



T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE
VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ

Ömer Faruk EĞRİ
205013002

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Harun YENİÇERİ

Bandırma 2024

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yüksek Lisans Tezi

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE
VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ

Ömer Faruk EĞRİ
205013002

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Harun YENİÇERİ

Bandırma 2024

ETİK BEYAN SAYFASI
TÜRKİYE CUMHURİYETİ
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (12/01/2024)

ÖZET

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİYE UYUMUNUN
BELİRLEYİCİLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ömer Faruk EĞRİ

Ülkelerin benimsemiş oldukları ekonomik sistemlerin ve siyasal yapıların gereği olarak değişkenlik gösteren mali çıktılar çerçevesinde zaten cebri olması sebebi ile kendi başına ayrı bir inceleme konusu olan verginin sebep ve sonuçlarını kesin bir yargı ile tespit etmek oldukça zordur.

Buradan hareketle tez konumuz olan Gelir ve Kurumlar vergisi özelinde olsa da zaman zaman konu genel anlamda salt vergi bağlamında değerlendirilmiş olup zira kendi başına vergi kavramının diğer ilişkili birçok alt başlığa içkin bir yapısının olması bizi buraya sevk etmiştir. Şöyle ki; genel anlamda vergiye veya vergi uyumuna dair bir tespit ve tahlilin hangi vergi olursa olsun tarafları mükellef ve vergi idaresi olması nedeni ile aynı sonuçları bize sunmaktadır.

Yapılan deneysel çalışmalarda mükelleflerin vergiye uyumunu değerlendirmeye yönelik birçok çalışma mevcut iken biraz daha özele inerek Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerine dönük aynı oran ve sayıda çalışma göze çarpmamaktadır. Ne var ki her yıl hükümetleri için bir bakıma güvenoyu sayılabilecek bütçe kanunlarının dengesi kamu adına cebren tahsil edilen vergilere daha özelinde gelir üzerinden alınan vergilere dayanmaktadır.

Bu iki vergi kalemine dair uyum ve uyumsuzluk tavırlarının Davranışsal İktisat perspektifinden değerlendirilerek bazı sonuçlara ulaşıldığı izlenmiştir. Bu izlenceye ait çıktılar çalışmamızda sunulmuştur.

Özetle kayıt dışı ekonominin payı toplam ekonomik sistemde ne kadar azaltılabilir ise bunun fert refahına ve toplamda ülke refahına yansımaları da o derecede fazla olacaktır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Uyum, Vergi Uyumsuzluğu, Vergiden Kaçınma, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi.

ABSTRACT
A RESEARCH ON THE DETERMINANTS OF TAX COMPLIANCE IN
INCOME AND CORPORATE TAX

Ömer Faruk EĞRİ

It is very difficult to determine the causes and consequences of the tax, which is a separate subject of examination on its own, with a definitive judgment, since it is already coercive within the framework of financial outputs that vary as a result of the economic systems and political structures adopted by the countries.

From this point of view, although our thesis subject is Income and Corporate Tax, the subject has been evaluated from time to time in the context of pure tax in general, because the concept of tax itself has an inherent structure to many other related subheadings, which has led us here. Namely; In general terms, a determination and analysis regarding tax or tax compliance offers us the same results, regardless of the tax, since the parties are the taxpayer and the tax administration.

While there are many studies aimed at evaluating taxpayers' tax compliance in experimental studies, the same rate and number of studies on Income and Corporate taxpayers do not stand out, going a little more specifically. However, the balance of budget laws, which can be considered as a vote of confidence for governments every year, is based on taxes collected by force on behalf of the public, more specifically, taxes collected on income.

It has been observed that compliance and non-compliance attitudes regarding these two tax items were evaluated from the perspective of Behavioral Economics and some results were achieved. The outputs of this program are presented in our study.

In summary, the more the share of the informal economy in the total economic system can be reduced, the more this will be reflected in individual welfare and overall country welfare.

Key Words: Tax Compliance, Tax Non-Compliance, Tax Avoidance, Corporate Tax, Income Tax.

ÖNSÖZ

Eğitim hayatıma başladığım günden bugüne emeğini, desteklerini ve dualarını daima yanımda hissettiğim kıymetli babam ve rahmetli annem başta olmak üzere tüm aileme, aile olmanın gereğini eksiksiz yerine getirerek bana rehberlik ederken sabrı ve desteklerinden ötürü çok kıymetli eşim Neşe ÖZGÜR EĞRİ' ye sonsuz minnet ve şükranlarımla.

Bu süreçte dönüm noktam diyebileceğim her anda varlığı ve motivasyonu ile yanımda duran değerli büyüklerim, Prof.Dr. Yılmaz BAYAR'a ve Doç. Dr. Yasin YILMAZ' a, diğer taraftan mesleki ilke ve duruşları ile bana bu yolda izlerini takip etme fırsatı veren Doç. Dr. Bilal COŞAN ve Dr. Öğr. Üyesi Burak YAPRAK' a da en içten duygularıyla teşekkürü borç bilirim.

Bandırma' da başladığım yüksek lisans eğitimimde destek ve teşvikleri ile yanımda olduğunu daima hissettiren ve bana sabrı ve mesleki tecrübesi yanında sahip olduğu entelektüel birikimi ile destek olan tez danışmanım Prof. Dr. Harun YENİÇERİ' ye de yeri dolmayacak katkıları dolayısı ile ayrıca teşekkür ederim.

Ömer Faruk EĞRİ

Bandırma/BALIKESİR

12/01/2024

İÇİNDEKİLER

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAYI.....	ii
ETİK BEYAN SAYFASI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR	xiii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VERGİ UYUMUNA YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIM VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
1. VERGİ KAVRAMI.....	3
2. VERGİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	3
2.1. İlk ve Ortaçağ Dönemi.....	3
2.2. Osmanlı Dönemi	6
2.3. Cumhuriyet Dönemi	7
3. VERGİ DİRENCİ.....	10
4. VERGİ DİRENİŞLERİ	12
4.1. Vergi Grevi	12
4.2. Vergi Reddi.....	13
4.3. Vergi Yansıması.....	14
4.4. Vergi Planlaması	15

4.5. Kayıt Dışı Ekonomi	16
4.5.1. Vergi Cennetleri	16
4.6. Vergi Kaçakçılığı	16
4.7. Vergiden Kaçınma	17
4.8. Vergi İnzivası.....	17
5. VERGİ UYUMU KAVRAMI.....	18
6. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER	20
6.1. İçsel Faktörler	21
6.1.1. Eğitim Seviyesi	21
6.1.2. Vatandaşlık Bilinci	22
6.1.3. Vergi Bilinci	22
6.1.4. Vergi Ahlakı	22
6.1.5. İdari Uygulamalar Hakkında Negatif Görüşler.....	23
6.1.6. Kamu Harcamaları Algısı	24
6.2. Dışsal Faktörler.....	24
6.2.1. Vergilemenin Sınırları	24
6.2.1.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı	26
6.2.1.2. Vergilemenin Mali Sınırı.....	27
6.2.1.3. Vergilemenin Siyasal Sınırı.....	29
6.2.2. Vergi Oranlarının Yüksekliği	29
6.2.3. Denetim	30
6.2.4. Cezalar	31
6.2.5. Vergi Adaleti Algısı.....	31
6.2.6. Meslek Mensuplarının Yönlendirmeleri	32
6.2.7. Vergi Formaliteleri.....	33
İKİNCİ BÖLÜM	34

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN KAYNAKLARI	34
1. VERGİ UYUMSUZLUĞU KAVRAMI.....	34
2. VERGİ UYUMSUZLUĞU TÜRLERİ	36
2.1. İradi Uyumsuzluk.....	36
2.2. Gayri İradi Uyumsuzluk.....	36
3. VERGİ UYUMSUZLUĞU NEDENLERİ.....	37
4. VERGİ UYUM MALİYETLERİ.....	39
4.1. Vergi Uyum Maliyetinin Unsurları.....	41
5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK BAZI UYGULAMALAR.....	42
6. UYUMU ARTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR.....	44
6.1. Hukuki Alanda Uygulamalar	45
6.2. İdari Alanda Uygulamalar.....	46
7. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK UYGULAMALAR.....	48
7.1. İdari Çözüm Yolları	48
7.1.1. Uzlaşma	49
7.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi	51
7.1.3. Cezalarda İndirim.....	52
7.1.4. Pişmanlık ve Islah	52
7.1.5. İzaha Davet	53
7.2. Kamu Denetçiliği	54
7.3. Adli Çözüm Yolları	55
7.3.1. Vergi Yargısının İşlevleri	57
7.3.1.1. Yargısal Denetim İşlevi.....	58
7.3.1.2. Uyuşmazlıkları Çözme İşlevi	58

7.3.1.3. İctihat Yaratma İşlevi	59
7.3.2. Vergi Davalarında Görev ve Yetki	60
7.3.2.1. Vergi Mahkemeleri.....	60
7.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri.....	61
7.3.3.3. Danıştay.....	62
7.4. Kanun Yolundan Vazgeçme	62
7.5. Vergi Uyumunun Güçlendirilmesinde Yargı Hiyerarşisi	63
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	65
TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMUNU ARTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR.....	65
1. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM	65
2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: CUMHURİYET DÖNEMİ	68
3. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI OTOMASYON SİSTEMLERİ.....	72
3.1. Kurumsal Projeler	72
3.1.1. Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO)	72
3.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP).....	73
3.1.3. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS)	73
3.1.4. Vergi İstihbarat Projeleri: BİDDEP- ICR- EMKAS- VERİA ve E-Arşiv	73
3.1.5. E-Denetim Projesi.....	74
3.1.6. İnsan Kaynakları Otomasyon Projesi (İNKA).....	74
3.1.7. Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM)	74
3.1.8. Özelge Otomasyon Sistemi.....	75
3.2. Mükelleflere Yönelik Projeler	75
3.2.1. İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması.....	75
3.2.2. VİMER: Vergi İletişim Merkezi Uygulaması (444 0 189).....	76
3.2.3. E-Beyanname: Elektronik Beyan Sistemi.....	77

