi oranlarına baktığımızda, 2017 yılı hariç verginin büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kesinleştiğini ancak ceza oranlarına baktığımızda, vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini söylemek mümkündür.

Uzlaşılacak miktarlar açısından yıllar arasındaki farklılığın nedenleri arasında çıkarılan vergi afları ile düzenlemeleri ve uzlaşma komisyonlarında kendilerine tanınan yetki sınırı içinde (parasal tutar) benzer uygulamalar için somut kriterin konulmamasıdır.

### Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri

2017-2021 yılları arasında Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına ait veriler Tablo 7'de gösterilmektedir.

**Tablo 7.** Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Uzlaşma Konusu Yapılan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Vazgeçil en Vergi (%)	Uzlaşma Konusu Yapılan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)	Vazgeçil en Ceza (%)
2017	312.837.221	303.551.158	2,9	581.889.106	115.400.488	80,1
2018	232.857.773	225.035.135	3,3	419.055.049	78.272.795	81,3
2019	329.423.682	323.977.783	1,6	367.910.179	68.261.998	81,4
2020	641.170.234	627.529.679	2,1	728.620.992	131.535.661	81,9
2021	372.364.145	368.342.793	1	457.363.491	83.320.775	81,7

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017-2018-2019-2020-2021 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları incelendiğinde, uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezanın 2020 yılında önceki dönemlerle karşılaştırıldığında önemli bir artış yaşandığı ancak 2021 yılında bir düşüş meydana geldiği görülmektedir.

Uzlaşma konusu yapılan verginin %3,3'ünden vazgeçildiği 2018 yılı vergi miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan verginin %1'inden vazgeçildiği 2021 yılı ise vergi miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Uzlaşma konusu yapılan cezanın %81,9'undan vazgeçildiği 2020 yılı ceza miktarında uzlaşma oranının en yüksek olduğu, uzlaşma konusu yapılan cezanın %80,1'inden vazgeçildiği 2017 yılı ise ceza miktarında uzlaşma oranının en düşük olduğu yıldır. Ancak 2017 yılında bile ödenmesi gereken vergi cezası yalnızca %19,9 oranındadır.

2017-2021 yıllarına ait Türkiye genelindeki tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarında vazgeçilen vergi oranlarına baktığımızda, verginin büyük bir kısmının uzlaşma sonucunda kesinleştiğini ancak ceza oranlarına baktığımızda vergi cezalarının büyük bir kısmından vazgeçildiğini söyleyebiliriz.

Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları genel olarak karşılaştırıldığında; tarhiyat sonrası uzlaşmada vazgeçilen hem verginin hem de cezanın oransal olarak tarhiyat öncesi uzlaşma oranlarından yüksek olduğu görülmektedir.

## **Amerika Birleşik Devletleri'nde Uzlaşma Müessesesi**

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki farklı şekilde çözümlenmektedir. İdari aşamada öngörülen çözüm yolu uzlaşma müessesesi olup, uyuşmazlığın bu yolla sonuçlanamaması halinde *çözümü yargı aşamasında* aranmaktadır. Dolayısıyla yargı organlarına başvurabilmek için ilk olarak idari aşamada uzlaşma ile uyuşmazlığın çözümlenmeye çalışılması ve sonuç alınamaması olması gereklidir.

Uzlaşma müessesesi, Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) tarafından mükellefin kesinleşmiş olan vergi ve ceza miktarını ödeyememesi halinde ödeme yapabileceği en yüksek tutar üzerinden, yeni miktarın tespit edilmesi şeklinde ifade edilmektedir (IRS, 2022a: 1). ABD'de Uzlaşma Teklifi Programı (Offer in Compromise) adındaki düzenleme devlet ile mükellef arasında gerçekleştirilen bir sözleşme niteliği taşımaktadır. Uzlaşma Teklifi Programının amacı tahsil edilebilecek en yüksek tutarı en kısa süre içerisinde ve devlete en az maliyetle tahsil edebilmektir. ABD'de hızlı bir şekilde tahsil edilen daha az vergi, geç tahsil edilecek fazla vergiden daha kabul edilir görülmektedir.

ABD'de uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, uzlaşmaya başvuru ücreti olan 205\$ (2022 yılı için geçerli olan tutar) ve nakit ödeme ya da taksit seçeneği bulunan uyuşmazlık konusu ödemenin türüne göre belirli bir miktarı başvuru sırasında yatırma zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükelleflerin uzlaşma başvurusunda bulunabilmeleri sıkı şartlara bağlanmıştır. Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) üç gerekçeyle uzlaşma başvurusunu kabul edebilir (IRS, 2022b):

- Mükellefiyette şüphe olması; bu durum mükellefin ödemekle yükümlü olduğu borcun doğru tespit edilip edilmediği veya doğru mükellefin vergilendirilip vergilendirilmediği konusunda şüphelerin olması durumunda ortaya çıkmaktadır.
- Tahsilatta şüphe olması; bu durum vergi borcuna ilişkin bir şüphenin bulunmaması ancak mükellefin borcun tamamını ödemeye yetecek ödeme gücünün olmaması halinde ortaya çıkmaktadır.
- Mükellefin borcun tamamını ödemesi halinde ekonomik yönden zor duruma düşme ihtimalinin olması; bu durum mükellefin borcun tamamını ödeyebileceğine dair bir şüphenin bulunmaması ancak borcun tamamının ödendiği takdirde, mükellefin ekonomik yönden zor bir duruma düşecek olması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca mükellefin borcunu ödemesine engel oluşturan veya mali durumunu olumsuz yönde etkileyen durumlar, ABD uzlaşma sisteminde özel durumlar olarak kabul edilmektedir. Bu durumların bulunması halinde Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından uzlaşma başvurusunun kabul edilebilme olasılığı artmaktadır (Özkan Kerimoğlu, 2016, s. 89):

- Mükellefin uzun süreli tedaviye ihtiyaç duyulan ölümcül bir hastalığının olması sebebiyle vergi borcunun tamamını ödemediği zorlanması,

- Herhangi bir engeli bulunan mükellefin, vergi borcunun tümünü ödemediği takdirde masraflarını karşılayabilmek için başka bir gelir elde etmemesi,
- Emekli maaşının dışında bir geliri olmayan mükellefin, vergi borcunun tamamını ödemesi durumunda hayatını devam ettirebilecek başka bir gelirin olmaması.

