



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ  
BİR YAKLAŞIM: ALTERNATİF YÖNTEMLER**

**İskender Emrah KARAKAŞ**

**Tez Danışmanı**

**Prof. Dr. Selda AYDIN**

**DOKTORA TEZİ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**MALİYE BİLİM DALI**

**HAZİRAN 2024**



**VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR  
YAKLAŞIM: ALTERNATİF YÖNTEMLER**

**İskender Emrah KARAKAŞ**

**DOKTORA TEZİ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**HAZİRAN 2024**

## ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarımı kabullendiğimi beyan ederim.

İskender Emrah KARAKAŞ

11.06.2024

## TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programı Doktora öğrencisi tarafından hazırlanan Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumuna Yeni Bir Yaklaşım: Alternatif Yöntemler Başlıklı tez çalışması 11/06/2024 tarih ve 11:00 saatinde yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile DOKTORA TEZİ olarak **KABUL** edilmiştir.

	Kabul	Ret
<b>Başkan:</b> Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ Çankaya Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Üye:</b> Prof. Dr. Selda AYDIN Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Üye:</b> Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Üye:</b> Prof. Dr. Eda YEŞİL Kırıkkale Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Üye (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):</b> Doç. Dr. İsmail ENGİN Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM: ALTERNATİF  
YÖNTEMLER  
(Doktora Tezi)

İskender Emrah KARAKAŞ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Haziran 2024

ÖZET

Her alanda olduğu gibi vergileme alanında da uyuşmazlıklar çıkabilmekte olup bu uyuşmazlıklar idari veya yargı yolları kullanılarak çözüme kavuşturulmaktadır. Barışçıl çözüm yöntemleri olarak da adlandırılan idari çözüm yolları hem Türkiye’de hem de yabancı ülkelerde uygulanmaktadır. Uygulamada farklılıklar olmakla birlikte barışçıl çözüm yöntemlerinin temel amaçları yargı iş yükünün azaltılması ve vergi adaletinin sağlanmasıdır. Bu noktada klasik çözüm yöntemleri yerine Alternatif Uyuşmazlık Çözüm yöntemleri geliştirilmiştir. Çalışmada vergi uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden uzlaşmanın değerlendirilmesi ve analizi yapılmıştır. Öncelikle çatışma, uyuşmazlık ve uzlaşma kavramları incelendikten sonra alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine yer verilmiştir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin kullanıldığı ülke uygulamaları çalışmanın ilgili bölümünde aktarıldıktan sonra Türkiye’de uzlaşma kurumu ekonomik, idari ve sosyal kriterlere göre değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde Türkiye’de Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu verileri matematiksel olarak analiz edilmiştir. Matematiksel yöntem olarak korelasyon ve sıfır toplamlı olmayan oyun teorik analiz kullanılmıştır. Oyun teorik analiz sonuçlarına göre Türkiye’de uzlaşma kurumu hem mükellefler hem de vergi idaresi (devlet) için en iyi sonuçları vermektedir. Vergi adaletine ve yasallık ilkesine aykırılık teşkil ettiği için sıklıkla eleştiri konusu olan uzlaşma kurumu için çalışmanın son bölümünde alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden arabuluculuğun da yer aldığı ve uygulamanın daha etkin çalışması için gerekenlerin aktarıldığı yeni uzlaşma kurumu önerisi yer almaktadır.

Bilim Kodu : 112005  
Anahtar Kelimeler : Uzlaşma, Vergi Uyuşmazlığı, Arabuluculuk, Oyun Teorisi  
Sayfa Adedi : 218  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selda AYDIN

A NEW APPROACH TO THE RECONCILIATION IN TAX LAW: ALTERNATIVE  
METHODS

(Ph.D. Thesis)

İskender Emrah KARAKAŞ

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY  
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

June 2024

ABSTRACT

Conflicts can arise in the field of taxation, just as in any other area, and these conflicts can be resolved using administrative or judicial means. Administrative resolution methods, also known as peaceful resolution methods, are implemented both in Turkey and in foreign countries. Although there are differences in practice, the primary aims of peaceful resolution methods are to reduce the judicial workload and to ensure tax justice. At this point, Alternative Dispute Resolution (ADR) methods have been developed instead of classical resolution methods. In this study, the evaluation and analysis of the conciliation method among tax dispute resolution methods have been carried out. After examining the concepts of conflict, dispute, and conciliation, alternative dispute resolution methods are covered. Following the discussion on the application of alternative dispute resolution methods in various countries, the institution of conciliation in Turkey is evaluated based on economic, administrative, and social criteria. In the final part of the study, the data from Pre-Assessment Conciliation, Post-Assessment Conciliation, the Central Conciliation Commission, and the Tax Offices Coordination Conciliation Commission in Turkey have been analyzed mathematically. Correlation and non-zero-sum game theory analysis methods have been used as mathematical methods. According to the results of the game theory analysis, the institution of conciliation in Turkey provides the best outcomes for both taxpayers and the tax administration (the state). Due to its frequent criticism for violating tax justice and the principle of legality, the final section of the study proposes a new conciliation institution, which includes mediation among alternative dispute resolution methods and outlines what is needed for more effective implementation.

Science Code : 112005  
Key Words : Negotiation, Tax Dispute, Mediation, Game Theory  
Page Number : 218  
Supervisor : Prof. Dr. Selda AYDIN

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER .....	vi
TABLOLARIN LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLERİN LİSTESİ .....	xv
GRAFİKLERİN LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR .....	xvii
1. GİRİŞ.....	1
2. UYUŞMAZLIK KAVRAMI İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜSESSESİ VE ALTERNATİF UYUŞMAZLIK YÖNTEMLERİ.....	5
2.1. Çatışma, Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramları .....	5
2.2. Uyuşmazlık Türleri.....	7
2.3. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkartan Etkenler .....	9
2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Barışçıl Mekanizmalar .....	12
2.4.1. Uzlaşma.....	13
2.4.2. Hataların Düzeltilmesi.....	17
2.4.3. Pişmanlık ve Islah .....	17
2.4.4. Cezalarda İndirim .....	18
2.4.5. İzaha Davet.....	19
2.4.6. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri .....	21
2.4.6.1. Arabuluculuk.....	23
2.4.6.2. Müzakere .....	26
2.4.6.3. Tahkim .....	28
2.4.6.4. Ombudsman (Kamu denetçiliği kurumu).....	30



2.4.6.5. Karşılıklı anlaşma usulü .....	32
2.4.6.6. Özel yargılama .....	33
2.4.6.7. Arabuluculuk – Tahkim .....	33
2.4.6.8. Erken tarafsız ön değerlendirme .....	35
2.4.6.9. Kısa duruşma / yargılama.....	36
<b>3. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI .....</b>	<b>37</b>
3.1. Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Uygulamasının Tarihçesi .....	37
3.2. Uzlaşmanın Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Uygulanması.....	38
3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) .....	38
3.2.1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı .....	39
3.2.1.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları .....	40
3.2.1.3. Uzlaşma talep süresi ve uzlaşma daveti .....	40
3.2.1.4. Uzlaşma görüşmeleri.....	41
3.2.1.4.1. Uzlaşmanın sağlanması .....	41
3.2.1.4.2. Uzlaşma görüşmelerine katılmamak ve uzlaşmanın sağlanamaması .....	42
3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU) .....	43
3.2.2.1. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı .....	44
3.2.2.2. Uzlaşmaya başvuru şartları ve şekli .....	45
3.2.2.3. Uzlaşma başvuru nedenleri .....	45
3.2.2.3.1. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi.....	45
3.2.2.3.2. Mükellefin yanılması ve idarenin görüşünü değiştirmesi .....	46
3.2.2.3.3. Vergi hatalarının ve maddi hataların varlığı.....	46
3.2.2.3.4. İdare ile yargı arasında görüş farklılıkları .....	47

## Sayfa

3.2.2.4. Uzlaşma komisyonları ve komisyonların yetki sınırları .....	47
3.2.2.5. Uzlaşma talebinin incelemesi.....	51
3.2.2.6. Uzlaşma görüşmeleri.....	51
3.2.2.6.1. Uzlaşmanın sağlanması .....	52
3.2.2.6.2. Uzlaşmanın sağlanmaması .....	52
3.2.2.7. Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma .....	53
3.2.2.8. Uzlaşma sonrası ödeme zamanı .....	54
3.2.2.9. Uzlaşma konusu yapılabilecek ve yapılamayacak cezalar .....	55
3.2.3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu .....	56
3.2.3.1. Merkezi uzlaşma komisyonu.....	56
3.2.3.2. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu.....	57
3.2.4. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması ....	57
3.3. Uzlaşma ve Benzeri Uygulamalara İlişkin Seçilmiş Ülke Uygulamaları .....	60
3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması.....	60
3.3.1.1. Uzlaşmadan yararlanabilme şartları .....	63
3.3.1.1.1. Tahsilatta şüphe (DATC) .....	64
3.3.1.1.2. Mükellefiyette şüphe (DATL).....	64
3.3.1.1.3. Mükellefi mali olarak zora sokabilecek durum.....	65
3.3.1.2. Ödeme yöntemleri.....	68
3.3.1.2.1. Tek seferde ödeme (lump sum cash).....	69
3.3.1.2.2. Periyodik / taksitli ödeme (periodic payment) .....	69
3.3.1.4. ABD’de alternatif uyuşmazlık yöntemleri .....	72
3.3.2. Hollanda Uygulaması.....	75
3.3.3. Almanya Uygulaması.....	76
3.3.4. İngiltere Uygulaması .....	80

	<b>Sayfa</b>
3.3.5. Fransa Uygulaması .....	82
3.3.6. Yeni Zelanda Uygulaması .....	84
3.3.7. Kanada Uygulaması .....	88
3.3.8. Uzlaşma Kurumu ile İlgili Yabancı Ülke Uygulamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi .....	91
<b>4. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İÇİN ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ ÖNERİSİ .....</b>	<b>95</b>
4.1. Uzlaşma Kurumunun Türk Vergi Hukuku İçerisinde Değerlendirilmesi .....	95
4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	95
4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	96
4.1.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	98
4.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....	100
4.1.5. Uzlaşma Sonuçlarının Uzlaşma Türlerine Göre Değerlendirilmesi ...	103
4.2. Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi .....	108
4.2.1. Yasallık İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	109
4.2.2. Adalet İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	110
4.2.3. Belirlilik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	111
4.2.4. Ödeme Gücü İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	112
4.2.5. Hukuki Güvenlik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	112
4.3. Uzlaşma Kurumunun Ekonomik Bağlamda Değerlendirilmesi .....	113
4.3.1. Vergi Yüğü – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	113
4.3.2. Vergi Gelirleri – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	115
4.3.3. Vergi Kaybı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	116
4.3.4. Vergi Planlaması – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	118
4.4. Uzlaşma Kurumunun İdari Bağlamda Değerlendirilmesi .....	119

4.4.1. Vergi Denetimi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....	120
4.4.2. Vergi Dava Sayısı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....	122
4.4.3. Vergi Affı – Uzlaşma Kurumu Değerlendirilmesi.....	124
4.4.4. Vergi Karmaşıklığı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....	130
4.5. Uzlaşma Kurumunun Sosyal Bağlamda Değerlendirilmesi .....	132
4.6. Uzlaşma Kurumunun Matematiksel Açından Değerlendirilmesi .....	134
4.6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	134
4.6.2. Araştırmanın Yöntemi.....	135
4.6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları .....	142
4.6.4. Bulgular .....	142
4.6.4.1. Merkezi uzlaşma komisyonu sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi .....	142
4.6.4.1.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi.....	142
4.6.4.1.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi.....	143
4.6.4.2. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi .....	145
4.6.4.2.1. İstatistik açıdan değerlendirme.....	145
4.6.4.2.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi.....	146
4.6.4.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi .....	148
4.6.4.3.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi.....	148
4.6.4.3.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi.....	149
4.6.4.4. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarının matematiksel değerlendirmesi.....	151
4.6.4.4.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi.....	151
4.6.4.4.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi.....	152
4.7. Uzlaşma kurumunun matematiksel açıdan genel değerlendirilmesi .....	153

4.8. Türkiye İçin Yeni Uzlaşma Sistem Önerisi.....	154
4.8.1. Yeni Uzlaşma Kurumunun İlkesel Temelleri.....	155
4.8.1.1. Yasallık ilkesine aykırı olmayan bir sistem geliştirilmesi ....	155
4.8.1.2. Tüm mükellefler için en adil olan sistemin inşa edilmesi.....	156
4.8.1.3. Başvuru ücreti uygulamasının sisteme dâhil edilmesi .....	156
4.8.1.4. Şeffaf ve hem geçmişe hem de geleceğe dönük bir sistem olması.....	156
4.8.1.5. Uygulama sırasında her aşamada bilgilendirmenin sağlanması.....	157
4.8.1.6. Sistem üst yöneticiler tarafından denetime tabi tutulması ....	157
4.8.1.7. Geri bildirimlere uygun olması .....	157
4.8.1.8. Vergi karmaşıklığını önlemesi .....	158
4.8.1.9. Vergi kaybını azaltıcı, vergi uyumunu arttırıcı şekilde tasarlanması .....	158
4.8.1.10. Uzlaşma başvurusu ve görüşmeler için optimal sürenin belirlenmesi.....	159
4.8.1.11. Uzlaştırıcı / arabulucuların yetkin olması .....	159
4.8.1.12. Tek veya çok katmanlı sistem seçimi.....	160
4.8.1.13. Uzlaşma sürecinde teknolojiden faydalanılması.....	160
4.8.2. Yeni Uzlaşma Kurumunun Uygulama Esasları .....	161
5. SONUÇ .....	165
KAYNAKLAR .....	171
EKLER.....	187
EK-1 .....	187
EK-2 .....	188
EK-3 .....	189
EK-4 .....	190

	<b>Sayfa</b>
EK-5 .....	191
EK-6 .....	192
EK-7 .....	193
EK-8 .....	201
EK-9 .....	207
ÖZGEÇMİŞ .....	217



## TABLULARIN LİSTESİ

<b>Tablo</b>	<b>Sayfa</b>
Tablo 2.1. Çatışma (anlaşmazlık) çözüm yöntemleri.....	6
Tablo 2.2. Arabuluculuk uygulamasının genel özellikleri.....	25
Tablo 2.3. Yargı süreci ile arabuluculuk arasındaki farklar.....	26
Tablo 2.4. Tahkim uygulamasının genel özellikleri.....	29
Tablo 2.5. Erken tarafsız ön değerlendirme uygulamasının genel özellikleri.....	35
Tablo 3.1. Uzlaşma komisyonları başkan ve üyeleri .....	48
Tablo 3.2. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları bakımından gruplandırılması .....	49
Tablo 3.3. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılması.....	57
Tablo 3.4. İngiltere'de 2015 - 2021 yılları arası ADR istatistikleri.....	81
Tablo 3.5. Ülkelere göre uyuşmazlık çözüm uygulamalarının önce çıkan özellikleri .....	91
Tablo 4.1. Uzlaşma sayılarının toplam vergi gelirleri içerisindeki oranları .....	116
Tablo 4.2. Vergi incelemesi istatistikleri .....	120
Tablo 4.3. Vergi mahkemeleri dava sayıları .....	122
Tablo 4.4. Türkiye'de çıkarılmış vergi af yasaları .....	125
Tablo 4.5. Türkiye'de vergi afları ve elde edilen gelirler (1980-2018).....	127
Tablo 4.6. PwC & Dünya bankası vergi karmaşıklığı endeksi .....	131
Tablo 4.7. Merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sayıları 2007 – 2022 yılları toplamı .....	142
Tablo 4.8. Merkezi uzlaşma komisyonu korelasyon analiz sonuçları .....	143
Tablo 4.9. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sayıları 2007 – 2022 yılları toplamı.....	146
Tablo 4.10. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu korelasyon analiz sonuçları.....	146
Tablo 4.11. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayıları 2012 – 2022 yılları toplamı .....	149
Tablo 4.12. Tarhiyat öncesi uzlaşma korelasyon analiz sonuçları.....	149

<b>Tablo</b>	<b>Sayfa</b>
Tablo 4.13. Tarhiyat sonrası uzlaşma sayıları 2006 – 2022 yılları toplamı.....	151
Tablo 4.14. Tarhiyat sonrası uzlaşma korelasyon analiz sonuçları.....	151
Tablo 4.15. Uzlaşma verileri matematiksel değerlendirme özet tablosu .....	154





## ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 2.1. Uyuşmazlıklarda buzdağı modeli .....	7
Şekil 2.2. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları .....	13
Şekil 2.3. Arabuluculuk sürecinin başlatılması.....	24
Şekil 3.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci .....	43
Şekil 3.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci .....	56
Şekil 3.3. ABD’de uzlaşma başvurusu aşamaları .....	74
Şekil 3.4. Alman vergi hukukunda uyuşmazlık çözüm süreci .....	79
Şekil 3.5. Yeni Zelanda vergi hukukunda uyuşmazlık çözüm süreci .....	87

## GRAFİKLERİN LİSTESİ

Grafik	Sayfa
Grafik 3.1. ABD'de uzlaşma sonucu vergi gelirlerinin yıllar itibariyle değişimi .....	71
Grafik 4.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının yıllar itibari ile değişimi (2012-2022).....	95
Grafik 4.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının yıllar itibari ile değişimi (2006-2022).....	96
Grafik 4.3. Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru sayısı ve uzlaşılan dosya sayısının yıllar itibari ile değişimi.....	97
Grafik 4.4. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sayıları.....	98
Grafik 4.5. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu başvuruları ve vergi kaybı.....	99
Grafik 4.6. Merkezi uzlaşma komisyonu başvuru sayıları ve vergi kaybı (2007-2022).....	101
Grafik 4.7. Merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sayıları.....	102
Grafik 4.8. Tarhiyat sonrası, tarhiyat öncesi, merkezi uzlaşma komisyonu, VDKUK uzlaşmaya konu olan vergi karşılaştırması .....	103
Grafik 4.9. Tarhiyat sonrası, tarhiyat öncesi, merkezi uzlaşma komisyonu, VDKUK uzlaşmaya konu olan ceza .....	104
Grafik 4.10. TÖU, TSU, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma sonrası vergi .....	105
Grafik 4.11. TÖU, TSU, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma sonrası ceza .....	106
Grafik 4.12. Türkiye'de vergi yükü ve uzlaşma rakamları karşılaştırması .....	114
Grafik 4.13. Toplam vergi gelirleri ile uzlaşma sayılarının karşılaştırması.....	115
Grafik 4.14. Vergi incelemesi ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları karşılaştırması .....	121
Grafik 4.15. Vergi mahkemeleri dava sayıları ile uzlaşma rakamları karşılaştırması .....	123
Grafik 4.16. Uzlaşma başvuru ve kabul sayıları ile af kanunu çıkartılan yıllar karşılaştırması .....	128

## KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

<b>Kısaltmalar</b>	<b>Açıklamalar</b>
<b>ABD</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>ADR</b>	Alternative Dispute Resolution
<b>AOIC</b>	Automated Offers in Compromise
<b>BS</b>	Başvuru Sayısı
<b>CIR</b>	Commissioner of Inland Revenue
<b>DATC</b>	Doubt as to Collectibility
<b>DATL</b>	Doubt as to Liability
<b>DOS</b>	Department of State
<b>DRU</b>	Dispute Review Unit
<b>ETA</b>	Effective Tax Administrator
<b>FAST</b>	The Fixing America's Surface Transportation
<b>HMRC</b>	Her Majesty's Revenue and Customs
<b>ICS</b>	Integrated Collection System
<b>IRS</b>	Inland Revenue Service
<b>MARC</b>	Modes Alternatifs de Résolution des Conflits
<b>MfN</b>	Netherlands Mediators Federation
<b>NFTL</b>	A Notice of Federal Tax Lien
<b>NOPA</b>	Notice of Proposed Adjustment
<b>NOR</b>	Notice of Response
<b>OIC</b>	Offers In Compromise
<b>RCP</b>	Reasonable Collection Potential
<b>SOP</b>	Statements of Position
<b>TA</b>	Tax Administration
<b>TÖU</b>	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
<b>TSU</b>	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
<b>UDS</b>	Uzlaşılan Dosya Sayısı
<b>UKOC</b>	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza
<b>UKOV</b>	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi

**Kısaltmalar****Açıklamalar****USC**

Uzlaşma Sonucu Ceza

**USV**

Uzlaşma Sonucu Vergi

**VUK**

Vergi Usul Kanunu



## 1. GİRİŞ

Uyuşmazlıklar insanlık tarihi kadar eskiye dayanmakta olup hayatın her alanında olduğu gibi vergileme alanında da sık sık uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılan bu durumlar iki yolla çözüme kavuşturulabilmektedir. Bunlar idari çözüm yolları ve yargısal çözüm yollarıdır. Yargı yolu ile çözüm yöntemi hem maliyetli hem de uzun zamana yayılabildiği için idari çözüm yolları geliştirilmiştir. Bu yöntemler barışçıl çözüm yöntemleri olarak da adlandırılmaktadır. Barışçıl çözüm yöntemlerinin kullanılmasındaki amaç, yargı organlarının iş yükünü hafifletmek, vergi alacağının bir an önce tahsil edilmesi sağlamak ve mükellef ile idare arasında kurulacak ilişkilerin güçlendirilerek, mükelleflerin vergi uyumlarının arttırılmasıdır.

Barışçıl çözüm yöntemleri vergi ile ilgili tarihi süreç içerisinde farklılaşmıştır ve farklı uygulamalar gündeme gelmiştir. Bu yöntemlerin en temeli uzlaşma uygulamasıdır. Farklı ülke uygulamalarında ve farklı yöntemlerle kullanılan bu uygulamanın temel mantığı aynı olmasına rağmen uygulamada farklılaşabilmektedir. Türk Vergi Hukuku içerisinde uzlaşma 1963 yılında dâhil edilmiş olup, Almanya uygulaması esas alınmıştır ve zaman içerisinde değişiklikler yapılarak bugünkü halini almıştır. Kaynağını Vergi Usul Kanunu'ndan alan uzlaşma iki farklı yönetmelik ile uygulanmaktadır. Uzlaşma haricinde Türk Vergi Hukuku içerisinde hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık, izaha davet gibi farklı uygulamalar da bulunmaktadır.

Barışçıl çözüm yöntemleri farklı ülke uygulamalarına bakıldığında arabuluculuk, müzakere, tahkim, özel yargılama, arabuluculuk-tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, kısa duruşma gibi farklılaşabilmektedir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri de denilen bu yöntemlerin geliştirilmesindeki amaç, verginin bir an önce tahsilinin gerçekleştirilmesinin yanında, vergi adaletini sağlama, mükellef ve idarenin haklarının korunması, yargı organlarının iş yükünün azaltılması, tarafsızlığın sağlanması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uzlaşma yukarıda bahsedilen amaçların sağlanamaması, yasallık ilkesine aykırı olması gibi yönlerden sık sık eleştiri konusu olmaktadır. Özellikle Türkiye'de uzlaşmanın yasallık ilkesinin bir hayli uzağında yer alması, uygulamanın meşruluğunun sorgulanmasına neden olmaktadır. Yapılan eleştirilen ve çalışmalar,

uzlaşma kurumunun modern alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin gerisinde kaldığı ve reforma ihtiyacı olduğunu ortaya koymaktadır. Uzlaşmanın çok fazla eleştiriye maruz kalması sıklıkla uygulamanın kaldırılması tartışmalarını da gündeme getirmektedir. Eleştirilen hususlarda haklılık payı olmakla birlikte uzlaşma kurumunun varlığını sürdürmesi ancak yapılacak reform çalışması ile daha modern bir uygulama şekline dönüştürülmesi gerekliliği çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde uyuşmazlık kavramı, uyuşmazlık türleri ve vergi uyuşmazlığı kavramları ele alındıktan sonra vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkartan etkenler aktarılacak ve Türk Vergi Hukuku içerisinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan barışçıl uygulamalar aktarılacak ve alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ele alınacaktır. Bu noktada farklı ülke uygulamaları incelendiğinde arabuluculuk, müzakere, tahkim ve benzeri uygulamalar dikkat çekmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ABD, Fransa, Hollanda, Almanya, İngiltere, Kanada ve Yeni Zelanda'da uygulanan barışçıl çözüm yöntemleri aktarılacak olup bölüm sonunda ülke uygulamalarının öne çıkan özelliklerine yer verilecektir.

Üçüncü bölümde Türk Vergi Hukuku içinde yer alan uzlaşma uygulaması detaylı olarak incelenecek ve uygulama esasları ele alınacaktır. Öncelikle tarhiyat öncesi uzlaşma ele alınacak ardından tarhiyat sonrası uzlaşma ve merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu incelenecektir.

Son bölümde öncelikle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Dairleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu sonuçları değerlendirildikten sonra uzlaşma kurumunun eleştirildiği hususlar irdelenecektir. Uzlaşma uygulaması ekonomik, idari ve sosyal bağlamda incelendikten sonra matematiksel incelemeye yer verilecektir. Bunlar ekonomik olarak, vergi yükü, vergi gelirleri, vergi kaybı ve vergi planlaması; idari olarak, vergi denetimi, vergi dava sayısı, vergi affı ve vergi karmaşıklığı; sosyal olarak da vergi psikolojisi ve vergi uyumu olarak ele alınıp değerlendirilecektir.

Matematiksel incelemede ise uzlaşma sayılarının korelasyonu olarak incelendikten sonra uzlaşma uygulamasının oyun teorisi karşısındaki durumu analiz edilecektir. Korelasyon ve oyun teorisi incelemeleri tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma

komisyonu uzlaşma sonuçları olarak ayrı ayrı değerlendirilecektir. Bu incelemelerdeki amaç uzlaşma kurumunun hem idare hem de mükellef açısından gerekli olup olmadığı ve uzlaşma kurumunun başarısının ölçülmesinin sağlanmasıdır. İnceleme sonucunda elde edilecek bulgular ile uzlaşma kurumunun gerekliliği ortaya konulduktan sonra, mevcut uygulamanın modern uygulamalar ile olan durumu ve ne gibi yeniliklerin getirilmesi gerektiği ele alınacaktır.

Mevcut hali ile sıklıkla eleştirilen uzlaşma kurumu, vergisel alanda pek çok uygulamada olduğu gibi reforma ihtiyaç duymaktadır ve bu yeniliklerin neler olacağı çalışma sonucunda detaylı olarak değerlendirilecektir. Bu incelemeler sonrasında farklı ülke uygulamaları da dikkate alınarak yeni uzlaşma uygulaması önerisinde bulunulacaktır.





## 2. UYUŞMAZLIK KAVRAMI İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE ALTERNATİF UYUŞMAZLIK YÖNTEMLERİ

### 2.1. Çatışma, Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramları

Çatışma kavramının, sosyoloji, psikoloji, uluslararası ilişkiler gibi pek çok alanı ilgilendiren bir kavram olması nedeniyle, tek bir tanımının yapılması zordur. Çatışma Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre “*Söz, iddia veya davranış birbirini tutmama, birbirini çelme*” anlamlarına gelmektedir. Çatışma, cepheleşmeyi, restleşmeyi, olumlu birikimleri ve gelenekleri yok eder. Çatışma türü ilişkilerin temelinde “ya ben ya o”, “ya biz ya onlar”, “tek yolculuk zihniyeti yatmaktadır.”<sup>1</sup>

Anlaşmazlık kelimesi, Türk Dil Kurumu sözlüğünde, ‘*İki veya daha çok tarafın düşünce ve amaçları arasında ayrılık*’ olarak tanımlanmaktadır. Anlaşmazlık (conflict), ileride ortaya çıkabilecek çatışmaların farkında olan ve birbirleriyle çatışan hallerde bulunan tarafların içinde buldukları rekabet hali; menfaatleri tüm yönleriyle ve tamamen tatmin edilmesi imkânsız durumda olan tarafların içinde buldukları çatışma hali olarak tanımlanabilir<sup>2</sup>.

Uyuşmazlık kelimesi, yapım eki olan ‘mazlık’ın sıfat-fiil eki ‘maz’ ile, isimden isim yapmak eki ‘lık’ın birleşmesinden oluşur<sup>3</sup>. Uyuşmazlık kavramı Türk Dil Kurumu sözlüğünde ‘*uyuşamama durumu*’ olarak, Yönetbilimleri Sözlüğü’nde ‘*tutumları ölçülen çeşitli kişilerin ya da aynı kişinin yanıtları arasındaki benzeşmezlik*’ olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlık, iki ya da daha fazla tarafın bir konuda ihtilaf yaşaması, anlaşamaması halidir, şeklinde de tanımlanabilir<sup>4</sup>. Genel anlamıyla uyuşmazlık, taraflardan birinin, bir olgu, hukuk kuralı ya da davranış biçimine ilişkin talebinin, diğeri tarafından itiraz ya da inkârla karşılandığı belirli bir anlaşmazlık durumunu ifade eder<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Yaka, A. (2015) *Sosyoloji Yazıları – Çatışma Kültüründen Uzlaşma Kültürüne*, Gündoğan Yayınları, İstanbul, 263.

<sup>2</sup> Kısmet Kekeç, E. (2016), *Arbuluculuk Yoluyla Uyuşmazlık Çözümünde Temel Aşamalar ve Taktikler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 4.

<sup>3</sup> Kızılot, Ş. Kızılot, Z. (2005) *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 45.

<sup>4</sup> Arslaner, H. (2016) Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17, 275.

<sup>5</sup> Şahin Ceylan. Ş. (2009), *Geleneksel Toplumdan Modern Topluma Alternatif Uyuşmazlık Çözümü*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 75.

Uyuşmazlık insan ve toplum yapısının ayrılmaz bir parçası ve insan ilişkilerinin doğal bir uzantısıdır.<sup>6</sup> Uyuşmazlık, aniden ortaya çıkan bağımsız ve sabit bir durum değildir, yapısı gereği her türlü toplumsal ilişki neticesinde ortaya çıkabilecek bir durumdur.<sup>7</sup> Uyuşmazlığın genel olarak bir tanımını yapmak zordur ancak farklı türdeki uyuşmazlıkların ortak noktalarından hareketle şu genel tanım yapılabilir. Uyuşmazlık, en az iki taraf arasında, algılanan çatışan amaçlar üzerinde gerçekleşen dışı vurulmuş bir mücadeledir.<sup>8</sup> Uyuşmazlık, anlaşmazlığın açıklık kazandığı/açıklandığı aşamayı ifade etmektedir.<sup>9</sup>

Anlaşmazlık ile uyuşmazlık arasındaki temel fark, çeşitli sorunlar üzerinde müzakere, arabuluculuk ve benzeri yöntemler ile bu sorunların giderilebilmesi veya en azından değerlendirilebilmesidir.<sup>10</sup>

Tarafların kişisel olarak karar vermesi				Üçüncü tarafın karar vermesi		Yasal olarak yetkili üçüncü tarafın karar vermesi		Hukuk dışı yollarla zorla karar verme	
Çatışmadan uzak durma	Gayri resmi tartışma ve sorun giderme	Müzakere	Arbuluculuk	İdari karar	Tahkim	Adli karar	Yasal karar	Şiddet içermeyen kuvvet kullanımı	Şiddet
Zorlamanın artması ve olası kazan-kaybet durumu									

Tablo 2.1. Çatışma (anlaşmazlık) çözüm yöntemleri

**Kaynak:** Moore, Christopher W. (2014), *The Mediation Process – Practical Strategies for Resolving Conflict*, Jossey-Boss, 23.

Bir anlaşmazlığın dinamikleri buzdağına benzetilebilir. Buzdağı modeli, bir anlaşmazlıktaki sorunların yalnızca bir kısmının anında erişilebilir olduğunu (buzdağının görünün kısmı) göstermektedir. Buzdağının batık kısmı ise dava, tahkim

<sup>6</sup> Yılmaz, M. E. *Uyuşmazlık Analizi ve Çözümü*, Dora, 2018, 237.

<sup>7</sup> Şahin Ceylan, s.76

<sup>8</sup> Yılmaz, s.9

<sup>9</sup> Kısmet Kekeç, a.g.e., s.4

<sup>10</sup> Kısmet Kekeç, a.g.e., s.5



amaçlar ikili ayrıma tabi tutulabilir. Bunlar maddesel amaçlar ve kimliksel/statüsel amaçlardır. Maddesel amaçlar, tarafların aynı anda sahip olmak istedikleri değerler olarak ifade edilebilir. Bunlar genellikle para ile değer biçilebilen somut değerlerdir. Kimliksel/statüsel amaçlar ise bireylerin iç dünyaları ile ilgili olan ve genellikle sosyal çevre tarafından da desteklenen değerlerdir.<sup>13</sup>

### **b. İlişki Uyuşmazlıkları**

İlişki uyuşmazlıklarında, taraflar arasında güven duygusunun bulunmaması ya da var olan güven duygusunun zedelenmiş olması en önemli etkidir. Genellikle ticari ortaklıklar, aile ve sosyal ilişkiler ağı içerisinde oluşmaktadır.<sup>14</sup>

### **c. İdeoloji / Değer Uyuşmazlıkları**

Bu tür uyuşmazlıklar, ideoloji ve dünya görüşünün farklılıklarından kaynaklanan uyuşmazlıklardır. İdeoloji ve değer uyuşmazlıklarının çözümü tam olarak mümkün değildir. Bu tür uyuşmazlıklarda çözüm sadece farklılıkları kabullenme ve bu farklılıklarla barış içinde yaşamaya işaret eder.<sup>15</sup>

### **d. Data / Bilgi Uyuşmazlıkları**

Data uyuşmazlıkları bilgi eksikliği, bilgilerin taraflarca yanlış yorumlanması ya da yanlış bilgilendirilme durumlarında ortaya çıkmaktadır. Data uyuşmazlığı bilgi eksikliği ya da yanlış bilgilendirme nedeniyle oluşuyorsa, bu uyuşmazlıklar, doğru bilgi edinilmesi ile kolaylıkla çözülebilir. Bu tür uyuşmazlıklarda üçüncü taraflar çözüm konusunda etkilidir.<sup>16</sup>

### **e. Yapısal Uyuşmazlıklar**

Yapısal uyuşmazlıklar bireylerin kontrolü dışında olan ve yapısal sorunlardan kaynaklanmaktadır. Bu tür uyuşmazlıklar, maddi kaynakların adaletsiz dağılımından, kültürel şiddet gibi geniş bir alana yayılmaktadır.<sup>17</sup>

Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinde de ilişkinin tarafları (devlet ve mükellef) arasında sorun veya uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir.

---

<sup>13</sup> Yılmaz, a.g.e., s.12

<sup>14</sup> Yılmaz, a.g.e., s.12

<sup>15</sup> Yılmaz, a.g.e., s.15,17

<sup>16</sup> Yılmaz, a.g.e., s.17

<sup>17</sup> Yılmaz, a.g.e., s.18

Vergi uyuşmazlığı taraflar arasında hukuki bir durum olarak doğar ve çözüm için hukukten belirlenmiş olan yöntemler tüketilene kadar devam eder.<sup>18</sup>

İlerleyen bölümde, vergi uyuşmazlığı kavramı açıklandıktan sonra vergi uyuşmazlığına neden olan etkenler incelenecektir.

### **2.3. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkartan Etkenler**

Vergi uyuşmazlığı / vergi anlaşmazlığı, vergi hukukunda düzenlenmiş bulunan yükümlülükler uyuşmazlığına uyulmaması nedeniyle vergi idaresi ile mükellefler ya da vergi sorumlularının yaşadığı anlaşmazlık durumu olarak tanımlanabilir.<sup>19</sup> Vergi uyuşmazlıkları, vergi borçlusunu (mükellef) ile vergi alacaklısını (vergi idaresi) arasında vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve uygulamalarında ortaya çıkabilmektedir.<sup>20</sup>

Vergi uyuşmazlıkları yükümlülük, ceza ve tahsilat konularında ortaya çıkabilmektedir. Yükümlülükle ilgili uyuşmazlıkla; vergi matrahının belirlenmesi, vergi miktarı, istisnalar ve muafiyet ile yükümlünün şahsında yapılan hatalar nedeniyle ortaya çıkabilmektedir. Cezalarda uyuşmazlıklar, vergi cezalarına ilişkin ortaya çıkmaktadır. Tahsil ile ilgili uyuşmazlıklar ise, tebliğ edilen ödeme emri ile ilgilidir ve borcun olmadığı, tamamen veya kısmen ödenmiş olduğu veya zamanaşımına uğramış olduğu iddiaları ile doğmaktadır.<sup>21</sup>

Vergi uyuşmazlığından söz edebilmek için ortada bir verginin olması şart değildir. Matrah tespitine ilişkin işlemlerin tamamlanması ile vergi uyuşmazlığı doğabilir. Kanunlar ile, verginin taraflarına hangi aşamada itiraz hakkı tanınmış ise, o aşamada vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilmektedir.<sup>22</sup>

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıkması birtakım etkenler neticesinde olup bu etkenler sadece Türk Vergi Hukuku'nda değil, genel olarak vergi hukukunda geçerlidir. Vergi uyuşmazlıklarını ortaya çıkaran etkenler, vergilendirme işleminin

---

<sup>18</sup> Yüce, M. (2014), *Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 227.

<sup>19</sup> Arslaner, a.g.e., s.275

<sup>20</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., s.46

<sup>21</sup> Edizdoğan, N. Taş, M. Çelikkaya, A. (2007), *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 226.

<sup>22</sup> Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., 226-227.

hukuka aykırılığı, vergi incelemeleri, hatalı vergi tarhiyatı ve ceza uygulaması, matrahın düşük beyanı ve verginin ödenmemesi olup aşağıda açıklanmaktadır.

#### **a. Vergilendirme İşleminin Hukuka Aykırılığı**

Vergilendirme işlemlerinde; yetki, konu, şekil ve sebep nedenlerinden en az birinin varlığı ile hukuka aykırı olması durumunda, uyuşmazlık durumu da ortaya çıkmış olur. Vergi koyma yetkisi kural olarak yasama organına verilmiş bir yetkidir. Anayasa'da da yer aldığı üzere, vergi ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla koyulup, kaldırılabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, vergi idaresinin işlem yapabilme gücü ve yeteneği yetki olarak adlandırılmaktadır.<sup>23</sup> Bu kurala aykırı hareket edilmesi yetki yönünden aykırılık olarak adlandırılmaktadır.

Verginin üzerine konulduğu, doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsur, verginin konusudur. Uygulanacak olan verginin neyin üzerinden alınacağı, yasama organı tarafından belirlenmiş olup, yasalarda gösterilmeyen hiçbir unsur vergilendirilemez.<sup>24</sup>

Konu yönünden yetkisizlik farklı biçimlerde oluşabilmektedir;<sup>25</sup>

- Üst düzeyde bulunan yetkilinin alt düzeyde bulunan adına karar alması,
- Aynı düzeyde bulunan yetkililerin birbirleri yerine karar almaları,
- Aynı tüzel kişinin yetki organlarından birinin diğeri yerine karar alması,
- Hukuka aykırı olarak yapılmış olan yetki devrine dayanarak karar alınması.

Vergi idaresinin yapacağı işlemler yazılı şekle tabidir ve bu işlemlerin hangi süreçler takip edilerek yapılacağı ve hangi usullere uygun olarak yapılması gerektiği hukuki kurallar ile önceden belirlenir. Yönetmelik bir işlemin kuralları genel olarak yasa, tüzük ve yönetmelik gibi metinlerde yer alır.<sup>26</sup> Önceden belirlenmemiş ve yasal temelleri olmayan işlemler şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır.

Vergi idaresinin işlem yapabilmesi için sadece yetkili olması yeterli değildir. İşlemin yapılabilmesi için ayrıca sebebinin de olması gerekir.<sup>27</sup> Vergi idaresini bir

---

<sup>23</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 46,47.

<sup>24</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 48.

<sup>25</sup> Arslaner, H. (2017), *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 17.

<sup>26</sup> Arslaner, 2017, a.g.e., 12,13.

<sup>27</sup> Arslaner, 2017, s.g.e., 14.

işlem yapmaya yönelten ve bir idari işlemin yapılmasından önce var olan hukuki durum ve maddi olaya sebep denilmektedir. Tarh işleminde sebep unsuru “maddi sebep” ve “hukuki sebep” olarak ikiye ayrılmaktadır.<sup>28</sup> Hukuki sebep unsuru, işlemin, kanunlar veya diğer hukuki metinler ile önceden düzenlenmiş olmasıdır. Maddi sebep unsuru ise kanunlar ile düzenlenmiş bir olayın meydana gelmesidir.<sup>29</sup>

### **b. Vergi İncelemeleri**

Türk Vergi Sisteminde vergiler genel olarak mükelleflerin beyanları üzerine alınmaktadır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesini sağlamak amacıyla VUK ile vergi idaresine, mükelleflerin hesapları ve kayıtları üzerinde inceleme yapma yetkisi verilmiştir<sup>30</sup>. Vergi incelemesinin amacı, VUK 134. maddesinde “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde açıklamaktadır. Vergi incelemesi neticesinde, mükellef ile vergi idaresi arasında, vergi uyumsuzluğu meydana gelebilmektedir.

### **c. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulaması**

Verginin hatalı biçimde tarh edilmesi, vergi uyumsuzluğu doğuran başlıca nedenlerden biridir. Bu hatalar, yanlış bir vergilendirme işleminden ya da hesaplamadan doğmuş olabilmektedir.<sup>31</sup>

### **d. Matrahın Düşük Beyanı**

Vergi uyumsuzluğunu doğuran bir diğer neden, mükellef tarafından beyan edilen matrahın vergi dairesi tarafından düşük bulunmasıdır.<sup>32</sup>

### **e. Verginin Ödenmemesi**

Tahakkuk etmiş verginin vadesinde ödenmemesi veya hiç ödenmemesi, vergi uyumsuzluğu doğuran bir başka nedendir.<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 49.

<sup>29</sup> Arslaner, 2017, a.g.e., 15.

<sup>30</sup> Öner. Erdoğan, (2022), Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 101

<sup>31</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 52.

<sup>32</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 53.

<sup>33</sup> Kızılot, Kızılot, a.g.e., 55.

## 2.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Barışçıl Mekanizmalar

Vergi uyuşmazlıklarının klasik mekanizması adli ve adli olmayan (idari yolları) içermektedir.<sup>34</sup> Vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm müesseselerine idari aşamada çözüm yolları veya barışçıl çözüm yolları gibi farklı isimler verilse de her iki kavramın da kullanılmasının amacı aynıdır<sup>35</sup>. Türk hukukunda uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları VUK'da düzenlenmiş olup bunlar hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, indirim, şikâyet ve üst makama başvuru, izaha davet ve çalışmanın konusunu oluşturan VUK Ek 1. ve 12. maddeleri arasında düzenlenen uzlaşma kurumudur<sup>36</sup>. Bu yollara ek olarak, idare ile vatandaş arasındaki ilişkilerin sağlıklı olarak yürütülebilmesi için idareye önerilerde bulunmakla görevli olan Kamu Denetçiliği Kurumu'na<sup>37</sup> şikâyet başvurusu kurumu eklenmiştir<sup>38</sup>.

Literatürde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarını; hata düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim ve pişmanlık ve ıslah olarak sıralayan görüşler olduğu gibi sadece vergi hatalarını düzeltme ve uzlaşmayı idari aşamada çözüm yolları olarak kabul edenler de vardır.<sup>39</sup>

Bahsedilen bu yöntemlerin kullanılması idarenin takdiri ya da kişilerin başvurusu ile gerçekleşebilmektedir. Barışçıl çözüm yöntemleri mahkemelerin iş yükünün azaltılmış olması, devletin vergiyi zaman kaybetmeden tahsil etmiş olması ve anlaşmazlığın kısa sürede çözüme kavuşturulmuş olması sebebiyle idare açısından olumludur<sup>40</sup>.

İdari çözüm yollarının mükellef ve idare açısından olumlu yönleri bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi mükellef açısından

<sup>34</sup> Tsiklauri, I. (2019). Arbitration as an Alternative Mechanism of a Tax Dispute Resolution, *Alternative Dispute Resolution Yearbook*, 2018-2019, 271, <https://heinonline.org> adresinden 14.05.2020 tarihinde erişilmiştir.

<sup>35</sup> Arslaner, a.g.e., 276.

<sup>36</sup> Karataş Durmuş, N. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği, *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 50.

<sup>37</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile 2012 yılında kurulmuştur.

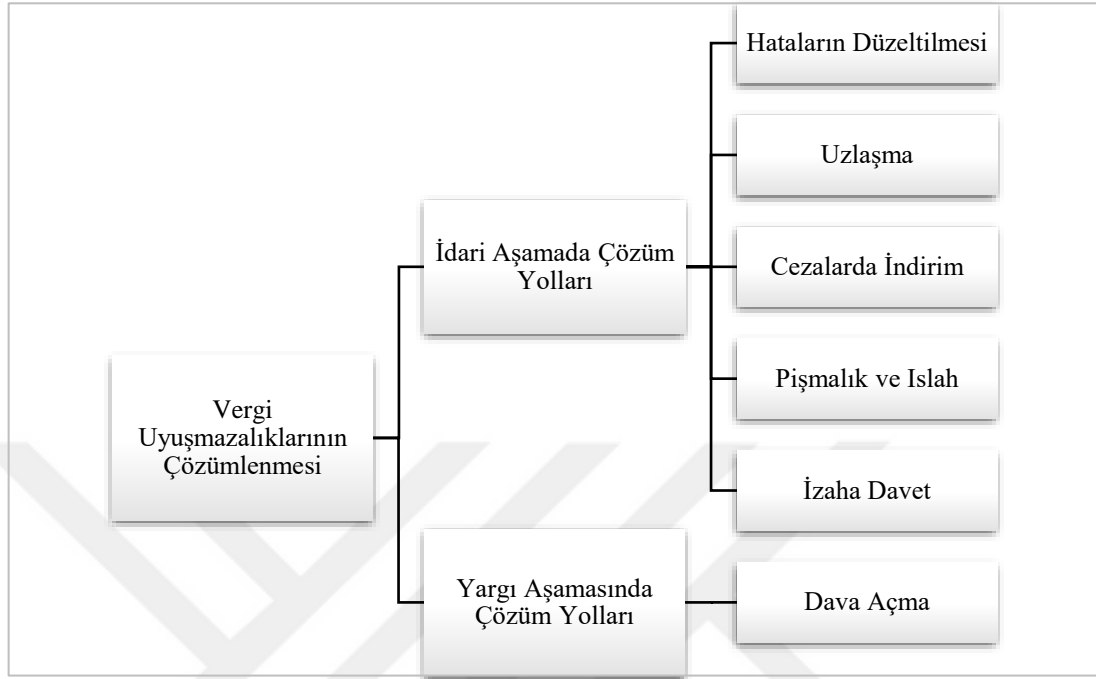
<sup>38</sup> Kaplan, R. (2013), Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması, *Vergi Sorunları*, 301(9), 143.

<sup>39</sup> Arslaner, a.g.e., 276.

<sup>40</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2016, 50.



vergi ve cezalarda indirim olanağı sağlamakta, emek ve zaman kaybını engelleme gibi olumlu sonuçlar doğurmaktadır.<sup>41</sup>



Şekil 2.2. Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları

**Kaynak:** Çalışmada kullanılan kaynaklar kullanılarak oluşturulmuştur.

#### 2.4.1. Uzlaşma

Uzlaşma kavramı kelime anlamı olarak Türk Dil Kurumu Sözlüğünde ‘*uzlaşım, mutabakat, konsensüs*’; T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğünde ‘*Anlaşma, bir ihtilafın sona erdirilmesi, sulhlaşma, sulh olma*’; Yönetbilim Terimleri Sözlüğünde ise “Tutum, görüş, kanıların birbirine uygun düşmesi ya da yaygın kalıplarla bağdaşması” olarak tanımlanmaktadır. Vergi Usul Kanununda ise uzlaşmanın tanımı yapılmamıştır.

Uzlaşma, 23.10.1986 tarihli ve 1986/2 Emsal nolu Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararında, ‘vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması’ olarak tanımlamıştır. Çünkü vergi idaresi uzlaşma sonucunda bir kısım vergi ve ceza alacağından vazgeçmektedir, bu

<sup>41</sup> Savaşan, F. Altundemir, M.E., Ulupınar, A., (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması, *Maliye Dergisi*, 162, Ocak – Haziran, 138.

yönüyle uzlaşma bir ödün kurumudur<sup>42</sup>. Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında<sup>43</sup>, “uzlaşma, vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi” olarak tanımlanmıştır<sup>44</sup>.

İki tarafın bir uyuşmazlığı özgür iradeleriyle mutabakat sağlayarak ortadan kaldırmaları, diğer şartlar da dikkate alındığında taraflar arasında bir sözleşmenin var olduğuna işaret etmektedir. Nitekim uzlaşmanın iki taraflı bir sözleşme olduğu konusunda görüş birliği mevcut olmakla birlikte sorun, bu sözleşmenin niteliği konusundadır ve Danıştay kararlarında bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır<sup>45</sup>.

Uzlaşma sonucunda taraflar arasında düzenlenen tutanak, iki taraf için de tutanakta yazılı hususlar ile sınırlı, bağlayıcılığı olan bir sözleşme niteliğindedir.<sup>46</sup>

Sulh, medeni usul hukukunda yer alan tasarruf ilkesi gereğince, tarafların bir uyuşmazlığı sona erdirmek için tasarrufta bulunabilmelerine olanak sağlayan bir kurumdur.<sup>47</sup> Sulh sözleşmesi, tarafların aralarında var olan veya ileride oluşabilecek bir uyuşmazlığa, bazı fedakarlıklarda bulunarak son veren bir sözleşmedir. Sulh sözleşmesinin yapılabilmesi için taraflar arasında hukuki ilişki bulunmalıdır ve uyuşmazlık bu hukuki ilişkiye bağlı olmalıdır. Sulh sözleşmesinin varlığından söz edebilmek için, tarafların karşılıklı fedakarlıkta bulunmaları gereklidir.<sup>48</sup> Sulh sözleşmesinin varlığından söz edilebilmesi için taraflar arasında hukuki ilişki bulunması, bu hukuki ilişki ile ilgili uyuşmazlık ya da belirsizliğin var olması ve tarafların karşılıklı olarak fedakarlıkta bulunması ve anlaşmanın var olması

---

<sup>42</sup> İnaltong, C. (2012) Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, *Vergi Dünyası*, Sayı 375 (11), [http://www.polarisymm.com/ozeldosyalar\\_gelismis-ulke-uygulamaları-isiginda-turk-vergi-sisteminde-uzlasma-muessesesi\\_159.html](http://www.polarisymm.com/ozeldosyalar_gelismis-ulke-uygulamaları-isiginda-turk-vergi-sisteminde-uzlasma-muessesesi_159.html), adresinden 3.06.2020 tarihinde erişilmiştir.

<sup>43</sup> Karar Tarihi: 13.06.2003, E.No: 2002/592, K.No: 2003/333

<sup>44</sup> Arslaner, a.g.e., s.280

<sup>45</sup> Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXV (2), 313.

<sup>46</sup> Danıştay 3. Daire, 2004/852 E., 2005/2230 K.

<sup>47</sup> Kılınç, A. (2019), Mahkeme Dışında Yapılan Sulh ve Yargılamaya Etkisi, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, Cilt:77, Sayı:2, 520

<sup>48</sup> Özdemir, E. (2013), İkale ve Alternatif Bir Öneri Olarak Sulh Sözleşmesi, *Çimento İşveren Dergisi*, 27 (3), 44-45.

gerekmekte olup bunlar sulh sözleşmesinin zorunlu unsurları olarak nitelendirilebilir.<sup>49</sup>

Kanunlarda belirtilen tipe uymayan ve yasa koyucu tarafından herhangi bir şekilde düzenlenmemiş olan sözleşmeler isimsiz sözleşme olarak adlandırılmakta olup sulh sözleşmeleri de isimsiz sözleşmeler olarak adlandırılmaktadır.<sup>50</sup> Sulh sözleşmesi borcu sona erdiren bir etkiye sahip olduğundan borçlar hukuku genel hükümlerine dâhil bir konu olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunanlar olmakla birlikte özel borç ilişkileri içerisinde değerlendirilebileceğini savunanlar da bulunmaktadır.<sup>51</sup>

Bu bilgilerden hareketle, uzlaşmanın sulh sözleşmesi niteliğinde olduğu söylenebilir. Uzlaşma ile taraflar karşılıklı fedakarlıklarda bulunarak aralarındaki uyuşmazlığı gidermeyi amaçlamaktadırlar.

Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma başvurusu yapma, mükellefe ve/veya ceza muhatabına tanınmış bir haktır<sup>52, 53</sup> Vergi idaresine, uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmamasını, hem denetim imkânlarına sahip idarenin hukuka uygun vergilendirme işlemleri yapma zorunluluğu hem de vergi idaresine duyulan güvenin zedelenmesine yol açmama endişesiyle açıklanabilir<sup>54</sup>.

VUK Ek madde 1, uzlaşma ile ilgili ayrıntılı konuların düzenlenmesini için, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yönetmelik çıkartma yetkisi vermiştir. Buna göre; uzlaşma komisyonlarının teşkili, uzlaşmaya başvurmaya yetkili olanların belirlenmesi, uzlaşmanın şekli, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi, uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşmanın yapılmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca<sup>55</sup> çıkartılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

Mükellefler hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma hakkına sahiptir ancak bunların sadece birinden yararlanma hakkına sahiplerdir.

<sup>49</sup> Asrav Hızır, F. (2018), Sulh Sözleşmesinin Konusunun Sınırları, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:3, Sayı:2, 15-19

<sup>50</sup> Cansel, E. Özel, Ç. (2017), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler – Cilt -1*, Seçkin Yayıncılık, 64-65

<sup>51</sup> Kurt, E. (2018), Sulh Sözleşmesi ve Arabuluculuk, 148, T. Muratoğlu, M. B. Bulutekin içinde, *Hukukta Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları*, 147-154, Seçkin Yayıncılık

<sup>52</sup> Tarhiyat sonrası uzlaşma kanuni bir hak iken, tarhiyat öncesi uzlaşma idarece tanınan bir haktır. (Başaran Yavaşlar, 2008, 311)

<sup>53</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 311.

<sup>54</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 321.

<sup>55</sup> İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için bu yönetmelik İçişleri Bakanlığı'nca çıkarılır. (VUK Ek Madde 1)

Tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından yararlanan bir mükellefin, uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanması mümkün değildir.<sup>56</sup>

Uzlaşmanın konusu, Vergi Usul Kanununa göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin kesilecek cezaların miktarıdır<sup>57</sup>. “Ancak uzlaşmanın konusunu sadece vergi ve vergiye bağlı cezalarla sınırlandırmak mümkün değildir. Çünkü kanunun şümulü kenar başlıklı VUK md.1, f.1 ve f.2 gereğince,

Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerinde ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu nedenle, VUK md.2’de yazılı gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında gerek genel bütçeye giren ve gerek il özel idareleri ile bu belediyelere ait olan resim ve harçlar ile bunlara bağlı cezalar da uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır<sup>58</sup>.”

Uzlaşma sadece idari işlem konuları için mümkündür. Kanun koyucu, mükellefin ve/veya ceza muhatabının hukuki durumunu etkileyen, vergi idaresinin ise görev ve yetki alanı içinde olan idari işlemler üzerinde tasarruf edebilmesine izin vermiştir. Dolayısıyla, ceza hukukunun konusunu oluşturan kaçakçılık suçu, VUK’daki uzlaşma kurumunun kapsamı dışındadır.<sup>59</sup>

Uzlaşmanın esas amacı, uyuşmazlıkların kolayca giderilip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır<sup>60</sup>. Danıştay 3. Dairesi uzlaşmanın amacını, vergi uyuşmazlıklarının süratle çözülmesi, tereddütlerin giderilmesi suretiyle mükellefle idare arasında çıkabilecek ihtilafların kendi aralarında görüşülerek önlenmesi şeklinde açıklamıştır.<sup>61</sup>

<sup>56</sup> Tekin, F. Çelikkaya, A. (2014), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 207.

<sup>57</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ek md.1 ve Ek md.11

<sup>58</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 316.

<sup>59</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 317.

<sup>60</sup> Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku* Ankara, Turhan Kitapevi, 170.

<sup>61</sup> Danıştay 3. Dairesi 2004/852 E., 2005/2230 K.

Uzlaşmanın diğer amaçları aşağıda sıralanmıştır;<sup>62</sup>

- Mükellef ile vergi otoritesini, vergi anlaşmazlığının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak,
- Verginin ivedilikle tahsil edilmesini sağlamak,
- Yargı organlarının iş yükünü hafifletmek,
- Mükellef ile idare arasındaki ilişkileri düzeltmek,
- Kamu alacağını zaman içinde değer kaybettirmeden tahsil etmektir.

Uzlaşmanın amaçları daha çok idare açısından ortaya konulmuş gibi gözükse de mükellef açısından da zaman zaman önemli bir konumda olduğu söylenebilir<sup>63</sup>.

#### **2.4.2. Hataların Düzeltilmesi**

Vergi hatası, vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirme işleminde yapılan hatalar yüzünden fazla veya eksik vergi alınmasıdır. Vergi hataları, hesap hataları<sup>64</sup> ve vergilendirme hataları<sup>65</sup> olarak ikiye ayrılmaktadır.<sup>66</sup> Vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili hükümler VUK'da 120 ve ilerleyen maddelerde yer almaktadır. Vergi hataları, ilgili memurun hatayı bulması, üst memurların yaptıkları incelemeler, teftiş, vergi incelemesi veya mükellefin başvurusu yollarından birisi ile ortaya çıkabilmektedir<sup>67</sup>.

VUK'a göre, vergi hatalarının düzeltilmesine vergi dairesi müdürleri karar vermektedir. Vergi idaresi re'sen düzeltme yapabileceği gibi mükellefler vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltilmesi için vergi idaresine yazılı olarak başvurabilirler. Dava açma süreleri geçtikten sonra düzeltme talepleri reddolunan mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler.

#### **2.4.3. Pişmanlık ve İslah**

Pişmanlık ve ıslah uygulaması, pişmanlık kurumu olarak ilk kez 1950 yılında VUK'nun 348. maddesinde yerini almıştır ve yıllar itibariyle değişikliklere uğrayarak

---

<sup>62</sup> Arslaner, a.g.e., 281.

<sup>63</sup> Arslaner, a.g.e., 281.

<sup>64</sup> Hesap hataları VUK 117. maddede Matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması olarak sıralanmıştır.

<sup>65</sup> Vergilendirme hataları VUK 118. Maddede Mükellefin şahsında hata, Mükellefiyette Hata, Konuda Hata ve Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sıralanmıştır.

<sup>66</sup> Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 158.

<sup>67</sup> Kırbaş, S. (2015), *Vergi Hukuku – Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, 193

bu günkü haline gelmiştir.<sup>68</sup> VUK’nu 359. maddesinde “371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” hükmü yer almaktadır ve bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, pişmanlık cezayı hafifleten değil; ortadan kaldıran bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>69</sup>.

Pişmanlık ve Islah uygulaması, VUK 371. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, beyana dayalı vergilerde, vergi ziyayı cezası gerektiren fiilleri işleyen mükellefler, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile başvurmaları halinde vergi ziyayı cezası kesilmemektedir. Ancak bunun için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu koşullar;<sup>70</sup>

- Bir ihbarın mevcut olmaması,
- Dilekçe verilme süresine uyulması,
- Verilmemiş olan beyannamenin belirli süre içinde verilmesi,
- Beynamede yer alan yanlışlığın ve/veya eksikliğin 15 gün içerisinde giderilmesi,
- Ödeme süresi geçmiş ve mükellefçe haber verilmiş vergi için gecikme zammı oranında bir zam uygulanarak 15 gün içinde ödenmesidir.

Pişmanlık daha çok vergi ziyayı cezası için düzenlenmiş ve şartları da buna göre belirlenmiştir ve kaçakçılık suçları için de pişmanlıktan yararlanılabilmektedir. Kaçakçılık suçlarının vergi ziyayına neden olabildiği durumların varlığı halinde vergi idaresi tarafından kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin şartlar da yerine getirilmelidir.<sup>71</sup>

#### 2.4.4. Cezalarda İndirim

Mükelleflerin vergi cezalarını zamanında ödemesini sağlamak ve dava yoluna gidilmesini engellemek için VUK’da cezalarda indirim müessesesine yer verilmiştir.<sup>72</sup>

<sup>68</sup> Bayraklı, Hasan Hüseyin, (2017), Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu, *Türkiye Adalet Akademi Dergisi*, Yıl:8, Sayı:31, 48

<sup>69</sup> Bozdoğan, Burçin, (2016), Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri, *International Journal of Public Finance*, Cilt:1, Sayı:2, 147

<sup>70</sup> Akdoğan, a.g.e., 167.

<sup>71</sup> Bayraklı, a.g.m., 63

<sup>72</sup> Akdoğan, a.g.e., 168.

VUK 376. maddede yer alan hallerde belirtilen oranlarda cezalarda indirim yapılabilmesi mümkündür.

Cezalarda indirim uygulamasından yararlanılabilmesi için mükelleflerin dava açma süreleri içinde idareye başvurarak<sup>73</sup> vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını vadesinde veya teminat göstererek vade bitiminde itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirmesi durumunda vergi ziyasında ilk defada yarısı, daha sonrasında ise üçte biri, usulsüzlük cezalarında ise üçte bir oranına indirilmektedir<sup>74</sup>.

#### 2.4.5. İzaha Davet

İzaha davet müessesesi, 2016 yılında 6728<sup>75</sup> sayılı kanun ile vergi hukukunda uygulanmaya başlamış yeni bir müessesedir. Vergisel anlamda izah, Maliye Bakanlığı'nın mükelleflere, vergi ziyayı nedeniyle ceza işlem uygulamadan önce açıklama hakkı tanınmasıdır<sup>76</sup>.

İzaha davet müessesesi VUK 370. maddede düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, mükellefler, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce vergi ziyayı ile ilgili belirtiler olduğuna dair yetkili merciiler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında izaha davet edilebilirler. İzaha davet için ön koşul, ön tespit tarihine kadar mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olmasıdır. İzaha davet edilen mükellefler, davet konusu ile sınırlı olmak kaydıyla, pişmanlık uygulamasından yararlanamamaktadırlar. İzaha davetin kapsamı VUK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na

---

<sup>73</sup> Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, 114.

<sup>74</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., 153.

<sup>75</sup> Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

<sup>76</sup> Buyrukoğlu, S. Toparlak, E. (2018) Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (1), 58.

verilmiş ve bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı 482 Sıra no'lu VUK Genel Tebliğinin 2. maddesinde yer alan konular<sup>77</sup> ile sınırlandırmıştır.<sup>78</sup>

İzaha davet müessesinin getiriliş amacı, idarenin tarhiyat işleminin uzun sürdüğü görüşü ile pişmanlık müessesesinin kapsamını genişletip, mükelleflerin daha önceden kaçırdıkları vergileri sonradan beyan etmelerini sağlamaktır.<sup>79</sup>

İzaha davet ile ilgili süreci yönetecek olan komisyonlar VDK tarafından iki grup olarak oluşturulmaktadır. Bu komisyonlar; Grup Başkanlığı İzah Komisyonu ile Kurul Başkanlığı İzah Komisyonudur.<sup>80</sup> İzaha davet komisyonlarının görevleri, ön tespit yapmak, izaha davet yazısı göndermek, yapılan itirazları değerlendirmek ve sonuçlandırmak olarak özetlenebilir.<sup>81</sup>

İzaha davet müessesesi, VUK'da düzenlenen cezalarda indirim müessesesine benzemektedir ancak aralarındaki temel fark dava açma hakkı ile ilgilidir. Mükellefler cezalarda indirimde dava açma hakkından feragat ederken, izaha davet uygulamasında böyle bir durum söz konusu değildir.<sup>82</sup>

---

<sup>77</sup> Bu konular tebliğ'de yer alan sıraya göre şöyledir; Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Dağıttığı Kâr Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi, Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi, Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi, Gayrimenkullere İlişkin Değer Artışı Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi, Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi.

<sup>78</sup> Buyrukoğlu, Toparlak, a.g.e., 59.

<sup>79</sup> Özmen, İ. (2018). Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6 (1), 80.

<sup>80</sup> Bayraklı, H. H. Hatipoğlu, M. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (2), 576.

<sup>81</sup> Bozdoğan, D. Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan 'İzaha Davet' Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler, *Journal of International, Educational and Economic Perspective*, 6 (1), 48.

<sup>82</sup> Rençber. A., (2018), Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 352, 138



#### 2.4.6. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemleri

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri Anglosakson kökenli olmakla birlikte hem ABD’de hem de Avrupa Birliği üyesi ülkelerde hak arama özgürlüğünün yaygınlaştırılması ve bu yöntemlerin arttırılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır.<sup>83</sup> Alternatif Uyuşmazlık Yöntemlerinin vergi alanındaki uygulamaları yeni olsa da, diplomasi ve diğer alanlarda kullanımı eskiye dayanmaktadır. Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinin ilk örnekleri M.Ö. 1800’lü yıllarda Mari Krallığında (bugünkü Suriye sınırları içerisinde) diplomasi alanında arabuluculuk ve tahkim uygulamaları olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>84</sup>

Uyuşmazlıkların çözümünde dava süreçlerinin uzun yıllar sürmesi ve sonuçların belirsizliği nedeniyle taraflar önceden tahmin edilebilir yöntemlerin kullanılmasına yönelmişler ve alternatif çözüm yöntemleri geliştirmişlerdir. Özle hukuk alanında uygulanan yöntemler geç olsada, vergi hukuku alanında da uygulanmaya başlamıştır ve birçok ülke yargı yoluna gitmeden vergi uyuşmazlıklarının çözümü için alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini kullanma yoluna gitmektedir.<sup>85</sup>

Black's Law Dictionary’ye göre Alternatif Uyuşmazlık Yöntemleri, arabuluculuk, uzlaşma ve diğer uygulamaların yargısal çözüm yöntemlerine alternatif olarak uygulanmasıdır. Bu uygulamalar gönüllülük esasına dayanmaktadır ve tarafsızlığın sağlanması için üçüncü bir tarafında sisteme dahil edilmesi ile uygulanmaktadır.

Alternatif Çözüm Yöntemleri (Alternative Dispute Resolution – ADR), uyuşmazlığa konu olan tarafları, objektif ve bağımsız üçüncü bir kişi eşliğinde, bir araya gelerek uyuşmazlığı kendi aralarında çözüme kavuşturmayı amaçlayan bir yöntemdir.<sup>86</sup> Günümüzde alternatif çözüm yöntemleri ile çözüme kavuşturulan uyuşmazlık sayısı çoktur. Örneğin ABD’de uyuşmazlıkların 580’inden fazlası bu yöntemler ile çözüme kavuşturulmaktadır. Bu yöntemler kullanılarak gerçekleştirilen

---

<sup>83</sup> Karataş Durmuş, N., (2020), Arabuluculuk Vergi Hukukunda Mümkün mü?, Mustafa Akkaya vd. (ed), *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Atılım Üniversitesi Yayın No: 63, 259

<sup>84</sup> Barrett, J. T. Barrett J.P. (2004). *A History of Alternative Dispute Resolution*, John Wiley & Sons, Inc., xxv

<sup>85</sup> Demirbaş Aksüt, B. (2021). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 105.

<sup>86</sup> Gerçek, A. Uygun, E. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru*, Ekin Yayınevi, 23.

çözümlerde kazanan veya kaybeden taraf bulunmamaktadır, belirli ölçülerde ödün vererek iki taraf da kazanmaktadır.<sup>87</sup>

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri mahkemelerin bünyesinde yer alan kurumlar eliyle olabileceği gibi bağımsız kuruluşlar aracılığıyla da olabilir.<sup>88</sup>

Hangi kurum eliyle yürütülürse yürütülsün, alternatif çözüm yöntemlerinin ortak birtakım özellikleri bulunmaktadır. Bunlar;<sup>89</sup>

- Yargılama yerine uzlaşmayı teşvik eden yöntemlerin tercih edilmesi,
- Tarafların kendi çıkarlarını korumak için yarışmaları ve hukuk dili yerine gündelik dilin kullanılması,
- Üçüncü bir kişinin (yargıç veya yargıç olmayan) aracılığı ile karar verme sürecine yardımcı olunması,
- Cebrin söz konusu olduğu durumlarda, bunun düşük bir düzeyde uygulanmasıdır.

Türkiye’de alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri ile ilgili gelişmeler, adalet mercileri tarafından yerel mahkemelerin rakibi olarak algılanmakta ve yargının etkisini azaltacağı endişesi ile çok yoğun değildir.<sup>90</sup>

Alternatif Çözüm Yöntemleri, sonuçlarına göre üçe ayrılabilir;<sup>91</sup>

- Her iki tarafında da kaybettiği (lose-lose),
- Bir tarafında kazanıp diğerinin kaybettiği (win-lose),
- Her iki tarafında da kazandığı (win-win),

Alternatif uyuşmazlık yöntemlerinin faydalı olduğunu savunan pek çok görüş olmakla birlikte, bu yöntemlere birtakım eleştiriler de getirilmektedir. Bu eleştiriler<sup>92</sup>; teorik temelden yoksun olmaları, bireysel sorumluluğu uyuşmazlığın sebebi olarak görmeleri, sadece belirli konulara (iş, aile hukuku gibi) odaklanmaları, üçüncü

---

<sup>87</sup> Perçin, E., (2011). Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yöntemlerinden Arabuluculuğun Hukuksal Düzlemdeki Yeri, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 31 (2), 180.

<sup>88</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 175.

<sup>89</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 176.

<sup>90</sup> Perçin, a.g.e., 189.

<sup>91</sup> Kısmet Kekeç, a.g.e., 9.