3.2.4. E-Fatura Sistemi	78
3.2.5. E-Defter: Elektronik Defter Uygulaması	78
3.2.6. Defter Beyan Sistemi	79
3.2.7. Katma Değer Vergisi İadelerine İlişkin Elektronik Uygulamalar.....	80
3.2.7.1. KDVİRA: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi Uygulaması	80
3.2.7.2. RİTAP: Riskli İade Takip ve Analiz Programı Uygulaması	80
3.2.7.3. MAR: Katma Değer Vergisi Makro Analiz Raporu Uygulaması ..	80
3.2.7.4. KDVİTS: Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi Uygulaması ..	80
3.2.7.5. SARP: Sahte Belge Risk Analiz Programı Uygulaması.....	81
3.2.8. Hazır Beyan Sistemi Uygulaması	81
3.2.9. GİB Mobil (İVD Mobil) Uygulaması	81
3.2.10. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)	82
3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamalar	82
3.3.1. Vergi Ceza Sistemine Yönelik Uygulamalar ve Vergi Uyumu	82
3.3.2. Vergi İdaresinin Etkinliğine Yönelik Uygulamalar ve Vergi Uyumu	83
3.3.3. Vergi Denetimi Uygulamaları ve Vergi Uyumu.....	85
3.3.4. Mükellef- İktidar İlişkileri ve Vergi Uyumu.....	86
3.3.5. Mükelleflere Tanınan Haklar ve Vergi Uyumu	87
3.3.6. Mükellef Eksenli Dönüşüm Projeleri	88
3.4. Dijitalleşme ve Projelerin Vergi Uyumuna Etkisi	89
SONUÇ	91
KAYNAKÇA	98

KISALTMALAR

BİDDEP	:	Bilgisayar Destekli Denetim Projesi
BİM	:	Bölge İdare Mahkemesi
BMVDB	:	Büyük Mükellefler Vergi Dairesi
E-ARŞİV	:	Elektronik Arşiv
E-Defter	:	Elektronik Defter Uygulaması
EMKAS	:	Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sistemi
E-VDO	:	Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
GEKSİS	:	Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	:	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
ICR	:	Intelligent. Character Recognition
İMKB	:	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İNKA	:	İnsan Kaynakları Otomasyon Projesi
İVD	:	İnternet Vergi Dairesi
İYUK	:	İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVİRA	:	Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi Uygulaması
KDVİTS	:	Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi Uygulaması
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KMBS	:	Kısa Mesaj Bilgilerndirme Servisi
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	:	Milattan Önce
MAR	:	Katma Değer Vergisi Makro Analiz Raporu Uygulaması
MOTOP	:	Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
RİTAP	:	Riskli İade Takip ve Analiz Programı Uygulaması
s	:	Sayfa
SARP	:	Sahte Belge Risk Analiz Programı Uygulaması
SMMMO	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
TAKKOM	:	Takdir Komisyonu Otomasyonu

TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
vb.	:	Ve Benzeri
vd.	:	Ve Diğerleri
VEDOP	:	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VEDOS	:	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERIA	:	Veri Ambarı
VİMER	:	Vergi İletişim Merkezi Uygulaması
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMMO	:	Yeminli Mali Müşavirler Odası

GİRİŞ

Çalışmamızın temel inceleme konusu olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi uyum davranışının belirleyicine yönelik parametreler gerek teorik gerekse saha çalışmaları çerçevesinde ele alınarak değerlendirilme yoluna gidilmiştir. Sosyal alanlarda tek disiplinli yaklaşımların sağlıklı sonuç vermediği tecrübesinden hareketle mali, siyasi, psikolojik ve diğer ilave disiplinlerden faydalanmak sureti ile bilimsel alanda kesin sonuç iddiasından uzak, bilim dünyasında farklı bir noktaya katkı sunmayı amaçlamış çalışmalardan faydalanarak tezimizde bir değerlendirme gayreti içerisine girdik.

Yukarıda izah ettiğimiz yöntemden hareketle birinci bölümde öncelikle vergi kavramına yönelik etimolojik bir izahtan sonra verginin tarihi ve devamında kavrama dair alt başlıklar ile vergi uyumuna bir geçiş yaptık. Vergi uyumunun kavramsal temeli ve uyum parametreleri kapsamlı şekilde ele alınarak birinci bölüm tamamlanmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde aksi yönde vergi uyumunun karşıtı olan vergi uyumsuzluğu türleri, nedenleri, maliyetleri özelinde irdelenerek buradan hareketle uyum ve uyumsuzluk birlikte düşünülerek etkileşimlerinin seyri gözlemlenmiştir. Devamla Gelir ve Kurumlar vergisi uyumunu artırmaya yönelik olarak hayata geçirilen uygulamalara yer verirken yine aksi durumun yani vergi uyumsuzluğunun neticesi olan vergi uyuşmazlığı kavramının çözüm yolları ele alınmaya çalışılmıştır.

Son olarak üçüncü bölümde ise, Türkiye’ de vergi otoritesi olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın tarihçesinden başlayarak milat olarak kabul ettiğimiz Cumhuriyetimizin, kuruluşu öncesi ve sonrası kapsamlı biçimde incelenip özellikle Cumhuriyet sonrası döneme dair vergi uyumunu artırmaya yönelik sistemler araştırılarak en güncel hali ile çalışmamıza dâhil edilmiştir. Mükellef odaklı idare anlayışının hâkim olmaya başladığı günümüz modern vergi idarelerinden hareketle mükelleflere yönelik projeler ve uygulamalar özelinde çalışmada sona gelinerek nihai aşamada ise öneriler ve değerlendirmeler ile sonuca bağlanmıştır.

İnsanlık tarihi kuşkusuz Dünya tarihi kadar eski olmasa da yadsınamayacak bir köklü geçmişe sahip olması sebebi ile günümüz insanlarına ve yaşamlarına, tarihte bıraktığı izler ile ders niteliğinde kendine özgü tecrübeler bırakmıştır. Birlikte yaşama

güdülerinden hareketle yerleşik hayata geçiş ile beraber doğan iktidar ihtiyacı kimin yöneteceği sorusu ile beraberinde nasıl yöneteceği problemini ve buna yönelik ortaya atılan çözüm önerilerini de beraberinde getirmiştir. Bu çözüm önerilerinin temel sorunu daima finansman olmuş buradan hareketle ortak ihtiyaçların karşılanması ve buna ilişkin olarak kaynak arayışları ve bağlamda geliştirilen bakış açıları sırası ile literatürde yerini almaya başlamıştır.

Tam da bu noktada beraber yaşamın ne şekilde finanse edileceği sorunsalı karşımıza kamu maliyesi ve beraberinde vergiyi getirmektedir. Ortak kamusal ihtiyaçların yine çeşitli yönetimlerde farklı vaziyetlerde tezahür eden finansman biçimleri her halükarda kamu otoritesinin cebren tahsil yoluna gittiği vergiyi gündemimize taşımaktadır. Konusu, tahsil şekli, oranı, tahsil zamanı veya türü zaman zaman farklılık arz etse de vergi kavramı vergi idaresi ile vergi mükellefinin karşı karşıya gelmesine gerek kalmadan, vergilendirme sürecinin uzlaşısı içinde sürdürülmesine yönelik bir başka mali ve iktisadi disiplini ortaya çıkarmıştır.

Süregelen yazınsal eserlerde ve düşünsel alanda yürütülen teorik ve deneysel çalışmalar göstermektedir ki mükellefler nasıl vergi öder sorusundan neden vergi ödesin sorusuna dönüştüğü görülmektedir. Vergilerin cebri yoldan tahsili hususu başlı başına bir olumsuz irade doğmasına neden olan vergi gerçekliğinin mükellef cephesindeki algısının, benimsetme yolu ile mi, cebren mi ya da uyum ile mi forma girdiği yeni incele konusudur.

Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde yürütülen vergi ve uyumuna yönelik saha çalışmaları bu konuda bize en gerçekçi ve canlı verileri sunmakla beraber günceli yakalayabilen saha çalışmaları yakın gelecekte ne şekilde boyut kazanacağı hususunda bize ipuçları vermektedir. Zira mükelleflerin daha çok, vergiyi benimseyerek mi ödeyecekleri ya da sıkı bir dijital takip ve kontrol mekanizması ile gönüllülüğün ikinci planda, cebren tahsilatın daha katı işlediği yapay zekâ destekli bir modelleme ile vergiciliğin başka bir aşamaya geçeceği bir başka tartışma konusudur.

Sonuç ne olursa olsun ortak kamusal giderlerin finansman aracı olan vergiye dönük tartışmalar kuşkusuz bitmeyecektir. Günün sonunda mükellefin kazancından rızaya muhalif alındığı hissiyatı vergiyi ihtilaflı bir toplumsal gerçeklik olarak gündemimizde tutmaya devam edecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMUNA YÖNELİK TEORİK YAKLAŞIM VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. VERGİ KAVRAMI

Vergi kavramına yönelik geçmişten günümüze kadar yazıla gelen ve tartışılan tüm başlıklar aslında otorite ve idare edilenin karşılıklı, zaman zaman cebre bazen de uyuma dayalı ilişkilerinin öyküsüdür. Zira öznesi birey olan ve içerisinde paranın yer aldığı bir sürecin yalın ve yavan kalması ya da gözlerden uzak olması düşünülemez.

Toplumsal ve yerleşik hayata geçilmeden önce sistemli ve kurumsal bir vergilendirmeden bahsedilmezken, yerleşik hayata geçiş ile beraber kurumsal ve yaygın bir vergi sisteminin devletleşme ile beraber geliştiği bilinmektedir.

