

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ ve VERGİLEMEDE EŞİTLİK, KANUNİLİK ile VERİMLİLİK İLKELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

RECONCILIATION AND EQUALITY IN TAXATION IN THE TURKISH TAX SYSTEM, EVALUATION OF LEGISLATION AND EFFICIENCY PRINCIPLES



Emrah AK*

ÖZ

Türk Vergi Sisteminde 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesi ile vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında çeşitli nedenlerle meydana gelen ihtilaflar, yargıya intikal etmeden önce taraflar arasında barışçıl bir yolla çözümlenmektedir. Doktrinde uzlaşma müessesini, vergileme ilkelerine aykırılık gösterdiği gerekçesiyle eleştiren görüşler ile fayda ve verimlilik açısından vazgeçilmez bir uygulama olduğunu savunan görüşler mevcuttur. Vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinde önemli bir araç olan vergileme ilkeleri, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesinde yol gösterici durumundadır. Uzlaşma müessesesi, birçok vergisel uygulamada olduğu gibi, bazı vergileme ilkeleri ile uyumlu iken bazı vergileme ilkeleri ile çelişkiler gösterilmektedir. Makalemizde öncelikle uzlaşma müessesesi ve Türk Vergi Sistemi uygulaması

ABSTRACT

With the institution of reconciliation in the Turkish tax system, which is regulated in the Tax Procedure Law No. 213, the disputes between the Turkish tax system and the taxpayer and the tax administration for various reasons are resolved in a peaceful way between the parties before proceeding to the court. In the doctrine, there are opinions that criticize the institution of reconciliation on the grounds that it is contrary to the principles of taxation and that it is an indispensable practice in terms of benefits and efficiency. The principles of taxation, which is an important tool in the functioning of the tax system in a healthy way, must guide the realization of the functions expected from taxation. The institution of reconciliation, as in many tax practices, may contradict some taxation principles while it is in line with some taxation principles. In our article, first the application of the reconciliation institution and

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 17.08.2018 / M.K.T.: 16.10.2018

anlatılmış olup, daha sonra bu müessese teorik anlamda doktrinde yer alan görüşler çerçevesinde tartışma konusu olan vergilendirme ilkeleri kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Uzlaşma, vergileme ilkeleri, eşitlik, adalet, verimlilik.

the Turkish tax system was explained and then it was evaluated within the scope of the taxation principles which are subject to discussion within the framework of the opinions in the doctrine.

Keywords: Reconciliation, Principles Of Taxation, Equality, Justice, Efficiency.

GİRİŞ

Vergi sistemimizde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen uzlaşma müessesesi ile mükelleflerle vergi idaresi arasında vergi veya ceza nedeniyle doğan birtakım uyuşmazlıklar, yargı yoluna gidilmeksizin karşılıklı mutabakat ile sona erdirilebilmektedir. Bu sistemde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülerek yargının iş yükünün hafifletilmesi ve kamu alacağının kısa sürede hazineye kazandırılması; dolayısıyla vergiden beklenen faydanın zamanında sağlanması amaçlanmaktadır. Ancak hem devlet hem de mükellef açısından birçok yararına rağmen uzlaşma müessesesi, bazı vergileme ilkeleri ile çelişkili uygulamaları olduğu, bu vergileme ilkelerine ilişkin Anayasal düzenlemelere de aykırılık gösterdiği yönünde pozitif hukuk yorumcuları tarafından eleştirilmektedir.¹

Vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinde önemli bir araç olan vergileme ilkeleri, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesinde yol gösterici durumundadır. Ancak bazı durumlarda teorik düzeyde olması gerekeni gösteren vergileme ilkeleri ile fiiliyatta uygulanan vergisel düzenlemeler tamamen uyuşamayabilmektedir. Bu noktada bir vergi uygulaması devreye sokulurken vergi ilkelerine uygunluğu konusunda önem sıralamasına gitme ve bunlar arasından bir seçim yapma sorunu ortaya çıkar. Bu sorunun gündeme gelip tartışma yarattığı uygulamalardan bir tanesi de uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma uygulamaları, bazı vergileme ilkeleri ile uyumlu iken bazı vergileme ilkeleri ile çelişkiler gösterebilmektedir. Bu doğrultuda makalenin amacı, öncelikle uzlaşma müessesesini ve Türk Vergi Sistemi uygulamasını anlamak, daha sonra bu müessesinin teorik anlamda uyumlu olduğu vergilendirme ilkeleri ile çeliştiği ilkeleri doktrinde yer alan görüşler çerçevesinde değerlendirmektir. Konuya ilişkin tek bir görüş üzerinde durmaktan ziyade uzlaşma uygulamalarının vergileme ilkelerine uyumu noktasında farklı görüşler bir arada verilerek karşılaştırma yapılmıştır.

