

# VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM: ALTERNATİF YÖNTEMLER

Dr. İskender Emrah KARAKAŞ



PALME  
YAYINEVİ

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA  
KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM:  
ALTERNATİF YÖNTEMLER

**Dr. İskender Emrah KARAKAŞ**



Ankara, 2024

PALME YAYINLARI: 2723

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM:

ALTERNATİF YÖNTEMLER – Dr. İskender Emrah KARAKAŞ

Palme Yayınevi©2024

Yayıncı Sertifika No : 49844

Yayına Hazırlama : PALME  Dizgi-Grafik Birimi

ISBN : 978-625-6154-20-9

Baskı : Vadi Grafik Tasarım ve Reklamcılık Ltd. Şti.

Basımevi Sertifika No: 47479

Bu eser Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde Maliye Anabilim Dalı doktora tezi olarak hazırlanmış ve jüri üyeleri Prof. Dr. Selda AYDIN (Danışman), Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Üye), Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL (Üye), Doç. Dr. İsmail ENGİN (Üye) ve Doç. Dr. Eda YEŞİL (Üye) önünde 11/06/2024 tarihinde savunularak kabul edilmiştir. Tezde ileri sürülen görüşler yazarına ait olup, Enstitü bu görüşlerden dolayı hiçbir sorumluluk kabul etmez.

Kitapta yer alan yazı, resim ve şekil 5846 sayılı yasanın hükümlerine göre kısmen ya da tamamen basılamaz, dolaylı dahi olsa kullanılamaz, teksir, fotokopi ya da başka bir teknikle çoğaltılamaz. Her hakkı saklıdır, PALME YAYINEVİ'ne aittir.

**Kütüphane Bilgi Kartı**

**İskender Emrah KARAKAŞ**

VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM:

ALTERNATİF YÖNTEMLER

1. Basım. 200 s. 18 x 24 cm, Kaynakça var, dizin yok.

ISBN: 978-625-6154-20-9



GENEL DAĞITIM

**PALME**  
**YAYINEVİ**

Merkez:

A. Adnan Saygun Caddesi,  
No.: 10/1 Sıhhiye/ANKARA  
Tel.: 312 433 37 57  
Faks: 312 433 52 72

Şube 1:

Olgunlar Sokak, No.: 4/5,  
Bakanlıklar/ANKARA  
Tel. : 312 417 95 28  
Faks : 312 419 69 64

Şube 2:

Kazım Dirik Mahallesi, Ankara Caddesi,  
No.: 259/C, Bornova/ZMİR  
Tel. : 232 343 10 77  
Faks : 232 343 10 78

[bilgi@palmeyayinevi.com](mailto:bilgi@palmeyayinevi.com)

[www.palmeyayinevi.com](http://www.palmeyayinevi.com)

# ÖNSÖZ

Hayatın her alanında ortaya çıkabilen uyuşmazlıklar vergilendirme alanında da kendini göstermektedir. Vergi uyuşmazlıkları olarak adlandırılan bu durumlar hem idari hem de yargısal alanlarda çözüme kavuşturulabilmektedir. Ancak yargısal çözüm yolları gerek zaman gerekse de mali yönden birtakım olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. Bu olumsuzlukların giderilebilmesi için idari çözüm yolları ya da farklı bir ifadeyle barışçıl çözüm yolları giderek önem kazanmaktadır.

Vergilendirme alanında meydana gelen uyuşmazlıklar, ülke uygulamalarına bakıldığında farklılık göstermekle birlikte genel itibariyle barışçıl yöntemlerle çözülmeye çalışılmaktadır. Bu noktada uzlaşma ve arabuluculuk gibi uygulamalar ön plana çıkmakta ve idari çözüm yolları bu yöntemler etrafında şekillenmektedir. Türkiye’de de sıklıkla eleştiri konusu olan uzlaşma kurumu çalışmada farklı kriterler (hukuki, idari, ekonomik ve sosyal) bağlamında değerlendirilmiş ve oyun teorisi ile uzlaşma kurumunun etkinliği analiz edilmiştir. Mevcut hali ile özellikle yasallık ve adalet ilkelerine aykırı olduğu gerekçesi ile eleştiri konusu olan uzlaşma kurumunun yenilenmesi ve güncel uygulamaların sisteme dâhil edilmesi son derece önem arz etmektedir.