<sup>92</sup> Kısmet Kekeç, a.g.e., 15-17.

kişilerin tarafsızlığının sağlanması sorunu ve bu yöntemlerin siyasi ve kamusal örgütlere alternatif olarak kurulmuş olmaları nedeniyle toplumla yapısal bağlantısının olmamasıdır.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri erken tarafsız ön değerlendirme, arabuluculuk, uzlaştırma, tahkim gibi farklı yöntemleri barındırmaktadır. Yöntemler odaklarına göre (önleme, çıkarlar, haklar vb.) farklılaşmaktadır. Örneğin arabuluculuk değerlendirici, kolaylaştırıcı ve dönüştürücü olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca farklı yöntemler arasında ve her bir yöntem içinde akışkanlık veya örtüşme vardır. Örneğin arabuluculuk-tahkim gibi hibrit yöntemlerde akışkanlık vardır. Yöntemler arasındaki farklılaşma üçüncü tarafların rolü, süreç, tarafların elindeki kontrol düzeyi, yasal temelleri olup olmaması ile ilgilidir.<sup>93</sup>

#### **2.4.6.1. Arabuluculuk**

Arabuluculuk tarafsız bir arabulucunun, uyuşmazlığa taraf olanlara, karşılıklı olarak kabul edilebilir bir çözüme ulaşmalarına yardımcı olduğu süreçtir. Arabulucular, bilgi alışverişini kolaylaştırmayı ve yaratıcı çözümlerin bulunmasını teşvik etmeyi amaçlarlar.<sup>94</sup>

Arabuluculuk, alternatif yöntemler içerisinde en çok tercih edilenlerden biridir.<sup>95</sup> Arabuluculuk, tamamen gönüllülük esasına dayanan bir süreçtir ve taraflar eşit olarak muamele görmektedirler. Arabuluculuk yönteminde zorlama yoktur.<sup>96</sup>

Arabulucunun uyuşmazlığın çözülmesine yönelik öneride bulunması söz konusu değildir. Arabulucu ile uzlaştırıcı arasındaki temel fark budur.<sup>97</sup>

Arabuluculuk uygulaması yargılamaya göre birtakım avantajlar barındırmaktadır. Arabuluculuk uygulamasının faydaları şu şekilde sıralanabilir;<sup>98</sup>

- Uyuşmazlık türüne göre esnek yapıya sahiptir,

<sup>93</sup> Noone. Mary Anne, Ojelabi. Lola Akin, (2020). Alternative Dispute Resolution and Access to Justice in Australia", International Journal of Law in Context, 1-20, s.2

<sup>94</sup> Kovach, K.K. (2005) Mediation, (ed) Michael L. M., Robert C. B., *The Handbook of Dispute Resolution*, Jossey-Bass, 304

<sup>95</sup> Perçin, a.g.e., 185.

<sup>96</sup> Yılmaz, a.g.e., 135.

<sup>97</sup> Perçin, a.g.e., 185.

<sup>98</sup> Islam, C. (2014), *Mediation of Tax Disputes*, (<http://newsite.carlislam.co.uk/wp-content/uploads/2016/02/Guide-to-the-mediation-of-tax-disputes.pdf>, 28,29 adresinden 16.10.2018 tarihinde erişilmiştir.

- Uygun maliyetlidir,
- Yargılamaya nazaran hızlı olarak düzenlenebilir,
- Güvenilirlik ve gizlilik sunar,
- Tarafları, yargı sürecinin stresi ve travmasından korur,
- Süreç ortak karar vermeye dayalı olduğu için, yargı sürecine göre ilişkileri korur,
- Tarafların süreç içerisinde daha yaratıcı olmalarını sağlar.

Arbuluculuk uygulamaları dava şartı olan arbuluculuk ve ihtiyari arbuluculuk olarak ikili ayrıma tabi tutulabilir. Dava şartı olan arbuluculuklar, dava aşaması öncesinde kanunen arbuluculuk yoluna başvuru zorunluluğu öngörülen hallerdir. Bu tür arbuluculuk uygulamaları iş, ticari ve tüketici uyuşmazlıkları için kullanılmaktadır. İhtiyari arbuluculuk ise dava açmadan önce arbulucuya başvuru zorunluluğu öngörülme-yen arbuluculuk türüdür.<sup>99</sup>



Şekil 2.3. Arbuluculuk sürecinin başlatılması

**Kaynak:** Avrupa Konseyi, Arbuluculuk Rehberi, Türkiye’de Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Geliştirilmesi Projesi

<sup>99</sup> Avrupa Konseyi, (2022), Arbuluculuk El Kitabı, Türkiye’de Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Geliştirilmesi Projesi, 18, <https://rm.coe.int/arbuluculuk-el-kitab-/1680a937e8> adresinden 02.06.2023 tarihinde erişilmiştir.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde arabuluculuk yöntemi kullanılmamaktadır.<sup>100</sup> Ancak bazı kanunlarda<sup>101</sup> alternatif çözüm yöntemlerini teşvik edici uygulamalar bulunmaktadır. Bunlar;<sup>102</sup>

- 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.137 f.1,
- 4787 sayılı Aile Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yargılama Usullerine ilişkin Kanun m.7/1,
- 1136 sayılı Avukatlık Kanunu m.35/A,
- 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun m.22,
- 2822 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu m.22,
- 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunudur.

Arabuluculuğun tahkim ve resmi yargılamadan farkı, tarafsız üçüncü kişinin karar verme yetkisinin olmamasıdır. Arabuluculuğu diğer alternatif uyuşmazlık yöntemlerinden ayıran, arabulucunun konumudur.<sup>103</sup> Arabulucunun varlığı, uygulamanın diğer uygulamalardan ayrılmasını ve barışçıl bir çözüm mekanizması olmasını sağlamaktadır. Arabuluculuk uygulamasının genel özellikleri, güçlü yönleri ve kullanım alanları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Temel Özellikler	Güçlü Yönleri	Kullanım Alanı
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yargılayıcı ve çekişmeli olmayan yöntem,</li><li>• Uzmanlığa sahip arabulucunun olması,</li><li>• Tarafların hakları yerine çıkarlarına odaklanılır,</li><li>• Uzlaşmaya varılması durumunda bu karar mahkeme kararı gibi değerlendirilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Uygun maliyetli</li><li>• Konunun uzmanı arabulucuların olması</li><li>• Karar verme yetkisinin taraflarda olması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Tarafların uyuşmazlığın çözülmesinden sonra da çalışma ilişkilerini sürdürmek isteyeceği uyuşmazlıklar</li><li>• Tarafların uzlaşma ile işleri yoluna koymaya istekli olduğu uyuşmazlıklar</li></ul>

Tablo 2.2. Arabuluculuk uygulamasının genel özellikleri

**Kaynak:** Changaroth, Anil. (2019). Resolving Disputes, Marshall Cavendish Editions, 33

<sup>100</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 24.

<sup>101</sup> Mevcut uygulamalar vergi uyuşmazlıklarını ilgilendirmediği için çalışmada sadece ilgili kanunlar ve maddeleri sıralanmıştır.

<sup>102</sup> Perçin, a.g.e., 190-194.

<sup>103</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 298.

Tablo 2.3'te ise uyuşmazlıkların yargı süreci ve arabuluculuk yöntemi ile çözülmesi arasındaki farklar ve yöntemlerin özellikleri sıralanmıştır.

Uyuşmazlıkların Yargı Yoluyla Çözülmesi	Uyuşmazlıkların Alternatif Uyuşmazlık / Arabuluculuk ile Çözülmesi
• İhtilafı, zıtlaşmacı bir yoldur	• İşbirliğine dayalı bir yoldur
• İlişkilere zarar verir	• Yıkıcı değildir (veya azdır)
• Süreci denetleyen yargı organlarına dahil olunur	• Sistemin aktif denetim ve sorumluluğu içerisinde kalınır
• Sabittir ve şeffaf değildir	• Esnek ve müzakereye uyumludur
• Bağlayıcıdır	• Bağlayıcı değildir
• Hüküm verici işlevlidir	• Tavsiye edici işlevlidir
• Karar verir	• Çözer veya tavsiye eder
• Geçmiş sorunları tespit eder, geleceğe çok az yönelir	• Sadece geçmişe değil, geleceğe de bakar
• Hâkim/Hakem yaratıcı değildir (ya da az yaratıcıdır)	• Karşılıklı faydaları gözetken çözümler üretir
• Kazanma / Kaybetme paradigması üzerine kuruludur	• Kazan / Kazan paradigması üzerine kuruludur
• Hak yönlü ve sorun odaklıdır	• Menfaat tazyikli ve sonuç odaklıdır
• Zaman alıcı bir süreçtir	• Hızlı bir süreçtir
• Pahalıdır	• Az masraflıdır

Tablo 2.3. Yargı süreci ile arabuluculuk arasındaki farklar

**Kaynak:** Türkiye Barolar Birliği, (2011) Dünyada Arabuluculuk Uygulamaları Konferansı, (<http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/436-d.pdf>, adresinden 21.11.2022 tarihinde erişilmiştir. 13,14.

#### 2.4.6.2. Müzakere

Müzakere, karşılıklı olarak kabul edilebilir bir çözüme ulaşmak için iki veya daha fazla kişi arasındaki iletişim şeklidir. Müzakerede ihtilafı taraflar kendilerini doğrudan temsil edebilecekleri gibi vekil veya vekiller tarafından da temsil edilebilir. İster ihtilafı taraflar olsun isterse de vekiller olsun kişiler müzakere süreci üzerinde kontrolü elinde bulundururlar.<sup>104</sup>

Müzakere en geniş anlamda, bir konu ile ilgili görüşme, taraflar arasında anlaşmaya varmak için tesis edilen ilişkiler bütünüdür.<sup>105</sup> Müzakere, üçüncü bir kişinin yardımı alınmadan, tarafların kendi aralarında görüşerek, uyuşmazlığın çözülmesi için

<sup>104</sup> Fiadjoe A. (2004), *Alternative Dispute Resolution: Developing World Perspective*, Cavendish Publishing Limited, 22

<sup>105</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 296-297.

anlaşmaya varmalarını amaçlayan bir çözüm yöntemidir.<sup>106</sup> Müzakerede taraflar için uygulanabilir olma koşuluna bağlı olarak sınırsız çözüm yolu bulunmaktadır. Taraflar müzakere sonucunda anlaşmaya varırlarsa, süreç ve sonuç üzerinde de tam kontrole sahip olmaktadır.<sup>107</sup>

Müzakere, vergi mükellefleri ile gelir idaresi arasındaki gayri resmi uyuşmazlık çözümüne yönelik geleneksel yaklaşımdır, ancak mevzuat tarafından oluşturulan resmi işlemsel ilişkiler bağlamındadır.<sup>108</sup>

Müzakere, çıkarlara sahip taraflar arasında, uzlaşmayı sağlamayı amaçlayan, karşılıklı karar verme ve etkileşim sürecidir. Müzakere ile amaçlanan, tarafları memnun eden bir uzlaşma durumunu sağlamak ve anlaşma yapmaktır.<sup>109</sup> Müzakerede önemli olan iletişimin nasıl ve hangi araçlarla sağlandığı değil; tarafların düşüncelerini açık bir biçimde ortaya koymaları ve uyuşmazlığın giderilmesinde etkin rol oynamalarıdır.<sup>110</sup>

Müzakere sürecinde olması gereken temel özellikler şunlardır;<sup>111</sup>

- İki veya daha fazla taraf vardır,
- Taraflar arasında birbirini etkileyen çıkar ve/veya ihtiyaçlar vardır,
- Bu çıkar ve ihtiyaçlar birbiri ile örtüşür veya çatışır,
- Taraflar gönüllü olarak bir araya gelmektedir,
- Taraflar arasında bilgi alışverişi vardır,
- Taraflar arasında taviz alışverişleri vardır,
- Süreç içerisinde, görünen unsular kadar (fiyat, miktar, vb.) görünmeyen unsurlar da (duygular, hırs, ego, vb.) bulunmaktadır.
- Taraflar süreç boyunca kendi ihtiyaçlarına en uygun çözüme ulaşmayı amaçlarlar.

---

<sup>106</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 24-25.

<sup>107</sup> Changaroth, Anil. (2019). *Resolving Disputes*, Marshall Cavendish Editions, 19

<sup>108</sup> IMF Law Note, (2013). *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, (<http://www.imf.org/external/npl/eg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf>, adresinden 16.02.2021 tarihinde erişilmiştir, 33.

<sup>109</sup> Sığı, Ü. Karabacak, H. (2019) *Arabulucu ve Uzlaştırıcı El Kitabı*, Optimist, 21.

<sup>110</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 297.

<sup>111</sup> Sığı, Karabacak, a.g.e., 22.

Müzakere kazan-kaybet ve kazan-kazan olmak üzere iki türlü olabilmektedir. Kazan-kaybet müzakere türü, sıfır toplamlı, dağıtıcı, paylaştıracı gibi isimlerle de anılmaktadır. Kazan-kaybet türü müzakereler genellikle tek seferlik uyuşmazlıklarda kullanılmaktadır ve taraflardan en az birinin kazan-kaybet yaklaşımını yürüttüğü müzakerelerdir. Kazan-kazan müzakere türü ise, pozitif toplamlı, bütünleştirici, birleştirici, ihtiyaç temelli gibi isimlerle de anılmaktadır. Bu müzakere türünde ise taraflardan biri mutlaka diğer tarafın kaybetmesi karşılığında kazanmaz, dolayısı ile taraflar karşı tarafı kaybetmeye zorlamaz.<sup>112</sup>

Genellikle, müzakere uygulaması ile çözüme kavuşturulamayan uyuşmazlıklar için, müzakere sonrasında arabuluculuk uygulamasına başvurulmaktadır ancak ülkemizde müzakere yöntemi kullanılmamaktadır.<sup>113</sup>

#### **2.4.6.3. Tahkim**

Bilinen şekliyle tahkim, Orta çağ Batı Avrupası'nda tüccar sınıf tarafından geliştirilmiştir ve tüccarlar doğan anlaşmazlıkları hızlı bir şekilde ve endüstri standartlarına uygun olarak çözecek bir sistem arayışında olmuşlardır.<sup>114</sup>

Tahkim (Arbitration), tarafların uyuşmazlığı, tarafsız üçüncü bir kişinin aracılığı ile kanıtlara dayalı olarak incelemesine ve karara varmasına dayanan bir yöntemdir. Taraflar üçüncü kişinin (kişilerin) kararı ile anlaşmaya varmaktadırlar.<sup>115</sup> Tahkimin arabuluculuk ile bazı benzer özellikleri bulunmaktadır. Arabuluculuk gibi tahkim de gönüllü ve gizli olmaktadır ve her iki yöntem de taraflara zaman ve para kazandırmaktadır.<sup>116</sup> Tahkimin arabuluculuktan farkı, resmi delil ve belgelere dayanması ile tarafsız üçüncü kişinin karar verme yetkisinin olmasıdır.<sup>117</sup>

Tahkim özelliklerine göre sınıflandırılabilir. Tahkim, yalnızca belirli kişiler arasındaki anlaşmazlıkları değerlendirmeye sınırlıysa kapalı, herhangi bir konu ile ilgili genel ihtilafları değerlendirmekte kullanılıyorsa açık olarak sınıflandırılabilir.

---

<sup>112</sup> Sığı, Karabacak, a.g.e., 37-41.

<sup>113</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 25.

<sup>114</sup> Cole. S. R. B., Kristen M. B., (2005) *Mediation*, (ed) Michael L. M., Robert C. B., *The Handbook of Dispute Resolution*, Jossey-Bass, 320

<sup>115</sup> Biniş. M., (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5 (2), 20. [http://www.sobiad.org/ejournals/dergi\\_hia/arsiv/2013\\_2/mine\\_binis.pdf](http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_hia/arsiv/2013_2/mine_binis.pdf), adresinden 06.05.2018 tarihinde erişilmiştir.

<sup>116</sup> Cole. ve Blankley. a.g.e, 319

<sup>117</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 302.



Tahkim ayrıca zorunlu ve isteğe bağlı olarak da sınıflandırılabilir. Burada tahkim sözleşmeler ile zorunlu olarak belirlenebilmektedir. Bir diğer sınıflandırma ise tahkimin periyodik olarak tekrarlanması veya geçici olarak yapılması ile belirlenmektedir. Geçici tür tahkimde anlaşmazlık çözülür çözülmez sona erer. Son olarak branş uzmanlığı gerektiren konularda özel tahkimden bahsedileceği gibi, her türlü uyuşmazlığı dikkate alan süreç ise genel tahkim olarak adlandırılabilir.<sup>118</sup>

Tahkim esnek bir süreçtir. Taraflar, tahkim sürecinin her yönünü müzakere edebilirler. Tahkimin esnekliği tarafların hakem seçimi üzerinde kontrol sahibi olmasını sağlamaktadır.<sup>119</sup> Tahkimde genellikle hakem seçme izni verilmektedir. Taraflar, idare içerisinden veya idareyle bağı olmayan bir hakem belirleyebilmektedirler. Hakemin vermiş olduğu karar kesindir ve taraflar verilen karar için başka bir yargı organına başvuramazlar.<sup>120</sup>

Bir vergi uyuşmazlığının tahkim yoluyla belirlenebilir olması için iki kriteri sağlaması gerekmektedir;<sup>121</sup>

- Hakemin uygun bir karara varabilmesi için tarafların birbirleriyle ve tahkim kuruluna uygun bir zeminde olması,
- Uyuşmazlık konusunun tahkime elverişli bir konu olmasıdır.

Temel Özellikler	Güçlü Yönleri	Kullanım Alanı
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taraflar arasındaki uyuşmazlıklara tarafsız bir mahkeme karar verir</li> <li>• Süreç dava süreçlerine benzemektedir ancak sürecin kamusal niteliği yoktur</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gizlilik</li> <li>• Kararlar taraflar için bağlayıcıdır</li> <li>• Belirli koşullar altında kararlar farklı vakalarda da uygulanabilir</li> <li>• Taraflar tahkim mahkemesini ve yerini belirleme hakkına sahiptir</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uyuşmazlıkların karmaşık ve hukuki konuları ilgilendirdiği konular ile tarafların önceliğinin gizlilik olduğu durumlar</li> <li>• Birden fazla yargı alanında karar verilmesi gereken konular</li> </ul>

Tablo 2.4. Tahkim uygulamasının genel özellikleri

**Kaynak:** Changaroth, Anil. (2019). Resolving Disputes, Marshall Cavendish Editions, 106

<sup>118</sup> Tsiklauri, a.g.e., 274

<sup>119</sup> Cole. ve Blankley. a.g.e, 318

<sup>120</sup> Biniş, a.g.e., 20.

<sup>121</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 26.

Tablo 2.4’te tahkim uygulamasının temel özellikleri, güçlü yönleri ve kullanım alanları sıralanmıştır.

#### 2.4.6.4. Ombudsman (Kamu denetçiliği kurumu)

Ombudsman, kamu makamlarına yönelik şikayetleri araştıran ve bağlayıcı olmayan bir tavsiyede bulunan kişidir.<sup>122</sup>

Ombudsmanlık kurumunun kökeninin Osmanlı Devleti’ne hatta Büyük Selçuklu Devleti’ne kadar uzandığı kabul görmektedir. Kadı-ul Kudat, Divan-ı Hümayun, Divan-ı Mezalim, Kazasker, Kadı, Muhtesip gibi kurul ve görevlilerin halkın sorunlarını dinledikleri ve bu sorunları padişah adına çözüme kavuşturdukları bilinmektedir.<sup>123</sup>

İsveç Kralı 12. Charles 1709 yılında Poltava Savaşı sonucu Ruslara yenilince Osmanlı Devleti’ne sığınmış ve 1713 yılında kendi yokluğunda ülkesindeki sorunlarla ilgilenmesi, kamu personelini denetlemesi ve gerektiğinde işlem yapması için bir Ombudsman<sup>124</sup> görevlendirmiştir ve ülkesine geri döndüğünde bu sistemin iyi işlediğini gördüğünde geçici olarak kurulan kurumu kalıcı hale getirmiştir.<sup>125</sup>

Eski Roma ve eski Çin Hanedanlığında benzer kurumlar olmakla birlikte, bugünkü anlamda kamu denetçiliği ilk olarak 1713 yılında İsveç’te doğmuştur. Kamu denetçiliği, 20. yüzyıldan itibaren, Hollanda, Amerika, İspanya ve pek çok ülkede hızla yayılmış ve günümüzde 100’den fazla ülkede benzer kurumlar bulunmaktadır.<sup>126</sup> Günümüzde bazı ülkelerde<sup>127</sup> farklı insan hakları kurumları tek bir kurum çatısı altında birleştirilirken, bazı ülkelerde de uzmanlaşmaya gidilerek “Yerel Yönetim

<sup>122</sup> Fiadjoe, a.g.e., 24

<sup>123</sup> T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu 2017-2021 Stratejik Plan, 22, <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/kdk-2017-2021-stratejik-plan.pdf>, adresinden 03.05.2019 tarihinde erişilmiştir.

<sup>124</sup> İsveç dilinde bu yapıya “Ombudsmanlık” denildiği için Avrupa’ya bu isimle yayılmıştır. Ombudsman, İsveç dilinde aracı kişi anlamına gelmekte; genellikle delege, avukat, vekil veya bir diğer kişi veya kişiler tarafından o kişi veya kişiler adına hareket etmeye ve onların haklarını korumaya yetkili kılınmış kimseyi ifade etmek için kullanılmaktadır. Ombudsmanın Türkçe karşılığı olarak; arabulucu, kamu hakemi, kamu denetçisi, medeni hakların savunucusu, parlamento komiseri gibi tanımlamalar kullanılmakla beraber kanun koyucu kamu denetçisi kavramını benimsemiştir. (T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu 2017-2021 Stratejik Plan, s.22)

<sup>125</sup> T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu 2017-2021 Stratejik Plan, 03.05.2019, 22.

<sup>126</sup> Hoş Müftüoğlu, Z. (2014), Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı:114, 295.

<sup>127</sup> Örnek olarak, İsveç – Ombudsman (1809), İngiltere – Parlamento Komiserliği (1967), Fransa – Mediateur (1976) (Kestane, D. (2006). Çağdaş Bir Denetim Organizasyonu Olarak Ombudsmanlık – Kamu Denetçiliği, *Maliye Dergisi*, Sayı 151, Mayıs, 135-137.)

Ombudsmanı”, “İnsan Hakları Ombudsmanı”, “Çocuk Ombudsmanı”, “Sağlık Ombudsmanı”, “Askeri Ombudsman”, “Tüketici Ombudsmanı” gibi farklı kurumlar oluşturulmuştur.<sup>128</sup>

Kamu Denetçiliği Kurumu, idari yargı yerine kullanılacak bir yol değil, yargı yoluna başvurulmadan önce hak ihlaline maruz kalan tarafın, ihlalin giderilmesi için önüne sunulan seçeneklerden biridir.<sup>129</sup> Bu kurumun kurulmasındaki amaç, gerçek ve tüzel kişilerin idarenin işleyişi ile ilgili şikayetlerini, Anayasada belirtilen nitelikleri çerçevesinde, idarenin her türlü işlem ve davranışını, adalet anlayışı içerisinde hukuk ve hakkaniyete uygunluk yönünden incelemek ve idareye önerilerde bulunmaktır.<sup>130</sup>

Kurumun düzenleniş amacının temeli, idarenin sebep olduğu hak ihlallerinin önüne geçmek olduğundan ve vergilendirme işlemleri de idari işlem niteliğinde olduğundan, vergi uyuşmazlıkları kamu denetçilerinin görev kapsamına girmektedir. Vergilendirme işlemleri teknik donanım gerektirdiğinden ve bu ihtiyacın karşılanabilmesi için kamu denetçilerinden en azından birinin, vergi hukuku alanında uzmanlaşmış olması sağlıklı sonuçlar alınması için gereklidir.<sup>131</sup>

Kamu Denetçiliği Kurumu, yasama adına idari işleyişi takip etmekle görevlendirilmiştir olup idarenin yetkilerini kötüye kullanmasına karşı bireylerin korunabilmesini sağlayan ve denetim sisteminin etkinliğini arttıran bir uygulamadır.<sup>132</sup>

Kamu Denetçiliği Kurumu 6328 sayılı kanun<sup>133</sup> ile kurulmuştur ve ilgili kanunda Kurumun görevi 5. maddede belirtilmiştir. Buna göre; Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir.

Kamu Denetçiliği Kurumu’na gerçek ve tüzel kişiler başvurabilmektedir ancak başvuru yapılabilmesi için idari başvuru yolları<sup>134</sup> ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi gereklidir. Ancak kurum, telafisi imkânsız olan

---

<sup>128</sup> T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu 2017-2021 Stratejik Plan, 03.05.2019, s.23

<sup>129</sup> Hoş Müftüoğlu, a.g.e., 294.

<sup>130</sup> Yüce, a.g.e., 2014, 297.

<sup>131</sup> Hoş Müftüoğlu, a.g.e., 302.

<sup>132</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 26,27.

<sup>133</sup> 14.06.2012 tarih ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

<sup>134</sup> 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda öngörülen idari başvuru yolları.

zararların doğma ihtimaline karşı, idari başvuru yolları tüketilmese de başvuruları kabul edebilir.<sup>135</sup>

Kuruma başvurular, illerde valilikler, ilçelerde kaymakamlıklar aracılığı ile yapılabilir ve başvurulardan ücret alınmaz.<sup>136</sup> Baş denetçi seçim ile belirlenir ve görev süresi dört yıldır. Kurum Genel Sekreteri ve diğer personel Baş denetçi tarafından atanır.<sup>137</sup>

Kuruma yapılan başvurular, başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır ve inceleme sonucu ile varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildirir.<sup>138</sup> Kurumun verdiği kararlar tavsiye niteliğindedir ve bağlayıcı değildir.<sup>139</sup> İlgili merci, Kurumun önerisinin uygulanabilir olmaması durumunda otuz gün içinde gerekçesi ile durumu Kuruma bildirir.<sup>140</sup>

Vergilendirme işlemi idari işlem niteliğinde olduğundan, uyuşmazlığa konu olan ikmalen, re'sen ve idarece verginin tarh edilmesi ve ceza kesilmesi de idari işlem niteliğindedir. Anayasa'nın 74. maddesi<sup>141</sup> gereğince vergi uyuşmazlıkları da Kamu Denetçiliği Kurumu görev kapsamına girmektedir.

#### **2.4.6.5. Karşılıklı anlaşma usulü**

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinin uygulanması sırasında taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince zaman zaman hatalı işlem ve yorumlamalar yapılması veya anlaşma hükümlerine uyulmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yer alan karşılıklı anlaşma usulü maddeleri gereğince mükellefler ulusal çözüm yollarına bağlı kalmaksızın mukim oldukları veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu sunmaktadır.<sup>142</sup>

<sup>135</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Madde 17/1,4

<sup>136</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Madde 17/5,6

<sup>137</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

<sup>138</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Madde 20

<sup>139</sup> Gerçek, Uygun, a.g.e., 28.

<sup>140</sup> 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu Madde 20

<sup>141</sup> Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişi ile ilgili şikayetleri inceler. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde 74)

<sup>142</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı – Avrupa Birliği Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, (2019), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf), Erişim Tarihi: 03.05.2024, 3

Karşılıklı anlaşma usulü, uzlaşmada mükellef ve idarenin bir araya gelmesinde olduğu gibi iki akit devletin yetkililerinin bir araya gelerek vergi anlaşmalarından doğan uyuşmazlıklara çözüm bulma çabası olarak tanımlanabilir.<sup>143</sup>

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında uygulanana karşılıklı anlaşma usulü genel olarak üç aşamadan oluşmaktadır.<sup>144</sup>

- İlk aşama: Mukim olunan ülkede gerçekleştirilir ve bu aşama mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleşmekte olup genel olarak vergilendirmeye neden olan işlemin bildirildiği tarihten itibaren üç yıllık<sup>145</sup> sürede söz konusu olmaktadır.
- İkinci aşama: Yetkili iki vergi idaresi arasında yazılı olarak yürütülmektedir ve mükelleflerin katılımı sınırlıdır.
- Üçüncü aşama: Anlaşma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, anlaşmaya varılması halinde çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için gerekli işlemler yapılmaktadır.

#### **2.4.6.6. Özel yargılama**

Kanunların ve mahkeme kurallarının seçilmiş ve ödeme yapılmış bir yargıca davaları yürütme izni verilerek uygulanan yöntemdir. Bu yöntemde yargıcın kararı mahkeme hükmü yerindedir ve temyiz edilebilmektedir.<sup>146</sup>

#### **2.4.6.7. Arabuluculuk – Tahkim**

Bazı uyuşmazlık durumlarında tek bir alternatif çözüm yöntemi sonuç vermemektedir, bu gibi durumlarda birden fazla çözüm yöntemi bir arada kullanılabilir.<sup>147</sup> Arabuluculuk uygulaması farklı alternatif çözüm yöntemleri ile birleştirilerek kullanılabilir. Birleşik (karma) yöntemlerde hâkim ve baskın

<sup>143</sup> Alp, Z. (2020), Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Örneğinde Vergisel Uyuşmazlıklara İlişkin İdari – Barışçıl Çözüm Politikası Analizi, *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, V/1, 10

<sup>144</sup> Vergiport, (2017), Karşılıklı Anlaşma Usulleri Rehberi, Sayı:2,

<https://vergiport.com/blog/uploads/files/karsilikli-anlasma-usulu-rehberi.pdf>, Erişim tarihi: 03.05.2024, 2-3

<sup>145</sup> İlgili sürelerle ilgili detaylı bilgi için: Gelir İdaresi Başkanlığı, Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Tablo2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf), Erişim Tarihi: 03.05.2024

<sup>146</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 307.

<sup>147</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 308.

olan yöntem arabuluculuktur.<sup>148</sup> Arabuluculuk – Tahkim (Med-Arb) işlerliği iyi olan iki uyuşmazlık çözüm yönteminin karma hale getirilmesidir. İngilizce Mediation (Arbuluculuk) ve Arbitration (Tahkim) kelimelerinde türetilmiş Med-Arb olarak adlandırılmaktadır.<sup>149</sup>

Arbuluculuk – Tahkim (Med-Arb), uyuşmazlık arabuluculuk uygulaması ile çözülemediği takdirde, arabulucunun işlev değiştirerek, bağlayıcı karar verme yetkisi bulunan hakem statüsüne girdiği bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir.<sup>150</sup>

Bu yöntem iki şekilde kullanılabilir. İlk uygulamada, uyuşmazlık konuları iki bölüme ayrılır ve taraflar hangi konuların arabuluculuk hangilerinin ise tahkim ile çözüleceği en başta karar verirler. İkinci uygulama yönteminde ise sırasıyla önce arabuluculuk, çözüm sağlanamayan konularda ise tahkim uygulamasına başvurulur.<sup>151</sup>

Arbuluculuk – Tahkim, arabuluculuk uygulamasının dostane yönüyle tahkim yönteminin bağlayıcı ve nihai karar verme özelliğini buluşturan bir yöntemdir.<sup>152</sup> Med-Arb, arabuluculuk uygulamasının esnekliğini ve tahkim uygulamasının kesinliğini birleştirmektedir ve her iki süreç birbirini kullanarak verimlilik kazanmaktadır.<sup>153</sup>

Arbuluculuk – Tahkim'in uygulanmasında farklı modeller kullanılmaktadır. Bunlar;<sup>154</sup>

- Arabulucu ve Hakemin Aynı Kişi Olduğu Med-Arb Modeli (Same Neutral Med-Arb),
- Arabulucu ve Hakemin farklı kişi olduğu Med-Arb Modeli (Med-Arb Diff),
- Takım halinde yürütülen Med-Arb Modeli,

<sup>148</sup> Özbek, M. S. (2017). Arabuluculuk ile Tahkim Yöntemlerinin Kesişme Bölgesi: Arabuluculuk-Tahkim, *Yargıtay Dergisi*, Ocak, 43 (1), 17.

<sup>149</sup> Baril. M. B. Dickey, D. *MED-ARB: The Best of Both Worlds or Just A Limited ADR Option?* <https://www.mediate.com/pdf/V2%20MED-ARB%20The%20Best%20of%20Both%20Worlds%20or%20Just%20a%20Limited%20ADR%20Option.pdf>, adresinden 07.05.2021 tarihinde erişilmiştir.

<sup>150</sup> Özbek, a.g.e., 18.

<sup>151</sup> Özbek, a.g.e., 19.

<sup>152</sup> Özbek. M. S., a.g.m., 22

<sup>153</sup> Pappas. Brain A. (2015), *Med-Arb and the Legalization of Alternative Dispute Resolution*, Michigan State University Collage of Law Faculty Publications, 20 Harv. Negot. L. Rev. 166-167

<sup>154</sup> Canatan. B., (2023), Med-Arb Yönteminin Getirdiği Olumsuzluklar ve Gizlilik Sorununa Yönelik Bazı Med-Arb Modelleri, *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak, 86-90

- Tavsiye edici Med-Arb Modeli (Med-Arb Diff-Recommendation),
- Paralel Arabuluculuk Modeli (Mediation Windows in Arbitration),
- Arabuluculuk ve nihai teklif tahkimi (MEDALOA),
- Bağlayıcı olmayan Med-Arb Modeli (Non-Binding Med-Arb),
- Gölge arabuluculuk modelidir. (Shadow Mediation)

#### 2.4.6.8. Erken tarafsız ön değerlendirme

Erken Tarafsız Ön Değerlendirme (Early Neutral Evaluation), uyuşmazlığın çözümü için, uyuşmazlığın başlangıcında, izlenmesi gereken yol konusunda tarafların karar almaları ve uyuşmazlığın ortaya çıkış nedenleri ve nasıl geliştiği ile uyuşmazlığın nasıl sonlandırılacağı ile ilgili, üçüncü ve tarafsız bir kişi aracılığı ile bilgilendirilmelerini sağlayan yöntemdir. Genellikle basit nitelikteki uyuşmazlıklarda faydalı olmaktadır.<sup>155</sup>

Bu yöntem karmaşık yapıda olmayan uyuşmazlıklar için kullanılabilir olduğundan, vergi uyuşmazlıkları gibi kimi zaman hem karmaşık olan hem de teknik bilgi gerektiren uyuşmazlıklar için uygun bir yöntem değildir.

Temel Özellikler	Güçlü Yönleri	Kullanım Alanı
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tarafların duruşmada başarılı olma olasılıklarının tahmini</li> <li>• Tarafsız üçüncü taraf</li> <li>• Tarafların karşı tarafa göre şanslarının gerçekçi olarak değerlendirilmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uyuşmazlıktaki kilit konulara odaklanır <ul style="list-style-type: none"> <li>• Taraflar değerlendirmenin bağlayıcılığı hakkında söz sahibidir</li> </ul> </li> <li>• Hızlı bir süreçtir</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belge ve kanıtlara sahip uyuşmazlıklarda</li> <li>• Uzman görüşlerinin çelişkili olduğu vakalarda</li> <li>• Tarafların iddialarında güçlü olduğuna inandıkları uyuşmazlıklarda</li> </ul>

Tablo 2.5. Erken tarafsız ön değerlendirme uygulamasının genel özellikleri

**Kaynak:** Changaroth, Anil. (2019). Resolving Disputes, Marshall Cavendish Editions, 56

Tablo 2.5'te Erken tarafsız ön değerlendirme uygulamasının temel özellikleri, güçlü yönleri ve kullanım alanları sıralanmıştır.

<sup>155</sup> Biniş, a.g.e., 21.

#### 2.4.6.9. Kısa duruşma / yargılama

Kısa Duruşma / Yargılama (Mini-Trial), mahkemelerde ihtilafı çözmeye yetkili kişilerce, uyuşmazlığa taraf olanların temsilcilerinin dinlenmesi ve görüşme sonrasında danışmanın yardımıyla uyuşmazlığın çözümlenmesidir. Yöntem, genellikle taraf sayısı çok olan ve karmaşık yapıda olan uyuşmazlıklar için daha uygundur.<sup>156</sup> Yöntemin kısa duruşma adını almasının nedeni, tarafların uyuşmazlık ile ilgili iddialarının ve savunmalarını ileri sürebilmeleri için duruşma yapılmasıdır.<sup>157</sup>

Mini-Trial gönüllülük esasına dayalı, adli ve resmi olmayan ancak hızlandırılmış bir alternatif çözüm yöntemidir. Bu yöntem esnek yapıda bir yöntemdir ve her iki taraf için zaman tasarrufu sağlamakla birlikte, taraflar arasındaki ilişkileri de korumaktadır.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> Biniş, a.g.e., 22.

<sup>157</sup> Kısmet Kekeç, a.g.e., 19.

<sup>158</sup> Edelman, L. Carr, F. Creighton, J. (1989), *The Mini-Trial (Alternative Dispute Resolution Series)*, 2-3, <https://apps.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a224260.pdf> adresinden 14.05.2023 tarihinde erişilmiştir.



### 3. TÜRKİYE'DE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Türkiye'de uzlaşma uygulaması elli yıldan fazla süredir uygulanmakta ve sıklıkla Anayasa'ya aykırılığı ile ilgili tartışmalara neden olmaktadır. İzleyen bölümde Türkiye'de uzlaşma uygulaması detaylı olarak incelenecektir.

#### 3.1. Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Uygulamasının Tarihçesi

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında yer alan uzlaşma, çeşitli ülkelerde anlaşma, görüşme, ön-anlaşma gibi adlarla uzun zamandır uygulanmaktadır<sup>159</sup>.

Uzlaşma Türk Vergi Hukuku'na 1963 yılında girmiştir. “Vergilendirme alanında ilk genel kanunumuz olan 1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile halen uygulanmakta olan 1961 tarih ve 231 sayılı VUK'un ilk halinde yer almayan bu müessesenin daha sonra öngörüş gerekçesini kanun koyucu, “*vergi uyuşmazlıklarını hızlı çözmek, böylece mükellefleri hukuki güvenliğe kavuşturmak, kamu alacağıının mümkün olduğunca çabuk tahsilini sağlamak ve vergi yargısının iş yükünü azaltmak (dava ekonomisi)*” şeklinde açıklamıştır<sup>160</sup>.”

1998 yılında uzlaşmaya ilişkin hükümler, 4369<sup>161</sup> sayılı Kanun'la değiştirilmiştir. Ayrıca 3239 sayılı Kanun'la, 1985 yılında, uzlaşma bölümüne Tarhiyat Öncesi Uzlaşmayı (TÖU) düzenleyen Ek 11. madde eklenmiştir. Dolayısıyla, VUK'un üçüncü bölümündeki ‘Uzlaşma’ başlığı altındaki Ek madde 1 - 13 arasındaki hükümler hem Uzlaşmayı hem de TÖU'yı içermektedir<sup>162</sup>.

Türk Vergi Hukukunda uzlaşma, vergi incelemesine başlanılmasından, tarhiyat ve/veya cezaya karşı dava açma süresinin sonuna kadar geniş bir zaman aralığı için öngörülmüştür. Uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrasında uzlaşma olmak üzere

<sup>159</sup> Organ, İ. (2006). Eleştirel Bir Yaklaşım – Yasal Af: Uzlaşma, *Vergi Sorunları*, Haziran 213, 163.

<sup>160</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 310-311.

<sup>161</sup> Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Md.17 ve Md.18

<sup>162</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

ikiye ayrılmaktadır. Önce tarhiyat sonrası uzlaşma (TSU) vergi sistemi içerisinde yer bulmuş ve uygulanmış; ardından Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya VUK'da yer verilmiştir<sup>163</sup>.

### 3.2. Uzlaşmanın Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Uygulanması

Türk vergi hukuku içinde uzlaşma tarhiyat öncesi (TÖ) ve tarhiyat sonrası (TS) olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

Her iki tarhiyat şeklinin hukuki kaynağı Vergi Usul Kanunudur. Ayrıca her iki uzlaşma türü için de Maliye Bakanlığı tarafından yönetmelikler çıkartılmıştır. Ancak, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU) VUK'ta Ek Md.1, Ek Md.6, Ek Md.7, Ek Md.8 ve Ek Md.9'da ayrıntılı olarak düzenlenmişken, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU), VUK'ta sadece Ek Md.11'de tek madde olarak düzenlenmiştir.<sup>164</sup>

Yürürlük tarihi itibari ile her ne kadar Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, vergi hukukuna daha önce girmiş olsa da çalışmada öncelikle Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ardından TSU ele alınacaktır.

#### 3.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU)

3239 sayılı Kanun<sup>165</sup> ile Vergi Usul Kanununa 'Tarhiyat Öncesi Uzlaşma' başlığı ile yeni bir madde eklenmiştir<sup>166</sup>. Uzlaşma uygulaması genişletilerek, uzlaşmanın henüz vergi salınmadan veya ceza kesilmeden önce (vergi incelemesi esnasında), yapılabilmesi imkânı da vergi sistemimize dâhil edilmiştir<sup>167</sup>. Bu düzenleme ile amaçlanan, uzlaşma süresinin daha öne alınarak kısa sürede amaca ulaşılmasıdır<sup>168</sup>.

İlk kez 03.02.1999 yılında yayınlanan Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 tarihinde yayınlanan yeni yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır. Halen

<sup>163</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 321.

<sup>164</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 312.

<sup>165</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, İü.1 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi ladesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2404 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl O/el İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pav Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun. Yürürlük tarihi: 11.12.1985

<sup>166</sup> Öncel vd., a.g.e., 2016, 172.

<sup>167</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>168</sup> Organ, a.g.e., 2006, 168.

yürürlükte olan yönetmeliğe göre eski yönetmelikten farklı olarak; vergi inceleme birimlerine yönelik yeni düzenlemeye uyum sağlayacak değişiklikler yapılmıştır<sup>169</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, bu çözüm yolunun başka ülkelerde uygulanan şekillerine daha çok benzemektedir. Vergi tarh edilmeden önce, tarh edilecek vergi üzerinde anlaşma imkânı böylece doğmuştur<sup>170</sup>.

### 3.2.1.1. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın kapsamına, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>171</sup> gereğince, Vergi İncelemesi yapmaya yetkili olanlarca<sup>172</sup> yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar<sup>173</sup> ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları<sup>174</sup> girer.<sup>175</sup> Vergi Usul Kanunu kapsamına girmesine rağmen, vergi, resim ve harç niteliğinde olmayan kamu alacaklarının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmeleri mümkün değildir<sup>176</sup>.

TÖU'nun tek koşulu, vergi mükellefinin ve/veya ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmuş olmasıdır çünkü TÖU, sadece vergi incelemesi sonucunda tarh edilecek vergi ve cezalar için yapılabilir<sup>177</sup>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, yalnızca vergi ziyai cezası hakkında söz konusu olabilmekte iken, tarhiyat öncesi uzlaşmaya, bu cezaya ilave olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında da başvurulabilmektedir<sup>178</sup>.

---

<sup>169</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>170</sup> Öncel, vd. a.g.e., 2016, 172.

<sup>171</sup> Resmi Gazete, Tarih:31.10.2011, Sayı:28101

<sup>172</sup> VUK 135. maddeye göre vergi incelemesi yapmaya yetkili organlar; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Aynı kanunun 72. Maddesi ile düzenlenen Takdir Komisyonları, yine aynı kanunun 75. Maddesi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmıştır.

<sup>173</sup> VUK Ek Madde 11'e göre resim ve harçlar uzlaşma kapsamında değildir ancak bu konu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. Maddesinde ele alınarak resim ve harçlar da TÖU kapsamına alınmıştır.

<sup>174</sup> Kanunun 344. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç.

<sup>175</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 322.

<sup>176</sup> Candan, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Yayın No:37, 383,384.

<sup>177</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 322.

<sup>178</sup> Organ, a.g.e., 2006, 167.

### 3.2.1.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları, TÖU Yönetmeliği'nin 5. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede Vergi müfettişlerince, incelemeye yetkili diğer memurlarca oluşturulacak komisyonlar ile bölgesel uzlaşma komisyonlarının oluşumu yer almaktadır. Ancak yönetmelikte komisyonların yetkileri uzlaşmaya konu tutar açısından sınırlandırılmamıştır. Dolayısıyla bu komisyonlar, tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarından farklı olarak miktar bakımından herhangi bir kurala bağlı olmaksızın, uzlaşabilme imkânına sahiptir<sup>179</sup>.

Genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur.<sup>180</sup>

Komisyonlar, üyelerin tamamının katılımı ile toplanır, herhangi birinin görev başında olmaması halinde, vekâlet edenler görev yaparlar ve komisyonlar çoğunlukla karar verirler.<sup>181</sup>

### 3.2.1.3. Uzlaşma talep süresi ve uzlaşma daveti

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9/1 maddesine göre "Nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler". Aynı yönetmeliğin 9/2. maddesine göre "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir".

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre 'incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulup bulunulmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilemez' hükmü bulunmaktadır<sup>182</sup>. Ancak bu hükme göre mükellef kendiliğinden uzlaşma talebinde

<sup>179</sup> Turgut, a.g.e., 388-389.

<sup>180</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 6

<sup>181</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 6e

<sup>182</sup> Danıştay'ın 2021/4770 sayılı kararı ile "İncelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. " şeklindeki cümlesinin İPTALİNE karar verilmiştir.

bulunabilme hakkına sahiptir. İdare ise buna izin verip vermeme hakkına, yasa gereği, sahiptir.<sup>183</sup>

Vergi idaresinin, devam etmekte olan bir incelemenin sonuca bağlanmasının zamanaşımı süresinin son üç ayına sarkması sonucunda tarhiyatın tebliğinin mükellef tarafından engellenmesini önlemek için bu düzenlemeyi getirdiğini düşünülebilir ancak idarenin alacağı koruma hakkı ne kadar önemli ise vergide adalet ve eşitlik ilkeleri açısından bakıldığında mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkını kullanmak istemesi de korunması gereken bir haktır.<sup>184</sup>

#### **3.2.1.4. Uzlaşma görüşmeleri**

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma görüşmeleri, vergi incelemesini yapan denetim elemanlarından oluşturulan uzlaşma komisyonu ile mükellefler arasında yapılır. Uzlaşma komisyonu bir başkan olmak üzere üç üyeden oluşur ve üye tam sayısının katılımı ile toplanır<sup>185</sup>.

Uzlaşma görüşmeleri, görüşmelerin sonucuna göre iki durum ortaya çıkarmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması ve uzlaşmanın sağlanamaması durumları aşağıda incelenecektir.

##### **3.2.1.4.1. Uzlaşmanın sağlanması**

Uzlaşma gerçekleştiği takdirde, komisyonların düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesindir. Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı gibi hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz<sup>186</sup>.

Uzlaşmaya varılması, uzlaşılan tutar üzerinden gecikme faizi hesaplanmasına engel değildir<sup>187</sup>. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi tutarına, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır<sup>188</sup>.

---

<sup>183</sup> Serim, N., (2006). Türkiye’de ve ABD’de Uzlaşma Sistemi, *Vergi Sorunları*, Sayı: 214, Temmuz, 99-100.

<sup>184</sup> Serim, a.g.e., 100.

<sup>185</sup> Yüce, M. (2013). *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 86.

<sup>186</sup> Organ, a.g.e., 2006, 167.

<sup>187</sup> Arslaner, a.g.e., 283.

<sup>188</sup> VUK 112. Madde 3/b

### 3.2.1.4.2. Uzlaşma görüşmelerine katılmamak ve uzlaşmanın sağlanamaması

Uzlaşma sağlanamadığında uzlaşma komisyonu tarafından durumu belirtir tutanak üç nüsha halinde düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan kaçınması halinde tutanağın iki örneği üç gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya başvurulup uzlaşma gerçekleşmezse, tarhiyat sonrası uzlaşma yolu kapanmaktadır<sup>189</sup>. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde, aynı vergi için yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz<sup>190</sup>.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 12. maddesinde uzlaşma görüşmelerine katılmama durumunda başka bir işlem yapılmaksızın uzlaşmanın sağlanamadığı anlamına gelmektedir.

Uzlaşma ile tanınan imkânlardan yararlanma(ma)k yükümlülere tanınan bir hakkın kullanılması ile ilgili olduğundan ve bir ödevin yerine getirilmesi ile ilgili olmadığından uzlaşma ile ilgili sürelerde mücbir sebeplerin<sup>191</sup> dikkate alınması mümkün değildir.<sup>192</sup>

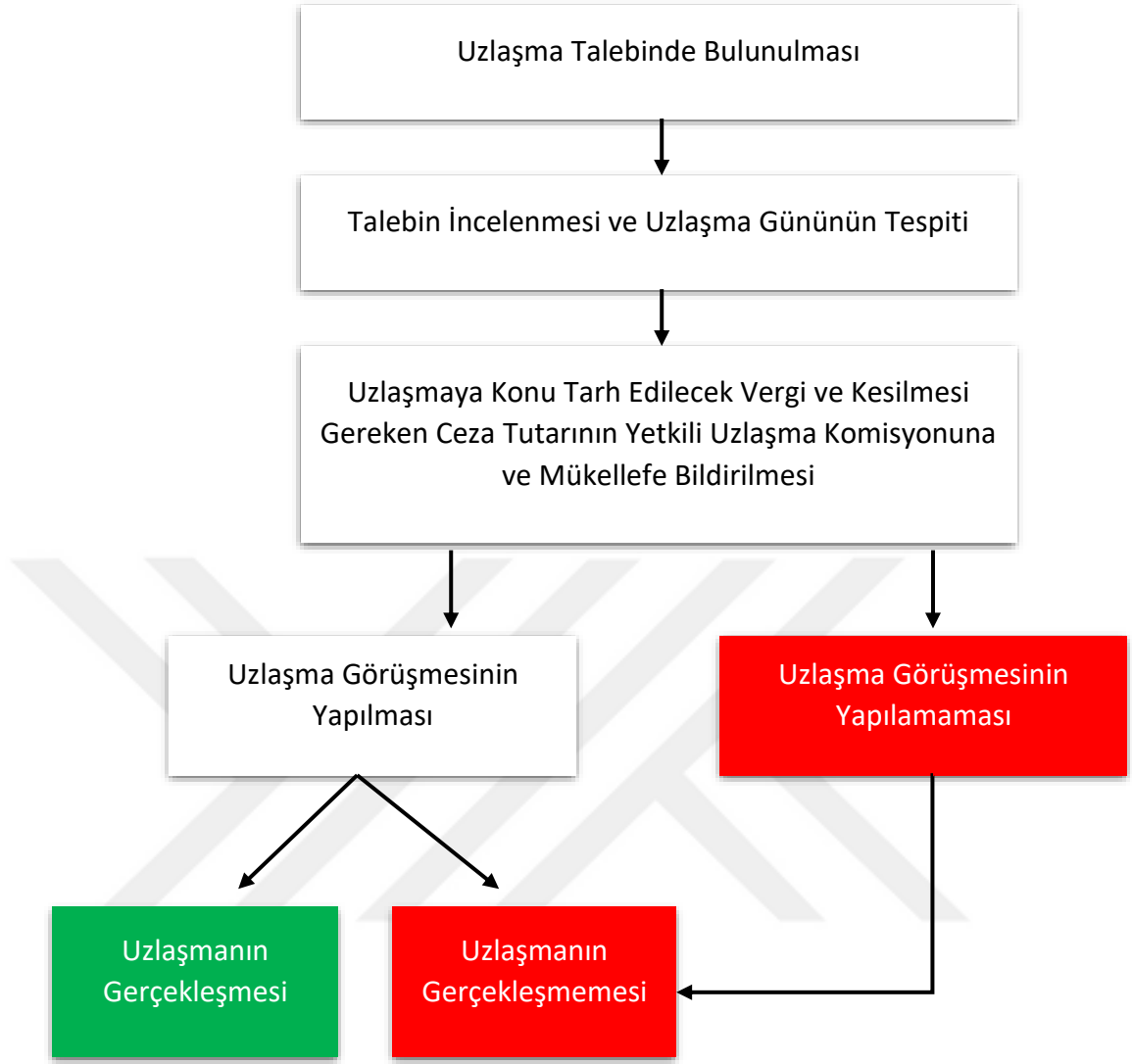
---

<sup>189</sup> Öncel, vd. a.g.e., 2013, 173.

<sup>190</sup> Organ, a.g.e., 2006, 167.

<sup>191</sup> Vergi Usul Kanunu 13. Madde

<sup>192</sup> Danıştay 4. Daire 1993/4901 E., 1994/1965 K.



Şekil 3.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma süreci

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, s.29

### 3.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın yasal adı tarhiyat sonrası uzlaşma değil, sadece uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni Tarhiyat Öncesi Uzlaşma uygulamasının sisteme dâhil edilmesidir.<sup>193</sup>

Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi dairesince gerekli tarhiyat yapıldıktan sonra Defterdarlık bünyesinde oluşturulan İl, İlçe veya Vergi Dairesi Başkanlıklarında oluşturulan mahalli komisyonlar veya mahalli komisyonlara tanınan yetki sınırlarını

<sup>193</sup> Turgut, a.g.e., 265.

aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşılmak üzere Merkezi Uzlaşma Komisyonlarınca yapılan uzlaşmayı kapsamaktadır<sup>194</sup>.

Uzlaşma başvurusu yapabilmek için, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten, VUK'na göre yanılma durumu olduğu, VUK 116-118 maddeleri arasında sayılan vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hatanın bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı bulunduğu ileri sürülmesi gerekmektedir.<sup>195</sup>

### 3.2.2.1. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu ve kapsamı

Vergi Usul Kanunu Ek madde 1'de uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli başlığını taşımaktadır. Uzlaşmanın konusu hem Ek madde 1'de hem de Ek madde 9 ve Ek madde 12'de açıklanmıştır. Bu düzenlemelerde uzlaşmanın konusu vergi ve vergi cezasının tahakkuk edecek miktarıdır<sup>196</sup>.

Uzlaşma yönetmeliğine<sup>197</sup> göre, tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları girer.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7. maddesinde '*Uzlaşma talebi, ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılır. Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.*' hükmü yer almaktadır. Ancak bu düzenleme Danıştay 4. Dairesinin Kararı<sup>198</sup> ile iptal edilmiştir. Dolayısı ile TSU'da kısmi uzlaşma talebinde bulunabilmenin önü açılmıştır.

Kısmi uzlaşma başvurusu yapılabilmesi için VUK'da Ek 1. maddesinde<sup>199</sup> iki koşul belirtilmiştir. Bu koşullar<sup>200</sup>;

<sup>194</sup> Acar, F. (2002). Uzlaşma ve Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süreleri, *Vergi Sorunları*, Aralık, 171, 26.

<sup>195</sup> Arslaner, a.g.e., 284.

<sup>196</sup> Turgut, a.g.e., 268.

<sup>197</sup> Resmi Gazete, Tarih: 31.02.1999, Sayı:23600

<sup>198</sup> Danıştay Dördüncü Dairesinin 14/6/2000 tarihli ve Esas No. 1999/5635 Karar No. 2000/2810 sayılı kararıyla; 24/8/1999 tarihli ve 23796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 7 nci maddesinin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmasına ilişkin olan 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki "Tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz" şeklindeki düzenleme iptal edilmiştir.

<sup>199</sup> İlgili maddede geçen hüküm; Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir şeklindedir.

<sup>200</sup> Turgut, a.g.e., 311.



- İhbarname ile duyurulan verginin matrahının, matrah farkları şeklinde ayrılabilir olması,
- Verginin bu matrah farkları itibariyle bölünebilir olmasıdır.

### **3.2.2.2. Uzlaşmaya başvuru şartları ve şekli**

Uzlaşma yönetmeliği, komisyonların, yer, miktar ve konu itibariyle yetkilerine giren vergi ve vergi cezaları ile ilgili görüşmeler yaparak uzlaşabilmelerini, başvuru (mükellef veya ceza muhatabı) şartına bağlamıştır<sup>201</sup>.

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya vekili aracılığı ile yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurması gerekmektedir. Başvuru dilekçesinin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonlara verilir.<sup>202</sup>

Uzlaşma başvurusu ile idarenin uzlaşmaya başvuru yapan kişinin yetkili olup olmadığının araştırması gerekmektedir. Aksi bir durumda uzlaşma sonucu alınacak karar ve uzlaşma tutanağının geçersiz sayılacaktır.<sup>203</sup>

Uzlaşma başvurusunun, vergi ihbarnamesinin mükellefe ulaşmasından itibaren 30 gün içinde yapılması gerekmektedir<sup>204</sup>.

### **3.2.2.3. Uzlaşma başvuru nedenleri**

Uzlaşma yoluna gidilebilmesi gereken nedenler kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, mükellefin yanılması ve idarenin görüşünü değiştirmesi, vergi hatalarının ve maddi hataların varlığı ve idare ile yargı kararları arasında görüş farklılığı olarak sıralanabilir. İlerleyen bölümde bu nedenler açıklanacaktır.

#### **3.2.2.3.1. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi**

Hukuk kurallarının sadece kanunlardan ibaret olmaması ve uygulamada sık sık değişikliklere gidilmesi, hukuki metinlerin dilinin anlaşılabilir olmaması, düzenlemelerin karmaşık bir yapıda olması, mükellefin faaliyetleri konusunda vergi dışında birçok mevzuatı da takip etme zorunluluğu gibi nedenlerden dolayı herkesin

---

<sup>201</sup> Turgut, a.g.e., 303.

<sup>202</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 7

<sup>203</sup> Danıştay 3. Daire, 1990/1800 E., 1992/259 K.

<sup>204</sup> Organ, a.g.e., 164.

kanun hükümlerine yeterince uyabilmesi pek mümkün değildir.<sup>205</sup> Türkiye'nin eğitim yapısı dikkate alındığında, bu teknik ve karmaşık hükümler, vergi mükellefleri tarafından yanlış anlaşılıp, yanlış uygulanabilmektedir.<sup>206</sup>

Yukarıda bahsedilen durumdan dolayı, müşavirlik mesleğini, bağımsız denetim mekanizmaları uygulamaya dâhil edilmiştir. Kuşkusuz uzlaşma bu gerekçeleri meslek mensupları için değil mükellef için aramaktadır.<sup>207</sup>

Vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek, uygulamada en fazla kullanılan nedendir. Mükelleflerin bu nedenle yaptıkları başvuruların gerçeğe uygunluğunun denetlenmeksizin uzlaşma başvurularının kabul edilmesi, başvuruların çoğunun bu nedene dayandırılmasına neden olmaktadır.<sup>208</sup>

### **3.2.2.3.2. Mükellefin yanılması ve idarenin görüşünü değiştirmesi**

VUK'da<sup>209</sup>, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez hükmü bulunmaktadır.

Yanılma esas itibarıyla, vergi cezalarını ortadan kaldırmak için kullanılan bir müessesedir. Aynı şartların uzlaşma için gerekçe oluşturabilir olduğu dikkate alındığında yanılmanın vergi cezaları yanında kısmen de olsa vergi asılları için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Bir başka deyişle vergi cezalarını kaldırıcı etkiye sahip bulunan yanılma hali, uzlaşma uygulaması içinde, vergi aslının azaltılması veya kaldırılması için de sebep sayılmıştır<sup>210</sup>.

Yanılma halinin olduğunu iddia eden vergi mükellefi uzlaşma dışındaki idari yollarda ve yargı yolunda sadece cezadan kurtulma imkânına sahip iken, uzlaşmaya başvurarak, vergi aslından da kısmen ya da tamamen kurtulabilmektedir.<sup>211</sup>

### **3.2.2.3.3. Vergi hatalarının ve maddi hataların varlığı**

Uzlaşmaya başvurmanın bir diğer koşulu VUK'da 116 ila 118. maddeler arasında düzenlenmiş olan vergi hatalarıdır. VUK (166. madde) vergi hatasını

---

<sup>205</sup> Arslaner, a.g.e., 286.

<sup>206</sup> Turgut, a.g.e., 288-289.

<sup>207</sup> Arslaner, a.g.e., 286.

<sup>208</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 323.

<sup>209</sup> Vergi Usul Kanunu, 369. Madde

<sup>210</sup> Arslaner, a.g.e., 287.

<sup>211</sup> Arslaner, a.g.e., 287.

tanımlamaktadır. Buna göre, vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

İlgili maddeler ve devamında vergi hataları nedeniyle mükellefin düzeltme istemi ile vergi dairelerine başvurabileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu ayrıca aynı kanun<sup>212</sup> ile vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu ileri sürülmesi halinde uzlaşma başvurusu yapma imkânı tanımıştır.

Her ne kadar vergi hatası, VUK'da ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olsa da düzenlemede maddi hata ibaresi yer almamaktadır. Bu nedenle, VUK Ek madde 1'de maddi hata ile neyin kastedildiği tartışmaya açık bir konudur. Ancak buna rağmen hata, hukuka aykırı bir idari işlemin varlığını göstermektedir. Hukuka aykırı olan bir idari işlemin ortadan kaldırılmasını sağlamak yerine bu durum ile ilgili uzlaşmaya izin vermek, hukuk devleti ilkesi açısından tartışmaya açıktır.<sup>213</sup>

#### **3.2.2.3.4. İdare ile yargı arasında görüş farklılıkları**

Mükellef Uzlaşma başvurusu yapabilmek için VUK Ek Madde 1'de 'yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir' hükmü kapsamında hareket edebilir. Burada idare ile kastedilen merkezi yönetim tarafından toplanan vergilerle ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığı; yargı organları olarak kastedilen, vergisel uyuşmazlıkların çözümünde yetkili olan mahkemelerdir<sup>214</sup>.

Maliye Bakanlığının düzenleyici işlemleri ile mahkemelerin kesin hükümleri arasındaki görüş farklılığı nedeniyle ihtilafli konu hakkında uzlaşma yoluna gidilebilir. İhtilafli olay ile kastedilen, uzlaşmaya konu edilen verginin tarhına neden olan olayın benzeri bir olaydır.<sup>215</sup>

#### **3.2.2.4. Uzlaşma komisyonları ve komisyonların yetki sınırları**

Uzlaşmanın bir tarafında uzlaşma komisyonu bulunur; çünkü içinde uzlaşma yapmaya yetkili organ uzlaşma komisyonudur. Bu komisyon, vergi idaresinin içinde,

---

<sup>212</sup> Vergi Usul Kanunu, Ek Madde 1

<sup>213</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 324.

<sup>214</sup> Arslaner, a.g.e., 288.

<sup>215</sup> Arslaner, a.g.e., 288.

görev ve yetkileri belirli bir kuruldur. Vergi İdaresi içinde birden fazla uzlaşma komisyonu bulunmaktadır<sup>216</sup>. Uzlaşma Komisyonların yetkileri, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 5, 6, ve 7. maddeleri ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliğinin 5 ve 6. maddelerinde belirlenmiştir.

Uzlaşma komisyonlarının yetkileri, uzlaşma konusu edilebilecekleri ilgili bakanlıkça belirlenen vergiler bakımından sınırlı değildir.<sup>217</sup>

	<b>Başkan ve Üyeler</b>
<b>Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu</b>	<b><u>Vergi Dairesi Müdürlüklerinde:</u></b> Vergi Dairesi müdürü başkanlığında Vergi dairesi müdürü tarafından belirlenen müdür yardımcıları ve/veya şefler ve/veya gelir uzmanlarından oluşur. (Bunların bulunmadığı durumlarda komisyonda bunların yerine görev yapanlardan birisi)
	<b><u>Bağlı Vergi Dairelerinde:</u></b> Malmüdürünün başkanlığında şef ile gelir uzmanı ve/veya memur tarafından oluşur. (Şef bulunmaması halinde yerine gelir uzmanı ve/veya memurlardan birisi)
<b>Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu</b>	Defterdarın veya yerine vekil olan kişi başkanlığında Gelir Müdürü ve Vergi Dairesi Müdüründen oluşur.
<b>Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu</b>	Vergi Dairesi başkanı veya vekil olan grup müdürü başkanlığında Vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri, koordinatör olarak görevlendirilen avukatlar, vergi dairesi müdürleri veya müdürü ( Vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ise komisyon, vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürü, vergi dairesi başkanı ya da müdürün başkanlığında, vergi dairesi müdürleri, müdürler, vergi dairesi müdür yardımcılığı, müdür yardımcılığı ve/veya şeflerden teşekkül ettirilir.)
<b>Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu</b>	Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.
<b>Merkezi Uzlaşma Komisyonu</b>	Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşur.

Tablo 3.1. Uzlaşma komisyonları başkan ve üyeleri

**Kaynak:** Uzlaşma Yönetmeliği (RG 1999 tarih ve 23600 sayılı) md. 6'da yer alan bilgiler kullanılarak oluşturulmuştur.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu gerektiğinde birden fazla kurulabilir ve bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenir.<sup>218</sup>

<sup>216</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 319.

<sup>217</sup> Turgut, a.g.e., 299.

<sup>218</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 6d

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, mahalli uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulur<sup>219</sup>. Yerel uzlaşma komisyonlarının yetkileri yer bakımından sınırlı olmakla birlikte, Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun uzlaşma yetkisinin yer bakımından sınırlı değildir ve konu itibariyle yetkisine giren vergi, resim ve harçlarla sınırlı olmak üzere tüm Türkiye'dir<sup>220</sup>.

Maliye Bakanlığı tarafından, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç tutarları, genel tebliğler ile belirlenmektedir<sup>221</sup>. Bu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 352, 356, 360 ve 379 sıra numaralı VUK Genel Tebliğleri ile uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları belirlenmiştir. Bu belirleme uzlaşma komisyonlarının (UK) vergi dairesi başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerler esas alınarak yapılmıştır. Limitlere göre sırasıyla UK; Vergi Dairesi UK, Defterdarlık UK, Vergi Dairesi Başkanlığı UK, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı UK, Vergi Dairesi Koordinasyon UK ile Merkezi UK'ndan oluşmaktadır<sup>222</sup>.

Bu belirleme çerçevesinde İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı dışındaki vergi dairesi başkanlıkları, bünyelerinde oluşturulan uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarının tespiti bakımından dört gruba ayrılmıştır.<sup>223</sup>

I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Ankara, İzmir
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Adana, Antalya, Bursa, Kocaeli, Konya, Mersin
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Aydın, Balıkesir, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Kayseri, Manisa, Muğla, Samsun, Tekirdağ
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Malatya, Kahramanmaraş, Sakarya, Trabzon, Şanlıurfa, Zonguldak

Tablo 3.2. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırları bakımından gruplandırılması

**Kaynak:** Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri, Sıra No: 352 ve Sıra No:356

Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki kapsamında 343 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan değişiklik ile uzlaşma komisyonlarının 2020 yılı için

<sup>219</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 6c

<sup>220</sup> Turgut, a.g.e., 299.

<sup>221</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, Madde 5

<sup>222</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>223</sup> Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 352

uzlaşma konusu yapabilecekleri vergi tutarı da aşağıdaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.<sup>224</sup>

**A) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan Yerlerde**

a) Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	900.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	750.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	600.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	450.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	300.000

b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

ba) Vergi Dairesi Müdürlüğü Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000

bb) Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000
II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000
III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000

**B) Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan Yerlerde**

a) Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu

	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	200.000

<sup>224</sup> Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 352

#### b) Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları

	Vergi, Resim ve Harçlar (TL)
Vergi Dairesi Müdürlükleri	15.000
Malmüdürlükleri	3.000

Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki, uzlaşma komisyonlarının bulunduğu grup, il veya ilçede kurulu olup olmadığı ve kurulu bulunduğu yerde vergi dairesi bulunup bulunmadığı hususları dikkate alınarak kullanılmaktadır. Ayrıca belirlenen en yüksek tutarların üzerinde olan vergi, resim ve harçlarla ilgili uzlaşma başvurularını inceleme yetkisi Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetkisine bırakılmıştır.<sup>225</sup>

#### 3.2.2.5. Uzlaşma talebinin incelemesi

Uzlaşma talebi, komisyona iletilmeden önce sekreteryaya tarafından, talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığı ve uzlaşma komisyonunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığı incelenir. Bu inceleme sonrasında, bahsedilen kriterlere uygun olmayan talepler reddedilir<sup>226</sup>. İdari yargı mercilerinin idari davalarda dilekçeler üzerinde yaptığı incelemeye benzeyen ön incelemenin amacı, usule aykırı bulunan başvuruların, uzlaşma sürecinin başında reddedilerek, gereksiz zaman ve emek kaybını önlemektir<sup>227</sup>.

Talebin uygun şartları sağladığı durumda, sekreteryaya, uzlaşma ile ilgili görüşmelere mükellefin bizzat katılması bilgisi ile görüşmenin tarih, saat ve yerini mükellefe en az 15 gün öncesinden bildirir. Mükellefin talebi doğrultusunda 15 günlük süre öncesinde bir tarih görüşme için belirlenebilir.<sup>228</sup>

#### 3.2.2.6. Uzlaşma görüşmeleri

Uzlaşma görüşmeleri mükellefin bizzat kendisinin (ya da vekilinin) katılımı ile gerçekleştirilir. Mükellef isterse, uzlaşma görüşmelerine, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568<sup>229</sup> sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir

<sup>225</sup> Turgut, a.g.e., 300.

<sup>226</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 9

<sup>227</sup> Turgut, a.g.e., 318.

<sup>228</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 9

<sup>229</sup> Serbest Muhasebesi, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

meslek mensubu<sup>230</sup> bulundurabilir. Bu kişiler toplantılarda görüş bildirmekle birlikte imza yetkileri bulunmamaktadır.<sup>231</sup>

Uzlaşmanın sağlanması durumunda, bir nüshası mükellefe verilmek, bir nüshası ilgili vergi dairesine gönderilmek ve bir nüshası da uzlaşma dosyasına konmak üzere üç nüsha tutanak hazırlanır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda da üç nüsha tutanak hazırlanır ancak eğer mükellef uzlaşma görüşmesine katılmadıysa ya da tutanağı almak istemezse iki nüsha tutanak ilgili vergi idaresine gönderilir ve bir nüshası da uzlaşma dosyasında saklanır.<sup>232</sup>

### **3.2.2.6.1. Uzlaşmanın sağlanması**

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya hiçbir şekilde dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.<sup>233</sup>

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararı gereğince de uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşmaya varılan konular kesindir ve aynı konular hakkında her ne şekilde olursa olsun sonradan tarhiyat yapılmaz.<sup>234</sup>

### **3.2.2.6.2. Uzlaşmanın sağlanmaması**

Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir<sup>235</sup>. Ancak mükellef, tutanağa geçirilen uzlaşma teklifini, dava açma süresinin son günü akşamına kadar kabul ederse bu tarih itibarıyla uzlaşma gerçekleşmiş olur<sup>236</sup>. Örneğin, uzlaşma komisyonu, amortisman uygulamasından kaynaklanan matrah farkı için tarh ettiği verginin bir kısmını silmeyi teklif etmiş ise bu, komisyon tutanaklarında son teklif olarak yer alacak, mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklifi değerlendirip kabul edebilecektir<sup>237</sup>.

---

<sup>230</sup> Mükellef mali işlemlerini yürüttüğü Serbest Muhasebeci veya Mali Müşavirini toplantıda bulundurabilir.

<sup>231</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 9

<sup>232</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 10

<sup>233</sup> Acar, a.g.e., 26.

<sup>234</sup> Danıştay 3. Daire, 1993/35 E., 1994/302 K.

<sup>235</sup> Acar, a.g.e., 2002, 26.

<sup>236</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 10

<sup>237</sup> Arslaner, a.g.e., 290.



Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, aynı vergi ve ceza için tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz<sup>238</sup>.