Meşruiyetini bir şekilde haklı zemine dayandırarak halktan alma gayretine girdiği, diğer yandan kendisinden cebre dayalı vergi tahsili istenen bireylerinde geçmişteki serbest durumdan bu aşamaya evirilen tabloyu içselleştiremediği muhakkaktır. Bu çalışmamızda konu gelir ve kurumlar vergisi bakımından ele alınacaktır. Öte yandan, Türkiye’de ve dünya genelinde mükelleflerin yükümlülükleri de bu kısımda ele alınmaktadır. Son olarak, bu kısımda vergilendirmenin psikososyal açıdan bireyler için ne anlam ifade ettiği üzerine değerlendirmelere yer verilmekte ve nihayet bu tezin odak noktası olan mükelleflerin vergi olgusuna bakışları ve vergi otoritesinin taleplerine mükelleflerin hangi saiklerle uyum gösterip göstermediği ele alınmaktadır.

2. VERGİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Verginin tarihi seyri; genel olarak Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere üç dönemde ele alınmıştır.

2.1. İlk ve Ortaçağ Dönemi

Yerleşik dildeki söylemi ile birlikte yaşamının maliyeti ve beraberinde bunun nasıl finanse edileceği sorusu belki de literatürün pusulası niteliğindedir. Fransız siyasetçi ve iktisatçı; Jean Baptiste’ in ifadesiyle “Vergileme sanatı, mümkün olduğunca fazla tüyü, mümkün olan en az bağırtıyla toplayabilmektir.”

Abraham Maslow’un 1943 yılında ortaya atmış olduğu teoride; insanın kendini gerçekleştirme, saygınlık, ait olma, güvenlik ve fizyolojik gereksinimleri yer almaktadır

(Maslow, 1943: 370-396). Buradan hareketle tekil olarak bireysel ihtiyaçların toplulaşarak toplumsal ihtiyaca evirildiği bir alanda bu toplumsal ihtiyaçların finansmanı karşımıza bireysel yükümlülükleri de getirmektedir. Fakat bu finansmanın ne şekilde ve hangi esaslar çerçevesinde karşılanacağı da maliye disiplininde, farklı iç disiplinlerin gelişmesine sebep olmuştur (Sayar, 1975: 95).

İlk çağlardan itibaren şekli değişse de çeşitli yol ve yöntemler ile bazen gönüllü bazen de cebren alınan ve adı vergi olsun olmasın tüm yükümlülüklerin kültürel ve tarihi forma göre şekillenerek zamanla nihayetinde cebri esasa dayanarak egemenlik hakkı ile bütünleştirilip devletlerce tahsili yoluna gidildiği görülmektedir. Her geçen gün artan ortak giderlerin karşılanması için gönüllü bağış ve hediye şeklinde olan İlkçağ ve sonrası bazı uygulamaların (Batirel, 2007: 1369) devletleşme süreci ile şekli ve maddi olarak vergilerin cebri bir hale geldiği görülmektedir (Şafak, 1994: 12). Sonuç olarak vergi tarihi toplumsal yaşamın getirdiği bir zaruretin ifadesidir (Sayar, 1975: 96).

Dokuz binyıl önce Orta Asya’da yaşayan savaşçı Türk kabilelerinin, deve at ve ren geyiklerini evcilleştirerek göç ve savaşta kullandıkları ve önlerine çıkan ne varsa fethederek yoluna devam ettikleri buna karşı direnen çeşitli toplulukların ise korunma ve savunma amacı ile evler ve yaşadıkları yerleri çevreleyen duvarlar inşa ettikleri bu maksatla vergi topladıkları bilinmektedir (Attali, 2008: 35). Yine Attali’nin deyimi, (2008: 35-36) ile konargöçer saldırılar karşısında ilk yerleşik devletlerin kurulduğu kaydedilmektedir.

Yine verginin tarihi seyrine ilişkin yürütülen çalışmaların bir kesimde dönemsel periyotlar ile diğer kesimde ise medeniyetler ölçeğinde ele alındığı göze çarpmaktadır. Literatür yazınında Sümerler ’den başlayan tasniflerin sırası ile Asurlar, Hitiler, Eski Mısır, Yunan ve Roma devamında ise Osmanlı ile eklemlenip günümüze bağlandığı görülmektedir (Turhan, 1989: s.3).

Yine bu döneme ait çeşitli kabartma taşlar ve çeşitli vergi belgelerinden bu dönemdeki yükümlülüklerle ait ciddi bilgiler edinmek mümkündür (Turhan, 1989: s.3). Dönemsel olarak anlatımımıza devam edecek olursak, Ortaçağ’ da ise vergilemenin üç kısımda ele alınabileceği değerlendirilmektedir. Zira Roma imparatorluğunun yıkılması ile ortaya çıkan feodalite döneminde adına vergi dediğimiz ödentinin aynı olarak yerine

getirildiği zaman zaman da uygulamada şehir girişlerinde alınan ücretlerin, savaş zamanında ortaya çıkan giderler için toplanan hasılatın vb. yükümlülüklerin bir bakıma günümüz modern vergilerine esin kaynağı olsa da kurumsal bir kimlik taşımadığı izlenmektedir.

Fakat feodal sistemin eleştirisine yönelik şu değerlendirme dikkate değerdir. *“Feodal sistem, son kertede, çok zaman hayali olan bir koruma karşılığında çalışan sınıfları aylak sınıfların insafına bırakan ve toprağı işleyenlere değil, gasp etmeyi becerebilenlere veren bir örgütlenmeye dayanırdı”* (Huberman, 2013: 24-25). Burada Napolyon’un bir sözü durumu özetlemektedir. *“Ahlakın olmadığı yerde kanun bir şey yapamaz”*.

Bahse konu dönemin ikinci yarısında saray gelirlerinin giderleri karşılayamaması sebebi ile gelişen ekonomik ve mali sistemler, artan ticaret ile beraber aynı ödemelerin yerini nakdi ödemeye bıraktığı görülmekte olup toplanan bu sistemli edimlerin kurumsal vergi anlayışına geçişte önemli bir basamak olduğu kabul edilmektedir. Ortaçağ son dönemlerde ise modern vergilemenin birçok kurumu ile artık tesis etmeye başladığı ve 13.yy dan itibaren yerleşik düzen içerisinde sistemli vergi tahsilatlarının yapıldığı kabul edilmektedir (Turhan, 1989: s.3).

Burada bir noktayı da izah etmek yerinde olacaktır zira otoritenin bahse konu edimlerin yerine getirilmesi hususunda salt cebr yoluna gitmediği diğer yanda çeşitli dini enstrümanları da zaman zaman kullanmakta beis görmediği bilinmektedir. Huberman’ dan (2013: 57) öğrendiğimize göre;

“Köylü, yıllardır mutsuz yazgısını benimsemişti. Toplumsal ayrımların fazlasıyla belirgin olduğu sistemde doğmuş; dua edenler, savaşanlar ve çalışanlardan meydana gelen bir toplumda, kendisine düşen işi istekle ve memnun ederek yerine getirirse cennete gideceğine inandırılmıştı...”

Yeniçağ’da paranın değişim aracı olarak ekonomik sistemde yer alması ile birlikte vergi sisteminde de bir dönüşüm başlamıştır. Bu dönemde daha çok yazılı hukuk kurallarının hayatın içerisine girmeye başladığı görülmektedir. Yine bu döneme ait kıta Avrupası’nda Fransa’da örneklerine rastladığımız çeşitli vergi uygulamaları göze çarpmaktadır. 1807’de kadastro vergisi, 1790’da arazi vergisi, 1791’de şahıs ve kapı-

pencere vergisi ile son olarak ikametgâh vergisi karşımıza çıkmaktadır. 1893 yılında servet vergisi kanunu yürürlüğe girmesi ile, farklı ülkelerdeki benzeri uygulamalar ile modern vergilemenin günümüze en yakın halini almaya başlamıştır (Turhan, 1989: 17).

2.2. Osmanlı Dönemi

Türk vergi sisteminin tarihi ile konuya devam edecek olursak; sürecin Osmanlı İmparatorluğundan başlayarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Kuruluş felsefesi ve dayandığı inanç sisteminden hareketle şer-i bakımdan da Kur'an'da çeşitli vergi türlerini belirten kelimeler (zekât, cizye, fey, haraç) bulunmakla beraber tek başına vergiyi açıklayan bir ifadenin olmadığı görülmektedir (Müsned, IV, 109, 143).

Yine tarihi kaynaklardan edindiğimiz bilgilere göre, Osmanlı devletinde vergi kavramının geçmişine dair ilk kayıtlarda “virgü” ifadesine rastlanılmaktadır. Modern anlamda verginin 19.yy'ın ikinci yarısından sonra kullanılmaya başlandığını görülmektedir. Osmanlı klasik döneminde bu edimi tarif için daha çok “Tekâlîf” teriminin kullanıldığı, (Abdurrahman Vefik, Tekâlîf Kavâidi, s. 4-8), tekâlîf-i örfî ve tekâlîf-i şer'îye olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir (Sûdî, 1307: 24).

Osmanlı hukukunda vergiye ilişkin matrah, kaide, tevzi ve tahsil süreçleri belirlenmiştir. Vergi matrahının şahıs veya mal olmasına göre değişen bir durum söz konusudur. Şöyle ki; matrah şahıs olursa, mükellefin serveti ve yıllık geliri dikkate alınır, matrah mal olursa bu durumda mükellefin sermayesinden değil, maldan peşin olarak tahsil edilir ve buna “tekalîf-i bi'l-vasıta” denilir. Tahsilin niteliğe göre de değiştiği bir durum söz konusudur. Vergilerin on iki takside bölündüğü görülmektedir. Tekalî'in rüsumat kısmından olması halinde vergi bedelen tahsil edilmektedir. Bunun taksitle tahsil edilmemesinin sebebi rüsumatın gelip geçici mal cinsinden alınan tekalîf olması sebebiyledir (Sûdî, 1307: 29).