Bu çalışma, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim dalında “VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMUNA YENİ BİR YAKLAŞIM: ALTERNATİF YÖNTEMLER” adıyla sunulan doktora tezinin oy birliği ile kabul edilmiş halidir.

Çalışmam boyunca beni her zaman yüreklendiren, destekleyen ve bu çalışmanın ortaya çıkmasında emeklerini esirgemeyen başta tez danışmanım Prof. Dr. Selda AYDIN’a süreç boyunca katkıları ile farklı bakış açıları kazanmamı sağlayan Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ ve Doç. Dr. İsmail ENGİN’e; önerileri ile beni yönlendiren Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL ve Prof. Dr. Eda YEŞİL’e teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her anında yanımda olan ve beni her konuda destekleyen, sevgisini esirgemeyen anneme, özel ve akademik hayatımda zorlukları aşmamı sağlayan babama, sadece kardeşim değil aynı zamanda arkadaşım ve sırdaşım olan kız kardeşime, son olarak stresli zamanlarımı aşmamı sağlayan oyun arkadaşım yeğenim Bartu’ya teşekkürü borç bilirim, şüphesiz ki onlar olmasaydı hem bu çalışma olmaz hem de ben buralara kadar gelemezdim.

Dr. İskender Emrah KARAKAŞ  
Ankara, Ağustos 2024





## İÇİNDEKİLER

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| TABLoların LİSTESİ .....  | IX  |
| ŞEKİLLERİN LİSTESİ .....  | X   |
| GRAFİKLERİN LİSTESİ ..... | XII |
| KISALTMALAR .....         | XII |

|                                                                                                                                 |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. UYUŞMAZLIK KAVRAMI İLE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜMÜNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE ALTERNATİF UYUŞMAZLIK YÖNTEMLERİ .....</b> | <b>1</b>  |
| 1.1. Çatışma, Anlaşmazlık ve Uyuşmazlık Kavramları .....                                                                        | 1         |
| 1.2. Uyuşmazlık Türleri .....                                                                                                   | 3         |
| 1.3. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Vergi Uyuşmazlığını Ortaya Çıkartan Etkenler .....                                            | 5         |
| 1.4. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Barışçıl Mekanizmalar .....                                                              | 7         |
| 1.4.1. Uzlaşma .....                                                                                                            | 8         |
| 1.4.2. Hataların Düzeltilmesi .....                                                                                             | 11        |
| 1.4.3. Pişmanlık ve İslah .....                                                                                                 | 12        |
| 1.4.4. Cezalarda İndirim .....                                                                                                  | 13        |
| 1.4.5. İzaha Davet .....                                                                                                        | 13        |
| 1.4.6. Alternatif Uyuşmazlık Yöntemleri .....                                                                                   | 14        |
| 1.4.6.1. Arabuluculuk .....                                                                                                     | 16        |
| 1.4.6.2. Müzakere .....                                                                                                         | 33        |
| 1.4.6.3. Tahkim .....                                                                                                           | 35        |
| 1.4.6.4. Ombudsman (Kamu Denetçiliği Kurumu) .....                                                                              | 36        |
| 1.4.6.5. Karşılıklı Anlaşma Usulü .....                                                                                         | 38        |
| 1.4.6.6. Özel Yargılama .....                                                                                                   | 39        |
| 1.4.6.7. Arabuluculuk – Tahkim .....                                                                                            | 39        |
| 1.4.6.8. Erken Tarafsız Ön Değerlendirme .....                                                                                  | 40        |
| 1.4.6.9. Kısa Duruşma / Yargılama .....                                                                                         | 41        |
| <b>2. TÜRKİYE’DE UZLAŞMA MÜESSESESİ VE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI .....</b>                                                     | <b>28</b> |
| 2.1. Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Uygulamasının Tarihçesi .....                                                                 | 28        |
| 2.2. Uzlaşmanın Türk Vergi Hukuku İçerisindeki Uygulanması .....                                                                | 29        |
| 2.2.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) .....                                                                                      | 29        |
| 2.2.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Kapsamı .....                                                                               | 30        |
| 2.2.1.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları .....                                                                             | 30        |