1- GENEL OLARAK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KAVRAMI

Sözcük anlamı itibarıyla uzlaşma, " Taraflar arasındaki düşünce ve işbirliği ortamını sağlamasını, aralarındaki düşünce, görüş ve çıkar ayrılıklarını, ortaya çıkan uyuşmazlıkları, karşılıklı ödünlerle barış içinde çözümlenmesini ifade etmektedir " ²

Uzlaşma, vergi sistemimizde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte vergi kanunlarımızda uzlaşmanın kavramsal bir açıklaması veya tanımı yer almamaktadır. Bununla birlikte yargı organlarının kararlarında bazı tanımlamalara rastlamaktayız. Örneğin, 23.10.1986 tarih ve E.

¹ Ersan Şenol, Uzlaşma Müessesesi'nin Vergilerin Eşitliği ve Yasallığı İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi, <http://www.vmhk.org.tr/uzlasma-muessesesinin-vergilerin-esitligi-ve-yasalligi-ilkeleri-kapsaminda-degerlendirilmesi/>, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017.

² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, İstanbul, 2013, s.805.

1986/2, K. 1986/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'na göre uzlaşma, "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" şeklinde tanımlanmıştır. Yine 13.06.2003 tarih ve E.2002/592, K.2003/333 sayılı Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararında söz konusu müessese "vergilemeden dolayı mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşarak kesin olarak çözümlendirilmesi" olarak ifade edilmiştir³

Devlet tarafından vergiler toplanırken çeşitli nedenlerle vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında bir takım sorunlar meydana gelebilmektedir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan ve tarafları karşı karşıya getiren bu sorunlara vergi uyuşmazlıkları denilmektedir. Söz konusu uyuşmazlıkları gidermek maksadıyla vergi hukuku tarafından idari ve yargısal aşamada çeşitli çözüm yolları geliştirilmiştir.

Vergi uygulamalarında idari yollar, ilgililer tarafından başvurulması zorunlu olmayan, seçimlik yollardır. Ortaya çıkan vergi uyuşmazlığı doğrudan doğruya yargıya taşınabileceği gibi, önce idari aşamadaki çözüm yolları denenip bu yollardan tatmin edici bir sonuç alınamaması halinde de yargı yoluna gidilmektedir. Yargı organlarının sayı itibarıyla yetersiz kadrolarına karşın, uyuşmazlık sayısının giderek artmakta olması hasebiyle, yargı yoluyla uyuşmazlıkların çözümünde çoğunlukla gecikmeler yaşanmaktadır. Bu nedenle, vergisel itilafların giderilmesinde, uyuşmazlıkların idari aşamada yani; yargı yoluna gitmeden, barışçıl yollarla çözümü daha cazip hale gelmiştir.⁴

Vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının vergi idaresi ile mükellef arasında, çeşitli usullerle karşılıklı anlaşarak veya idarenin kendi iç denetim mekanizması çerçevesinde sona erdirilmesine idari aşamada çözümlenme denilmektedir. İdari çözüm yollarının en önemli özellikleri, gönüllü katılıma dayalı olması, çözüm sürecinde idari usulün geçerli olması ve anlaşmazlığı irade uyumuyla sağlama-ya yönelik olmasıdır.⁵

Türk Vergi Sisteminde, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ile uzlaşma idari çözüm yollarına örnek verilebilir. Bu seçenekler arasında, en yaygın olarak kullanılan ve en etkili sonuç sağlayanlardan yöntem uzlaşmadır.

Uzlaşma müessesesi ile sağlanmak istenen amaçları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁶

- Mükellef ve vergi dairesini, vergi uyuşmazlığının uzun ve zaman alıcı işlemlerinden kurtarmak,
- Yükümlünün yargı yoluna başvurup anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirip sürdürmesi yerine vergi idaresi ile anlaşarak anlaşmazlığa son vermesi sonucunda vergi veya vergi cezasını çok daha çabuk ve kısa yoldan tahsil edilmek,

³ Hakan Arslaner, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu, <http://dergi-park.ulakbim.gov.tr/ulikidince/article/view/5000131473>. Erişim tarihi: 02 Nisan 2018, s. 280.

⁴ Elif Yılmaz, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1 (2), 321-351, 2009, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017, s. 321.

⁵ Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayınları, 2012, s. 266.

⁶ Hakan Arslaner, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu, <http://dergi-park.ulakbim.gov.tr/ulikidince/article/view/5000131473>. Erişim tarihi: 02 Nisan 2018, s.280.

- Yargı mercilerinin yükünü hafifletmek,
- Mükellefleri olumlu yönde etkileyerek mükellef ve idare ilişkilerini düzeltmek.