Tanzimat döneminde benimsenen vergileme ilkelerine göre ise verginin usulüne uygun tahsili için kişinin bu günde olduğu gibi ödeme gücünün esas alındığı görülmektedir. Verginin matrahı, tahakkuku ve tahsil zamanı yönünden de öngörülebilir olması diğer yandan da mükellefin vergiye gönüllü olarak uyum gösterip zamanında ödemesinin sağlanması amaçlanmış ve sonuç olarak günümüz modern vergi sistemimizin öncülü olmuştur (Akgündüz, 1990: 216-254).

Osmanlıda ilk defa “senedi ittifak” ile vergi toplama yetkisi ayanlar lehine sınırlanarak yeni bir döneme başlandığı; böylece padişahın vergi toplama yetkisinin tanzimat fermanı ile sınırlandırıldığı bilinmektedir. Devamında 1839 ıslahat fermanı ve 1875 Adalet Fermanıyla padişahlık makamının vergilendirme alanında kendi lehine alanını daralttığı görülmektedir. Son olarak 1881 de borç idaresi olan Duyunu Umumiye’ nin kurulmasıyla başka bir boyuta evirilen vergi idaresi işlerliğini kaybetmiştir (Yılmaz, 1996: 23-25). Giderlerin artması diğer yandan iç borç faizlerinin karşılanmasında yaşanan darboğazlar sonucu, devletin yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuştur. Bu maksatla sürdürülen reform çalışmalarının finansmanı için ihtiyaç duyulan vergi gelirlerinin yetersiz kalması sonucu borçlanma yoluna gidilmesi, Osmanlı Devleti’nin egemen diğer devletler karşısında pazarlık gücünü kırarak yıkılma sürecini hızlandırmıştır (Blaisdell, 1979: 38).

2.3. Cumhuriyet Dönemi

Birinci Dünya Savaşı’nın ardından ittifak ve itilaf devleri arasında Fransa’nın Sevr banliyösünde imzalanan anlaşma Sevr Anlaşması, Cumhuriyet Türkiye’inde reddedilmiştir. 24 Temmuz 1923 tarihinde Lozan Anlaşmasının imzalanması ile beraber Sevr anlaşmasının geçerliliğini yitirdiği ve yeni Türk Devletinin kurum ve kanunları ile yeniden yapılanma sürecinin başladığı dönemde Türkiye Büyük Millet Meclisi ilk olarak Ağnam Resmi Kanunu’nu kabul etmiştir (Demirel, 2020: 19).

Kelime Arapça kökenden gelip, koyun sözcüğünün çoğuludur. Dilimizdeki tam karşılığı ise Türk Dil Kurumu sözlüğünde sayım vergisidir (T.D.K.) Yukarıda yer verdiğimiz Osmanlı Devlet sistemi içerisinde vergiye dair ayrıntılardan da anlaşıldığı gibi Osmanlı Devlet sisteminin tarım ekonomisine dayanması nedeniyle Cumhuriyet Türkiye’sine kalan bakiyeden dolayı ilk yürürlüğe konulan verginin “ağnam” olması şaşırtıcı değildir (Demirel, 2020: 18).

Osmanlı Devletinden kalan vergilerin gelişmiş sanayi ülkelerindeki kadar kamu giderlerini karşılama yeterliliğine sahip olmaması sebebi ile Cumhuriyet Türkiye’inde vergi sisteminde ciddi değişik yapılmasını zorunlu kılmıştır. Örnek verecek olursak reform niteliğinde olan en önemli yenilik, Aşar vergisinin kaldırılması olup bunu ikame etmesi maksadı ile arazi ve bazı dolaylı vergiler tesis edilmiştir (Ulupınar, 2011: 313).

Diğer taraftan bu vergi ile amaçlanan başka bir konuda İstanbul Hükümeti'nin egemenlik hakkı olan vergilemeye dair otoritesine karşı Ankara Hükümeti'nin varlık iddiasıdır. Toplanması en kolay vergi olan Ağnam vergisi Osmanlı Döneminde 2-3 koyun başına 1 akçe iken, Büyük Millet Meclisinin 27 Kasım 1920'de, 16 kuruş olan Ağnam Vergisinin 32 kuruşa, 20 kuruş olan Ağnam Vergisinin de 40 kuruşa çıkarılmasını öngören kanun teklifinin kabulü ile uygulanmaya başlamıştır (Gönüllü, 2015: 69-102).

Diğer taraftan 1923-1930 yılları arasında ise aşar, ağnam ve temettü adındaki vergiler yürürlükten kaldırılarak onların yerine sayım ve kazanç vergileri getirilmiştir. Önceleri sadece küçükbaş hayvandan alınan sayım ve kazanç vergisi zamanla sayım vergisine dönüştürülerek büyükbaş hayvanlar da dâhil edilmiştir (Mutlu, 2009: 80).

1930' lu yıllarda % 6 civarında olan vergi tahsilatının giderek 1950'lerde %1'in altına inmesi neticesinde 1962 yılında yürürlükten kaldırıldığı (Gönüllü, 2015: 85-88) ve sırası ile arazi, kazanç, umumi istihlak, gümrük, veraset ve intikal vergisi şeklinde bir dizi verginin mevzuatta yerini aldığı görülmektedir.

Osmanlı devletinin gelir kalemleri içerisinde ortalama %25 bandında bir paya sahip olan aşar vergisinden dönem içerisinde vazgeçmenin kolay olmadığı bir gerçek olup, Cumhuriyet döneminde aşarın köylü kesim aleyhine oluşturduğu olumsuz tablosu da bir diğer problem olarak devrolmuştur (Turan, 1981: 209).

Aşar vergisinin köylü üzerindeki olumsuz etkisi bu verginin kaldırılması ile hafiflese de çeşitli çevrelerde toprak zengini ağaların daha çok menfaat sağladığı yönünde tartışmalarda yapıldığı bilinmektedir. Aynı zamanda 1914 de yürürlüğe giren temettü vergisi kaldırılmış, 1926 senesinde ise Kazanç Vergisi Kanunu hayat geçirilerek ticaret, sanat ve serbest meslek mensuplarının gelirlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır (<https://www.tbmm.gov.tr>, 2022).

Bir diğer vergi ise 1931 senesinde yürürlüğe konulan Arazi Vergisidir. (<https://www.resmigazete.gov.tr>, 2023) Ülke sınırlarında kamu ve kamu niteliğindeki mercilerin mülkiyetleri istisna olmak üzere tüm araziler bu verginin kapsamına alınmıştır.

Uygulamada yukarıda adı geçen kanuna da çeşitli istisnaların konulduğu görülmekle beraber 1935 senesinde tahsil yetkisinin mahalli idarelere devredildiği bilinmektedir (Turan, 1981: 302). Gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında sanayi ve

ticaret erbabını alakadar eden eski uygulaması temettü vergisi olan kazanç vergisi 1926 yılında hayat geçirilmiştir. Kuşkusuz bu verginin öncül uygulama örneklerine batıda rastlamak mümkündür (Akdoğan, 1991: 10). Yalnızca şirketlerin beyanname verme mecburiyetinin olduğu uygulamada diğer mükellef gruplarının götürü ve karine usulüne göre vergilendirildiği bilinmektedir. Hasılat ölçeği temettü vergisine göre daha çok olan bu vergi 1950’li yıllara kadar uygulamada kalmıştır (Öner, 2005: 471).

Cumhuriyet döneminde bir diğer yenilikçi vergi de Umumi İstihlak Vergisidir. 1926 senesinde çıkarılan ve 735 sayılı kanun ile anılan bu vergide usul satışların pul ile vergilendirilmesidir (Çakır, 1981: 135). Diğer yandan hizmetlerin de vergilendirilebilmesi maksadı ile hususi istihlak ve eğlence vergisi kabul edilmiştir. Halen yürürlükte olan Katma Değer Vergisinin (KDV) öncülü de diyebileceğimiz bu verginin iyi bir uygulama başarısı olduğu görülmüştür. 1927 yılına gelindiğinde ise kanunda yapılan bir değişiklik ile muamele vergisi kanunu olarak kabul görmüştür. Sonuçları itibari ile bu verginin sınai üretimi vergiden kaçınma maksadı ile hacimsel olarak küçülmeye ittiği için ekonomik izdüşümünün olumsuz olduğu görülmektedir. (Yaşa, 1980: 601).

Lozan Barış Antlaşmasıyla gümrük vergileri üzerinde muhatap ülkelerin aleyhte ciddi bir etkisi söz konusu olup, 1929 senesine kadar bu vergide istenilen düzeyde bir tahsilata ulaşılamamıştır (Akalin, 2008: 82). Yine servetin el değiştirmesi sebebi ile alınan veraset ve intikal vergisi, Cumhuriyet Türkiye’sinin ilk vergilerindendir. Veraset şeklinde intikal eden her türlü servetten tescil harcı alınmıştır. 1959 yılında 7388 sayılı kanun ile yasalaşan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu mevcut hali uygulanmaya devam etmektedir (Karakoç, 1990: 21).

Sonuç olarak vergi sisteminin eşitlikçi ve basit biçimde tüm mükellefleri kapsayacak biçime dönüşmesi amaçlansa da zaman zaman yaşanan teknik ve beşeri saiklerden dolayı idare ile vergi mükellefleri arasında meydana gelen uyumsuzluklar mükelleflerde vergiye karşı bir direnç oluşturmuştur (Karakoç, 1990: 21).

3. VERGİ DİRENCİ

Vergi kavramının cebri oluşu ve mükelleften karşılıksız tahsil yoluna gidilmesi, mükellef ölçeğinde olumsuz bir algı yaratmaktadır. Tarihte, devlet otoritesinin meşru zemine oturduğu dönemler başta olmak üzere çeşitli zamanlar da bu zorunlu ödentiye karşı bazı seslerin yükseldiği bilinmektedir. Literatürde karşımıza “Vergi Direnci” ifadesi ile çıkan bu eyleme dair bazı tanımlar yapılagelmiştir.