|                                                                                             |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.1.3. Uzlaşma Talep Süresi ve Uzlaşma Daveti .....                                       | 31 |
| 2.2.1.4. Uzlaşma Görüşmeleri .....                                                          | 32 |
| 2.2.1.4.1. Uzlaşmanın Sağlanması .....                                                      | 32 |
| 2.2.1.4.2. Uzlaşma Görüşmelerine Katılmamak ve<br>Uzlaşmanın Sağlanamaması .....            | 32 |
| 2.2.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (TSU) .....                                                 | 33 |
| 2.2.2.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı .....                                | 34 |
| 2.2.2.2. Uzlaşmaya Başvuru Şartları ve Şekli .....                                          | 34 |
| 2.2.2.3. Uzlaşma Başvuru Nedenleri .....                                                    | 35 |
| 2.2.2.3.1. Kanun Hükümlerine Yeterince<br>Nüfuz Edilememesi .....                           | 35 |
| 2.2.2.3.2. Mükellefin Yanılması ve İdarenin<br>Görüşünü Değiştirmesi .....                  | 36 |
| 2.2.2.3.3. Vergi Hatalarının ve Maddi Hataların Varlığı .....                               | 36 |
| 2.2.2.3.4. İdare ile Yargı Arasında Görüş Farklılıkları .....                               | 37 |
| 2.2.2.4. Uzlaşma Komisyonları ve Komisyonların Yetki Sınırları .....                        | 37 |
| 2.2.2.5. Uzlaşma Talebinin İncelemesi ve Uzlaşma Görüşmeleri .....                          | 41 |
| 2.2.2.6. Uzlaşma Görüşmeleri .....                                                          | 41 |
| 2.2.2.6.1. Uzlaşmanın Sağlanması .....                                                      | 42 |
| 2.2.2.6.2. Uzlaşmanın Sağlanmaması .....                                                    | 42 |
| 2.2.2.7. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerinde Dava Açma .....                                    | 43 |
| 2.2.2.8. Uzlaşma Sonrası Ödeme Zamanı .....                                                 | 44 |
| 2.2.2.9. Uzlaşma Konusu Yapılabilecek ve Yapılamayacak Cezalar .....                        | 44 |
| 2.2.3. Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon<br>Uzlaşma Komisyonu ..... | 45 |
| 2.2.3.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu .....                                                    | 45 |
| 2.2.3.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu .....                               | 46 |
| 2.2.4. Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması .....               | 46 |
| 2.3. Uzlaşma ve Benzeri Uygulamalara İlişkin Seçilmiş Ülke Uygulamaları .....               | 49 |
| 2.3.1. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması .....                                         | 49 |
| 2.3.1.1. Uzlaşmadan Yararlanabilme Şartları .....                                           | 51 |
| 2.3.1.1.1. Tahsilatta şüphe (DATC) .....                                                    | 52 |
| 2.3.1.1.2. Mükellefiyette Şüphe (DATL) .....                                                | 52 |
| 2.3.1.1.3. Mükellefi Mali Olarak Zora Sokabilecek Durum .....                               | 53 |
| 2.3.1.2. Ödeme Yöntemleri .....                                                             | 56 |
| 2.3.1.2.1. Tek Seferde Ödeme (Lump Sum Cash) .....                                          | 56 |
| 2.3.1.2.2. Periyodik / Taksitli Ödeme (Periodic Payment) .....                              | 56 |
| 2.3.1.4. ABD’de Alternatif Uyuşmazlık Yöntemleri .....                                      | 59 |
| 2.3.1.1. Hollanda Uygulaması .....                                                          | 60 |
| 2.3.1.2. Almanya Uygulaması .....                                                           | 62 |

|                                                                                                       |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1.3. İngiltere Uygulaması.....                                                                      | 65 |
| 2.1.4. Fransa Uygulaması.....                                                                         | 66 |
| 2.1.5. Yeni Zelanda Uygulaması.....                                                                   | 68 |
| 2.1.6. Kanada Uygulaması .....                                                                        | 72 |
| 2.1.7. Uzlaşma Kurumu ile İlgili Yabancı Ülke Uygulamalarının<br>Genel Olarak Değerlendirilmesi ..... | 74 |