Yapılan her uzlaşma teklifi Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından kabul edilmemektedir. Aşağıdaki durumların bulunması halinde IRS uzlaşma başvurularını reddetmektedir (Taşçı, 2010, s. 135):

- Mükellefin vergi borcunu ödeyebilecek tutarda malvarlığına sahip olduğunun saptanması,
- Mükellefin gelir durumuna göre ödeyebileceğinden daha düşük bir miktarda uzlaşma teklifinde bulunması,
- Mükellefin IRS çalışanlarının kendisinden istediği bilgileri sunmaması,
- Devletin kabul etmemesi gerektiği ya da ilgi alanının dışında tutması gerektiği kamu yararına olmadığına inanılan uzlaşma başvuruları reddedilir.

Ayrıca Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS), mükellefin vergi borcunun tümünü ilave süre tanınması (Additional Time to Pay) ya da taksit anlaşması (Installment Agreement) gerçekleştirilmesi yoluyla ödeyebilecek potansiyele sahip olması durumunda da uzlaşma başvurusunu reddetmektedir (IRS, 2022c).

ABD’de uzlaşma sağlandığı takdirde vergi ve ceza kesinleşerek mükellefin uzlaşılan vergi ve cezasını dava konusu yapma hakkı ortadan kalkar. Uzlaşılan tutarın peşin ya da taksitle, bir bölümünün peşin geri kalanının taksitle veya tümünün taksitle ödenebilmesi imkânı tanınmaktadır ancak taksit süresi 60 ayı aşmamalıdır.

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından uzlaşma teklifinin reddedilmesi halinde ise mükellef reddedilme nedeninin ve isterse itiraz talebinde bulunabileceğine dair açıklamaların yer aldığı bir e-posta aracılığıyla bilgilendirilir. Mükellef red kararının kendisine bildirildiği tarihten itibaren isterse bir ay içerisinde Temyiz Ofisine itiraz başvurusunda bulunabilir.

ABD’de her türlü vergi ve vergi cezası ile faizler uzlaşmanın konusunu oluşturmakta, yalnızca kasıtlı şekilde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ile uyuşturucu ve kaçakçılıkla alakalı vergisel suçlar uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır (Özyer, 2008, s. 93).

2017-2021 yılları arasında Amerika Birleşik Devletleri’ne ait uzlaşma sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

**Tablo 8.** Amerika Birleşik Devletleri Uzlaşma Sonuçları (2017-2021)

Yıl	Alınan Uzlaşma Teklifi Sayısı	Kabul Edilen Uzlaşma Teklifi Sayısı	Uzlaşma Oranı (%)	Uzlaşma Sağlanan Tutar (Milyon \$)
2017	62.000	25.000	40,3	255,862
2018	59.000	24.000	40,6	261,286
2019	54.225	17.890	32,9	289,422
2020	44.809	14.288	31,8	158,013

2021	49.285	15.154	30,7	220,936
------	--------	--------	------	---------

**Kaynak:** IRS Data Book 2017-2018-2019-2020-2021 verilerine dayanılarak düzenlenmiştir.

ABD uzlaşma sonuçları incelendiğinde, alınan ve kabul edilen uzlaşma teklifi sayısının 2017-2020 yılları arasında düşüş eğilimi içinde olduğu ancak 2021 yılında bir önceki yıllara karşılaştırıldığında bir artış yaşadığı görülmektedir. 2017 yılından bu yana uzlaşma oranının %40,3 seviyesinden %30,7 seviyesine düşerek azalış gösterdiği görülmektedir. ABD’de 2017-2021 yılları arasında uzlaşma oranlarının %50’nin altında kaldığı görülmektedir. Bu durum, mükelleflerin IRS’nin belirli kriterler çerçevesinde hesapladığı teklif miktarını ödeyemedikleri ya da IRS açısından uzlaşmadan yararlanmaya uygun olmamalarıyla açıklanabilir.

### **Amerika Birleşik Devletleri ile Türkiye’nin Karşılaştırılması**

Amerika Birleşik Devletleri’nde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organlarına başvurulmadan önce ilk olarak idare ile uzlaşma yollarının aranmış olması şartı bulunmaktadır. Türkiye’de ise yargı organlarına başvurmadan önce idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şartı bulunmamaktadır.

ABD’de bir uzlaşma teklifi, mükellefin ödeyebileceği en fazla tutar üzerinden hesap edilerek değerlendirmeye alınır. Türkiye’de ise mükelleflerin ödeyebilecekleri en fazla tutar değerlendirmeye alınmamaktadır. Çoğunlukla uzlaşma, mükelleflerin ödeyebilecekleri tutarın daha altında bir miktarda sağlanmaktadır.