İlgili yönetmeliğin 10. Maddesinin 8. Fıkrasında ‘mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi’ hükmü yer almaktadır. Buna göre, mükellef veya vekili, uzlaşma görüşmelerine katılmadıklarında uzlaşma temin edilememiş olmaktadır.

Uzlaşmanın, talepte bulunanın görüşmelere katılmaması (çağrıya uymaması) sebebiyle temin edilememiş sayılabilmesi için;

- Çağrının yönetmelikte yazılı şekil ve süre koşullarına uygun olarak yapılmış olması,
- Mükellefin veya vekilinin görüşmelere katılmamasının haklı bir sebebe dayanmıyor olması gerekmektedir.<sup>239</sup>

Yasal olarak düzenleme yapılmamış olmasına rağmen, uzlaşma görüşmelerine mücbir sebep<sup>240</sup> nedeniyle katılamayan mükellefe yeniden bir uzlaşma günü belirlenmesi konusunda idare mükellef lehine uygulama yapmaktadır<sup>241</sup> ancak idarenin her müracaat üzerine yeniden gün verme zorunluluğu yoktur<sup>242</sup>.

### 3.2.2.7. Uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma

Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerine dava açma durumu VUK Ek Madde 7’de düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; ‘*Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir.*’

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşmanın sağlanamaması durumunda dava açabilir. Eğer uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa, dava uzlaşma süreci sonuçlanıncaya kadar vergi

<sup>238</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 10

<sup>239</sup> Turgut, a.g.e., 332.

<sup>240</sup> Danıştay 9. Dairesi 1992/2680 E., 1993/313K. Kararında hafif hastalık halinin mücbir sebep sayılamayacağına hükmetmiştir.

<sup>241</sup> Karaca, K. (2008). Mücbir Sebeplerin Uzlaşma ve Dava Açma Sürelerine Etkisi, *Yaklaşım*, Sayı: 184, Nisan, 171.

<sup>242</sup> Danıştay 4. Daire 1993/4901 E., 1994/1965 K.

mahkemesi tarafından incelenmez<sup>243</sup>, incelenip karara bağlanmışsa bu karar hükümsüz sayılır.<sup>244</sup>

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, eğer dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa, mükellefe durumu belirtir tutanağın tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi 15 gün uzar<sup>245</sup>. Vergi Usul Kanunu Ek madde 7 ve Uzlaşma Yönetmeliği madde 13'te bahsedilen süre uzatımı, uzlaşma komisyonu yetkisine girmemesi nedeniyle görüşülmeksizin komisyon tarafından reddedilen uzlaşma istemlerinin konusunu oluşturan ve dava açma süresi geçirilen tarhiyat veya cezaların yetkili vergi mahkemesi nezdinde davaya konu edilmesini kapsamamaktadır<sup>246</sup>.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda, uzlaşma talebinden önce açılmış ve uzlaşma sürecinde durdurulmuş olan davanın görülmesine, durumun vergi dairesi tarafından yazı ile bildirilmesi üzerine vergi mahkemesi tarafından devam edilir.<sup>247</sup>

1963'ten bu yana uzlaşma uygulamasını düzenleyen maddelerde değişiklikler yapılmış olsa da uyuşmazlığın yargı yolu ile çözülmesini engelleyen bir durum olarak kabul edilmemiştir.<sup>248</sup>

### **3.2.2.8. Uzlaşma sonrası ödeme zamanı**

Ödeme zamanı ile ilgili konu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 15. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

- a) Uzlaşmanın sağlanması durumunda, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanından önce tebliğ edilmişse, kanuni ödeme zamanında; ödeme zamanı kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde,

---

<sup>243</sup> Her ne kadar bu durum yönetmelik maddesi olarak bulunsa da Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 24.02.2006 tarih ve E.No: 2005/331, K.No: 2006/3 kararına göre; uzlaşma başvurusu karara bağlanmadan dava açılmış olmasının uyuşmazlığın esasının incelenmesine engel olmayacağı yönünde kararı bulunmaktadır.

<sup>244</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 13

<sup>245</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 13

<sup>246</sup> Danıştay 3. Daire 2005/1796 E., 2006/3042 K.

<sup>247</sup> VUK Ek Madde 7.

<sup>248</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 311.

b) Uzlaşmanın sağlanamadığı durumda, Vergi Usul Kanunu<sup>249</sup> ve İdari Yargılama Usulü Kanunu<sup>250</sup> çerçevesinde ödenir.<sup>251</sup>

Uzlaşma sonrasında, önceden ödenen verginin diğer vergi borçlarına, cezalarına ve faizlerine mahsup edilebileceği, mahsup işleminin borcun tamamını karşılamaması halinde alacağın asıl ve fer'ilerine orantılı olarak mahsup edileceği Danıştay'ın<sup>252</sup> kararı ile hüküm altına alınmıştır.

### **3.2.2.9. Uzlaşma konusu yapılabilecek ve yapılamayacak cezalar**

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik ile kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkartıldığı<sup>253</sup> için bu durumda olan vergi ve cezalar için uzlaşma başvurusu yapılamaz.<sup>254</sup>

1.1.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel cezaları ile vergi ziyayı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç vergi ziyayı cezası da vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir.<sup>255</sup>

---

<sup>249</sup> Vergi Usul Kanunu, 112 ve 368. maddeler.

<sup>250</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu, 27/3. madde.

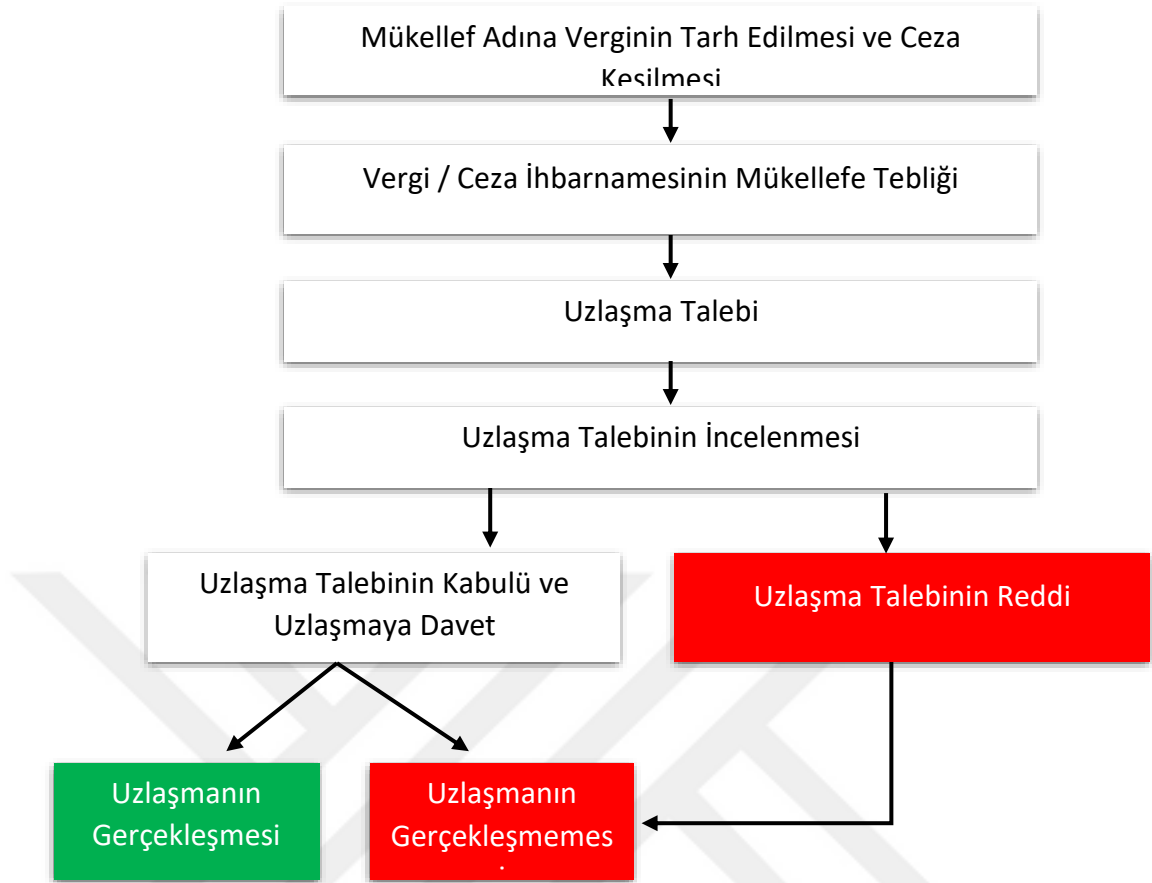
<sup>251</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 15.

<sup>252</sup> Danıştay 3. Daire, 2000/4919 E., 2002/1739 K.

<sup>253</sup> 1994 sayılı ve 4008 sayılı kanun ile düzenlenmiş ve 1995 tarihi sonrasındaki vergileme dönemlerinde geçerli olmuştur.

<sup>254</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 16.

<sup>255</sup> Uzlaşma Yönetmeliği, md. 16.



Şekil 3.2. Tarhiyat sonrası uzlaşma süreci

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22, s.30

### 3.2.3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin ikinci bölüm 5. maddesinde görev ve yetkileri belirlenmiş komisyonlardır.

#### 3.2.3.1. Merkezi uzlaşma komisyonu

Uzlaşma yönetmeliğinin 5. maddesinin e bendine göre, Mahallî uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan komisyonlara merkezi uzlaşma komisyonu denmektedir ve bu komisyon Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında kurulur. Üyelerin tümünün katılımı ile kurulan komisyon çoğunlukla karar verir.

### 3.2.3.2. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu

Uzlaşma yönetmeliğinin 5. Maddesi d bendine göre, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının yetkilerini aşan ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırının altında kalan taleplerinin incelenmesi için kurulan komisyondur ve gerektiğinde birden çok komisyon kurulabilmektedir. Bu komisyonların yetki ve sınırları Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenmektedir.

### 3.2.4. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması

Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası uzlaşma sonuçta aynı amaca hizmet etseler de aralarında amaç, kapsam, nitelik ve uygulama gibi yönlerden farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklar aşağıdaki çizelgede özetlenmiştir.

Uzlaşma İçeriği	Tarhiyat Öncesi	Tarhiyat Sonrası
<b>VUK'a tabi olan ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen tüm vergi resim ve harçlar ile bunlara bağlı fon ve cezalar hakkında uzlaşma</b>	Sadece vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda uzlaşılabilir. (Tarhiyatın re'sen ya da ikmalen olmasının önemi yoktur.)	Uzlaşılabilir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma yapılır veya bu uzlaşma talebinden cayılmazsa tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez.
<b>VUK 359 ve 360'uncü maddelerinde sayılan fiillerle vergi ziyana sebebiyet veren vergi ve cezalar üzerinde uzlaşma</b>	Uzlaşma görüşmesi yapılamaz.	Uzlaşma görüşmesi yapılamaz.
<b>Usulsüzlük cezalarında uzlaşma</b>	1/1/2022 tarihinden itibaren 6800 TL'yi aşan usulsüzlük cezaları	1/1/2022 tarihinden itibaren 6800 TL'yi aşan usulsüzlük cezaları
<b>Özel usulsüzlük cezasında uzlaşma</b>	1/1/2022 tarihinden itibaren 6800 TL'yi aşan özel usulsüzlük cezaları	1/1/2022 tarihinden itibaren 6800 TL'yi aşan usulsüzlük cezaları
<b>Vergi asıllarına uygulanan gecikme faizlerinde uzlaşma</b>	Gecikme faizleri için tek başına uzlaşılabilir. Ancak vergi aslına bağlı olarak uzlaşılabilir.	Gecikme faizleri için tek başına uzlaşılabilir. Ancak vergi aslına bağlı olarak uzlaşılabilir.
<b>Uzlaşma talebinde bulunmaya hakkı olanlar</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mükellefler</li><li>• Noterden alınmış vekaletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler</li><li>• Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Mükellefler</li><li>• Noterden alınmış vekaletnameye dayanarak mükellefi temsil eden kişiler</li><li>• Tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlılarla, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri</li></ul>

Tablo 3.3. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılması

**Kaynak:** Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019, Ankara, 559-561'de yer alan tablo çalışmada kullanılan diğer kaynaklardan faydalanılarak güncelleştirilmiştir.

Uzlaşma İçeriği	Tarhiyat Öncesi	Tarhiyat Sonrası
<b>Uzlaşma talebinde bulunma şekli</b>	Mükellef talebinin inceleme tutanağına yazılması ayrıca mükellef veya temsilcinin yazılı başvurusu veya okuma yazma bilmeyen mükelleflerin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basarak onaylaması şeklinde yapılır.	Mükellef veya temsilcinin yazılı başvurusu veya okuma yazma bilmeyen mükellefin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basarak onaylaması şeklinde yapılır.
<b>Uzlaşmaya davet</b>	İnceleme elemanınca davet edilir.	Davet söz konusu değildir.
<b>Uzlaşmaya talep süresi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>İnceleme başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içinde her zaman</li> <li>Harici bilgilerle mükellefin haberi olmaksızın yapılan incelemelerde inceleme elemanınca yapılacak davet yazısının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde</li> </ul>	Vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edildiği tarihi takip eden günden itibaren 30 gün içinde.
<b>Uzlaşma talebinin yapılacağı mercii</b>	İnceleme yapana veya onun bağlı olduğu ekip ya da grup başkanlığına yapılır. Uzlaşma talebi inceleme tutanağı ile alınmış ise ayrıca yazılı başvuruya gerek yoktur.	Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya yetkili uzlaşma komisyonunu sekreteryaya hizmetini yürüten birime yapılır.
<b>Kısmi uzlaşma hakkı</b>	Mükellefler matrah veya matrah farklarının tümü için uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi bir kısmı için de bulunabilirler. Bu durumda uzlaşma tutanağının açıklama bölümünde inceleme raporunda tespit edilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşmaya varılan vergi ve ceza miktarları belirtilir. Uzlaşma talebine konu edilmeyen veya üzerinde uzlaşılamayan matrah farkları için mükellef adına vergi tarhiyatı yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.	Kısmi uzlaşma tarhiyat öncesinde olduğu gibi mümkündür.

Tablo 3.3. (devam) Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılması  
**Kaynak:** Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019, Ankara, 559-561'de yer alan tablo çalışmada kullanılan diğer kaynaklardan faydalanılarak güncelleştirilmiştir.

Uzlaşma İçeriği	Tarhiyat Öncesi	Tarhiyat Sonrası
<b>Uzlaşma tarihi ertelenmesi</b>	Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmaması halinde veya komisyonun toplanmaması halinde uzlaşma görüşmesi mükellefe bildirilerek ertelenir.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun belirlenen günde toplanamayacağıın anlaşılması üzerine,</li> <li>• Uzlaşma görüşmesi belirlenen günde sonuçlandırılmazsa veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılması gerekirse,</li> <li>• Mükellef tarafından mücbir sebep halleri nedeniyle toplantıya katılmayacağı ispat veya teşvik edilmesi halinde yeni uzlaşma günü tayin edilir.</li> </ul>
<b>Uzlaşma sonucu</b>	Kesindir. Dava açılmaz, hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.	Kesindir. Dava açılmaz, hiçbir merciye şikâyette bulunulamaz.
<b>Uzlaşma görüşmesinden sonra dava açma süresi</b>	Uzlaşma vaki olmamışsa tarhiyata ilişkin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde.	İhbarname tebliğinden itibaren dava açma süresi olan 30 gün içinde uzlaşma görüşmesi yapılmış ve uzlaşma vaki olmamışsa, tutanağın imzalandığı tarihten itibaren kalan dava açma süresi içinde. Eğer dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az ise, tutanağın tebliğinden 15 gün içinde.
<b>Uzlaşmanın gerçekleştiği tarih</b>	Uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağın imza tarihinde veya idarenin yaptığı nihai teklifin kabul edildiği tarihte.	Uzlaşmanın vaki olduğuna dair tutanağın imza tarihinde veya idarenin yaptığı nihai teklifin kabul edildiği tarihte.
<b>Uzlaşmaya rağmen dava ve şikâyet hakkı</b>	Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşılması veya uzlaşmaya katılan temsilcinin yetkisiz olması.	Uzlaşma kapsamına girmeyen bir tarhiyat için uzlaşılması veya uzlaşmaya katılan temsilcinin yetkisiz olması.
<b>Ödeme zamanı (Uzlaşma vaki olduğu taktirde)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kanuni ödeme zamanından önce uzlaşma tutanağı tanzim edilmiş ise normal vadesinde,</li> <li>• Kanuni süresinden sonra uzlaşma tutanağı tanzim edilmiş ise tutanağın imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kanuni ödeme zamanından önce uzlaşma tutanağı tanzim edilmiş ise normal vadesinde,</li> <li>• Kanuni süresinden sonra uzlaşma tutanağı tanzim edilmiş ise tutanağın imzalandığı tarihten itibaren bir ay içinde.</li> </ul>
<b>Ödeme zamanı (Uzlaşma vaki olmadığı taktirde)</b>	VUK'un 112, 368 ve İYUK'un 27'nci maddesi hükümleri dairesinde	VUK'nu 112, 368 ve İYUK'un 27. Maddesi hükümleri dairesinde

Tablo 3.3. (devam) Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın karşılaştırılması  
**Kaynak:** Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi, 2019, Ankara, 559-561'de yer alan tablo çalışmada kullanılan diğer kaynaklardan faydalanılarak güncelleştirilmiştir.

### 3.3. Uzlaşma ve Benzeri Uygulamalara İlişkin Seçilmiş Ülke Uygulamaları

Günümüzde, özellikle gelişmiş ülkelerde, hukuki konularda (ceza hukuku dışında) adli prosedürlerin yerini giderek daha yaygın bir biçimde uzlaşma yöntemlerinin aldığı gözlenmektedir. Özellikle vergi sistemlerinde mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik yasal düzenlemeler yapılırken uzlaşma uygulamasındaki güncel gelişmeler dikkat çekmektedir<sup>256</sup>. Özellikle gelişmiş ülkelerde vergi uyuşmazlıklarının %95'inin uzlaşma ve benzeri yöntemlerle çözüme kavuşturulmaktadır<sup>257</sup>. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin Anglo Amerikan hukuk sistemine dahil olan ülkelerde daha eski tarihlere dayandığı görülmekle birlikte Kıta Avrupası hukuk sistemi içerisinde yer alan uygulamalar ise daha yenidir.<sup>258</sup> Çalışmanın bu bölümünde uzlaşma uygulaması, benzeri uygulamalar ve alternatif uyuşmazlık yöntemlerinin dünya üzerinde uygulandığı ülkeler ele alınacaktır.

#### 3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), vergi uyuşmazlıkları idari ve yargı yolları ile çözülebilmekte olup bu uyuşmazlıklarla ilgili çok çeşitli çözüm yolları öngörülmüştür.<sup>259</sup>

Uzlaşma uygulamasını yürüten Uzlaşma Birimi<sup>260</sup>, İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service – IRS) içinde, mükelleflerin vergi mahkemesine gitmeden önce başvurmaları için 1927 yılında kurulmuştur. 1998 yılında çıkartılan bir kanun ile uzlaşma birimine daha da önem verilmiş ve birim IRS içerisinde bağımsız bir konuma kavuşmuştur. Uzlaşma biriminin temel görevi, mükellef ile idare arasında olan vergi uyuşmazlıklarına, mahkeme yolunu kullanmadan hem mükellef hem de idare için, tarafsız ve adil bir şekilde çözüm üretmektir.<sup>261</sup>

IRS'e göre uzlaşma, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında, toplam vergi borcundan daha az bir tutar ödemek için tarafların anlaşmaya varmasıdır. Uzlaşma

<sup>256</sup> Eyüpgiller, S. S. (2012). Fransız Vergi Sistemindeki Gelişmeler Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesine Yönelik Öneriler, *Yaklaşım*, Ağustos, Sayı:236, 15.

<sup>257</sup> Saygın, Özgür. (2018) "Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi", Ekin Yayınevi, Bursa, s.127

<sup>258</sup> Demirbaş Aksüt, a.g.e, 106.

<sup>259</sup> Karataş Durmuş, N. (2018), *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara, s.115

<sup>260</sup> Uzlaşma Birimi, İtiraz ve Uzlaşma Birimi olarak da adlandırılmaktadır.

<sup>261</sup> Öner, E. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/366, Ocak 2015, 177.



uygulamasının amacı, uygun şartları sağlayan vergi mükelleflerine vergi borçlarını ödeyerek, temiz bir başlangıç yapmalarını sağlamaktadır.<sup>262</sup>

Uzlaşma teklifi, mükellefin kesinleşmiş bir vergi borcunun tamamını ödeyemeyecek durumda olması halinde, tam olarak borçlu olunan tutardan daha azının (tahsilatı mümkün olan kısım) ödenmesi için IRS ve mükellef arasında, ödenecek vergi borcunun yeni tutarın belirlenmesidir. Belirlenen tutar, IRS tarafından, vergi borcunun tam tahsil edilmesi mümkün olmayan ve mükellef tarafından uzlaşma için önerilen tutar tahsil potansiyelini makul ölçüde yansıttığında kabul edilir.<sup>263</sup>

ABD Vergi Sistemi içerisinde uzlaşma uygulaması, Türkiye'dekinden daha eski bir geçmişe sahiptir. ABD Milli Gelirler Yasası'nın (Internal Revenue Code) 7122. Bölümü uzlaşma uygulamasını düzenlemektedir.

Uzlaşma uygulaması (Offers In Compromise – OIC) dört temel prensibe dayanmaktadır.<sup>264</sup>

- Vergileri en kısa zamanda ve en az maliyetle toplamak,
- Vergi mükellefi ile vergi idaresinin çıkarına en uygun olan durumu seçmek,
- Vergi mükellefine, gelecekteki yükümlülüklerini gönüllü uyum ile yapabilmesi için temiz bir başlangıç imkânı sunmak,
- Vergi tahsilatının güvenli bir şekilde yapılmasını sağlamak.

OIC programının başarısı ancak vergi mükelleflerinin ödeme güçlerine uygun uzlaşma tekliflerinde bulunmaları ve IRS'in hızlı ve uygun kararlar vermesi halinde sağlanacaktır. Vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini doğrulamak için makul belgeler sunmaları beklenmekte olup nihai hedef hem IRS'in hem de mükelleflerin çıkarına en uygun uzlaşmanın sağlanmasıdır.<sup>265</sup>

ABD'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü inceleme aşamasında (tarhiyattan önce) ve tarhiyat yapıldıktan sonra dava sonuçlanıncaya kadar

---

<sup>262</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 1, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/656b.pdf>, adresinden 12.05.2020 tarihinde erişilmiştir.

<sup>263</sup> Serim, a.g.e., 2006, 104.

<sup>264</sup> Oei, S., (2012). Getting More By Asking Less: Justifying And Reforming Tax Law's Offer In Compromise Procedure", *University of Pennsylvania Law Review*, (160) 4, March 2012, 1078.

<sup>265</sup> IRS, Policy, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332111920](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332111920), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

yapılabilmektedir. Amerikan Gelir İdaresi (IRS) uzlaşmayı, ileride tahsil edilebilecek yüksek fakat belirsiz vergi alacağının, mümkün olduğu kadar yüksek bir tutarının tahsil edilmesi yoluyla dosyanın kapatılması olarak tanımlamaktadır. Vergi yanında her türlü parasal ceza ve faizler de uzlaşmaya konu edilebilmektedir. Uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili vergisel suçlar uzlaşma kapsamı dışındadır<sup>266</sup>.

Uzlaşmanın hızlı bir şekilde yürütülmesi için Otomatik Uzlaşma Teklifi (Automated Offers in Compromise- AOIC) bilgisayar uygulaması kullanılmaktadır. AOIC, IRS'e sunulan uzlaşma tekliflerinin izlenmesine, takip edilmesine ve kontrol edilmesine olanak sağlayan bir bilgisayar uygulamaları ağının parçasıdır.<sup>267</sup> AOIC üzerinde işlem yapma yetkisi belirli çalışanlarla sınırlıdır ve bir çalışanın görev ve sorumluluklarına ek izinler de sağlanabilir.<sup>268</sup> Entegre Toplama Sistemi (Integrated Collection System - ICS)<sup>269</sup>, AOIC sistemi ile uyumlu çalışmaktadır ve hem tahsilatların kolay yapılmasına zemin oluşturur hem de zaman ve faaliyet bilgilerini içererek zamanı takip etmek ve vaka geçmişi girişlerini kaydetmek için kullanılmaktadır.<sup>270</sup>

Uzlaşma Birimi 2002 yılında mükellefler için yeni tarhiyat öncesi hizmetler yürürlüğe koymuştur. Bunlar;

- Genel İtiraz Programları için Arabuluculuk (Fast Track Mediation for General Appeals Program)

Bu program küçük girişimciler ve bağımsız çalışanların idare ile olan vergi uyuşmazlıklarını çözmek için getirilmiştir.<sup>271</sup>

---

<sup>266</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>267</sup> IRS, AOIC, <https://www.irs.gov/pub/irs-pia/aoic-pia.pdf> adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>268</sup> IRS, *Program Controls*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-011#idm140191687196176](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-011#idm140191687196176) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>269</sup> Entegre Tahsilat Sistemi (ICS), IRS bünyesinde gelir görevlilerine, onların yöneticilerine ve destek personeline elektronik vaka işlemleri sağlayarak gelir tahsilatlarını iyileştirmek için tasarlanmış önemli bir bilgi yönetim sistemidir. (Highergov, Integrated Collection System (ICS), <https://www.highergov.com/it-program/integrated-collection-system-ics-12614/>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

<sup>270</sup> IRS, *Workload Management Using Integrated Collection System, ENTITY and AOIC for FOIC*, [https://www.irs.gov/irm/part1/irm\\_01-004-052](https://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-004-052) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>271</sup> Öner, a.g.e., 181.

- LMSB Hızlı Arabuluculuk ve Çözüm (LMSB Fast Track Mediation and Settlement)

Küçük girişimciler için uygulanan program örnek alınarak, IRS elemanlarının incelemeleri esnasında meydana gelebilecek uyuşmazlıkları çözmek için getirilmiştir. Mükellef yukarıda yer alan hızlı arabuluculuk yolunu seçebileceği gibi, isterse normal itiraz yolunu da seçebilir. Normal yolları kullanarak anlaşmazlığı gideremeyen mükellef veya borçlular “Mükellef Avukatlığı” müessesesine de başvurabilir.<sup>272</sup>

### 3.3.1.1. Uzlaşmadan yararlanabilme şartları

IRS sadece İç Gelir Kanunu'nun 26. maddesinde<sup>273</sup> yer alan vergi yükümlülükleri için uzlaştırma yetkisine sahip olup OIC, teklifin kapsadığı tüm vergi dönemleri için tarh edilen vergi, ceza ve faiz yükümlülüğünün tamamı için geçerlidir.<sup>274</sup>

Mükelleflerin uzlaşmadan yararlanabilmek için bazı yükümlülüklerini yerine getirmekle birlikte uzlaşma başvurularını da uygun bir nedene dayandırmaları gerekmektedir.

Bir uzlaşma teklifinin değerlendirmeye alınabilmesi için öncelikle mükelleflerin,<sup>275</sup>

- Yasal olarak vermesi gereken tüm vergi beyannamelerini vermesi,
- Geçici vergi ödemelerini yapması,
- İşveren konumundaki mükelleflerin cari üç aylık dönem için gerekli tüm federal vergi ödemelerini yapmaları gerekmektedir.

Bu şartlar sağlanmış olsa bile, başvuru dosyasında olması gereken bilgilerde eksiklik olması başvurunun incelenmeden reddedilmesine neden olmaktadır.<sup>276</sup>

---

<sup>272</sup> Öner, a.g.e., 181.

<sup>273</sup> Detaylı bilgi için <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim> adresine bakılabilir.

<sup>274</sup> IRS, *Liabilities to be Compromised*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305220912](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305220912) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>275</sup> Xie, J., (2019), The Offers in Compromise, *The Frontiers of Society, Science and Technology*, Vol:1, Issue:4, 198

<sup>276</sup> IRS, *Offers in Compromise* (Form 656 Booklet), 1.

Uzlaşma uygulamasında aşağıdaki üç nedenden birinin varlığı halinde uzlaşma yoluna gidilebilmektedir.<sup>277</sup>

- Tahsilatta şüphe (DATC - Doubt as to Collectibility),
- Mükellefiyette şüphe (DATL - Doubt as to Liability),
- Mükellefi mali olarak zora sokabilecek durum (Effective Tax Administration).

### 3.3.1.1.1. Tahsilatta şüphe (DATC)

IRS'in kabul ettiği uzlaşma başvurularının büyük kısmı tahsilatta şüphe nedeni ile yapılmaktadır. Tahsilatta şüphe, mükellefin mal varlığının ve gelirlerinin, vergi borcunu karşılamaya yetmediği durumda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir nedenle başvuru yapılması IRS'in mükellefin ödeme gücünü araştırmasını gerektirmektedir. Bu hesaplama yapılırken mükellefin temel yaşam giderlerinin hariç tutulması mükellefin hakları arasındadır.<sup>278</sup>

### 3.3.1.1.2. Mükellefiyette şüphe (DATL)

Mükellefiyette şüphe durumu<sup>279</sup>, mükellefiyetin gerçekten var olup olmaması ile ilgilidir. Ancak mükellefiyetin varlığı ile ilgili kesinleşmiş bir yargı kararı bulunması, mükellefiyette şüphe durumunu ortadan kaldırmaktadır. Mükellefiyette şüphe nedeniyle yapılan başvurular çoğunlukla tahakkuk etmiş bir vergi ile ilgili vergi mahkemesine dava açma süresini geçirmiş mükellefler tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle yapılan başvurularda mükellef, başvuru harcını yatırmasının kendisini ekonomik olarak zor duruma düşüreceğini kanıtlaması halinde başvuru harcını geri alabilmektedir.<sup>280</sup> Vergi borcunun bir vergi mahkemesi tarafından tespit edilmiş olması durumunda mükellefiyete ilişkin şüphe durumu mevcut olmamaktadır.<sup>281</sup>

<sup>277</sup> Bryant, J.J. (2012). Dealing With the IRS After a Taxpayer's Situation Sours: Recent Developments, *Journal of Taxation of Investments*, (29) 3, Spring, 27.

<sup>278</sup> Oei, a.g.e., 1078.

<sup>279</sup> DATL ve DATC teklifleri aynı anda alındığında ve her iki teklif de işlenebilir olduğunda, DATL teklifi öncelikli olacak ve işlenebilirliği ilk olarak değerlendirilecektir. DATL teklifinin işlenebilir olması halinde, DATC teklifinin işlenemez olduğu kabul edilir. (IRS, Form 656, Offer in Compromise, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304734800](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304734800) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

<sup>280</sup> Oei, a.g.e., 1080.

<sup>281</sup> IRS, Form 656-L, Offer in Compromise, (Doubt as to Liability), [https://www.irs.gov/pub/irs-access/f656l\\_accessible.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-access/f656l_accessible.pdf), 2, adresinden 08.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

### 3.3.1.1.3. Mükellefi mali olarak zora sokabilecek durum

İç Gelir Servisi'nin 1998 tarihli Yeniden Yapılandırılması ve Reform Yasası ile getirilen değişikliklerin bir sonucu olarak, artık bir vergi yükümlülüğünden ödün vermek için üçüncü bir gerekçe daha vardır ve bu Etkin Vergi İdaresinin (ETA - Effective Tax Administration) teşvik edilmesidir. Bir ETA teklifi, tam tahsilat sağlanabildiği, ancak borcun tamamının tahsil edilmesinin mükellefi ekonomik olarak zor durumda<sup>282</sup> bırakacağı durumlarda kabul edilebilir.<sup>283</sup> Bir vergi mükellefinin ETA teklifi sunması halinde öncelikle teklif yükümlülükte şüphe ve tahsilatta şüphe açısından incelenmektedir ve teklif, inceleme sonucunda yükümlülükte ve tahsilatta şüphe durumlarının olmadığı hallerde değerlendirilmektedir.<sup>284</sup>

Özel durumlar söz konusu olmadıkça, IRS toplam vergi yükümlülüğünün tamamının toplu olarak tahsilat için kalan yasal süre boyunca süren taksit ödemeleri ile ya da diğer taksit yöntemleriyle ödenebilmesi durumunda teklifi kabul etmemektedir. Bir tahsil edilebilirlik şüphesi (DATC - Doubt as to Collectibility) teklif tutarının kabul edilebilir olması için mükellefin makul tahsilat potansiyeline (RCP - Reasonable Collection Potential) eşit veya daha yüksek olması gerekir. Ancak Etkin Vergi İdaresi (ETA) ve Özel Durumlarda Tahsil Edilebilirlik Şüphesi<sup>285</sup> (DATCSC - Doubt as to Collectibility with Special Circumstances), ekonomik zorluk ve Kamu Politikası veya Hakkaniyet Gerekçelerinde<sup>286</sup> tanımlanan özel durumlarda RCP tutarından daha düşük teklifler kabul edilebilir.<sup>287</sup>

Vergi mükellefleri, IRS'in temel yükümlülüklerini, ödeme kabiliyetlerini veya zamanında bilgi sağlama kabiliyetlerini etkileyebilecek koşulları dikkate almasını

---

<sup>282</sup> Ekonomik zorluk, mükelleflerin vergi borcunun tamamını ödeyebilecek durumda olmaları ancak bunu yapmaları halinde ciddi olarak ekonomik sıkıntıya girebilecekleri durumu ifade etmektedir. (Getcanopy, How to Successfully Negotiate Effective Tax Administration Cases, <https://www.getcanopy.com/blog/how-to-successfully-negotiate-effective-tax-administration-cases> adresinden 08.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

<sup>283</sup> Oei, a.g.e., 1080-1081

<sup>284</sup> IRS, Effective Tax Administration, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-011](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-011) adresinden 31.07.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>285</sup> Özel durumlarda tahsil edilebilirlik şüphesi, mükellefin ödeme gücü göz önünde bulundurulmakla birlikte yaş, istihdam durumu, bakmakla yükümlü olduğu kişiler, eğitim, zihinsel ve fiziksel hastalık gibi faktörlerin de dikkate alındığı durumları ifade etmektedir. (Whaltery, A. M., What is an Offer in Compromise (OIC)?, <https://atltaxlawyers.com/what-is-an-offer-in-compromise-oic/> adresinden 18.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

<sup>286</sup> Kamu politikası ve hakkaniyet teklifleri, tam tahsilatın vergi kanunlarının adil ve hakkaniyetli bir şekilde uygulandığına dair kamu güvenini sarsacağı durumlar için geçerlidir. (Getcanopy, a.g.m.)

<sup>287</sup> IRS, Policy, a.g.m.

bekleme hakkına sahiptir. Vergi mükelleflerinin, mali zorluk yaşamaları veya IRS'in vergi sorunlarını normal kanalları aracılığıyla düzgün ve zamanında çözmemesi durumunda Vergi Mükellefi Avukatlık Hizmetinden yardım alma hakları bulunmaktadır.<sup>288</sup> Avukatlar, uzlaşma teklifinin onaya sunulduğu tarihte toplam vergi yükümlülüğü \$50.000 ve üzeri olduğunda (cezalar ve faizler dâhil) kabul edilmesi önerilen teklifleri gözden geçirmelidir ve avukatlar, talep edilmesi halinde, danışman sıfatıyla tekliflerin incelenmesi ve işleme konulması ile ilgili konularda hukuki görüş bildirirler.<sup>289</sup> IRS bünyesinde yer alan ve bağımsız bir kuruluş olan Vergi Mükellefi Avukatlık Servisi (TAS - The Taxpayer Advocate Service)<sup>290</sup> her vergi mükellefinin adil muamele görmesini ve Vergi Mükellefi Hakları Beyannamesi (TBOR) kapsamındaki haklarını anlamasını sağlamaya çalışarak vergi mükelleflerinin haklarını koruma amacı taşıyan ve ücretsiz olarak yardım sunan kuruluştur.<sup>291</sup>

TAS'ın mükelleflere sunduğu hizmet aynı zamanda IRS'in kaynaklarının israf edilmesinin önüne de geçmektedir. TAS'a göre az sayıda da olsa bazı mükelleflerin OIC başvurularını hatalı yapmaktadırlar. Vergi mükelleflerinin yüzde onundan daha azı altı aylık süre içerisinde birden fazla OIC başvurusu yapmakta olup tekrarlanan başvuruların neredeyse yarısı kabul edilen başvurular olmaktadır. Mükellefler reddedilen bir başvuru sonrasında tekrar başvuru yaptıklarında IRS mükellefler ile işlemi gözden geçirmek yerine sıfırdan inceleme yapmaktadır ve bu da IRS kaynaklarının verimli kullanılmaması ile sonuçlanmaktadır.<sup>292</sup> Vergi ile ilgili avukatlık hizmeti verilmesi IRS'in kaynaklarının etkin kullanılması ve zaman tasarrufu yapılmasını sağlamaktadır.

---

<sup>288</sup> IRS, *Fairness and Integrity in Enforcement Selection* (Policy Statement 1-236), [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332099696](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332099696) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>289</sup> IRS, *Counsel*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332187120](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332187120), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>290</sup> TAS, 2022 yılında OIC ve diğer vergisel konularda 1.3 milyon kişiye yüz yüze, 6.9 milyon kişiye ise yazılı olarak hizmet vermiştir. (Taxpayer Advocate Service, National Taxpayer Advocate ANNUAL REPORT TO CONGRESS (Executive Summary – Prologue & Highlights), (2022), <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2022-annual-report-to-congress/full-report/>, 20, adresinden 23.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

<sup>291</sup> IRS, Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocate Service, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332184688](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332184688), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>292</sup> Taxpayers Advocate Service IRS, Effective Use of the Offer in Compromise Program Will Save Valuable IRS Resources, <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/news/ntablog-effective-use-of-the-offer-in-compromise-program-will-save-valuable-irs-resources/>, adresinden 23.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

IRS bazı durumlarda bir uzlaşma teklifini kabul etme yetkisine sahip olmayabilir. Bu durumlar;<sup>293</sup>

- Adalet Bakanlığı tarafından bir vergi mükellefinin durumu ile ilgili bir konunun incelenmesi,
- Bir ceza soruşturması göstergesi bulunması,
- IRS tarafından vergi mükellefinin hukuk veya ceza davasını kovuşturma veya savunma için Adalet Bakanlığı'na iletilmesidir.

Hâlihazırda iflas işlemleri süren mükellefler, uzlaşma başvurusunda bulunamazlar. IRS, vergi borcunu taksitlendirerek ödeyebilecek durumda olan veya mal varlığı vergi borcunu karşılayacak durumda olan<sup>294</sup> mükelleflerin uzlaşma başvurularını kabul etmemektedir.<sup>295</sup>

Uzlaşma başvurusu sonrasında mükellef ilgili dönem beyannamelerini vermek ve vergi borçlarını ödemekle yükümlüdür. Mükellefin yasal yükümlülüklerini (beyanname vermek, vergi borcunu ödemek vb.) yerine getirmemesi, uzlaşma başvurusunun reddi ile sonuçlanabilir. Ayrıca mükellefin uzlaşma teklifi idare tarafından kabul edilirse, mükellef teklifin kabul edildiği tarihten itibaren beş yıl boyunca yasal yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmek zorundadır. Vergi cezaları ve faizleri, uzlaşma süresi boyunca işlemeye devam eder. Mükellefin taksitlendirilmiş bir vergi borcu varsa ve bu borç için uzlaşma başvurusu yapılmışsa başvuru sonuçlanana kadar bu ödemeler ertelenir. Eğer başvuru kabul edilmezse, taksitlendirme anlaşması eski haliyle devam eder.<sup>296</sup>

Mükellefler, uzlaşma başvurusu yapabilmek için \$205<sup>297</sup> başvuru harcı yatırmak zorundadırlar. Tek ortaklı limited şirketlerde olanlar veya bir tüzel kişiliğin tek yöneticisi konumunda olanlar ile Düşük Gelir Sertifikası (Low Income Certification)

<sup>293</sup> IRS, Tax Cases Controlled by Department of Justice (DOJ), [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332208656](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332208656) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>294</sup> Geliri 1000\$'ın altında olan veya 3450\$ değerinin altında otomobili bulunan mükellefler ve buna benzer ekonomik koşulların varlığı, verginin ödenemeyecek durumda olduğunun göstergesidir. (IRS, Offers in Compromise ((Form 656 Booklet), s.2)

<sup>295</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 2.

<sup>296</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 2.

<sup>297</sup> Bu uygulama 1 Kasım 2003 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır ve başvuru ücreti sadece IRC 7122 kapsamında işleme alınan belirli teklifler için geçerlidir. (IRS, Application Fee, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304434416](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304434416), adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.)

sahibi olanlar başvuru harcı ödemek zorunda değillerdir. Mükellefler, IRS'in uzlaşma teklifini Effective Tax Administration programı kapsamına alması halinde ya da mükellefin teklifinin üzerinde bir anlaşma tutarı belirlenmesinin mükellef açısından ekonomik zorluk yaratacağı durumlarda, yatırmış oldukları uzlaşma harcını geri alabilirler.<sup>298</sup> Vefat eden mükellefler ile şirketler (şahıs şirketleri hariç) düşük gelir sertifikası için uygun değillerdir.<sup>299</sup>

2015 yılında yürürlüğe giren Amerika'nın Yüzey Ulaşımını Düzeltme (FAST - The Fixing America's Surface Transportation) yasası uyarınca, IRS'in bir kişinin ciddi şekilde gecikmiş vergi borcu olduğuna dair bir belgelendirme yapması halinde ABD Dış İşleri Bakanlığını (DOS - Department of State) bilgilendirmesi gerekmektedir ve belgelendirme üzerine DOS'un mükellefin pasaportunu reddetmek, iptal etmek veya sınırlandırma yetkisi bulunmaktadır.<sup>300</sup> Bekleyen bir OIC'ye dâhil olan borç, ciddi şekilde gecikmiş vergi borcunun belirlenmesinden hariç tutulmakta ve daha önce belgelendirilmiş bir borcun belgelendirilmesinin iptal edileceği isteğe bağlı borç kategorilerinden birine aktarılmaktadır.<sup>301</sup>

### 3.3.1.2. Ödeme yöntemleri

Mükelleflerin teklif edilen tutarın tamamını mümkün olan en kısa sürede ödemeleri beklenmekte olup kabul edilebilir teklif ödeme koşulları yetkililer tarafından belirlenmeli ve vergi mükellefinin teklifiyle sınırlı olmamalıdır.<sup>302</sup>

Mükellefler aşağıda yer alan ödeme yöntemlerinden birini seçerek uzlaşma başvuru dosyasında bunu belirtmelidirler.<sup>303</sup>

<sup>298</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 3.

<sup>299</sup> IRS, Application Fee, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304434416](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304434416), adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>300</sup> IRS, *Passport Certification Under the Fixing America's Surface Transportation (FAST) Act*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305220912](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305220912) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>301</sup> IRS, *Passport Expedited Decertification of Seriously Delinquent Tax Debt for OIC*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305189424](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305189424) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>302</sup> IRS, *Payments*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304716352](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304716352) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>303</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 3.



### 3.3.1.2.1. Tek seferde ödeme (lump sum cash)

Tek seferde ödeme yönteminde, mükellef toplam borcunun %20'sini uzlaşma teklifi ile ödemeli ve kalan tutarı uzlaşma teklifinin kabulünü takip eden 5 ayda (ya da daha az) eşit taksitler halinde ödemelidir.

17 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Artışını Önleme ve Uzlaşma Yasası 2005 (TIPRA - Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005) ile getirilen bu düzenleme ilgili yasanın 509. Maddesinde (Sec.509) yer almaktadır ve bu şekilde yapılan başvurular IRS tarafından iki yıl içinde değerlendirilmelidir aksi taktirde başvuru onaylanmış sayılmaktadır.<sup>304</sup>

### 3.3.1.2.2. Periyodik / taksitli ödeme (periodic payment)

Periyodik ödeme yönteminde, mükellefler ödemeyi 6 ila 24 ay içinde gerçekleştirebilirler. Periyodik ödeme teklifleri için talepte bulunan mükellefler, düşük gelir sertifikasına hak kazanamadıkları veya DATL teklifine bulunmadıkları sürece, tekliflerine önerilen ilk taksit ödemesini dâhil etmelidirler.<sup>305</sup>

Vadesi dolmuş olup, ilk taksiti ödenmeyen vergi borcu sonrasında mükellefin taşınmazları üzerine ihtiyati haciz kararı alınır ve bu karar genel bir duyuru (A Notice of Federal Tax Lien – NFTL) yapılarak diğer alacaklılara da duyurulur. Bir işletmenin tek sahibi konumunda olanlar ve Düşük Gelir Sertifikası olanlar ilk ödemeleri yapmakla yükümlü değildirler. Bu durumda olan mükelleflerin ödemeleri uzlaşma sağlandıktan sonra başlamaktadır.<sup>306</sup>

Mükellefin hem işi dolayısıyla (kurumsal, ortaklık ya da kendi işyeri) hem de kişisel vergi borcunun bulunması durumunda mükellef her iki borcu için ayrı ayrı form doldurma ve her form için başvuru harcı yatırmak zorundadır.<sup>307</sup>

---

<sup>304</sup> Library of Congress, Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, <https://www.congress.gov/bill/109th-congress/house-bill/4297> adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>305</sup> IRS, The Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304428224](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304428224) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>306</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 2-3.

<sup>307</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 4.

IRS tarafından uzlaşma teklifi yapılırken mükellefin finansal ve nakit durumunun, yatırımlarının, kredilerinin, aktif varlıklarının, alacakları ve borçlarının göz önünde bulundurarak değerlendirme yapmasını beklemektedir.<sup>308</sup>

Mükellefin uzlaşma talebi reddedilirse, mükellef 30 gün içerisinde talebin yeniden değerlendirilmesi için Uzlaşma Ofisine başvurabilir<sup>309</sup>.

Uzlaşma süreci, IRS'in her bir uzlaşma teklifini detaylı olarak incelemesi ve istenen belgelerin tedarik süresine bağlı olarak 6 – 9 ay arası sürebilmektedir.<sup>310</sup>

Mükellef, uyuşmazlık ofisine bağlı uzlaşma servisi ile uzlaşma görüşmelerine şahsen katılabileceği gibi kendisini temsil edecek bir vekil aracılığı ile de katılabilmektedir. Temsile yetkili olanlar; Sicile kayıtlı vekil (Enrolled Agent), Yeminli Mali Müşavir (Certificated Public Accountant) ve avukatlar olup bunlar haricinde başka bir kişi, mükellefi yasal olarak temsil edemez.<sup>311</sup>

Tahsilat tehlikeye girmediği sürece, teklif sahibi mükellefin mülküne haciz yoluyla cebren tahsilat yapılması, teklif beklemedeyken ve teklifin reddedilmesi halinde bu tarihten itibaren 30 gün boyunca yasak olup, teklifin reddine itiraz halinde de itiraz işlemi süresinde haciz işlemi yapılamamaktadır.<sup>312</sup>

Uzlaşma uygulaması ABD'de uzun süredir uygulanmakla birlikte, 1998'deki vergi reformu sonrasında IRS daha liberal bir hal almıştır ve uzlaşma tekliflerinin neredeyse yarısı kabul edilirken, 2002 yılı ve sonrasında IRS teklifler konusunda daha sert bir tutum izlemeye başlamıştır. Tekliflerin kabulünün azalmasındaki ana neden, mahalli bölgesel ofisler yerine, uzlaşma tekliflerinin IRS'e ait iki merkezde toplanmasıdır.<sup>313</sup>

---

<sup>308</sup> IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet), 4.

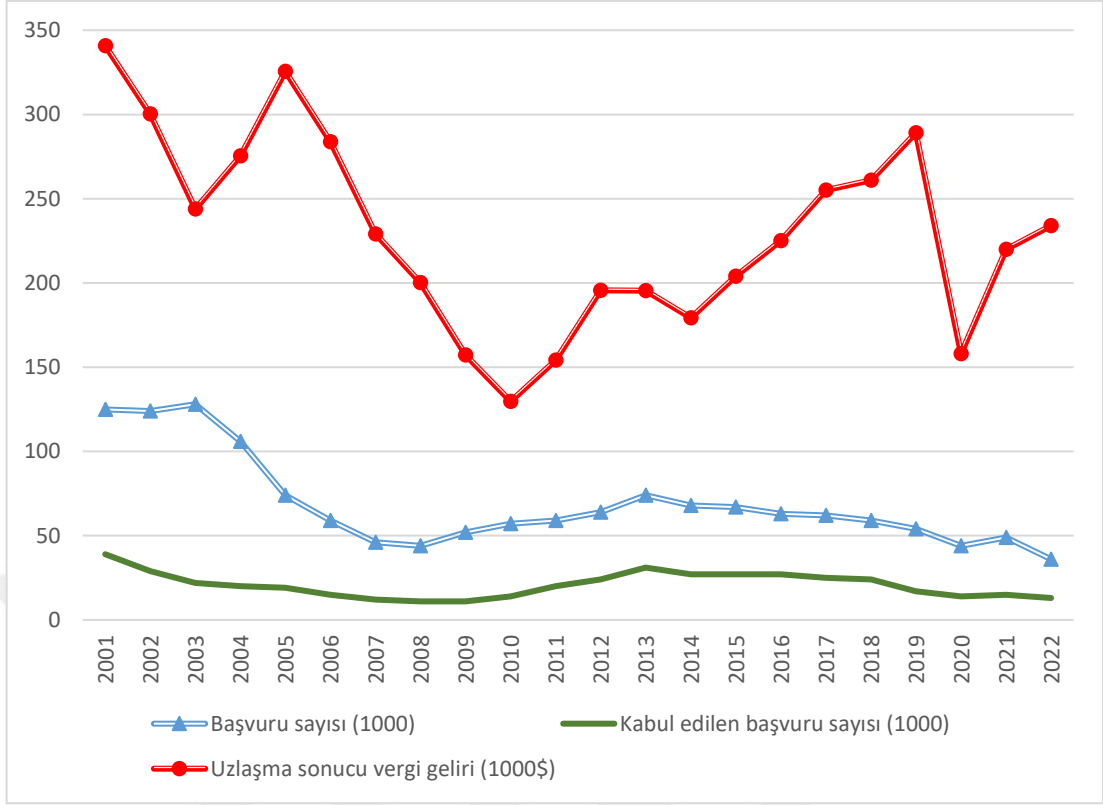
<sup>309</sup> Öner, a.g.e., 238.

<sup>310</sup> Serim, a.g.e., 2006, 105.

<sup>311</sup> Serim, a.g.e., 2006, 105.

<sup>312</sup> IRS, *Withholding Collection*, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304683616](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304683616) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

<sup>313</sup> Serim, a.g.e., 2006, 105.



Grafik 3.1. ABD'de uzlaşma sonucu vergi gelirlerinin yıllar itibariyle değişimi

Kaynak: IRS Data Books (2000-2021), [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

Grafik 3.1'de ABD'de uzlaşma istatistiklerinin yıllar itibariyle değişimi gösterilmektedir. Grafik incelendiğinde başvuru sayıları ile kabul edilen başvuru sayıları arasında bir uyum gözlenmektedir ve yıllar itibariyle azalma söz konusudur. Yukarıda bahsedildiği üzere 2002 yılı itibariyle IRS'in teklifler konusundaki sert tutumu başvuru sayılarında azalmaya neden olmuştur. 2002 yılı sonrasında başvurular ile kabul edilen başvurular arasındaki uyum IRS'in sert tutumunun uzlaşma uygulamasının daha etkin yürütülmesini sağladığı yorumu yapılabilir. Özellikle 2002 yılı öncesindeki uyumsuzluk bu yorumu doğrular niteliktedir. Uzlaşma sonucu elde edilen vergi gelirleri ise farklılık göstermektedir. 2003 ve 2010 yıllarındaki düşüşler yaşanmıştır. 2005 ila 2010 yılları arasında ise sürekli bir düşüş eğilimi gözlenmektedir. Uzlaşma sonucu elde edilen vergi gelirleri ortalamasına baktığımızda ise 2002 yılı sonrasında dalgalanmalar olmakla birlikte genel olarak ortalama seviyesine yakın bir seyir izlemiştir.

### 3.3.1.4. ABD’de alternatif uyuşmazlık yöntemleri

ABD, alternatif çözüm yollarının doğduğu ve geliştiği ülke olarak, bu yöntemlerin gelişmesinde başı çekmektedir. Önce ticari uyuşmazlıklar konusunda sonrasında da hemen hemen her alanda alternatif çözüm yolları uygulanmıştır.<sup>314</sup>

ABD’de mahkemelerin iş yükünün artması (1964’te Sivil Haklar Yasasının kabulüyle) ile kolaylaştırıcı önlem arayışları ortaya çıkmıştır. 1976’da Amerikan Barolar Birliğinin düzenlediği konferans ile alternatif çözüm yöntemlerinin uygulanabilirliği gündeme gelmiştir.<sup>315</sup> 1992 yılında Amerikan Barolar Birliği’nin, birlik içerisinde alternatif çözüm yolları usullerine ilişkin bölümü kurması sonrasında 1998 yılında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Kanunu’nun yasalaşması ile bu yöntemler sıklıkla kullanılır olmuştur.<sup>316</sup>

Vergi hukukunda uygulamada olan çözüm yolları uzlaşma, müzakere ve arabuluculuktur.<sup>317</sup>

Arabuluculuk ve tahkim<sup>318</sup> uygulamaları öncesinde temel alternatif çözüm yöntemi olarak müzakere kullanılmıştır. ABD uygulamasında, diğer alternatif çözüm yöntemlerinden yararlanmadan önce müzakere talebinde bulunmak zorunludur. ABD’de arabuluculuk ilk olarak 1995 tarihinde IRS tarafından uygulanmıştır. Arabuluculuk yöntemine başvurabilmek için mükellef öncelikle itiraz ofisine başvurmalı ve olumsuz cevap almalıdır. Bu yönteme, yargılama süresi boyunca da başvurulabilmektedir. Amerikan vergi sisteminde farklı arabuluculuk programları bulunmaktadır. Bu haliyle sistem esnek bir yapıya kavuşmaktadır. Bu programlar aşağıdaki gibidir:<sup>319</sup>

- İtiraz ve Müzakere Sonrası Arabuluculuk (Post-Appeals Mediation ) (Tüm mükellefler)
- Uyum Güvence Süreci (Compliance Assurance Process) (Henüz beyanname vermemiş büyük ölçekli mükellefler)

<sup>314</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 278.

<sup>315</sup> Şahin Ceylan, a.g.e., 173.

<sup>316</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 278.

<sup>317</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 280.

<sup>318</sup> Tahkim uygulaması 8 Eylül 2015 tarihinde ABD Gelir İdaresi tarafından kaldırılmıştır. (Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 280.)

<sup>319</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 280-282.

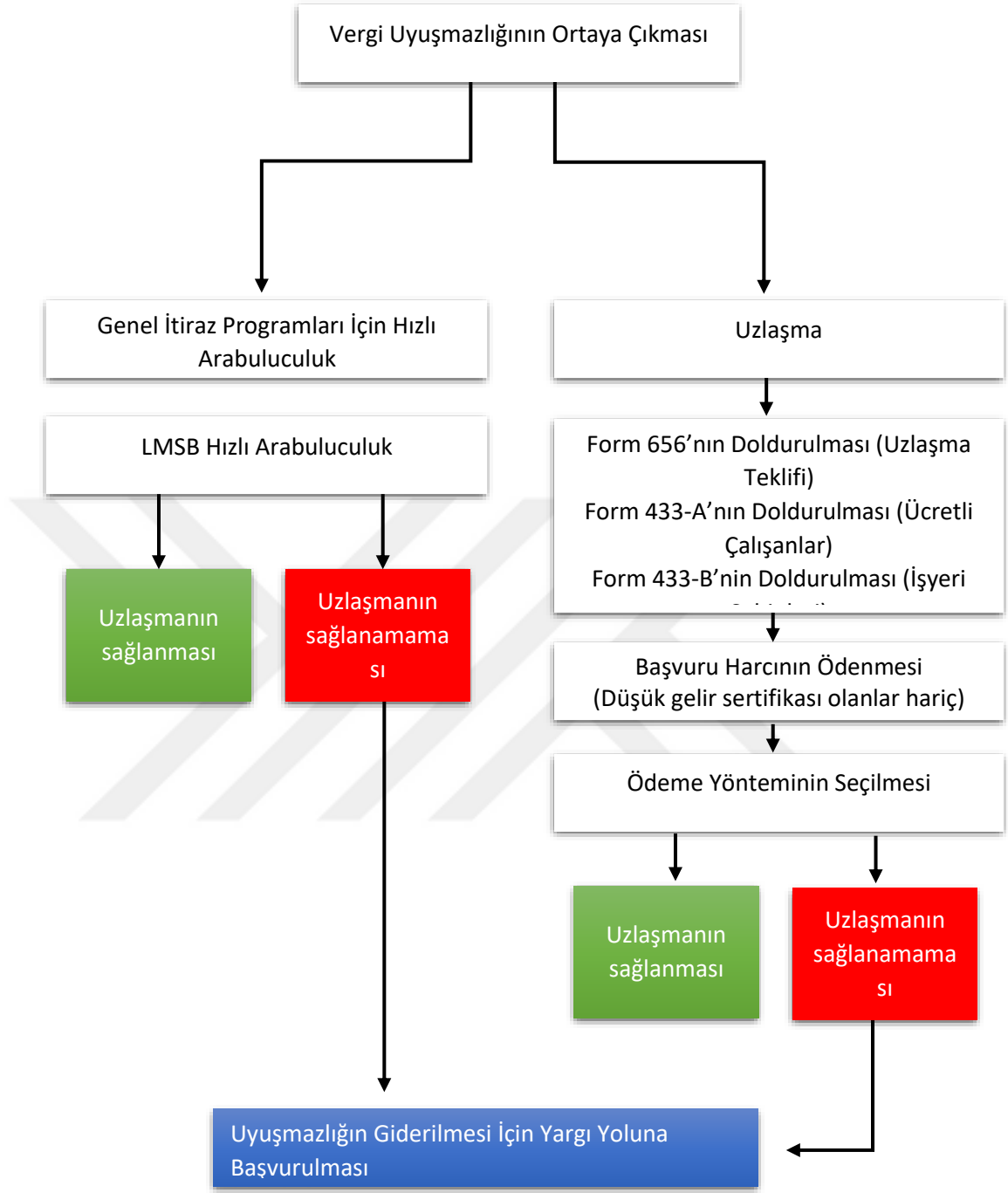
- Hızlı Anlaşma Yöntemi (Fast Track Settlement) (Beyanname sonrası büyük ölçekli mükellefler)
- Erken İtiraz (Büyük ölçekli mükellefler)
- Hızlı Anlaşma (Küçük ve orta ölçekli mükellefler)
- Erken İtiraz (Küçük ve orta ölçekli mükellefler)

ABD’de Vergi Mahkemesine intikal eden uyuşmazlıkların büyük bir kısmı, dava başlamadan önce, arabuluculuk yöntemi ile çözüme kavuşturulmaktadır. Anlaşmanın sağlanamadığı durumlarda davanın devamına karar verilmektedir.<sup>320</sup>



---

<sup>320</sup> Kılıç, S. Kaya, M. G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargı Sistemleri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107, Ekim – Aralık, 39.



Şekil 3.3. ABD'de uzlaşma başvurusu aşamaları<sup>321</sup>

**Kaynak:** Çalışmada kullanılan kaynaklardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Şekil 3.3'de ABD'de uzlaşma başvurusunda yapılması gereken işlemler beş madde olarak özetlenmiştir.

<sup>321</sup> Çalışmada yer alan kaynaklar kullanılarak hazırlanmıştır.

### 3.3.2. Hollanda Uygulaması

Hollanda alternatif çözüm yöntemlerini değerlendiren bir diğer ülkedir. Hollanda’da 2004 yılında arabuluculuk uygulaması pilot bölge seçilerek denenmiştir ve bu bölgede arabuluculuk yöntemi ile uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğunun çözüme kavuşturulduğu gözlenmiştir.<sup>322</sup> 2007 yılında ise arabuluculuk uygulaması resmi olarak yürürlüğe girmiştir.<sup>323</sup>

Hollanda’da arabuluculuk, vergi uyuşmazlıklarında, iki farklı aşamada kullanılabilir. İlk olarak mükellef, idarenin vermiş olduğu karara karşı itiraz edebilmektedir. Mükellefin itirazı reddedilirse ikinci olarak mahkemeye başvuru yolu seçilebilmektedir. Hollanda Gelir İdaresi genellikle iç arabulucular ile uyuşmazlıkların çözümlenmesine çalışmaktadır, dış arabulucular nadiren tercih edilmektedir. Dış arabulucu sayısının arttırılması için 2007 yılında uyuşmazlıklarda görevli özel vergi arabulucuları birimi oluşturulmuştur.<sup>324</sup>

Hollanda Vergi İdaresi (Belastingdienst) aşağıda sıralanan durumların varlığı halinde arabuluculuk uygulamasının uygulanabileceğini belirtmektedir;<sup>325</sup>

- Vergi incelemesi esnasında uyuşmazlık doğduğunda,
- Mükellef ile ilgili şikâyet söz konusu olduğunda,
- İdareye itiraz başvurusu yapıldığında,
- Uyuşmazlık başvurusu yapıldığında.

Uyuşmazlıkların giderilebilmesi için mükellefler yargı yoluna başvurabilmektedirler ancak bunun ön koşulu olarak İdari İtiraz Aşamasını tamamlamış olmaları gerekmektedir. Bu uygulamanın iki etkisi bulunmaktadır. İlki, idareye, vergi müfettişlerinin vermiş oldukları kararları gözden geçirme imkânı

---

<sup>322</sup> Biniş, a.g.e., 24.

<sup>323</sup> International Tax Review, “How to Manage Tax Disputes in the Netherlands”, <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3111767/How-to-manage-tax-disputes-in-the-Netherlands.html?ArticleId=3111767>, adresinden 13.10.2018 tarihinde erişilmiştir.

<sup>324</sup> Biniş, a.g.e., 24.

<sup>325</sup> Vos, R. (2014). Mediating Tax Disputes in the Netherlands, *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, (18) 3, 1.

sunmakta; ikincisi ise tüm uyuşmazlıkların yargı yoluna giderek, yargı aşamasında tikanıklık oluşmasının önüne geçilmesidir.<sup>326</sup>

Hollanda Vergi Hukuku'nda uyuşmazlığa taraf olanlardan biri vergi uyuşmazlığının giderilmesi için idareye başvuru yapabilmektedir. Bu aşamada idarenin Arabuluculuk Koordinatörü (Hereafter) önemli bir rol üstlenmektedir. Taraflardan birinin başvurusu sonrasında Koordinatör diğer taraf ile iletişime geçerek durumu bildirmektedir.<sup>327</sup>

Taraflar arabuluculuk uygulamasında hemfikir olduklarında, koordinatör görüşme yeri, zamanı ve arabulucuyu (idare içerisinden veya idare dışı) belirleyerek taraflara bildirmektedir. Vergi otoriteleri genellikle iç arabulucular ile çalışmaktadır ve bu arabulucular, Netherlands Mediators Federation (Hollanda Arabulucular Federasyonu – MfN), tarafından belirlenmiş olan disiplin ve profesyonel idari kurallara uyumlu çalışmaktadırlar.<sup>328</sup>

İç arabulucular kurallara sıkı sıkıya bağlı olarak çalışmaktadırlar. Taraflardan gelen şikayetler idare tarafından gözden geçirilmektedir ve bu arabuluculuk uygulamasının kalitesinin ve işlerliğinin korunması için son derece önem arz etmektedir.<sup>329</sup>

### 3.3.3. Almanya Uygulaması

Almanya'da vergi uyuşmazlıkları genel olarak yasal dayanağı olmayan vergi tahakkukundan kaynaklanmaktadır.<sup>330</sup>

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının görüldüğü ilk derece mahkemesi, Vergi Mahkemesidir (Finanzgericht). Vergi mahkemesinin verdiği kararların temyiz edilebildiği mercii ise Federal Vergi Mahkemesidir (Bundesfinanzhof).<sup>331</sup> Almanya'da vergi yargısına başvurmadan önce idari çözüm yollarına başvurulması gerekmektedir ve bu dava açmak için ön koşuldur.<sup>332</sup>

<sup>326</sup> Kraan, P. (2019). Netherlands, Whitehead, Simon. (ed), *Tax Disputes and Litigation Review*, Law Busines Research, London, 208.

<sup>327</sup> Vos, a.g.e., 2.

<sup>328</sup> Vos, a.g.e., 2.

<sup>329</sup> Vos, a.g.e., 2.

<sup>330</sup> Cordewener, A. Hendricks, M. (2019). Germany, Whitehead, Simon., *Tax Disputes And Litigation Review*, Law Business Research, London, 103.

<sup>331</sup> Kılıç, Kaya, a.g.m., 43.

<sup>332</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2016, 104.



Alman Vergi Usul Kanununda<sup>333</sup> (Abgabenordnung) vergi uyuşmazlıklarının idari yolla çözümünü için, idareye düzeltilme talebinde bulunulabileceği gibi yapılan işleme karşı itiraz başvurusu da yapılabilir. İdareye itiraz, yazılı, elektronik ortamda veya posta yolu ile yapılmaktadır ve itiraz süresi tebliğ tarihinden itibaren bir aydır. İtiraz yapıldıktan sonra idare, itirazın uygun olup olmadığını incelemektedir. Süre ve şekil şartlarına uymayan itirazlar idare tarafından reddedilir.<sup>334</sup>

Vergi idaresi mükellefin durumunu göz önünde bulundurarak vergi matrahından belli bir indirim yaparak veya matrahı oluşturan gelir unsurlarından bir kısmını göz önüne almayarak matrahı yeniden belirleyebilir. Ayrıca tahsil vergi dairesine verginin aslı ve/veya cezasında indirim yapma yetkisi verilmiştir ve idare bu yetkisini verginin tamamını kaldırmak şeklinde de kullanabilmektedir.<sup>335</sup>

Almanya’da vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları çoğunlukla hatalı vergi tarhiyatı nedeniyle oluşmaktadır. İdare, mükelleflerin vergi beyanlarını esas alarak işlem yapmaktadır ancak uyuşmazlıklar genellikle vergi denetimleri zamanlarında beyana dayanan tarhiyatların değiştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır.<sup>336</sup>

Mükellef, idari yolları tükettikten sonra, idarenin verdiği cevaptan memnun olmamışsa yargı yoluna gidebilir. Almanya’da Federal Vergi mahkemesine avukatlar dava açabileceği gibi yeminli mali müşavirler ve muhasebeciler gibi meslek mensupları da dava açabilmektedir.<sup>337</sup>

Türkiye’deki uzlaşmaya modellik eden Alman uygulaması ise anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977’de yasa koruyucu tarafından kaldırılmıştır<sup>338</sup>. Almanya’da uygulanmakta olan uzlaşma yasalarında düzenlenmiş bir müessese değildir. Mali idare ile mükellef arasında yapılan anlaşmaların her iki tarafı bağlayıcı olduğu yönündeki Federal Mali Mahkeme kararı ile uzlaşma, Almanya’da yasal dayanağı olmayan ancak fiilen uygulanan müessese halini almıştır. Uzlaşma olarak nitelendirilebilecek olan bu uygulama ‘Son Konuşma’dır. Vergi incelemesi sonunda mükellef ile usulen bir

---

<sup>333</sup> Alman Vergi Usul Kanununda yargı dışı itiraz yolları 347 ila 367. Maddeler arasında düzenlenmiştir. (Karataş Durmuş, 2016, 107.)

<sup>334</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 105 - 107.

<sup>335</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 107.

<sup>336</sup> Cordewener, Hendricks, a.g.e., 103.

<sup>337</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 108.

<sup>338</sup> Öncel, vd. a.g.e., 2013, 170.

konuşma yapılır. Bu ilk konuşmada vergi matrahı üzerinde anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son konuşma yapılır. Son konuşmada matrahın miktarı üzerinde durulmayıp, yalnızca onu ortaya çıkaran olayın bulunup bulunmadığı ve saptanmış olan farkın kanun hükümlerine göre matrah sayılıp sayılmayacağı üzerinde durulur. Son konuşmada mükellefle anlaşmaya varılması Alman Vergi Hukuku'nda uzlaşmanın esasını oluşturur<sup>339</sup>.

Vergi incelemesi ve ilk konuşma sonrasında mükellef kendisine bildirilen karar ile ilgili, kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde idareye başvurmalıdır.<sup>340</sup>

İdari başvuru ile (Son konuşma) uzlaşmanın giderilemediği durumlarda mükellef yargı yoluna gitme hakkına sahiptir. Yargı aşaması, Federal Vergi Mahkemesi öncesi gözden geçirme, Federal Vergi Mahkemesi kararlarına itiraz ve Federal Anayasa Mahkemesine başvuru olmak üzere üç aşamalı bir süreci kapsamaktadır.<sup>341</sup>

---

<sup>339</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>340</sup> Cordewener, Hendricks, a.g.e., 104.

<sup>341</sup> Cordewener, Hendricks, a.g.e., 104-107.



Alman Vergi Hukukunda, uyuşmazlıkların çözüm süreci üç ila on iki ay arasında değişen sürelerde tamamlanmaktadır.<sup>343</sup>

### 3.3.4. İngiltere Uygulaması

İngiliz sisteminde vergi uyuşmazlıklarının daha başlangıçta engel olunmak istenmiştir, uyuşmazlığın ortaya çıkmasının önlenemediği durumlarda, sorunlar büyük ölçüde uzlaşma yoluyla çözülmektedir. İngiltere’de maliye teşkilatınca benimsenen ‘erken elde edilen vergi daha geç elde edilecek daha fazla vergiden daha iyidir’ ilkesi dolayısıyla uygulamada pek az uyuşmazlık yargı organlarına intikal etmektedir.<sup>344</sup> Uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözümündeki temel anlayış onarıcı adalet anlayışına dayanmaktadır ve bu nedenle İngiltere’de 1999’da Onarıcı Adalet Konsorsiyumu başlatılmıştır.<sup>345</sup>

Vergi uyuşmazlığının ortaya çıktığı durumda, bu uyuşmazlığın çözümü için başvurulabilecek üç yol bulunmaktadır<sup>346</sup>:

- Kararın gözden geçirilmesi için Gelir İdaresine başvurmak,

Gözden Geçirme süreci (HMRC Review) uyuşmazlık konusuyla daha önceden ilgilenmemiş bir Gelir İdaresi çalışanı tarafından, konunun tekrar gözden geçirilmesidir. Bu süreç en çok 45 gün sürmektedir.