|                                                                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3. UZLAŞMA KURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ VE<br/>TÜRKİYE İÇİN ALTERNATİF UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM<br/>YÖNTEMİ ÖNERİSİ.....</b> | <b>77</b> |
| 3.1. Uzlaşma Kurumunun Türk Vergi Hukuku İçerisinde<br>Değerlendirilmesi .....                                         | 77        |
| 3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....                                                     | 77        |
| 3.1.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....                                                    | 78        |
| 3.1.3. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının<br>Değerlendirilmesi.....                           | 80        |
| 3.1.4. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....                                                  | 82        |
| 3.1.5. Uzlaşma Sonuçlarının Uzlaşma Türlerine Göre Değerlendirilmesi .....                                             | 84        |
| 3.2. Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Kurumunun<br>Değerlendirilmesi .....                                  | 88        |
| 3.2.1. Yasallık İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                                 | 90        |
| 3.2.2. Adalet İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....                                                                    | 91        |
| 3.2.3. Belirlilik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                               | 91        |
| 3.2.4. Ödeme Gücü İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                               | 92        |
| 3.2.5. Hukuki Güvenlik İlkesi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....                                                           | 92        |
| 3.3. Uzlaşma Kurumunun Ekonomik Bağlamda Değerlendirilmesi.....                                                        | 93        |
| 3.3.1. Vergi Yüğü – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                                      | 93        |
| 3.3.2. Vergi Gelirleri – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....                                                                  | 94        |
| 3.3.3. Vergi Kaybı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                                     | 97        |
| 3.3.4. Vergi Planlaması – Uzlaşma Kurumu İlişkisi.....                                                                 | 98        |
| 3.4. Uzlaşma Kurumunun İdari Bağlamda Değerlendirilmesi.....                                                           | 99        |
| 3.4.1. Vergi Denetimi – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                                  | 99        |
| 3.4.2. Vergi Dava Sayısı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                               | 102       |
| 3.4.3. Vergi Affı – Uzlaşma Kurumu Değerlendirilmesi.....                                                              | 104       |
| 3.4.4. Vergi Karmaşıklığı – Uzlaşma Kurumu İlişkisi .....                                                              | 110       |
| 3.5. Uzlaşma Kurumunun Sosyal Bağlamda Değerlendirilmesi.....                                                          | 112       |
| 3.6. Uzlaşma Kurumunun Matematiksel Açıdan<br>Değerlendirilmesi .....                                                  | 114       |
| 3.6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....                                                                               | 114       |