ABD’de uzlaşma talebinde bulunacak mükellefin, başvurusunu gerçekleştirirken başvuru ücretini ve uyuşmazlık konusu ödemenin türüne göre belli bir miktarı ödemesi gereklidir. Türkiye’de ise mükellefin uzlaşma talebinde bulunabilmesi için herhangi bir ücret ödemesi gerekliliği yoktur.

ABD’de her mükellefin uzlaşma teklifi kendi durum ve koşullarına göre bağımsız bir şekilde değerlendirilmektedir. Türkiye’de ise mükellefler bir uzlaşma teklifinde bulunmayarak uzlaşılan tutar, idare ile mükellefin yüz yüze gerçekleştirdiği görüşme esnasında belirlenmektedir. Uzlaşma miktarını belirleyen esas faktör mükelleflerin şahsi durumlarından çok pazarlık etme becerileridir (Bozdoğan, 2018, s. 216).

ABD’de uzlaşma talebinde bulunan mükellefin, ilave süre tanınması ya da taksit anlaşması yapılması yoluyla vergi borcunun tamamını ödeyebilecek potansiyele sahip olması durumunda vergi idaresi, uzlaşma talebini reddederek vergi borcunun tümünü tahsil etme yoluna gider. Türkiye’de ise uzlaşma müessesesine başvuran mükelleflerin vergi borcunun tümünü ödeyebilme kapasiteleri değerlendirmeye alınmamaktadır.

ABD’de peşin ödeme veya taksit seçeneği bulunan mükellef, seçmiş olduğu ödeme türüne bağlı olarak başvuru ücretiyle birlikte belirli bir miktarı da başvuru sırasında yatırmalıdır. Türkiye’de ise üzerinde uzlaşılan miktarın ödemesi peşin yapılmakta, mükellefin ödeme türünü seçme hakkı bulunmamaktadır.

ABD’de uzlaşma sağlandığı takdirde mükellefin uzlaşılan tutarı belirtilen süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılır ve mükellef tekrar uzlaşmaya başvurmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu tutulur. Türkiye’de ise uzlaşma sağlandığı

takdirde mükellefin vergi borcunu belirli bir süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmaz (Bozdoğan, 2018, s. 218).

ABD’de uzlaşma teklifinin reddedilmesi halinde, mükellefin itiraz başvurusunda bulunarak teklifinin tekrar değerlendirilmesini talep etme hakkı varken, Türkiye’de uzlaşmanın sonucu kesin niteliktedir. Diğer taraftan iki ülke açısından da mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında dava açma hakkı ortadan kalkarken yalnızca uzlaşma sağlanamadığı takdirde dava açılabilir.

ABD’de kasıtlı şekilde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı ile uyuşturucu ve kaçakçılıkla alakalı vergisel suçlar hariç her türlü vergi ve cezası ile faizler uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Durum Türkiye’de de benzerdir, çünkü kaçakçılık uzlaşma kapsamı dışındadır. Türkiye’de ayrıca gecikme faizleri uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

ABD uzlaşma verileri, Türkiye uzlaşma verileriyle karşılaştırıldığında önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. ABD’de 2017-2021 yılları arasında uzlaşma oranlarına bakıldığında uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların ortalama %35’i üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Türkiye’de ise bu sayı %90’lara kadar çıkabilmektedir. Sonuç olarak ABD’de Türkiye’den farklı olarak öncelikle yasaların uygulanması sağlanmakta, vergi ve cezanın alınması yoluna gidilmektedir. Uzlaşma ancak kanunda belirtilen özel durumların varlığı halinde mümkün olabilmektedir.

### **Almanya’da Uzlaşma Müessesesi**

Almanya’da uzlaşma müessesesi, 1977 yılına dek yasal dayanağı bulunan ancak kapsamı sınırlandırılan bir müessese olarak uygulanmıştır. 1977 yılında ise anayasaya aykırı bulunarak, uygun bir çözüm yolu olmadığı ve vergilemenin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçelerine dayanılarak kaldırılmıştır. Ayrıca Almanya’daki uzlaşma müessesesi, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesine kaynaklık oluşturmuştur (Tüleykan, 2019, s. 751). Almanya’da uzlaşma müessesesi, kanunlarda düzenlenen bir uygulama değildir. Ancak Federal Mali Mahkeme kararlarına göre vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen anlaşmalar tarafları bağlayıcıdır ve buna bağlı olarak uzlaşma, Almanya’da yasal dayanağı bulunmayan ancak fiili olarak uygulamada olan bir müessese haline gelmiştir (İnaltong, 2012, s. 32).

Almanya’da yargısal çözüm yollarına başvurmadan önce uyuşmazlığın idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şarttır. Yargı yoluna başvurulması halinde, uyuşmazlığın ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurarak çözümlenmeye çalışıldığının ancak başvuruların reddedildiğine dair belgelerin gösterilmesi gereklidir (Kızılot ve Kızılot, 2007, s. 77). Almanya’da ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının % 90’ı idari aşamada çözümlenmektedir (Sezer, 2015, s. 28).

Almanya’da mükellefle yapılan görüşmelerde, vergi miktarı üzerinde bir indirimle gidilmeyerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği üzerinde durulmaktadır. Vergi idaresi, vergiye ilişkin bir pazarlığa girmeyerek olayın teknik içeriği ile ilgilenmektedir (Taşçı, 2010, s. 126). Mükellefler vergi incelemesinin sonunda ön görüşmeye davet edilmekte, anlaşmaya varılamaması halinde ikinci bir görüşme yani son konuşma yapılmaktadır (İnaltong, 2012, s. 32). Bu son konuşmada idare ile mükellef arasında anlaşmaya varılması halinde uzlaşma sağlanmış sayılır. Eğer son konuşmada



anlaşmaya varılamazsa, mükellefin itirazda bulunma hakkı bulunmaktadır. Uzlaşma aşamasından sonraki idari çözüm yolu itiraz olup, mükellefin itiraz yoluna da başvurmasına rağmen uyuşmazlığın devam etmesi halinde mükellef söz konusu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurabilir (Kızılot ve Kızılot, 2008, s. 81).