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA MÜESSESİ

Uzlaşma kurumu, Türk Vergi Sistemine ilk olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4. kitabının 3. kısmına 28.02.1963 tarihinde yayımlanan 205 sayılı Kanunun 22. maddesiyle eklenen 3. bölüm ile getirilmiştir.⁷ Uzlaşma müessesinin vergi hukukuna girmesini sağlayan söz konusu kanunun gerekçesinde uzlaşmadan *"Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel gidilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır"* şeklinde bahsedilmiştir.⁸

Vergi Usul Kanunu'na göre uzlaşma iki şekilde sağlanabilmektedir. Bunlardan birincisi adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat sonrası uzlaşma; ikincisi ise vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergi ve kesilecek vergi ziyai cezaları konusunda henüz vergi salınmadan ceza kesilmeden mükelleflerin başvurabileceği tarhiyat öncesi uzlaşmadır.

Yapılan vergi denetimleri neticesinde vergi matrahlarının beyan edilenden fazla olması gerektiği sonucuna ulaşıldığı ve ya farklı nedenlerle vergi ziyai olduğu durumlarda vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilaf oluşmaktadır. Mükellef ile vergi idaresi arasında oluşan bu ihtilaf ilk olarak tarhiyat öncesinde, vergi inceleme aşamasında uzlaşma konusu yapılabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma ile vergi idaresi ile mükellefin bir araya gelerek daha önce düzenlenmiş tarhiyata dayanak oluşturacak vergi inceleme raporunda aranılan vergi ve vergi ziyai ceza tutarlarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek tutarında ve yargıya gitmeme konusunda anlaşmaları sağlanmaktadır.⁹ Bu seçenek kullanılmadığında veya vergi incelemesi dışındaki durumlarda, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi ve vergi ziyai cezalarında tarhiyat sonrasında vergi idaresi ile mükellefler arasında uzlaşma görüşmeleri yapılabilir. Örneğin, bir mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş ve bir şekilde vergi ziyasına sebebiyet vermiştir. Vergi idaresi yaptığı tespitler neticesinde bu vergi ziyasını ortaya çıkarmış ve re'sen, ikmalen veya idarece tarh yoluna gitmiştir. Mükellefin belirli şartlar dahilinde başvurabileceği uzlaşma yolu, mükellefe tarh edilen bu vergi veya ceza hakkında vergi idaresi ile karşılıklı görüşerek verginin ve cezanın miktarını düşürme imkanı vermektedir.¹⁰

Vergi hukukumuzda uzlaşma müessesesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1 – Ek 11 maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu kanun hükümlerine göre uzlaşmaya ilişkin temel esaslar aşağıdaki gibidir.

- Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin

⁷ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma (2. Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 261.

⁸ Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayınları, 2012, s. 378.

⁹ Yılmaz Budak, Uzlaşmanın Yozlaştırılması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 346, 2010, s. 20.

¹⁰ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (15. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s.117.

kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369¹¹ uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116¹², 117¹³ ve 118¹⁴ inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen cezalarda uzlaşma söz konusu değildir.
- Mükellefler tarafından uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılmalıdır.
- Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz.
- Uzlaşma sonucunda uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup mükellefler, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz. 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.
- Uzlaşma hakkının kullanıldığı durumlarda 376'ncı maddede yer alan cezalarda indirim uygulanmaz.
- Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette

¹¹ MADDE 369: Aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez :

1. Yetkili makamların mükellefi n kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları;
2. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması.

¹² MADDE 116 - Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

¹³ MADDE 117 - Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekelif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

¹⁴ MADDE 118 - Vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

bulunulamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Uzlaşma ve tarhiyat öncesi uzlaşma, idare tarafından tesis edilen tek taraflı bir idari işlem değildir. Mükellef tarafından, tarh edilen ya da tarh edilecek vergiye; kesilecek cezaya dayanak idari tespit ya da inceleme sonuçlarını temsil eden konulara ilişkin ileri sürülen değerlendirmelerle başlar; vergi idaresinin karşı değerlendirmeleri ile sürer. Bu değerlendirmelere bağlı olarak uzlaşma, tarh edilecek/tahakkuk ettirilecek vergi ile kesilecek cezaların tutarlarını, kanunda yazılı nedenler doğrultusunda yeniden belirlemeye yönelik olarak neticelendirilen, görüşmedir.¹⁵