- Alternatif Uyuşmazlık Çözümü,

İdare ile mükellefin uyuşmazlık konusunu aralarında müzakere etmeleridir.

- İlk derece İdare Mahkemesine başvurmak.

Mükellefler ilk derece mahkemesine başvurmadan önce idari uyuşmazlık yollarını tüketmelidirler.

İngiltere’de Alternatif Çözüm Yöntemlerine (ADR) vergi uyuşmazlıklarında da yer verildiği görülmektedir. 2009 yılındaki reform çalışmaları (Vergi Mahkemeleri sistemi) ile Alternatif Çözüm Yöntemlerinin, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde yargı dışı yöntemler olarak kullanımına vurgu yapılmıştır. Yapılan

<sup>343</sup> Cordewener, Hendricks, a.g.e., 101.

<sup>344</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>345</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 260.

<sup>346</sup> Kılıç, Kaya, a.g.e., 49-51.

düzenleme ile mahkemelere, uyuşmazlık çözümü için tarafları uygun olan alternatif çözüm yöntemine yönlendirme görevi verilmiştir.<sup>347</sup>

İngiltere’de yargı dışı çözüm yollarının geliştirilmesi amacıyla 1967’de ombudsmanlık ve 1974’te idari birimlerle alakalı olarak iki yeni ombudsmanlık ile alternatif çözüm yöntemlerine öncülük eden bir anlayış hâkim olmaya başlamıştır. İngiliz hukukunda, uyuşmazlıkları arabuluculuk ile çözenin önemli olduğu düşüncesi hakimdir.<sup>348</sup>

Uyuşmazlığı çözümlenecek olan arabulucu İngiliz Gelir İdaresi tarafından belirlenmektedir ve faaliyetleri ile ilgili olarak hiçbir sorumluluğu bulunmamaktadır. Uyuşmazlığa taraf olan mükellef, isterlerse farklı bir arabulucu seçme hakkına sahiptirler ancak bu seçim sonrasında arabuluculuk ücretini mükellefin ödemesi gerekmektedir.<sup>349</sup>

Arbuluculuk sürecinde, arabulucunun görevleri; sürecin idaresini sağlamak, süreç boyunca yönetici olarak çalışmak ve taraflar arasında aracı olarak görev yapmaktır.<sup>350</sup>

	2015-2016	2016-2017	2017-2018	2018-2019	2019-2020	2020-2021
Toplam Başvuru	518	1265	1411	1144	1066	834
Reddedilen başvuru	150	515	667	334	224	163
Karar için Bekleyen	49	321	120	36	14	44
Aktif dosya	148	501	309	146	165	140
Başarıyla çözümlenen	262	370	455	367	318	172
Mahkemeye intikal eden	15	96	98	50	34	62

Tablo 3.4. İngiltere’de 2015 - 2021 yılları arası ADR istatistikleri

**Kaynak:** HMRC, Annual Reports and Accounts, 2015-2021

Tablo 3.4’te İngiltere’de 2015 – 2021 yılları arasında vergi uyuşmazlıkları ile ilgili ADR başvuruları ve bu başvurulara ilişkin istatistiki veriler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde başvuru sayılarının yıllar itibariyle dalgalı seyrettiği ancak ADR ile çözüme kavuşturulan dosya sayısı ortalama olarak %32 civarındadır.

<sup>347</sup> Biniş, a.g.e., 23.

<sup>348</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 258-259.

<sup>349</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, 262.

<sup>350</sup> İslam, a.g.e., a.g.e., 64.

### 3.3.5. Fransa Uygulaması

Fransız vergi sisteminde yer alan barışçıl çözüm yolları; diyalog (L'interlocution), arabuluculuk (La conciliation), aracılık (La Médiation), hata düzeltme (La Rectification D'erreur Matérielle), indirim talebi (La Demande De Remise Gracieuse Ou De Modération), ve uzlaşma (La transaction) olarak altı başlıkta incelenmektedir. Bu yöntemlerin nasıl sınıflandırılacağı konusunda ne kanun koyucu ve de idare bir belirleme yapmıştır. Ancak literatürde bu yöntemler farklı şekillerde sınıflandırılabilir.<sup>351</sup>

Fransa'da Uzlaşma<sup>352</sup>, Fransız Vergi Usul Kanunu'nun L.247. maddesinde (L247 du LPF) düzenlenmektedir. Fransız vergi hukukunda önemli bir yere sahip olan uzlaşma idare ile mükellef arasında doğmuş ya da doğması muhtemel uyuşmazlıklar için başvurulmuş bir çözüm yöntemidir. Bununla birlikte vergi idaresinin mükellefin aleyhine olacak şekilde başlatmış olduğu bir yasal süreç de uzlaşmaya konu olabilir. Uzlaşma yazılı usulle yapılır. Alacaktan vazgeçme gibi tek taraflı bir kontrat niteliğinde olmayıp, idare ile mükellef arasında imzalanan karşılıklılık esasının hâkim olduğu bir kontrat niteliğindedir. Uzlaşma ile mükellef vergi cezalarında indirim talebi ile yargı yoluna başvurmadan feragat etmiş olur.<sup>353</sup>

Fransız Vergi Sistemi içerisindeki uzlaşma uygulamasında sadece cezalarda<sup>354</sup> uzlaşma söz konusudur. Verginin aslı uzlaşma konusu yapılmamaktadır<sup>355</sup>. Vergi aslında yapılacak bir azalma eşitlik ilkesine zarar verecektir.<sup>356</sup> Mükellefin yapmış olduğu bazı fiiller sebebiyle vergi para cezası, ek vergi tarhiyatı ve gecikme faizi ödemesi gerekiyorsa ve bunlar henüz kesinleşmemişse ise uzlaşma yapmak mümkündür. Diğer bir anlatımla, her türlü dolaysız vergi, Katma Değer Vergisi ve

<sup>351</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2016, s.51

<sup>352</sup> Çalışmanın konusuna uzlaşma müessesesi girdiği için diyalog, arabuluculuk, aracılık, hata düzeltme ve indirim talebi ele alınmayacak, uzlaşma müessesesi detaylı olarak değerlendirilecektir.

<sup>353</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2016, s.66

<sup>354</sup> Fransız Vergi Kanunu'na göre kesinleşmiş para cezaları ve gecikme faizleri uzlaşmaya konu olabilirken mükelleflerin düzenlemesi gereken evrakları eksik veya geç düzenlemesi nedeniyle kesilen para cezaları, mükellefin görüşme talebini reddetmesi nedeniyle kesilen para cezası ve vergi kaçakçılığı ile ilgili cezalar uzlaşma konusu olmamaktadır. (Öz, Bozdoğan, a.g.e. s.347)

<sup>355</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>356</sup> Öz, E., Bozdoğan, K., (2019), "Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, Sayı:177, s.346

harçlara ilişkin cezalar ve ödenmesi gereken gecikme faizleri uzlaşmaya konu olabilir<sup>357</sup>.

Yazılı olarak yapılan uzlaşma talebi sonrasında idare uzlaşma ile ilgili teklifini hazırlamakta ve mükellefe göndermektedir. Mükellef idarenin teklifine otuz gün cevap vermelidir. Bu süre içerisinde mükellef teklifi kabul ederse, uzlaşma sağlanmış olur.<sup>358</sup> Cezalara ilişkin ihtilafların %95'inin uzlaşma ile çözümlendiği ve yargı organlarına ihtilafların ancak %3'ünün intikal ettiği gözlemlenmiştir<sup>359</sup>.

Fransız Medeni Kanunu'nun beşinci cildinde, 2012 yılında yürürlüğe giren 2012-66 sayılı kararname ile (ihtilafların barışçıl yolla çözümünü içeren cilt) arabuluculuk ve uzlaştırma için ortak bir tanımlama yapılmıştır.<sup>360</sup> Uyuşmazlıkların alternatif çözüm yöntemleri için Fransa'da "Modes Alternatifs de Résolution des Conflits (MARC)" ifadesi kullanılmakta olup MARC'ın yargılama ile arasındaki en önemli fark, tarafların, üçüncü bir kişi aracılığı ile, kendi kararları doğrultusunda sorunların çözüme kavuşturulmasıdır. Fransa'da en çok uygulanan alternatif çözüm yöntemi arabuluculuktur.<sup>361</sup>

21. Yüzyılda Adalet Sisteminin Modernizasyonu Hakkında Kanun, Fransa'da 4000€'a kadar olan uyuşmazlıkların uzlaşmayla çözümlenmesini zorunlu tutmaktadır ve Ekim 2017 tarihinde resmi arabulucu listesi oluşturulmuştur.<sup>362</sup> Fransız Medeni Kanun'unda arabulucunun hâkim tarafından seçileceği yazılı olmasına karşın uygulamada genel olarak taraflarca seçilmektedir. Fransa'da uyuşmazlıkların %70'i bu yolla çözüme kavuşturulmaktadır. Diyalog/Görüşme olarak adlandırılan yöntem, mükellefe vergi incelemesiyle ilgili tebligatın yapılmasını takiben gerçekleştirilebilecek bir yöntemdir. Bu yöntem "Denetime Tabi Tutulmuş Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri" bildirgesi ile mükelleflere tanınmış bir haktır. Bildirge ile mükelleflere iki başvuru şekli hakkı tanınmıştır. Bunlar; Başmüfettişe başvuru ve bölgesel vergi idaresi yetkililerine başvurudur. Danışmana başvuru, Fransa uygulaması içerisinde, alternatif çözüm yöntemlerinden bir diğeridir.

<sup>357</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2016, s.66

<sup>358</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, s.114

<sup>359</sup> İnaltong, a.g.e., 2012

<sup>360</sup> Portwood, T., (2019), "France", (ed). Damian Taylor, The Dispute Resolution Review (11. Edition), Law Business Research Ltd, London, 156

<sup>361</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, s. 266-267

<sup>362</sup> Portwood, a.g.e., s.156

Bu yolla mükellef, kendisi hakkında hazırlanan vergi inceleme raporuna karşı argümanlarını ortaya koyma hakkı kazanmaktadır. Bu yöntemde başvuru yazılı veya sözlü olarak yapılabilmektedir. Başvurunun yasal olarak ne zaman yapılabileceği ile ilgili herhangi bir düzenleme olmamakla birlikte, vergi inceleme elemanlarının bildirmiş olduğu ek vergi tarhiyatı ve cezalara karşı zaman kaybedilmeden başvurulması tavsiye edilmektedir. Bu uygulamaların haricinde bir de aracılık yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntem arabuluculuk ile benzer nitelikte olsa da aralarındaki fark hiyerarşiktir. Aracıya yapılacak olan başvuru, arabulucu ve bölgesel danışmana yapılan başvurunun olumsuz sonuçlanmasından sonra yapılabilir. Arabulucunun verdiği karardan tatmin olmayan mükellef, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı Aracısına (Bercy Aracısı) başvurabilir. Bu yöntem 2002 tarihinde işlerlik kazanmış bir alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemidir. Bercy aracısı bakanlık bünyesinden ve üç yıllık süre için kararname ile atanır. Bu yönteme başvuru internet üzerinden veya dilekçe ile ücretsiz olarak şahsen yapılmaktadır. Sadece vergisel konularda yetkili olan Bercy Aracısının vermiş olduğu kararlar bağlayıcı değildir, tavsiye niteliğindedir.<sup>363</sup>

### 3.3.6. Yeni Zelanda Uygulaması

Yeni Zelanda'da vergi uyuşmazlıkların çözümü yasalarla belirlenmiş belirli kurallar ve idari birtakım uygulamalar ile çözümlenmektedir. Uyuşmazlık çözümleri 1994 yılında yürürlüğe giren Vergi İdaresi Yasasının (Tax Administration Act – TAA<sup>364</sup>) IVA bölümünde düzenlenmiştir.<sup>365</sup>

TAA'nın IVA bölümünde düzenlendiği üzere vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi için öncelikle Notice of Proposed Adjustment (NOPA)<sup>366</sup> belgesinin yazılı olarak çıkartılması ile başlamaktadır. NOPA, vergi mükellefi tarafından hazırlanıp

<sup>363</sup> Karataş Durmuş, a.g.e., 2018, s.274-276

<sup>364</sup> İlgili kanuna <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/356.0/DLM348343.html> adresinden erişilebilir.

<sup>365</sup> Jone, M. Maples, A. (----) "Small Tax Dispute Resolution In New Zealand – Making Taxpayers 'Winners' not 'Losers', 5, <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/26-Maples-and-Jones-ATTA2018.pdf>, adresinden 07.05.2018 tarihinde erişilmiştir.

<sup>366</sup> Bu belge, mükellefiyet ile ilgili bilgiler ile birlikte, mükellefin değiştirilmesini/düzeltilmesini istediği vergisel durumun detaylarını, düzeltmenin neden yapılması gerektiği ve bu düzeltmenin gerekliliğini destekleyen ek belgeleri içeren bir formdur. Bu forma <https://www.classic.ird.govt.nz/resources/7/0/70cc0cb4-cfb3-48f5-acbf-9d07bceb3925/ir770-2018.pdf> adresinden ulaşılabilir.



vergi idaresine sunulmalıdır.<sup>367</sup> Vergi mükellefi NOPA'yı, vergi beyannamesin verildiği tarihten itibaren dört ay içerisinde vergi idaresine iletmelidir.<sup>368</sup> NOPA ile mükellef, vergi düzeltme talebi yapmaktadır ve bu formla birlikte bu talebinin gerekçelerini sıralamaktadır.

İdare mükellefi haklı görürse ilgili düzeltmeler yapılarak, vergi uyuşmazlığı giderilmiş olur. NOPA'nın yazılı olarak hazırlanması ve sunulmasının ardından eğer ret cevabı verilirse (mükellef veya vergi idaresi tarafından), bu bir diğer belge (Notice of Response – NOR) ile yazılı olarak karşı tarafa bildirilir.<sup>369</sup> NOR, İç Gelir İdaresi tarafından NOPA'nın mükellef tarafından idareye iletilmesinden itibaren iki ay içerisinde hazırlanır ve idarenin ret nedeni ile vermiş olduğu kararın doğruluğunun nedenlerini içerir. Mükellef idarenin ret cevabına iki ay içerisinde itiraz etme hakkına sahiptir.<sup>370</sup>

NOR'un karşı tarafa iletilmesi sonrasında taraflar, uyuşmazlığı yüz yüze görüşmek ve gidermek amacıyla, kendi istekleri doğrultusunda, bir araya gelebilmektedirler.<sup>371</sup> Yapılan görüşmeleri İç Gelir İdaresine bağlı bir görevli yönetir ancak bu görevlinin taraflara görüş bildirmez, sadece görüşmelerin sağlıklı olarak yürütülmesinden sorumludur.<sup>372</sup> Görüşme sonrasında, iç gelir idaresi yetkilisi (CIR – Commissioner of Inland Revenue) taraflara görüşme sonucunu bildirir tutanağı tebliğ eder.<sup>373</sup> Bu aşamada anlaşma sağlanırsa, uyuşmazlık çözülmüş olur ve süreç sona erer ancak anlaşma sağlanamaz ise bir sonraki adıma geçilir.

Görüşmelerde görevli olan kişi, alanında yeterli derecede teknik bilgiye sahip kişi olarak görevlendirilmektedir ve görüşme boyunca tarafları teknik konularda bilgilendirmekle görevlidir.<sup>374</sup>

<sup>367</sup> The Disputes Review Unit, (---). Tax Disputes Review Unit – its role in the dispute resolution process”, (), <https://www.classic.ird.govt.nz/technical-tax/general-articles/ga-adjudication-unit.html>, adresinden 04.04.2020 tarihinde erişilmiştir.

<sup>368</sup> Inland Revenue Department, “Disputes Process Initiated By The Taxpayer”, <https://www.classic.ird.govt.nz/contact-us/disputes-process/disputes-taxpayer-initiated/disputes-taxpayer.html>, adresinden 05.05.2021 tarihinde erişilmiştir.

<sup>369</sup> The Disputes Review Unit, a.g.m.,

<sup>370</sup> Inland Revenue Department, “Disputes Process Initiated By The Taxpayer”, a.g.m.,

<sup>371</sup> Jone, Maples, ibid. 5.

<sup>372</sup> Tax Disputes Review Unit, a.g.m.,

<sup>373</sup> Jone, Maples, a.g.e., 5.

<sup>374</sup> Jone, Maples, a.g.e., 6.

Anlaşma sağlanamadığında, İç Gelir İdaresi, mükellefe durumu tebliğ eder (Disclosure Notice) ve mükelleften uyuşmazlık sürecini devam ettirip ettirmeyeceğini bildirmesi istenir.<sup>375</sup> Statements of Position (SOP) isimli form ile mükellef, uyuşmazlığın giderilmesini talep edebilir. Bu formda mükelleften, görüşünü destekleyen unsurların belirtilmesi, anlaşmazlığın çözülmesi için cevaplanması gereken soruların cevaplanması ve varsa kanıtlarının ek olarak idareye aktarılması istenir.<sup>376</sup>

Bu aşamaların herhangi birinde uyuşmazlık giderilerek anlaşmaya varılabilir, ancak anlaşma sağlanamazsa uyuşmazlık Uyuşmazlık İnceleme Birimine (Dispute Review Unit - DRU) aktarılır. DRU'ya aktarma işlemine kadar olan aşamalar TAA'nın IVA bölümüne göre sürdürülürken, DRU'ya aktarım işlemi ve sonrası TAA'nın Uyuşmazlık Sürecinin Tamamlanması başlıklı 87N bölümüne göre yürütülmektedir.<sup>377</sup>

TAA'nın 87N bölümünde, İç Gelir İdaresi Yetkilisinin, uyuşmazlığın çıkmaza girdiği zamanlarda nasıl hareket etmesi gerektiğini detaylı olarak açıklamaktadır.

DRU vermiş olduğu karar ile ilgili hazırladığı raporunda; maddi unsurları, kanıtları ve yasal dayanakları ekleyerek, mükellefe ve gelir idaresi yetkilisine bire kopya halinde gönderir.<sup>378</sup> DRU'nun mükellef lehine karar vermesi durumunda, İç Gelir İdaresinin itiraz hakkı bulunmamaktadır ve uyuşmazlık süreci mükellef lehine verilen karar ile sonuçlanmış olur. DRU İç Gelir İdaresi lehine karar verirse, mükellef verilen kararı Yüksek Mahkeme'ye (High Court) taşıyabilir.<sup>379</sup>

Yeni Zelanda uygulamasında, vergi uyuşmazlığının giderilebilmesi için, tarafsız görüşme, arabuluculuk ve yargılama bir arada kullanılmaktadır.<sup>380</sup>

---

<sup>375</sup> Jone, Maples, a.g.e., 5.

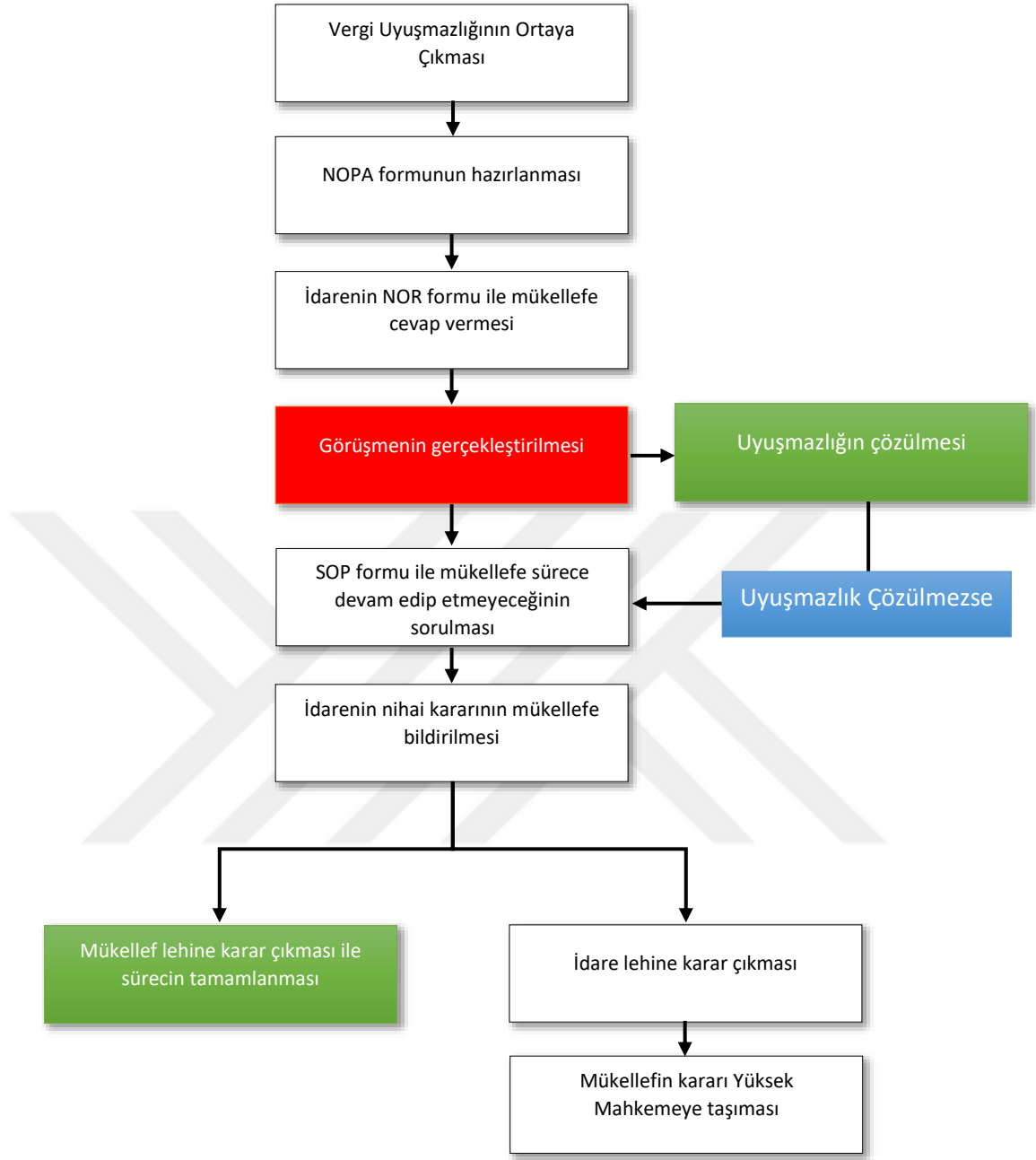
<sup>376</sup> Inland Revenue Department, "Disputes Process Initiated By The Taxpayer", a.g.m.,

<sup>377</sup> Inland Revenue Department, "Disputes Process Initiated By The Taxpayer", a.g.m.,

<sup>378</sup> Inland Revenue Department, "Disputes Process Initiated By The Taxpayer", a.g.m.,

<sup>379</sup> Jone, Maples, a.g.e., 5.

<sup>380</sup> Jone, M. (----).Evaluating New Zealand's Tax Dispute Resolution System: A Dispute System Design Perspective", [https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Jone\\_Evaluating-NZs-Tax-Dispute-Resolution-System-Melinda-Jone.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Jone_Evaluating-NZs-Tax-Dispute-Resolution-System-Melinda-Jone.pdf), adresinden 09.05.2018 tarihinde erişilmiştir.



Şekil 3.5. Yeni Zelanda vergi hukukunda uyuşmazlık çözüm süreci

**Kaynak:** Çalışmada kullanılan kaynaklardan faydalanılarak oluşturulmuştur.

Yeni Zelanda’da uygulanan sistem ciddi başarı elde etmiştir. Uyuşmazlık sürecinde başvuruların genellikle %30’u görüşme aşamasında çözümlenmektedir. %40 civarında başvuru ise SOP aşamasında çözüme kavuşmaktadır.<sup>381</sup> Nadiren de olsa uyuşmazlıklar Yüksek Mahkemeye taşınmaktadır.<sup>382</sup>

<sup>381</sup> Jone, Maples, a.g.e., 6.

<sup>382</sup> Clews, G. (2019). New Zealand”, Whitehead, S., (ed) *Tax Disputes And Litigation Review*, Law Business Research, London, 224.

Yeni Zelanda vergi uyuşmazlık sisteminin başarısının en önemli nedeni, önceden belirlenmiş bir takım önemli ilkeler etrafında şekillendirilmesidir. Bu ilkeler şunlardır;<sup>383</sup>

- Sistem tasarlanırken tüm paydaşlar sürece dahil edilmiştir.
- Anlaşmazlığın giderilmesi için sistem; çıkarlar, haklar, taraflar gibi çoklu seçeneklere sahiptir.
- Sistem geçmişe dönük ve geleceğe dair şeffaf olarak işletilmektedir.
- Her aşama sonunda bilgilendirilme yapılmaktadır.
- Sistem içerisindeki kişi veya kişiler tarafsız ve güvenilirdir.
- Tüm paydaşlara gerekli bilgi ve eğitimler eksiksiz olarak verilmektedir.
- Uyuşmazlık süreci boyunca, uyuşmazlığın giderilebilmesi için mükellefe en uygun seçenek sunulmaktadır.
- Sistem tüm mükellefler için adil olarak işletilmektedir.
- Sistem üst yöneticiler tarafından desteklenmektedir.
- Sistem esnek ve değişime uyumlu olarak tasarlanmıştır ve mükelleflerden alınan geri bildirimlere önem verilmektedir.

### 3.3.7. Kanada Uygulaması

Kanada, uyuşmazlıklarında yargısal çözüm yollarına alternatif olarak, uyuşmazlıkların çözümü için çeşitli alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri uygulanmaktadır. Bu uygulamalar uzlaşma, arabuluculuk, tahkim ve hibrit bir uygulama olarak arabuluculuk-tahkim (med-arb)'dir.<sup>384</sup>

Kanada'daki yetkili vergi idaresi Canada Revenue Agency (CRA)'dir ve hem federal hem de il gelir vergilerini (gelir ve kurumlar vergisi) toplamakla yetkilidir. Quebec eyaleti bu yetki kapsamında girmemektedir ve Quebec eyaletinde vergi toplama yetkisi Quebec Revenue Agency'e aittir.<sup>385</sup> Vergi idareleri arasında, vergi

---

<sup>383</sup> Jone, a.g.e., 12-26

<sup>384</sup> Staley, R. W. Bell, J. G. Rawlins, J. (2019), Canada, Damian Taylor, (Ed). *The Dispute Resolution Review* içinde (38-51). Law Business Research, London, 49.

<sup>385</sup> Belley, D. C. (2019). Canada. S. Whitehead, (Ed). *Tax Disputes and Litigation Review* içinde (40-51). Law Business Research, London, 40.

uygulamalarında (matrah, oran, mükellefiyet, vb), farklılıklar olsa da vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemleri temelde aynıdır.<sup>386</sup>

Arabuluculuk Kanada'da son derece yaygındır ve yargı kadar hukuk mesleği tarafından da teşvik edilmektedir. Arabuluculuk Kanada'da yeni bir olgu olmasa da son yıllarda özellikle ticari uyuşmazlıklarda çok daha fazla öne çıkmaya başlamıştır ve bazı durumlarda kanunen zorunludur.<sup>387</sup>

Kanada'da arabuluculuğun önemli özelliklerinden biri, sürecin gizlilik içinde yürütülmesidir. Kanada Yüksek Mahkemesi, arabuluculuk bağlamında tarafların, teamül hukukunun sağladığından daha yüksek bir gizlilik derecesi üzerinde anlaşabileceklerini onaylamıştır.<sup>388</sup>

Kanada Gelir İdaresi Yasası'na göre, Kanada'da vergi kanunlarının idaresi ve uygulanması Kanada Ulusal Gelir İdaresi Bakanlığı ve Bakanın sorumluluğundadır. İlgili kanun kapsamında vergi uyuşmazlıklarının çözümü bakanlığın ve bağlı kurumların temel işlevleri arasındadır.<sup>389</sup>

Vergi uyuşmazlıkları, vergi denetimi esnasında veya mükellefin itirazı ile ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözülebilmesi için tek idari yöntem itiraz yöntemidir ve mükellefin ihtilafı tarhiyatın düzenlenmesinden itibaren 90 gün içinde yazılı olarak kuruma başvurusu gerekmektedir. Yazılı başvuru sonrasında mükellefin başvurusu değerlendirilir ve kurum onaylama, yeniden değerlendirme veya iptal etmekle yükümlü hale gelir. Mükellefin başvuru sonrasında 90 gün içerisinde çözülemeyen uyuşmazlıklarla ilgili doğrudan Kanada Vergi Mahkemelerine başvurma hakkı bulunmaktadır.<sup>390</sup> Süresi içinde yapılmayan itiraz başvuruları için mükellefler süre uzatma talebinde bulunabilirler. Bu başvurular yazılı olarak doğrudan kuruma yapılabileceği gibi elektronik ortamda da yapılabilmektedir.<sup>391</sup>

---

<sup>386</sup> Belley, a.g.e., 40.

<sup>387</sup> Staley, Robert W. Bell, Jonathan G. Rawlins John. (2019) "Canada", ed. Damian Taylor, The Dispute Resolution Review, Law Business Research Ltd, 49.

<sup>388</sup> Staley ve diğerleri, a.g.e. 50

<sup>389</sup> Stilwell. Karen Dawn. (2014), Mediation of Canadian Tax Disputes, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, University of Toronto, 3-4  
[https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell\\_Karen\\_D\\_201403\\_LLM\\_thesis.pdf](https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell_Karen_D_201403_LLM_thesis.pdf) adresinden 10.12.2022 tarihinde erişilmiştir.

<sup>390</sup> Stilwell. a.g.e., 4-5

<sup>391</sup> Government of Canada, Resolving Your Dispute: Objection And Appeal Rights Under The Income Tax Act, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms->

İtiraz başvurusu sonrasında CRA (Canada Revenue Agency)'nın kararı beklenirken ihtilaflı vergi ve ceza ödemeleri durmakta, ancak itiraz karara bağlandıktan sonra ödenmesi gereken vergi ve cezalara normal faiz uygulanmaktadır.<sup>392</sup>

Büyük ölçekli kurumlar<sup>393</sup>, itiraz süreci öncesinde ihtilaflı vergi miktarının %50'si ile ihtilaflı olmayan vergilerin tamamını ödemek zorundadırlar.<sup>394</sup> Gelir vergisi mükellefleri ise CRA tarafsız bir inceleme yapana kadar veya Kanada Vergi Mahkemesi'ne itirazda bulunulmuşsa karar verilene kadar herhangi bir ödeme yapmak zorunda değildirler fakat faiz işlemeye devam etmektedir.<sup>395</sup>

Kanada ADR Enstitüsü (ADRIC), alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerini kullanmak isteyenler için kurulmuş bir kuruluştur. Ayrıca her eyaletin ayrı bir ADR enstitüsü (örneğin Ontario ADR Enstitüsü) bulunmaktadır. ADRIC ayrıca arabulucular için ulusal etik kurallarını da<sup>396</sup> yayınlamaktadır.<sup>397</sup> Ancak vergileme alanında ADR yöntemleri uygulaması bulunmamaktadır.

Kanada'da alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden arabuluculuk çeşitli kamu sektörü uyuşmazlıklarını çözmek için uygulanmakta olsa da vergi uyuşmazlıklarını çözmek için uygulanabilir bir alternatif veya tamamlayıcı yöntem bulunmamaktadır.<sup>398</sup>

---

publications/publications/p148/p148-resolving-your-dispute-objection-appeal-rights-under-income-tax-act.html#\_Toc312911599, adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.

<sup>392</sup> Government of Canada, Resolving Disputes, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/after-you-file-your-corporation-income-tax-return/resolving-disputes.html> adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.

<sup>393</sup> Büyük ölçekli şirketler, Kanada Gelir Vergisi kanununda tanımlanmıştır. (Income Tax Act, <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/index.html>)

<sup>394</sup> Government of Canada, Resolving Disputes.

<sup>395</sup> Government of Canada, Taxpayer Bill Of Rights Guide: Understanding Your Rights As A Taxpayer, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc10> adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.

<sup>396</sup> ADRIC Tahkim, Arabuluculuk ve Arabuluculuk-Tahkim ile ilgili kurallar yayınlamıştır. (<https://adric.ca/rules-codes/>)

<sup>397</sup> Whaley. Kimberly A. (2019) Resolution of Estate And Trust Disputes: Mediation & Alternative Dispute Resolution In Canada, International Academy of Estate and Trust Law (IAETL), 5, <https://welpartners.com/resources/WEL-Mediation-IAETL-Tokyo.pdf> adresinden 12.12.2022 tarihinde erişilmiştir.

<sup>398</sup> Stilwell, a.g.e. 31

### 3.3.8. Uzlaşma Kurumu ile İlgili Yabancı Ülke Uygulamalarının Genel Olarak Değerlendirilmesi

Çalışmanın önceki bölümünde yabancı ülke uygulamalarına yer verilmiş olup bu bölümde ise ilgili ülke uygulamalarının önce çıkan özelliklerinin değerlendirmesi yapılacaktır. Ülke uygulamalarının öne çıkan özellikleri aşağıdaki tabloda (Tablo 3.5) aktarılmış olup çalışmanın ilerleyen bölümünde Türkiye uygulaması için yeni sistem önerisi yapılırken bu özellikler yol gösterici olacaktır.

Ülke	Uygulamanın Öne Çıkan Özellikleri
ABD	<ul style="list-style-type: none"><li>- Başvuru ücretinin olması</li><li>- Sürecin uzun sürmesi</li><li>- Ücretsiz Avukatlık Hizmetinin Verilmesi</li><li>- Ödeme gücünü baz alması</li><li>- Otomatik ulaşma teklifi bilgisayar programı kullanılması</li><li>- Vergi adaletinin tesis edilebilmesi için ETA uygulamasının olması</li><li>- Tek seferde ve periyodik ödeme imkânı sunulması</li><li>- Farklı arabuluculuk yöntemleri ile esnek bir sistem olması</li></ul>
Almanya	<ul style="list-style-type: none"><li>- Kanuni dayanağının olmaması</li><li>- Uygulamanın, yasal dayanağı olmayan vergi tahakkuku ile ilgili olması</li><li>- Yargı yoluna başvurulabilmesi için idari başvuru yollarının zorunlu olması</li></ul>
Fransa	<ul style="list-style-type: none"><li>- Uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin çok çeşitli olması</li><li>- Uzlaşma uygulamasına sadece cezaların konu olabilmesi</li><li>- Süreçlerin genel olarak yazılı olarak sürdürülmesi</li><li>- Arabulucuların verdiği kararların, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı aracısına itiraz için götürülebilmesi</li></ul>
İngiltere	<ul style="list-style-type: none"><li>- İdareye itiraz ile birlikte alternatif uyuşmazlık çözümünün olması</li><li>- Arabuluculuk uygulamasının olması ve arabulucunun İngiliz Gelir İdaresi tarafından belirlenmesi</li><li>- Mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan önce uygun ADR yöntemine yönlendirilmesinin sağlanması</li></ul>
Yeni Zelanda	<ul style="list-style-type: none"><li>- Çok katmanlı çözüm sürecinin olması</li><li>- Sürecin genel olarak yazılı olarak sürdürülmesi</li><li>- Tarafların talebi ile yüz yüze görüşmenin gerçekleştirilmesi (Arabuluculuk)</li><li>- Yüz yüze görüşmenin İç Gelir İdaresine bağlı bir görevli (arabulucu) tarafından yürütülmesi</li></ul>
Kanada	<ul style="list-style-type: none"><li>- Uyuşmazlıkların çözümü için tek yöntemin itiraz yöntemi olması</li><li>- Sürecin yazılı olarak sürdürülmesi</li><li>- Büyük ölçekli kurumların itiraz süreci öncesinde ihtilaflı vergi miktarının %50'sini ve ihtilaflı olmayan vergilerin tamamını ödemek zorunda olması</li></ul>
Hollanda	<ul style="list-style-type: none"><li>- Arabuluculuk uygulamasının bulunması</li><li>- İç Arabulucu ve Dış Arabulucu uygulamasının olması</li><li>- Yargı yoluna başvurabilmek için idari itiraz yönteminin zorunlu olması</li><li>- Arabulucuların, Hollanda Arabulucular Federasyonunun disiplin ve idari kurallarına uyumlu çalışmaları</li></ul>

Tablo 3.5. Ülkelere göre uyuşmazlık çözüm uygulamalarının önce çıkan özellikleri  
**Kaynak:** Çalışmada kullanılan kaynaklardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ülke uygulamaları incelendiğinde genel olarak uygulamaların vergi adaletini sağlamak ve yargı yükünü azaltmak üzerine yoğunlaştığı söylenebilir. Özellikle vergi uyuşmazlıklarında uygulanan arabuluculuk uygulaması ve bazı ülkelerde uygulanan çok katmanlı uyuşmazlık çözüm yöntemleri sayesinde yargı üzerindeki iş yükünün azaltılmasında olumlu sonuçlar vermiştir. ABD’de vergi reformları neticesinde ETA gibi uygulamalarla vergi adaletinin sağlanması hedeflenmiştir. Ülke uygulamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanması yönünden bakıldığında ABD bu konuda yasal düzenlemeler yapan ülkelerdendir. Ayrıca Fransa’da sadece cezaların uzlaşma konusu yapılabilmesi adaletin tesis edilebilmesi yönünden dikkat çekicidir. Kanada uygulamasında ise sadece idareye itiraz yönteminin olması vergi adaleti yönünden olumlu olarak değerlendirilebilecek bir uygulamadır.

Yasallık ilkesi çerçevesinde ise ele alınan ülke uygulamalarında, Almanya uygulaması haricinde, yasal temelleri olan uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Keyfi uygulamaların önüne geçilebilmesi için örneğin Fransa’da sadece cezalar üzerinden uzlaşma sağlanabilmesi, ABD’de ödeme gücü baz alınarak uzlaşma sağlanması gibi uygulamalar bulunmaktadır.

İncelenen ülke uygulamalarında genel amaç yargıya mümkün olduğunca az dosya intikal etmesinin sağlanması yönündedir. Bu konuda Almanya örneğinde itiraz yollarının dava açabilme için ön koşul olması, İngiltere uygulamasında mükelleflerin alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine yönlendirilmesi, Hollanda uygulamasında yine mükelleflerin yargı yoluna gidebilmelerinin önkoşulu olarak arabuluculuk uygulamasına başvurularının zorunlu olması dikkat çekici uygulamalar arasındadır.

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri farklı uyuşmazlıklarda, tarihsel süreç içerisinde uygulanmakla birlikte vergileme alanında yenidir ve ABD, Fransa, İngiltere, Yeni Zelanda ve Hollanda’da uygulama imkânı bulmuştur.

Önce çıkan özelliklerden bir diğeri ise uzlaşma başvurularının yapılabilmesi için vergi borcunun önceden belirlenmiş bir oranda ödenmesinin sağlanmasıdır. Bu uygulama ABD ve Kanada uygulamalarında bulunmakta olup hem verginin bir kısmının tahsil edilebilmesini sağlamak hem de mükellefin iyi niyetinin idareye gösterilmesine vesile olmaktadır.



Uzlaşmaya başvuru şartları olarak bakıldığında hatalı vergi tarhiyatı ön plana çıkmaktadır. Türkiye uygulamasında yer alan kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe gibi nedenlerden ziyade vergilendirme hataları ve ödeme güçlüğü gibi nedenler ön plana çıkmaktadır.

Yukarıda yer alan tablo, ülke uygulamalarının genel olarak olumlu yönleri üzerinde durmaktadır. Bu noktadan hareketle Türkiye’de uzlaşma kurumu için yol gösterici olabilir. Bu çerçevede Türkiye’de vergilendirme alanındaki uyuşmazlık çözüm yöntemleri sıklıkla vergi adaleti ve yasallık ilkesi eleştirilmektedir. Yurtdışı ülke uygulamaları da göz önünde bulundurularak uygulamaların revize edilmesi gerekmektedir. İlerleyen bölümde Türkiye’de uyuşmazlık çözüm yöntemi olarak uzlaşma kurumu farklı kriterler baz alınarak incelendikten sonra gerçekleşen uzlaşma sayıları korelasyon ve oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.



#### 4. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İÇİN ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YÖNTEMİ ÖNERİSİ

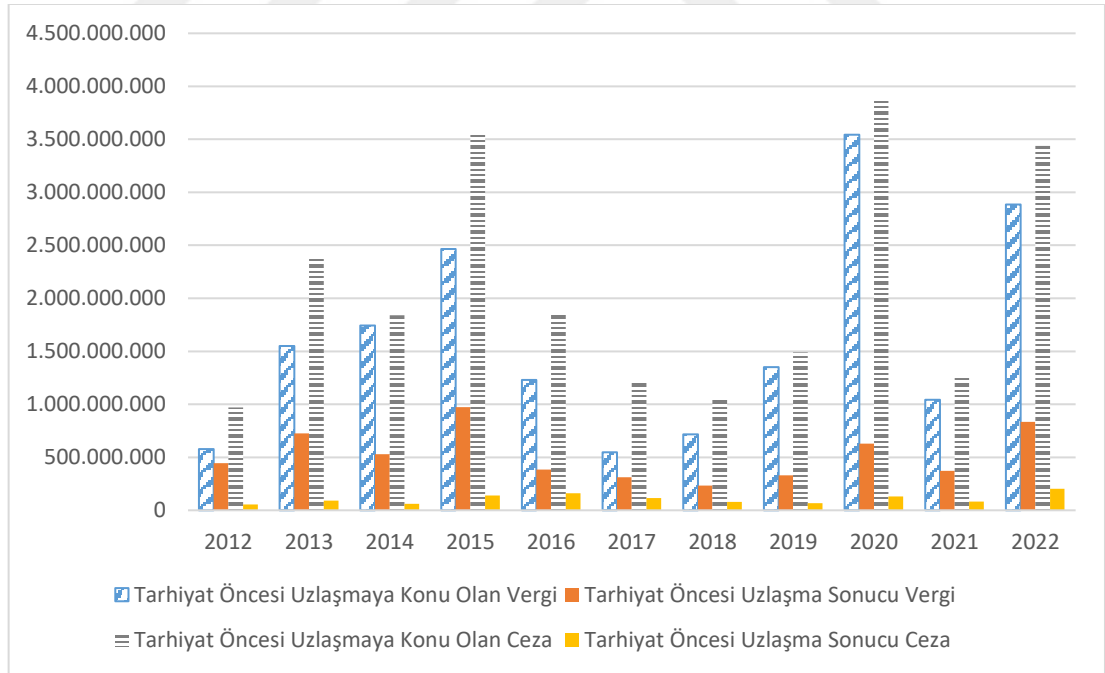
Uzlaşma kurumu Türkiye’de olduğu kadar yurtdışında da belirli ülkelerde farklı yöntemlerle uygulanmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye’deki Uzlaşma istatistikleri ele alındıktan sonra, ekonomik, idari, hukuki ve sosyal bağlamda değerlendirme yapılacaktır.

##### 4.1. Uzlaşma Kurumunun Türk Vergi Hukuku İçerisinde Değerlendirilmesi

Uzlaşma sürecinin işleyici ve özellikleri önceki bölümde detaylı olarak aktarılmış olup bu bölümde öncelikle Türkiye’de uzlaşma ile ilgili veriler farklı açılardan değerlendirilecektir.

##### 4.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın etkinliği, uzlaşmaya konu olan vergi; uzlaşma sonucu vergi, uzlaşmaya konu olan ceza ve uzlaşma sonucu ceza rakamları ele alınarak analiz edilecektir.



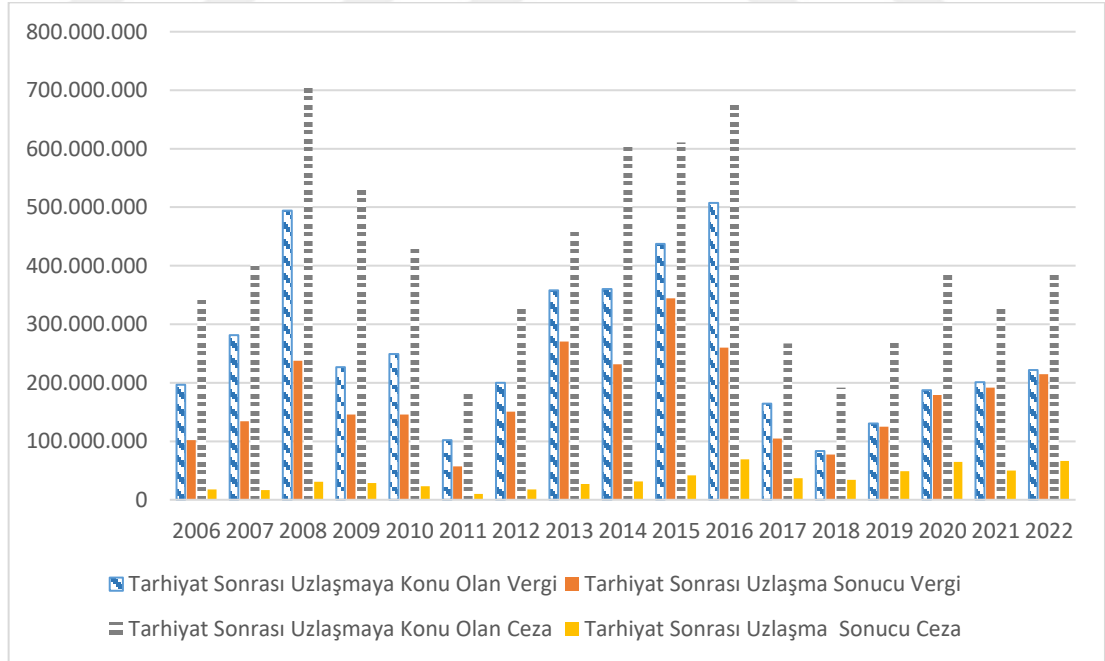
Grafik 4.1. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının yıllar itibari ile değişimi (2012-2022)  
**Kaynak:** EK-1’de yer alan tablodan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.1’de Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza ile uzlaşma sonucu vergi ve ceza verileri yer almaktadır. Uzlaşmaya konu olan ceza ve vergi grafiklerinin dalgalı seyir izlediği görülmekte olup ortalama düzeyinden de

sapmalar bulunmaktadır. Buna karşılık uzlaşma sonucu vergi ve ceza grafikleri yatay bir seyir izlemiş ve ortalama düzeye yakın gerçekleşmiştir. Grafik incelendiğinde uzlaşmaya konu olan vergi ve cezadan büyük oranda vazgeçildiği rahatlıkla görülmektedir. Ayrıca uzlaşmaya konu olan ceza tutarı uzlaşmaya konu olan vergi tutarının üzerindeyken, uzlaşma sonrasında tam tersi bir durum gerçekleşmiştir. Grafikte 2015 ve 2022 yıllarında vergi inceleme oranları diğer yıllara göre daha yüksek gerçekleşmiştir. Bu yıllardaki uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalardaki artışın vergi incelemelerindeki artış sonucu gerçekleştiği söylenebilir. 2020 yılında ise vergi inceleme oranı çok yüksek olmamakla birlikte tarhı istenilen vergi ile kesilmesi istenilen ceza tutarları diğer yıllara göre daha yüksek olarak gerçekleşmiştir. Diğer yıllardaki düşük seyir ise vergi af kanunlarının çıkartıldığı yıllara (2011, 2013, 2014, 2016, 2017 ve 2021) denk gelen ve vergi inceleme oranlarının daha az olduğu yıllardır.

#### 4.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

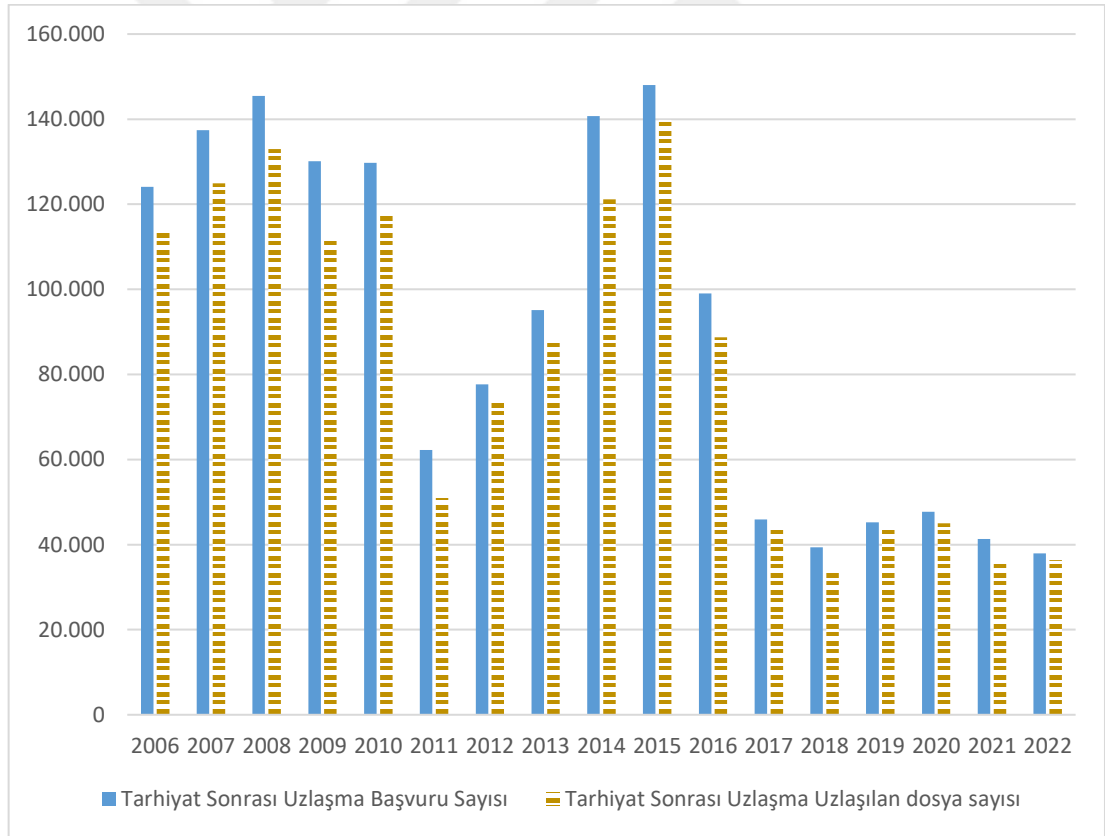
Tarhiyat sonrası uzlaşma, başvuru sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi tutarı, uzlaşma sonucu vergi tutarı, uzlaşmaya konu olan ceza tutarı, uzlaşma sonucu ceza tutarı ile vergi ve ceza kayıpları ele alınarak değerlendirilecektir.



Grafik 4.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının yıllar itibari ile değişimi (2006-2022)

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarında (2006 – 2022) yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.2’de Tarhiyat sonrası uzlaşmada, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza ile uzlaşma sonrası vergi ve ceza verileri yer almaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza grafiği ile uzlaşma sonucu vergi grafiği birbiri ile uyumlu ama dalgalı bir seyir izlemiştir. Uzlaşma sonucu ceza ise düz ve ortalama düzeyde gerçekleşmiştir. Uzlaşma sonucu vergi ve ceza grafikleri arasındaki büyük fark yıllar itibariyle cezalardan büyük oranda vazgeçildiği hatta cezaların neredeyse yıllar bazında eşitlendiğini göstermektedir. Uzlaşmaya konu olan ceza tutarı, uzlaşmaya konu olan vergiden daha yüksektir ancak uzlaşma sonucu vergi ve cezada durum tam tersi olarak gerçekleşmiştir. 2008 yılında yaşanan küresel kriz ülkemizde de etkilerini göstermiştir. Bu durum grafikten de anlaşılmaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi miktarının en yüksek olduğu yıl 2008 yılı olmuştur. Grafikte dikkat çeken bir başka durum ise 2016 yılı sonrasındaki azalma eğilimidir. Bu azalmanın önemli nedenlerinden biri 2016 yılında uygulanmaya başlanan izaha davet düzenlemesidir.



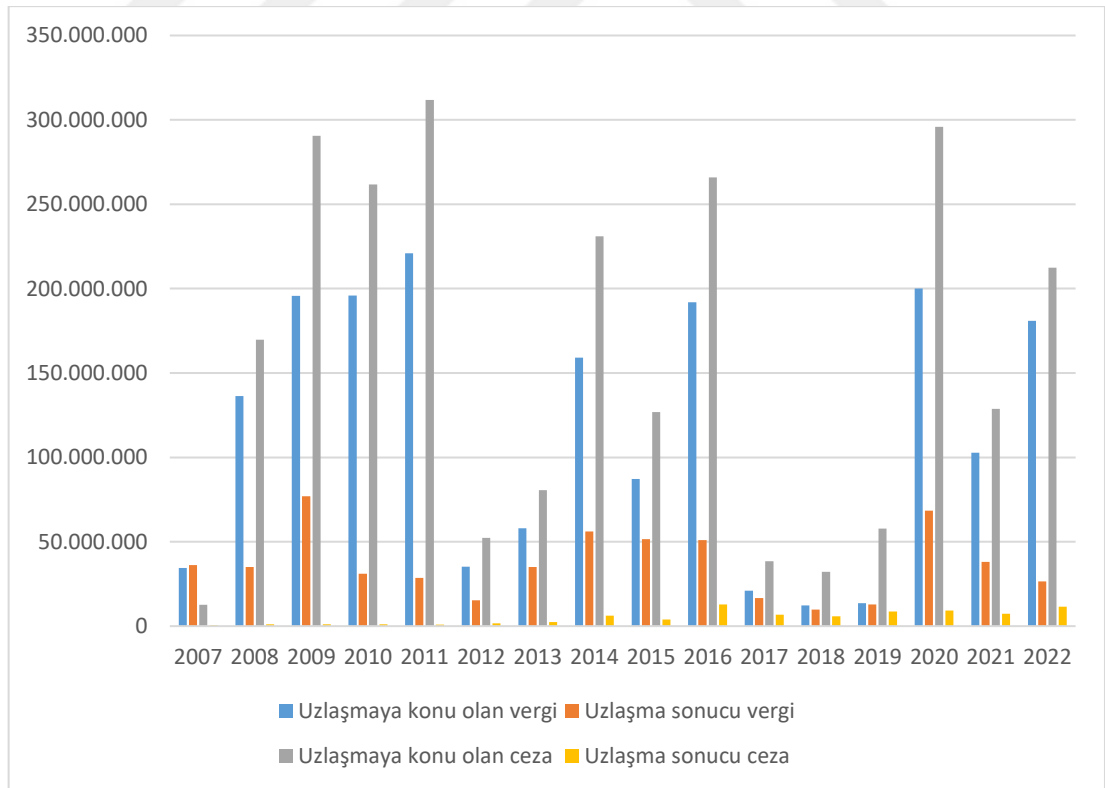
Grafik 4.3. Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru sayısı ve uzlaşılan dosya sayısının yıllar itibari ile değişimi

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarında (2006 – 2022) yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.3'te ise Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru sayıları ile uzlaşılan dosya sayıları yıllar itibariyle gösterilmektedir. Yıllar itibariyle artış ve azalışlar olmasına rağmen, idarenin başvuruların büyük bir kısmını kabul ettiği ve yine kabul edilen dosyaların uzlaşma sonuçlarının olumlu olarak sonuçlandığı görülmektedir. Her iki veride de 2015 yılı sonrasında ortalama seviyenin altında bir gerçekleşme söz konusudur. Grafikte dikkat çeken bir başka durum ise 2016 yılı sonrasındaki azalma eğilimidir. Bu azalmanın önemli nedenlerinden biri 2016 yılında uygulanmaya başlayan izaha davet düzenlemesidir.

#### 4.1.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının Değerlendirilmesi

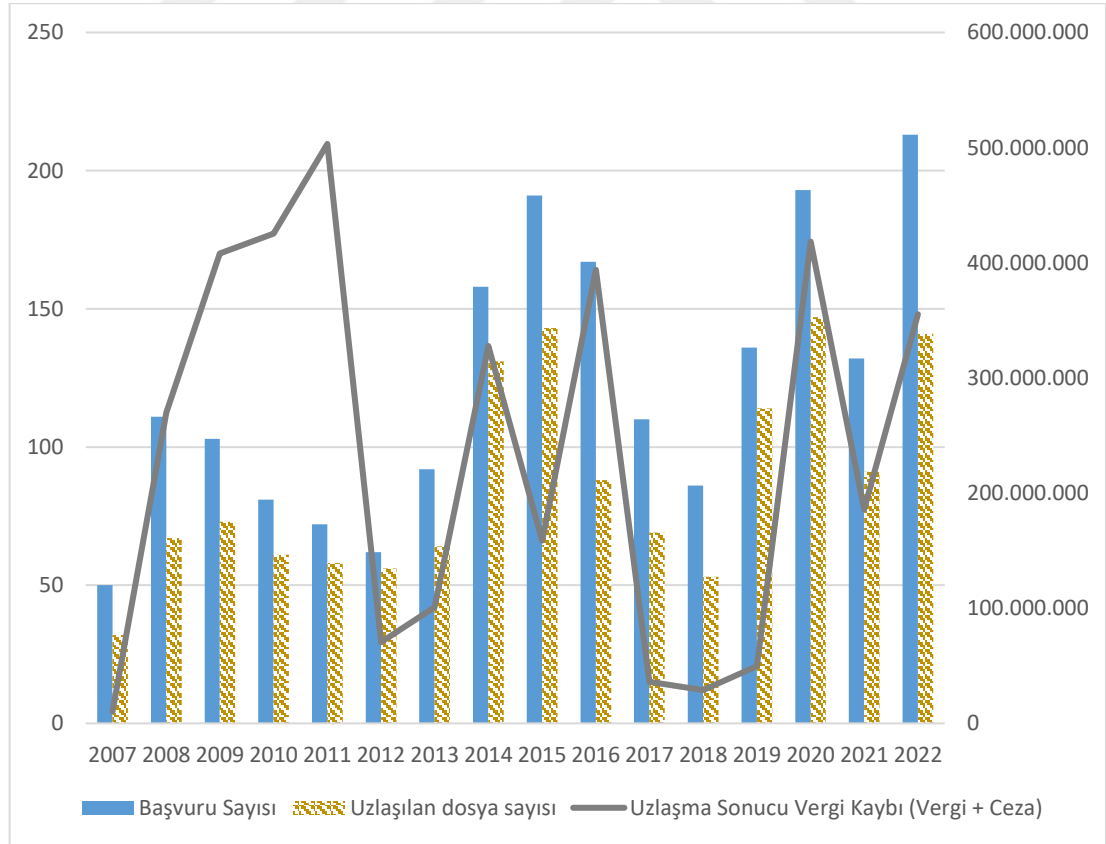
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu verileri iki farklı grafik yardımı ile değerlendirilecektir. İlki uzlaşmaya konu olan vergi, uzlaşma sonucu vergi, uzlaşmaya konu olan ceza ve uzlaşma sonucu ceza verilerini içeren grafik, ikincisi ise uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan dosya sayısı ile vergi kaybı (vergi + ceza) verilerini içeren grafik.



Grafik 4.4. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sayıları

**Kaynak:** EK-4'te yer alan tablodan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.4'te Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalara ait sayılar gösterilmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi ve uzlaşma sonrası vergide 2007 yılında çok yakın olarak gerçekleşmesine rağmen diğer yıllarda farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca her iki veride de dalgalı seyir olmakla birlikte uzlaşma sonucu vergi ortalamaya yakın düzeydedir. Uzlaşmaya konu olan cezalar ise pek çok yıl ortalamasının üzerinde olup uzlaşmaya konu olan vergiden çok yüksek gerçekleşmiştir. Uzlaşma sonucu cezalar ortalama seviyelerinde olup uzlaşmaya konu olan cezaların çok altında kalmıştır ve ciddi vergi kaybına neden olmuştur. Özellikle cezalarla ilgili durum dikkat çekicidir ve vergi cezalarının tamamına yakınından uzlaşma sonrasında vazgeçildiği, buna karşın vergi asıllarında herhangi bir düzen bulunmadığı görülmektedir. Grafikteki dalgalı seyre baktığımızda ise vergi af kanunlarının çıkartıldığı yılların sonrasında azalmalar olduğu göze çarpmaktadır. Diğer uzlaşma komisyonlarında olduğu gibi vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonun yetkileri de önceden belirlenmediği grafikten açıkça görülmektedir.



Grafik 4.5. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu başvuruları ve vergi kaybı

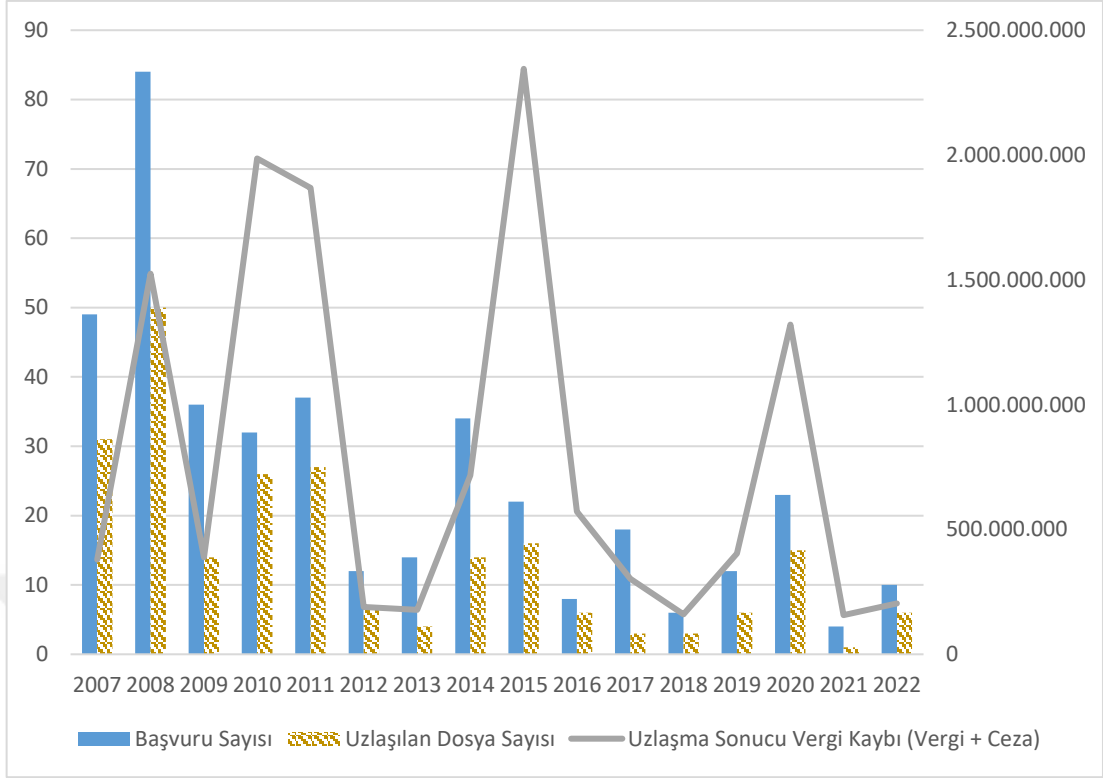
**Kaynak:** EK-4'te yer alan tablodan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.5'te Vergi Dava Daireleri Uzlaşma Komisyonu uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan dosya sayıları ve uzlaşma sonrası vergi kaybı (vergi + ceza) sayıları yer almaktadır. Belirli yıllardaki düşüşler haricinde genel olarak başvuru sayılarında artış olmuştur ve yıllar itibariyle ortalamanın üzerine çıkmıştır. Uzlaşılan dosya sayıları ise başvuru sayıları ile uyumlu gerçekleşmiş olup 2013 yılına kadar ortalama seviyesinde gerçekleşmiş ancak sonrasında artmıştır. Uzlaşma sonucu vergi kaybı ise dalgalı bir seyir izlemiştir. Vergi kaybında azalma olan yıllar genel itibariyle vergi af kanunlarının çıkartıldığı yıllara yakındır ve dalgalanmanın (düşüşlerin) etkilerinden birinin bu durum olduğu söylenebilir. Grafikte dikkat çeken durum, 2013 yılına kadar yakın seyreden başvuru sayılarının 2013 yılından sonra artış eğiliminde olmasıdır. Ayrıca başvuru sayıları 2013 yılından önce daha düşük olmasına rağmen vergi kaybı diğer yıllara göre bu dönemlerde daha fazla gerçekleşmiştir. Bunda 2008 yılında yaşanan küresel mali krizin etkileri olduğu söylenebilir. 2020, 2021 ve 2022 yıllarında başvuru sayılarında artış yaşanmış olup bu durum 2019 yılında başlayan Covid-19 pandemisi ve bu pandeminin sonucunda yaşanan ekonomik sıkıntıların bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **4.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Merkezi uzlaşma komisyonu verileri iki farklı grafik yardımı ile değerlendirilecektir. Grafiklerden ilki uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan dosya sayıları ve vergi kaybını gösteren, diğeri ise uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza ile uzlaşma sonucu vergi ve ceza verilerini gösteren grafiklerdir.

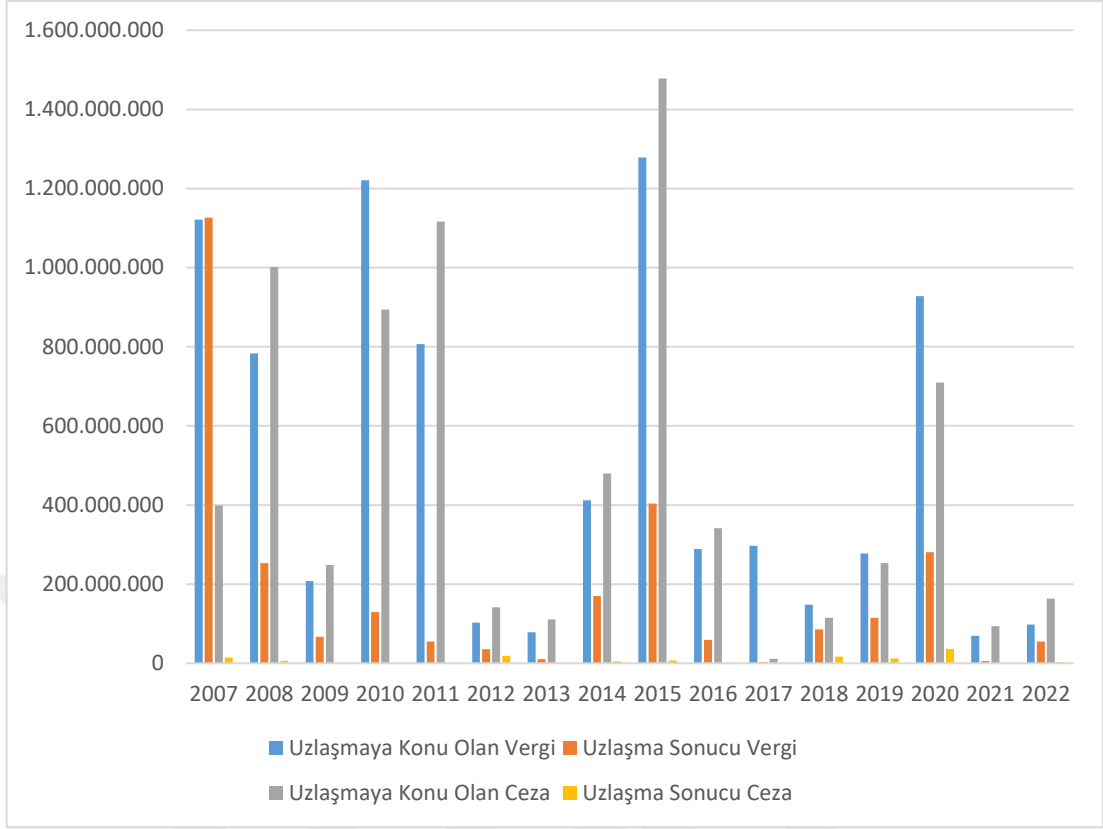




Grafik 4.6. Merkezi uzlaşma komisyonu başvuru sayıları ve vergi kaybı (2007-2022)

**Kaynak:** EK-3'te yer alan tablodan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.6'da 2007 – 2022 yılları arasında Merkezi Uzlaşma Komisyonu uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan dosya sayıları ve uzlaşma sonucu vergi kaybı (vergi + ceza) gösterilmektedir. Uzlaşma başvuruları ve uzlaşılan dosya sayıları 2012 yılına doğru azalma eğilimi göstermekte olup 2012 yılından itibaren ortalamanın altında seyretmektedir. Uzlaşma sonucu vergi kaybı verileri incelendiğinde ise dalgalı bir seyir görülmektedir. Özellikle 2008, 2010, 2015, 2020 yıllarında ortalamanın çok üzerinde artışlar gerçekleşmiştir. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi merkezi uzlaşma komisyonu için de belirli yetki sınırı olmaması bunun en temel nedenlerindedir. Ayrıca grafikte başvuru sayıları ve uzlaşılan dosya sayıları yer almaktadır. Buna göre vergi ve ceza tutarlarındaki değişim için aşağıda yer alan grafik incelenebilir.