### **Almanya ile Türkiye'nin Karşılaştırılması**

Almanya'da uzlaşmanın esası, vergilendirmenin basitleştirilmesine ve vergiye ilişkin sonuçların aslında bir farklılık yaratmamasına dayanmaktadır. Bu konuda vergi dairesine düşen görev vergi konusunda pazarlık etmeyerek, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğini ortaya koymak ve mükellefi buna razı ederek bir anlaşma sağlamaktır. Türkiye'de uzlaşma vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları üzerinden gerçekleştirilirken, Almanya ülkemizden farklı olarak uzlaşmanın miktarıyla değil, vergiyi doğuran olayla ilgilenmektedir (Taşçı, 2010, s. 126).

Almanya'da bir vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmesinden önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması şartı bulunmaktadır. Türkiye'de ise uyuşmazlığın ilk olarak idari aşamada çözüm yollarının aranmasına ilişkin bir koşul bulunmamaktadır.

Almanya'da yer alan uzlaşma uygulamasında vergilemede kasıt unsurunun olup olmadığına bakılmaktadır. Almanya'da mükellefin vergi kanunlarına kasıtlı bir şekilde uymaması uzlaşmanın sağlanmasına engel oluştururken, Türkiye'de kasıt unsuru uzlaşmayı etkilememektedir.

Almanya'da uzlaşmanın kapsamına bütün maddi sorunlar girmekte, bu konuda bir sınırlama bulunmamaktadır. Almanya'da faizler uzlaşma kapsamına girerken, Türkiye'de faizler uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca Almanya'da uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi durumunda Türkiye'de olduğu şekilde mükellefin yargı organlarına başvurarak dava açma hakkı bulunmaktadır.

### **İngiltere'de Uzlaşma Müessesesi**

İngiltere'de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde idari ve yargı aşamasında olmak üzere iki çözüm yolu vardır ve yargı organlarına başvurulmadan önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş olması koşulu bulunmaktadır. İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmaması için gereken önlemleri almak ancak buna rağmen bir uyuşmazlık söz konusu olmuşsa uyuşmazlığın idari aşamada uzlaşma aracılığıyla çözümlenmesi esas alınmaktadır (Akdoğan, 1984, s. 39).

İngiltere'de vergi uyuşmazlığının çözümünden daha çok vergi uyuşmazlığının ortaya çıkmamasına önem verilmektedir. İngiltere'de uygulanan uzlaşma müessesesi, vergi idaresi ile mükellef arasında doğabilecek uyuşmazlıkların daha en başından önüne geçmek yoluyla ortaya çıkmasını engellemeye yönelik bir sistemdir. İngiltere'de sorunu kaynağında çözümlenmeye çalışarak uyuşmazlığın ortaya çıkması büyük oranda önlediği için çok az sayıda uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir.

İngiltere'de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları ilk olarak idari aşamada çözümlenmeye çalışılır. Uyuşmazlık vergi idaresi ile çözümlenemezse konu bölgenin genel komiserine götürülür. Eğer burada da sonuç alınamazsa, uyuşmazlık idarenin temsilcilerinden ve o



kesimin önde gelen iş adamlarının da bulunduğu saygın kişilerin oluşturduğu özel bir komisyon olan İç Gelir Komiserliği'ne (Commissioner of Inland Revenue) taşınır. Görüşme esnasında komisyon vergi ve ceza miktarını uygun bulunduğu ölçüde indirebilmektedir. Aynı zamanda Londra'da vergisel olayları yalnızca hukuki boyutta inceleyen İç Gelirler Özel Komisyonu (Special Commission of Inland Revenue) adında bir komisyon bulunmaktadır (Kotay, 2008, s. 108). Eğer mükellefler vergi ve ceza hakkında bu iki komisyonda da anlaşmaya varamazlarsa "High Court" olarak isimlendirilen yüksek mahkemeye başvururlar. Son aşama temyiz mahkemesi "Court of Appeal"dır. Uyuşmazlık çok özel hallerin bulunması halinde ise "House of Lords" olarak adlandırılan Lordlar Kamarası Mahkemesi'ne sevk edilir. İngiltere'de ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları idari yargı organlarınca değil, adli yargı organlarınca sonuçlandırılır (Çelikel, 2000, s. 13).

### **İngiltere ile Türkiye'nin Karşılaştırılması**

İngiltere'nin iyi düzenlenmiş bir vergi sistemine sahip olması ve vergilendirme işleminin de uzun bir geçmişe dayanması sebebiyle ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının sayısı azdır. Buna karşılık Türkiye'de vergi sisteminin tam yerleşmemesi, vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi ve toplumda vergi bilincinin yeteri kadar oturmamış olması gibi sebeplerle vergi uyuşmazlıkları büyük ölçüde yaşanmaktadır (Taşçı, 2010, s. 130).

İngiltere'de vergi uyuşmazlıklarında yargı yoluna başvurabilmek için ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması şartı bulunmaktadır. Türkiye'de ise mükellefler bir vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda isterlerse doğrudan yargı yoluna başvurabilirler. Öncesinde idari aşamada çözüm yollarının aranmış olması şartı bulunmamaktadır.