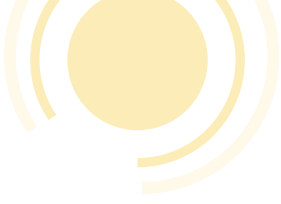


|                                                                                          |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 3.6.2. Araştırmanın Yöntemi.....                                                         | 115        |
| 3.6.3. Araştırmanın Sınırlılıkları .....                                                 | 121        |
| 3.6.4. Bulgular .....                                                                    | 121        |
| 3.6.4.1. Merkezi Uzlaşma Komisyonu Değerlendirilmesi .....                               | 122        |
| 3.6.4.1.1. İstatistik Açısından Değerlendirilmesi .....                                  | 122        |
| 3.6.4.1.2. Oyun Teorisi Açısından İncelenmesi .....                                      | 123        |
| 3.6.4.2. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sonuçları.....                   | 125        |
| 3.6.4.2.1. İstatistik Açısından Değerlendirme .....                                      | 125        |
| 3.6.4.2.2. Oyun Teorisi Açısından İncelenmesi .....                                      | 126        |
| 3.6.4.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçlarının Matematiksel<br>İncelemesi .....           | 128        |
| 3.6.4.3.1. İstatistik Açısından Değerlendirilmesi .....                                  | 128        |
| 3.6.4.3.2. Oyun Teorisi Açısından İncelenmesi.....                                       | 129        |
| 3.6.4.4. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Matematiksel Değerlendirmesi ..                     | 130        |
| 3.6.4.4.1. İstatistik Açısından Değerlendirilmesi .....                                  | 130        |
| 3.6.4.4.2. Oyun Teorisi Açısından İncelenmesi.....                                       | 131        |
| 3.7. Uzlaşma Kurumunun Matematiksel Açısından Genel Değerlendirilmesi.....               | 133        |
| 3.8. Türkiye İçin Yeni Uzlaşma Sistem Önerisi .....                                      | 134        |
| 3.8.1. Yeni Uzlaşma Kurumunun İlkel Temelleri .....                                      | 135        |
| 3.8.1.1. Yasallık İlkesine Aykırı Olmayan Bir Sistem Geliştirilmesi.....                 | 135        |
| 3.8.1.2. Tüm Mükellefler İçin En Adil Olan Sistemin İnşa Edilmesi ....                   | 135        |
| 3.8.1.3. Başvuru Ücreti Uygulamasının Sisteme Dâhil Edilmesi .....                       | 136        |
| 3.8.1.4. Şeffaf ve Hem Geçmişe Hem de Geleceğe Dönük Bir<br>Sistem Olmalı.....           | 136        |
| 3.8.1.5. Uygulama Sırasında Her Aşamada Bilgilendirmenin<br>Sağlanması .....             | 136        |
| 3.8.1.6. Sistem Üst Yöneticiler Tarafından Denetime Tabi Tutulmalı ...                   | 137        |
| 3.8.1.7. Geri Bildirimlere Uygun Olması .....                                            | 137        |
| 3.8.1.8. Vergi Karmaşıklığını Önlemesi .....                                             | 137        |
| 3.8.1.9. Vergi Kaybını Azaltıcı, Vergi Uyumunu Arttırıcı<br>Şekilde Dizayn Edilmesi..... | 138        |
| 3.8.1.10. Uzlaşma Başvurusu ve Görüşmeler İçin Optimal<br>Sürenin Belirlenmesi .....     | 139        |
| 3.8.1.11. Uzlaştırıcı / Arabulucuların Yetkin Olması .....                               | 139        |
| 3.8.1.12. Tek veya Çok Katmanlı Sistem Seçimi .....                                      | 139        |
| 3.8.1.13. Uzlaşma Sürecinde Teknolojiden Faydalanılması .....                            | 139        |
| 3.8.2. Yeni Uzlaşma Kurumunun Uygulama Esasları .....                                    | 140        |
| <b>5. SONUÇ</b> .....                                                                    | <b>143</b> |
| <b>KAYNAKLAR</b> .....                                                                   | <b>147</b> |
| <b>EKLER</b> .....                                                                       | <b>158</b> |



## TABLULARIN LİSTESİ

| <b>Tablo</b>                                                                                  | <b>Sayfa</b> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Tablo 1: Çatışma (Anlaşmazlık) Çözüm Yöntemleri                                               | 2            |
| Tablo 2: Arabuluculuk Uygulamasının Genel Özellikleri                                         | 18           |
| Tablo 3: Yargı Süreci ile Arabuluculuk Arasındaki Farklar                                     | 19           |
| Tablo 4: Tahkim Uygulamasının Genel Özellikleri                                               | 22           |
| Tablo 5: Erken Tarafsız Ön Değerlendirme Uygulamasının Genel Özellikleri                      | 27           |
| Tablo 6: Uzlaşma Komisyonları Başkan ve Üyeleri                                               | 38           |
| Tablo 7: Uzlaşma Komisyonlarının Yetki Sınırları Bakımından Gruplandırılması                  | 39           |
| Tablo 8: Tarhiyat Öncesi ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Karşılaştırılması                     | 46           |
| Tablo 9: İngiltere’de 2015 - 2021 Yılları Arası ADR İstatistikleri                            | 66           |
| Tablo 10: Ülkelere Göre Uyuşmazlık Çözüm Uygulamalarının Önce Çıkan Özellikleri               | 74           |
| Tablo 11: Uzlaşma Sayılarının Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranları                    | 96           |
| Tablo 12: Vergi İncelemesi İstatistikleri                                                     | 100          |
| Tablo 13: Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları                                                     | 102          |
| Tablo 14: Türkiye’de Çıkarılmış Vergi Af Yasaları                                             | 105          |
| Tablo 15: Türkiye’de Vergi Afları ve Elde Edilen Gelirler (1980-2018)                         | 107          |
| Tablo 16: PwC & Dünya Bankası Vergi Karmaşıklığı Endeksi                                      | 111          |
| Tablo 17: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sayıları 2007 – 2022 Yılları Toplamı              | 122          |
| Tablo 18: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Korelasyon Analiz Sonuçları                               | 122          |
| Tablo 19: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sayıları 2007 – 2022 Yılları Toplamı | 125          |
| Tablo 20: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Korelasyon Analiz Sonuçları          | 125          |
| Tablo 21: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayıları 2012 – 2022 Yılları Toplamı                        | 128          |
| Tablo 22: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Korelasyon Analiz Sonuçları                                 | 128          |
| Tablo 23: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sayıları 2006 – 2022 Yılları Toplamı                       | 131          |
| Tablo 24: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Korelasyon Analiz Sonuçları                                | 131          |
| Tablo 25: Uzlaşma Verileri Matematiksel Değerlendirme Özet Tablosu                            | 134          |