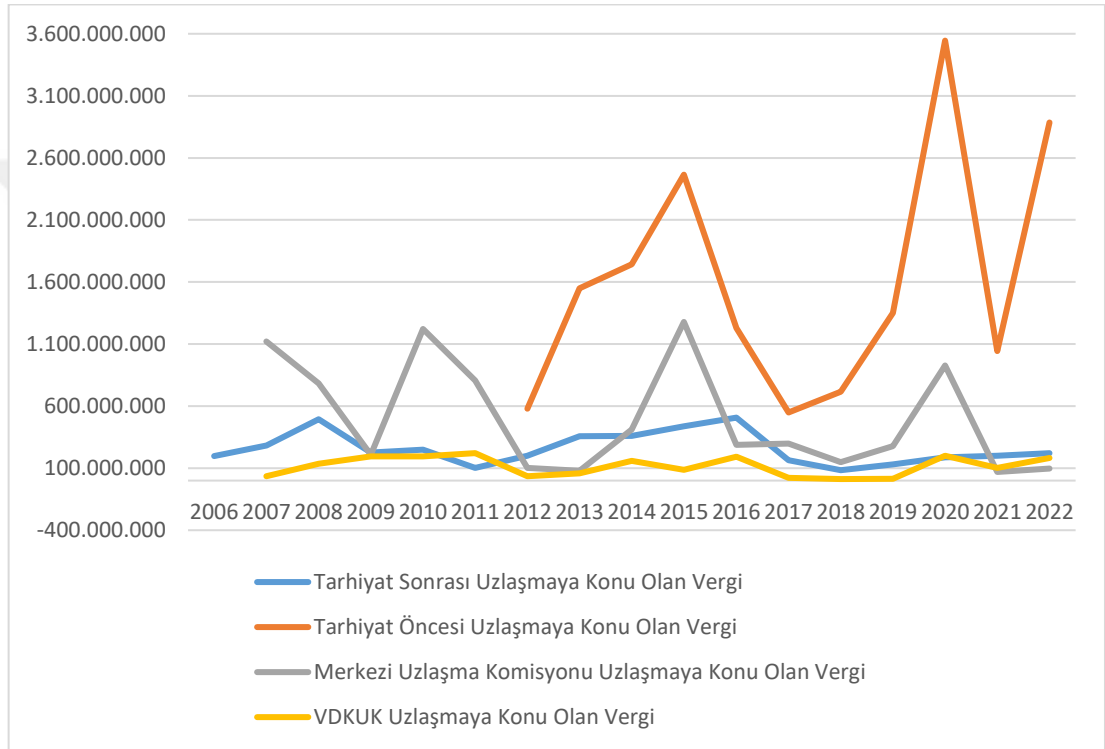
**Grafik 4.7. Merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sayıları**

**Kaynak:** EK-3'te yer alan tablodan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.7'de Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından yapılan uzlaşmalar sonucunda uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza ile uzlaşma sonucu belirlenen vergi ve ceza tutarları gösterilmektedir. 2007 yılı haricinde uzlaşmaya konu olan vergi ve uzlaşma sonucu vergide büyük farklar bulunmakta olup vergi aslının tahsilatının önemli bölümünden vazgeçilmiştir. Zaman zaman artışlar olmakla birlikte uzlaşma sonucu vergi gelirleri ortalama seviyesinde seyretmiştir. Uzlaşmaya konu olan cezalar ise dalgalı seyretmekte ve birkaç yıl haricinde ortalama tutarlarda gerçekleşmiştir. Uzlaşma sonucu cezalar ise ortalama seviyesinde seyretmiştir ve uzlaşmaya konu olan ceza miktarı ile aralarında çok büyük farklar bulunmaktadır. Tüm verilere bakıldığında ise vergi af kanunlarının çıkartıldığı yıllar ve hemen sonrasında düşüş eğilimi göze çarpmaktadır. Grafikte en dikkat çeken husus, uzlaşma sonucu cezaların tamamına yakınından vazgeçildiği ancak buna karşılık vergi aslı ile ilgili düzenli bir uygulamanın olmadığıdır.

#### 4.1.5. Uzlaşma Sonuçlarının Uzlaşma Türlerine Göre Değerlendirilmesi

Türkiye’de uzlaşma uygulaması belirli tutarlara göre farklı komisyonlarca yürütüldüğünden uygulama sonuçları arasında farklılıklar olabilmektedir. Bu yüzden bu gerçekleştirmelerin karşılaştırmalı olarak grafik üzerinden değerlendirilmesinin yapılması yerinde olacaktır. Grafikler uzlaşmaya konu olan vergi, uzlaşmaya konu olan ceza, uzlaşma sonucu vergi ve uzlaşma sonucu ceza grafikleri olarak aşağıda yer almaktadır.



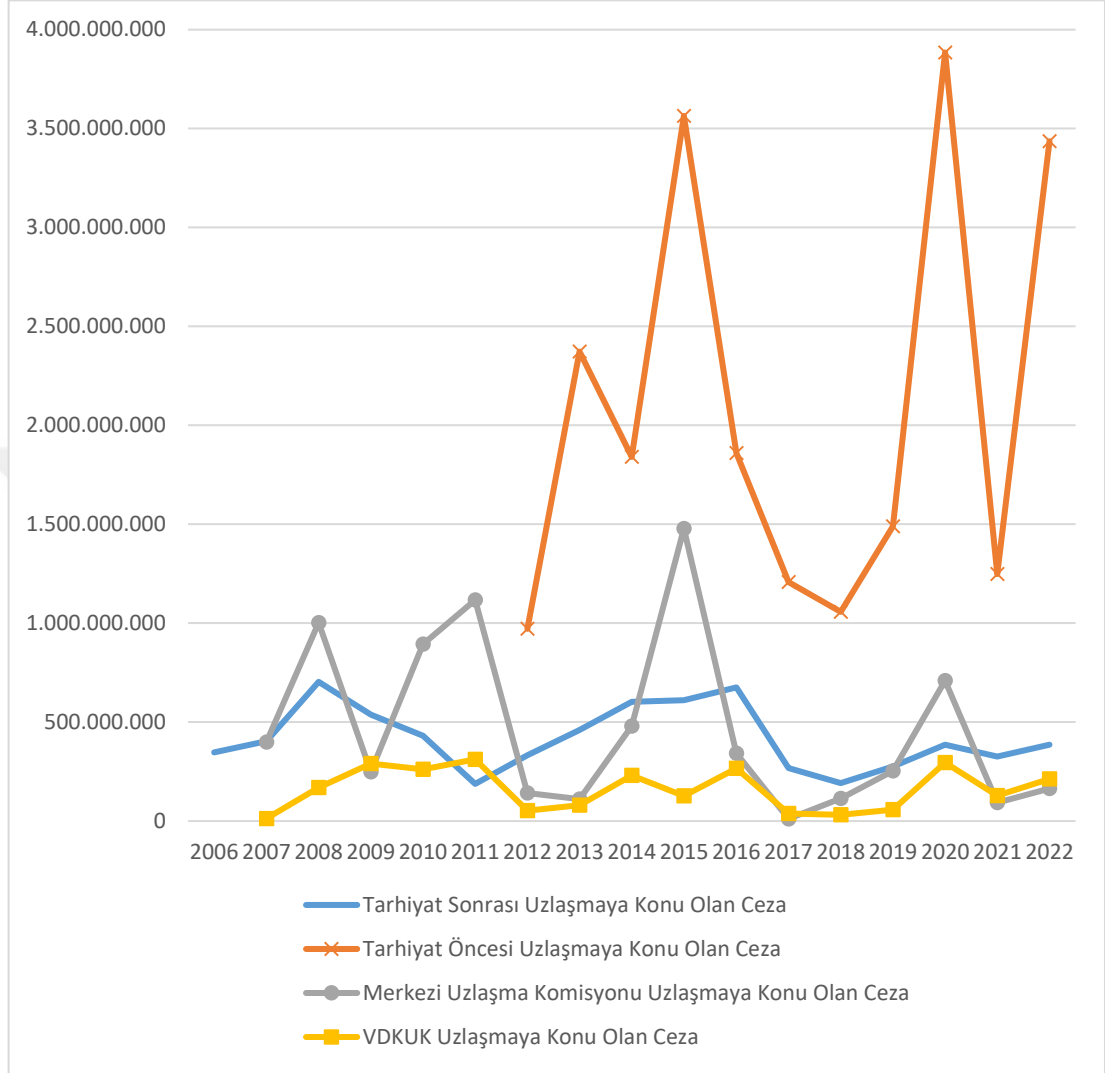
Grafik 4.8. Tarhiyat sonrası, tarhiyat öncesi, merkezi uzlaşma komisyonu, VDKUK uzlaşmaya konu olan vergi karşılaştırması<sup>399</sup>

**Kaynak:** EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4’te yer alan tablolardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.8’de Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşmaya konu olan vergi tutarlarının karşılaştırması yer almaktadır. Grafik incelendiğinde en yüksek tutarların tarhiyat öncesi uzlaşmaya ait olduğu görülmekte olup grafik dalgalı bir seyir izlemiştir. Benzer bir seyir Merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sonuçlarında da görülmektedir. VDKUK ve tarhiyat sonrası uzlaşma verileri ise birbirine paralellik göstermektedir. Genel itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşma ve merkezi uzlaşma komisyonu sonuçları ortalamının

<sup>399</sup> 2012 yılı öncesi Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşamamıştır.

üzerinde, Tarhiyat sonrası uzlaşma ve VDKUK sonuçları ise ortalama seviyesinde gerçekleşmiştir.



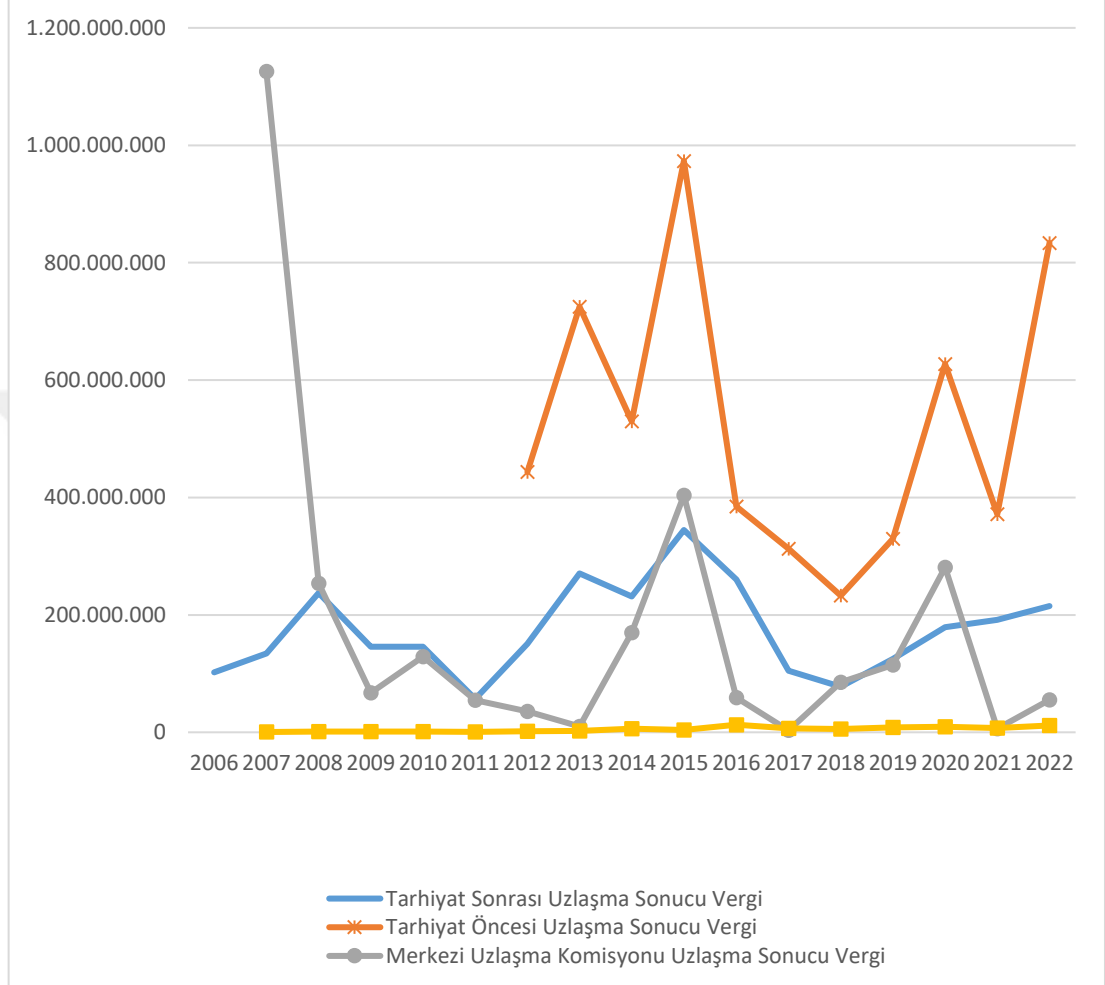
Grafik 4.9. Tarhiyat sonrası, tarhiyat öncesi, merkezi uzlaşma komisyonu, VDKUK uzlaşmaya konu olan ceza<sup>400</sup>

**Kaynak:** EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4'te yer alan tablolardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.9'da tarhiyat öncesi, tarhiyat sonrası, VDKUK ve merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşmaya konu olan ceza tutarları yıllar itibariyle gösterilmektedir. Bir önceki grafikteki merkezi uzlaşma komisyonu sayılarının yüksekliğine rağmen, ceza tutarlarında daha düşük bir eğride gerçekleşmiştir. Uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarına göre en yüksek tutarlar tarhiyat öncesi uzlaşmada gerçekleşmiştir ve grafik dalgalı bir seyir izlemiştir. Yıllar itibariyle benzer seyir Merkezi Uzlaşma Komisyonu sayıları için de geçerlidir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ve VDKUK sayıları ise paralellik

<sup>400</sup> 2012 yılı öncesi Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşamamıştır.

göstermiş ve ortalama düzeyinde gerçekleşmiştir. Grafikte dikkat çeken husus tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ceza tutarlarının diğer iki uzlaşma türüne göre çok daha yüksek seyretmesidir.



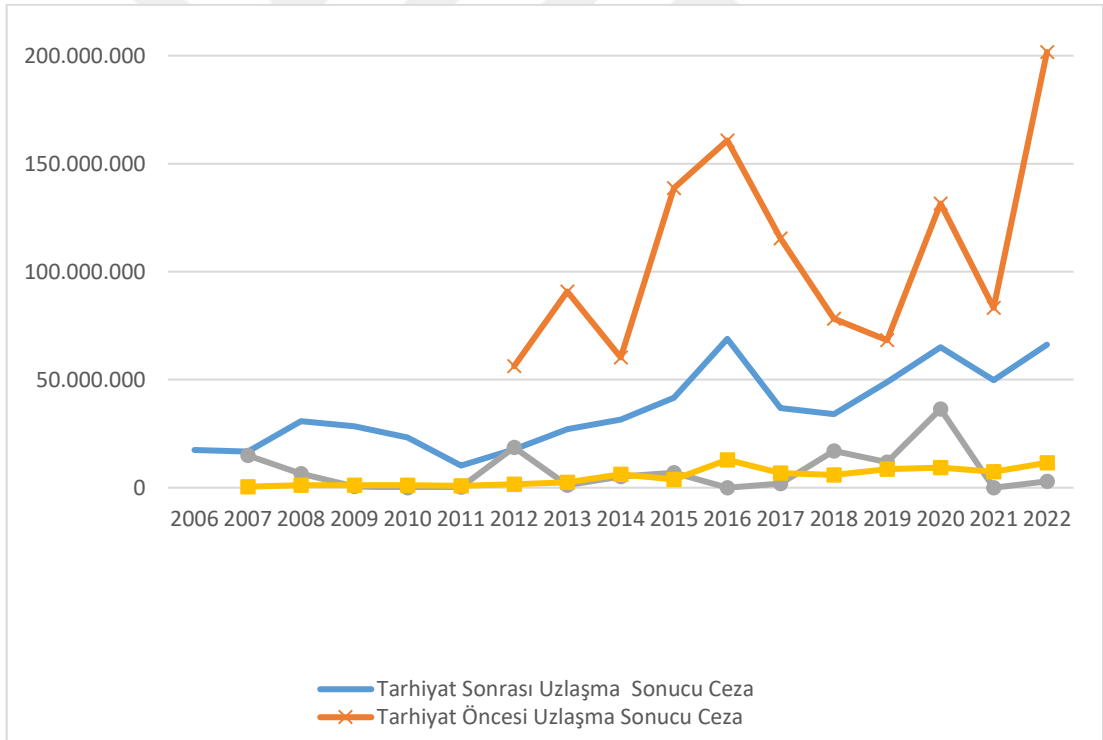
Grafik 4.10. TÖU, TSU, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma sonrası vergi<sup>401</sup>

**Kaynak:** EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4'te yer alan tablolardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.10'da Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma sonrası elde edilen vergi gelirlerinin yıllar itibariyle değişimi gösterilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile elde edilen vergi gelirleri önceki grafiklerde yer alan tarhiyat öncesi uzlaşma sayıları ile paralellik göstermektedir. Aynı durum tarhiyat sonrası uzlaşma için de geçerlidir. Ancak merkezi uzlaşma komisyonu sonuçlarına bakıldığında ciddi oranda vergiden vazgeçildiği söylenebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma verileri diğerlerine göre en yüksek

<sup>401</sup> 2012 yılı öncesi Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşamamıştır.

seviyede gerçekleşmiş olup merkezi uzlaşma komisyonu ile birlikte dalgalı bir seyir izlemiştir. VDKUK sayıları ortalama düzeyinde gerçekleşmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma verileri ise 2013 – 2017 dönemi haricinde ortalama düzeyine yakın bir seyir izlemiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerindeki ciddi sapmalar idarenin yetki sınırlarının önceden belirlenmemesinin sonuçları arasındadır. Ayrıca sıklıkla vergi af kanunlarının çıkartılması grafikteki sapmaların bir diğer nedenidir. Özellikle 2008 yılındaki düşüş dikkat çekicidir. 2008 yılında yaşanan küresel krizin etkileri ülkemizde de etkisini göstermiştir ve sonraki yıllarda da merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sonrasında vergi gelirlerindeki düşüş eğilimi 2013 yılına kadar devam etmiştir. Oransal olarak Grafik 4.4 ile birlikte incelendiğinde uzlaşmaya konu olan verginin Tarhiyat öncesi uzlaşmada %32'si, Tarhiyat sonrası uzlaşmada %67'si, Merkezi uzlaşma komisyonunda %35'i, VDKUK'da ise %31'inin üzerinden anlaşma sağlanmıştır.



Grafik 4.11. TÖU, TSU, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma sonrası ceza<sup>402</sup>

**Kaynak:** EK-1, EK-2, EK-3 ve EK-4'te yer alan tablolardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.11'de tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu, VDKUK uzlaşma sonrasında üzerine uzlaşılan ceza tutarları

<sup>402</sup> 2012 yılı öncesi Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine ulaşamamıştır.

gösterilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma eğrisi incelendiğinde 2008 sonrasındaki uzlaşılan ceza miktarlarındaki artış eğilimi 2013 yılı sonrasında düşüşe geçmiştir ancak önceki grafiklerde yer alan sayılarla benzerlik göstermektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma eğrisi önceki grafiklerde olduğu gibi dalgalı bir seyir izlemiştir. Grafik 4.5'deki veriler ile birlikte incelendiğinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %5'i, tarhiyat sonrası uzlaşmada %8'i, merkezi uzlaşma komisyonunda %1.6'sı ve VDKUK'da ise %3'ü uzlaşma sonrası ceza olarak gerçekleşmiştir. Bu verilere bakıldığında cezalardan çok büyük oranda feragat edildiği görülmektedir. VDKUK haricindeki grafiklerdeki dalgalanmalar hem idarenin yetkilerinin yasal sınırlarının çizilmemesinin hem de sıklıkla çıkartılan vergi af yasalarının bir yansımasıdır.

Genel olarak bir değerlendirme yapılmak istendiğinde, tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının diğer uzlaşmalara göre çok yüksek olduğu söylenebilir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma grafiklerinin dalgalı olmasının nedeni genel olarak sistemli bir uygulamanın olmaması, idarenin yetki sınırlarının yasal olarak çizilmemesi ve af kanunlarının sıklıkla çıkartılmasındandır. Hem vergi alanında hem de cezalarda çok ciddi oranda verginin ortadan kaldırıldığı görülmektedir. Bu durum uzlaşma kurumunun sıklıkla eleştiri konusu olmasına neden olmakta olup uzlaşma uygulamasının yetki sınırlarının yasal olarak çizilmemesinin bir tezahürüdür. Özellikle cezalar konusuna bakıldığında %90'a varan kayıplar göze çarpmaktadır.

Uzlaşma kurumu pek çok farklı yönlerden eleştiri konusu olurken bir takım olumlu yönleri de bulunmaktadır. Uzlaşma kurumu idare, mükellef ve yargı kurumları açısından olumlu sonuçlar doğurabilmektedir. Uzlaşma, mükellef ve idareyi yargı yoluna başvurma yükünden kurtarmakta, vergi tahsilatının hızını arttırmakta ve mükelleflerin vergi psikolojilerini olumlu yönde etkilemektedir.<sup>403</sup> Uzlaşma, mükellefleri vergi yargısına gitmekten alıkoyarak, yargı organlarının işlerini hafifletmektedir.<sup>404</sup> Bu olumlu yönleri ile uzlaşma, idari etkinliğin sağlanması bakımından da son derece önemlidir.<sup>405</sup>

---

<sup>403</sup> Akdoğan, a.g.e., 164.

<sup>404</sup> Bilici, a.g.e., 139.

<sup>405</sup> Akdoğan, a.g.e., 164.

## 4.2. Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi

Uzlaşma kurumunun yukarıda bahsedilen olumlu özellikleri ve faydaları yanında birtakım olumsuzlukları da bulunmaktadır. Bu olumsuzluklar hem vergi hukuku hem de vergileme ve anayasal ilkeler alanlarında karşımıza çıkabilmektedir.

Vergilerde ve cezalarda yapılacak olan indirimlerin kanunlarla düzenlenmesi gerekir. Örneğin ceza hukukunda suçluya verilecek cezada indirimin hangi koşullarda ve ne düzeyde uygulanacağı hukuk kuralları ile düzenlenmiştir. Benzer düzenlemeler Kabahatler Kanunu ve Karayolları Trafik Kanunu uyarınca kesilen cezalar için de yapılmıştır. Vergi hukukunda da cezalar için yapılacak olan indirimler VUK'da yer alırken, cezalarda indirim yapılmak için uygulanan uzlaşmanın varlığı tartışılır durumdadır.<sup>406</sup>

Uzlaşma uygulamasında vergiler konusunda herhangi bir ayırım yapılmadığı için mükellefler hem dolaysız hem de dolaylı vergiler için uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Tüketiciden tahsil edilen dolaylı vergilerin uzlaşma kapsamına alınması adaletsizliğe neden olmaktadır. Çünkü mükelleflerin emaneten tahsil ettikleri katma değer vergisini beyan etmemeleri halinde, tespit edilen durum neticesinde mükellefler hem verginin aslı hem de ceza için uzlaşma başvuru yapabilmektedirler, bunun sonucunda da uzlaşma ile cezaların yanı sıra vergi asıllarında da indirim yapılması sonucu vergi tahsil eden bir konuma gelmektedirler.<sup>407</sup>

Öte yandan idare uzlaşma yoluyla yaptığı bir tür 'İdari sözleşme' ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan dolayı olarak vergi cezası da etkilenmektedir. Bu feragatten vergi suç ve cezalarının niteliği hakkında da sonuçlar çıkartılabilir. Aslında gerçek anlamda bir suç ve ceza ancak anayasa ilkeleri çerçevesinde, yetkili organlarca affedilir. Bunun dışında idarenin dolaylı da olsa, takdiri olarak cezadan vazgeçmesi, vergi suç ve cezalarının teorik açıdan gerçek anlamda, ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp idari kabahat, idari yaptırım oldukları görüşü ağırlık kazandırmaktadır.<sup>408</sup>

---

<sup>406</sup> Arslaner, a.g.e., 295.

<sup>407</sup> Arslaner, a.g.e., 285.

<sup>408</sup> Öncel, vd. 2013, 171.



Uzlaşma görüşmelerinde, meslek odasından bir temsilcinin varlığı sadece vergiyi doğuran olay ve buna bağlı olarak matrahı etkileyen işlemler üzerine konuşulacaksa bir anlam taşıyacaktır. Sadece vergi ya da cezalarda ne kadar indirim yapalım pazarlığı yapılacaksa bu durumda temsilcinin görüşmelerde etkin olmayacağı anlamına gelmektedir.<sup>409</sup>

Üzerinde uzlaşılan vergi aslı veya cezayla ilgili bir vergi hatası yapılmış ise vergi idaresine veya mükellefe, ilgili hatayı düzeltme imkânı verilmelidir. Uzlaşma tutanaklarında vergisel işlemler ya da maddi tutarlar işe ilgili uzlaşmaya varıldıktan sonra VUK'da vergi hatalarıyla ilgili maddelerde sıralanan durumların varlığı halinde mükellefe idareye başvurma ya da yargı yoluna gidebilme yolu açık olmalıdır. Uzlaşılan vergi veya ceza miktarı ile ilgili idarenin re'sen düzeltme yetkisini kullanmasına izin verilmezken, aynı vergi veya cezayla ilgili mükelleflere ya da ceza muhataplarına uzlaşma sonucu yargı yolu kapalı olmasına rağmen dava açma hakkı tanınmaktadır. İdare, uzlaşılan vergi ile ilgili re'sen düzeltme yetkisini mükellef lehine kullanırsa, diğer bir anlatımla düzeltme işlemi ile vergi yükü azalır ise, yine de idarenin uzlaşılan vergi üzerinde düzeltme hakkının olup olmadığı tartışmalıdır.<sup>410</sup>

TÖU'ya sadece ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişi mükellefler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olan kurumlar başvurabilmektedir. Çünkü bu kişi ve kurumlar VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ibraz etmek ve ibraz etmek zorundadırlar. TÖU'dan sadece bu kişi ve kurumların yararlanabilmesi durumu, eşitlik ilkesine aykırılık sonucunu doğurmaktadır.<sup>411</sup>

#### **4.2.1. Yasallık İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi**

Vergi hukukunda yasallık ilkesi, Latince'de 'nullum tributum sine lege' olarak ifade edilmekte ve kanunsuz vergi olmaz anlamındaki bu ilke evrensel bir kural olarak kabul edilmektedir.<sup>412</sup> Verginin yasallığı ilkesi, vergilendirmenin yasal hükümler çerçevesinde gerçekleşmesi ve vergilendirme yetkisinin de yine bu yasal hükümlerden alınması anlamına gelmektedir<sup>413</sup>. Vergilerin yasallığı ilkesi kısaca vergi koyma,

---

<sup>409</sup> Arslaner, a.g.e., 285.

<sup>410</sup> Arslaner, a.g.e., 289.

<sup>411</sup> Başaran Yavaşlar, a.g.e., 2008, 322.

<sup>412</sup> Bilici, a.g.e., 12.

<sup>413</sup> Şişman, (2009), a.g.m. 36

değiştirme ve kaldırma yetkisinin yasama organına ait olmasıdır<sup>414</sup>. Yasallık ilkesinin temelini, vatandaşlara mali yük getiren vergi ve benzeri yükümlülüklerin yasa ve kurallar olmaksızın keyfi olarak konulmasının engellenmesi oluşturmaktadır<sup>415</sup>.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." ibaresi yer almaktadır. Vergilemede yasallık ilkesinin temeli anayasamızda bu ibare ile yer almaktadır.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler nasıl Anayasaya uygun olarak kanunlar ile konuluyor ve değiştiriliyorsa, vergi suçları ve kabahatleri ile ilgili cezalar da ancak kanunlar ile düzenlenebilir ve buna ceza hukukunda 'kanunsuz suç ve ceza olmaz' ilkesi denilmektedir.<sup>416</sup>

Yasallık ilkesinin birtakım istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalardan biri de mükellefin uzlaşma talebini kabul edip etmemesidir.<sup>417</sup> Uzlaşma, vergi kanunlarına göre belirlenmesi gereken vergi aslı ve/veya cezanın tamamen veya kısmen sona ermesi durumuna yol açtığı için, uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda yürütmeye yetki verilmesi, hem kanunilik ilkesine<sup>418</sup> hem de yasama yetkisi devri yasağına<sup>419</sup> aykırıdır. Bu konunun kanun koyucu tarafından netleştirilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma kurumu özü itibariyle yalnızca yasama organında olması gereken vergilendirme yetkisinin yasallık ilkesi hiçe sayılarak yürütme organına devredilmesi yönünden eleştirilebilir. Uzlaşma uygulamasının düzenlenirken idareye verilen yetkilerin yine kanunlar aracılığıyla birlikte sınırlandırılması gerekmektedir.

#### **4.2.2. Adalet İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi**

Hukuk devletinin temel unsurlarından birisi adil bir hukuk düzeninin kurulmasıdır. Eşitlik, adaletin temelini oluşturmaktadır ve adalet eşitlik üzerine inşa

---

<sup>414</sup> Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel Sayı), 1264.

<sup>415</sup> Demir, M. Önder, R. (2019). Verginin Yasallığı İlkesi: Türkiye ve Seçili Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, *Maliye Araştırmaları 3*, Salim Ateş Oktar, Yasemin Taşkın (ed), Onikilevha, İstanbul, 136.

<sup>416</sup> Karakoç, a.g.e., 1273.

<sup>417</sup> Bilici, a.g.e., 2014, 13.

<sup>418</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md.73/3

<sup>419</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md.38

edilmektedir. Vergilendirmede adaletin içeriği, anayasal ilkeler tarafından belirlenir. Vergi adaleti de tıpkı genel adalet gibi eşitlik ilkesine dayanmaktadır.<sup>420</sup>

Vergi adaleti ilkesi, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasının sağlanması anlamına gelmektedir. Bunun sağlanabilmesi için, mali gücü olan herkesin mali gücü oranında vergi vermesi gerekmektedir.<sup>421</sup>

Yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik ilkesi zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması sonucunda eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretlerine neden olmaktadır<sup>422</sup>.

Uzlaşma kurumunun sıklıkla eleştirildiği durumlardan biri adalet ilkesini zedelediği nedenidir. Gerçekten de uzlaşmadan faydalanan mükellefler daha az vergi öderken, vergisini zamanında ödeyen ve uzlaşmadan yararlanmayan mükellefler yönünden adalet ilkesi zedelenmektedir.

#### **4.2.3. Belirlilik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi**

Belirlilik ilkesi, kişilerin sahip oldukları haklar ve/ya ödevlerin bilinebilir olmasını ifade etmektedir. Vergilemede belirlilik ilkesi ise vergiyi doğuran olayların, vergi oranlarının ve tahsil zamanına kadar olan durumların açık ve net olmasını ifade etmektedir.<sup>423</sup> Belirlilik ile bireylerin hukuki güvenlikleri sağlanırken, devletin keyfi uygulamalarına karşı istikrar sağlanmaktadır.<sup>424</sup>

Belirlilik ilkesi ile yürütme organına devredilen vergilendirme yetkisinin sınırlarının anayasal kurallar ile çizilmiş olmasını zorunlu kılmaktadır ve bundan dolayı idareye takdir yetkisi bırakılmamalıdır.<sup>425</sup>

Uzlaşma süreci uygulanışı itibariyle belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. İdareye kanunlar ile geniş bir takdir yetkisi verilmiştir ve bu yetki ile belirlilik ilkesi ile birlikte adalet ilkesi ve diğer anayasal ilkeler de zedelenmektedir.

---

<sup>420</sup> Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”, *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 85-87.

<sup>421</sup> Karakoç, a.g.e., 1285.

<sup>422</sup> Öncel, vd. a.g.e., 2013, 171.

<sup>423</sup> Karakoç, a.g.e., 1290.

<sup>424</sup> Eroğlu, O. Mecit, K. (2015) Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXXIV (2), 72.

<sup>425</sup> Eroğlu, Mecit, a.g.e., 2015, 73.

#### 4.2.4. Ödeme Gücü İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Anayasanın 73. maddesinde ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.’ ifadesi yer almaktadır. Uzlaşma uygulamasının varlığı ve uygulanma biçimi bakımından mükellefler arasında eşitsizlik ve adaletsizlik yaratabileceği için ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırı bir durum oluşturabilmektedir. Bunun önlenmesi için özellikle yasal altyapısı oluşturulmuş bir uzlaşma uygulamasının varlığı gerekmektedir.

#### 4.2.5. Hukuki Güvenlik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Hukuk devleti, hukuk kurallarına bağlı olan ve tüm bireylere hukuki güvenlik sağlayan devlet olarak tanımlanabilir.<sup>426</sup> Hukuki güvenlik ilkesi<sup>427</sup>, kişilerin mevcut düzenlemelere güvenerek işlerini düzene koyabilmesini ve kazanılmış haklarına dokunulmamasını ifade etmektedir.<sup>428</sup> Hukuki güvenlik ilkesi Anayasa Mahkemesi’nin 12.05.2011 tarihli kararında<sup>429</sup>, “Bireyleri keyfi yönetimlere ve hukuki sürprizlere karşı korumak ve bireylerin ileride başlarına gelebilecekleri öngörebilmesi ve hareketlerini buna göre ayarlayabilmesi amacıyla hukuk kurallarının açık, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasını gerektirir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bir devlette, hukuki güvenlik ilkelerinin eksik olması, bireylerin devlete olan güvenini azaltmaktadır<sup>430</sup>.

Anayasa Mahkemesi’nin 2011 tarihli kararında<sup>431</sup>;

‘Hukuk devleti kavramının alt açılımlarından birisi olan “hukuki güvenlik ilkesi”; kişilerin, zamanında yürürlükte olan hukuki kurallara uygun şekilde ve kamu idarelerinin işlemleri ve belgelerine dayanarak elde ettikleri hakların, sonradan başka bir kamu idaresinin talebi ve mahkeme kararıyla ortadan kaldırılması hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşmaz ve bu durum Anayasa’nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur.’ ifadesi yer almaktadır.

<sup>426</sup> Aktan, C. C. (2017). Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9 (2), 103.

<sup>427</sup> Hukuki güvenlik ilkesinin unsurları, yasallık, belirlilik, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkeleridir. (Eroğlu, Mecit, a.g.e., 2015, 56.)

<sup>428</sup> Karakoç, a.g.e., 1289.

<sup>429</sup> Anayasa Mahkemesi 2009/31 ES. Ve 2011/77 KS. ve 12.05,2011 tarihli kararı.

<sup>430</sup> Aktan, a.g.e., 2017, 113.

<sup>431</sup> Anayasa Mahkemesi 2009/31 ES. Ve 2011/77 KS. ve 12.05,2011 tarihli kararı.

Hukuki güvenlik ilkesi, devletin vergi alacağını garanti altına alırken, mükellefler açısından bakıldığında ise, mükellefleri kanunların belirsizliğinden ve beklenmedik mali yükümlülüklerden koruyan anayasal bir ilkedir.<sup>432</sup>

Uzlaşma kurumu esas olarak yukarıda bahsedilen hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Uzlaşmadan yararlanan mükellefler daha az vergi ödemekte, vergi idaresi yani devlet ise vergi alacağının bir kısmından vazgeçmektedir. Bu hali ile uzlaşma hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

### **4.3. Uzlaşma Kurumunun Ekonomik Bağlamda Değerlendirilmesi**

Uzlaşma kurumu ekonomik bağlamda, vergi gelirleri, vergi yükü, gelir dağılımı ve vergi planlaması başlıkları altında incelenecektir.

#### **4.3.1. Vergi Yükü – Uzlaşma Kurumu İlişkisi**

Vergi yükü, vergi ve benzeri kamu gelirlerinin, gayrisafi milli hasılaya oranıdır ve toplam vergi yükü olarak da adlandırılmaktadır. Bireysel anlamda vergi yükü ise, bireylerin ödedikleri vergilerin gelirlerine oranı olarak ifade edilir.<sup>433</sup>

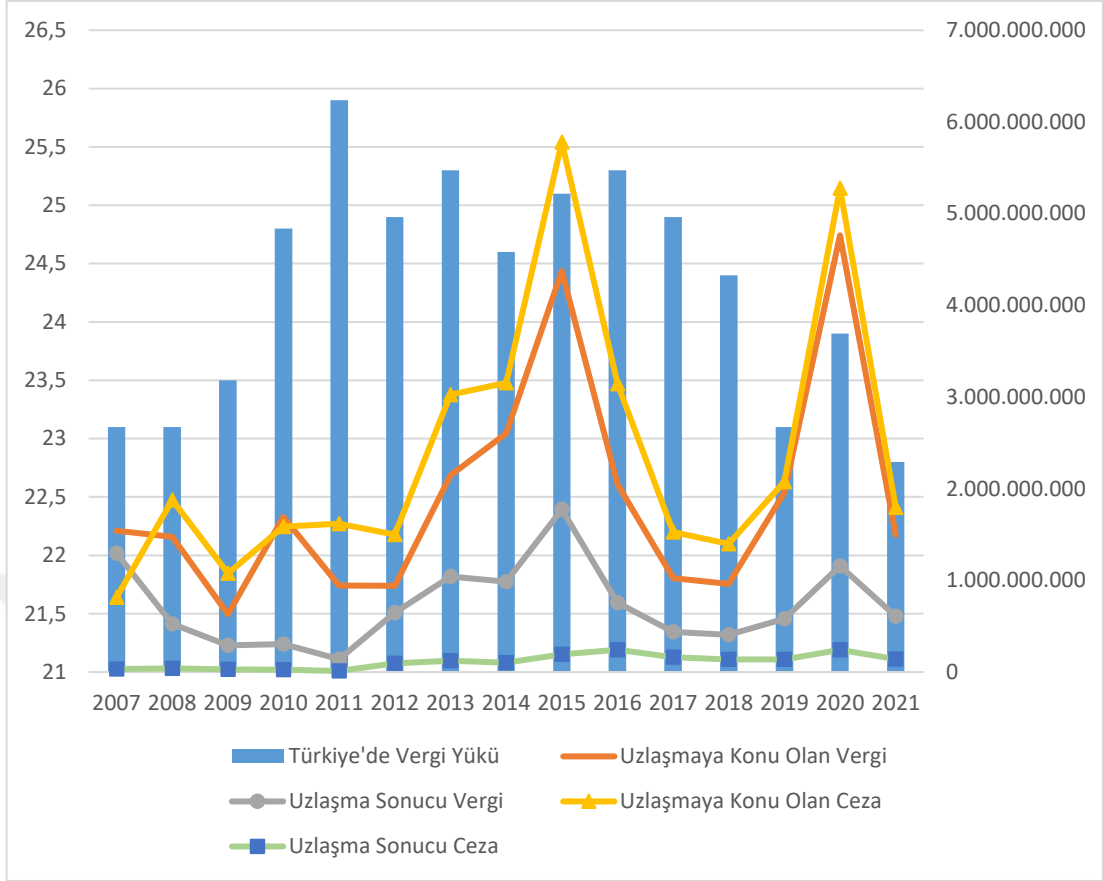
Vergi yükü ile uzlaşma arasında ilişki, bireylerin vergi yüklerinin arttığı durumlarda kendini daha çok gösterecektir. Vergi yükü artan birey, uzlaşma kurumunu, vergiden kaçınmanın bir aracı olarak kullanabilecektir.

Grafik 4.12’de ise uzlaşma başvuru sayıları, uzlaşılan dosya sayıları ile vergi yükü oranları karşılaştırması yer almaktadır. 2009 yılından itibaren vergi yükünde artış eğilimi gözlenmektedir. 2011 yılında vergi yükü en yüksek seviyesindeyken uzlaşma başvuru sayısı ile uzlaşılan dosya sayısı oldukça düşük seviyede gerçekleşmiştir.

---

<sup>432</sup> Gürdal, T. Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 222.

<sup>433</sup> Türk, İ. (2006). *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 214.



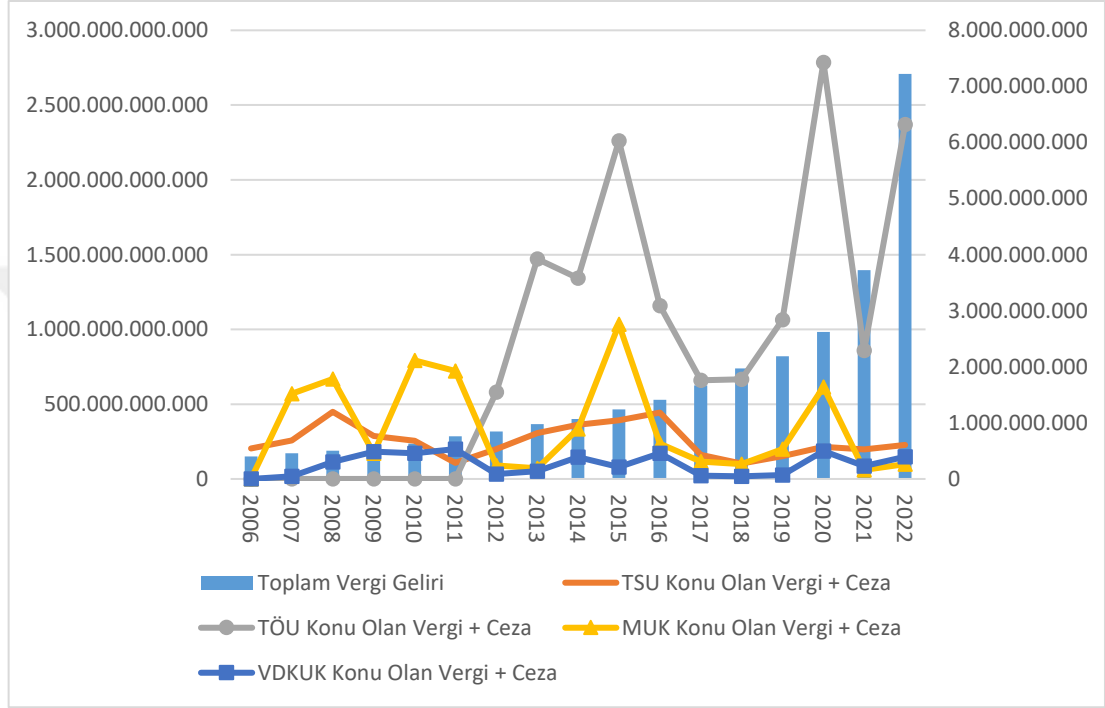
Grafik 4.12. Türkiye'de vergi yükü ve uzlaşma rakamları karşılaştırması<sup>434</sup>  
**Kaynak:** EK-1, EK-2, EK-3, EK-4 ve EK-6'daki tablolar kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.12'de Türkiye'de vergi yükü ile uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza ile uzlaşma sonucu vergi ve ceza (TÖU, TSU, MUK ve VDKUK toplamı) tutarları gösterilmektedir. Vergi yükü grafiği 2008 yılı sonrasında (2008 yılında yaşanan küresel kriz nedeniyle) artış eğilimi göstermiş ve 2019 yılına kadar ortalama seviyenin üzerinde gerçekleşmiştir. Uzlaşma sayıları ise vergi yükü sayıları ile uyumlu seyretmemiştir. Toplam vergi yükü ile uzlaşma istatistikleri arasında birebir ilişki bulunmama ile birlikte uzlaşma sonucunda mükellefler arasında kişisel vergi yükleri açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır.

<sup>434</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşma 2006 – 2011 arası verilerine ulaşamamıştır.

### 4.3.2. Vergi Gelirleri – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Uzlaşma kurumunun varlığı ve uygulanma derecesi, vergi gelirlerini etkileyen önemli bir etkidir. Vergi gelirleri ve uzlaşma kurumu arasındaki ilişki, toplam vergi gelirleri ile uzlaşma verilerinin yer aldığı grafik ve uzlaşma tutarlarının toplam vergi gelirleri içerisindeki payını gösteren tablo aracılığı ile değerlendirilecektir.



Grafik 4.13. Toplam vergi gelirleri ile uzlaşma sayılarının karşılaştırması<sup>435</sup>

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri ile EK-1, EK-2, EK-3, EK-4'te yer alan tablolardan faydalanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 4.13'te Türkiye'de toplam vergi gelirleri ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya, tarhiyat sonrası uzlaşmaya, merkezi uzlaşma komisyonuna ve VDKUK'ya ait vergi ve ceza tutarlarının toplamı gösterilmektedir. Toplam vergi gelirleri 2006 – 2022 yılları arasında sürekli artış eğilimindedir. Ancak uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarları eğrilerinde dalgalanmalar mevcuttur. Toplam vergi gelirleri ile uzlaşma verileri arasında bir uyum görülmemektedir. Konunun daha iyi değerlendirilebilmesi için aşağıda yer alan tablo incelenebilir.

<sup>435</sup> Tarhiyat öncesi uzlaşma 2006 – 2011 arası verilerine ulaşamamıştır.

	Toplam Uzlaşma (TL) (TÖU, TSU, MUK, VDKUK)	Toplam Vergi / Toplam Uzlaşma (%)
2006	543.106.812	0,36
2007	2.251.930.927	1,32
2008	3.288.537.505	1,73
2009	1.706.656.910	0,87
2010	3.253.365.639	1,38
2011	2.745.639.829	0,97
2012	2.414.497.030	0,76
2013	5.069.435.431	1,38
2014	5.828.773.047	1,45
2015	10.046.084.666	2,16
2016	5.360.773.687	1,01
2017	2.556.062.022	0,41
2018	2.357.118.182	0,32
2019	3.846.918.044	0,47
2020	10.136.651.812	1,03
2021	3.212.219.873	0,23
2022	7.584.406.769	0,28

Tablo 4.1. Uzlaşma sayılarının toplam vergi gelirleri içerisindeki oranları<sup>436</sup>

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri ile çalışmada kullanılan kaynaklar kullanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.1’de Türkiye’de 2006 – 2022 yılları arasında toplam uzlaşma verileri ile toplam vergi gelirleri içerisinde uzlaşma verilerinin oranları gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde bazı yıllar hariç ortalama düzeyde seyrettiği görülmektedir. Ayrıca ortalama olarak uzlaşma tutarlarının toplam vergi gelirlerinin %1’i dolayında gerçekleşmektedir. Özellikle 2008, 2015 ve 2020 yıllarında ortalamanın üzerinde bir gerçekleşme söz konusudur. 2021 yılındaki düşüş dikkat çekicidir ve 2019 yılındaki küresel Covid-19 pandemisinin etkisi ile vergi gelirlerinde gerçekleşen ciddi düşüş nedeniyle tablodaki en düşük veriler olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### 4.3.3. Vergi Kaybı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Vergi kaybı farklı durumlarda ortaya çıkabilmektedir. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma<sup>437</sup> ve kayıt dışılık, aralarında farklılıklar bulunmasına rağmen vergi kaybına

<sup>436</sup> Tabloya toplam uzlaşma verilerine, tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinin 2006 – 2011 yılları arası verilerine ulaşamadığı için dâhil edilememiştir.

<sup>437</sup> Vergiden kaçınma ile ilgili farklı ülkelerde farklı tanımlamalar kullanılmaktadır. Avustralya’da agresif vergi planlaması, Güney Afrika’da müsaade edilemez ya da kötü niyetli vergiden kaçınma,



neden olmaktadır<sup>438</sup>. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve idarenin kanunları uygulamak için aldığı önlemlere karşı gelmekle, vergi ödememek ya da az vergi ödemek olarak tanımlanabilir<sup>439</sup>. Vergiden kaçınma ise vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmemesiyle kişinin vergi yükümlülüğünün kanunlara aykırı olmayan şekilde azaltılmasıdır ve suç unsuru içermemektedir<sup>440</sup>. Kayıt dışı ekonomi ise vergi kaçırmadan, yasadışı yollarla gelir elde etmeye kadar pek çok faaliyet için kullanılmaktadır<sup>441</sup>.

Makro perspektiften bakıldığında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma vergi gelirleri üzerinde aynı olumsuz etkiye neden olmaktadır. Bununla birlikte psikolojik açıdan mükellefler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arasında eşitliğe aykırılık olduğunu algılamamaktadır.<sup>442</sup>

Vergi kaybı ile sonuçlanan faaliyetler, vergi oranlarının yüksekliği, muafiyet ve istisnalar gibi objektif faktörler olabileceği gibi, vergilemede adalet, devlet harcamalarının faydası gibi mükelleflerin algısı ile ilgili subjektif faktörler de olabilir.<sup>443</sup>

Vergi kaybına neden olan faktörler hukuksal olarak sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Buna göre, vergi kayıp ve kaçakları hukuksal düzenlemelerden, idarenin hukuku uygulama biçiminden ve vergi yargılamasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, mükelleflerin davranışlarına göre de sınıflandırma yapılabilir. Buna göre, vergi kayıp ve kaçakları ekonomik, psikolojik ve sosyolojik nedenlerden kaynaklanabilmektedir.<sup>444</sup>

Vergi yükünün yüksek olması ve diğer ekonomik etkilerle birlikte mükellefler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışları sergileyebilirler. Vergiden kaçınma

---

İngiltere ve Yeni Zelanda'da kabul edilemez vergiden kaçınma, Amerika'da ise kötü niyetli vergi sığınakları tanımlamaları kullanılmaktadır. (Çiçek, Selçuk, Sabbağ, Jale. (2016) Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği, *Sosyo-Ekonomi*, 24 (28), 45.)

<sup>438</sup> Savaşan, F. Odabaş, H. (2005). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (10), 2.

<sup>439</sup> Edizdoğan, N. Çetinkaya, Ö. Gümüş, E. (2019). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 203.

<sup>440</sup> Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., 205.

<sup>441</sup> Savaşan, Odabaş, a.g.e., 2.

<sup>442</sup> Kirchner, E. Maxiejovsky, B. Schneider, F. (2001). *Social Representation on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?*, Working Paper No: 0104, March 2001, Johannes Kepler University of Linz, Department of Economics, 5.

<sup>443</sup> Savaşan, Odabaş, a.g.e., 4.

<sup>444</sup> Savaşan, Odabaş, a.g.e., 3.

veya vergi kaçırma davranışlarının azaltılması yönünde, uzlaşma kurumu etkin olarak işletilirse başarı sağlanabilecektir.

İster ağır vergi yükü nedeniyle olsun, ister mücbir sebeplerin etkisiyle olsun, isterse de diğer ekonomik etkiler nedeniyle olsun, adil ve etkin işletilebilen bir uzlaşma uygulaması, mükelleflerin vergiden kaçınma davranışlarını değiştirebilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, uzlaşma kurumunun vergi adaletini zedelemeyecek yapıda ve önceden belirlenmiş kriterler dikkate alınarak dizayn edilmesidir.

#### **4.3.4. Vergi Planlaması – Uzlaşma Kurumu İlişkisi**

Vergi planlaması, işletmeler üzerindeki vergi yükünü en aza indirmek için hukuki boşluklardan yararlanarak ve en uygun teknikleri kullanarak vergi yükünü azaltma faaliyetleridir.<sup>445</sup>

Vergi planlaması, vergi direncinin meşru hale gelmiş bir şeklidir. Vergi yükünü azaltmayı amaçlayan yasal sınırlar içerisindeki davranışlar, demokratik, sosyal, hukuk devletinde anlamlı hale gelmektedir.<sup>446</sup>

Vergi planlamasından sadece mükellef fayda sağlamamaktadır, devletin de tıpkı mükellefler gibi vergi planlamasından faydalanması mümkündür<sup>447</sup>. Vergi planlaması mükellef açısından değerlendirildiğinde mikro vergi planlaması, devlet açısından değerlendirildiğinde makro vergi planlaması olarak ayrılmaktadır. Kişisel (mikro) vergi planlaması, mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergiyi, yasalara aykırı olmayan uygulamalarla en aza indirme çabalarıdır. Devlet açısından (makro) vergi planlaması ise devletin finansal ihtiyacının, verginin konulma amacına uygun şekilde ve en fazla hizmeti sağlayacak şekilde en uygun kaynaklardan sağlanmasıdır.<sup>448</sup>

Mikro açıdan bakıldığında, işletmeler zaman zaman uzlaşmaya konu olabilecek bir vergi ve cezası ile karşılaşabilmektedir. Böyle durumlarda, ödenmesi gereken vergi miktarını azaltmanın araçlarından biri de uzlaşma kurumudur. Makro açıdan ise devlet

---

<sup>445</sup> Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Yayınevi, Bursa, 4.

<sup>446</sup> Coşkun Karadağ, N. (2009). Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt I, Ankara, 740.

<sup>447</sup> Coşkun Karadağ, a.g.e., 741.

<sup>448</sup> Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., 226.

hem tahsilatı hızlandırmak hem de tahsilat için gerekli diğer masraflardan kurtulmak için en uygun yöntemlerden biri makul bir oranda uzlaşmaya varılmasıdır.<sup>449</sup>

*Mikro Vergi Planlaması Aracı Olarak Uzlaşma:* İşletmeler uzlaşma konusu olabilecek bir vergi ve cezası ile karşılaştıklarında, ödenmesi gereken vergi miktarını azaltmanın yollarından birisi de uzlaşma kurumudur.<sup>450</sup>

*Makro Vergi Planlaması Aracı Olarak Uzlaşma:* Devlet uzlaşma kurumun, vergi alacağını bir an önce tahsil etmek ve tahsilat için gereken masraflardan kurtulmak için bir araç olarak kullanabilir.<sup>451</sup>

Uzlaşma uygulamasının etkin bir (makro) vergi planlama aracı olarak kullanılabilmesi için aşağıda yer alan kriterleri sağlaması gerekmektedir.<sup>452</sup>

- Vergi aslında olan uzlaşma oranları önceden belirlenmiş olmalıdır,
- Uzlaşma sonucu vergi cezalarında yapılacak olan indirim cezaların caydırıcılık etkisini azaltmamalıdır,
- Uzlaşma sonucunda belirlenmiş sürede ödeme yapılmaması durumunda uzlaşma sağlanmamış olarak değerlendirilmelidir,
- Uzlaşma komisyonlarının yapısı daha etkin olacak şekilde düzenlenmelidir,
- Uzlaşma komisyonlarının yetkileri yasa ve yönetmelikler ile sınırlandırılmalıdır,
- İndirim oranları gerekçelendirilerek idarenin sürekliliği sağlanmalıdır,
- Komisyon kararları şeffaf olmalıdır.

#### **4.4. Uzlaşma Kurumunun İdari Bağlamda Değerlendirilmesi**

Uzlaşma kurumu idari olarak ‘Vergi Denetimi’, ‘Vergi Dava Sayıları’, ‘Vergi Affi Uygulamaları’, ‘Vergi Mahremiyeti’ ve ‘Vergi Karmaşıklığı’ başlıkları altında incelenecektir.

<sup>449</sup> Eroğlu, O. Efteki, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (2), 242,243.

<sup>450</sup> Eroğlu, Efteki, a.g.e., 242.

<sup>451</sup> Eroğlu, Efteki, a.g.e., 243.

<sup>452</sup> Eroğlu, Efteki, a.g.e., 245-247.

#### 4.4.1. Vergi Denetimi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Vergi denetimi, vergi yasalarınca doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve doğru tutarlarla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli yöntemler aracılığı ile araştırılması ve tespit edilmesi faaliyetleridir.<sup>453</sup> VUK'nun 'Yoklama ve İnceleme'<sup>454</sup> başlıklı yedinci bölümünde vergi denetimi ile ilgili araçlar düzenlenmiştir. Vergi denetimi – uzlaşma kurumu ilişkisi 'Vergi İnceleme' rakamları ele alınarak analiz edilecektir.

	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza (TL)
2011	1.848.572	16.267	0,88	3.926.153.961	6.540.311.412
2012	2.422.975	46.845	1,93	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	2.460.281	71.352	2,90	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	2.472.658	55.284	2,24	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	2.527.084	58.676	2,32	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	2.541.016	49.817	1,96	7.234.873.130	15.904.492.736
2017	2.636.370	44.182	1,68	5.878.506.850	14.370.585.724
2018	2.727.208	44.376	1,63	8.722.800.218	19.862.613.528
2019	2.813.425	40.763	1,45	10.409.577.465	23.520.286.333
2020	3.004.329	47.597	1,58	24.921.860.064	40.258.714.890
2021	3.221.894	54.065	1,68	24.232.837.331	50.748.840.091
2022	3.433.964	77.610	2,26	23.135.505.200	53.532.656.634

Tablo 4.2. Vergi incelemesi istatistikleri

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2018 yılları arasındaki faaliyet raporları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019-2020 Faaliyet Raporları kullanılarak oluşturulmuştur.

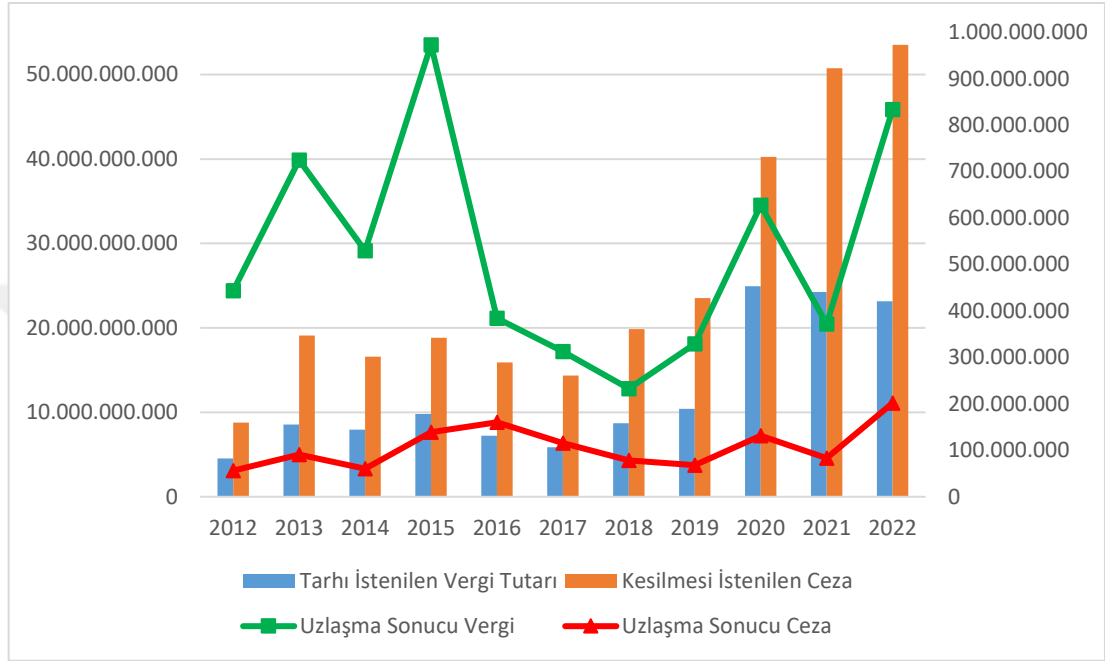
Tablo 4.2'de vergi incelemesi verileri yer almaktadır. Vergi inceleme oranları incelendiğinde genel olarak ortalama düzeyinde seyreden veriler karşımıza çıkmaktadır. Tarhi istenilen vergi tutarı ile kesilmesi istenilen cezalarda ise düzenli olarak artış meydana gelmiş ve 2019 yılından itibaren ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. İnceleme oranlarına baktığımızda ise yıllar itibariyle istikrarlı bir durum bulunmamaktadır. 2,90'dan 0,88'e kadar farklı oranlarda inceleme gerçekleştirilmiştir. 2011 ila 2022 yılları arasındaki inceleme oranlarının ortalaması ise 1,87 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye'de vergileme esas itibariyle beyan usulüne dayanmaktadır ve bu vergiye gönüllü uyumu etkisiz kılmakta ve devletin caydırıcılık etkisi yüksek uygulamalar

<sup>453</sup> Tekin ve Çelikkaya. a.g.e. 51-52

<sup>454</sup> VUK m.127 Yoklama, VUK m.134 Vergi İncelemesi, VUK m.142 Arama, VUK m.148 Bilgi Toplama

getirmesini gerekmektedir. Vergi denetimi, bu uygulamalar içerisinde caydırıcılık etkisi gereği en önemli olanıdır. Uzlaşmanın varlığı ile vergi incelemelerinin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır. Yasada uzlaşma başvurusu için öne sürülecek nedenler belirlenmiş olsa da çoğunlukla bu nedenlerin dışına çıkılmakta ve uzlaşma uygulamasının kapsamı genişletilmektedir.<sup>455</sup>



Grafik 4.14. Vergi incelemesi ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları karşılaştırması  
Kaynak: EK-1 ve Tablo 4.2’de yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.14’te vergi incelemesi ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının karşılaştırılması yer almaktadır. Uzlaşma sonucu vergi ve cezaların artış eğiliminde olduğu yıllar inceleme oranlarının artış gösterdiği yıllar ile uyumludur. Tarhi istenilen vergi tutarları ve cezalar yıllar itibariyle artış göstermiştir. İnceleme oranlarında artış olduğu yıllarda kesilmesi istenilen ceza artmış ve bunun sonucu olarak da uzlaşma sonucu ceza tutarları artmıştır.

Vergi denetimlerinin sıklaştırılması, vergi gelirlerinin artışını sağlamaktadır ve uzlaşma kurumunun varlığı ile yargı yoluna başvurmadan vergi, zaman ve kaynak israfının önüne geçilerek, toplanabilmektedir.

Vergi denetim sisteminde yaşanan aksaklıklar ve etkin bir denetim sisteminin oluşturulamaması, uzlaşma kurumunu işlevsizleştirecektir. Mükellefler denetlenme

<sup>455</sup> Ergen, Z. Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, *Sosyo-Ekonomi*, 21 (21), 295,300.

olasılıklarının düşük olduğunun bilincinde oldukları zaman vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışları sergileyecekler ve bunun neticesinde uzlaşma kurumuna başvurmak gibi bir niyetleri olmayacaktır. Etkin bir vergi denetim sisteminin varlığı halinde ise vergi kayıp ve kaçak oranı az olacağı için mükellefler uzlaşma kurumunu, kurumun getiriliş amacına uygun olarak kullanacaklardır.

#### 4.4.2. Vergi Dava Sayısı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenebileceği gibi yargı yolu ile de çözüme kavuşturulabilmektedir. Yargı yolu ile çözüm yöntemi hem zaman hem de maddi açıdan olumsuz durumlar ortaya çıkartabilmektedir. Vergi mahkemelerinin iş yüklerinin fazla olması mahkemelerde sunulan hizmetin kalitesini etkilediği gibi adalet algısını da olumsuz yönde etkilemektedir<sup>456</sup>. Bu nedenle uzlaşma ve diğer alternatif çözüm yöntemleri ile vergi davalarının etkinliğinin karşılaştırılması, idari çözüm yöntemlerinin başarı veya başarısızlığının göstergelerinden biri olabilir.

	Geçen Yılda Devir	Yıl İçinde Gelen	Bozularak Gelen	Karara Bağlanan	Gelecek Yıla Devir
2006	33.978	74.327	3.803	71.674	40.434
2007	40.434	82.623	5.477	79.174	49.360
2008	49.360	97.802	5.500	98.292	54.370
2009	72.177	110.733	5.528	111.904	76.534
2010	76.534	130.133	5.795	123.791	88.671
2011	88.671	83.377	3.701	124.303	51.446
2012	33.661	97.180	2.270	100.919	35.464
2013	53.251	109.141	6.291	103.509	65.174
2014	47.382	96.036	5.240	102.128	46.530
2015	46.531	98.667	5.476	108.242	42.432
2016	42.432	104.410	5.729	110.519	42.052
2017	42.053	95.749	5.345	94.112	49.035
2018	49.034	90.973	7.483	116.042	31.448
2019	31.447	101.804	7.698	101.411	39.538
2020	39.542	128.063	5.927	117.809	55.723
2021	55.723	130.482	5.961	136.249	55.917

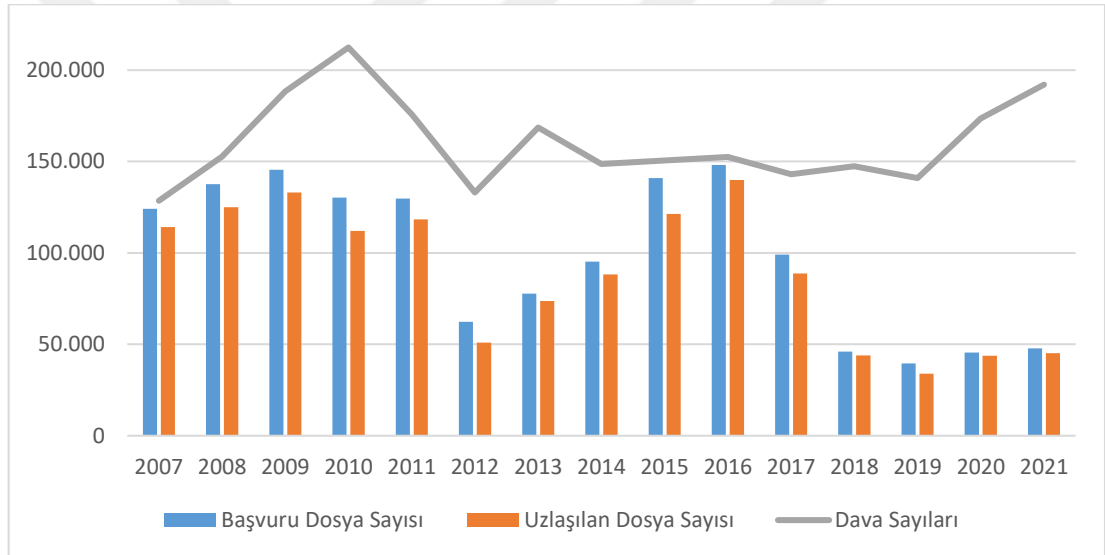
Tablo 4.3. Vergi mahkemeleri dava sayıları

**Kaynak:** Adalet Bakanlığı tarafından 2006-2018 yılları arasında yayınlanan ‘Adalet İstatistikleri’ kullanılarak hazırlanmıştır. (<http://www.adliscil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adalet-istatistikleri-yayin-arsivi>)

<sup>456</sup> Saygın, a.g.e., 127.

Tablo 4.3'te 2006 – 2021 yılları arasında vergi mahkemelerinde görülen dava sayıları gösterilmektedir. Dava sayıları incelendiğinde sabit bir artış/azalış olmamakta olup mahkeme tarafından karara bağlanan dava sayısı, en düşük 2007 yılında 79 bin, en yüksek 136 bin ile 2021 yılında gerçekleşmiştir. Yıl içerisinde gelen dosya sayısı ortalaması 101.696, karara bağlanan dosya sayısı ortalaması ise 106.255 olarak gerçekleşmiştir. Genel görünüm olarak ortalama düzeyde gerçekleşmiştir.

Vergi dava sayılarındaki artışın tek nedeni olarak 2008 krizini göstermek doğru olmamakla birlikte etkisi büyüktür. Ayrıca dava sayılarındaki yıllar arası değişim başka parametreler de ele alınarak incelenebilir. Vergi affı uygulamalarının sıklığı bu parametrelerden biridir. Vergi affı uygulamaları şüphesiz ki vergi dava sayılarını azaltıcı etki gösterecektir.



Grafik 4.15. Vergi mahkemeleri dava sayıları ile uzlaşma rakamları karşılaştırması  
**Kaynak:** EK-2, EK-3 ve Tablo 4.3'de yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Vergi dava sayılarını etkileyen parametrelerden biri de uzlaşma başvuru sayıları ve gerçekleşen uzlaşma sayılarıdır. Grafik 4.15'de vergi dava sayıları ile tarhiyat sonrası uzlaşma, Merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK başvuru sayıları toplamı ile gerçekleşen uzlaşma sayıları toplamının karşılaştırması yer almaktadır. İstisnalar olsa da genel görünüm olarak vergi dava sayılarının arttığı yıllarda uzlaşma başvuru sayılarında azalma olmuştur. 2010, 2013 ve 2014 yılları ile 2018 sonrasında bu fark en yüksek düzeye ulaşmıştır. 2019 yılı sonrasında uzlaşma başvuru sayıları ortalama düzeyin altında seyrederken vergi dava sayılarındaki artış dikkat çekicidir ve mükelleflerin uzlaşmaya başvurmak yerine dava açma yoluna gittiklerini

göstermektedir. Vergi dava sayıları grafiği dalgalı bir seyir izlemiş olup ortalama düzeyden sapmalar meydana gelmiştir. Ayrıca vergi af kanunlarının çıkartıldığı yıllarda genel olarak vergi dava sayılarında azalma meydana gelmiştir.

#### 4.4.3. Vergi Affı – Uzlaşma Kurumu Değerlendirilmesi

Vergi affı, devletin mükelleflerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve mükelleflerin vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle uygulamış olduğu yaptırımlardan vazgeçmesidir.<sup>457</sup>

Siyasi iradeler, çıkardıkları vergi af kanunlarında af kavramını nadiren kullanmışlar, 1960 yılından önce çıkartılan kanunlarda terkin, tasfiye ifadeleri kullanılırken, 1960 sonrasında özel uzlaşma yoluyla tahsil, alacakların tahsilinin hızlandırılması gibi ifadeler kullanmışlardır. Sonraki dönemlerde ise vergi barışı, tahsil edilemeyen alacakların yeniden yapılandırılması, milli ekonomiye kazandırma gibi ifadeler kullanılmıştır.<sup>458</sup>

Vergi afları, gelişmekte olan ülkelerde sık sık görülürken, gelişmiş ülkelerde ise nadiren<sup>459</sup> rastlanmaktadır. Af uygulamalarının kısa dönemde vergi gelirlerini artırma ve yargı üzerindeki yükü azaltma gibi olumlu etkileri olmakla birlikte, uzun dönemde vergisel uyumu azaltmaktadır. Bir vergi affı uygulaması sonrasında, vergi sisteminde ciddi yapısal düzenlemeler yapılırsa, vergi uyumundaki azalış önlenebilmektedir.<sup>460</sup>

<sup>457</sup> Edizdoğan, N. Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Ocak – Haziran 2013, 99-100.

<sup>458</sup> Yelman, E. (2017). Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı:15, Aralık 2017, 69.

<sup>459</sup> ABD, Almanya gibi gelişmiş ülkelerde vergi afları nadiren uygulanmaktadır. ABD’de vergi af uygulamaları genellikle eyalet düzeyinde uygulanmakta ve af sonrasında sıkı bir denetim politikası izlenmektedir. Rusya, Endonezya gibi ülkelerde ise af uygulamaları sıklıkla uygulanmaktadır. Özellikle Rusya’da 1993 yılı sonrasında pek çok af uygulaması yürürlüğe konmakla birlikte bu uygulamaların temel nedeni hazineye kaynak sağlamaktır. Endonezya’da ise vergi af uygulamaları potansiyel gelir kaynağı olarak değerlendirilmektedir. (Keskin, Esra, Mastar Özcan, (2021), Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme, *International Journal of Public Finance*, Vol:6, No:1, 147-155)

<sup>460</sup> Yüce, M. (2016). *Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 94.



Sıra	Tarih	Yasa
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	5.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	4.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	5.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa Yıllarına
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	3.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	2.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
20	4.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Geçici 4. Maddesi Kanununun
21	3.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	5.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa

Tablo 4.4. Türkiye'de çıkarılmış vergi af yasaları

**Kaynak:** Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı:15, 76-77. Resmi Gazete, Sayı:30078, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170527-1.htm>, Erişim Tarihi:05.04.2019)

Sıra	Tarih	Yasa
27	6.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	7.03.2002	4746 sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	27.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
36	09.06.2021	7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Tablo 4.4. (devam) Türkiye'de çıkarılmış vergi af yasaları

**Kaynak:** Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:7, Sayı:15, 76-77. Resmi Gazete, Sayı:30078, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/05/20170527-1.htm>, Erişim Tarihi:05.04.2019)

Tablo 4.4'te Cumhuriyet tarihi boyunca çıkartılmış olan vergi af kanunları tarihleri ile aktarılmıştır. Aflara sık sık başvurulması mükellefleri beklenti içine sokacağı için, yasalara uyma konusundaki çabaları olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi ödevlerini yerine getirmeyenleri ödüllendiren bir sistemde cezaların caydırıcılığından söz edilemez. Türkiye'de vergi afları geniş veya dar kapsamlı olarak gerçekleştirilebilmekte ve çok kısa sayılabilecek (ortalama 2 yıl) aralıklarla çıkartılmaktadır<sup>461</sup>. Vergi aflarının bu denli sık olarak çıkartılmasının vergi uyumu, vergi adaletini sağlama çabalarını olumsuz etkilediği gibi aynı zamanda uzlaşma kurumunun da işlevini etkisizleştirmektedir.