İngiltere'de mükellefin kasıtlı bir şekilde vergi kaybına yol açtığına ortaya çıkması ya da hileli davranış biçimlerinde bulunması, vergi dairesinin bakış açısını olumsuz etkileyerek doğrudan verginin tamamının alınmasına yol açmaktadır. Ancak Türkiye'de kasit unsuru uzlaşmayı olumsuz etkilememektedir (Taşçı, 2010, s. 131).

İngiltere'de uzlaşma kapsamında bulunan faizler, Türkiye'de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca iki ülke açısından da uzlaşmanın sağlanması durumunda, mükellefin üzerinde uzlaşma sağlanan vergi ve cezaya ilişkin dava açma hakkı ortadan kalkmakta ve uzlaşılan vergi borcunun ödenmesi gereklidir. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde mükelleflerin dava açma hakkı bulunmaktadır.

İngiltere'de vergi uyuşmazlıkları adli yargı organlarınca karara bağlanırken, Türkiye'de idari yargı organlarınca karara bağlanmaktadır. İngiltere, vergi cezasını geri planda bırakan bir düşünceye sahiptir ve vergi alacağının idari bir işlemde öte adli bir işlem olduğu görüşündedir. Bu durum, İngiltere'de vergilemede kanunilik ilkesine gösterilen bağlılıktan kolay kolay vazgeçilmediğini göstermektedir (Nişancı, 2019, s. 69).

### **Fransa'da Uzlaşma Müessesesi**

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi için idari ve yargı aşaması olmak üzere iki farklı yol bulunmaktadır. Yargı yoluna başvurulmadan önce idari çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması koşulu bulunmaktadır. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenememesi halinde yargı yoluna başvurulabilir.

Fransa'da tarhiyat yapılmadan önce mükellefin talebi üzerine inceleme elemanı ile mükellef arasında gerçekleştirilen "ön uzlaşma" adındaki anlaşma, uzlaşma müessesesine benzer diğer bir uygulamadır (Kızılot ve Kızılot, 2008, s 77).

Fransa'da vergi aslı uzlaşmaya konu edilemez, yalnızca vergi cezaları üzerinde uzlaşma yapılabilmektedir. Uzlaşılacak vergi cezasının türü ve miktarı açısından herhangi bir sınırlama bulunmamakta, vergi idaresi her vergiye ilişkin cezada türü ve miktarını dikkate almayarak uzlaşma yapabilme yetkisine sahiptir.

Fransa'da uzlaşma büyük oranda vergi cezalarında yapılmaktadır. Ancak uzlaşmaya gidilemeyecek bazı haller de bulunmaktadır. Bu durumlarda uzlaşma yolu kapalıdır (Güneş, 2019, s. 95):

- Suçlunun kendisine teklif edilen uzlaşma tutarını kabul etmemesi,
- Ciddi bir kaçakçılık suçunun bulunması,
- Söz konusu kuruluşun kaçakçı olması,
- Orijinal bir suçun varlığı ve bu hususta içtihat oluşturulmaya çalışılması durumlarıdır.

Fransız vergi hukukunda uzlaşmaya benzer nitelikte iki uygulamada terkin ve vergi indirimi müesseseleridir. Fransa'da vergi aslında uzlaşmanın yapılabilmesi yalnızca dolaysız vergi olması koşuluyla terkin ve vergi indirimi müesseselerinin çalıştırılması ile mümkündür. Bunun için mükellefin ödeme gücünün olmaması şartı bulunmaktadır. Bu yöntemin kullanılmasında tarafsızlık ve eşitliği sağlamak için Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu (Comité du Contentieux Fiscal) kurulmuştur. Danıştay (Conseil d'Etat), Sayıştay (Cour des Comptes) ve Yargıtay'ın (Cour de Cassation) uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu terkin veya vergi indirimini gerçekleştirebilmektedir (Karatay, 2013, s. 61).

Fransa'da uzlaşma teklifi, vergi idaresi tarafından mükellefe yapılmaktadır. İdare talepte bulunulan uzlaşmaya ilişkin teklifini belirler ve bir mektup yoluyla mükellefe ulaştırır. Mükellefin vergi idaresinin yaptığı uzlaşma teklifine bir ay içerisinde yanıt vermemesi durumunda mükellefe bir hatırlatma yazısı gönderilir ve uzlaşma teklifini içeren mektuba yanıt vermesi için ek süre tanınır. Mükellefin ek süre tanınmasına rağmen bu süre içerisinde de idarenin mektubunu yanıtlamaması durumunda, vergi idaresi tarafından uzlaşmanın reddedilmesine karar verilir ve mükellefin uzlaşmaya başvurmadan önceki normal süreç işlemeye başlar (Bozdoğan, 2018, s. 204). Mükellef idarenin uzlaşma teklifini kabul etmesi halinde, uzlaşma teklifinin üzerine uzlaşma miktarını kabul ettiğine ilişkin bir yazı yazarak imzalar ve böylelikle uzlaşma sağlanmış sayılır. Uzlaşma idare ile mükellef arasında karşılıklı görüşmelerine gerek kalmadan yalnızca mukavele belgesi üzerinden gerçekleşir (Kızılot ve Kızılot, 2008, s. 77).

Fransa'da dolaylı vergi uyuşmazlıklarının %94'ünün uzlaşma ile çözümlenerek ortadan kaldırıldığı görülmektedir (Kotay, 2008, s. 103). Dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda uygulanan terkin ve vergi indirimi müesseseleri anlam ve hedef bakımından uzlaşmadan farklı oldukları halde sonuçları uzlaşma ile birleştirildiğinde, Fransa'da yalnızca %3 oranında uyuşmazlık yargıya intikal etmektedir (Aksoy, 1999, s. 113; Tunç, 2013, s. 102).