3- VERGİLEMEDE EŞİTLİK, KANUNİLİK ve VERİMLİLİK İLKELERİ

Vergilemenin iki tarafı bulunmaktadır. Bunlardan birisi devlet, diğeri ise vergi mükellefleridir. Vergi sistemleri oluşturulurken ve vergi politikaları uygulanırken, vergiler hem devletin vergilemeye yüklediği mali, ekonomik ve sosyal amaçları yerine getirebilecek ve hem de mükellefin kabul edebileceği, en azından aşırı tepki ile karşılanmayacak biçimde olmalıdır. Vergilemenin gerek devlet ve gerekse mükellef açısından kabul edilebilir bir şekilde yapılması için günümüze kadar geliştirilmiş çok sayıda vergileme ilkesi bulunmaktadır.¹⁶

Vergileme ilkeleri, vergi uygulamalarının gerek mevzuat gerekse de uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülmesi bakımından geliştirilmiştir. Vergiciliğin anayasası olarak da ifade edilen vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi bakımından göz önünde tutulması gereken unsurlardır.¹⁷

Vergilemede eşitlik ilkesi, vergilemenin kişilerin mali güçleri, şahsi ve ailevi durumları dikkate alınarak yapılmasını ifade eder. Eşitlik ilkesi, adalet ilkesi ile karıştırılabilmekle birlikte aslında iç içe geçmiş ilkelere aittir. Adalet ilkesi, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasıdır. Eşitlik ilkesi vergilemede adalet ilkesinin sağlanması için bir ön koşuldur.¹⁸ Vergi teorisinde iki tür eşitlikten söz edebiliriz. Aynı ya da benzer durumda olan mükelleflerin aynı boyutta ve şekilde vergilendirilmesine yatay eşitlik denilmektedir. Vergi kanunlarının mükelleflere eşit bir şekilde uygulanması ile de yakından ilgili olan yatay eşitlik, ödeme gücüne göre vergilendirme yapılması açısından büyük önem taşımaktadır. Dikey eşitlik ise sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin biri diğerinden farklı boyutta vergilendirilmesini öngörür.¹⁹ Kısaca yatay eşitlik, mali gücü aynı olanlardan aynı oranda; dikey eşitlik ise mali gücü farklı olanlardan farklı oranda vergi alınmasını ifade etmektedir.²⁰

Mali gücü olan herkes kim olduğuna bakılmadan vergi vermekle yükümlüdür. Ancak doğru olan, kişilerin ödeme güçlerine göre belirlenen vergileri ödemesidir. Vergi hukukunda eşitlik ilkesi bir yandan herkesin kanunlar önünde eşit olmasını ve vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulanma-

¹⁵ İsmail Hakkı Dura, Uzlaşma Nedir?, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 253, 2009, s.1.

¹⁶ İhsan Cemil Demir, Kamu Maliyesi (2.Baskı), Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015, s.147.

¹⁷ Selçuk Buyrukoğlu, Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi, İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5 (7), <http://www.itobiad.com/download/article-file/226732>, 2016, Erişim tarihi: 16 Ekim 2017.

¹⁸ İhsan Cemil Demir, Kamu Maliyesi (2.Baskı), Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015, s.148.

¹⁹ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (8. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.202.

²⁰ Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11 (2), 233-250, 2015, <http://iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/view/782>, Erişim tarihi: 13 Ekim 2017.

sını; diğer yandan ise eşitlik ilkesine uygun vergi kanunları çıkarılmasını, bu kapsamda mükelleflerin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesini ve yaptırımlara tabi tutulmasını öngörmektedir. Burada eşitliğin kıstası mali güçtür.²¹

Eşitlik ve adalet ilkeleri ülkemizde de anayasal düzeyde kabul edilmiştir. Vergilemede adaletin sağlanması için “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü” tutulmuştur. Diğer taraftan vergilemede adaletin sağlanması için devlete yüklenen görevler, yine anayasal düzeyde “vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” şeklinde vurgulanmıştır.²²

Vergi, dayanağını devletin egemenlik gücünden alan ve bireylerin toplum adına yapmış olduğu mali fedakarlığı ifade etmektedir. Her bireyin bu fedakarlıklara dengeli bir biçimde katılması esastır. Temel vergi ilkeleri göz önünde tutan bir vergi yapısının oluşturulabilmesi, ortaya çıkan vergisel düzenlemelerin herkes için geçerli yasalara bağlı olarak uygulanmaya yön verilmesini zorunlu kılar. Bu açıdan vergilemede kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri gelirlere dair hususların kanunla düzenlenmesi gerektiği anlayışına dayanmaktadır. Bu ilke de ülkemizde anayasal düzeyde benimsenmiş bir ilkedir.