Vergi direnci: mükelleflerin vergi ödememek veya nispeten daha az ödemek gayesi ile sergiledikleri davranışların bütünü için kullanılan bir kavramdır. Diğer yandan mükelleflerin kamu otoritesi eliyle tahsil edilen vergiye karşı bir direnç gösterdiği bilinmektedir (Çelikkaya, 2002). Vergiye uyumsuzluk davranışı olarak da ifade edilen bu tutumun sebeplerine yönelik olarak yapılan çeşitli analizler göze çarpmaktadır.

İktisadi yazında sıkça karşılaştığımız bir kavram olan homoekonomikus’un tanımını yaparak yukarıdaki kavrama bir zemin oluşturmak gerekirse, Türkçe karşılığı olan iktisadi insanın aslında misyonunuda içkin bir durum arz etmektedir. Diğer bir deyişle kavramın kendisi insanın tipolojisini izah etmektedir. Eylemlerinin seyrini tarif ederek ön bilgi vermektedir. Buradan hareketle insan her zaman ve şartta kazanımlarını en yüksek seviyede, kayıplarını da mümkünse en düşük düzeyde tutma eğiliminde olduğu varsayılmaktadır. Birey özelinde topluma şamil olan bu soyut yasalardan hareketle kurgulanan ekonomik sistemler ortaya çıkmaya hazır hale gelmiştir (Candan ve Hanedar, 2008: 48-49). Kurgulanan ve yasaları olan bu ekonomik sistem içerisinde bireyin diğer adıyla özelinde mükellefin nasıl davranacağına veya neden beklenen şekilde tavır sergilemeyeceğine dair literatürde teorik ve deneysel çalışmalar söz konusudur. Bu meseleden bahisle mükellefin maliye literatüründe kendisinden beklenen vergiye uyum ve uyumsuzluk durumlarına ilişkin davranışlarının nedenlerine dair “Vergi Direncinde” karşımıza “iktisadi insan” çıkmaktadır. İktisadi insan kazanç kayıp dengesinde makası daraltmak adına giderlerini azaltma yoluna seçtiğinde karşısına ilk çıkan konu cebren ödediği “vergiler” dir. Vergiyi ödememek veya daha az ödemek seçeneklerini değerlendiren mükellef, kanunun suç saymadığı veya hakkında ceza hükmettiği durumlar dâhil olmak üzere bazı yol ayrımlarına geldiğinde kimi zaman da risk alarak yönelimler sergilemektedir. Ülkemizin İdari Yargı mercii olan Danıştay ve Vergi Mahkemesi

kararlarından hareketle yapılan bir araştırmada vergi kaçırma 116 farklı yöntemin varlığı kayıtlara geçmiştir (Candan, 2009; 258).

Devamla konuya bir başka cepheden yaklaşacak olursak direniş veya direnç tutumunun birey veya başka deyişle mükellef ölçeğinde yansımaları sonucunda tarih disiplininde kayıtlara vergi direnişi adıyla anılan bir dizi olay geçmiştir. Tarihin akışı içerisinde kimi zaman savaşların, kimi zamanda devlet yönetimine hâkim olan hükümetlerin politik tercihlerinin finansmanı için vergilerin oransal olarak yüksekliği ve katlanılamaz noktaya ulaştığında mükelleflerin tepkileri ortaya çıkmıştır. Artan kamu harcamaları, var olan savaşın kamuya olan mali yükü, olağan üstü durumlarda meydana gelen finansman ihtiyaçları sebebi ile toplumsal gelir dengesinin bozulması sebebi ile birçok vergi direnişi veya isyan meydana gelmiştir (Candan, 2009; 258).

Amerika Birleşik Devletlerinde ve bazı Avrupa ülkelerinde mükellefleri vergiye daha uyumlu bir çizgiye getirmek maksadı ile bazı politikaların geliştirildiği bilinmektedir. Hollanda, İsviçre ve İspanya gibi ülkelerde mükelleflerin vergi konusundaki algılarını şekillendiren parametreler yapılan saha çalışmaları ile irdelenmiş ve tespit edilmeye çalışılmıştır. Vergiye gönüllü uyumu artıran nedenler ve bu nedenlerin ilerleyen vergi süreçlerinde olası sonuçları üzerine analizler yapılmıştır (Çelikkaya, 2002: 33). Buna karşın vergiye karşı gönüllü uyum, gönülsüz uyum, aktif direniş şekilleri literatürde yerini almış olmakla beraber vergi direncinin eylemsel dışa vurum şekli olan isyanlar kendisini göstermiştir (Gök, 2007: 146).

Benimseme veya diğer adıyla gönüllü uyum sağlanması halinde vergiye yönelik mükellef ölçeğinde herhangi bir olumsuz algı olmamakla beraber bunun kamusal bir ödev olduğuna yönelik de kuvvetli bir inancın varlığı hissedilmektedir. Öte taraftan gönülsüz uyum türünde ise mükellef vergiyi ödemekle beraber bunun meşruiyetine yönelik ciddi kuşku ve hesaplaşmalar içerisinde kendi lehine vergi otoritesine karşı bazı fiiller sergileyebilmektedir. Mükelleflerin kamu otoritesi tarafından kendisinden sergilenmesi beklenen olumlu tavırlardan uzaklaştığı ve artan memnuniyetsizlik sonucunda, aylıklığı tercih etme, tüketimi kısıma, üretimden vazgeçme, yatırımları erteleme gibi vergiden kaçınma davranışları ya da vergilerin yansıtılması gibi yasalara aykırı olmayan tepkilerde sergilediği bilinmektedir.

Geliştirilen bu tepki türleri (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2003: 179) yanında aktif direnişe yönelik olarak yapılan değerlendirmede; mükellef duyumsadığı ve kanıksayamadığı için uyumsuz tavır sergilediği vergiye karşı hükümet özelinde devlete otoritesine karşı bir eylem içerisine girerek pozisyonunu ortaya koymuştur. İtaatsizlik tavrının öncül anlarında bireysel olsa da zamanla tavırlar kitlesel bir seviyeye evirilmektedir. Vergiye karşı geliştirilen bu tavrın nihai aşamada şiddete yönelerek isyana döndüğü ve vergi tarihi yazınında Dünya ölçeğinde birçok örneğine rastlanılması mümkün bir hal aldığı görülmektedir. Yaşanan bu isyan ve beraberinde gelişen tepkiler neticesinde ekonomik sosyal ve siyasal alanda bazı reformlarında bu olayların ardılı olarak geliştiği bilinmektedir (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2003: 227).

4. VERGİ DİRENİŞLERİ

Vergi mükelleflerinin vergiye yönelik vergi grevi, verginin reddi, vergi yansıması, vergi planlaması, kayıt dışı ekonomi, vergi cennetleri, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi inzivası gibi çeşitli direnme biçimleri bulunmaktadır. Aşağıda bunların her biri ayrı ayrı açıklanmıştır (Çakar, 2013: 1295).

4.1. Vergi Grevi

Bireysel formdan ayrılarak kolektif bir seyir izleyen vergi ödememe fiiline literatürde vergi grevi adı verilmektedir. Vergi grevi kavramı maliye disiplninde Bulutoğlu tarafından 1958 yılında kaleme alınan “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Olarak Poujade Hareketi” isimli eserinde kullanılmıştır. Fransa’da bir kızım vergi mükellefinin vergiye yönelik tahsilatı durdurmak veya kısmen engellemek amacı ile sergiledikleri tavra ve tepkilere genel olarak vergi grevi ismi verilmiştir (Bulutoğlu, 1958: 173-197). Devlet müdahalesinin aza indirilmesine yönelik neo-liberal düşüncelerin gelişmesi neticesinde Vergi Grevi’ nin gündemdeki önemini artırmıştır.

Fransa’nın başkenti Paris/Seine’ nehri kıyısında işçilerin taleplerini dile getirmek amacı ile kumsal bir alanda toplanmaları ile mekânın eylem ile bütünleşmesi sonucu kumsal anlamına gelen grev kelimesi literatüre bu şekilde eklenerek girmiştir. Farklı etimolojik anlatımlar olsa da sosyal ve coğrafi gerçekliklerin kavramsal tanımlamalarda büyük bir önemi olduğu gerçeği değişmemektedir.

Buradan hareketle Vergi Grevi ve Vergi Reddi kavramları yaşanan toplumsal olaylar sonucunda bir yol ayrımına varmıştır.

Anayasal bir güvence ile teminat altına alınan ve demokratik ülkelerde yasal koruma ile desteklenen grev hakkın yasal olamayan bir şekilde kanunların koyduğu sınırların aşarak başka bir seviyeye yükselmesi durumu grev değil ret şeklinde açıklanmaktadır. Yapılan bilimsel çalışmalarda “Devletin, anayasaya dayanarak koymuş olduğu vergilere karşı yasal olmayan toplumsal bir direniş mahiyetinde olduğundan “verginin redd” olarak isimlendirilmesi daha yerindedir (Herekman, 1989: 159-160). Vergiye karşı geliştirilen tepkilerin fiilen kanuna aykırı diğer yandan hukuken kanuni sayılması gibi bir çelişik durum ortaya çıkacağından meşru olan grev kelimesinin meşru olmayan ret kavramı ile bir ifade edilmemesi yerinde olacaktır.

4.2. Vergi Reddi

Mevzuat açısından kendisine yer bulmuş bir verginin halen yürürlükte olması “vergi reddi” için gerek şarttır. Diğer yandan konulan ve işler vaziyetteki bu vergi kanunun karşılaşılan tepki sebebi ile kaldırılmış olması gerekmektedir. Aksi durumda vergi reddinden bahsetmek mümkün değildir. Özetle kitlesel ölçekte meydana gelen bu tepkiye yine “Poujade Hareketi” ni örnek olarak göstermek mümkündür. Nadaroğlu’ nun yukarıdaki ayrımı dikkate almayarak vergi grevi kavramını vergi reddinin yerine kullandığı görülmektedir.