## Fransa ile Türkiye'nin Karşılaştırılması

Fransa'da yargı organlarına başvurabilmek için ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurulmuş ve sonuç alınamamış olması şartı bulunmaktadır. Türkiye'de ise uyuşmazlığın ilk olarak idari aşamada çözüm yollarının aranmasına ilişkin bir şart bulunmamaktadır.

İki ülke arasında uzlaşmanın türü açısından bir fark yoktur. Fransa'da mükellefin istemesi halinde tarhiyat yapılmadan önce gerçekleştirilen "ön uzlaşma" adındaki düzenleme, Türkiye'deki tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesine benzer bir uygulamadır.

Fransa'da uzlaşma yalnızca vergi cezaları üzerinde sağlanmakta, vergi aslında uzlaşma yapılamamaktadır. Fransa'da vergi aslının yalnızca dolaysız vergi olduğu hallerde mükellefin ödeme gücü bulunmaması koşuluna bağlı olarak üst düzey yargı organlarının uygun görüş belirtmesi üzerine Mali Anlaşmazlıklar Komisyonu'nun vereceği karara bağlı olarak uzlaşma yapılabilmektedir. Türkiye'de ise Fransa'nın aksine vergi aslında uzlaşma sağlanabilmekte ve hiçbir sınırlama bulunmamaktadır.

Fransa'da vergi idaresi, talep edilen uzlaşmaya ilişkin teklifini belirleyerek mükellefe bir mektup aracılığıyla iletmektedir. Uzlaşma idare ile mükellefin yüz yüze görüşmelerine gerek kalmadan yalnızca teklifin kabulü veya reddi mektup üzerinden gerçekleşmektedir. Türkiye'de ise uzlaşma görüşmeleri vergi dairesi ile mükellefin yüz yüze görüşmeleri yoluyla yapılmaktadır.

Fransa'da mükellefin vergi borcunu verilen süre içinde ödememesi halinde uzlaşma geçerliliğini yitirir ve vergi idaresi uzlaşmadan önceki tutarı talep edebilir. Türkiye'de ise uzlaşma sağlandığı takdirde mükellefin vergi borcunu verilen süre içinde ödememesi uzlaşmanın geçerliliğini etkilememektedir (Bozdoğan, 2018, s. 226).

Türkiye'de uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılan gecikme faizleri, Fransa'da uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Ayrıca iki ülke açısından uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükelleflerin söz konusu uyuşmazlık hakkında yargı yoluna başvurarak dava açma hakkı bulunmaktadır.

## Avustralya'da Uzlaşma Müessesesi

Avustralya'da uygulanan uzlaşma müessesesi, sınırlı bir şekilde ve büyük bir bölümünü küçük işletmelerin meydana getirdiği bir sınıf tarafından kullanılan bir uygulamadır (Bozdoğan, 2018, s. 211-212). Avustralya Vergi İdaresi yasaya göre vergi borçlarını esas tutarında tahsil etmelidir.

Avustralya'da uzlaşma müessesesi, mükellefin borcunun tümünü ödemesinin mümkün olmadığı bazı hallerde başvurabileceği bir yöntemdir. Uzlaşmaya varılabilmesi için yapılan anlaşmanın, Avustralya Vergi İdaresi'ne (ATO-Australian Taxation Office) yarar sağlaması ve mükelleflerin epeyce ağır koşulları yerine getirmeleri gereklidir. Buna göre uzlaşma müessesesi Avustralya Vergi İdaresi'ne; tahsil masraflarından tasarruf etmek, tahsil edilemeyen bir vergi borcunun belli bir miktarını tahsil edebilmek ve vergi borcunu daha erken bir tarihte tahsil edebilmek gibi yararlar sağlamaktadır (ATO, 2013, s. 58).

Avustralya'da mükellef ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezalara ilişkin yargı yoluna başvurma hakkını kaybetmektedir.

### **Avustralya ile Türkiye'nin Karşılaştırılması**

Avustralya'da vergi uyumsuzluklarının çözümünde uzlaşma müessesesi, Türkiye'nin tam tersine çok kısıtlı olarak uygulanmakta ve ağır koşullara sahip olması nedeniyle fazla tercih edilmemektedir. Avustralya'da vergiye gönüllü uyumun önemsenmesi, ödenmesi gereken vergi borçlarından ödün verilmemesi ve devlet çıkarlarının mükellef çıkarlarından daha ön planda tutulması Türkiye'den ayrılan önemli farklılıklardır (Bozdoğan, 2018, s. 231).

Avustralya'da devlet için mükellefin ticarete ilişkin faaliyetlerinin devam ettirilmesi değil, vergi borcunun tahsil edilemediği mükelleften vergi borcunun hangi yollarla en yüksek kazanç ile elde edilebileceği önemlidir. Türkiye'de ise uzlaşma müessesesinin amaçlarından birisi de mükellefin ticarete ilişkin faaliyetlerinin devamını desteklemek ve mükellefin yeni bir başlangıç yapmasına yardımcı olmaktır (Bozdoğan, 2018, s. 233).

Avustralya'da uzlaşmaya varılması durumunda, mükellefin uzlaşılacak miktarı belirtilen tarihlerde ödememesi durumunda, uzlaşma geçersiz sayılacak ve vergi idaresi mükellefi uzlaşma sağlanmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu tutma hakkına sahip olacaktır. Türkiye'de ise vergi yükümlüsünün sözleşme koşullarını yerine getirmemesi ya da uzlaşılacak miktarı belirtilen tarihlerde ödememesi durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaz.