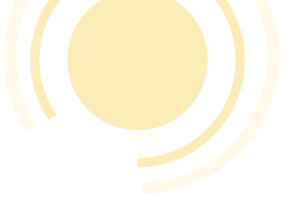
## ŞEKİLLERİN LİSTESİ

| Şekil                                                         | Sayfa |
|---------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 1: Uyuşmazlıklarda Buzdağı Modeli                       | 3     |
| Şekil 2: Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları     | 8     |
| Şekil 3: Arabuluculuk Sürecinin Başlatılması                  | 17    |
| Şekil 4: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Süreci                       | 33    |
| Şekil 5: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Süreci                      | 45    |
| Şekil 6: ABD’de Uzlaşma Başvurusu Aşamaları                   | 60    |
| Şekil 7: Alman Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Çözüm Süreci        | 64    |
| Şekil 8: Yeni Zelanda Vergi Hukukunda Uyuşmazlık Çözüm Süreci | 71    |



## GRAFİKLERİN LİSTESİ

| <b>Grafik</b>                                                                                                           | <b>Sayfa</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Grafik 1: ABD’de Uzlaşma Sonucu Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Değişimi                                           | 58           |
| Grafik 2: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayılarının Yıllar İtibari ile Değişimi (2012-2022)                                   | 77           |
| Grafik 3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sayılarının Yıllar İtibari ile Değişimi (2006-2022)                                   | 78           |
| Grafik 4: Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada Başvuru Sayısı ve Uzlaşılan Dosya Sayısının Yıllar İtibari ile Değişimi            | 79           |
| Grafik 5: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Sayıları                                                       | 80           |
| Grafik 6: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Başvuruları ve Vergi Kaybı                                     | 81           |
| Grafik 7: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Başvuru Sayıları ve Vergi Kaybı (2007-2022)                                         | 82           |
| Grafik 8: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sayıları                                                                    | 83           |
| Grafik 9: Tarhiyat Sonrası, Tarhiyat Öncesi, Merkezi Uzlaşma Komisyonu, VDKUK Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Karşılaştırması | 84           |
| Grafik 10: Tarhiyat Sonrası, Tarhiyat Öncesi, Merkezi Uzlaşma Komisyonu, VDKUK Uzlaşmaya Konu Olan Ceza                 | 85           |
| Grafik 11: TÖU, TSU, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve VDKUK Uzlaşma Sonrası Vergi                                           | 86           |
| Grafik 12: TÖU, TSU, Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve VDKUK Uzlaşma Sonrası Ceza                                            | 87           |
| Grafik 13: Türkiye’de Vergi Yüğü ve Uzlaşma Rakamları Karşılaştırması                                                   | 94           |
| Grafik 14: Toplam Vergi Gelirleri ile Uzlaşma Sayılarının Karşılaştırması                                               | 95           |
| Grafik 15: Vergi İncelemesi ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları Karşılaştırması                                        | 101          |
| Grafik 16: Vergi Mahkemeleri Dava Sayıları ile Uzlaşma Rakamları Karşılaştırması                                        | 103          |
| Grafik 17: Uzlaşma Başvuru ve Kabul Sayıları ile Af Kanunu Çıkartılan Yıllar Karşılaştırması                            | 108          |



## KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

### Kısaltmalar

### Açıklamalar

|             |                                              |
|-------------|----------------------------------------------|
| <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>  | Uzlaşılın Dosya Sayısı                       |
| <b>UKOC</b> | Uzlaşmaya Konu Olan Ceza                     |
| <b>UKOV</b> | Uzlaşmaya Konu Olan Vergi                    |
| <b>USC</b>  | Uzlaşma Sonucu Ceza                          |
| <b>USV</b>  | Uzlaşma Sonucu Vergi                         |
| <b>VUK</b>  | 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 artırılmasıdır.

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 uygula-



malar 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.