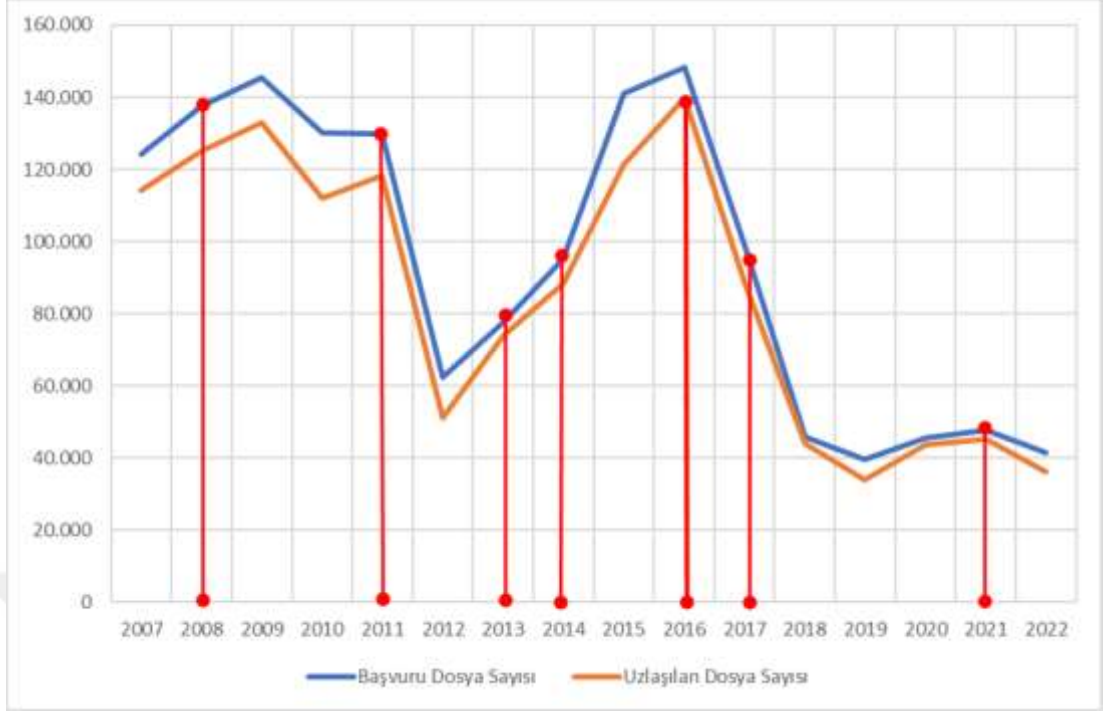
<sup>461</sup> Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 353.

Tarih	Kanun No	Af Kapsamında Elde Edilen Gelir	Toplam Vergi Gelirleri	Af Kapsamında elde edilen gelir / Toplam Vergi Gelirleri (%)
1981	2431	48.349	1.190.204	4.0
1983	2801	47.101	1.934.492	2.4
1985	3239	*	3.829.117	*
1988	3505	1.544.000	14.231.761	10.8
1988	3512	*	*	*
1990	3689	*	45.399.534	*
1992	3787	9.440.000	141.602.094	6.7
1997	400 TGT	300.000.000	4.745.484.021	6.3
1998	4369	*	9.228.596.187	*
2001	414 TGT	2.000.000.000	39.735.928.150	5.0
2002	4746	*	59.631.867.852	*
2003	4811	4.714.760.611	84.316.168.759	5.6
2008	5811	1.576.625.305	189.980.827.000	0.8
2011	6111	7.908.887.740	284.490.017.000	2.8
2014	6552	10.200.000.000	401.683.956.000	2.5
2016	6736	16.700.000.000	529.607.900.959	3.2
2017	7020	9.500.000.000	626.082.414.676	1.5
2018	7143	*	737.954.270.170	*

Tablo 4.5. Türkiye'de vergi afları ve elde edilen gelirler (1980-2018)

**Kaynak:** Güler, H. (2020). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 265.

Tablo 4.5’te Türkiye’de 1980 yılı sonrasında çıkartılan vergi af yasaları ve bu yasalarla elde edilen gelir ile toplam vergi gelirleri oranları gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde 2001 yılına kadar çıkartılan vergi af yasaları ile elde edilen gelirler yüksekken, 2001 sonrasında sık aralıklarla vergi af yasaları çıkartıldığı için, elde edilen vergi gelirleri az olmuştur. Sık sık vergi af yasalarına başvurmak, ilerleyen zamanlarda mükelleflerde af beklentisi oluşturacağı için, hem vergi gelirlerine yeteri kadar katkısı olmayacaktır hem de uzlaşma kurumunun işlevini yitirmesine neden olacaktır.



Grafik 4.16. Uzlaşma başvuru ve kabul sayıları ile af kanunu çıkartılan yıllar karşılaştırması

**Kaynak:** EK-2, EK-3, EK-4 ve Tablo 4.4'te yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 4.16'da Tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve VDKUK uzlaşma başvuru sayıları toplamı ile uzlaşılabilir dosya toplam sayıları gösterilmektedir. Grafik üzerinde vergi af kanunları çıkartılan yıllar kırmızı çizgiler ile belirtilmiştir. 2013 ve 2014 yılları haricinde vergi af kanunlarının çıkartıldığı yıllar sonrasında başvuru ve uzlaşılabilir dosya sayılarında azalma olmuştur. 2008 yılında yaşanan küresel ekonomik kriz etkisiyle birlikte yüksek seyreden uzlaşma başvuruları 2009 yılında düşüş eğilimi göstermiştir. 2013 ve 2014 (2. Varlık Barışı) yıllarında artarda çıkartılan af kanunlarının etkileri yine ilerleyen dönemlerde kendini göstermiş olup uzlaşma başvurularında düşüş eğilimi olarak kendini göstermiştir. Özellikle 2017 yılı sonrasında çıkartılan af kanunu sonrasında başvuru sayılarındaki düşüş sürekli hale gelmiş ve 2022 yılına kadar düşüş devam etmiştir.

Türkiye'de sıklıkla çıkartılan vergi af kanunları özellikle Cumhurbaşkanlığı ve milletvekili genel seçim dönemlerinde çıkartılmaktadır. Bu durum mükelleflerde, seçim dönemleri yaklaştığında, vergi affı beklentisi oluşturarak vergiye gönüllü uyumu zedelemektedir. Yukarıdaki grafikte de af kanunlarının çıkartıldığı tarihler seçim dönemleri ile paralellik göstermektedir. Af kanunlarından yararlanılması sonucunda uzlaşma başvurularında da düşüş eğilimi gözlenmektedir.

Vergi aflarının birtakım faydaları olsa da özü itibariyle pek çok zararı da bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;<sup>462</sup>

- Kısa vadede vergi gelirlerinde artışa neden olsa da uzun vadede gelirin azalmasına neden olur,
- Vergi bilincinin ve vergiye gönüllü uyumu zedeler,
- Sık sık af kanunları çıkartılması ahlaki çöküntüye sebep olur,
- Vergi cezalarının caydırıcılığını azaltır.

Vergi afları ile ilgili, Türkiye’de ve dünyada yapılan ampirik çalışmalar, afların vergi gelirleri ve vergi uyumu üzerinde ciddi bir etkisi olmadığını göstermektedir.<sup>463</sup>

Uzlaşma kurumunun vergi affi arasındaki benzerlik, her iki uygulamada da vergi aslının ve/veya cezasının bir kısmından vazgeçilmesidir. Ancak tek benzerlik budur ve uygulamada farklılıklar bulunmaktadır. İlk farklılık, uzlaşma idare ile mükellef arasında iki taraflı bir idari işlem niteliğindedir, af tek taraflı bir işlem niteliğindedir. İkinci farklılık, uzlaşma uygulaması kanunen idareye verilen yetkiler ile sınırlıyken, af uygulaması daha geniş kapsamlı olmaktadır. Diğer bir farklılık ise uzlaşmanın subjektifliği yönüyledir. Uzlaşma uygulamasında ekonomik koşullar ve mükelleflerin içinde bulunduğu durumlar ön planda olurken, af uygulamasında uygulama mükelleften mükellefe farklı olmamaktadır.<sup>464</sup>

Uzlaşma ile özellikle merkezi uzlaşma komisyonuna giden uzlaşma taleplerinin, devlet açısından makul ölçüleri aşan fedakarlıklarla sonuçlanması (uzlaşma sonucunda vergilerin yaklaşık yarısının, cezaların ise %95 oranda ortadan kaldırılması) yasa ile öngörülen sınırları aşması ile, uygulamanın adeta vergi affi uygulama kimliği kazanmasına neden olmaktadır.<sup>465</sup> Türkiye’deki uygulamasında uzlaşma kurumu özünde vergi affi niteliğine büründüğü için, vergi afları ile yakın ilişki göstermekte ve vergi af kanunlarına karşı reaksiyon göstermektedir. Sık sık vergi af kanunları

---

<sup>462</sup> Yelman, a.g.e., s.74,75

<sup>463</sup> Güler, H. (2020). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 261.

<sup>464</sup> Edizdoğan, N. Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı:164, Ocak – Haziran 2013, 113.

<sup>465</sup> Yüce, a.g.e., 2016, 164.

çıkartılması vergi bilincini olumsuz olarak etkilemektedir ve vergi adaletini sarsmaktadır. Ayrıca uzlaşma kurumunu işlevsiz hale getirmektedir.

#### 4.4.4. Vergi Karmaşıklığı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi

Vergi karmaşıklığı çok boyutlu bir kavram olup, tam olarak net bir tanımının yapılması ve ölçülebilmesi zordur. Kişiden kişiye ve önyargılara, bakış açısına ve araştırma alanlarına göre farklı tanımlamalar yapılabilir. En uygun tanımlamanın yapılabilmesi için öngürülebilirlik, yürütülebilirlik, zorluk düzeyi ve idare edilebilirlik kriterlerini barındırması gerekmektedir.<sup>466</sup>

Vergi sisteminin karmaşıklığının belirlenebilmesi için iki farklı özelliğine odaklanmak gerekmektedir. Bunlar ‘tasarım karmaşıklığı’ ve ‘operasyonel karmaşıklık’tır. Tasarım karmaşıklığı farklı mal ve hizmetlerin sayısı ile bu mal ve hizmetler için kullanılan farklı vergi oranları ile ilgilidir. Operasyonel karmaşıklık ise mükelleflerin bilgi, dosyalama, ödeme ve yükümlülüklerine uymasının ne kadar maliyetli ve ne kadar zor/kolay olduğu ile ilgilidir.<sup>467</sup>

Vergi karmaşıklığının ölçülmesi ile ilgili pek çok endeks bulunmaktadır. Bunların en çok kullanılanları aşağıda sıralanmıştır<sup>468</sup>;

- PwC & World Bank: Paying Taxes
- TMF Group – The Financial Complexity Index
- Office Of Tax Simplification (OTS)
- The Progressive Policy Institute (PPI)

---

<sup>466</sup> Tran-Nam, B. Evans, C. (2014). Towards the Development of a Tax System Complexity Index, *Fiscal Studies*, 35 (3), 345.

<sup>467</sup> Ulph, D. (2013). Measuring Tax Complexity, 3-6, [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/193497/ots\\_david\\_ulph\\_measuring\\_tax\\_complexity.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/193497/ots_david_ulph_measuring_tax_complexity.pdf), adresinden 12 Haziran 2019 tarihinde erişilmiştir.

<sup>468</sup> Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi, *International Journal of Puvlic Finance*, 4 (2), 152-154.

Ülke	Genel Sıralama	Vergi Ödeme Kolaylığı Sıralaması	Toplam Vergi ve Katkı Payı Ödemeleri	Uyum Süresi (saat)	Ödeme Sayısı	Dosyalama Endeksi
Arjantin	170	49.3	106.3	311.5	9.0	47.9
Avustralya	28	85.7	47.4	105	11.0	95.3
Avusturya	44	83.5	51.4	131	12.0	98.5
Azerbaycan	40	84.0	40.7	159	9.0	83.8
Brezilya	184	34.4	65.1	1501	43991	44050
Bulgaristan	97	72.3	43918	441	14.0	71.2
Kanada	19	88.1	43975	131	8.0	73.2
Çekya	53	81.4	46.1	230	8.0	90.5
Danimarka	8	91.1	44066	132	10.0	89.1
Finlandiya	10	90.9	36.6	90	8.0	93.1
Fransa	61	79.2	60.7	139	9.0	92.4
Almanya	46	82.2	48.8	218	9.0	97.7
Endonezya	81	75.8	43860	191	26.0	68.8
İran	144	59.5	44.7	216	20.0	19.0
Irak	131	63.5	44073	312	15.0	43942
İtalya	128	64.0	59.1	238	14.0	52.4
Japonya	51	81.6	46.7	128.5	19.0	95.2
Kazakistan	64	78.2	43949	186	10.0	48.9
Kenya	94	72.8	37.2	179.5	24.0	62.0
Güney Kore	21	87.4	33.2	174	12.0	93.9
Lüksemburg	23	87.4	43941	55	23.0	83.8
Hollanda	22	87.4	41.2	119	9.0	92.0
Yeni Zelanda	9	91.0	34.6	140	7.0	96.9
Norveç	34	85.1	36.2	79	5.0	62.6
Pakistan	161	52.9	33.9	283	34.0	43961
Katar	3	99.4	43901	41	4.0	
Rusya	58	80.5	46.2	159	9.0	77.8
Suudi Arabistan	57	80.5	44027	104	4.0	32.2
Güney Afrika	54	81.2	43890	210	7.0	60.8
İspanya	35	84.7	47.0	143	9.0	93.6
İsveç	31	85.3	49.1	122	6.0	90.7
İsviçre	20	87.7	44071	63	19.0	83.2
Çin	39	84.3	36.8	221	11.0	92.2
Türkiye	26	86.6	42.3	170	10.0	100.0
B. A. Emirlikleri	30	85.3	44089	116	5.0	55.0
İngiltere	27	86.2	44012	114	9.0	71.0
Amerika	25	86.8	36.6	175	43992	94.0
Venezuela	189	11.Nis	73.3	920	99.0	44031

Tablo 4.6. PwC & Dünya bankası vergi karmaşıklığı endeksi

Kaynak: PwC Global, Overall Ranking and Data Tables,

(<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>, Erişim Tarihi:23 Mart 2020)

Mükellefler uzlaşma başvurularında sıklıkla ‘kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe’ gerekçesini ileri sürmektedirler. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olarak dizayn edilmesi vergi karmaşıklığını gidererek, mükelleflerin ‘kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe’ gerekçesi ortadan kalkacaktır.<sup>469</sup>

Vergi mevzuatı karmaşık olduğu için, mükellefler mevzuat gerçekte mevzuatı anlayamama durumu olmasa bile bu durumu kullanarak uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Bu durum uzlaşma kurumunun aykırılık teşkil etmektedir. Bunların sonucunda ise cezaların caydırıcılığı azalmaktadır. Vergi uyumunu arttırmak için getirilen uzlaşma kurumu, uygulamanın istismar edilmesi ile yeterli derecede faydalı olmamaktadır.<sup>470</sup>

#### **4.5. Uzlaşma Kurumunun Sosyal Bağlamda Değerlendirilmesi**

Vergi psikolojisi ve vergi sosyolojisi konuları geniş ve ayrı ayrı incelenmesi gereken alanlar olup bu bölümde kısaca bahsedilecek ve uzlaşma kurumu ile olan ilişkisi değerlendirilecektir.

Mükellefler, vergi ödememek ya da olabildiğince az vergi ödeme eğilimindedirler. Bu tepki, vergi direnci olarak adlandırılmaktadır. Vergi direnci için bir başka tanımlama ise, mükelleflerin vergi konusunda isteksiz olmaları ve ödemeye karşı direnç göstermeleri olarak yapılabilir.<sup>471</sup>

Mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirdiklerinde, vergiye uyum sağladıkları düşünülmektedir ve mükelleflerin vergi kaçırmamaları, vergi uyumları iyi vatandaşlık göstergesi olarak kabul edilmektedir<sup>472</sup>. Vergi uyumsuzluğu ise, vergi yükümlülüğünün olduğundan daha fazla veya az olmasını kapsamaktadır. Mükelleflerin gelirlerini bilerek az göstermelerini kapsadığı gibi yanlış bilgilendirme, dikkatsizlik veya diğer nedenlerden dolayı az gösterilmesini de kapsamaktadır<sup>473</sup>.

---

<sup>469</sup> Üyümez, E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 88,89.

<sup>470</sup> Üyümez, a.g.e., 89-90.

<sup>471</sup> Gök, A. K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXII (1), 146.

<sup>472</sup> Yurdadoğ, V. Gökbnar, R. Tunçay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış, *Yönetim ve Ekonomi*, 23(3), 806.

<sup>473</sup> Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyum Teori ve Uygulama*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 23.



Vergiye gönüllü uyum, üç temel faktör tarafından belirlenebilmektedir. Bunlar; yasal çevre, mükelleflerin vergi ahlak seviyesi ve diğer faktörlerdir. Diğer faktörler, vergi oranları, işsizlik seviyesi, gelir düzeyi ve vergi idaresinin etkinliği olarak sıralanabilir.<sup>474</sup>

Mükelleflerin vergiye uyum gösterme veya göstermeme davranışları sadece kişisel seçimlerinin sonucu olarak ortaya çıkmaz. Sosyal kabul kişiler için önemlilik arz etmektedir. Dolayısıyla vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi davranışlar sergilenirken medeni durum, mesleki çevre, gelir seviyesi, adalet, eşitlik ve din gibi unsurlar göz önünde bulundurulur.<sup>475</sup>

Vergiye uyum, mükelleflerin devlete olan aidiyet hisleriyle ilgilidir. Aidiyet duygusu ekonomik krizler gibi durumların yaşandığı dönemlerde zarar görür. Vergi karmaşıklığının olması adalet duygusuna ve aidiyet bağına zarar veriyorsa, vergiden kaçınma davranışlarında artış olabilir.<sup>476</sup>

Devlet, topladığı vergileri, mükelleflerin tercih ve beklentilerine uygun olarak harcarsa, mükellefler ödemeleri gereken vergiyi zamanında ve doğru olarak beyan edip öder ve bu sayede devlete daha fazla destek olurlar. Vergilerin en etkin şekilde harcandığı ülkelerde, toplumsal güven daha yüksek olacağı için vergi ahlakı ve vergiye uyum da daha yüksek olacaktır.<sup>477</sup>

Vergi ahlakı ve vergi uyumu, psikolojik ve sosyal faktörler tarafından etkilenmektedir. Devletin yaptırım gücü bir noktaya kadar vergi uyumu ve vergi ahlakını arttırabilir ancak belirli bir noktadan sonra vergi ahlakını ve vergi uyumunu arttırmak sosyal ve psikolojik faktörlere bağlıdır.<sup>478</sup>

Vergi bilincinin tanımı üzerinde tam bir fikir birliği olmasa da bireylerin vergi algılamaları ve bu algılarını vergi ile ilgili davranışlarına olumlu olarak yansıtmaları şeklinde tanımlanabilir.<sup>479</sup>

---

<sup>474</sup> Song, Y. Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes, *Public Administration Review*, 38 (5), 444.

<sup>475</sup> Serim, N. (2009), Vergi Ahlakını Biçimlendiren Faktörlerin Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkisi, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Cilt I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 173.

<sup>476</sup> Üyümez, a.g.e., 85.

<sup>477</sup> Serim, a.g.e., 2009, 174.

<sup>478</sup> Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (2), 263.

<sup>479</sup> Buyrukoğlu, S. Erasa, İ. (2012). Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, *Vergi Dünyası*, Sayı:375, Kasım, 121.

Vergi uyumu noktasında vergi bilinci kavramı ön plana çıkmaktadır. Vergi bilincinin yüksek olması vergiye uyum noktasında olumlu sonuçlar doğurmaktadır.

Uzlaşma, vergi uyumu gerçekleşmemiş bir mükellefin başvurabileceği bir yöntemdir. Vergi uyumu, tam uyum şeklinde olabileceği gibi tama yakın veya uyumsuz uyum derecelerinde de olabilir<sup>480</sup>. Dolayısıyla uzlaşma kurumunun vergi uyumu açısından değerlendirmesi yapılırken mükellef davranışlarının içeriği önemlilik arz etmektedir. Örneğin, iyi niyetli hatadan dolayı eksik vergi ödemiş bir mükellefin uyumsuz bir mükellef olduğunu söylemek yerine vergi uyumu arttırılmış bir mükellef olduğunu söylemek daha doğru olacaktır<sup>481</sup>.

Uzlaşma kurumu genel itibariyle vergi uyumunu bozucu etkidedir. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ve vergisini zamanında ödeyen mükellefler, uzlaşmadan yararlanan mükelleflerin daha az vergi ödediğini öğrendiğinde, bu durum vergi bilincini zedeleyecek dolayısıyla vergiye uyum azalacaktır. Bilinçli mükelleflerin sayısının azalması hem maddi hem de manevi kayıpların yaşanmasına neden olacaktır.<sup>482</sup>

#### **4.6. Uzlaşma Kurumunun Matematiksel Açıdan Değerlendirilmesi**

Sosyal hayatın her alanı özü itibariyle stratejik ve etkileşim kavramlarının uygulama alanı olduğundan siyaset bilimi, psikoloji, sosyoloji gibi çok sayıda sosyal alanda oyun teorisi kullanılmakta olup tarihsel süreçte görece yeni olmakla birlikte iktisadın her alanında uygulanan bir yöntem haline gelmiştir.<sup>483</sup> Literatürde vergileme alanında da oyun teorisi kullanılarak yapılmış çalışmalar olmakla birlikte vergi uyumsuzluklarının çözümü ve uzlaşma uygulaması ile ilgili çalışmalar yok denecek kadar azdır. Bu nedenle çalışmada oyun teorik yaklaşımla birlikte istatistik – korelasyon yöntemlerinden yararlanarak değerlendirme yapılacaktır.

##### **4.6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Uzlaşma ve benzeri uygulamalar hem Türkiye’de hem de dünyada farklı uyumsuzluklarda uygulanmaktadır. Sıklıkla başvurulan yöntemler olmakla birlikte

---

<sup>480</sup> Saygın, a.g.e., 128.

<sup>481</sup> Saygın, a.g.e., 128.

<sup>482</sup> Buyrukoğlu, Selçuk. (2016). Vergi Bilincinin Zedelenmesinde Devlet Faktörü, *Vergi Sorunları*, Sayı:331, Nisan 167.

<sup>483</sup> Yılmaz, Ensar. (2009), *Oyun Teorisi*, Literatür Yayıncılık, 3

uygulama şekillerinden dolayı eleştiri konusu da olabilmekte ve vergilemede adaleti olumsuz etkilemesinden vergiden kaçınmaya kadar farklı konularda eleştirilmektedir. Araştırmadaki temel amaç Türkiye’de uygulanan uzlaşma uygulamasının oyun teorisi yöntemi ile etkinliğinin incelenmesi ve uzlaşmanın mevcut hali ile uygulanmasının mükellefler ve vergi idaresi açısından faydalı bir uygulama olup olmadığının değerlendirilmesidir.

#### 4.6.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nicel yöntem olarak korelasyon ve oyun teorisi yöntemleri kullanılacak olup oyun teorisi incelemesinde oyuncular vergi idaresi ile vergi mükellefleridir. Kullanılacak olan veriler 2007 ve 2022 yıllarını kapsamaktadır. Oyun teorisi yöntemi olarak sıfır toplamlı olmayan yöntem kullanılacaktır.

1960’lı yıllardan itibaren sosyal bilimlerin pek çok alanında uygulanmaya başlanan oyun teorisi 80’li yıllara kadar ekonomi alanında uygulanabilirliği tartışılmış olup ilerleyen yıllarda oyun teorisyenleri, firmaların ve hükümetlerin stratejik karar aşamalarında önemli rol oynamıştır.<sup>484</sup>

Oyun teorisi, oyuncuların getirilerini artırmak için kullandıkları stratejilerle ilgili uygulamalı matematiğin bir dalı olup farklı bir ifadeyle iki veya daha fazla oyuncunun birbiriyle girdiği durumları modellemeye çalışır.<sup>485</sup> Oyun teorisi insanların stratejik durumlarda nasıl davranır ve bu davranışların ekonomik ve sosyal sonuçları ne olur, bu etkiler ne olur gibi sorulara cevap bulmaya yardımcı olmaktadır.<sup>486</sup>

Vergi uzlaşması mükellef ile idarenin karşı etkileşimine dayanan bir süreçtir. Oyun teorik yaklaşım açısından değerlendirildiğinde uzlaşma bir tür pazarlık oyunudur. Vergi mükellefleri, vergilendirme işlemine karşı optimal bir strateji belirlemek zorundadırlar. Bu stratejiler, verginin ödenmesi, itiraz edilmesi, uzlaşma kurumundan faydalanılması veya verginin ödenmemesidir. Mükellefler strateji belirlerken en az vergi ödeyecekleri durumu tercih edeceklerdir. Vergi idaresi açısından ise optimal durum, verginin en az kayıpla tahsil edileceği durumdur. İdare

---

<sup>484</sup> Yılmaz Genç, Sema. Kadah, Hamza. (2018), Oyun Teorisi ve Nash’in Denge Stratejisi, *İğdir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:14, 436

<sup>485</sup> Gomes, A.P., Machados. C., Jacqueline V. A., Francisco. Jose R. S. F., Lara. Fabiano T. R., (2023), A Theoretical Model to Discuss Tax Avoidance Based on Game Theory, *Brazilian Business Review*, 20(3), s282

<sup>486</sup> Özarı, Ç., Turan, K. K., Ulusoy, V., (2016), *Oyun Teorisi*, Pegem Akademi Yayınları, 24

strateji belirlerken daha sınırlı kaynaklara sahiptir. Vergiyi tahsil için ya mükellefle uzlaşma sağlanacak ya da cebri olarak tahsil işlemlerini başlatacaktır.<sup>487</sup>

Ekonomi, iş hayatı, askeri hareketler ve benzeri alanlarda bazı problemlerin çözümü durumlar analizini gerektirmektedir. Bu gibi durumlarda iki (veya daha fazla) taraf bulunmakta olup taraflardan birinin kararı kısmen diğer tarafların kararına bağlı olmaktadır ve bu durumlar çatışma durumu olarak adlandırılmaktadır.<sup>488</sup>

Çatışma durumlarının analizi ihtiyacını karşılamak için oyunlar teorisi bilim dalından alınmış özel matematiksel teknikler geliştirilmiştir. Oyunlar teorisinin amacı tarafların en akılcı hareket yollarını incelemektir. Gerçek hayattaki çatışma durumları çok fazla sayıda faktörü barındırdığı için karmaşık bir yapıdadır ve analizi zordur. Bu yüzden matematiksel analizin gerçekleştirilebilmesi ikincil derecedeki faktörlerin hariç tutulması ile basit modelleri inşa edilebilmesi ile gerçekleştirilebilmektedir ve bu modellere oyunlar denilmektedir.<sup>489</sup>

Çatışma durumlarının analizi için oyunlar teorisi bilim dalında matematiksel teoriler-teknikler geliştirilmiştir. Bu teorisinin amacı birbirine karşı olan taraflar için rasyonel hareket seçeneklerini incelemektir. Gerçek hayattaki çatışma durumları çok sayıdaki faktörün varlığı ile oldukça karışık olup, matematiksel analizi mümkün kılmak için ihmal edilebilecek etkenleri atmak ve basitleştirilmiş modeller kurmak gerekir ve böyle modellere oyun denilmektedir.<sup>490</sup>

Oyun teorisinde mücadele içeren herhangi bir olaya “oyun”, oyunun herhangi bir aşamasında oluşan duruma “pozisyon” ve bir oyuncunun oyun sürecinde oluşabilecek tüm pozisyonlar için alabileceği kararlara ise “strateji” denilmektedir. Bir oyun sürecinde her bir oyuncu kendi stratejisi ve diğer oyuncuların kullandığı stratejiler sonunda belirli bir kazanç elde eder ve bu kazançta “oyuncunun getirisi” denilmektedir.<sup>491</sup>

---

<sup>487</sup> Kızıltoprak, Ö. (2020). Vergi Uzlaşma Görüşmelerinde Oyun Teorik Metodoloji ile Stratejik Konumlama, *International Anatolia Academic Online Journal*, 6(1), 29-30, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/953640>, adresinden 09.03.2021 tarihinde erişilmiştir.

<sup>488</sup> Ventsell, E. S. (1965), *Oyunlar Teorisine Giriş*, Türk Matematik Derneği Yayınları, Sayı:27, 1

<sup>489</sup> Ventsell, a.g.e., 1

<sup>490</sup> Karakaş, B., Baydaş, Ş., (2022), *Oyun Teorisi*, Palme Yayınevi, 1

<sup>491</sup> Guseinov. G. Khalik, A., Düzce. E., Serkan A., (2014), *Oyun Teorisi: Çatışma ve Anlaşmanın Matematiksel Modelleri*, Seçkin Yayıncılık, 1

İnceleme alanımıza giren oyunlarda birbirine karşı iki (veya daha çok) taraf vardır ve taraflardan birinin yapacağı herhangi bir hamlenin sonucu kısmen veya tamamen karşı tarafın yapacağı hamleye bağlı olup buna çatışma diyebiliriz. İş hayatında birçok durumlar çatışma durumudur ve çatışma durumlarında birbirine karşı olan taraflar vardır.<sup>492</sup>

Bir oyun, tam olarak tanımlanmış kurallara uygun olarak yürütülmesi dolayısıyla, gerçek bir çatışma durumundan farklı olabilmektedir.<sup>493</sup>

Oyunda karar alan taraflara “oyuncu” denir ve oyuncular bir oyunda kendi amaçlarını optimize etmeye çalışan kişi ya da kurumlardır.<sup>494</sup>

Genel anlamda bütün oyunlarda aşağıdaki durumlar ortaktır;<sup>495</sup>

- Sonlu sayıda oyuncu vardır. (Bu oyuncular insan, insan grupları, bilgisayar programları veya doğa gibi soyut bileşenler olabilmektedir),
- Her oyuncu oyunun tüm kurallarını hakimdir,
- Oyunun farklı noktalarında, her bir oyuncu seçim veya hamlelerin bir dizisine sahiptir, bu seçim dizisi (dinamik oyunlar hariç) sonludur,
- Oyun sonlu veya sonsuz (dinamik oyunlar) hamleden sonra sona erer,
- Oyun sonlandığında her bir oyuncu nümerik bir değer olan kazanç elde eder.

Oyunlar birer model olup oyuncu sayısı, kazanç durumu, süre, anlaşma olması veya olmaması gibi durumlara göre sınıflandırılırlar. Bir oyun sahip olduğu özelliklere göre isimlendirilir ve oyun çözümü de buna göre yapılır. Bir oyunda bu özelliklerin birkaçı birden olabilir. İsimlendirmeye örnek olarak iki oyunculu sıfır toplamlı oyun veya iki oyunculu anlaşmasız değişken toplamlı oyun verilebilir.<sup>496</sup>

Oyun teorisi, eylemlerinin birbirlerini etkilediğinin bilincinde olan karar vericilerin (oyuncuların) eylemleriyle ilgilidir.<sup>497</sup> Oyunlar, her oyuncunun karşı tarafların hareketleri hakkındaki bilgisinin derecesine göre de sınıflandırılmakta olup

---

<sup>492</sup> Ventsell, a.g.e., 1

<sup>493</sup> Ventsell, a.g.e., 1-2

<sup>494</sup> Özarı ve diğerleri, a.g.e., 25

<sup>495</sup> Karakaş, Baydaş, a.g.e., 2

<sup>496</sup> Karakaş, Baydaş, a.g.e., 3

<sup>497</sup> Rasmusen, E., (2001), Games And Information, 4. Edition An Introduction to Game Theory, 10, <https://www.researchgate.net> adresinden 24.07.2023 tarihinde erişilmiştir.

bir oyunda her oyuncu bir hamleyi yaparken daha önceki tüm şans veya kişisel hareketlerin sonuçlarını tam olarak biliyor ise bu tür oyunlara tam bilgili oyun denir.<sup>498</sup>

Oyunlar kuramının temel kavramlarından biri belki de en önemlisi strateji kavramıdır. Her bir adımda oyuncunun seçeceği hamle  $s_i$  ile gösterilsin. Oyunun devamı boyunca sonlu veya sonsuz adımda oyuncunun seçmiş olduğu hamleler dizisi

$$s_1, s_2, \dots, s_n, \dots$$

olsun.  $\{s_1, s_2, \dots, s_n, \dots\}$  cümlesine oyuncunun strateji dizisi denir. Bir oyun tarafların kazançlarını gösteren bir matris yardımıyla daha anlaşılabilir olabilir. İki oyunculu bir oyunda oyuncular A ve B ile gösterilsin. A'nın n-tane stratejisi  $\{s_1, s_2, \dots, s_n\}$  ve B nin m-tane stratejisi  $\{s'_1, s'_2, \dots, s'_m\}$  ile gösterilsin. A i-yinci stratejiyi ve B j-yinci stratejiyi seçtiğinde kazançlar  $(a_i, b_j)$  ile gösterilsin. Bu durumda oyuna ait oyun matrisi aşağıdaki gibi yazılabilir.<sup>499</sup>

A\B	$\bar{s}_1$	$\bar{s}_2$	...	$\bar{s}_n$
$s_1$	$(a_1, b_1)$	$(a_1, b_2)$		$(a_1, b_m)$
$s_2$	$(a_2, b_1)$	$(a_2, b_2)$		$(a_2, b_m)$
.	.	.	.	.
$s_n$	$(a_n, b_1)$	$(a_n, b_2)$		$(a_n, b_m)$

Oyun  $(a_i, b_j)$  kazanç değerleri arasındaki durumlara göre isimlendirilir ve her durum için çözüm teknikleri farklıdır.  $a_i = -b_j$  ise oyun sıfır toplamlı oyundur. Sıfır toplamlı bir oyun en az iki oyunculu bir oyun olup bu oyunda bir oyuncu diğer oyuncunun kaybettiğini kazanır<sup>500</sup>. Sıfır toplamlı oyunlarda denge noktası olan ve denge noktası olmayan oyunlar olarak ikiye ayrılır.  $a_i + b_j = x_{ij}$  olan oyunlar değişken değerli (sıfır toplamlı olmayan) oyunlardır. Sıfır toplamlı olmayan oyunlar genel olarak işbirlikçi ve işbirlikçi olmayan oyunlar olarak iki gruba ayrılır. Oyuncular arasındaki ilk iş birliği stratejik iş birliğidir. Stratejik iş birliği ile oyuncuların oyuna başlamadan önce her iki taraf için bağlayıcı olan bir anlaşma yapılması ile oyun sonunda ortaya çıkan ödentilerin paylaşılarak tam anlamda iş birliği yapılması

<sup>498</sup> Karakaş, Baydaş, a.g.e., 4

<sup>499</sup> Karakaş, Baydaş, a.g.e., 5

<sup>500</sup> Kırıl, E., Mavruk, C., (2018), *Vergi, Oyun Teorisi ve Markov Uygulamaları*, Karahan Yayınevi, 8

kastedilmektedir. İşbirliğinin amacı tarafların kazancını artırmak ve bir oyuncunun diğer oyuncuyu seçeceği strateji ile iş birliğine teşvik etmektir.<sup>501</sup> İşbirlikçi olmayan oyun teorisi, oyuncuların bağımsız hareket ettiğini varsayarken; işbirlikçi oyun teorisi oyuncuların koalisyon kurabileceğini varsayar.<sup>502</sup>

Çalışmada incelenecek olan oyunlar 2-oyunculu, ikişer stratejili ve sıfır toplamı olmayan oyunlardır. Böylelikle çözüm kısmında buna ağırlık verilecektir. Sıfır toplamı olmayan iki oyunculu (2-mxn-STO) oyunlarda, oyunculardan birinin kazancı diğerinin kaybı olmayan oyunlardır. Yani oyun matrisinde  $a_{ij}+b_{ij}=0$  olması gerekmez. En azından A oyun matrisinde en az bir bileşende bunun sağlanmaması gerekir. 2-2x2-STO nun matrisi şöyle yazılsın.

A\B	B <sub>1</sub>	B <sub>2</sub>
A <sub>1</sub>	(a <sub>11</sub> ,b <sub>11</sub> )	(a <sub>12</sub> ,b <sub>12</sub> )
A <sub>2</sub>	(a <sub>21</sub> ,b <sub>21</sub> )	(a <sub>22</sub> ,b <sub>22</sub> )

Bu matristen A ve B ye göre iki matris yazılır. Bu matrisler şunlardır.

A (A ya göre)	B <sub>1</sub>	B <sub>2</sub>
A <sub>1</sub>	a <sub>11</sub>	a <sub>12</sub>
A <sub>2</sub>	a <sub>21</sub>	a <sub>22</sub>

B (B ye göre)	B <sub>1</sub>	B <sub>2</sub>
A <sub>1</sub>	b <sub>11</sub>	b <sub>12</sub>
A <sub>2</sub>	b <sub>21</sub>	b <sub>22</sub>

Her iki matriste de minimumlar üstünden hareketle her oyuncunun garanti kazancını veren strateji belirlenir. Bu iki stratejinin kesiştiği hücre değeri iki oyuncunun en iyi kazancıdır.

İnsan davranışlarının (hem bireysel hem de sosyal ilişkiler içerisinde) tanımlanması ve incelenmesi bir hayli karmaşık bir süreçtir ve karmaşık olan bu süreci anlaşılır kılmanın yolu daha basit düzeyde ilişkileri incelemek olabilir. Bu yüzden korelasyon analizi, değişkenler arasındaki ilişkilerin anlaşılması, bu ilişkilerin

<sup>501</sup> Kıral, Mavruk, a.g.e., 19

<sup>502</sup> Samuelson, L., (2016), Game Theory in Economics and Beyond, *Journal of Economic Perspective*, Vol:30, No:4, 122

düzeylerinin belirlenmesinde ve bu ilişkilerle ilgili üst düzey araştırmaların yapılabilmesi için gerekli ipuçlarını sağlayan önemli analizlerdir.<sup>503</sup>

Ekonomide genellikle ekonomik değişkenler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılmasıyla ilgilenilir. İki değişken arasındaki kovaryans<sup>504</sup> ve korelasyon<sup>505</sup> ile verilir. İki değişken arasındaki ilişki basit veya ikili korelasyon teknikleriyle bulunur ve korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini veya yönünü açıklayan bir sayıdır.<sup>506</sup>

X ve Y rassal değişken iseler, X ve Y nin kovaryansı  $cov(X, Y)$  ile gösterilir ve

$$cov(X, Y) = E[(X - E[X])(Y - E[Y])]$$

eşitliği ile verilir.

X ve Y rassal değişkenler arasındaki korelasyon

$$\rho = \frac{cov(X, Y)}{\sqrt{var(X)var(Y)}}$$

olarak tanımlanır.

X ve Y'ye ait olasılık fonksiyonları sabit (eşit) ise

$$E(X) = \frac{1}{n} \sum x_i = \bar{X}$$

ve

$$varx = \frac{1}{n} \sum (X - \bar{X})^2$$

dir. Böylece

$$cov(X, Y) = E[(X - E[X])(Y - E[Y])] = E[(X - \bar{X})(Y - \bar{Y})]$$

$$cov(X, Y) = \frac{1}{n} \sum (X - \bar{X})(Y - \bar{Y}) = \frac{1}{n} \sum x_i y_i$$

<sup>503</sup> Büyüköztürk, Ş., Kılıç Çakmak. E., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., Demirel, F., (2020), *Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Pegem Akademi, 192

<sup>504</sup> Kovaryans analizinin amacı, bir araştırmada etkisi test edilen bir faktörün haricinde, bağımlı değişken ile ilişkili olan bir değişkenin istatistiksel olarak kontrol edilmesini sağlamaktır. (Büyüköztürk, 2020: 121)

<sup>505</sup> Korelasyon analizinin amacı iki değişken arasındaki ilişkinin miktarının bulunup, yorumlanmasıdır. (Büyüköztürk, 2020: 31)

<sup>506</sup> Büyüköztürk, Ş. (2020), *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı (İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum)*, Pegem Akademi, 31



$cov(X, Y)$ ,  $var(X)$  ve  $var(Y)$  yerine yazılırsa,

$$\rho = \frac{\frac{1}{n} \sum x_i y_i}{\frac{1}{n} \sqrt{var(X) var(Y)}}$$

ve böylece

$$\rho = \frac{\sum x_i y_i}{\sqrt{(\sum x_i^2)(\sum y_i^2)}}$$

yazılır.

Korelasyon katsayısı, -1 ile +1 arasında değişir. Sonucun +1 olduğu durumda iki değişken arasında tam pozitif bir ilişkinin bulunduğunu, -1 olduğu durumda ise ilişkinin tam ve negatif olduğunu göstermektedir. Sonucun sıfır çıktığı durumda ise değişkenler arasında korelasyon yoktur.<sup>507</sup> X ve Y arasında lineer bir ilişki yok ise  $cov(X, Y) = 0$  ve  $\rho = 0$  dır. Korelasyonu diğer değerleri için,  $|\rho|$  mutlak değer in büyüklüğü, rassal değişkenlerin değerleri arasındaki iş birliğine (uyuma) işaret eder.  $|\rho|$  mutlak değer in büyümesi, değerler arasındaki lineer ilişkinin daha da yaklaştığını gösterir.

-1	-0.5	-0.5	0	0	0	0.5	0.5	1
Ters yönde ilişki var		Ters yönde önemsiz ilişki var		İlgi yok		Pozitif yönde önemsiz ilişki var		Pozitif yönde önemli ilişki var

Çalışmanın bu bölümünde, Uzlaşma uygulamasının matematiksel değerlendirilmesi yapılacaktır. Matematiksel araç olarak istatistik-korelasyon ve oyun teorisi-sıfır toplamlı olmayan oyun elemanları kullanılacaktır. İstatistik değerlendirme

- Başvuru sayısı (BS)-Uzlaşılan dosya sayısı (UDS),
- Uzlaşmaya konu olan vergi (UKOV)- Uzlaşma sonucu vergi (USV)
- Uzlaşmaya konu olan vergi (UKOV)-Uzlaşma sonucu vergi (USV)

parametrelerine göre yapılacaktır.

Oyundaki taraflar, vergi gelirlerini bir an önce toplamak isteyen vergi idaresi (devlet) ile gelirini maksimize etmek isteyen vergi mükellefi olacaktır.

<sup>507</sup> Gavcar, E., (2019), *İstatistik Yöntemler I*, Gazi Kitabevi, 158

#### 4.6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada bazı sınırlılıklar bulunmaktadır. Bu sınırlılıkların ilki verilere erişimin kısıtlı olmasıdır. Özellikle vergileme alanında devletlerin veri paylaşma konusundaki isteksiz davranmaları nedeniyle hem Türkiye’de hem de çalışmada ele alınan ülkelerin ilgili verilerine erişimde güçlükler yaşanmıştır. Kullanılacak veriler 2007 ila 2022 yıllarını kapsamakla birlikte tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinde 2012 yılı öncesi verilere ulaşılamamıştır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinde başvuru sayısı ve uzlaşılan dosya sayısı verileri bulunmamaktadır.

#### 4.6.4. Bulgular

Araştırma sonucu elde edilen bulgular ilerleyen bölümde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU), Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU), Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu başlıkları altında ele alınacaktır. Bulgular korelasyon ve oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.

##### 4.6.4.1. Merkezi uzlaşma komisyonu sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi

Merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçları istatistik ve oyun teorisi açısından ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilecektir.

##### 4.6.4.1.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi

Merkezi Uzlaşma Komisyonu verileri kullanılarak istatistik değerlendirme yapılacaktır. Veriler arasındaki korelasyon incelenerek bulgular bir tablo halinde yorumlanacaktır.

Tablo 4.7, EK-3’te yer alan tablonun kullanıma uygun olarak sadeleştirilmiş halidir. İnceleme bu tabloya göre yapılacaktır.

Başvuru Sayısı (BS)	Uzlaşılan Dosya Sayısı (UDS)	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (UKOV)	Uzlaşma Sonucu Vergi (USV)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (UKOC)	Uzlaşma Sonucu Ceza (USC)
401	229	8.118.124.994	2.854.091.707	7.555.919.573	124.339.590

Tablo 4.7. Merkezi uzlaşma komisyonu uzlaşma sayıları 2007 – 2022 yılları toplamı  
**Kaynak:** EK-3’te yer alan tablo kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablodaki değerlere bağlı olarak aşağıdaki tabloda yer alan korelasyon verileri elde edilmiştir.

KORELASYON (BS,UDS)	0,950716884	Uyumluluk var
KORELASYON (UKOV,USV)	0,629350252	Uyumluluk yok
KORELASYON (UKOC,USC)	0,015275889	Uyumluluk yok

Tablo 4.8. Merkezi uzlaşma komisyonu korelasyon analiz sonuçları

Korelasyon sonuçları incelendiğinde, başvuru sayısı ile uzlaşılan dosya sayısı arasında uyumluluk olduğu gözlenmektedir. Yapılan başvuruların büyük çoğunluğu idare tarafından kabul edilmiş ve uzlaşma sağlamıştır. Uzlaşmaya konu olan vergi miktarı ile uzlaşma sonucu vergi arasında ise uyumluluk az miktardadır. Yapılan başvurularda uzlaşmaya konu olan vergi miktarı üzerinden fazla indirim yapılmamaktadır. Son olarak uzlaşmaya konu olan ceza miktarı ile uzlaşma sonucu arasında ise ters yönde ilişki bulunmaktadır. Uzlaşma sonucunda uzlaşmaya konu olan ceza miktarının büyük bir bölümünden feragat edilmektedir. Korelasyon iki değişken arasındaki ilişkiyi incelemekle birlikte nedensellik ilişkini tam kuramayabilir, bu yüzden ilgili veriler aşağıda oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.

#### 4.6.4.1.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi

Merkezi Uzlaşma Komisyonu verileri sıfır toplamlı olmayan oyun teorik modellemeye ve aşağıda yer alan tablodaki verilere göre değerlendirilecek ve bulgular yorumlanacaktır.

2007-2022 tarihleri arasındaki uzlaşma sayılarının toplamı üstünden değerlendirme şöyledir. Tüm mükellefler için hesaplama yapılacaktır.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi	UKOV	8.118.124.994
Uzlaşmaya konu olan ceza	UKOC	7.555.919.573
Toplam ödeme (UKOV+UKOC)	GTÖ	15.674.044.567
Uzlaşma sonucu vergi	USV	2.854.091.707
Uzlaşma sonucu ceza	USC	124.339.590
Devlete ödenen - devletin kazancı (USV+USC)	DÖ	2.978.431.297
Mükellefin kazancı	GTÖ-DÖ	12.695.613.270

Oyun iki kişilik, sıfır toplamı olmayan oyun olarak tasarlanacak olup uzlaşma sonucu oyun matrisi oluşturulacaktır. Uzlaşma olmaması durumunda devletin aldığı miktar sıfır ve mükellefin borcu vergi ve ceza miktarı toplamıdır. Uzlaşma durumunda mükellefin kazancı ödenmesi gerekenden daha az ödeyerek, ödemediği miktar olarak gerçekleşecektir.

Tablonun oyun teorisi için ilgili kısmı ve ekleri aşağıdaki gibidir.

Konuya ilişkin oyun matrisinin formatı şöyledir:

		DEVLET-VERGİ DAİRESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
M K L F	Uzlaşır	$(M_{11}, V_{11})$	$(M_{12}, V_{12})$
	Uzlaşmaz	$(M_{21}, V_{21})$	$(M_{22}, V_{22})$

Matristeki bileşenlerin formülasyonu aşağıdadır.

$$M_{11} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{11} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{12} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{12} = 0$$

$$M_{21} = 0$$

$$V_{21} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{22} = 0$$

$$V_{22} = 0$$

Böylece oyun matrisi aşağıdaki gibi oluşur.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
MÜKELLEF	Uzlaşır	(10.610.952.379, 2.470.345.228)	(10.610.952.379, 0)
	Uzlaşmaz	(0, 2.470.345.228)	(0, 0)

Oyunun çözümlü için satır ve sütunlara maksimum kuralını uygulayarak matrisi genişletelim.

		DEVLET-VERGİ DAİRESİ			
		Uzlaşır	Uzlaşmaz	Min	Maxmin
M K L F	Uzlaşır	(10.610.952.379, 2.470.345.228)	(10.610.952.379, 0)	10.610.952.379	10.610.952.379
	Uzlaşmaz	(0, 2.470.345.228)	(0,0)	0	
	Min	2.470.345.228	0		
	Maxmin	2.470.345.228			

Yukarıda yer alan matrise göre, merkezi uzlaşma komisyonu verilerine ve sıfır toplamlı olmayan oyun teorisine göre sonuç, her iki taraf için de uzlaşma seçeneği en akılcı seçenek olduğunu gösterir. Böylelikle vergi idaresi (devlet) verginin bir kısmından feragat etmekte ancak vergiyi zaman kaybına uğramadan tahsil etmekte, mükellef ise ödemediği / ödeyemediği vergi ve cezanın bir kısmını ödeyerek vergi borcunu sona erdirmektedir. Bulgular, uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun olarak gerçekleşmiştir.

#### **4.6.4.2. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi**

Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sonuçları istatistiki ve oyun teorisi açısından ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilecektir. Bunun için 2007-2022 yılları arasında yer alan veriler kullanılacaktır.

##### **4.6.4.2.1. İstatistik açıdan değerlendirme**

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu verileri üstünden istatistik değerlendirme yapılacaktır. Veriler arasındaki korelasyon incelenerek bulgular yorumlanacaktır.

Tablo 4.9, EK-4’de yer alan verilerin amaca uygun olarak sadeleştirilmiş halidir ve inceleme bu tabloda yer alan verilere göre yapılacaktır.

Başvuru Sayısı (BS)	Uzlaşılın Dosya Sayısı (UDS)	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (UKOV)	Uzlaşma Sonucu Vergi (USV)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (UKOC)	Uzlaşma sonucu ceza (USC)
1.957	1.388	1.845.051.344	589.144.137	2.568.337.427	81.136.526

Tablo 4.9. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu sayıları 2007 – 2022 yılları toplamı

Tablodaki değerlere bağlı olarak aşağıdaki korelasyon verileri elde edilmiştir.

KORELASYON (BS,UDS)	0,940652971	Uyumluluk var
KORELASYON (UKOV,USV)	0,627178787	Uyumluluk yok
KORELASYON (UKOC,USC)	0,121040619	Uyumluluk yok

Tablo 4.10. Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu korelasyon analiz sonuçları

Korelasyon sonuçları incelendiğinde, uzlaşma başvuru sayısı ile uzlaşılın dosya sayısı arasında pozitif yönde uyum bulunmaktadır. İdare yapılan başvuruların büyük bir bölümünü kabul etmiş ve üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu olan vergi ile uzlaşma sonucu vergi arasında pozitif yönde ancak çok önemli olmayan bir uyum vardır. Uzlaşmaya konu olan ceza miktarı ile uzlaşma sonucu ceza miktarı arasında pozitif yönlü ancak önemli olmayan bir uyum vardır. Uzlaşma sonucunda idare cezalardan feragat etmiştir ancak yıllar arasında bir uyum bulunmamaktadır. Korelasyon iki değişken arasındaki ilişkiyi incelemekle birlikte nedensellik ilişkini tam kuramayabilir, bu yüzden ilgili veriler aşağıda oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.

#### 4.6.4.2.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu verileri sıfır toplamı olmayan oyun teorik modellemeye ve aşağıda yer alan tablodaki verilere göre değerlendirilecek ve bulgular yorumlanacaktır.

2007-2022 tarihleri arasındaki uzlaşma sayılarının toplamı üstünden değerlendirme şöyledir. Tüm mükellefler için hesaplama yapılacaktır.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi	UKOV	1.845.051.344
Uzlaşmaya konu olan ceza	UKOC	2.568.337.427
Toplam ödeme (UKOV+UKOC)	GTÖ	4.413.388.771
Uzlaşma sonucu vergi	USV	589.144.137
Uzlaşma sonucu ceza	USC	81.136.526
Devlete ödenen - devletin kazancı (USV+USC)	DÖ	670.280.663
Mükellefin kazancı	GTÖ-DÖ	3.743.108.108

Oyun iki kişilik, sıfır toplamlı olmayan oyun olarak dizayn edilecektir. Uzlaşma sonucu an itibariyle oyun matrisi oluşturulacaktır. Uzlaşma olmaması durumunda devletin aldığı miktar sıfır ve mükellefin borcu vergi ve ceza miktarı toplamıdır. Uzlaşma durumunda mükellefin kazancı ödenmesi gerekenden daha az ödediği miktardır.

Konuya ilişkin oyun matrisinin formatı şöyledir:

		DEVLET-VERGİ İDARESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
M K L F	Uzlaşır	(M <sub>11</sub> , V <sub>11</sub> )	(M <sub>12</sub> , V <sub>12</sub> )
	Uzlaşmaz	(M <sub>21</sub> , V <sub>21</sub> )	(M <sub>22</sub> , V <sub>22</sub> )

Matristeki bileşenlerin formülasyonu aşağıdadır.

$$M_{11} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{11} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{12} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{12} = 0$$

$$M_{21} = 0$$

$$V_{21} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{22} = 0$$

$$V_{22} = 0$$

Böylece oyun matrisi aşağıdaki gibi oluşur.

DEVLET-VERGİ İDARESİ

		Uzlaşır	Uzlaşmaz
Mükellef	Uzlaşır	(2.733.636.317, 487.523.482)	(2.733.636.317, 0)
	Uzlaşmaz	(0, 487.523.482)	(0,0)

Oyunun çözümü için satır ve sütunlara maksimin kuralını uygulayarak matrisi genişletelim.

$M_{ij}$  ve  $V_{ij}$  bileşenleri hesaplanarak aşağıdaki matris elde edilir.

Böylece oyun matrisi aşağıdaki gibi oluşur.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ			
		Uzlaşır	Uzlaşmaz	Min	maxmin
M K L F	Uzlaşır	(2.733.636.317, 487.523.482)	(2.733.636.317, 0)	2.733.636.317	2.733.636.317
	Uzlaşmaz	(0, 487.523.482)	(0,0)	0	
	Min	487.523.482	0		
	Max	487.523.482			

Sıfır toplamı olmayan oyun teorisine göre oyunun çözümü ( $M_{ii}$ ,  $V_{ii}$ )'dir ve her iki taraf için de uzlaşma seçeneği en akılcı seçenektir. Böylelikle vergi idaresi (devlet) verginin bir kısmından feragat etmekte ancak vergiyi zaman kaybına uğramadan tahsil etmekte, mükellef ise ödemediği / ödeyemediği vergi ve cezanın bir kısmını ödeyerek vergi borcunu sona erdirmektedir. Bulgular, uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun olarak gerçekleşmiştir.

#### 4.6.4.3. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarının matematiksel değerlendirilmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları istatistiki ve oyun teorisi açısından ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilecektir.

##### 4.6.4.3.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma verileri kullanılarak istatistik değerlendirme yapılacaktır. Veriler arasındaki korelasyon incelenerek bulgular bir tablo halinde yorumlanacaktır.

Tablo 4.11, EK-1'de yer alan verilerin amaca uygun olarak sadeleştirilmesi ile oluşturulmuştur ve inceleme bu verilere göre yapılacaktır.



Uzlaşmaya Olan Vergi	Konu	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Olan Ceza	Konu	Uzlaşma Sonucu Ceza
17.652.949.752		5.764.251.230	22.934.541.315		1.185.230.625

Tablo 4.11. Tarhiyat öncesi uzlaşma sayıları 2012 – 2022 yılları toplamı

**Kaynak:** EK-1’de yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Tablodaki değerlere bağlı olarak aşağıdaki korelasyon verileri elde edilmiştir.

KORELASYON (UKOV,USV)	0,738785172	Uyumluluk yok
KORELASYON (UKOC,USC)	0,673371538	Uyumluluk yok

Tablo 4.12. Tarhiyat öncesi uzlaşma korelasyon analiz sonuçları

Tablo 4.12’de Tarhiyat öncesi uzlaşma verilerinin korelasyon sonuçları yer almaktadır. Korelasyon sonuçları incelendiğinde, uzlaşmaya konu olan vergi miktarı ile uzlaşma sonucu vergi arasında pozitif yönde ancak önemsiz bir uyum vardır. Uzlaşma sonucunda idare, uzlaşmaya konu olan vergi üzerinden indirimine gitmiş ancak yıllar arasında uyum bulunmamaktadır. Uzlaşmaya konu olan ceza miktarı ile uzlaşma sonucu ceza arasında da pozitif yönde ancak önemsiz bir uyum bulunmaktadır. Uzlaşmaya konu olan vergi miktarında olduğu gibi ceza konusunda da yıllar arasında bir uyum söz konusu değildir. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmada yıllar itibariyle anlamlı bir düzen görülmemektedir. Korelasyon iki değişken arasındaki ilişkiyi incelemekle birlikte nedensellik ilişkisini tam kuramayabilir, bu yüzden ilgili veriler aşağıda oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.

#### 4.6.4.3.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma verileri sıfır toplamlı olmayan oyun teorik modellemeye ve aşağıda yer alan tablodaki verilere göre değerlendirilecek ve bulgular yorumlanacaktır.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi	UKOV	17.652.949.752
Uzlaşmaya konu olan ceza	UKOC	22.934.541.315
Toplam ödeme (UKOV+UKOC)	GTÖ	40.587.491.067
Uzlaşma sonucu vergi	USV	5.764.251.230
Uzlaşma sonucu ceza	USC	1.185.230.625
Devlete ödenen - devletin kazancı (USV+USC)	DÖ	6.949.481.855
Mükellefin kazancı	GTÖ-DÖ	33.638.009.212

		DEVLET-VERGİ İDARESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
M K L F	Uzlaşır	$(M_{11}, V_{11})$	$(M_{12}, V_{12})$
	Uzlaşmaz	$(M_{21}, V_{21})$	$(M_{22}, V_{22})$

Matristeki bileşenlerin formülasyonu aşağıdadır.

$$M_{11} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{11} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{12} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{12} = 0$$

$$M_{21} = 0$$

$$V_{21} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{22} = 0$$

$$V_{22} = 0$$

$M_{ij}$  ve  $V_{ij}$  bileşenleri hesaplanarak aşağıdaki matris elde edilir.

Böylece oyun matrisi aşağıdaki gibi oluşur.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
Mükellef	Uzlaşır	(9.899.485.057, 4.763.592.670)	(9.899.485.057, 0)
	Uzlaşmaz		(0,0)

Oyunun çözümü için satır ve sütunlara maksimin kuralını uygulayarak matrisi genişletelim.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ			
		Uzlaşır	Uzlaşmaz	Min	maxmin
M K L F	Uzlaşır	<b>(9.899.485.057, 4.763.592.670)</b>	(9.899.485.057, 0)	9.899.485.057	9.899.485.057
	Uzlaşmaz	(0, 4.763.592.670)	(0,0)	0	
	Min	4.763.592.670	0		
	maxmin	4.763.592.670			

Korelasyon sonuçları değerlendirildiğinde çok fazla uyum olmamakla birlikte, sıfır toplamlı olmayan oyun teorisine göre oyunun çözümü ( $M_{ii}$ ,  $V_{ii}$ ) olarak elde edilir ve her iki taraf için de uzlaşma seçeneği en akılcı seçenektir. Böylelikle vergi idaresi (devlet) verginin bir kısmından feragat etmekte ancak vergiyi zaman kaybına uğramadan tahsil etmekte, mükellef ise ödemediği / ödeyemediği vergi ve cezanın bir kısmını ödeyerek vergi borcunu sona erdirmektedir. Bulgular, uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun olarak gerçekleşmiştir.

#### 4.6.4.4. Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarının matematiksel değerlendirmesi

Tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları istatistiki ve oyun teorisi açısından ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilecektir.

##### 4.6.4.4.1. İstatistik açıdan değerlendirilmesi

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma verileri istatistik değerlendirme yapılacaktır. Veriler arasındaki korelasyon incelenerek bulgular bir tablo halinde yorumlanacaktır.

Tablo 4.13, EK-2’de yer alan verilerin amaca uygun olarak sadeleştirilmesi ile oluşturulmuştur ve inceleme bu verilere göre yapılacaktır.

(BS) Başvuru Sayısı	(UDS) Uzlaşılan dosya sayısı	(UKOV) Uzlaşmaya konu olan vergi	(USV) Uzlaşma sonucu vergi	(UKOC) Uzlaşmaya konu olan ceza	(USC) Uzlaşma sonucu ceza
1.547.095	1.403.237	4.401.562.555	2.972.078.121	614.700.747	1.547.095

Tablo 4.13. Tarhiyat sonrası uzlaşma sayıları 2006 – 2022 yılları toplamı

**Kaynak:** EK-2’de yer alan veriler kullanılarak hazırlanmıştır.

Korelasyon (BS, UDS)	0,996262837	UYUMLULUK VAR
Korelasyon (UKOV,USV)	0,839671112	UYUMLULUK VAR
Korelasyon (UKOC,USC)	0,218915601	UYUMLULUK YOK

Tablo 4.14. Tarhiyat sonrası uzlaşma korelasyon analiz sonuçları

Korelasyon sonuçları incelendiğinde, başvuru dosya sayısı ile uzlaşılan dosya sayısı arasında pozitif yönde uyumluluk bulunmaktadır. İdare yapılan başvuruların büyük bir bölümünü kabul etmiş ve uzlaşma sağlanmıştır. Uzlaşmaya konu olan vergi ve uzlaşma sonucu vergide de uyumluluk bulunmaktadır. Ancak uzlaşmaya konu olan ceza ile uzlaşma sonucu ceza arasında uyumluluk bulunmamaktadır. Korelasyon iki

değişken arasındaki ilişkiyi incelemekle birlikte nedensellik ilişkini tam kuramayabilir, bu yüzden ilgili veriler aşağıda oyun teorik analiz ile değerlendirilecektir.

#### 4.6.4.4.2. Oyun teorisi açısından incelenmesi

Tarhiyat sonrası uzlaşma verileri sıfır toplamlı olmayan oyun teorik modellemeye ve aşağıda yer alan tablodaki verilere göre değerlendirilecek ve bulgular yorumlanacaktır.

Uzlaşmaya konu olan toplam vergi	UKOV	4.401.562.555
Uzlaşmaya konu olan ceza	UKOC	614.700.747
Toplam ödeme (UKOV+UKOC)	GTÖ	5.016.263.302
Uzlaşma sonucu vergi	USV	2.972.078.121
Uzlaşma sonucu ceza	USC	1.547.095
Devlete ödenen - devletin kazancı (USV+USC)	DÖ	2.973.625.216
Mükellefin kazancı	GTÖ-DÖ	2.042.638.086

#### DEVLET-VERGİ İDARESİ

		Uzlaşır	Uzlaşmaz
M K L F	Uzlaşır	(M <sub>11</sub> , V <sub>11</sub> )	(M <sub>12</sub> , V <sub>12</sub> )
	Uzlaşmaz	(M <sub>21</sub> , V <sub>21</sub> )	(M <sub>22</sub> , V <sub>22</sub> )

Matristeki bileşenlerin formülasyonu aşağıdadır.

$$M_{11} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{11} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{12} = \Sigma UKOV + \Sigma UKOC - (\Sigma USV + \Sigma USC)$$

$$V_{12} = 0$$

$$M_{21} = 0$$

$$V_{21} = \Sigma USV + \Sigma USC$$

$$M_{22} = 0$$

$$V_{22} = 0$$

$M_{ij}$  ve  $V_{ij}$  bileşenleri hesaplanarak aşağıdaki matris elde edilir.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ	
		Uzlaşır	Uzlaşmaz
Mükellef	Uzlaşır	(9.899.485.057,4.763.592.670)	(9.899.485.057, 0)
	Uzlaşmaz	(0, 4.763.592.670)	(0,0)

Oyunun çözümü için satır ve sütunlara maksimin kuralını uygulayarak matrisi genişletelim.

		DEVLET-VERGİ İDARESİ			
		Uzlaşır	Uzlaşmaz	Min	maxmin
M K L F	Uzlaşır	<b>(6.766.233.096, 2.646.630.212)</b>	(2.646.630.212, 0)	9.899.485.057	6.766.233.096
	Uzlaşmaz	(0, 2.646.630.212)	(0,0)	0	
	Min	2.646.630.212	0		
	maxmin	2.646.630.212			

Oyunun çözümü ( $M_{ii}$ ,  $V_{ii}$ ) olarak elde edilir ve sonuç olarak her iki taraf için de uzlaşma seçeneği en akılcı seçenektir. Böylelikle vergi idaresi (devlet) verginin bir kısmından feragat etmekte ancak vergiyi zaman kaybına uğramadan tahsil etmekte, mükellef ise ödemediği / ödeyemediği vergi ve cezanın bir kısmını ödeyerek vergi borcunu sona erdirmektedir. Bulgular, uzlaşma kurumunun getiriliş amacına uygun olarak gerçekleşmiştir.

#### 4.7. Uzlaşma kurumunun matematiksel açıdan genel değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu uzlaşma verileri üzerinden korelasyon ve oyun teorisi ile incelenmiş olup bu aşamada uzlaşma türleri itibari ile genel bir değerlendirme yapmak faydalı olacaktır. Bu amaçla aşağıda yer alan tabloda elde edilen bulgular özetlenmiştir.

	TÖU	TSU	VDKUK	MUK
Korelasyon	Uyumluluk yok	Dosya sayılarında ve vergide uyumluluk var Cezalarda uyumluluk yok	Dosya sayılarında uyumluluk var Vergi ve cezalarda uyum yok	Dosya sayılarında uyumluluk var Vergi ve cezalarda uyum yok
Oyun Teorisi	Uzlaşma taraflar için en akılcı seçenektir.	Uzlaşma taraflar için en akılcı seçenektir.	Uzlaşma taraflar için en akılcı seçenektir.	Uzlaşma taraflar için en akılcı seçenektir.

Tablo 4.15. Uzlaşma verileri matematiksel değerlendirme özet tablosu

Tablo 4.15'te özetlenen bulgulara göre korelasyon verileri incelendiğinde düzensiz ve genel görünüm olarak uyumsuzluk bulunmaktadır. Korelasyon analizi iki değişken arasındaki ilişkiyi incelemekle birlikte her zaman nedensellik yönünde doğru sonuçlar vermeyebilir. Bu yüzden Oyun teorik analiz uzlaşma konusunda daha yol gösterici olacaktır. Tabloda oyun teorik analiz sonuçlarına göre uzlaşma taraflar için en akılcı seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma sonucunda hem mükellefler hem de devlet kazançlı konumda olmaktadır. Mevcut hali ile uzlaşma kurumunun varlığının sürdürülmesi yerinde bir karar olacaktır. Ancak uzlaşma kurumu vergilemede adalet ve yasallık ilkesi çerçevesinde eleştirilmektedir. Mevcut hali ile uzlaşma kurumu güncel uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin gerisinde kalmış bir kurumdur ve reforma tabi tutulması yerinde olacaktır. Özellikle alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri uzlaşma kurumunun yenilenmesi hususunda önemli bir rol oynayacaktır. Yeni uzlaşma kurumu önceden belirlenmiş ilkeler çerçevesinde oluşturulması önem arz etmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümünde ilkesel temellere yer verildikten sonra yeni uzlaşma kurumu önerisi yer alacaktır.

#### 4.8. Türkiye İçin Yeni Uzlaşma Sistem Önerisi

Vergi uyuşmazlıklarında son yıllarda artış meydana gelmiştir. Bu artışa neden olarak kamu geliri yükünün artırılması, kamu gelirleri içinde verginin payında azalma olması, teknolojinin denetim oranlarını artırması, mükellef sayısının artması, vergi idaresinin elindeki veri sayısının artması (tapu, trafik, nüfus idaresi bilgilerine erişimde kolaylık), mükelleflerin hak arama bilinçlerinin yükselmesi sayılabilir<sup>508</sup>.

<sup>508</sup> Bilici, Nurettin. (2020), Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı: 1, 246

Türkiye’de uzlaşma uygulaması incelendiğinde hem pratikte hem de mali yazında ciddi sorunlar olduğu görülmektedir. Etkinliği azalmış olan ve objektifliği konusunda tartışmaların olduğu uzlaşma uygulamasının reforma tabi tutulması son derece önemlidir.<sup>509</sup>

Uzlaşma sürecinin uygulanması sonucunda karşılaşılan aksaklıklar önceki bölümlerde irdelenmiştir. Bu bilgiler ışığında ve yabancı ülke uygulamaları incelendiğinde, uzlaşma kurumu mevcut haliyle güncellikten uzak bir haldedir ve kurumun reforma ihtiyacı olduğu ortadadır. Yeni bir uzlaşma kurumunun ilkesel temelli olması ve modern uygulamaların da sisteme dahil edilmesi sistemin daha işlevsel olmasını sağlayacaktır.

#### **4.8.1. Yeni Uzlaşma Kurumunun İlkesel Temelleri**

Yeni uzlaşma kurumu, önceden belirlenmiş ilkelere bağlı kalınarak tasarlanmalıdır. Bu şekilde tasarlanacak sistem hem daha işlevsel olacak hem de sistemin etkinliği ve esnekliği arttırılmış olacaktır. Ayrıca önceden belirlenen ilkelere dayalı bir sistem inşa edilmesi ve bu ilkelere sadık kalınması mükelleflerin sisteme olan güvenlerini de arttıracaktır. Buna göre yeni uzlaşma kurumu inşa edilirken dayanılması gereken temel ilke ve esaslara göre hareket edilmesi önem taşımaktadır.

##### **4.8.1.1. Yasallık ilkesine aykırı olmayan bir sistem geliştirilmesi**

Anayasanın 73. Maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesi yer almaktadır. Maddeden anlaşılacağı üzere, vergilendirme yetkisi anayasa ile yasama organına verilmiştir. Vergilendirme yetkisi her ne suretle olursa olsun başka bir kuruma devredilemez. Mevcut uzlaşma uygulamasında idare vergi aslı ve vergi cezası üzerinde tasarruf hakkına sahiptir.