Anayasa’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında aynen “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm vergide kanunilik ilkesini öngörmektedir. Dördüncü fıkrada ise, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceği ifade edilmektedir.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi vergi koyma, değiştirme, kaldırma yetkisine halk tarafından seçilen yasama organının sahip olması temeline dayanmaktadır. Anayasa’nın ilgili maddeleri devletin bu konuda yetkili organı olan yasama organına, vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle vergilere ilişkin gerekli düzenlemeleri anayasal düzen içerisinde kanun ile yapmasını emretmektedir. Kanunilik ilkesi, bir verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasını kapsamaktadır. Bu ilke belirsizliklerin ve keyfiliğin önlenmesi, verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi açısından önem arz eder. Söz konusu ilkeyi sadece “vergi için kanun çıkarmak gerekir” şeklinde dar anlamda değil, “vergin kanunla konulması” ve “vergiye vücut veren temel unsurların kanunda yer alması” gerektiği şeklinde anlamak ve uygulamak gerekir.²³

Vergilemede verimlilik ilkesine geldiğimizde ise bu ilkeye göre devletin ihtiyaç duyduğu geliri sağlamak bakımından vergiler uygun zamanında ve en az maliyetle tahsil edilmelidir.²⁴ Verginin belirli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri açısından yeterli finansman sağlamaya yönelik olmasını ifade eden söz konusu ilke, vergiden beklenen hasılatın belirli bir dönem içinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir. Etkin bir uygulama, mükellefin cebinden çıkan para ile devlet hazinesine giren para arasında fark olmamasını zorunlu kılar.²⁵

²¹ Oğuzhan Gök, Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2016, s.15.

²² İhsan Cemil Demir, Kamu Maliyesi (2.Baskı), Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015, s. 148.

²³ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (8. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.206.

²⁴ İhsan Cemil Demir, Kamu Maliyesi (2.Baskı), Limit Yayınları, Afyonkarahisar, 2015, s. 153.

²⁵ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (8. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.210.

4- UZLAŞMA MÜESSESİNİN EŞİTLİK, KANUNİLİK ve VERİMLİLİK İLKELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1- Eşitlik İlkesi Ve Uzlaşma Müessesesi

Vergilemede eşitlik ilkesi, eşit vergi ödeme gücüne sahip kimselerin eşit oranda, farklı vergi ödeme gücüne sahip kimselerin farklı oranlarda vergi ödemesi gerektiğini ifade eder. Anayasa Mahkemesi kararlarına göre eşitlik, eşit hukuki statüde olanlara eşit, farklı hukuki statüde olanlara ise farklı davranılmasıdır. Kimlerin eşit, kimlerin farklı hukuki statüde olduğunu tespit konusunda vergi uygulamalarında kullanılması gereken kriter ise mali güçtür. Dolayısıyla, eşit mali güçte olanların eşit, farklı mali güçte olanların ise bu farklılığa uygun olarak farklı şekilde vergilendirilmesi gerekir.²⁶

Uzlaşma müessesesi, hem yükümlünün hem de idarenin kararların alınmasına etkin biçimde katıldığı karşılıklı bir pazarlık ve karar alma sürecidir. İdare yükümlünün isteklerini de dikkate alarak kabul edilecek vergi ve ceza tutarını belirlemektir. Ancak, aynı durumda olan mükelleflerin bir kısmı kendilerine tebliğ edilen verginin tamamını öderken, bir kısmı ise uzlaşma müessesesinden faydalananak belli bir miktar vergi ve cezayı ödemekten kurtulacaktır.

Doktrinde uzlaşma uygulamasının vergilemede eşitlik ilkesi ile çeliştiğine ilişkin görüşler vardır. Söz konusu görüşler, uzlaşma sonucunda uzlaşan kişilerin daha az vergi ve ceza ödemelerinin aynı durumda olan mükelleflerle eşitlik durumunu bozduğuna; dolayısıyla da Anayasa'da yer alan eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğine dayanmaktadır. Bu yoruma göre mali güçleri eşit olduğundan dolayı aynı vergi miktarını ödemesi gereken iki kişiden biri uzlaşma müessesesiyle uzlaşma sağladığında diğlerinden daha az miktarda vergi ve vergi cezası öder. Bu da mükellefler arasındaki eşitliği bozar. Aynı şekilde uzlaşma müessesesi vergi borcunu geciktirmeden ödeyen bireyler ile zamanında ödemeyip geciktiren bireyler arasında da adaleti bozmaktadır. Şöyle ki; uzlaşma, vergisini zamanında ödemeyen mükellefe, bu verginin ödenmesi konusunda pazarlık imkanı verilirken, vergisini zamanında ödeyen mükellefe böyle bir imkan tanınmamakta ve vergisini zamanında ödeyen mükellef ile vergisini zamanında ödemeyen mükellef arasındaki eşitliği bozmaktadır. Ayrıca, uzlaşmada vergilerde yapılacak olan indirimin ne kadar olması gerektiğine ait bir kriter de mevcut olmadığından uzlaşmada görev alan kişiler aynı konu üzerinde farklı kararlar alabilmektedir. Bu da uzlaşma sağlayan yükümlüler arasında da eşitsizliğin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.²⁷