İki ülke uzlaşmanın kapsamına giren vergi ve cezalar hakkında karşılaştırıldığında, Avustralya'da uzlaşmanın kapsamına giren genel faiz giderleri, Türkiye'de uzlaşmanın kapsamında değildir. Ayrıca her iki ülke açısından da vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşmaya varılamaması durumunda, mükellefin yargı yoluna giderek dava açma hakkı bulunmaktadır.

### **Sonuç ve Öneriler**

Ülkemizde 2017-2021 yılları arasındaki uzlaşma oranlarına baktığımızda, vergi aslında indirim yapmaktan kaçınıldığı ancak vergi cezalarının büyük bir kısmında indirime gidildiği görülmektedir. Vergi dairesi tarafından ceza tutarında büyük oranda indirime gidilmesi devletin bütçesini olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte uzlaşma sonucunda, vergi cezalarının neredeyse tümüne yakından vazgeçilmesi, vergi cezalarının caydırıcılık unsurunu zayıflatmaktadır.

OECD ülkelerinde de uygulamaları bulunan uzlaşma müessesesi; Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa ve Avustralya olmak üzere seçili beş ülke kapsamında incelenmiştir. Bu ülkelerde uzlaşmanın sınırlamalara ve şartlara bağlı olduğu, devletin vergi alacağından kolay kolay vazgeçmediği ve dolayısıyla vergi sisteminin etkin bir şekilde uygulandığı görülmektedir.

ABD, Almanya, İngiltere ve Fransa'da ortaya çıkan vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesinde, mükellefin yargı yoluna başvurmadan önce ilk olarak idari aşamada çözüm yollarına başvurmuş ve sonuç alamamış olması şartı bulunmaktadır. Ülkemizde

de yargı organlarına başvurulmadan önce idari aşamada çözüm yollarına başvurulması şartının getirilmesi, uzlaşma müessesesinin daha yaygın ve etkin uygulanabilmesini sağlayacak ve uyuşmazlıklar, doğrudan yargıya taşınmayacağından dolayı yargı organlarının üzerindeki iş yükü azalacaktır.

ABD, Fransa ve Avustralya'da uzlaşılan tutarın mükellef tarafından belirtilen tarihlerde ödenmemesi halinde, uzlaşma geçersiz sayılmaktadır ve mükellef, uzlaşma sağlanmadan önceki vergi borcunun tümünden sorumlu hale gelmektedir. Ülkemizde de uzlaşılan tutarın belirtilen süresi içinde ödenmemesi durumunda, uzlaşmanın geçersiz sayılacağına ve mükellefin vergi borcunun tamamından sorumlu tutulacağına dair bir düzenlemenin yapılması, mükelleflerin bu konuda daha özenli davranmalarını sağlayacaktır.

Almanya ve İngiltere'de mükelleflerin kasıtlı olarak vergi kanunlarına aykırı davranmaları veya hileli davranışlar sergilemesi uzlaşmaya engel olmaktadır. Ülkemizde de uzlaşma sağlanırken kasıt ve hile unsurunun göz önünde bulundurulması mükelleflerin bu konuda daha dikkatli davranmalarını sağlayacaktır.

ABD'de uzlaşmanın sağlanması konusunda mükellefin ödeme gücü ve mali durumu göz önünde bulundurulmaktadır. Ülkemizde de mükellefin ödeme gücü ve mali durumu göz önünde bulundurulması uzlaşmanın sağlanması, mükelleflerin ödeyebilecekleri asıl tutarın çok daha altında bir tutar ödemelerini önleyecek ve vergi borcu alınabilecek en yüksek tutar üzerinden tahsil edilecektir.

Fransa'da vergi aslında uzlaşmanın yapılabilmesi yalnızca dolaysız vergi olması halinde, mükellefin ödeme gücünün bulunmaması koşuluna bağlı olarak üst düzey yargı organlarının uygun görüş belirtmesi üzerine gerçekleşebilmektedir. Ülkemizde de Fransa'daki gibi sadece vergi cezalarının üzerinde uzlaşmanın yapılması ve vergi aslı üzerinde yalnızca ödeme gücünün olmamasına bağlı olarak uzlaşmanın yapılabilmesine ilişkin düzenlemenin getirilmesi, vergi dairesi ve uzlaşma müessesesine duyulan güveni artıracaktır.

Bu çalışma daha önce yapılmış çalışmalar ile benzer sonuçlara ulaşmıştır. Ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarını kısa bir süre içerisinde çözümlenmesi, vergi tahsilinin süresini kısaltarak hazineye geçişini sağlaması ve yargı organları üzerindeki iş yükünü hafifletmesi açısından uygulanmaya devam ettirilmesi ancak daha etkin yürütülebilmesi için çalışılması gereken bir müessesedir. İncelenen ülkelerde yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının sayısının az olması, uzlaşmanın bu ülkelerdeki faydasını açıkça ortaya koymaktadır.

Çalışmada incelenen OECD ülkelerinde uygulanan uzlaşma müesseselerinin örnek alınması, ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin gelişimine katkıda bulunacaktır. Bu konu üzerinde verimli çalışma sağlayabilmek için ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesini uzlaşma verileri ışığında değerlendirmek ve ülkemizde uygulanan uzlaşma müessesesinin gelişimine yararlı olacağı düşünülen ülke örnekleri doğrultusunda karşılaştırmalı analizini yapmak önemlidir.