Yasalara uygun salınan verginin oluşturduğu yük dolayısı ile bu verginin uygulamadan kaldırılmasına yönelik olarak meydana gelen toplumsal tepki (Öztürk, 2016: 150) ile bu tepki sonucu verginin yürürlükten kaldırılması (Pehlivan, 2003: 168) durumu verginin reddinin iki temel unsuru olarak göze çarpmaktadır. Buradan hareketle “vergi reddinin” “vergi grevinin” bir sonucu olduğunu söylemek yanlış olmasa gerektir.

Verginin reddi kavramı kamu otoritesi tarafından usulüne uygun yapılmış bir vergi düzenlemesine karşı mükelleflerin, vergi yüklerinin arttığı gerekçesiyle genel hukuk kurallarına ve de demokratik usullere uygun olan veya olmayan araçlarla göstermiş oldukları toplumsal muhalefet sonrasında kamu otoritesinin yaptığı düzenlemeyi geri alması/kaldırması” olarak tanımlanabilir.

4.3. Vergi Yansıması

Mükelleflerin mevzuat çerçevesinde kendisine ödemekle ilgili salınan vergiye yönelik olarak bireysel ya da kitlesel direnme şeklinde ortaya çıkan eylem biçimidir. Var olan iktisadi imkânlardan yararlanan mükellefin; ödenecek verginin bir kısmını başkasına devredilmesi veya ödenen verginin mükellef marifeti ile bir başkasına devredilmesidir (Akdoğan, 2009: 311).

Verginin yansıtılması durumunda kanuni mükellefi ile fiili mükellefi, aynı kişi olmamaktadır. Diğer ifadeyle vergi yansıması, vergi yükünün mevcut şartlarda kısmen ya da tamamen diğer mükelleflere aktarılması olarak tanımlanmakta ve mükelleflerin vergi yükünü taşımak istememesinden kaynaklanmaktadır (Heper ve Erdem, 2003: 176).

Verginin yansımasına dair literatürde yapılan ayrımlara değinmek gerekirse; **Verginin ileriye doğru yansıması:** piyasa koşullarında yüksek bulunan verginin tüketici aleyhine transferini ifade ederken; **Verginin Geriye Doğru Yansıması:** Bu tür yansımada verginin, satıcıya veya üreticiye yüklenmesi söz konusudur. Mükellefler sosyo-ekonomik şartlar oluştuğunda ödemekle yükümlü oldukları vergiyi uygun zeminde bir başka mükellefe yansıtma yoluna gitmekten çekinmemektedirler (Aksoy, 2011: 274). **Çapraz yansımada:** İleriye doğru yansımanın özel halide sayılabilecek olan bu yansımada türünü literatüre İtalyan maliyeci Empoli kazandırmıştır. Piyasada belirli bir ürüne ait verginin kayda değer artışı sonucunda bu ürüne verginin yansıtılması halinde talep dengesinde olası gerilemeyi göze alamayan satıcının başka ürünlere bu vergiyi transfer ederek fiyat artışına gitmesi şeklinde ifade edilir (Aksoy, 1998: 278). Bir ürünün vergisinin artması neticesinde, başka ürünlere zam yaparak, o ürüne gelen vergi yükünü hafifletme işlemidir.

Vergi yansıması, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin kısmen ya da tamamen fiyat mekanizması aracılığıyla, bir ya da birkaç aşamada kısmen yâda tamamen diğer mükelleflere aktarılması veya yüklenilmesi şeklinde ifade edilebilir (Şenyüz, 1995: 111). Vergisel anlamda nihai tüketiciler ilgili malın tüketimini kısararak veya muadiline yönelerek yansıyan vergiden kendilerini koruyabilmektedir. Öte taraftan ise kamu otoritesinin yansımada mekanizması ile piyasa şartlarında maliye politikası aracı olarak bazı sonuçlar elde etme gayreti de göze çarpmaktadır. Gelir dağılımını dengelemek ve

piyasayı düzenlemek maksadı bunlardan birkaçıdır. Ne var ki bu maksadın sonuca ulaşması için örneğin ekonominin genişleme dönemlerinde gelir ve kurumlar vergisi üzerinden yürütülecek politikalarda bahse konu vergi yükünün asıl gelir sahipleri üzerinde kalması aksi halde beklenen sonucun aksine gelir dağılımını da bozucu etki oluşturacağı muhakkaktır (Aksoy, 2011: 275).

4.4. Vergi Planlaması

Vergi mali güce sahip olmanın maliyeti olup (Yeniçeri, 2021: 58) ekonomik koşullar içerisinde piyasada var olma, istikrarını koruma maksadı olan tüm işletmelerin iyi bir vergi planlaması yapması gerekmektedir. Salınan vergiye yönelik olarak mükellef ölçeğinde sergilenen bir tepki niteliğinde olan vergi planlaması vergi yükünün hafifletilmesi amacına yöneliktir. Mevzuattaki muafiyet ve istisnaları araştırıp bunu faaliyet gösterdiği sahada lehine kullanmak yâda avantajlı sahalarda faaliyet göstermek mükellefin tercihidir. Planlamanın gerçek ve tüzel kişilikler tarafından yapılması imkânı bulunmaktadır. (Yılmaz, 2006: 164).

Vergi planlamasını işletmelerin kanuni sınır içerisinde kullanabilecekleri haklar şeklinde ifade edilmiştir. (Şişman, 2003: 33). Vergi planlamasında sıklıkla karıştırılan iki unsur olan vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı kavramlarını birbirinden ayırmak gerekir. Çünkü vergiden kaçınmada vergiyi doğuran olaya hiç başvurmamak suretiyle verginin doğmasına engel olma durumu söz konusuysa; vergi kaçakçılığında ise hileli ve illegal yollarla vergi yükünün azaltılması söz konusu olmaktadır. Bu kapsamda vergiden kaçınma tamamen hukuka uygunluk arz ederken; vergi kaçakçılığı hukuka aykırıdır (Oktar, 2003: 5).

Diğer bir açıdan ifade edilecek olursa vergi planlaması, vergileme dönemi yani bir takvim yılı içerisinde mükellefin vergisel avantajlarını artırmak maksadı ile ödeyeceği vergiyi minimize etmek maksadı ile sergilediği önceden ve geleceğe yönelik olarak öngörülen genel işlemler, araştırma çabaları, süreçler ve düzenlemeler olarak ifade edilebilmektedir (Eroğlu, 2014: 4). Vergi planlaması daha geniş biçimde geleceğe dönük olarak tasarlanan kazanca dönük periyodik bir mali düzenleme olarak ifade de edilebilir.

4.5. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt Dışı Ekonomi; vergilendirilebilir mali kaynakların gerek mükellef gerekse devlet kaynaklı bazı nedenler ile Gayri Safi Milli Hâsıla hesaplarında yer almadan hesap dışı kalmasıdır. Kayıt dışı ekonominin özellikle vergi gelirlerinin etkin ve ekonomik şekilde kullanılmadığı, israf ve savurgan politika ve siyasi tavırlar ve vergi afları gibi parametreler ile ülke ekonomileri içerisindeki payı istenilmemesine rağmen büyümektedir (Us, 2004: 11-12).

4.5.1. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti mükellef tarafından vergi oranları ve avantajlarının yerleşik olunan ülkeye göre başka ülkede daha tercih edilebilir olması halinde avantajlı yerleşim yerlerine veya ülkelere verilen isimdir. Kimi zaman gerçek kişilerin bu mali adres değişikliğinde fiziki olarak kendilerinin ikamet etmediği görülmekle beraber, tüzel kişiliklerde mali adreslerinin yasal gereklilikler sebebi ile değiştirildiği bilinmektedir. Aynı vergi planlamasında olduğu gibi kurumsal ve bireysel olarak vergi cennetine nakil mümkündür (Kızılot vd. 2008).

4.6. Vergi Kaçakçılığı

Vergi Usul Kanunu 359. madde ile düzenlenen Kaçakçılık Suçları ve Cezaları bu kanunsuz eyleme ilişkin olarak açıklayıcı hükümler içermektedir. Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi ile defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (Eker, 2005: 23).

Vergi Kaçakçılığı verginin doğmasını takip eden zaman diliminde mükellef marifeti ile verginin kısmen ödenmesi veya hiç ödenmemesi diğer bir deyişle mevzuata aykırı bir eylem içerisinde olunması durumudur. Vergi kaçakçılığında atılı eylemin kanuna aykırılık teşkil etmesi gerekmektedir (Eker, 2005: 24).

4.7. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, kişinin vergi sorumluluğunu hukuki sınırlar çerçevesinde azaltmak için yapılandırma anlamına gelir. Vergiden kaçınmanın belirli bir formu mahkeme tarafından sona erdirilmedikçe yasaldir Vergiden kaçınma durumu aslında vergi yükünü azaltma gayretine dayanmaktadır. Mükelleflerin yasal yollar ile vergi matrahını erozyona uğratması şeklinde ortaya koyduğu tepkiler vergiden kaçınmayla açıklanmaktadır (Taşkın, 2010: 77).

Kanuni bir boşluktan istifade ederek yükün minimize edilmesi veya ortadan kaldırılması olarak da ifade edildiği bilinmektedir. Vergi sistemleri karmaşık olan ülkelerde yüksek vergi oranları nedeni ile vergi mükelleflerinin piyasa şartlarında rekabet güçlerini de korumak için bu yola başvurdıkları görülmektedir. Vergiden kaçınma kanuna aykırı davranmaksızın, mevzuat çerçevesinde vergisel alanın dışında kalma halidir (Yılmaz, 2006: 63).

4.8. Vergi İnizvası

Vergi inzivasında, vergi cennetinden farklı olarak vergi ekosisteminden çıkarken başka bir mali alana geçerken vergisel yükümlülüklerden tümüyle kaçma durumu vardır. Vergi atmosferinden uzaklaşma hali de denilebilecek vergi inzivasında mükelleflerin yasal biçimde vergi otoritesine karşı sorumlu olmayacakları ve sorumluluklarını yerine getirmeyecekleri adreslere yerleşmeleri durumudur. Tarihin çeşitli dönemlerinde bazı kitlesel veya bireysel ciddi göçlerin (vergi inzivası) olduğu bilinmektedir (Turhan, 1993: 34).