Uzlaşma müessesinin eşitlik ilkesini zedelediğine ilişkin yorumların aksine bu ilkeye uygun bir vergi uygulaması olduğu yönünde görüşler de ağırlıktadır. Buna göre, uzlaşma sayesinde mükellef ile idare birebir görüşme şansı yakalamaktadır. Bu görüşme sonucunda ortak olarak belirlenen ve idare tarafından vergi yükümlüsünden istenilen vergi ve ceza, aslında mükellefin gerçek mali gücüne daha fazla yaklaşmış bir tutar olmaktadır.

Vergilemede uzlaşma ile vergilendirme sürecinde yükümlünün sağlayacağı bilgi ve açıklamalarla durumun gözden geçirme imkanı doğmakta ve vergisel yönden hukuki durum en doğru şekilde kavranmaktadır. Uzlaşmada yasada ön görülenden daha düşük vergi alınması değil, vergiyi doğuran olayın gerçek duruma en uygun şekilde kavranması amaçlanmaktadır.²⁸ Ayrıca eşitlik ilkesinden

²⁶ Funda Başaran, Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 257, 2010, s.1

²⁷ Zekiye Nur Özkan Kerimoğlu, Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s.39

²⁸ Tahir Erdem, Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları, Seçkin Yayınları, 2012, s.394

uzaklaşılrsa da uzlaşma ile idare ve mükelleflerin bu müessese sayesinde sağladığı faydaların çok daha önemli olduğu konusuna dikkat çeken yaklaşımlar da mevcuttur. Bu konuya çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.

4.2- Kanunilik İlkesi Ve Uzlaşma Müessesesi

Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir. Bu da devletin gücünü kullanarak vatandaşlara vergi ödeme zorunluluğu getirmesi ve gerektiği zaman vergi borçlarını tahsil etmesi anlamına gelmektedir. Kanunilik ilkesi gereğince, vergiler ancak kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır; aynı şekilde suç ve kabahat ile bunların karşılığı olarak uygulanacak yaptırımlar da ancak kanunla belirlenmektedir.

Anayasa Mahkemesi, yerleşmiş içtihatlarıyla, vergilendirmeye ilişkin temel unsurların kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması gerektiği şeklinde yorumlar yapmakta ve uygulamaktadır.²⁹

Vergi ve cezalarda indirim yapabilmenin anayasaya göre sadece kanunlarla mümkün olmasına rağmen, bu yetkinin idareye kanunla verilip verilemeyeceği konusu tartışma yaratmaktadır. Anayasal vergileme ilkelerine baktığımızda vergi idaresi, vergi hukuku alanında bağlı yetki ile donatılmış olup, kanuna göre vergiyi doğuran olayla birlikte doğmuş olan herhangi bir vergi alacağını almama konusunda takdir yetkisine sahip değildir. Bu noktada uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak doktrinde tartışmalar ortaya çıkmıştır. Bazı görüşlere göre idarenin, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenmiş ya da belirlenecek olan vergi borcunun bir kısmından uzlaşma aracılığıyla vazgeçmesi, “vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı” hükümlerini içeren vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir. Çünkü burada, sadece kanun koyucunun iradesine ait olan, kanuni yollarla konulmuş bir vergi veya cezasını kaldırma veya indirme yetkisi, kanun koyucu tarafından değil, vergi yönetimince tayin edilen bir grup uzman yetkilinin oluşturduğu uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarda icra edilmektedir.³⁰ Yani vergi ve ceza kanunla değil, idare ile mükellef arasında yapılan anlaşma ile belirlenmektedir.

Uzlaşma uygulamalarının kanunilik ilkesini zedelediğine ilişkin görüşlere karşılık bu müessesinin söz konusu ilkeye zarar vermediğine dair yaklaşımlar çoğunluktadır. Buna göre vergi kanunlarına göre saptanan vergi ve cezalar üzerinde vergi idaresine uzlaşabilme yetkisi tanınması hususu kanunla düzenlenmiş, kanun koyucu tercihinin bu yönde kullanmıştır.³¹ Şöyle ki tartışma konusu olan yetki yine anayasaya uygun bir şekilde kanunla verildiğinden, bu durum kanunilik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmemektedir. Sadece idarenin iradesi ile vergi veya ceza kaldırılması öngörülmüş olsaydı, vergilerin kanuniliğine aykırılık belirgin bir şekilde ortaya çıkmış olurdu. Ancak burada kanunla konulmuş bir hükümden söz edildiğinden kanunilik ilkesinin zedelenmesi de söz konusu değildir.³²

4.3- Verimlilik İlkesi ve Uzlaşma Müessesesi

Vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmesine karşın, uzlaş-

²⁹ Funda Başaran, Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 257, 2010, s.1

³⁰ Oğuzhan Gök, Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2016, s.210

³¹ Cengiz İnaltong, Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 375, 2012, s. 56.

³² Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998, s.20

ma müessesesi değerlendirilirken vergileme ilkelerinin katı bir şekilde yorumlanmaması gerektiği ve esas olarak sağladığı faydalarının ön planda tutulmasının doğru olduğuna dair doktrinde yerleşik görüşler de mevcuttur. Bu görüşlere göre esas alınması gereken kıstas, verimliliktir. Vergilemede verimlilik ilkesi gereğince devlet, ihtiyaç duyduğu geliri sağlamak bakımından vergileri uygun zamanda ve en az maliyetle tahsil etmelidir.

Uzlaşma müessesesi, vergi uyumsuzluklarının yargı organlarına taşınmadan idari aşamada çözümlenmesine hizmet etmektedir. Bu yönüyle uzlaşma, vergilendirmeyi daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi biran önce tahsil etmeye hizmet etmek için oluşturulmuş bir müessesedir. Başlı başına bu husus, vergiden beklenilenin zamanında elde edilmesini sağladığından, verginin verimliliği ilkesine net bir şekilde uygundur.³³ Uzlaşma kurumunun verimlilik ilkesine uygunluğuna dair yorumların temel aldığı nokta da buradadır. Söz konusu görüşlere göre devlet alacağının kısa yoldan temin edilerek hazineye aktarılması *çok önemlidir* ve uzlaşma kurumunun da nihai amacı budur.

Vergi ve cezanın zamanı geçtikten sonra alınmasındansa, zamanında ve gerekirse de daha az bir şekilde alınması tercih edilmelidir. Uzlaşma sağlanması durumunda taraflar arasındaki uyumsuzluk sona erer ve devletin alması gereken vergi hızlı bir şekilde alınmış ve devlet hazinesine eklenmiş olur. Böylece alacağın değer kaybetmesinin de engellenir. Aynı zamanda taraflar arasında ne zaman son bulacağı belli olmayan *çekişme sürecinde engellenmiş olur*.³⁴ Bunun yanında verginin tahsil edilebilir hale gelmesi ile verginin idarece tahsil edilmesi arasında geçen süreden kaynaklanan verginin reel değerinin düşmesini durumunun da önüne geçilir.

Vergilendirme sürecinin yargı aşamasına intikal etmesi, uygulamada iş yükü ve maliyet anlamında külfetlidir. Vergi uyumsuzluklarının hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulmasında Hazinesinin çıkarı vardır. Bu yönüyle uzlaşma, vergiyi (idare eliyle ve mükellefle birlikte uyumsuzluğa son vererek) hızlı bir şekilde tahsil edilmesini sağlar. Ayrıca, mükellefin yargıya gitme ve kazanma ihtimalinde, vergi idaresi belki de hiç tahsil edemeyeceği vergiyi ve cezayı kısmen de olsa tahsil etme imkanına uzlaşma müessesesi sayesinde kavuşmaktadır.

Yukarıda sayılanlar dışında “ yargıya intikal eden vergi inceleme raporlarının %80-95’i mükellef lehine sonuçlanması ve bu nedenle idarenin istenen hedefe ulaşamadığı ve buna karşın her vergi incelemesinin %70-80’inin uzlaşma aşamasında çözümlendiği dikkate alındığında uzlaşmanın vergi idaresi açısından önemi anlaşılmaktadır ”³⁵

Netice olarak doktrinde yer alan ve vergi uygulamalarında faydayı ön planda tutan görüşlere göre vergilemede eşitlik ve kanunilik ilkesinin katı bir biçimde yorumlanması yerine yargı organlarının iş yükünü azaltma ve kamu alacağının tahsilini hızlandırma yararlarını göz önünde bulundurulduğunda, uzlaşma kurumunun kaçınılmaz olarak kanuni bir çözüm yolu olarak öngörülmesi gerekmektedir.

³³ Elif Yılmaz, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,1 (2), 321-351, 2009, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017, s.346.

³⁴ Zekiye Nur Özkan Kerimoğlu, Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2016, s.32.

³⁵ Elif Yılmaz, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,1 (2), 321-351, 2009, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf, Erişim tarihi: 15 Ekim 2017, s.336.

SONUÇ

Uzlaşma müessesinde olması gereken, vergisel uyumsuzlukların hızlı ve etkin olarak barışçıl bir yolla çözümüdür.