### **Yazar Katkıları/ Author Contributions**

Çalışmanın Tasarlanması | Design of Study: AT (%50), AT (%50)

Veri Toplanması | Data Acquisition: AT (%50), AT (%50)

Veri Analizi | Data Analysis: AT (%50), AT (%50)

Makalenin Yazımı | Writing up: AT (%50), AT (%50)

Makale Gönderimi ve Revizyonu | Submission and Revision: AT (%50), AT (%50)

### **Finansman/ Grant Support**

Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir. | The authors declared that this study has received no financial support.

### **Çıkar Çatışması/ Conflict of Interest**

Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir. | The authors have no conflict of interest to declare.

**Kaynakça / Reference**

- Akdoğan, A. (1984). İngiltere’de vergi yönetimi ve ülkemiz açısından bazı değerlendirmeler. *Yeni İş Dünyası Dergisi*, 59.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi yargısı ve Türk vergi yargı sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Australian Government the Treasury, Australian Taxation Office. (2013). Management of debt relief arrangements. Erişim adresi: <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/201213%20Audit%20Report%20No%2052.pdf>
- Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma özelinde vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yollarının Türkiye ve bazı seçilmiş ülkeler açısından karşılaştırmalı değerlendirilmesi* (Doktora tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli). Erişim adresi: <http://acikerisim.pau.edu.tr:8080/xmlui/handle/11499/27562>
- Cibo, H. (2019). *Vergisel uyumsuzlukların uzlaşma yoluyla çözümünün vergiye gönüllü uyuma etkisi* (Doktora tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Zonguldak). Erişim adresi: <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/254636>
- Çakır, M. (2014). Uzlaşma müessesesinin yabancı ülke uygulamalarıyla karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik öneriler. *Vergi Raporu Dergisi*, 177, 108-115.
- Çelikel, L. (2000). *Türk vergi hukuku’nda uzlaşma müessesesi ve etkinliği*. (Yüksek lisans tezi, Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale). Erişim adresi: [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=v3cdcP\\_qIdgO92ShtzQASw&no=pwOKRjsHJvpmRVW2FytXzg](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=v3cdcP_qIdgO92ShtzQASw&no=pwOKRjsHJvpmRVW2FytXzg)
- Güneş, M. (2019). *Mali sulh yolu olarak uzlaşma müessesesi’nin vergi cezalarının caydırıcılığı ve mükellef davranışları üzerine etkileri: Antalya ili ölçeğinde bir değerlendirme*. (Yüksek lisans tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya). Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=xnuR9XIDNH66na7-9A9P0A&no=Xc76PFuiNH9bv5lDWvFQrg>
- İnaltong, C. (2012). Gelişmiş ülke uygulamaları ışığında Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 375, 30-60.
- Karatay, A. (2013). *Türk vergi sisteminde uzlaşma kurumu ve vergi gelirleri üzerindeki etkisi* (Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya). Erişim adresi: <http://acikerisimarsiv.selcuk.edu.tr:8080/xmlui/handle/123456789/5473>
- Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2007). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. 12. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2008). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. 14. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot Ş. ve Kızılot Z. (2012). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. 20. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kotay, F. (2008). Uzlaşma müessesesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 108, 102-108.



Nişancı, F. S. (2019). *Türk vergi hukuku'nda uzlaşmanın kanunilik ilkesine göre incelenmesi* (Yüksek lisans tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep). Erişim adresi: <http://openaccess.hku.edu.tr/xmlui/handle/20.500.11782/1904?show=full>

Özkan Kerimoğlu, Z. N. (2016). *Vergi hukukunda uzlaşma sisteminin incelenmesi* (Yüksek lisans tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul). Erişim adresi: <http://denetimakademisi.com/vergi-hukukunda-uzlasma-sisteminin-incelenmesi.html>

Özyer M. A. (2008). *Vergi Usul Kanunu uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Sezer, O. (2015). *Türk vergi hukukunda uzlaşma* (Yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul). Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=ncpc4PD8gaV4sQ1T5Gq-fg&no=XEvmTuq8aX6DJN08IOcTww>

Şenyüz, D. (2013). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). 2017 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). 2018 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). 2019 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). 2020 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). 2021 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_2.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_2.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2017). 2017 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2017.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf)

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018). 2018 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2019). 2019 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2020). 2020 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2021). 2021 yılı faaliyet raporu. Erişim adresi: <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>

Taşçı, K. (2010). *Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının çözümünde uzlaşma müessesesinin değerlendirilmesi ve öneriler* (Yüksek lisans tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya). Erişim adresi: [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=4s7W2U0r3Tf5HQ1gt8oS5Bg&no=d18CsgkyBP\\_eICNE6UD0bQ](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=4s7W2U0r3Tf5HQ1gt8oS5Bg&no=d18CsgkyBP_eICNE6UD0bQ)

Tunç, K. (2013). *Vergi hukukunda uzlaşma kurumu: yasal, idari ve yargısal açıdan değerlendirilmesi* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Çukurova Üniversitesi, Adana.

Tüleykan, H. (2019). Türkiye’de uzlaşma müessesesi ve uygulama sonuçlarının incelenmesi (2012-2016). *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 1, 749-775.

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service (a). (2022). Offer in compromise form 656 booklet (rev. 04-2022). Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service (b). (2022). Topic no. 204-offers in compromise. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service (c). (2022). Additional information on payment plans. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/payments/payment-plans-installment-agreements>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service. (2017). 2017 data book. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service. (2018). 2018 data book. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2019.pdf>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service. (2019). 2019 data book. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2020.pdf>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service. (2020). 2020 data book. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2021.pdf>

United States Department of the Treasury, Internal Revenue Service. (2021). 2021 data book. Erişim adresi: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>