Tarihi kayıtlarda, vergi inzivasının en önemli örneği, Yunan ve Roma işgali altındaki (M.Ö. 332-395) Mısır'da görülmüştür. Savaşın ardından ortaya çıkan ağır mali tabloda halkın büyük bir kesimi mali yükümlülüklerinden kurtulmak maksadı ile çöllerde yaşamaya başlamıştır. Modern dönemde ise özellikle 1929 büyük buhran ve 1974 petrol krizleri ile ortaya çıkan olumsuz ekonomik tablonun ardından artan vergisel yük sonucunda gerek bireyler gerekse kurumsal yapılarda avantaj elde edecekleri ikametgâhlara gitmekten çekinmemişlerdir (Çakar, 2013: 1301).

5. VERGİ UYUMU KAVRAMI

Sümer yazıtlarında kayıtlarına rastlanılan vergiye yönelik yapılan değerlendirmelerin yerleşik hayat ile başladığı ve insan topluluklarının devlet kurma örnekleri ile çağdaş olduğu görülmektedir. Antik Mısır dönemi de dâhil birçok eserde vergiye yönelik kayıtlar izlenmektedir (Kitapçı, 2011: 17).

Kimi zaman zorunlu kimi zamanda gönüllülük esasına dayalı vergileme uygulamalarında göze çarpan faktörler birlikte değerlendirildiğinde gönüllü vergilemede karşımıza çıkan sonuç, gönüllü kabulün nispeten cebri tahsilata göre daha kalıcı ve istikrarlı sonuçlar verdiğidir. Eski Yunanda zorunlu olmayan verginin, dini vecibe olarak görülmesi sebebi ile bireylerde aşırı vergi ödeme isteğinin doğduğu bilinmektedir (Ay.).

1215 Magna Carta' ya kadar devletin egemen gücüne dayanarak sergileyebileceği eylemlere dair bir hukuki çerçeve görülmemektedir. Buradan hareketle vergilemeye dair devlet eylemlerinin de belirsiz veya ilkesiz olduğu dönemlerden bahsetmek mümkündür. Magna Carta'dan sonra millet ve devlet arasındaki kutsal sayılan antlaşma sonucu, egemenlik yetkisi ve araçları paydaşlar arasında eşit kullanıma dayalı bir hal almıştır (Erol, 2011: 108).

Sonuç olarak genel uzlaş ve egemenlik hakkının birey adına kullanılma yetkisine sahip otoritelerin özelinde vergilemeye dair enstrümanların ilkesizce kullanımının en aza indirilmesi noktasında diğer bir deyişle vergileme yetkilerinin mükellef öncelikleri ve uyumu noktasında hassasiyetlerinde gözetilerek işlerlik kazanması önem kazanmıştır. Kavramsal olarak cebri ve gönüllülük ekseninde seyir izleyen vergiye dair uygulamaların geçmişi ele alındığında vergi uyumuna yönelik bir literatürün de doğduğu görülmektedir.

Mevzuatın mükellef bağlamında anlaşılır ve kolay uygulanabilir olmayışı devamında vergi otoritesinin çeşitli olumsuz uygulamaları, denetim azlığı, vergi tahsilatının maliyetlerinin yüksek oluşu vb. nedenler sonucunda gerçek ve tüzel kişilerin ödeyecekleri vergiye dair daha az ödeme gayreti ile sergiledikleri negatif tavırlar vardır. Diğer yandan bunun aksine mükelleflerin vergi otoritesi ile arasında işlemesi gereken süreçte, kendi rızası ile yükümlülüklerini yerine getirmesi durumu da “vergi uyumu” nu ifade etmektedir (Saygın, 2015: 25).

Literatürde yapılagelen hareketle vergi uyumuna dair ortaya konulan tanımlar ve diğer çalışmalar nihayetinde, verginin tam ve zamanında ödenmesi paydasında birleşmekte ve geniş anlamda mükellefin vergi süreçlerinde yer alan tüm basamaklarda, (verginin tarh, tahakkuk tebliğ ve tahsilat) sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmesi şeklinde ifade edilmektedir (Simon ve Alley, 2002: 29).

Dünyada ve özelinde Türkiye’de vergi uyumu alanında uygulama ve geçmişi ile ilgili bir değerlendirme yapılacak olursa; doğrudan demokrasi örneklerinde bireylerin vergi yükümlülüklerini dolaylı demokraside olduğundan daha iyi yerine getirdiği bilinmektedir. Verginin dolaylı demokrasilerde tabana yayılma ilkesinin ve cebir unsurunun vergi uyumuna karşı bazı olumsuz sonuçları olduğunu söylemek yanlış olmasa gerektir (Attali, 2008: 198).

Sümer, Antik Yunan, Eski Mısır ve Roma dönemlerinde halkın vergiye yönelik içselleştirdikleri anlamdan hareketle uyumunda benimseme ile benzer seyir izlediği görülmektedir. Farklılaşan inanç ve yönetim sistemleri bireylerin yönelimlerini etkilemekte olup, toplum ve yönetimle kendini bütünleştirebilen bireylerin hayatın her alanında var olan kurallara uyumunun arttığı görülmektedir (Çotuksöken ve Babür, 2000: 50). Yunan ve Roma medeniyetlerinde inanç ve yönetim biçimleri beraberinde içselleştirilen kuralların aksine ortaçağda var olan inanç ve yönetim şekilleri vergi ödevleri ve yurttaşlık bağlamında önceki dönemlere göre aynı olumlu seyri sergilememektedir.

Günümüz modern yönetimlerine bakacak olursak vergi gelirlerinin kamu otoritesi marifeti ile ne şekilde ve hangi surette kullanıldığına yönelik algıların beraberinde çalışma alanımızın merkezinde duran vergiye uyumun belirleyici parametreleri bağlamındaki değişkenler sonuçları şekillendirmektedir. Gelir düzeyleri, eğitim durumları, demografik değişkenler, vb. üzerinden yapılan analizler göstermektedir ki aslında Eski Roma ve Yunan’dan beri bireylerin yönetimleri içselleştirebilmeleri uyumun en temel belirleyicisi olagelmiştir.

Ülkemiz, Ortadoğu’da var olan yönetim biçimleri ile birlikte değerlendirildiğinde vergi uyumu bağlamında kazanımlarına bakacak olursak modern ekonomiler ile kıyas imkânı elde etmiş oluruz. Batıda monarşinin kontrolsüz gücüne bir sınır koyan Magna

Carta ile yaşanan gelişmelere benzer, 1808 Senedi İttifak ile ayanlar ile Padişah arasında imzalanan vesikalar gecikmeli de olsa bizde de bazı olumlu örnekler olarak tarihe geçmiştir. Aynı şekilde 1876 Kanun-i Esasi, 1924 Anayasası, 1961 ve 1982 Anayasalarında bu amaca yönelik uygulama ve anlaşmaların varlığı bilinmektedir.

Dışişleri Bakanlığı (<https://www.mfa.gov.tr>, 2023) resmi verilerine göre İsviçre ve Danimarka gibi 70.000 Dolar kişi başına milli gelir rakamını yakalamış ülkelerde var olan vatandaşlık bilincinin vergi gelirlerine yansıdığını söylemek mümkündür. Buradan hareketle ileri demokrasi ülkelerinde sağlanan sosyal barış ve uzlaş ortamının fert düzleminde kamu adına cebren toplanan vergilerin uyumuna olumlu yansıdığı gözlemlenmektedir.

Diğer taraftan demokratikleşme bağlamında gelişmekte olan ülkelerde mevcut tablo bir önceki örnekte olduğundan farklı bir seyir izlemekte, tüm kanunlarda olduğu gibi özelinde vergi kanunlarının benimsenme oranı da düşük bir tablo çizmektedir (Akdoğan 2013: 107).

6. VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Kamusal giderlerin finansmanı maksadı ile cebre dayalı tahsil yoluna gidilen vergi gelirlerinin sürekli olması kamu maliyesinin öncelikli sorunudur. Bu bahisten hareketle mükellef cephesinde gelişmelerin nedenlerine ilişkin literatür çalışmaları dikkatlerden kaçmamakla beraber zaman zaman farklı bakış açıları ile yapılan yorumlar göze çarpmaktadır. Ekonomik temelde yapılan analiz ve değerlendirmelerin zamanla vergiye uyum problemini açıklamada yetersiz kaldığı görülmüş ve diğer faktör analizlerinin de yapılması gereği doğmuştur.

Mükellefin münferit bir şahsiyet olması sebebiyle ki; bireyin davranışlarını şekillendiren sosyal-psikolojik parametreler ele alınıp irdelenmiş ve devamında vergi ahlakı ve bilincinin öne çıktığı görülmüştür. Bireysel ve toplumsal baskı unsurlarının mükellef ölçeğinde vergi ahlakı ve bilincini şekillendirdiği tespit edilmiştir (Organ ve Yeğen, 2013: 242).

Diğer yandan vergiye uyum noktasında araştırma ve değerlendirmeler yapılırken salt bir sebebe bağlı kalınan yorum ve tahlillerin yetersiz kalacağı gerçeğinden hareketle, mükellefin vergiye uyum eyleminin içsel ve dışsal faktörlerinin bir arada düşünülmesi

yerinde olacaktır. Ekonomik, sosyal, psikolojik vb. birçok değerlendirmenin yazınsal alanda yapıldığı bilinmekle beraber çalışmamızda mükellef odağından hareketle biz iki ana başlıkta değerlendirme yapacağız. Bunlardan birincisi mükelleften kaynaklanan ve mükellefin şahsına sıkı sıkıya bağlı olan içsel faktörler, diğeri ise mükellefin özgür iradesi dışında seyir izleyen ve mükellefin belirleyicisi olmadığı dışsal faktörlerdir (Organ ve Yeğen, 2013: 242).