Uzlaşma kurumunun en çok eleştirildiği konu yasallık ilkesine aykırı olmasıdır. Vergi koyma yetkisi sadece yasama organına verilmişken, uzlaşma uygulamasında bu yetki yönetmelikler ile idareye devredilmiştir. Bunun önüne geçebilmek için yasal olarak uzlaşma oranları kanun ile belirlenmeli ve idareye geniş bir takdir yetkisi verilmemelidir. Yasallık ilkesine uygun olarak tasarlanacak bir uzlaşma uygulaması için idarenin vergi ve cezalardan vazgeçip geçemeyeceği ve vazgeçilecekse bunun

<sup>509</sup> Güneş, Mehmet, (2022), Vergi Ceza Hukukunda Uzlaşma Müessesesi, Adalet Yayınevi, 188

hangi oranlarda ve hangi durumlarda gerçekleşebileceğinin yasal olarak önceden belirlenmesi gerekmektedir.

İdareyi temsil edecek olanların yetkilerinin kanunlar ile belirlenmesi ve özellikle vergi aslının uzlaşmaya konu edilmeyerek sadece ceza üzerinden uzlaşma görüşmeleri yapılması yerinde bir uygulama olacaktır. Cezalarda yapılacak olan indirimin ise yine yasalarla belirlenmesi son derece önemlidir.

#### **4.8.1.2. Tüm mükellefler için en adil olan sistemin inşa edilmesi**

Her konuda olduğu gibi vergilendirmede de adaletin sağlanması önem arz etmektedir. Vergi adaletinin sağlanması, vergi sisteminin daha etkin çalışabilmesi, mükelleflerin vergi algılarını etkileyerek vergiye uyumu arttırıcı yönde etki edecektir. Türk vergi hukuku içerisinde uygulanmakta olan uzlaşma vergi adaletini zedeleyen bir uygulama yapısına sahiptir. Vergi adaletine uygun bir uzlaşma sistemi hem mükellefler açısından vergi uyumunu arttıracak hem de vergi gelirlerinin arttırılmasına yardımcı olacaktır. Bu nedenle yeni uzlaşma uygulaması tasarlanırken vergi adaleti sistemin temel taşlarından biri olmalıdır.

#### **4.8.1.3. Başvuru ücreti uygulamasının sisteme dâhil edilmesi**

Başvuru ücreti uzlaşma ve/veya arabuluculuk uygulamasının yargı yoluna başvuru öncesinde zorunlu olup olmamasına göre uygulanabilir. Yargı yoluna başvuru öncesinde zorunlu olarak uygulanacak uzlaşma kurumu için başvuru ücreti uygulanabilir.

Bu tutar maktu olarak belirlenebileceği gibi oransal olarak da belirlenebilir. Başvuru ücreti uygulaması sayesinde uygulamanın suiistimal edilmesinin önüne geçilebilir. Uyuşmazlık çözüm sistemi tasarlanırken arabuluculuk uygulamasının sisteme dahil edilmesi durumunda ise başvuru ücreti uygulaması olmaması daha doğru olacaktır.

#### **4.8.1.4. Şeffaf ve hem geçmişe hem de geleceğe dönük bir sistem olması**

Eski başvurular ve uzlaşma sonuçları (vergi mahremiyetini sağlamak koşuluyla) internet ortamında yer alması ve isteyen mükelleflerin bu sonuçlara erişerek inceleyebilmeleri sistemin şeffaf olmasını sağlayarak sadece uzlaşmaya başvuran değil tüm mükelleflerin sisteme olan güvenlerini arttıracaktır.



Uzlaşma başvuruları belli bir havuzda toplanmamakta ve mükelleflerin erişimine açılmaktadır. Mükellef gizliliği esas olmak kaydıyla, tamamlanmış uzlaşma başvurularının elektronik ortamda yer alması ve mükelleflerin uzlaşma başvurusu öncesinde, daha önceden tamamlanmış olan uzlaşmaları inceleyerek fikir edinmesi ve buna göre uzlaşma başvurusu yapıp yapmaması konusunda karar vermesini kolaylaştıracaktır. Ayrıca bu uygulama sayesinde hem mükellef hem idare hem de araştırmacılar için istatistik oluşturulması, sistem ile ilgili daha fazla fikir sahibi olunmasını sağlayabilecektir. Bu amaçla mükellefler için geliştirilecek bilgisayar uygulaması ve veri tabanları geliştirilerek eski başvurular ve sonuçlar rahatlıkla incelenebilir hale getirilebilir.

#### **4.8.1.5. Uygulama sırasında her aşamada bilgilendirmenin sağlanması**

Uzlaşma uygulamasının her aşamasında mükelleflerin bilgilendirilmelerinin sağlanması sistemin daha iyi işlemesi açısından önemlidir. Uzlaşma sırasında teknolojik imkanlardan da yararlanılarak, mükelleflere bilgilendirme sağlanması hem mükelleflerin sisteme olan güvenlerini arttıracak hem de işlemlerin her aşamasının kayıt altına alınmasını sağlayacaktır.

Bu noktada idarenin takdir yetkisinin önceden yasal olarak belirlenmesi son derece önemlidir. Ayrıca uzlaşma uygulamasını daha az vergi ödemenin bir aracı olarak kullanan mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin sistemi suistimal etmelerinin önüne geçilmelidir. Aksi takdirde diğer mükellefler nezdinde vergi adaleti bozulmuş olacaktır.

#### **4.8.1.6. Sistem üst yöneticiler tarafından denetime tabi tutulması**

Tüm sistemler denetime ihtiyaç duyarlar ve etkin bir denetim, sistemin doğru çalışabilmesi için olmazsa olmaz uygulamalarındandır. Oluşturulacak yeni uzlaşma kurumunun, üst yöneticiler tarafından denetime tabii tutulması hem aksaklıkların giderilmesi açısından hem de yaşanabilecek suiistimallerin önüne geçilebilmesi açısından son derece önemlidir. Ayrıca uygulamanın denetime tabii tutulması mükelleflerin hem sisteme hem de uygulamaya olan güvenlerini arttıracaktır.

#### **4.8.1.7. Geri bildirimlere uygun olması**

Geri bildirimlere uygun bir sistem inşa edilmesi sistem aksaklıklarının hızlı bir şekilde tespit edilmesini ve gerek yöneticiler gerekse idare tarafından belirlenen

aksaklıkların ivedilikle giderilebilmesine imkân sağlayacaktır. Özellikle yeni tasarlanacak uzlaşma kurumunun ilk baştaki aksaklıkları hızlıca giderilebilecek olup ilerleyen dönemlerde şartlara (vergi sisteminde yapılan değişiklikler, teknolojik gelişmeler) göre hızlı bir şekilde sistemin yenilenmesi sağlanabilecektir. Bu noktada bilgisayar ve internet uygulamaları kullanılarak yapılacak olan anketler, geri bildirim formları gibi uygulamalar yararlı olacaktır. Ayrıca mükelleflere geri bildirim aşamasında anonim olarak işlem yapma izi verilmesi geri bildirim oranlarının artmasına yardımcı olabilir.

#### **4.8.1.8. Vergi karmaşıklığını önlemesi**

Vergi karmaşıklığı, vergi sistemini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin en önemlilerindedir. Karmaşık bir vergi sistemi bulunması, mükelleflerin hata yapmaları veya vergi karmaşıklığı ile kanunlara yeterince nüfuz edilememesi bahanesini sık sık kullanarak sistemi suiistimal etmelerine neden olabilecektir. Türkiye’de vergi mükelleflerinin uzlaşma kurumunu kullanırken ileri sürdükleri neden çoğunlukla vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememeleridir. Yeni uzlaşma uygulaması tasarlanırken, uygulamanın sade ve basit bir yapıda oluşturulması tüm vergi sistemini etkilemese bile, uzlaşma kurumu özelinde vergi karmaşıklığının giderilmesi açısından etkili olacaktır.

#### **4.8.1.9. Vergi kaybını azaltıcı, vergi uyumunu arttırıcı şekilde tasarlanması**

Yeni uzlaşma kurumu tasarlanırken tek amaç yargı organlarının iş yükünün azaltılması olmamalı, bu amacın yanında uygulamanın vergi kaybını azaltıcı ve vergi uyumunu arttırıcı şekilde tasarlanması gerekmektedir.

Vergi idaresine uzlaşmayla ilgili geniş takdir yetkisi verilmesi vergi kaybını arttırıcı etkidedir. Ayrıca uzlaşma ile vergi cezalarında büyük oranlarda indirimle gidilmesi mükelleflerin vergi cezaları ile ilgili algılarını olumsuz olarak etkileyecek ve vergi cezalarının caydırıcı etkisini azaltacaktır. Bu nedenle sistem, vergi cezalarının caydırıcılık etkisi zedelenmeden ve vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde tasarlanmalıdır. Şeffaf ve adil bir uzlaşma uygulaması vergi uyumunun arttırılmasını sağlayacaktır.

#### **4.8.1.10. Uzlaşma başvurusu ve görüşmeler için optimal sürenin belirlenmesi**

Uzlaşma uygulamasının temel amacı tahsil edilememiş veya tahsili gecikmiş olan verginin bir an önce tahsil edilebilmesi olduğu için, uzlaşma başvurusu ve görüşmeleri için optimal bir sürenin belirlenmesi gerekmektedir. Türkiye’de uzlaşma görüşmeleri uzun süreler gerektirmemektedir ancak arabuluculuk uygulamasının sisteme dâhil edilmesi görüşme ve uzlaşma sürelerinin uzamasına neden olabilir. Bu nedenle gerek başvuru gerekse görüşmelerin belirli bir takvime bağlanması önemlidir. Böylece vergi tahsilatının gecikmesinin önüne geçilmiş olacaktır. Ayrıca takvimin önceden belirli olması hem idare hem de mükellefler nezdinde belirsizliğin giderilmesi noktasında önemlidir.

#### **4.8.1.11. Uzlaştırıcı / arabulucuların yetkin olması**

Mükellefler uzlaşmaya çoğunlukla kanunlar yeterince nüfuz edememe iddiasıyla başvurumaktadırlar. Bu noktada elbette ki mükelleflerin konu hakkında tam bilgili olmaları beklenemez. Ancak uzlaşma görüşmelerinde ve eğer arabuluculuk uygulaması sisteme dahil edilirse uzlaştırıcı ve arabulucuların yetkinlikleri önemli bir konu haline gelecektir.

Uzlaşma uygulaması içerisine arabuluculuk uygulamasının eklenmesi ile uzlaştırıcı / arabulucuların sistem içerisindeki konumları da önem kazanacaktır. Böyle bir uygulamada arabulucuların alanında uzman kişiler içerisinde seçilmesi gerekmektedir. Bunun için konu ile ilgili eğitim ve sertifika programları düzenlenerek belirli yetkinliklerde olan kişilerin uzlaştırıcı / arabulucu olarak atanmaları yerinde bir uygulama olacaktır. Benzer uygulamalar hali hazırda vergi uyuşmazlıkları dışındaki uyuşmazlık türlerine arabuluculuk yapmak için gerekli şartları sağlayan kişiler içerisinde seçilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili arabuluculuğun ise vergi konusunda uzman avukat, mali müşavir ve benzeri meslek grupları içerisinde yer alan kişilerin gerekli eğitimleri alarak sertifika sahibi olanlar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresi bünyesinde yer alacak iç arabulucular ve bağımsız olarak görev yapabilecek dış arabulucular ayrımı yapılarak mükelleflerin arabulucu seçimi yapabilmesinin önünün açılması sistemin daha rahat işlemesi için uygun olacaktır.

#### **4.8.1.12. Tek veya çok katmanlı sistem seçimi**

Türkiye’de uzlaşma kurumu mevcut tek katmanlı uygulamadır. Bazı ülkelerde ise uzlaşma uygulaması ile arabuluculuk uygulaması kullanılmakta ve sistem çok katmanlı olarak tasarlanmaktadır. Örneğin Yeni Zelanda’da uzlaşma uygulaması iki katmanlı sistem olarak tasarlanmıştır. Çok katmanlı sistem tasarımı yargı yoluna başvurmadan önce fazladan bir yol daha elenmesi ile uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesine çalışılmasını sağlamaktadır.

Yeni uzlaşma sistemi belirlenirken sistemin tek katmanlı mı yoksa çok katmanlı mı olması gerektiği önceden belirlenerek sistemin buna göre tasarlanması gerekmektedir. Örneğin öncelikle vergi idaresine başvuru ile uzlaşma uygulaması yapılıp, sonuç alınamaması halince arabuluculuk uygulamasının devreye girmesi yargı yoluna gitmeden önce barışçıl çözüm için bir yol daha sunabilir.

#### **4.8.1.13. Uzlaşma sürecinde teknolojiden faydalanılması**

Teknolojik gelişmeler özellikle internet teknolojileri ve son on yılda blockchain ve yapay zekâ teknolojilerindeki gelişmeler bu teknolojik yeniliklerin hem özel hem de kamu sektöründe kullanım alanlarını artırmıştır. Çevrimiçi uyuşmazlık çözümü gibi uygulamalar bazı ülkelerde farklı uyuşmazlıklarda kullanılmaktadır. ABD’de Otomatik Uyuşmazlık Çözümü yöntemi kullanılırken teknolojiden faydalanılmaktadır.

Yapay zekâ uygulamaları vergilendirme alanında da kullanılmalıdır ve başlıca iki alan üzerinde yoğunlaşmaktadır. Birincisi vergi istihbaratının gerçekleştirilmesinde ikincisi ise vergilendirme ve denetim işlemlerindedir.<sup>510</sup> Uzlaşmada yapay zekâ uygulamalarının yer alması sistemin hem hatasız hem de hızlı işlemlerini sağlayacaktır.

Blockchain teknolojilerinin gelişimi, bu teknolojilerin kripto varlıkların yanında farklı alanlarda da kullanım imkânı bulmasını sağlamıştır. Kripto paralar, sanal sanat eserleri, noterlik hizmetleri gibi alanlarda blockchain teknolojileri kullanılmakta ya da kullanılabileceği yönünde çalışmalar yapılmaktadır.

Vergilendirme alanında Türkiye’de teknolojik imkânlar kullanılmakta ancak yeterli düzeyde olmamaktadır. Özellikle vergi uyuşmazlıklarının çözümü için

---

<sup>510</sup> Turan. D., (2020), Yapay Zekâ ve Vergi Uygulamalarına Etkisi, Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, 60

kullanılabilecek pek çok uygulama ve yöntem geliştirilmesi, uyumsuzluk süreçlerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde yürütülmesine yardımcı olabilecektir.

#### **4.8.2. Yeni Uzlaşma Kurumunun Uygulama Esasları**

Uzlaşma uygulaması en çok yasallık ilkesine aykırı olduğu için eleştiri konusu olmaktadır. Uzlaşma konusunda idareye verilen geniş takdir yetkisi neticesinde yasallık ilkesi zedelenmekte ve bu mükellefler üzerinde psikolojik olarak olumsuz etki ettiği gibi aynı zamanda vergi cezalarının caydırıcılığını da azaltmaktadır. Ayrıca yasal temelleri belirlenmemiş ve idareye yasama organının yetkilerinin verilmesi vergi gelirlerinde düşüslere neden olabileceği gibi devletin vergi planlaması yapmasının da önüne geçmektedir.

Vergi koyma yetkisi anayasal olarak sadece yasama organına verilmiş bir yetki olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak idareye yasal sınırları çizilmemiş yetki verilmesi anayasaya aykırı bir durumdur. Bunun için öncelikle uzlaşma yetkisi verilen idareye belirli sınırlar içerisinde olmak ve yasal olarak belirlenmiş olmak kaydıyla belirli oranlarda uzlaşma yetkisi verilmesi gerekmektedir.

Vergi asıllarının uzlaşma kapsamından çıkartılması bir başka önemli husustur. Mükellefler vergi aslını ödemek zorundadır ve uzlaşma kapsamı sınırları çizilmiş olarak sadece belirlenmiş vergi cezaları için uygulanmalıdır.

Uzlaşma kurumunun mevcut haliyle uygulanması vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergisini zamanında ödeyen veya vergi ve cezasını uzlaşma kapsamından faydalanmadan ödeyen mükellefler nezdinde adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun için özellikle uzlaşmadan yararlanma şartlarını öne süren mükellefler için düzenlemeler getirilmelidir. Uygulamada en çok kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe ileri sürülerek uzlaşma başvuruları yapılmaktadır. Mükelleflerin başvuru nedenleri kayıt altına alınmalı ve sürekli aynı nedenden başvuru yapılmasının önüne geçilmelidir. Bu noktada teknolojik imkânlardan yararlanılması yerinde olacaktır. Ayrıca uzlaşma tutanaklarının (vergi mahremiyeti korunmak kaydıyla) elektronik ortamda kayıt altına alınması ve bu kayıtların diğer mükelleflerin kullanımına sunulması son derece faydalı olacaktır. Bu sayede daha önce yapılmış başvurular mükellefler tarafından incelenebilir ve başvuru yapma kararını daha sağlıklı olarak alabilirler. Ayrıca kayıt altına alınmış tutanakların yayınlanması idarenin şeffaflığı açısından da son derece önemlidir.

Mevcut uygulamada vergi uyumsuzluklarının barışçıl yöntemlere giderilmesi ile ilgili uzlaşma dışında uygulamalar da bulunmaktadır. Farklı uygulamaların sistem içerisinde bulunması vergi karmaşıklığına neden olabilmektedir. Uzlaşma kurumu yeniden tasarlanırken mevcut uygulamaların en basit ve sade şekilde ele alınarak hazırlanması sistemin işlerliği açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Teknolojik imkanlardan yararlanılması idarenin iş yükünü azaltabileceği gibi mükelleflerin de işlemlerini daha hızlı ve hatasız halledebilmelerini sağlayacaktır. ABD’de uygulanan otomatik uyumsuzluk çözümü gibi uygulamalar sisteme dâhil edilmelidir. Yapay zekâ uygulamaları günümüzde yaygınlaşmaya başlamıştır. ABD vergi idaresi vergiden kaçınmayı önlemek için yapay zekâ uygulamalarından faydalanmayı hedeflemektedir.<sup>511</sup> Yapay zekâ uygulamalarından uzlaşma kurumu için faydalanılması vergi idaresinin iş yükünü azaltacak, hata ve suistimallerin önüne geçilmesini sağlayacaktır. Ayrıca belirli tutarda vergi uyumsuzluklarının çözümü için otomatik uyumsuzluk çözüm programları sistemin rahat işlemlerini sağlayarak zamandan tasarruf edilmesini sağlayacaktır.

Uzlaşma uygulamasının içerisine arabuluculuk uygulamasının eklenmesi sistemin daha verimli hale getirilebilmesi açısından son derece önemlidir. Uygulamada farklı hukuki alanlarda arabuluculuk uygulamaları mevcuttur. Ancak vergi ile ilgili konulardan doğan uyumsuzluklarda arabuluculuk uygulaması henüz uygulanmamaktadır. Alternatif çözüm yöntemlerinden olan arabuluculuk uygulaması çalışmanın önceki bölümlerinde ele alınmıştır. Farklı ülke uygulamalarında da vergileme alanında arabuluculuk uygulamaları göze çarpmaktadır. Arabuluculuk uygulamasında arabulucu olarak yer alacak olan kişiler alanın uzman kişilerden ve belirli yetkinlikleri sınanarak görevlendirilmektedir. Bu yönüyle arabuluculuk uygulaması özellikle mükellefler açısından faydalı sonuçlar doğurabilecektir. Uzlaşma görüşmeleri arabuluculuk uygulaması ile birleştirilerek kullanılırsa hem idarenin iş yükü hafifleyecek hem mükellef yeterince bilgi sahibi olmadığı konularda bilgilendirilebilecek hem de tarafsız bir arabulucunun bulunması idare ve mükellef çıkarlarının korunmasında etkin bir sistemin var olmasını sağlayacaktır. Arabuluculuk

---

<sup>511</sup> Bloomberg HT, ABD’den Yapay Zekâ Yardımıyla Vergiden Kaçınmaları Önleme Planı, <https://www.bloomberght.com/abdden-yapay-zekayla-vergi-kacirmayi-onleme-plani-2338049>, adresinden 17.09.2023 tarihinde erişilmiştir.

uygulamasý sayesinde ayrıca uzlaşma aşamaları hız kazanarak verginin bir an önce tahsil edilmesini sağlayacaktır.

Etkin bir uzlaşma kurumunun varlığı vergi alacağıının zamanında tahsil edilmesini sağlamada son derece önemlidir. Tek etken olmamakla birlikte, uzlaşma etkin olarak işletildiğinde vergi borçlusu olan mükellef sayısı azaltılarak ileride gündeme gelmesi olası af kanunlarının sayılarının azaltılması açısından da önemlidir. Sık sık vergi afları çıkartılması mükelleflerin vergi bilincini zedeleyen en önemli unsurlardandır. Halbuki uzlaşma sayesinde vergi affı beklentileri en aza indirilebilir. Ayrıca sık sık af kanunlarının çıkartılması uzlaşma kurumunun etkinliğini zedelemektedir.

Uzlaşma kurumunun getiriliş amaçlarından biri de yargı organlarının yükünün hafifletilmesidir. Uzlaşma kurumu etkin olmadığında ve uzlaşma sayıları azaldığında şüphesiz ki yargı organlarına intikal edecek dosya sayısında artış meydana gelecektir. Mevcut uygulama sonuçlarına baktığımızda uzlaşmaya başvuru sayısı ile uzlaşılan dosya sayısı arasında paralellik bulunmaktadır. Bu durum neticesinde yargı organlarının iş yükü uzlaşılan dosya sayısı oranında azalmaktadır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, sadece yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi değil, verginin zamanında ve en az kayıpla toplanabilmesidir. Uygulamada yasal sınırları çizilmediğinden ve idareye verilen geniş yetki ile vergi cezaları ve hatta vergi asıllarının bir bölümü ortadan kalkmakta ve devlet vergi gelirlerini bir kısmını kaybetmektedir.

Bilindiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemeleri neticesinde gerçekleştirilmektedir. Etkin bir vergi denetim sisteminin sağlanması uzlaşma kurumunu daha da önemli hale getirecektir. Vergi inceleme sayıları ve aynı zamanda vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesiyle birlikte mükellefler uzlaşmaya davet edilerek verginin bir an önce tahsil edilmesi amaçlanmaktadır. Bu uygulama sayesinde mükellefler büyük miktarda vergi cezaları ile karşılaşmadan sorunlar en başından çözüme kavuşturulabilmektedir. Ancak bu yapılırken vergi ceza sisteminin etkinliğinin zedelenmemesi ilkesi temel alınmalıdır.





## 5. SONUÇ

Vergi uyuşmazlıklarının giderilmesi için yargısal yollar haricinde barışçıl çözüm yöntemleri de geliştirilmiştir. Bu yöntemler zaman içerisinde gelişme göstermiş ve farklılaşmıştır. Türk Vergi Hukuku içinde yer alan uzlaşma uygulaması 1963 yılında sisteme dâhil edilmiş ve zaman içerisinde değişikliklere uğramıştır ancak yapılan değişiklikler reform niteliğinde olmamıştır. Uzlaşma uygulaması temellerini Alman Vergi Hukukundan almış olmasına rağmen Almanya’da sistem kaldırılmıştır ancak ülkemizde uygulanmaya devam etmektedir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde uygulanan barışçıl çözüm yöntemleri farklılık göstermektedir. Uzlaşma uygulaması yanında hataların düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve izaha davet uygulamaları da bulunmaktadır. Ayrıca Ombudsmanlık kurumu da sistem içerisinde yer almaktadır. Ombudsmanlık uygulaması ve izaha davet diğer yöntemlere göre daha yeni uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’de uygulanan bu uygulamalar yanında farklı ülke uygulamaları incelendiğinde alternatif uyuşmazlık yöntemleri dikkat çekmektedir. Bunlar arabuluculuk, müzakere, tahkim, özel yargılama, arabuluculuk – tahkim, erken tarafsız ön değerlendirme, kısa duruşma gibi isimlere adlandırılan uygulamalardır. İsimler farklılaşsa da tüm bu uygulamaların ortak özelliği vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına intikal etmeden idari aşamada ve uzlaşma ile çözümlenmesini amaçlamalarıdır.

Genel eğilim incelendiğinde ise arabuluculuk uygulaması ön plana çıkmaktadır. Arabuluculuk uygulamasının temeli uyuşmazlığın tarafları arasında alanında uzman ve tarafsız bir arabulucunun varlığına dayanmaktadır. Burada önemli olan arabulucunun tarafsız olması ve vergileme alanında uzmanlığının bulunuyor olmasıdır. Arabuluculuk ile uyuşmazlıkların her iki taraf için en uygun çözüm yönteminin geliştirilmesi ve olası uzlaşmazlıkların yine arabulucu sayesinde giderilmesi amaçlanmaktadır. Farklı ülke uygulamalarında sıklıkla karşılaşılan arabuluculuk Türkiye’de vergi dışı alanlarda uygulanmaktadır.

Ülke uygulamaları incelendiğinde, uygulamada farklılıklar olsa da uzlaşma ve benzeri uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin uygulanmasındaki temel amacın yargı iş yükünün azaltılması olduğu görülmektedir. Ayrıca uygulamalardaki bir başka dikkat çeken husus ise uygulamaların vergi adaletini zedelemeyecek şekilde oluşturulmaya

çalışıldığıdır. Ayrıca ödeme gücünü dikkate alma, vergi aslında değil sadece cezalarda indirimle gidilmesi gibi temel ilkeler bulunmaktadır. Her ülkenin uygulamasında öne çıkan özellikler bulunmaktadır. ABD’de başvuru ücretinin olması, ücretsiz avukatlık hizmetinin verilmesi, ödeme imkanlarının çeşitliliği ve arabuluculuk uygulamasının bulunması, İngiltere’de yargı yoluna başvurulmadan önce uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin kullanılmasının zorunlu olması, Yeni Zelanda’da çok katmanlı bir sistemin bulunması, arabuluculuk uygulamasının bulunması, Hollanda’da arabuluculuk uygulamasının bulunması, iç ve dış arabulucuların sisteme dahil edilmesi gibi uygulamalar öne çıkan özellikler arasında yer almaktadır.

Türkiye’de uzlaşma kurumu, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olarak iki farklı şekilde uygulanmaktadır. Uygulamada hem vergi aslı hem de cezalar uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Ayrıca idareye tanınan geniş yetki yasallık ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle sıklıkla eleştiri konusu olmaktadır. Mevcut uygulama ayrıca vergilemede adalet ilkesini de zedelediği için eleştirilmektedir. Uzlaşma kurumu uygulanış biçimi ile belirlilik ilkesi ve ödeme gücü ilkesiyle de ters düşmektedir.

Vergi gelirleri ile uzlaşma sonuçları incelendiğinde toplam uzlaşma verilerinin toplam vergiye oranı dalgalı bir seyir izlemekle birlikte ortalama 1 civarında gerçekleşmektedir. Vergi gelirleri yıllar itibariyle artış eğiliminde gerçekleşmiştir ancak uzlaşma verileri dalgalı seyir izlemiştir. Türkiye’de uzlaşma kurumunun getiriliş amaçlarından biri verginin bir an önce tahsil edilmesinin sağlanması olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vergi aslı ve cezalardan idarenin büyük oranlarda feragat etmesi çelişkili bir durumdur. Yasal sınırları önceden belirlenmiş bir uzlaşma kurumu vergi gelirlerinin daha yüksek oranda olmasını sağlayacak olup belirlilik ilkesine de daha uyumlu bir sistem uygulanmış olacaktır.

Uzlaşma kurumu, vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. Vergi planlaması hem devlet hem de mükellef bazında gerçekleştirilebilir. Uzlaşmanın (veya alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin) vergi planlaması aracı olarak kullanılabilmesi için öncelikle yasallık ilkesi gereği önceden belirlenmiş kurallara göre yürütülmesi gerekmektedir. Keyfi olarak uygulanan uzlaşmanın vergi planlaması aracı olarak etkin bir şekilde kullanılabilmesi pek mümkün olmayacaktır. Dolayısı ile sınırları ve kuralları önceden belirlenmiş bir uzlaşma kurumu hem makro hem de mikro vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir.

Vergi denetimi uzlaşma kurumu ile yakından ilişkilidir. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi sonrasında uygulanmaktadır ve etkin bir vergi denetim sisteminin kurulması uzlaşma kurumunun daha da önemli hale getirecektir. Hem denetim sisteminin hem de uzlaşma kurumunun etkin bir şekilde tasarlanması vergi gelirlerini artırmada etkili olacaktır. Ayrıca uzlaşma kurumunun özendirilmesi mükelleflerin yargı yoluna başvurmadan uyuşmazlıkların çözülmesi sayesinde idare ile daha barışçıl ilişkiler kurmasını sağlayarak vergi uyumunu artırıcı yönde etki edecektir.

Etkin bir uzlaşma kurumu vergi dava sayılarını azaltacaktır. Yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında uzlaşma ve benzeri uygulamaların sistem içerisine eklenmesindeki temel amaç vergi dava sayılarını azaltmaktır. Yargı iş yükünün hafifletilmesi için iyi bir şekilde tasarlanmış uzlaşma ve/veya alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin önemi büyüktür. Türkiye’de vergi dava sayıları ve uzlaşma başvuru sayıları incelendiğinde istisnalar olmakla birlikte uzlaşma başvuru sayılarının arttığı yıllarda vergi dava sayılarında azalma meydana gelmiştir. Dolayısıyla etkin bir uzlaşma kurumunun varlığı yargı iş yükünü azaltacaktır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus vergilemede adalet ilkesine ters düşülmeyecek bir sistemin inşa edilmesidir.

Vergi af kanunlarının sık aralıklarla çıkartılması vergi uyumunu ve vergi bilincini zedelemekle beraber uzlaşma kurumunu işlevsiz hale getirmektedir. Vergi af kanunlarının çıkartıldığı dönemleri izleyen yıllarda uzlaşma başvuru sayılarında azalma meydana gelmiştir. Vergi uygulamaları arasında af kanunlarının çıkartılması sadece Türkiye’de değil diğer ülkelerde de var olan bir uygulamadır ancak af kanunları Cumhuriyet tarihi ele alındığında ortalama 2 yılda bir af kanunu çıkartılmıştır ve bu durum vergi bilincini ve vergi uyumunu ciddi oranda zedeleyerek, uzlaşma kurumunu da işlevsiz hale getirmektedir.

Vergi karmaşıklığının net bir tanımlaması olmamakla birlikte farklı endeksler kullanılarak ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşıklığına göre sıralama yapılmaktadır. Bu endekslerden en çok tercih edilenlerinden biri PWC Global tarafından hazırlanan endekstir. İlgili endekse göre Türkiye ülke 26. sırada yer almaktadır. Vergi sisteminin karmaşık olması mükelleflerin kanunları yeteri kadar anlayamamasına neden olabilmektedir. Türkiye’de uzlaşma kurumundan faydalanan mükelleflerin uzlaşmaya başvururken en çok kullandıkları neden kanun hükümlerine yeterince nüfuz

edememek olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısı ile vergi karmaşıklığının giderilmesi uzlaşma uygulamasının kullanımını da etkilemektedir.

Vergi psikolojisi başlı başına ayrı bir alan olduğu için çalışmada kısa olarak ele alınmıştır. Mükellefler uzlaşma kurumunu mevcut hali ile daha az vergi ödeme aracı olarak görebilmektedirler. Uzlaşma kurumunun reforma tabi tutulması vergi uyumunun artırılması için önem arz etmektedir.

Uzlaşma verileri incelendiğinde, Tarhiyat öncesi uzlaşma tutarları tarhiyat sonrası uzlaşmaya göre çok yüksek olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve VDKUK sayıları da tarhiyat öncesi uzlaşma sayılarının altında gerçekleşmektedir. Bu durum uzlaşmaya başvuruların vergi incelemesi sonrasında yapıldığını göstermektedir. Mükellefler etkin bir denetim sisteminin olması halinde uzlaşma kurumuna daha fazla ilgi duyacaklardır. Başvuru sayılarına bakıldığında da benzer bir durum gözlenmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru sayıları diğer komisyonlara başvurulara göre çok daha yüksek seyretmektedir. Yeni uzlaşma kurumu tasarlanırken tarhiyat öncesi uzlaşmanın daha önemli bir konuma oturtulması sistemin etkin çalışması için son derece önemlidir.

Türkiye’de uzlaşma kurumu çalışmada matematiksel olarak korelasyon ve oyun teorik analiz ile değerlendirilmiştir. Korelasyon sonuçları uzlaşma başvuru sayısı ile kabul edilen dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi ile uzlaşma sonucu vergi ve uzlaşmaya konu olan ceza ile uzlaşma sonucu ceza verileri olarak incelenmiştir. İnceleme tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu verileri ayrı ayrı ele alınarak yapılmıştır. Korelasyon sonuçlarında bir bütünlük bulunmamaktadır. Örneğin tarhiyat öncesi uzlaşma verileri arasında uyumluluk bulunmazken tarhiyat sonrası uzlaşma verilerinde dosya sayıları ile vergide uyumluluk bulunmakla birlikte cezalarda uyumluluk bulunmamaktadır. Benzer şekilde merkezi uzlaşma komisyonu ve vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu verilerinde dosya sayılarında uyumluluk varken vergi ve cezalara uyumluluk bulunmamaktadır. Tek başına korelasyon verileri nedensellik ilişkisi kurmadığından dolayı ilgili veriler kullanılarak oyun teorik analiz yapılmıştır.

Oyun teorik analiz için sıfır toplamlı olmayan oyun teorisi kullanılmıştır. Veriler tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma komisyonu ve

vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu verileri için ayrı ayrı ele alınmıştır. Bulgular mevcut veriler ışığında uzlaşmanın taraflar (vergi idaresi ve mükellef) için en akılcı seçenek olduğu yönündedir.

Bulgular neticesinde uzlaşma kurumunun barışçıl çözüm yöntemi olarak uygulanması yerinde olacaktır. Ancak mevcut hali ile uygulanması yukarıda bahsedildiği gibi başta yasallık ve adalet ilkelerini bozmakta, vergi kaybına neden olmakta ve vergi uyumunu zedeleyici etkisi olmaktadır. Dolayısı ile uzlaşma kurumunun yeniden tasarlanması ve alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin değerlendirilerek sisteme eklenmesi doğru bir karar olacaktır. Bu noktada öne çıkan alternatif çözüm yöntemi arabuluculuktur ki hali hazırda vergi harici alanlarda uygulanma imkânı bulmuştur.

Yeni sistem tasarlanırken önceden belirlenmiş ilkelerin temel alınması son derece önemlidir. Çalışmanın ilgili bölümünde bu ilkeler, vergileme ilkelerine aykırı olmaması, başvuru ücretinin olup olmayacağı, uygulama sırasında her aşamada mükelleflerin bilgilendirilmesi, geri bildirimlere açık bir sistem inşa edilmesi, vergi karmaşıklığını önleyecek bir sistem olması, uzlaşma / arabulucu görüşmeleri için optimal sürenin önceden belirlenmesi, sistemin tek katmanlı mı yoksa çok katmanlı mı olacağının önceden kararlaştırılması, uzlaşma başvurusundan başlayarak uzlaşmanın sonuçlanmasına kadar geçen sürede teknolojik imkânlardan faydalanılması, sistemin denetime tabi tutulması ve arabuluculuk uygulaması sisteme entegre edilecekse arabulucuların alanında deneyimli kişiler arasından seçilmesi olarak aktarılmıştır. Bu ilkeler ihtiyaç doğrultusunda çoğaltılabilir ancak sistem tasarlanırken dikkat edilmesi gereken en önemli ilkeler yasallık ve adalet ilkeleridir.

Sonuç olarak mevcut hali ile uzlaşma kurumu, güncel uygulamaların gerisinde kalmış bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Eleştirilerin haklılığı göz önünde bulundurulduğunda sistemin yenilenmesi gerekmektedir. Yapılan matematiksel analizler ışığında ve ülke uygulamaları incelendiğinde vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yöntemi olarak uygulanması hem mükellef hem de idare açısından en akılcı seçenek olarak değerlendirilebilir. Yenilenmiş bir uzlaşma kurumunun, vergi adaletini sağlayan, yasallık ilkesiyle uyumlu, vergi karmaşıklığını önleyici, vergi uyumunu artırıcı ve yargı oranlarının iş yükünü azaltıcı etkisi Türk Vergi Hukuku üzerinde olumlu etkileri olacaktır.



## KAYNAKLAR

- Acar, F. (2002). Uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma süreleri. *Vergi Sorunları*, 171, 25-29.
- Akdoğan, A. (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2017). Anayasal iktisat ve vergilemede hukuki güvenlik ilkesi. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 9(2), 101-116.
- Alp, Z. (2020). Uluslararası çifte vergilendirme sorunu örneğinde vergisel uyumsuzluklara ilişkin idari – Barışçıl çözüm politikası analizi. *Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, V(1), 1-18.
- Arslaner, H. (2016). Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümünde uzlaşma müessesesi ve etkinliği sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (17), 273-300.
- Arslaner, H. (2017). *Vergi kabahat ve suçlarının unsurları*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Asrav Hızır, F. (2018). Sulh sözleşmesinin konusunun sınırları. *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 11-42.
- Barrett, J. T., Barrett, J.P. (2004). *A history of alternative dispute resolution*. San Francisco: John Wiley & Sons, Inc.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008) Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXV(2), 309-337.
- Bayraklı, H. H. (2017). Pişmanlık ve ıslah hükümleri karşısında vergi kaçakçılık suçlarının konumu. *Türkiye Adalet Akademi Dergisi*, 8(31), 47-64.
- Bayraklı, H. H., Hatipoğlu, M. (2018). İzaha davet ve izah üzerine yapılacak işlemlerin davaya konu olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(2), 561-592.
- Belley, D. C. (2019). Canada. S. Whitehead, (Ed). *Tax disputes and litigation review* içinde (40-51). London: Law Business Research, 40.
- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. (2020). Çoğalan vergi uyumsuzlukları ve azaltılmasına yönelik önlem arayışları. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 243-248.
- Biniş, M. (2013). Vergi uyumsuzluklarında alternatif çözüm yolları ve türkiye'de uygulanabilirliği. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 15-30.
- Bozdoğan, D., Çataloluk, C. (2018). Vergi usul kanununda yer alan 'izaha davet' kurumunun değerlendirilmesi ve öneriler. *Journal of International, Educational and Economic Perspective*, 6(1), 42-56.
- Bozdoğan, B. (2016). Vergi hukuku ve ceza hukuku normları açısından pişmanlık: Sorunlar-yaklaşımlar-çözüm önerileri. *International Journal of Public Finance*, 1(2), 146-167.
- Bryant, J. J. (2012). Dealing with the IRS after a Taxpayer's situation sours: Recent developments. *Journal of Taxation of Investments*, 29(3), 15-34.
- Buyrukoğlu, S. (2016). Vergi bilincinin zedelenmesinde devlet faktörü. *Vergi Sorunları*, 331, 161-171.
- Buyrukoğlu, S., Erasa, İ. (2012). Vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi. *Vergi Dünyası*, (375), 116-127.
- Buyrukoğlu, S., Toparlak, E. (2018). Avantaj ve dezavantajlarıyla izaha davet müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 57-68.
- Büyüköztürk, Ş. (2020). *Sosyal Bilimler için veri analizi el kitabı (istatistik, araştırma deseni, SPSS uygulamaları ve yorum)*. Ankara: Pegem Akademi.

- Büyüköztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E. Akgün, Ö. E. Karadeniz, Ş., Demirel, F. (2020). *Eğitimde ilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.
- Canatan, B. (2023). Med-Arb yönteminin getirdiği olumsuzluklar ve gizlilik sorununa yönelik bazı Med-Arb modelleri. *Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9(1), 81-92.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme yöntemleri ve uzlaşma*. Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:37.
- Cansel, E., Özel, Ç. (2017). *Borçlar hukuku genel hükümler – Cilt -1*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Changaroath, A. (2019). *Resolving disputes*. Marshall Cavendish Editions, 19.
- Clews, G. (2019). *New Zealand*. S. Whitehead (Ed.), *Tx disputes and litigation review*. London: Law Business Research.
- Cole, S. R., Blankley, M. K. (2005) Mediation. M. L. Moffitt, R. C. Bordone (Ed.), *The handbook of dispute resolution*. San Francisco: Jossey-Bass,
- Cordewener, A., Hendricks, M. (2019). Germany. S. Whitehead (Ed.), *Tax disputes and litigation review*. London: Law Business Research.
- Coşkun Karadağ, N. (2009). *Hukuki güvenlik ilkesinin vergi planlamasında taşıdığı anlam üzerine bir değerlendirme*. Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt I, Ankara, 693-745.
- Çiçek, S., Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin vergiden kaçınma algısı ve demografik belirleyicileri üzerine bir araştırma: Isparta örneği. *Sosyo-Ekonomi*, 24(28), 43-64.
- Demir, M., Önder, R. (2019). Verginin yasallığı ilkesi. S. A. Oktar, Y. Taşkın, (Ed.), *Türkiye ve seçili ülkeler üzerine bir değerlendirme*. İstanbul: Onikilevha, 134-152.
- Demirbaş Aksüt, B. (2021). *Vergi uyumsuzluklarının çözüm yolu olarak uzlaşma*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2019). *Kamu Maliyesi*. Busa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007). *Vergi ceza ve yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Ergen, Z., Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de vergi denetim sistemi ve sistemin aksaklıklarının değerlendirilmesi. *Sosyo-Ekonomi*, 21(21), 281-304.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar vergisinde vergi planlaması*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Eroğlu, O., Efteki, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 233-250.
- Eroğlu, O., Mecit, K. (2015). Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXXIV(2), 55-93.
- Eyüpgiller, S. S. (2012). Fransız vergi sistemindeki gelişmeler ışığında Türk vergi sisteminde uzlaşma müessesesine yönelik öneriler. *Yaklaşım*, 236.
- Fiadjoe A. (2004). *Alternative dispute resolution: Developing world perspective*. London: Cavendish Publishing Limited
- Gavcar, E. (2019). *İstatistik yöntemler I*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). *Vergi uyumsuzluklarının idare ile çözümünde uzlaşma*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22



- Gerçek, A., Uygun, E. (2018). *Vergi uyuşmazlıklarında Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru*. Bursa: Ekin Yayınevi
- Gomes, A. P. M. Cunha, J. V. A, Francisco, J. R. S. Lara, F. T. R. (2023). A Theoretical Model to Discuss Tax Avoidance Based on Game Theory. *Brazilian Business Review*, 20(3). 281-300.
- Gök, A. K. (2007). Vergi direncinin gelişimi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXII(1), 143-163.
- Guseinov, G. K., Akyar, E., Düzce, S. A. (2014). *Oyun teorisi: Çatışma ve anlaşmanın matematiksel modelleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Güler, H. (2020). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirleri üzerindeki etkisinin olay analiziyle ölçülmesi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 256-273.
- Güneş, M. (2022). *Vergi ceza hukukunda uzlaşma müessesesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Gürdal, T., Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin danıştay kararları ışığında incelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hoş Müftüoğlu, Z. (2014). Kamu denetçiliği kurumu ve vergi uyuşmazlıklarında uygulanması. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (114), 293-314.
- İnternet: Stilwell, K. D. (2014). Mediation of Canadian Tax Disputes, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, University of Toronto, 3-4 [https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell\\_Karen\\_D\\_201403\\_LLM\\_thesis.pdf](https://tspace.library.utoronto.ca/bitstream/1807/44067/5/Stilwell_Karen_D_201403_LLM_thesis.pdf) adresinden 10.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Whaley, K. A. (2019). Resolution of Estate And Trust Disputes: Mediation & Alternative Dispute Resolution In Canada, International Academy of Estate and Trust Law (IAETL). <https://welpartners.com/resources/WEL-Mediation-IAETL-Tokyo.pdf> adresinden 12.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: ADR Institute of Canada (ADRIC). Rules & Codes, <https://adric.ca/rules-codes/> adresinden 14.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Avrupa Konseyi, Arabuluculuk Rehberi, Türkiye’de Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Geliştirilmesi Projesi, 19, <https://rm.coe.int/arabuluculuk-rehber/1680a937ea> adresinden 02.06.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Avrupa Konseyi. (2022). Arabuluculuk El Kitabı, Türkiye’de Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Geliştirilmesi Projesi, <https://rm.coe.int/arabuluculuk-el-kitab-/1680a937e8> adresinden 02.06.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Baril, M. B. Dickey, D. MED-ARB: The Best of Both Worlds or Just A Limited ADR Option?, <https://www.mediate.com/pdf/V2%20MED-ARB%20The%20Best%20of%20Both%20Worlds%20or%20Just%20a%20Limited%20ADR%20Option.pdf>, adresinden 07.05.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Black's Law Dictionary, <https://thelawdictionary.org>
- İnternet: Bloomberg HT, (2023). ABD’den Yapay Zekâ Yardımıyla Vergiden Kaçınmaları Önleme Planı, <https://www.bloomberght.com/abdden-yapay-zekayla-vergi-kacirmayi-onleme-plani-2338049>, adresinden 17.09.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Edelman, L. Carr, F. Creighton, J. (1989). The Mini-Trial (Alternative Dispute Resolution Series). <https://apps.dtic.mil/dtic/tr/fulltext/u2/a224260.pdf> adresinden 14.05.2018 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı – Avrupa Birliği Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, (2019). Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf), Erişim Tarihi: 03.05.2024
- İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı, Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Tablo2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf), adresinden 03.05.2024 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Getcanopy, How to Successfully Negotiate Effective Tax Administration Cases, <https://www.getcanopy.com/blog/how-to-successfully-negotiate-effective-tax-administration-cases> adresinden 08.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Government of Canada, Resolving Disputes, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/after-you-file-your-corporation-income-tax-return/resolving-disputes.html> adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Government of Canada, Resolving your dispute: Objection And Appeal Rights Under The Income Tax Act, [https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/p148/p148-resolving-your-dispute-objection-appeal-rights-under-income-tax-act.html#\\_Toc312911599](https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/p148/p148-resolving-your-dispute-objection-appeal-rights-under-income-tax-act.html#_Toc312911599), adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Government of Canada, Taxpayer Bill Of Rights Guide: Understanding Your Rights As A Taxpayer, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc10> adresinden 11.12.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2022, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2023/03/Vergi-Denetim-Kurulu-Baskanligi-2022-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2021, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2020, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2019, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/06/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2017, [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), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2016\\_Faaliyet\\_Raporu\\_22.05.17.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu\\_2015.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/FaaliyetRaporu_2015.pdf), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2014\\_Y%C4%B1%C4%B1\\_Faaliyet\\_Raporu\\_1102.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2014_Y%C4%B1%C4%B1_Faaliyet_Raporu_1102.pdf), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2013, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Faaliyet_Raporu_2013.pdf), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi\\_denetim\\_kurulu\\_200513.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/vergi_denetim_kurulu_200513.pdf), adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Highergov, Integrated Collection System (ICS), <https://www.highergov.com/it-program/integrated-collection-system-ics-12614/>, adresinden 16.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: HMRC, Annual Reports and Accounts, 2015-2021, <https://www.gov.uk/government/collections/hmracs-annual-report-and-accounts> adresinden 17.03.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IMF Law Note, How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?, December 2013, <http://www.imf.org/external/npl/eg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> adresinden 16.02.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Inland Revenue Department, Disputes Process Initiated By The Taxpayer, <https://www.classic.ird.govt.nz/contact-us/disputes-process/disputes-taxpayer-initiated/disputes-taxpayer.html> adresinden 05.05.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: International Tax Review, “How to Manage Tax Disputes in the Netherlands”, <https://www.internationaltaxreview.com/Article/3111767/How-to-manage-tax-disputes-in-the-Netherlands.html?ArticleId=3111767> adresinden 13.10.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, AOIC, <https://www.irs.gov/pub/irs-pia/aoic-pia.pdf> adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Application Fee, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304434416](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304434416), adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Counsel, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332187120](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332187120), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Effective Tax Administration, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-011](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-011) adresinden 31.07.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Fairness and Integrity in Enforcement Selection (Policy Statement 1-236). [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332099696](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332099696) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Form 656, Offer in Compromise, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304734800](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304734800) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: IRS, Form 656-L, Offer in Compromise, (Doubt as to Liability). [https://www.irs.gov/pub/irs-access/f656l\\_accessible.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-access/f656l_accessible.pdf), adresinden 08.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Liabilities to be Compromised, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305220912](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305220912) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Offers in Compromise (Form 656 Booklet). <http://www.irs.gov/pub/irpdf656b.pdf>, adresinden 12.05.2020 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Passport Certification Under the Fixing America's Surface Transportation (FAST) Act, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305220912](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305220912) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Passport Expedited Decertification of Seriously Delinquent Tax Debt for OIC, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087305189424](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087305189424) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Payments, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304716352](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304716352) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Policy, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332111920](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332111920), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Program Controls, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-011#idm140191687196176](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-011#idm140191687196176) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Tax Cases Controlled by Department of Justice (DOJ). [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332208656](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332208656) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Taxpayer Advocate Service, Taxpayer Advocate Service, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087332184688](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087332184688), adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, The Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304428224](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304428224) adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Withholding Collection, [https://www.irs.gov/irm/part5/irm\\_05-008-001#idm140087304683616](https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001#idm140087304683616) adresinden 07.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: IRS, Workload Management Using Integrated Collection System, ENTITY and AOIC for FOIC, [https://www.irs.gov/irm/part1/irm\\_01-004-052](https://www.irs.gov/irm/part1/irm_01-004-052) adresinden 03.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Islam, C. (2014). Mediation of Tax Disputes, <http://newsite.carlislam.co.uk/wp-content/uploads/2016/02/Guide-to-the-mediation-of-tax-disputes.pdf> adresinden 16.10.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: İnaltong, C. (2012). Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi', Vergi Dünyası, Sayı 375, Kasım [http://www.polarisymm.com/ozeldosyalar\\_gelismis-ulke-uygulamalari-isiginda-turk-vergi-sisteminde-uzlasma-muessesesi\\_159.html](http://www.polarisymm.com/ozeldosyalar_gelismis-ulke-uygulamalari-isiginda-turk-vergi-sisteminde-uzlasma-muessesesi_159.html)
- İnternet: Jone, M. Maples, A. Small Tax Dispute Resolution In New Zealand – Making Taxpayers 'Winners' not 'Losers', <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/26-Maples-and-Jones- ATTA2018.pdf>, adresinden 07.05.2018 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: Jone. M, Evaluating New Zealand's Tax Dispute Resolution System: A Dispute System Design Perspective", [https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Jone\\_Evaluating-NZs-Tax-Dispute-Resolution-System-Melinda-Jone.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/Jone_Evaluating-NZs-Tax-Dispute-Resolution-System-Melinda-Jone.pdf) adresinden 09.05.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Law Reform Commission, (2008). Alternative Dispute Resolution, [https://www.lawreform.ie/\\_fileupload/consultation%20papers/cpadr.pdf](https://www.lawreform.ie/_fileupload/consultation%20papers/cpadr.pdf) adresinden 20.12.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Library of Congress, Tax Increase Prevention and Reconciliation Act of 2005, <https://www.congress.gov/bill/109th-congress/house-bill/4297> adresinden 06.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: OECD Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues, [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8a691b03-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/8a691b03-en&\\_csp\\_=8185f054dd4ad29485dbf40a95f2e1a6&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8a691b03-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/8a691b03-en&_csp_=8185f054dd4ad29485dbf40a95f2e1a6&itemIGO=oecd&itemContentType=book) adresinden 09.05.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: OECD Tax Revenue Trends 1965-2018, OECDiLibrary, <http://dx.doi.org/10.1787/888934054474>, adresinden 30.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: PWC Global, Overall Ranking and Data Tables, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>, adresinden 23 Mart 2020 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Rasmusen, E. (2001). Games And Information, 4. Edition An Introduction to Game Theory, <https://www.researchgate.net> adresinden 24.07.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2006\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/2007\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.pdf> adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2010 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet\\_raporu\\_2010.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011\\_YILI\\_FAALIYET\\_RAPORU.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2011/2011_YILI_FAALIYET_RAPORU.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2012 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2012/faaliyetraporu2012.pdf> adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2013 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2013/2013_Faaliyet_Raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2015 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2016 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016\\_faaliyet\\_raporu.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, [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) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, [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) adresinden 23.06.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2019 Yılı Faaliyet Raporu, [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) adresinden 12.08.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2020 Yılı Faaliyet Raporu, [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) adresinden 12.08.2021 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2021 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_4.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf) adresinden 09.11.2022 tarihinde erişilmiştir.

İnternet: T. C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1) adresinden 19.04.2023 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2009, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114535Adalet\\_ist\\_2009.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114535Adalet_ist_2009.pdf) adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2010, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114458Adalet\\_ist\\_2010.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114458Adalet_ist_2010.pdf) adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2011, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114417Adalet\\_ist\\_2011.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114417Adalet_ist_2011.pdf) adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2012, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114323Adalet\\_ist\\_2012.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114323Adalet_ist_2012.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2013, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114221adalet\\_ist\\_2013.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114221adalet_ist_2013.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2014, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114148Adalet\\_ist\\_2014.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114148Adalet_ist_2014.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2015, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114113Adalet\\_ist\\_2015.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114113Adalet_ist_2015.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2016, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114041Adalet\\_ist\\_2016.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114041Adalet_ist_2016.pdf) adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2017, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114010Adalet\\_ist\\_2017.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019114010Adalet_ist_2017.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2018, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1792019103654adalet\\_ist\\_2018.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1792019103654adalet_ist_2018.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2019, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1092020162733adalet\\_ist-2019.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1092020162733adalet_ist-2019.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2020, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet\\_ist-2020.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/1692021162011adalet_ist-2020.pdf), adresinden 11.04.2021 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2021, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet\\_ist-2021.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/9092022143819adalet_ist-2021.pdf), adresinden 18.03.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Adalet İstatistikleri 2022, [https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet\\_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf](https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/29032023141410adalet_ist-2022cal%C4%B1sma100kapakl%C4%B1.pdf), adresinden 21.03.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2019, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/07/Hazine-ve-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-2019-Y%C4%B1l%C4%B1-%C4%B0dare-Faaliyet-Raporu-1.pdf> adresinden 20.03.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2020, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/03/2020-HMB-Idare-Faaliyet-Raporu.pdf> adresinden 20.03.2022 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: T.C. Kamu Denetçiliği Kurumu 2017-2021 Stratejik Plan, 03.05.2019, internet: <https://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/pdf/kdk-2017-2021-stratejik-plan.pdf>, s.22
- İnternet: Taxpayer Advocate Service, National Taxpayer Advocate ANNUAL REPORT TO CONGRESS (Executive Summary – Prologue & Highlights). (2022). [file:///C:/Users/emrah/OneDrive/Masa%C3%BCst%C3%BC/ARC\\_2022\\_ExecutiveSummary\\_508Compliant.pdf](file:///C:/Users/emrah/OneDrive/Masa%C3%BCst%C3%BC/ARC_2022_ExecutiveSummary_508Compliant.pdf), 20, adresinden 23.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Taxpayers Advocate Service IRS, Effective Use of the Offer in Compromise Program Will Save Valuable IRS Resources, <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/news/ntablog-effective-use-of-the-offer-in-compromise-program-will-save-valuable-irs-resources/>, adresinden 23.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Disputes Review Unit, “Tax Disputes Review Unit – its role in the dispute resolution process”, <https://www.classic.ird.govt.nz/technical-tax/general-articles/ga-adjudication-unit.html>, adresinden 04.04.2019 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2000). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/00databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2001). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/01databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2002). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/02databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2003). <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/03databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.



- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2004).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/04databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2005).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/05databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2006).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/06databkrevised.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2007).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/07databkrevised.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2008).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/07databkrevised.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2009).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/09databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2010).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/10databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2011).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/11databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2012).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/12databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2013).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/13databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2014).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2015).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/15databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2016).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/16databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2017).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2018).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2019.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2019).  
<https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2020.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.

- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2020). <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2021.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2021). <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p55b--2022.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: The Internal Revenue Service (IRS) Data Book, (2022). <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>, adresinden 17.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Tsiklauri, I. (2019). Arbitration as an Alternative Mechanism of a Tax Dispute Resolution, *Alternative Dispute Resolution Yearbook*, 2018-2019, 271, <https://heinonline.org> adresinden 14.05.2020 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Türkiye Barolar Birliği, (2011) Dünyada Arabuluculuk Uygulamaları Konferansı, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/436-d.pdf>, adresinden 21.11.2018 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Ulph, D. (2013). Measuring Tax Complexity David Ulph, January [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/193497/ots\\_david\\_ulph\\_measuring\\_tax\\_complexity.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/193497/ots_david_ulph_measuring_tax_complexity.pdf) adresinden 12 Haziran 2019 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Vergiport, (2017). Karşılıklı Anlaşma Usulleri Rehberi, Sayı:2, <https://vergiport.com/blog/uploads/files/karsilikli-anlasma-usulu-rehberi.pdf>, adresinden 03.05.2024 tarihinde erişilmiştir.
- İnternet: Whaltery, A. M. What is an Offer in Compromise (OIC)?, <https://atltaxlawyers.com/what-is-an-offer-in-compromise-oic/> adresinden 18.08.2023 tarihinde erişilmiştir.
- Kaplan, R. (2013). Vergi uyuşmazlıklarında uzlaşma, hataların düzeltilmesi, üst makama başvuru ve kamu denetçisine şikâyet başvurusu müesseselerinin karşılaştırılması. *Vergi Sorunları*, 301.
- Karaca, K. (2008). Mücbir sebeplerin uzlaşma ve dava açma sürelerine etkisi. *Yaklaşım*, 184, 164-171.
- Karakaş, B., Baydaş, Ş. (2022). *Oyun teorisi*. Ankara: Palme Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2013) Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1308.
- Karataş Durmuş, N. (2016). Vergi uyuşmazlıklarında barışçıl çözüm yolları: Fransa örneği. *Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1, 47-76
- Karataş Durmuş, N. (2018). *Vergi uyuşmazlıklarının da uzlaşma ve alternatif çözüm yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Karataş Durmuş, N. (2020). Arabuluculuk vergi hukukunda mümkün mü?, Mustafa Akkaya vd. (Ed). *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Atılım Üniversitesi Yayın No: 63, 243-278
- Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi ahlakının teorik çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 259-278.
- Keskin, E., Mastar Özcan, P. (2021). Vergi affı uygulamaları: Türkiye ve seçilmiş ülkeler açısından bir değerlendirme. *International Journal of Public Finance*, 6(1), 137-158
- Kılıç, S., Kaya, M. G. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye vergi yargı sistemleri. *Sayıştay Dergisi*, 107, 37-64.
- Kılınç, A. (2019). Mahkeme dışında yapılan sulh ve yargılamaya etkisi. *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 77(2), 503-521.

- Kıral, E., Mavruk, C. (2018). *Vergi, oyun teorisi ve markov uygulamaları*. Adana: Karahan Yayınevi.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi hukuku – Temel kavramlar ilkeler ve kurumlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi
- Kısmet Kekeç, E. (2016). *Arabuluculuk yoluyla uyuşmazlık çözümünde temel aşamalar ve taktikler*. Ankara: Adalet Yayınevi,
- Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2005). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızıltoprak, Ö. (2020). Vergi uzlaşma görüşmelerinde oyun teorik metodoloji ile stratejik konumlanma. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, 6(1), 25-36.
- Kirchler, E., Maxiejovsky, B., Schneider, F. (2001). *Social representation on tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?* Johannes Kepler University of Linz, Department of Economics, Austria:
- Kovach, K. K. (2005). Mediation, M. L. Moffitt, R. C. Bordone (Ed.), *The handbook of dispute resolution*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Kraan, P. (2019). Netherlands. S. Whitehead (Ed.), *Tax disputes and litigation review*. London: Law Business Research.
- Kurt, E. (2018). Sulh sözleşmesi ve arabuluculuk, T. Muratoğlu, M. B. Buluttekin (Eds.), *Hukukta alternatif uyuşmazlık çözüm yolları* (147-154). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Noone, M. A. Ojelabi, L. A. (2020). Alternative dispute resolution and access to justice in Australia. *International Journal of Law in Context*, 1-20
- Oei, S. (2012). Getting more by asking less: justifying and reforming tax law's offer in compromise procedure. *University of Pennsylvania Law Review*, 160(4), 2012.
- Organ, İ. (2006). Eleştirel bir yaklaşım – Yasal af: Uzlaşma. *Vergi Sorunları*, 213, 162-173
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2013). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2015). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma*. Ankara: Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/366.
- Öner, E. (2022). *Vergi hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınevi
- Öz, E., Bozdoğan, K. (2019). Ülke örneklerinden karşılaştırmalarla Türk uzlaşma müessesesine öneriler. *Maliye Dergisi*, 177, 303-353.
- Özarı, Ç., Turan, K. K., Ulusoy, V. (2016). *Oyun teorisi*. Ankara: Pegem Akademi Yayınları
- Özbek, M. S. (2017). Arabuluculuk ile tahkim yöntemlerinin kesişme bölgesi: Arabuluculuk-tahkim. *Yargıtay Dergisi*, 43(1), 15-106.
- Özdemir, E. (2013). İkale ve alternatif bir öneri olarak sulh sözleşmesi. *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası Dergisi*, 27(3), 32-51.
- Özmen, İ. (2018). Vergi usul kanununda izaha davet: 370 inci madde mükelleflere yeni bir fırsat mı? *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 63-85.
- Pappas, B. A. (2015). Med-arb and the legalization of alternative dispute resolution. *Harvard Negotiation Law Review*, 20, 157.
- Perçin, G. E. (2011). Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinden arabuluculuğun hukuksal düzenlemelerdeki yeri. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 31(2), 177-201.
- Portwood, T. (2019). France. D. Taylor, (Ed.). *The dispute resolution review* (11. Edition). London: Law Business Research Ltd.

- Rençber, A. (2018). Vergi hukukunda izaha davet kurumu ve kurumun hukuki değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 352, 136-149.
- Samuelson, L. (2016). Game theory in economics and beyond. *Journal of Economic Perspective*, 30(4), 107-130.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi uyumu teori ve uygulama*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savaşan, F., Altundemir, M. E., Ulupınar, A. (2012). Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleriyle karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*, 162.
- Savaşan, F., Odabaş, H. (2005). Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine ampirik bir çalışma. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(10), 1-28.
- Saygın, Ö. (2018). *Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Serim, N. (2006). Türkiye’de ve ABD’de uzlaşma sistemi. *Vergi Sorunları*, (214), 104.
- Serim, N. (2009). *Vergi ahlakını biçimlendiren faktörlerin mükellef davranışları üzerindeki etkisi*. Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt I, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 155-177
- Sığrı. Ü., Karabacak, H. (2019). *Arabulucu ve uzlaştırmacı el kitabı*. İstanbul: Optimist.
- Song, Y., Yarbrough, T. E. (1978). Tax ethics and taxpayer attitudes. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.
- Staley, R. W., Bell, J. G., Rawlins, J. (2019). Canada. D. Taylor, (Ed.), *The dispute resolution review* içinde (38-51). London: Law Business Research.
- Şahin Ceylan, Ş. (2009). *Geleneksel toplumdaki modern topluma alternatif uyuşmazlık çözümü*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2014). Hukuk devleti perspektifinden adil vergileme ve vergi afları. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96.
- Şenyüz, D. (2015). *Vergi ceza hukuku (Vergi kabahati ve suçları)*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Şişman, G. (2009). Demokratik ülkelerin anayasalarında yasallık, mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 31-48.
- Tekin, F. Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tran-Nam, B., Evans, C. (2014). Towards the development of a tax system complexity index. *Fiscal Studies*, 35(3), 341-370.
- Turan, D. (2020). Yapay zeka ve vergi uygulamalarına etkisi. *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 55-70.
- Türk, İ. (2006). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Üyümez, E. (2016). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uzlaşma yöntemi bağlamında vergi uyumunun değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 75-92.
- Ventsell, E. S. (1965). *Oyunlar teorisine giriş*. Türk Matematik Derneği Yayınları, 27.
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2019). *Beyanname düzenleme rehberi*. Ankara: Epamat Basım Yayın.
- Vos, R. (2014). Mediating tax disputes in the Netherlands, *Dutch-Flemish Magazine for Mediation and Conflict Management*, (18) 3, 1-7.
- Xie, J. (2019). The offers in compromise. *The Frontiers of Society, Science and Technology*, 1(4), 196-205.
- Yaka, A. (2015). *Sosyoloji yazıları – Çatışma kültüründen uzlaşma kültürüne*. İstanbul: Gündoğan Yayınları.

- Yalman, E. (2017). Türkiye’de çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanun’un mali yönden incelenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(15), 67-84.
- Yılmaz Genç, S., Kadah, H. (2018). Oyun Teorisi ve Nash’in denge stratejisi. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (14), 419-440.
- Yılmaz, E. (2009). *Oyun teorisi*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Yılmaz, M. E. (2018). *Uyuşmazlık analizi ve çözümü*. Bursa: Dora.
- Yurdadoğ, V., Gökbunar, R., Tunçay, B. (2016). Vergi uyumunu belirleyen faktörlere genel bir bakış. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 23(3), 805-816.
- Yüce, M. (2013). *Vergi yargılama hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Yüce, M. (2014). *Örnek uygulamalarla vergi dava rehberi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yüce, M. (2016). *Kayıt dışı ekonomi bakımından Türk vergi sisteminin analizi*. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Zeren, G. (2019). Türkiye’de ve bazı ülkelerde vergi karmaşıklığının karşılaştırmalı incelenmesi. *International Journal of Public Finance*, 4(2), 145-165.

### **Yasal Metinler ve Yargı Kararları**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3239 sayılı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun

3457 sayılı Vergi Usul Kanunu

4369 sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

Anayasa Mahkemesi Kararı, 2009/31 ES. Ve 2011/77 KS.

Danıştay 3. Daire 2005/1796 E., 2006/3042 K

Danıştay 3. Daire, 1990/1800 E., 1992/259 K

Danıştay 3. Daire, 1993/35 E., 1994/302 K

Danıştay 3. Daire, 2004/852 E., 2005/2230 K

Danıştay 4. Daire 1993/4901 E., 1994/1965 K

Danıştay 4. Daire, 1999/5635 E., 2000/2810 K

Danıştay 9. Dairesi 1992/2680 E., 1993/313K

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Uzlaşma Yönetmeliği

Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 13.06.2003, E.No: 2002/592, K.No: 2003/333

Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 24.02.2006, E.No: 2005/331, K.No:  
2006/3

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 352



## EKLER

EK-1

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayıları				
Yıl	Uzlaşmaya konu olan vergi	Uzlaşma sonucu vergi	Uzlaşmaya konu olan ceza	Uzlaşma sonucu ceza
2012	578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245
2013	1.549.420.358	725.155.936	2.373.432.278	90.813.677
2014	1.742.391.255	529.738.390	1.841.132.397	60.234.417
2015	2.464.222.476	973.203.569	3.563.887.588	138.749.157
2016	1.229.895.556	384.614.612	1.860.131.645	160.720.602
2017	548.661.272	312.837.221	1.208.368.889	115.400.488
2018	717.071.698	232.857.774	1.057.680.761	78.272.795
2019	1.349.504.881	329.423.682	1.489.204.749	68.261.998
2020	3.544.738.716	627.529.679	3.884.705.188	131.535.661
2021	1.042.231.099	371.697.030	1.248.308.257	83.320.470
2022	2.885.941.999	833.564.622	3.436.195.205	201.698.115

**Kaynak:** T. C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları kullanılarak oluşturulmuştur.

<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sayıları</b>						
<b>Yıl</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Başvuru Sayısı</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Uzlaşılan dosya sayısı</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Vergi</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucu Vergi</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşmaya Konu Olan Ceza</b>	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonucu Ceza</b>
2006	124.101	114.070	196.563.747	102.010.089	346.543.065	17.435.353
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.296
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220
2011	62.242	50.944	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.496.069	460.815.890	27.027.669
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	267.127.370	36.926.116
2018	39.375	33.827	83.498.411	77.505.490	191.574.626	34.061.796
2019	45.262	43.564	130.487.509	125.123.495	275.988.683	48.937.093
2020	47.697	45.037	187.521.628	178.802.621	386.037.904	64.985.032
2021	41.343	36.119	201.183.843	191.449.933	326.082.642	49.758.567
2022	37.940	36.321	221.973.195	214.851.945	385.115.068	66.239.970

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları kullanılarak oluşturulmuştur.



Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sayıları							
Yıl	Başvuru Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşma Sonucu Ceza	Uzlaşma Sonucu Vergi Kaybı (Vergi + Ceza)
2007	49	31	1.121.380.185	1.125.895.914	398.559.800	14.868.650	379.175.421
2008	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718	1.524.900.312
2009	36	14	207.615.503	67.449.481	248.725.829	616.118	388.275.733
2010	32	26	1.221.246.629	129.130.956	893.738.592	0	1.985.854.265
2011	37	27	806.732.861	54.634.706	1.116.580.833	270.000	1.868.408.988
2012	12	7	102.491.763	35.748.387	141.231.910	18.684.773	189.290.513
2013	14	4	78.348.091	10.183.607	111.038.800	1.100.000	178.103.284
2014	34	14	412.071.662	169.501.397	479.382.201	5.184.714	716.767.752
2015	22	16	1.278.100.994	403.600.579	1.477.852.281	6.993.907	2.345.358.789
2016	8	6	288.860.333	58.960.357	341.575.433	0	571.475.409
2017	18	3	296.926.510	3.212.460	11.128.389	1.904.432	302.938.007
2018	6	3	148.112.182	85.336.153	114.695.107	17.067.230	160.403.906
2019	12	6	277.279.084	114.550.000	253094853	11760121	404063816
2020	23	15	928.312.501	281.055.200	709321105	36432927	1320145479
2021	4	1	69.364.649	5.985.876	93.485.817	0	156.864.590
2022	10	6	98.153.299	55.301.945	163.735.652	3.000.000	203.587.006

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2007-2020) kullanılarak oluşturulmuştur.