Vergileme ilkeleri ve bu ilkelerin karşılığı anayasada yer alan maddeler ön planda tutulduğunda uzlaşmaya, (her ne kadar vergi tahsilâtını hızlandıran, maliyetsiz, pratik bir yöntem olsa da) kanun önünde eşitlik gibi bazı vergilendirme ilkelerinin yanı sıra kanuni olarak alınması gereken vergiden vazgeçilmesi noktasında vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılıkları da içerdiğinden sıcak bakılmamaktadır. Buna karşın uzlaşma müessesesi verimlik ve fayda boyutuyla değerlendirildiğinde, devlet alacağının bir an önce alınmasını sağlayan ve vergi uygulaması açısından, uygulamayı hızlandıran ve iyileştirici özelliği olan bir idari çözüm yoludur. Görüldüğü üzere uzlaşma ile ilgili söz konusu görüş farklılıklarının temel nedeni bu müessesenin mahiyetinin ne şekilde açıklandığı ile ilgilidir. Nitekim uzlaşmayı sadece uyumsuzlukların çözümü açısından bir pazarlık aracı, vergi ve cezalardan kayıtsız şartsız vazgeçilmesi ve ya idare tarafından ödün verilerek mükellefi idari işleme ikna etme süreci olarak görürsek eleştiriler gündeme gelmektedir. Ancak bir bütün olarak değerlendirdiğimizde ideal şekilde olması gereken, uzlaşma kurumu vergi uyumsuzluklarının idari aşamada vergi ilişkisinin taraflarının görüş savunma ve itirazlarını değerlendirmeye alarak yapılan işlemin hukuka uygunluğunun denetlendiği esnek hızlı ve etkin bir denetim yoludur.

Sonuç itibarıyla, uzlaşma müessesesi, birçok vergi uygulamasında olduğu gibi bazı vergileme ilkeleri ile uyumlu olup, bazı vergileme ilkeleri ile çelişkiler gösterebilmektedir. Çalışmamızda detaylı olarak anlatıldığı üzere doktrinde bu uygulama, vergide eşitlik ve kanunilik ilkeleri gibi vergisel ve anayasal ilkelere aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Buna karşılık yapılan eleştirilerin tam aksine söz konusu ilkelere aykırılık göstermeyen, vergilemede verimlilik ilkesine uygun ve devlet ile mükelleflere önemli derecede faydası olan bir uygulama olduğundan kesinlikle vergi sisteminde yer alması gereken bir müessese olduğu görüşü hakimdir. Maliye İdaresinin de görüşü bu yöndedir. Nitekim uzlaşma müessesesi uzun yıllardır vergi sistemimizde yer almakta ve mükellefler faydalanmaya devam etmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2008). Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi (8. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2009). Kamu Maliyesi (13.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- ARSLANER, H. (2016). Vergi Uyumsuzluklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Etkinliği Sorunu. 10 Ekim 2017, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ulikidince/article/view/5000131473>.
- BAŞARAN, F. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 257.
- BAYRAKLI, H. H. (1998). Vergi Yargılama Hukuku. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.
- BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ (2013). Vergi Müfettişleri Derneği, İstanbul
- BİLİCİ, N. (2007). Vergi Hukuku (15. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- BUDAK, Y. (2010). Uzlaşmanın Yozlaştırılması. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 346, 20-24.
- BUYRUKOĞLU, S. ve BUZKIRAN, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5 (7), 2077-2091. 16 Ekim 2017, <http://www.itobiad.com/download/article-file/226732>

- CANDAN, T. (2006). Vergilendirme Yöntemleri Ve Uzlaşma (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- DEMİR, İ.C. (2015). Kamu Maliyesi (2.Baskı). Afyonkarahisar: Limit Yayınları.
- DURA, İ. H. (2009). Uzlaşma Nedir?. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 253.
- ERDEM, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların Çözümü Ve Alternatif Çözüm Yolları. Ankara: Seçkin Yayınları.
- EROĞLU, O. ve EFTEKİN, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11 (2), 233-250. 13 Ekim 2017, <http://iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/view/782>.
- GÖK, O. (2017). Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi. (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Edirne.
- İNALTONG, C. (2012). Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 375, 30-60.
- ÖZKAN, Z. N. (2016). Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.
- ŞENOL, E. (3 Mayıs 2016). Uzlaşma Müessesesi'nin Vergilerin Eşitliği ve Yasallığı İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi. 15 Ekim 2017, <http://www.vmhk.org.tr/uzlasma-muessesesinin-vergilerin-esitligi-ve-yasalligi-ilkeleri-kapsaminda-degerlendirilmesi/>.
- YILMAZ, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1 (2), 321-351. 15 Ekim 2017, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/13_14.pdf.