EK-4

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sayıları							
Yıl	Başvuru Sayısı	Uzlaşılma dosya sayısı	Uzlaşmaya konu olan vergi	Uzlaşma sonucu vergi	Uzlaşmaya konu olan ceza	Uzlaşma sonucu ceza	Uzlaşma Sonucu Vergi Kaybı (Vergi + Ceza)
2007	50	32	34.462.738	36.091.208	12.609.070	485.732	10.494.867
2008	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915	269.875.819
2009	103	73	195.685.932	77.044.148	290.498.029	1.138.406	408.001.407
2010	81	61	195.820.709	31.145.074	261.702.179	1.135.436	425.242.378
2011	72	58	221.019.117	28.674.409	311.719.905	863.700	503.200.913
2012	62	56	35.160.578	15.337.151	52.219.636	1.586.210	70.456.853
2013	92	64	57.960.840	34.956.924	80.481.794	2.474.932	101.010.778
2014	158	131	159.020.276	56.030.702	231.013.160	6.135.589	327.867.145
2015	191	143	87.223.068	51.457.065	126.887.041	3.892.464	158.760.580
2016	167	88	191.854.497	50.963.086	265.819.441	12.913.434	393.797.418
2017	110	69	20.992.593	16.649.442	38.526.694	6.733.494	36.136.351
2018	86	53	12.245.299	9.858.621	32.240.098	5.834.969	28.791.807
2019	136	114	13.587.238	12.931.938	57.771.047	8.608.934	49.817.413
2020	193	147	200.131.686	68.397.315	295.883.084	9.267.122	418.350.333
2021	132	91	102.755.334	38.123.349	128.808.232	7.362.339	186.077.878
2022	213	141	180.867.230	26.505.334	212.425.121	11.560.850	355.226.167

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2007-2018) kullanılarak oluşturulmuştur.

<b>ABD (IRS) Uzlaşma İstatistikleri</b>			
<b>Yıl</b>	<b>Başvuru sayısı (1000)</b>	<b>Kabul edilen başvuru sayısı (1000)</b>	<b>Uzlaşma sonucu vergi geliri (1000\$)</b>
2000	109	125	316
2001	125	39	341
2002	124	29	300
2003	128	22	244
2004	106	20	275
2005	74	19	326
2006	59	15	284
2007	46	12	229
2008	44	11	200
2009	52	11	157
2010	57	14	130
2011	59	20	154
2012	64	24	196
2013	74	31	195
2014	68	27	179
2015	67	27	204
2016	63	27	225
2017	62	25	255
2018	59	24	261
2019	54	17	289
2020	44	14	158
2021	49	15	220
2022	36	13	234

**Kaynak:** IRS Data Book (2000-2022), [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

<b>Yıllar İtibariyle Vergi Yükleri (OECD Ortalamalarıyla)</b>		
<b>Yıllar</b>	<b>OECD Ortalaması</b>	<b>Türkiye</b>
2006	33,5	23,6
2007	33,6	23,1
2008	32,9	23,1
2009	32,2	23,5
2010	32,3	24,8
2011	32,6	25,9
2012	33,1	24,9
2013	33,4	25,3
2014	33,6	24,6
2015	33,7	25,1
2016	34,4	25,3
2017	34,2	24,9
2018	34,3	24,4
2019	33,4	23,1
2020	33,6	23,9
2021	34,1	22,8

**Kaynak:** OECD Tax revenue trends 1965-2018, OECD Library, İnternet: <http://dx.doi.org/10.1787/888934054474>, adresinden tarihinde ve OECD Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues, [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8a691b03-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/8a691b03-en&\\_csp\\_=8185f054dd4ad29485dbf40a95f2e1a6&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/8a691b03-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/8a691b03-en&_csp_=8185f054dd4ad29485dbf40a95f2e1a6&itemIGO=oecd&itemContentType=book) adresinden 30.08.2023 tarihinde derlenmiştir.



**Section 3 Personal Asset Information (Domestic and Foreign)**

Use the most current statement for each type of account, such as checking, savings, money market and online accounts, stored value cards (such as a payroll card from an employer), investment, retirement accounts (IRAs, Keogh, 401(k) plans, stocks, bonds, mutual funds, certificates of deposit) and digital assets, or financial interests in digital assets, such as non-fungible tokens (NFTs) and virtual currencies, such as cryptocurrencies and stablecoins, life insurance policies that have a cash value, or may be sold on a secondary market, a life settlement, and safe deposit boxes including those located in foreign countries or jurisdictions. Asset value is subject to adjustment by IRS based on individual circumstances. Enter the total amount available for each of the following (if additional space is needed include attachments). Ensure you also include assets located in foreign countries or jurisdictions and add attachment(s) if additional space is needed to respond.

Round to the nearest dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0".

**Cash and Investments (domestic and foreign)**

Cash  Checking  Savings  Money Market Account/CD  Online Account  Stored Value Card

Bank name and country location	Account number	(1a) \$
--------------------------------	----------------	---------

<input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card	Bank name and country location	Account number	(1b) \$
--	--------------------------------	----------------	---------

Total of bank accounts from attachment		(1c) \$
--	--	---------

**Add lines (1a) through (1c) minus (\$1,000) = (1) \$**

Investment account  Stocks  Bonds  Other

Name of Financial Institution and country location	Account number	(2a) \$
--	----------------	---------

Current market value	Minus loan balance	(2a) \$
\$ _____ X .8 = \$ _____	- \$ _____	-

Investment account <input type="checkbox"/> Stocks <input type="checkbox"/> Bonds <input type="checkbox"/> Other	Name of Financial Institution and country location	Account number	(2b) \$
--	--	----------------	---------

Current market value	Minus loan balance	(2b) \$
\$ _____ X .8 = \$ _____	- \$ _____	-

<input type="checkbox"/> Digital asset	Number of units	Location of digital asset (exchange account, self-hosted wallet)	Account number for assets held by a custodian or broker
Description of digital asset			

Digital asset address for self-hosted digital assets	US dollar equivalent of the digital asset as of today	(2c) \$
	\$ _____	-

Total investment accounts from attachment. [current market value minus loan balance(s)] (2d) \$

**Add lines (2a) through (2d) = (2) \$**

Retirement account  401K  IRA  Other

Name of Financial Institution and country location	Account number	(3a) \$
--	----------------	---------

Current market value	Minus loan balance	(3a) \$
\$ _____ X .8 = \$ _____	- \$ _____	-

Total of retirement accounts from attachment. [current market value X .8 minus loan balance(s)]	(3b) \$
---	---------

**Add lines (3a) through (3b) = (3) \$**

**Note:** Your reduction from current market value may be greater than 20% due to potential tax consequences/withdrawal penalties.

Cash value of Life Insurance Policies	Policy number	(4a) \$
Name of Insurance Company		

Current cash value	Minus loan balance	(4a) \$
\$ _____	- \$ _____	-

Total cash value of life insurance policies from attachment	Minus loan balance(s)	(4b) \$
\$ _____	- \$ _____	-

**Add lines (4a) through (4b) = (4) \$**

**Section 3 (Continued) Personal Asset Information (Domestic and Foreign)**

**Real property (enter information about any house, condo, co-op, time share, etc. that you own or are buying including any assets owned by your spouse if you live in a community property state)**

Is your real property currently for sale or do you anticipate selling your real property to fund the offer amount

Yes (filing price)  No

Property description (indicate if personal residence, rental property, vacant, etc.)		Purchase date (mm/dd/yyyy)	
Amount of mortgage payment	Date of final payment	How title is held (joint tenancy, etc.)	
Location (street, city, state, ZIP code, county, and country)		Lender/Contract holder name, address (street, city, state, ZIP code) and phone	
Current market value		Minus loan balance (mortgages, etc.)	
\$ _____ X .0 = \$ _____		- \$ _____ (total value of real estate) =	
		(5a) \$	
Property description (indicate if personal residence, rental property, vacant, etc.)		Purchase date (mm/dd/yyyy)	
Amount of mortgage payment	Date of final payment	How title is held (joint tenancy, etc.)	
Location (street, city, state, ZIP code, county, and country)		Lender/Contract holder name, address (street, city, state, ZIP code) and phone	
Current market value		Minus loan balance (mortgages, etc.)	
\$ _____ X .0 = \$ _____		- \$ _____ (total value of real estate) =	
		(5b) \$	
Total value of property(s) from attachment [current market value X .0 minus any loan balance(s)]			
(5c) \$			
<b>Add lines (5a) through (5c) =</b>			
<b>(5) \$</b>			

**Vehicles (enter information about any cars, boats, motorcycles, etc. that you own or lease).**

Include those located in foreign countries or jurisdictions. If additional space is needed, list on an attachment.

Vehicle make & model	Year	Date purchased	Mileage	License/Tag number
<input type="checkbox"/> Lease	Name of creditor	Date of final payment	Monthly lease/loan amount	
<input type="checkbox"/> Own			\$ _____	
Current market value		Minus loan balance		Total value of vehicle (if the vehicle is leased, enter 0 as the total value) =
\$ _____ X .0 = \$ _____		- \$ _____		(6a) \$
				Subtract \$3,450 from line (6a) (If line (6a) minus \$3,450 is a negative number, enter "0")
				(6b) \$
Vehicle make & model	Year	Date purchased	Mileage	License/Tag number
<input type="checkbox"/> Lease	Name of creditor	Date of final payment	Monthly lease/loan amount	
<input type="checkbox"/> Own			\$ _____	
Current market value		Minus loan balance		Total value of vehicle (if the vehicle is leased, enter 0 as the total value) =
\$ _____ X .0 = \$ _____		- \$ _____		(6c) \$
				If you are filing a joint offer, subtract \$3,450 from line (6c) (If line (6c) minus \$3,450 is a negative number, enter "0") If you are not filing a joint offer, enter the amount from line (6c)
				(6d) \$
Total value of vehicles listed from attachment [current market value X .0 minus any loan balance(s)]				
(6e) \$				
<b>Total lines (6b), (6d), and (6e) =</b>				
<b>(6) \$</b>				

**Section 3 (Continued) Personal Asset Information (Domestic and Foreign)**

Other valuable items (artwork, collections, jewelry, items of value in safe deposit boxes, interest in a company or business that is not publicly traded, etc.)

Description of asset(s)			
Current market value	Minus loan balance		
\$ X . 0 = \$	- \$	-	(7a) \$

Value of remaining furniture and personal effects (not listed above)

Description of asset			
Current market value	Minus loan balance		
\$ X . 0 = \$	- \$	-	(7b) \$

Total value of valuable items listed from attachment [current market value X . 0 minus any loan balance(s)] (7c) \$

**Add lines (7a) through (7c) minus IRS deduction of \$11,390 = (7) \$**

Do not include amount on the lines with a letter beside the number. Round to the nearest whole dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line. **Add lines (1) through (7) and enter the amount in Box A = \$**

**Box A**  
Available Individual Equity in Assets

**NOTE: If you or your spouse are self-employed, Sections 4, 5, and 6 must be completed before continuing with Sections 7 and 8.**

**Section 4 Self-Employed Information**

If you or your spouse are self-employed (e.g., files Schedule(s) C, E, F, etc.), complete this section.

Is your business a sole proprietorship <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No		Address of business (if other than personal residence)	
Name of business			
Business telephone number ( ) -	Employer Identification Number	Business website address	Trade name or DBA
Description of business	Total number of employees	Frequency of tax deposits	Average gross monthly payroll \$
Do you or your spouse have any other business interests? Include any interest in an LLC, LLP, corporation, partnership, etc. <input type="checkbox"/> Yes (percentage of ownership: ) Title <input type="checkbox"/> No		Business address (street, city, state, ZIP code)	
Business name	Business telephone number ( ) -	Employer Identification Number	
Type of business (select one) <input type="checkbox"/> Partnership <input type="checkbox"/> LLC <input type="checkbox"/> Corporation <input type="checkbox"/> Other			

**Section 5 Business Asset Information (for Self-Employed) (Domestic and Foreign)**

List business assets including bank accounts, digital assets (such as cryptocurrency), tools, books, machinery, equipment, business vehicles and real property that is owned/leased/rented. If additional space is needed, attach a list of items. Do not include personal assets listed in Section 3. Round to the nearest whole dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0".

<input type="checkbox"/> Cash <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card			
Bank name and country location	Account number		(8a) \$
<input type="checkbox"/> Cash <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card			
Bank name and country location	Account number		(8b) \$
<input type="checkbox"/> Digital asset	Number of units	Location of digital asset (exchange account, self-hosted wallet)	Account number for assets held by a custodian or broker
Description of digital asset			
Digital asset address for self-hosted digital assets	US dollar equivalent of the digital asset as of today		(8c) \$
	\$ -		
Total bank accounts from attachment			(8d) \$
<b>Add lines (8a) through (8d) =</b>			<b>(8) \$</b>



**Section 5 (Continued) Business Asset Information (for Self-Employed) (Domestic and Foreign)**

Description of asset:

Current market value \$ X .0 = \$	Minus loan balance - \$	Total value (if leased or used in the production of income, enter 0 as the total value)	=	(9a) \$
--------------------------------------	----------------------------	---	---	---------

Description of asset:

Current market value \$ X .0 = \$	Minus Loan Balance - \$	Total value (if leased or used in the production of income, enter 0 as the total value)	=	(9b) \$
--------------------------------------	----------------------------	---	---	---------

Total value of assets listed from attachment [current market value X .0 minus any loan balance(s)] (9c) \$

**Add lines (9a) through (9c) = (9) \$**

IRS allowed deduction for professional books and tools of trade for individuals and sole-proprietors – (10) \$ [5,700]

**Enter the value of line (9) minus line (10). If less than zero enter zero, = (11) \$**

**Notes Receivable**  
Do you have notes receivable  Yes  No  
If yes, attach current listing that includes name(s) and amount of note(s) receivable

**Accounts Receivable**  
Do you have accounts receivable, including e-payment, factoring companies, and any bartering or online auction accounts  Yes  No  
If yes, provide a list of your current accounts receivable (include the age and amount)

Do not include amounts from the lines with a letter beside the number (for example: (9c)). Round to the nearest whole dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line.  
**Add lines (8) and (11) and enter the amount in Box B = \$**

**Section 6 Business Income and Expense Information (for Self-Employed)**

If you provide a current profit and loss (P&L) statement for the information below, enter the total gross monthly income on line 17 and your monthly expenses on line 29 below. Do not complete lines (12) - (16) and (18) - (28). You may use the amounts claimed for income and expenses on your most recent Schedule C; however, if the amount has changed significantly within the past year, a current P&L should be submitted to substantiate the claim.

Period provided beginning \_\_\_\_\_ through \_\_\_\_\_

**Round to the nearest whole dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0".**

**Business Income (you may average 6-12 months income/receipts to determine your gross monthly income/receipts)**

Gross receipts	(12) \$
Gross rental income	(13) \$
Interest income	(14) \$
Dividends	(15) \$
Other income	(16) \$
<b>Add lines (12) through (16) =</b>	<b>(17) \$</b>

**Business expenses (you may average 6-12 months expenses to determine your average expenses)**

Materials purchased (e.g., items directly related to the production of a product or service)	(18) \$
Inventory purchased (e.g., goods bought for resale)	(19) \$
Gross wages and salaries	(20) \$
Rent	(21) \$
Supplies (items used to conduct business and used up within one year, e.g., books, office supplies, professional equipment, etc.)	(22) \$
Utilities/telephones	(23) \$
Vehicle costs (gas, oil, repairs, maintenance)	(24) \$
Business insurance	(25) \$
Current business taxes (e.g., real estate, excise, franchise, occupational personal property, sales and employer's portion of employment taxes)	(26) \$
Secured debts (not credit cards)	(27) \$
Other business expenses (include a list)	(28) \$
<b>Add lines (18) through (28) =</b>	<b>(29) \$</b>

Round to the nearest whole dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line.  
**Subtract line (29) from line (17) and enter the amount in Box C = \$**

**Section 7 Monthly Household Income and Expense Information**

Enter your household's average gross monthly income. Gross monthly income includes wages, social security, pension, unemployment, and other income. Examples of other income include but are not limited to: agricultural subsidies, gambling income, oil credits, rent subsidies, sharing economy income from providing on-demand work, services or goods (e.g., Uber, Lyft, DoorDash, AirBnB, VRBO), income through digital platforms like an app or website, etc., and recurring capital gains from the sale of securities or other property such as digital assets. Include the below information for yourself, your spouse, and anyone else who contributes to your household's income. This is necessary for the IRS to accurately evaluate your offer.

**Monthly Household Income**

**Note: Entire household income should also include income that is considered not taxable and may not be included on your tax return.**

					Round to the nearest whole dollar.
<b>Primary taxpayer</b>					
Gross wages		Social Security	Pension(s)	Other Income (e.g. unemployment)	
\$	+	\$	+	\$	Total primary taxpayer income =
					(30) \$
<b>Spouse</b>					
Gross wages		Social Security	Pension(s)	Other Income (e.g. unemployment)	
\$	+	\$	+	\$	Total spouse income =
					(31) \$
Additional sources of income used to support the household, e.g., non-labile spouse, or anyone else who may contribute to the household income, etc. List source(s)					(32) \$
Interest, dividends, and royalties					(33) \$
Distributions (e.g., income from partnerships, sub-S Corporations, etc.)					(34) \$
Net rental income					(35) \$
Net business income from Box C (Deductions for non-cash expenses on Schedule C (e.g., depreciation, depletion, etc.) are not permitted as an expense for offer purposes and must be added back in to the net income figure)					(36) \$
Child support received					(37) \$
Alimony received					(38) \$
Round to the nearest whole dollar.					
Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line.					
<b>Add lines (30) through (38) and enter the amount in Box D =</b>					<b>Box D</b> Total Household Income \$

**Monthly Household Expenses**

Enter your average monthly expenses.

**Note: For expenses claimed in boxes (39) and (45) only, you should list the full amount of the allowable standard even if the actual amount you pay is less. For the other boxes input your actual expenses. You may find the allowable standards at [IRS.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Collection-Financial-Standards](https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Collection-Financial-Standards).**

					Round to the nearest whole dollar.
Food, clothing, and miscellaneous (e.g., housekeeping supplies, personal care products, minimum payment on credit card). A reasonable estimate of these expenses may be used					(39) \$
Housing and utilities (e.g., rent or mortgage payment and average monthly cost of property taxes, home insurance, maintenance, dues, fees and utilities including electricity, gas, other fuels, trash collection, water, cable television and internet, telephone, and cell phone) monthly rent payment					(40) \$
Vehicle loan and/or lease payment(s)					(41) \$
Vehicle operating costs (e.g., average monthly cost of maintenance, repairs, insurance, fuel, registrations, licenses, inspections, parking, tolls, etc.). A reasonable estimate of these expenses may be used					(42) \$
Public transportation costs (e.g., average monthly cost of fares for mass transit such as bus, train, trolley, etc.). A reasonable estimate of these expenses may be used					(43) \$
Health insurance premiums					(44) \$
Out-of-pocket health care costs (e.g., average monthly cost of prescription drugs, medical services, and medical supplies like eyeglasses, hearing aids, etc.)					(45) \$
Court-ordered payments (e.g., monthly cost of any alimony, child support, etc.)					(46) \$
Child/dependent care payments (e.g., daycare, etc.)					(47) \$
Life insurance premiums Life insurance policy amount					(48) \$
Current monthly taxes (e.g., monthly cost of federal, state, and local tax, personal property tax, etc.)					(49) \$
Secured debts/Other (e.g., any loan where you pledged an asset as collateral not previously listed, government guaranteed student loan, employer required retirement or dues) List debt(s)/expense(s)					(50) \$
Enter the amount of your monthly delinquent state and/or local tax payment(s). Total tax owed					(51) \$
Round to the nearest whole dollar.					
Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line.					
<b>Add lines (39) through (51) and enter the amount in Box E =</b>					<b>Box E</b> Total Household Expenses \$
Round to the nearest whole dollar.					
Do not enter a negative number. If any line item is a negative, enter "0" on that line.					
<b>Subtract Box E from Box D and enter the amount in Box F =</b>					<b>Box F</b> Remaining Monthly Income \$

**Section 8 Calculate Your Minimum Offer Amount**

The next steps calculate your minimum offer amount. The amount of time you take to pay your offer in full will affect your minimum offer amount. Paying over a shorter period of time will result in a smaller minimum offer amount.

**Note:** The multipliers below (12 and 24) and the calculated offer amount (which included the amount(s) allowed for vehicles and bank accounts) do not apply if the IRS determines you have the ability to pay your tax debt in full within the legal period to collect.

Round to the nearest whole dollar.

If you will pay your offer in 5 or fewer payments within 5 months or less, multiply "Remaining Monthly Income" (Box F) by 12 to get "Future Remaining Income" (Box G). Do not enter a number less than \$0.

Enter the total from Box F \$	X 12 =	Box G Future Remaining Income \$
----------------------------------	--------	-------------------------------------

If you will pay your offer in 6 to 24 months, multiply "Remaining Monthly Income" (Box F) by 24 to get "Future Remaining Income" (Box H). Do not enter a number less than \$0.

Enter the total from Box F \$	X 24 =	Box H Future Remaining Income \$
----------------------------------	--------	-------------------------------------

Determine your minimum offer amount by adding the total available assets from Box A and Box B (if applicable) to the amount in either Box G or Box H.

Enter the amount from Box A plus Box B (if applicable) \$	+	Enter the amount from either Box G or Box H \$	=	<b>Offer Amount</b> Your offer must be more than zero (\$0). Do not leave blank. Use whole dollars only. \$
--	---	---	---	---

Place the offer amount shown above on the Form 656, Section 4, Payment Terms, unless you cannot pay that amount due to special circumstances. If you cannot pay that amount due to special circumstances, place the amount you can pay on the Form 656, Section 4, Payment Terms, and explain your special circumstances on the Form 656, Section 3, Reason for Offer.

**Section 9 Other Information**

**Additional information IRS needs to consider settlement of your tax debt. If you or your business are currently in a bankruptcy proceeding, you are not eligible to apply for an offer.**

Are you a party to or involved in litigation (if yes, answer the following)  Yes  No

<input type="checkbox"/> Plaintiff	Location of filing	Represented by	Docket/Case number
<input type="checkbox"/> Defendant			
Amount of dispute \$	Possible completion date (mm/dd/yyyy)	Subject of litigation	

Have you filed bankruptcy in the past 7 years (if yes, answer the following)  Yes  No

Date filed (mm/dd/yyyy)	Date dismissed (mm/dd/yyyy)	Date discharged (mm/dd/yyyy)	Petition no.	Location filed
-------------------------	-----------------------------	------------------------------	--------------	----------------

In the past 10 years, have you lived outside of the U.S. for 6 months or longer (if yes, answer the following)  Yes  No

Dates lived abroad: From (mm/dd/yyyy)	To (mm/dd/yyyy)
---------------------------------------	-----------------

Are you or have you ever been party to any litigation involving the IRS/United States (including any tax litigation)  Yes  No

If yes and the litigation included tax debt, provide the types of tax and periods involved

Are you the beneficiary of a trust, estate, or life insurance policy, including those located in foreign countries or jurisdictions (if yes, answer the following)  Yes  No

Place where recorded	EIN	
Name of the trust, estate, or policy	Anticipated amount to be received \$	When will the amount be received

Are you a trustee, fiduciary, or contributor of a trust  Yes  No

Name of the trust	EIN
-------------------	-----

Do you have a safe deposit box (business or personal) including those located in foreign countries or jurisdictions (if yes, answer the following)  Yes  No

Location (name, address and box number(s))	Contents	Value \$
--	----------	-------------

**Section 9 (Continued) Other Information**

In the past 10 years, have you transferred any asset with a fair market value of more than \$10,000 including real property, for  Yes  No less than their full value (if yes, answer the following)

List asset(s)	Value at time of transfer \$	Date transferred (mm/dd/yyyy)	To whom or where was it transferred
---------------	---------------------------------	-------------------------------	-------------------------------------

Do you have any assets or own any real property outside the U.S.  Yes  No  
If yes, provide description, location, and value

Do you have any funds being held in trust by a third party  Yes  No

If yes, how much \$ \_\_\_\_\_ Where \_\_\_\_\_

**Section 10 Signatures**

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this offer, including accompanying documents, and to the best of my knowledge it is true, correct, and complete.

Signature of Taxpayer	Date (mm/dd/yyyy)
Signature of Spouse	Date (mm/dd/yyyy)

Remember to include all applicable attachments listed below.

- Copies of the most recent pay stub, earnings statement, etc., from each employer.
- Copies of the most recent statement for each investment and retirement account.
- Copies of the most recent statement, etc., from all other sources of income such as pensions, Social Security, rental income, interest and dividends (including any received from a related partnership, corporation, LLC, LLP, etc.), court order for child support, alimony, royalties, agricultural subsidies, gambling income, oil credits, rent subsidies, sharing economy income from providing on-demand work, services or goods (e.g., Uber, Lyft, AirBnB, VRBO), income through digital platforms like an app or website, etc., and recurring capital gains from the sale of securities or other property such as digital assets.
- Copies of individual complete bank statements for the three most recent months. If you operate a business, copies of the six most recent complete statements for each business bank account.
- Completed Form 433-B (Collection Information Statement for Businesses) if you or your spouse have an interest in a business entity other than a sole-proprietorship.
- Copies of the most recent statement from lender(s) on loans such as mortgages, second mortgages, vehicles, etc., showing monthly payments, loan payoffs, and balances.
- List of Accounts Receivable or Notes Receivable, if applicable.
- Verification of delinquent State/Local Tax Liability showing total delinquent state/local taxes and amount of monthly payments, if applicable.
- Copies of court orders for child support/alimony payments claimed in monthly expense section.
- Copies of Trust documents if applicable per Section 9.
- Documentation to support any special circumstances described in the "Explanation of Circumstances" on Form 656, if applicable.
- Attach a Form 2848, *Power of Attorney and Declaration of Representative*, if you would like your attorney, CPA, or enrolled agent to represent you and you do not have a current form on file with the IRS. Ensure all years and forms involved in your offer are listed on Form 2848 and include the current tax year. Check the appropriate box to ensure copies of communications are sent to your representative.
- Completed and signed current Form 656.



Form <b>433-B (OIC)</b> (April 2024)	Department of the Treasury — Internal Revenue Service <b>Collection Information Statement for Businesses</b>									
Complete this form if your business is a <ul style="list-style-type: none"> <li style="width: 50%; margin-right: 50%;">• Corporation</li> <li style="width: 50%;">• Limited Liability Company (LLC) classified as a corporation</li> <li style="width: 50%;">• Partnership</li> <li style="width: 50%;">• Other LLC</li> </ul>										
Note: If your business is a sole proprietorship do not use this form. Instead, complete Form 433-A (OIC) Collection Information Statement for Wage Earners and Self-Employed Individuals. This form should only be used with the Form 656, Offer in Compromise.										
Include attachments if additional space is needed to respond completely to any question.										
<b>Section 1 Business Information (Domestic and Foreign)</b>										
Business name <span style="float: right;">Employer identification number</span>										
Business physical address (street, city, state, ZIP code) <span style="float: right;">County of business location</span>										
Description of business and DBA or "Trade Name"										
Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -									
Business mailing address (if different from above or post office box number)										
Business website address										
FAX number ( ) -										
Does the business outsource its payroll processing and tax return preparation for a fee <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No <span style="font-size: small;">If yes, list provider name and address in box below (street, city, state, ZIP code)</span>										
Federal contractor <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	Total number of employees <input type="checkbox"/> Check here if you are the only employee									
Frequency of tax deposits	Average gross monthly payroll \$									
Provide information about all partners, officers, LLC members, major shareholders (domestic and foreign), etc., associated with the business. Include attachments if additional space is needed.										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Last name</td> <td style="width: 40%;">First name</td> <td style="width: 30%;">Title</td> </tr> <tr> <td>Percent of ownership and annual salary</td> <td>Social Security Number - -</td> <td>Home address (street, city, state, ZIP code)</td> </tr> <tr> <td>Primary phone ( ) -</td> <td>Secondary phone ( ) -</td> <td></td> </tr> </table>		Last name	First name	Title	Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)	Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -	
Last name	First name	Title								
Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)								
Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Last name</td> <td style="width: 40%;">First name</td> <td style="width: 30%;">Title</td> </tr> <tr> <td>Percent of ownership and annual salary</td> <td>Social Security Number - -</td> <td>Home address (street, city, state, ZIP code)</td> </tr> <tr> <td>Primary phone ( ) -</td> <td>Secondary phone ( ) -</td> <td></td> </tr> </table>		Last name	First name	Title	Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)	Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -	
Last name	First name	Title								
Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)								
Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Last name</td> <td style="width: 40%;">First name</td> <td style="width: 30%;">Title</td> </tr> <tr> <td>Percent of ownership and annual salary</td> <td>Social Security Number - -</td> <td>Home address (street, city, state, ZIP code)</td> </tr> <tr> <td>Primary phone ( ) -</td> <td>Secondary phone ( ) -</td> <td></td> </tr> </table>		Last name	First name	Title	Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)	Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -	
Last name	First name	Title								
Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)								
Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Last name</td> <td style="width: 40%;">First name</td> <td style="width: 30%;">Title</td> </tr> <tr> <td>Percent of ownership and annual salary</td> <td>Social Security Number - -</td> <td>Home address (street, city, state, ZIP code)</td> </tr> <tr> <td>Primary phone ( ) -</td> <td>Secondary phone ( ) -</td> <td></td> </tr> </table>		Last name	First name	Title	Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)	Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -	
Last name	First name	Title								
Percent of ownership and annual salary	Social Security Number - -	Home address (street, city, state, ZIP code)								
Primary phone ( ) -	Secondary phone ( ) -									
Catalog Number 55997B <span style="margin-left: 200px;">www.irs.gov</span> <span style="float: right;">Form <b>433-B (OIC)</b> (Rev. 4-2024)</span>										

**Section 2 Business Asset Information (Domestic and Foreign)**

Gather the most current statement from banks, lenders on loans, mortgages (including second mortgages), monthly payments, loan balances, and accountant's depreciation schedules, if applicable. Also, include make/model/year/mileage of vehicles and current value of business assets. To estimate the current value, you may consult resources like Kelley Blue Book ([www.kbb.com](http://www.kbb.com)), NADA ([www.nada.com](http://www.nada.com)), local real estate postings of properties similar to yours, and any other websites or publications that show what the business assets would be worth if you were to sell them. Asset value is subject to adjustment by IRS. Enter the total amount available for each of the following (if additional space is needed, please include attachments).

Round to the nearest dollar. Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0".

**Cash and Investments (domestic and foreign)**

<input type="checkbox"/> Cash <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card	
Bank name and country location	Account number
(1a) \$	
<input type="checkbox"/> Cash <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card	
Bank name and country location	Account number
(1b) \$	
<input type="checkbox"/> Cash <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings <input type="checkbox"/> Money Market Account/CD <input type="checkbox"/> Online Account <input type="checkbox"/> Stored Value Card	
Bank name and country location	Account number
(1c) \$	
Total bank accounts from attachment (1d) \$	
<b>Add lines (1a) through (1d) = (1) \$</b>	

Investment account <input type="checkbox"/> Stocks <input type="checkbox"/> Bonds <input type="checkbox"/> Other	
Name of Financial Institution and country location	Account number
Current market value	Minus loan balance
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____
(2a) \$	
Investment Account: <input type="checkbox"/> Stocks <input type="checkbox"/> Bonds <input type="checkbox"/> Other	
Name of Financial Institution and country location	Account number
Current market value	Minus loan balance
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____
(2b) \$	
<input type="checkbox"/> Digital asset	Number of units
Description of digital asset	Location of digital asset (exchange account, self-hosted wallet)
Digital asset address for self-hosted digital assets	US dollar equivalent of the digital asset as of today
	\$ _____
(2c) \$	
Total investment accounts from attachment. [current market value minus loan balance(s)] (2d) \$	
<b>Add lines (2a) through (2d) = (2) \$</b>	

<b>Notes Receivable</b>	
Do you have notes receivable <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	
If yes, attach current listing which includes name, age, and amount of note(s) receivable	
<b>Accounts Receivable</b>	
Do you have accounts receivable, including e-payment, factoring companies, and any bartering or online auction accounts <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	
If yes, provide a list of name, age, and amount of the current accounts receivable	

**Section 2 (Continued) Business Asset Information (Domestic and Foreign)**

If the business owns more properties, vehicles, or equipment than shown in this form, please list on a separate attachment.

**Real estate** (buildings, lots, commercial property, etc.)

Is your real property currently for sale or do you anticipate selling your real property to fund the offer amount

Yes (listing price)  No

Property address (street address, city, state, ZIP code, county, and country)	Property description (indicate if rental property, vacant, etc.)	Date purchased	
	Monthly mortgage payment	Date of final payment	
	Name of lender/contract holder		
Current market value	Minus loan balance (mortgages, etc.)		
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____		Total value of real estate = (3a) \$ _____
Property address (street address, city, state, ZIP code, county, and country)	Property description (indicate if rental property, vacant, etc.)	Date purchased	
	Monthly mortgage payment	Date of final payment	
	Name of lender/contract holder		
Current market value	Minus loan balance (mortgages, etc.)		
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____		Total value of real estate = (3b) \$ _____
Total value of property(s) listed from attachment [current market value X .0 minus any loan balance(s)]			(3c) \$ _____
<b>Add lines (3a) through (3c) =</b>			<b>(3) \$ _____</b>

**Business vehicles** (cars, boats, motorcycles, trailers, etc.). Include those located in foreign countries or jurisdictions. If additional space is needed, list on an attachment.

Vehicle make & model	Year	Date purchased	Mileage or use hours	License/Tag number	
<input type="checkbox"/> Lease	Monthly lease/loan amount	Name of creditor		Date of final payment	
<input type="checkbox"/> Own	\$ _____				
Current market value	Minus loan balance		Total value of vehicle (if the vehicle is leased, enter 0 as the total value) =		(4a) \$ _____
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____				
Vehicle make & model	Year	Date purchased	Mileage or use hours	License/Tag number	
<input type="checkbox"/> Lease	Monthly lease/loan amount	Name of creditor		Date of final payment	
<input type="checkbox"/> Own	\$ _____				
Current market value	Minus loan balance		Total value of vehicle (if the vehicle is leased, enter 0 as the total value) =		(4b) \$ _____
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____				
Vehicle make & model	Year	Date purchased	Mileage or use hours	License/Tag number	
<input type="checkbox"/> Lease	Monthly lease/loan amount	Name of creditor		Date of final payment	
<input type="checkbox"/> Own	\$ _____				
Current market value	Minus loan balance		Total value of vehicle (if the vehicle is leased, enter 0 as the total value) =		(4c) \$ _____
\$ _____ X .0 = \$ _____	- \$ _____				
Total value of vehicles listed from attachment [current market value X .0 minus any loan balance(s)]					(4d) \$ _____
<b>Add lines (4a) through (4d) =</b>					<b>(4) \$ _____</b>

**Section 2 (Continued) Business Asset Information (Domestic and Foreign)**

**Other business equipment**

If you have more than one piece of equipment, please list on a separate attachment and put the total of all equipment in box (5b)

Type of equipment			
Current market value	Minus loan balance	Total value of equipment (if leased or used in the production of income enter 0 as the total value) =	(5a) \$
\$ _____ X .8 = \$ _____	– \$ _____		
Total value of equipment listed from attachment [current market value X .8 minus any loan balance(s)]			(5b) \$
Total value of all business equipment <b>Add lines (5a) and (5b) =</b>			<b>(5) \$</b>

Do not include amount on the lines with a letter beside the number. Round to the nearest dollar.  
Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0" on that line.  
**Add lines (1) through (5) and enter the amount in Box A =** \$ \_\_\_\_\_

**Box A**  
Available Equity in Assets

**Section 3 Business Income Information**

Enter the average gross monthly income of your business. To determine your gross monthly income use the most recent 6-12 months documentation of commissions, invoices, gross receipts from sales/services, etc.; most recent 6-12 months earnings statements, etc.; from every other source of income (such as rental income, interest and dividends, or subsidies); or you may use the most recent 6-12 months Profit and Loss (PAL) to provide the information of income and expenses.

**Note: If you provide a current profit and loss statement for the information below, enter the total gross monthly income in Box B below. Do not complete lines (6) - (10).**

Period provided beginning _____ through _____	
Gross receipts	(6) \$
Gross rental income	(7) \$
Interest income	(8) \$
Dividends	(9) \$
Other income (specify on attachment)	(10) \$

Round to the nearest dollar.  
Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0" on that line.  
**Add lines (6) through (10) and enter the amount in Box B =** \$ \_\_\_\_\_

**Box B**  
Total Business Income

**Section 4 Business Expense Information**

Enter the average gross monthly expenses for your business using your most recent 6-12 months statements, bills, receipts, or other documents showing monthly recurring expenses. **Deductions for non-cash expenses (e.g., depreciation, depletion, etc.) are not permitted as an expense for offer purposes.**

**Note: If you provide a current profit and loss statement for the information below, enter the total monthly expenses in Box C below. Do not complete lines (11) - (20).**

Period provided beginning _____ through _____	
Materials purchased (e.g., items directly related to the production of a product or service)	(11) \$
Inventory purchased (e.g., goods bought for resale)	(12) \$
Gross wages and salaries	(13) \$
Rent	(14) \$
Supplies (items used to conduct business and used up within one year, e.g., books, office supplies, professional equipment, etc.)	(15) \$
Utilities/telephones	(16) \$
Vehicle costs (gas, oil, repairs, maintenance)	(17) \$
Insurance (other than life)	(18) \$
Current taxes (e.g., real estate, state, and local income tax, excise, franchise, occupational, personal property, sales and employer's portion of employment taxes, etc.)	(19) \$
Other expenses (e.g., secured debt payments. Specify on attachment. Do not include credit card payments)	(20) \$

Round to the nearest dollar.  
Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0" on that line.  
**Add lines (11) through (20) and enter the amount in Box C =** \$ \_\_\_\_\_

**Box C**  
Total Business Expenses

Round to the nearest dollar.  
Do not enter a negative number. If any line item is a negative number, enter "0" on that line.  
**Subtract Box C from Box B and enter the amount in Box D =** \$ \_\_\_\_\_

**Box D**  
Remaining Monthly Income



**Section 5 Calculate Your Minimum Offer Amount**

The next steps calculate your minimum offer amount. The amount of time you take to pay your offer in full will affect your minimum offer amount. Paying over a shorter period of time will result in a smaller minimum offer amount.

**Note:** The multipliers below (12 and 24) and the calculated offer amount do not apply if IRS determines you have the ability to pay your tax debt in full within the legal period to collect.

Round to the nearest whole dollar.

If you will pay your offer in 5 or fewer payments within 5 months or less, multiply "Remaining Monthly Income" (Box D) by 12 to get "Future Remaining Income." Do not enter a number less than zero.

Enter the total from Box D \$	X 12 =	Box E Future Remaining Income \$
----------------------------------	--------	-------------------------------------

If you will pay your offer in 6 to 24 months, multiply "Remaining Monthly Income" (Box D) by 24 to get "Future Remaining Income." Do not enter a number less than zero.

Enter the total from Box D \$	X 24 =	Box F Future Remaining Income \$
----------------------------------	--------	-------------------------------------

Determine your minimum offer amount by adding the total available assets from Box A to the amount in either Box E or Box F. Your offer amount must be more than zero.

Enter the amount from Box A* \$	+	Enter the amount from either Box E or Box F \$	=	Offer Amount \$
------------------------------------	---	---	---	--------------------

Your offer must be more than zero (\$0). Do not leave blank. Use whole dollars only. Place your offer amount on Form 656 Section 4, Payment Terms.

\*You may exclude any equity in income producing assets (except real estate) shown in Section 2 of this form.

**Section 6 Other Information**

Additional information IRS needs to consider settlement of your tax debt. If this business is currently in a bankruptcy proceeding, the business is not eligible to apply for an offer.

Is the business currently in bankruptcy?

Yes  No

Has the business filed bankruptcy in the past 10 years?

Yes  No

If yes, provide

Date filed (mm/dd/yyyy) \_\_\_\_\_ Date dismissed or discharged (mm/dd/yyyy) \_\_\_\_\_

Petition no. \_\_\_\_\_ Location filed \_\_\_\_\_

Does this business have other business affiliations (e.g., subsidiary or parent companies)?

Yes  No

If yes, list the name and Employer Identification Number

Do any related parties (e.g., partners, officers, employees) owe money to the business?

Yes  No

Is the business currently, or in the past, party to litigation?

Yes  No

If yes, answer the following

<input type="checkbox"/> Plaintiff	Location of filing	Represented by	Docket/Case number
<input type="checkbox"/> Defendant			

Amount in dispute \$	Possible completion date (mm/dd/yyyy)	Subject of litigation

Are you or have you been party to litigation involving the IRS/United States (including any tax litigation)?

Yes  No

If yes and the litigation included tax debt, provide the types of tax and periods involved.

**Section 6 (Continued) Other Information**

In the past 10 years, has the business transferred any asset with a fair market value of more than \$10,000, including real property, for less than its full value

Yes  No

If yes, provide date, value, and type of asset transferred

In the past 3 years have you transferred any real property (land, house, etc.)

Yes  No

If yes, list the type of property, value, and date of the transfer

Has the business been located outside the U.S. for 6 months or longer in the past 10 years

Yes  No

Do you have any assets or own any real property outside the U.S.:

Yes  No

If yes, please provide description, location, and value

Does the business have any funds being held in trust by a third party

Yes  No If yes, how much \$ \_\_\_\_\_ Where \_\_\_\_\_

Does the business have any lines of credit

Yes  No If yes, credit limit \$ \_\_\_\_\_ Amount owed \$ \_\_\_\_\_

What property secures the line of credit \_\_\_\_\_

**Section 7 Signatures**

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this offer, including accompanying documents, and to the best of my knowledge it is true, correct, and complete.

Signature of Taxpayer	Title	Date (mm/dd/yyyy)
-----------------------	-------	-------------------

**Remember to include all applicable attachments from the list below.**

- A current Profit and Loss statement covering at least the most recent 6–12 month period, if appropriate.
- Copies of the six most recent complete bank statements for each business account and copies of the three most recent statements for each investment account.
- If an asset is used as collateral on a loan, include copies of the most recent statement from lender(s) on loans, monthly payments, loan payoffs, and balances.
- Copies of the most recent statement of outstanding accounts and notes receivable.
- Copies of the most recent statements from lenders on loans, mortgages (including second mortgages), monthly payments, loan payoffs, and balances.
- Copies of relevant supporting documentation of special circumstances described in the Section 3 on Form 656, if applicable.
- Attach a Form 2848, *Power of Attorney and Declaration of Representative*, if you would like your attorney, CPA, or enrolled agent to represent you and you do not have a current form on file with the IRS. Ensure all years and forms involved in your offer are listed on Form 2848 and include the current tax year. Check the appropriate box to ensure copies of communications are sent to your representative.
- Completed and current signed Form 656.



Form 656-L

# Offer in Compromise

## (Doubt as to Liability)

---

**CONTENTS**

■ What you need to know .....	2
■ Important information .....	2
■ DATL Pre-qualifier .....	4
■ Form 656-L .....	6

---

**IRS contact information**

If you have questions regarding qualifications for an offer in compromise, please call our toll-free number at 1-800-829-1040. You can get forms and publications by calling 1-800-TAX-FORM (1-800-829-3676), by visiting your local IRS office, or at [www.irs.gov](http://www.irs.gov).

**Taxpayer resources**

The Taxpayer Advocate Service (TAS) is an independent organization within the Internal Revenue Service that helps taxpayers and protects taxpayer rights. TAS helps taxpayers whose problems with the IRS are causing financial difficulties, who've tried but haven't been able to resolve their problems with the IRS, or believe an IRS system or procedure isn't working as it should. This service is free. Your local advocate's number is in your local directory and at [www.taxpayeradvocate.irs.gov](http://www.taxpayeradvocate.irs.gov). You can also call TAS at 1-877-777-4778. For more information about TAS and your rights under the Taxpayer Bill of Rights, go to [www.taxpayeradvocate.irs.gov](http://www.taxpayeradvocate.irs.gov). The Taxpayer Advocate is your voice at the IRS.

Low Income Taxpayer Clinics (LITCs) are independent from the Internal Revenue Service (IRS) and the Taxpayer Advocate Service (TAS). LITCs represent individuals whose income is below a certain level and who need to resolve a tax problem with the IRS. LITCs can represent taxpayers in audits, appeals, tax collection disputes before the IRS and in court. In addition, LITCs can provide information about taxpayer's rights and responsibilities in different languages for individuals who speak English as a second language. Services are offered for free or a small fee. For more information or to find an LTC near you, see the LTC page at [www.taxpayeradvocate.irs.gov/litcmap](http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/litcmap) or IRS Publication 4134, Low Income Taxpayer Clinic List. This Publication is also available online at [www.irs.gov](http://www.irs.gov) or by calling the IRS toll-free at 1-800-829-3676.

**INSTRUCTIONS FOR FORM 656-L, OFFER IN COMPROMISE (DOUBT AS TO LIABILITY)**

**WHAT YOU NEED TO KNOW**

<b>Your Rights as a Taxpayer</b>	Each and every taxpayer has a set of fundamental rights they should be aware of when dealing with the IRS. Explore your rights and our obligations to protect them. For more information on your rights as a taxpayer, visit Taxpayer Bill of Rights <a href="https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5169.pdf">https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5169.pdf</a> .
<b>What is a Doubt as to Liability offer?</b>	<p>Doubt as to liability exists where there is a genuine dispute as to the existence or amount of the correct tax debt under the law. If you have a legitimate doubt that you owe part or all of the tax debt, you will need to complete a Form 656-L, <i>Offer in Compromise (Doubt as to Liability)</i>.</p> <p>Doubt as to liability cannot be disputed or considered if the tax debt has been established by a final court decision or judgment concerning the existence or amount of the assessed tax debt or if the assessed tax debt is based on current law.</p> <p>Submitting an offer application does not guarantee that the IRS will accept your offer. It begins a process of evaluation and verification by the IRS.</p> <p>If you have supplied information to the Internal Revenue Service or are responding to a notice you received relating to the same matter for which you are submitting your offer, you should resolve the outstanding issues prior to filing the offer. If your issue is being worked by another area, for example you have requested an audit reconsideration to resolve whether you are liable for the tax, then an offer should not be filed until the issue is resolved. Failure to follow-up and resolve an issue may lead to the IRS returning the offer without further consideration.</p> <p>A doubt as to liability offer will only be considered for the tax period(s) in question.</p> <p><b>Note: If you agree that you owe the tax but cannot afford to pay, DON'T FILE a Form 656-L. See "What if I agree with the tax debt but cannot afford to pay in full?"</b></p>
<b>What documentation or support is needed?</b>	<p>You must provide a written statement explaining why the tax debt or portion of the tax debt is incorrect. In addition, you should provide supporting documentation or evidence that will help the IRS identify the reason(s) you doubt the accuracy of the tax debt. If you are unable to reconstruct your books and records, you can provide an explanation that supports reasonable doubt justifying a reduction to a portion or all of your tax debt.</p> <p><b>Note: Failing to provide a written statement explaining why the tax debt or a portion of the debt is incorrect will cause your offer to be returned without further consideration.</b></p>
<b>How much should I offer?</b>	<p>You must make an offer that is \$1 or more, and it should be based on what you believe the correct amount of tax should be. If you believe you don't owe any tax, see the DATL Pre-Qualifier Assessment below, for additional information.</p> <p><b>Note: Don't include any payment(s) with the Form 656-L. No deposit or application fee is required for a Doubt as to Liability offer.</b> Payments received will not be returned and will be applied to the tax liability in the best interest of the government.</p>

**IMPORTANT INFORMATION**

<b>What alternatives do I have to sending in a Doubt as to Liability, Offer in Compromise</b>	When you disagree with the accuracy of a tax debt, depending on the situation and the type of tax, the IRS has other available remedies. If your tax debt is other than a Trust Fund Recovery Penalty (TFRP) or Personal Liability Excise Tax (PLET), you should pursue the options below first before submitting an offer.
---	---



Page 3		
<p><b>You DON'T qualify for a DATL offer if ANY of the following conditions apply:</b></p>	<p>You are in an open bankruptcy (you may file once completed/discharged).</p> <p>If you went to court and the court made a final decision – we cannot override the Court's decision.</p> <p>If you are paying owe restitution, We cannot compromise restitution.</p> <p>Your debt is in litigation with the Department of Justice.</p> <p>If you already have an accepted Doubt as to Collectibility (DATC) offer or DATL for the same tax year and tax liability.</p> <p>You have made an election under IRC § 965(i) for the liability at issue; the IRS will not compromise such liabilities. Furthermore, any liability for which payment is being deferred under IRC § 965(h)(1) will be compromised only if an acceleration of payment under section 965(h)(3) and the regulations thereunder has occurred and no portion of the liability to be compromised resulted from entering into a transfer agreement under section 965(h)(3).</p>	
<p><b>Notice of Federal Tax Lien</b></p>	<p>A lien is a legal claim against all your current and future property. When you don't pay your first bill for taxes due, a lien is created by law and attaches to your property. A Notice of Federal Tax Lien (NFTL) provides public notice to creditors and is filed to establish priority of the IRS claim versus the claims of certain other creditors. The IRS may file a NFTL while your offer is being considered. If you have not finished paying your offer amount, then the IRS may be entitled to any proceeds from the sale of real property if the tax lien(s) has/have not been released. You may be entitled to file an appeal under the Collection Appeals Program (CAP) before this occurs or request a Collection Due Process hearing after this occurs. See <a href="#">Publication 1660</a> for more information on CAP rights.</p> <p><b>Note:</b> A Notice of Federal Tax Lien (NFTL) will not be filed on any individual shared responsibility payment under the Affordable Care Act.</p>	
<p><b>Examples of when you should submit a Doubt as to Liability Offer</b></p>	<p>You should only submit a doubt as to liability offer if you are unable to dispute the amount of tax the IRS claims you owe during the time allowed by the Internal Revenue Code or IRS guidelines.</p> <p>Possible reasons for submitting a doubt as to liability offer in compromise include the following: the examiner made a mistake interpreting the tax law; the examiner failed to consider the evidence presented; new evidence is available to support a change to the assessment. Below are some examples of when it may be appropriate to submit an offer based on doubt as to liability.</p> <p><b>Example 1:</b> You were audited by the IRS. When this happened, you moved and did not get the notification, or you suffered a disaster (such as books and records were destroyed in a fire or other natural disaster) causing you to miss the meeting with the auditor. The IRS disallowed all expenses and now you have a tax debt. You discover the problem when you try to borrow some money and find there is a federal tax lien filed. You are unable to reconstruct your books and records, but you can provide an explanation that supports reasonable doubt justifying a reduction to a portion or all of your tax debt. You will need to request a reconsideration prior to filing a DATL offer. If you receive an adverse determination and you did not appeal, you may file a DATL offer once the reconsideration is closed.</p> <p><b>Example 2:</b> You filed your tax return reporting stock options as valued by your employer, which created a tax liability including Alternative Minimum Tax (AMT). You paid part of the tax debt but could not pay the full amount owed. You later discovered that the stocks were not worth as much as you originally reported. This was due to fraudulent acts by the broker and/or your employer. IRS informed you the full amount of the tax debt must be paid before they can consider your claim for refund. You must file a Form 1040X, U.S. Individual Income Tax Return, to correct the value of the stocks originally claimed. If you receive an adverse determination and you did not appeal, you may file a DATL offer.</p>	
<p>Catalog Number 47516R</p>	<p><a href="http://www.irs.gov">www.irs.gov</a></p>	<p>Form <b>656-L</b> (Rev. 12-2020)</p>

**What if I agree with the tax debt but cannot afford to pay in full?**

A doubt as to collectibility offer, is when you agree that you owe the taxes, but you cannot pay your tax debt in full. To be considered for a doubt as to collectibility offer you must make an appropriate offer based on what the IRS considers your true ability to pay. To request consideration under doubt as to collectibility, don't use this form. You must complete a **Form 656, Offer in Compromise**, found in 656 Booklet, *Offer in Compromise Booklet*. For additional assistance in calculating your doubt as to collectibility offer amount, use the online Offer In Compromise Pre-Qualifier tool at [http://irs.treasury.gov/oic\\_pre\\_qualifier/](http://irs.treasury.gov/oic_pre_qualifier/).

**IMPORTANT NOTE**

You cannot submit an offer based on doubt as to liability (Form 656-L) and a separate offer based on doubt as to collectibility (Form 656) at the same time.

It is in your best interest to resolve any disagreements about the validity of the tax debt before filing an offer based on doubt as to collectibility. **If you send a Doubt as to Collectibility and Doubt as to Liability, the doubt as to collectibility offer will be returned without further consideration.**

**DOUBT AS TO LIABILITY (DATL) PRE-QUALIFIER ASSESSMENT**

Review the questions below to see if you may be eligible for a DATL Offer in Compromise. These questions are a guide to help determine if you may be eligible and if you are filing the correct type of resolution.

1. **Do you want to file an Offer in Compromise because you cannot afford to pay the amount you owe or paying in full would cause a hardship?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L, Doubt as to Liability, see [Form 656-B](#), Doubt as to Collectibility (DATC) booklet:
  - No, continue to next question
2. **Do you believe your tax debt is incorrect due to items that were not reported correctly on your originally filed tax return, including: Form 1040, U.S. Individual Income Tax Return, Form 1120, U.S. Corporation Income Tax Return, Form 706, United States Estate (and Generation-Skipping transfer) Tax Return, Form 709, United States Gift (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L Doubt as to Liability. You must file a [Form 1040-X](#), Amended US Individual Income Tax Return or [Form 1120-X](#), Amended U.S. Corporation Income Tax Return, US Estate Tax Return, [Form 709](#), US Gift Return and mail to the IRS Service center listed in the instructions.
  - No, continue to next question
3. **Do you believe your tax debt is incorrect because the IRS filed your Form 1040, U.S. Individual Income Tax Return, or the IRS prepared and filed your business tax returns (940, 941 etc.)?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L Doubt as to Liability. Submit a signed original tax return for processing to the appropriate IRS Center as listed in the Form 1040 instructions. [Form 1040](#), U.S. Individual Income Tax Return, [Instruction 1040 and 1040-SR](#) or visit [Tax Information for Businesses](#) for forms and instructions.
  - No, continue to next question
4. **Do you believe your tax debt is incorrect because an audit was performed on your tax return?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L Doubt as to Liability. Submit a request for audit reconsideration. See [Publication 3508](#), What you should know about the Audit Reconsideration process and where to file.
  - No, continue to next question
5. **Do you believe you should be entitled to a reduction or forgiveness of a penalty only?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L Doubt as to Liability - You may be eligible for penalty abatement. See the following links and call the number listed: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f843.pdf> or <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/penalty-relief-due-to-first-time-penalty-abatement-or-other-administrative-waiver>
  - No, continue to next question
6. **Do you disagree with an IRS adjustment made to your tax based on unreported income?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L, Doubt as to Liability. Please respond to the [CP2000 notice](#) sent to you by the IRS.
  - No, continue to next question
7. **Do you believe your tax debt is incorrect because there is a discrepancy between Forms 941,943,944,945,1040 or 1040 Schedule H and the data reported to social security administration on Form W-2, W-3?**
  - Yes, DON'T FILE FORM 656-L, Doubt as to Liability. You need to send in a corrected W-2/3 or corrected 941/943 etc. See IRS.gov - CAWR
  - No, continue to next question

**8. Do you believe you don't owe for the Affordable Care Act or marketplace tax?**

- Yes, DON'T FILE FORM 656-L, you need to file Form 1040-X, Amended U.S. Individual Tax Return. Please see [www.irs.gov](http://www.irs.gov) for Form 1040-X and instructions
- No, continue to next question

**9. Are you submitting an SS-8 Workers Classification Determination?**

- Yes, DON'T FILE FORM 656-L, see the instructions on how to resolve your SS-8 found at [SS-8 Forms and Instructions](#).
- No, continue to next question

**10. Is the offer solely for an Injured Spouse?**

- Yes, DON'T FILE FORM 656-L, follow the instructions found on IRS.gov [Form 8379](#), Injured Spouse Allocation.
- No, continue to next question

**11. Do you wish to file an Offer in Compromise because you don't believe that you owe all or part of the tax debt and you have already pursued any of the applicable alternatives above?**

- Yes, Complete [Form 656-L](#), Doubt as to Liability.

**Note:** If you don't have a tax debt, you are not eligible for an offer until you have received a balance due notice.

**If you answered "NO" for questions 1 – 10 above, you may qualify to file a DATL offer. Please make sure to include the following when filing your Form 656-L.**

You **must** make an offer for more than \$1.00 and should be based on what you believe you owe.

You **must** provide a written statement explaining why the tax debt or portion of the debt is incorrect.

You **must** provide supporting documentation or evidence that will help the IRS identify the reason(s) you doubt the accuracy of the tax debt. Sign the Form 656-L.

Form <b>656-L</b> (December 2020)	Department of the Treasury - Internal Revenue Service <b>Offer in Compromise (Doubt as to Liability)</b>	Page 6 OMB Number 1545-1686
<b>To: Commissioner of Internal Revenue Service</b> In the following agreement, the pronoun "we" may be assumed in place of "I" when there are joint liabilities and both parties are signing this agreement. I submit this offer to compromise the tax liabilities plus any interest, penalties, additions to tax, and additional amounts required by law for the tax type and period(s) marked below in section 1 or section 2.		IRS Received Date
<b>Section 1 Individual Information (Form 1040 filers)</b>		
Your First Name, Middle Initial, Last Name		Social Security Number (SSN)
_____		- -
If a Joint Offer: Spouse's First Name, Middle Initial, Last Name		Social Security Number (SSN)
_____		- -
Your Physical Home Address (Street, City, State, ZIP Code)	Your Mailing Address (if different from your Physical Home Address or Post Office Box Number)	
_____	_____	
Is this a new address? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	If yes, would you like us to update our records to this address? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	
Employer Identification Number (For self-employed individuals only)		
-		
<b>Individual Tax Periods</b>		
<input type="checkbox"/> <b>1040</b> U.S. Individual Income Tax Return [List all year(s); for example, 2018, 2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>941</b> Employer's Quarterly Federal Tax Return [List all quarterly period(s); for example, 03/31/2019, 06/30/2019, 09/30/2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>940</b> Employer's Annual Federal Unemployment (FUTA) Tax Return [List all year(s); for example, 2018, 2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>Trust Fund Recovery Penalty</b> as a responsible person of (enter business name) _____, for failure to pay withholding and Federal Insurance Contributions Act taxes (Social Security taxes), for period(s) ending [List all quarterly period(s); for example, 03/31/2019, 06/30/2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>Other Federal Tax(es)</b> [specify type(s) and period(s)]		
_____		
<b>Section 2 Business Information (Form 1120, 940, 941, etc., filers)</b>		
Business Name		
_____		
Business Physical Address (Street, City, State, ZIP Code)	Business Mailing Address (Street, City, State, ZIP Code)	
_____	_____	
Employer Identification Number (EIN)	Name and Title of Primary Contact	Telephone Number
-	_____	( ) -
<b>Business Tax Periods</b>		
<input type="checkbox"/> <b>1120</b> U.S. Corporate Income Tax Return [List all year(s); for example, 2018, 2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>941</b> Employer's Quarterly Federal Tax Return [List all quarterly period(s); for example, 03/31/2019, 06/30/2019, 09/30/2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>940</b> Employer's Annual Federal Unemployment (FUTA) Tax Return [List all year(s); for example, 2018, 2019, etc.]		
_____		
<input type="checkbox"/> <b>Other Federal Tax(es)</b> [specify type(s) and period(s)]		
_____		
<b>Note:</b> If you need more space, use a separate sheet of paper and title it "Attachment to Form 656-L Dated _____," Sign and date the attachment following the listing of the tax periods.		
Catalog Number 47516R	www.irs.gov	Form <b>656-L</b> (Rev. 12-2020)



**Section 3 Amount of the Offer**

I offer to pay \$ \_\_\_\_\_

Must be \$1 or more and payable within 90 days of the notification of acceptance, unless an alternative payment term is approved at the time the offer is accepted. **Don't send any payment with this form.** If you don't offer at least \$1, your offer will be returned without consideration.

**Section 4 Terms**

By submitting this offer, I have read, understand, and agree to the following terms and conditions:

- |   |  |
|---|--|
| <b>Terms, Conditions, and Legal Agreement</b>   | a) The IRS will apply payments made under the terms of this offer in the best interest of the government.  |
| <b>IRS will keep my payments and fees</b>   | b) I voluntarily submit all payments made on this offer.<br><br>c) The IRS will keep all payments and credits made, received, or applied to the total original tax debt before I send in the offer or while it is under consideration, including any refunds from tax returns and/or credits from tax years prior to the year in which the offer was accepted.<br><br>d) The IRS may levy under section 6331(a) up to the time that the IRS official signs and acknowledges my offer as pending, which is accepted for processing, and the IRS may keep any proceeds arising from such a levy.<br><br>e) If the Doubt as to Liability offer determines that I don't owe the taxes, or the IRS ultimately over-collected the compromised tax liability, the IRS will return the over-collected amount to me, unless such refund is legally prohibited by statute.<br><br>f) If the IRS served a continuous levy on wages, salary, or certain federal payments under sections 6331(e) or (h), then the IRS could choose to either retain or release the levy. No levy may be made during the time an offer in compromise is pending. |
| <b>I agree to the time extensions allowed by law</b>  | g) To have my offer considered, I agree to the extension of time limit provided by law to assess my tax debt (statutory period of assessment). I agree that the date by which the IRS must assess my tax debt will now be the date by which my debt must currently be assessed plus the period of time my offer is pending plus one additional year if the IRS rejects, returns, or terminates my offer, or I withdraw it. [Paragraph (l) of this section defines pending and withdrawal]. I understand I have the right not to waive the statutory period of assessment or to limit the waiver to a certain length or certain periods or issues. I understand, however, the IRS may not consider my offer if I decline to waive the statutory period of assessment or if I provide only a limited waiver. I also understand the statutory period for collecting my tax debt will be suspended during the time my offer is pending with the IRS, for 30 days after any rejection of my offer by the IRS, and during the time any rejection of my offer is being considered by the Independent Office of Appeals.                   |
| <b>I understand I remain responsible for the full amount of the tax liability</b>             | h) The IRS cannot collect more than the full amount of the tax debt under this offer.<br><br>i) I agree that I will remain liable for the full amount of the tax liability, accrued penalties and interest, until I have met all of the terms and conditions of this offer. Penalties and interest will continue to accrue until all payment terms of the offer have been met. If I file for bankruptcy before the terms and conditions of the offer are met, I agree that the IRS may file a claim for the full amount of the tax liability, accrued penalties and interest, and that any claim the IRS files in the bankruptcy proceeding will be a tax claim.<br><br>j) I understand the tax I offer to compromise is and will remain a tax debt until I meet all the terms and conditions of this offer. If I file bankruptcy before the terms and conditions of this offer are completed, any claim the IRS files in bankruptcy proceedings will be a tax claim.<br><br>k) Once the IRS accepts the offer in writing, I have no right to contest, in court or otherwise, the amount of the tax debt.                          |
| <b>Pending status of an offer and right to appeal</b>   | l) The offer is pending starting with the date an authorized IRS official signs this form. The offer remains pending until an authorized IRS official accepts, rejects, returns, or acknowledges withdrawal of the offer in writing. If I appeal an IRS rejection decision on the offer, the IRS will continue to treat the offer as pending until the Independent Office of Appeals accepts or rejects the offer in writing. If an offer is rejected, no levy may be made during the 30 days of rejection. If I don't file a protest within 30 days of the date the IRS notifies me of the right to protest the decision, I waive the right to a hearing before the Independent Office of Appeals about the offer.  |
| <b>I understand if IRS fails to make a decision in 24-months my offer will be accepted</b>    | m) I understand under Internal Revenue Code (IRC) § 7122(f), my offer will be accepted, by law, unless IRS notifies me otherwise, in writing, within 24 months of the date my offer was initially received.  |
| <b>I understand what will happen if I fail to meet the terms of my offer (e.g. default)</b>   | n) If I fail to meet any of the terms of this offer, the IRS may levy or sue me to collect any amount ranging from the unpaid balance of the offer to the original amount of the tax debt (less payments made) plus penalties and interest that have accrued from the time the underlying tax liability arose. The IRS will continue to add interest, as required by Section § 6601 of the Internal Revenue Code, on the amount of the IRS determines is due after default.  |
| <b>I understand the IRS may file a Notice of Federal Tax Lien on my/our property</b>          | o) The IRS may file a Notice of Federal Tax Lien to protect the Government's interest during the offer investigation. The tax lien will be released 35 days after the payment terms have been satisfied and the payment has been verified. If the offer is accepted, the tax lien will be released within 35 days of when the payment terms have been satisfied and the payment has been verified. The time it takes to verify the payment varies based on the form of payment.  |
| <b>I authorize the IRS to contact relevant third parties in order to process my/our offer</b> | p) I understand that IRS employees may contact third parties in order to respond to this request, and I authorize the IRS to make such contacts. Further, in connection with this request, by authorizing the IRS to contact third parties, I understand that I will not receive notice of third parties contacted as is otherwise required by IRC § 7602(c).  |

**Section 5 Explanation of Circumstances**  
**THIS SECTION MUST BE COMPLETED.**

Explain why you believe the tax is incorrect. Reminder: if your explanation indicates you cannot afford to pay, don't file a Form 656-L. Refer to page 4 "What if I agree with the tax debt but cannot afford to pay in full?", for additional information. **Note: You may attach additional sheets if necessary. Please include your name and SSN and/or EIN on all additional sheets or supporting documentation.**

\_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

**Section 6 Signature(s)**

**Taxpayer Attestation:** If I submit this offer on a substitute form, I affirm this form is a verbatim duplicate of the official Form 656-L, and I agree to be bound by all the terms and conditions set forth in the official Form 656-L. Under penalties of perjury, I declare that I have examined this offer, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete.

Signature of Taxpayer/Corporation Name	Daytime Telephone Number ( ) -	Today's date (mm/dd/yyyy)
<input type="checkbox"/> The IRS may contact you by telephone about this offer. By checking this box, you authorize the IRS to leave detailed messages concerning your offer on your voice mail or answering machine.		
Signature of Spouse/Authorized Corporate Officer	Today's date (mm/dd/yyyy)	
<input type="checkbox"/> The IRS may contact you by telephone about this offer. By checking this box, you authorize the IRS to leave detailed messages concerning your offer on your voice mail or answering machine.		

**Section 7 Application Prepared by Someone Other than the Taxpayer**

If this application was prepared by someone other than you (the taxpayer), please fill in that person's name and address below.

Name \_\_\_\_\_

Address (Street, City, State, ZIP Code)	Daytime Telephone Number ( ) -
---	-----------------------------------

**Section 8 Paid Preparer Use Only**

Signature of Preparer \_\_\_\_\_

The IRS may contact you by telephone about this offer. By checking this box, you authorize the IRS to leave detailed messages concerning your offer on your voice mail or answering machine.

Name of Preparer	Today's date (mm/dd/yyyy)	Preparer's CAF no. or PTIN
Firm's Name, Address, and ZIP Code		Daytime Telephone Number ( ) -

**If you would like to have someone represent you during the offer investigation, include a valid, signed Form 2848 or 8821 with this application, or a copy of a previously filed form.**

Form 8821 allows a third party to receive confidential information only, however, they cannot represent you before the IRS in a collection matter.

<b>IRS Use Only</b>		
I accept the waiver of the statutory period of limitations on assessment for the Internal Revenue Service, as described in Section 4(g).		
Signature of Authorized IRS Official	Title	Today's date (mm/dd/yyyy)

---

**Privacy Act Statement**

---

We ask for the information on this form to carry out the internal revenue laws of the United States. Our authority to request this information is contained in Section 7001 of the Internal Revenue Code.

Our purpose for requesting the information is to determine if it is in the best interests of the IRS to accept an offer. You are not required to make an offer; however, if you choose to do so, you must provide all of the information requested. Failure to provide all of the information may prevent us from processing your request.

If you are a paid preparer and you prepared the Form 656-L for the taxpayer submitting the offer, we request that you complete and sign Section B on the Form 656-L and provide identifying information. Providing this information is voluntary. This information will be used to administer and enforce the internal revenue laws of the United States and may be used to regulate practice before the Internal Revenue Service for those persons subject to Treasury Department Circular 230, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcfr230.pdf>, Regulations Governing the Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, and Appraisers before the Internal Revenue Service. Information on this form may be disclosed to the Department of Justice for civil and criminal litigation.

We may also disclose this information to cities, states, and the District of Columbia for use in administering their tax laws and to combat terrorism. Providing false or fraudulent information on this form may subject you to criminal prosecution and penalties.

---

**APPLICATION CHECKLIST**

- Did you include supporting documentation and an explanation as to why you doubt you owe the tax
- Did you complete all fields on the Form 656-L
- Did you make an offer amount that is \$1 or more

**Note: The amount of your offer should be based on what you believe the correct amount of the tax debt should be. However, you must offer at least \$1. If you offer \$0, your offer will be returned to you without any further consideration.**

- If someone other than you completed the Form 656-L, did that person sign it
- Did you sign and include the Form 656-L
- If you want a third party to represent you during the offer process, did you include a Form 2848 or Form 8821 unless one is already on file

**Note: There is no application fee or deposit required for a Doubt as to Liability offer. Don't send any payments with this offer.**

**Mail your package to:**

Brookhaven Internal Revenue Service  
COIC Unit  
P.O. Box 9008  
Stop 681-D  
Holtsville, NY 11742-9008



## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : KARAKAŞ, İskender Emrah

Uyruğu : TC

### Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü	2010
Lisans	Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye	2006
Lise	TED Ankara Koleji	2000

### İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2016	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü,	Arş. Gör.
2011	Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,	Arş. Gör.
2010	Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İİBF,	Arş. Gör.

### Yabancı Dil

İngilizce

### Yayınlar

- Çakır, M., Karakaş, İ. E. (2022). Vergi planlaması aracı olarak faaliyet yeri seçimi: İstanbul finans merkezi örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1231-1248.
- Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hâsılatını Arttırmadaki Etkisi, Vergi Raporu, Mayıs 2014, Yıl:22, Sayı:176, Mayıs 2014
- Kaplan, E.A., Karakaş, İ.E., Buz, F., Dayıoğlu, M.R. (2015). *The results of european union crisis on the trade volume for the most exporters to Europe: Panel gravity model analysis*. 4th. NIFIP's International Conference 1-2 October 2015, Porto, Portugal (Uluslararası Sempozyum, Özet Bildiri)

- Karakaş, İ. E. (2024). Küresel kamusal mal olarak açık kaynak kodlu yazılımların kamu sektöründe kullanımı. *Vergi Sorunları*, 430, 97-107.
- Karakaş, İ. E. (2024). Vergi denetiminde yapay zekâ uygulamaları. *Vergi Sorunları*, 427, 79-93.
- Karakaş, İ. E. (2023). NFT (Non-fungible Token) özelinde kripto varlıkların vergilendirilmesi. M. Mete, E. Akardeniz (Ed.), *İktisadi ve idari bilimlerde uluslararası araştırma ve derlemeler* içinde (249-270). Ankara: Serüven Yayınevi.