6.1. İçsel Faktörler

Yukarıda ifade edildiği üzere mükellefin iç dinamiklerinden hareketle kendisine sıkı sıkıya bağlı olan bu faktör grubunda değişkenlerin kaynağı bireyin kendisi olup sürecin ana belirleyicisi kendisidir.

6.1.1. Eğitim Seviyesi

Eğitim düzeyi üzerinden yürütülen değerlendirmelerde, mükellefin salınan vergi ve buna bağlı mevzuatı anlama ve kabullenme süreçlerinin olumlu anlamda eğitim düzeyi ile aynı yönde seyir izlediği, diğeri bir deyişle doğru orantılı olduğu görülmüştür (Şenyüz, 1995, 35).

Eğitim seviyesi yüksek bireylerde vergiye yönelik değerlendirme yapabilme yetisi ve beraberinde rasyonel karar alma becerisinin daha gelişmiş olduğu öte taraftan eğitim seviyesi düştükçe vergiye dair birçok parametrenin algılanıp kabullenilmesi süreçlerinin daha geç, bazen de hiç işlemediği görülmektedir. Bir başka açıdan objektif olmak gerekirse kimi zamanda mükellefin vergi ve buna ilişkin süreçler hakkında tam bir bilgi ve algı seviyesinde olması sonucu bilinmektedir ki kötüye kullanımı da teşvik edebilmektedir. Mükellefin olası elde edeceği kar güdüsünün sonucunda uğrayacağı zararı kabullenme durumun örnekleri ile karşılaşmak ta mümkündür (Güleç, 2012: 117).

Diğeri taraftan deneysel çalışmalarda eğitim ve gelir seviyesi yüksek bireylerin mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığı noktasında şikâyetlerine rastlanılmaktadır. Gereksiz formalite ve ayrıntıdan en fazla eğitilmiş ve gelir düzeyi yüksek grupların şikâyet ettiği görülmektedir. Aynı zamanda aksi yönde memnuniyet beyanlarının da düşük gelir grubunda yer alması düşündürücüdür. Mevzuatın anlaşılır olması yönünde düşük gelir grubundaki mükelleflerin daha yüksek seviyede vergi uyumu göze çarpmaktadır (Yeniçeri, 2005: 293).

6.1.2. Vatandaşlık Bilinci

Hâkimiyet alanı içerisinde yaşadığı devlet otoritesinin karşılamakla yükümlü olduğu ortak toplumsal ihtiyaçların finansmanı noktasında bireye düşen görev harcamalara mali gücü nispetinde katılım olup bunun bir yurttaşlık görevi olduğu fikrinin benimsenmesi lüzumu da vardır. Vatandaşlık ödevinin temel ilkelerinden birisinin de vergi olduğunu söylemek yerinde olacaktır (Biberoğlu, 2006: 60).

Mükelleflerin duydukları aidiyet ve sahip oldukları vatandaşlık bilinci ile salınan vergiye karşı gösterdikleri uyumun kendi içerisinde doğru orantılı olduğunu söylemek mümkündür. Mükellef ödediği verginin her kuruşu ile aslında kendisine ait toplumsal bir ihtiyacın karşılandığına olan inancı aynı paydada birleşir ise o vakit uyum bağlamında ideal noktaya erişildiğini görmek mümkün olacaktır (Tosuner ve Demir, 2007: 2-3). Diğer bir deyişle hükümet ve devlet politikalarını içselleştirememiş bir mükellefin kendisinden beklenen vergi uyumu davranışını da göstermesi düşünülemez.

6.1.3. Vergi Bilinci

Vergi bilinci; dar anlamda mükellefin, geniş anlamda ise vatandaşın kendisinden beklenen vergisel yükümlülüklerle olan bakışı ve bunun yansımalarının sonucu olarak tavırlarının bütünüdür (Gerçek ve Yüce, 1998: 39). Vergi bilincini salt ödeme bilinci veya uyumu olarak değerlendirmek yanlış olacaktır, zira ödenen verginin harcandığı alanların da denetimi bu bilinç sistemi içerisinde değerlendirilmelidir (Ömürbek vd., 2007: 104).

Diğer bir deyişle vatandaşın vergiye dair tüm süreçleri açık bir algı ile değerlendirmesi ve anlamlandırması gerekmektedir. Verginin neden tahsil edildiğine dair vatandaş cephesinde olumsuz algının ortadan kaldırılması devamında bilinç ve beraberinde benimseme ve uyumu da getirecektir (Biberoğlu, 2006: 60).

6.1.4. Vergi Ahlakı

Ahlakın kelime anlamı “bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları” şeklinde ifade edilmektedir (TDK). Arapça huluḳ (ç. ahlāk) sözcüğünün kökü olarak tercüme edilmekte ve bu dilden gelmektedir. Vergi ahlakının alan disiplini içerisindeki yerine bakacak olursak, mükellefin dışarıdan hiçbir

uyaran olmadan vergisel ödevlerini eksiksiz yerine getirme gayreti olarak çizilen çerçeve yerinde olacaktır (Gümüş, 2017: 101).

Mükellefin vergiye dönük davranışları, toplumsal vergi zihniyeti ve ahlakı ile de yakından ilişkilidir. Bir başka açıdan bakılacak olursa toplumsal ahlak ve görgü düzeyi yüksek olan bir yerde vergi kanunları ve uygulamalarına yönelik algının olumsuz olması sonucunda vergi ahlakı düşük olabilir. Genel olarak gelişmiş ileri demokratik hukuk devletlerinde çok karşılaşılmasa da zaman zaman batılı gelişmiş devletlerde olumsuz örneklerine rastlamak mümkündür (Çıplak, 2018: 271).

Ülkelerin mali sistemleri ve kanun yapıları ile toplumsal sınıflardaki farklılıklar nedeni ile tüm dünyada genel geçer bir ahlak seviyesinden bahsetmek oldukça zordur. Vergiden yapabildiği kesintileri marifet sayan bir toplumsal sınıfın dünyanın hiçbir yerinde ahlaklı sayılmayacağı da gerçektir. Zıttı durumda ise verginin vatandaşlık ödevi olduğu bilincine sahip bir toplumda ise bireylerin vergisel yükümlülöklere gönüllü uyumu kendiliğinden gerçekleşecektir (Gümüş, 2017: 100).

6.1.5. İdari Uygulamalar Hakkında Negatif Görüşler

Devlet otoritesine duyulan güven ve güvensizlik duygusunun mükellef tavrını içsel düzlemde şekillendirdiği yapılan deneysel çalışmalar ile ortaya konulmuştur. Mükelleflerin haklı kazançlarından ne uğruna vazgeçtiklerine dair hissiyatları eylemi şekillendirmektedir. Cebren ödenen verginin hakkaniyetle ihtiyaç duyulan yerlerde mi yoksa nahak yere israf mı edildiğine yönelik algı yanında idari uygulama ve işlemler hakkındaki olumsuz görüşlerin de uyum konusunda olumsuz eyleme sebep olduğu izlenmektedir. Torgler ve Schaffner (2008); Fjeldstad ve Moore (2009); Alm, McClelland, ve Schulze, (1992), çalışmalarında idarenin uygulamalarına olan güvenin vergi uyumu ile eş zamanlı ve aynı yönlü etkileri olduğunu dile getirmişlerdir.

İdare uygulamalarına dönük mükelleflerin saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinde yaşadıkları şüpheler ve diğer uygulamaların sonucu olarak ödenen verginin akıbeti ile ilgili duyumsama noktasında yaşanan tereddütler neticesinde verginin benimsenmesi de o derecede zor olacaktır. Aksi durumda da sonuçların olumlu yönde seyredeceği muhakkaktır (Modugu vd.,2012: 71).

6.1.6. Kamu Harcamaları Algısı

Vatandaşların bağlı oldukları devlet otoritesinden en temel beklentileri ortak kamusal ihtiyaçların giderilmesi olup bu çerçevede meşruiyetini de bu beklentiden alan vergi kavramının, vatandaş tarafındaki algısı yalnız uyum içerisinde ödemekle bitmeyip, devamında nereye ve ne şekilde harcandığına dair algı seçkisi de süreci olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir. Kamunun ürettiği tam ve yarı kamusal tüm malların üretimden vatandaşa sunumuna kadar piyasa ekonomisi içerisinde devlet bazen alıcı bazen satıcı konumda olduğu için harcama yapması da sürecin doğasında vardır. Bu harcamalar bütününe kamu harcaması denilmektedir (Batırel, 2007: 76).

Bu kamusal harcamaların finansmanı vergiler olunca vatandaş algısı buraya odaklanmaktadır. Kamu harcamasının gerekliliği noktasında çekincesi olmayan vatandaşın vergiye dair kabulü de beraberinde gelmektedir (Demir, 2009: 211). Merkezi yönetim bütçe gerçekleşme raporlarından kolaylıkla ulaşılabilen veriler ışığında, bütçe gider kalemlerinin artık kamuoyuna sunumu kolaylaşmış ve mali saydamlık açısından görece daha iyi bir konumda olduğumuz görülmektedir. Hesap verilebilirlik açısından zaman zaman olumsuz örnekler ile sosyal ve diğer medya kanallarında anlık paylaşılabilen kamusal israf ve kötüye kullanım örneklerinin varlığı geline nokta mükellef tavrını olumsuz etkilemeye devam etmektedir.

6.2. Dışsal Faktörler

İçsel faktörler; mükellefin kendisine sıkı sıkıya bağlı parametreler olarak kabul edilirken bu başlıkta ele alacağımız dışsal faktörler mükellefin doğrudan etki edemeyeceği pasif olarak katlanmak zorunda olduğu iradesi dışında şekillenen parametrelerdir. Vergi afları, vergi adaleti, siyasi ve ekonomik koşullar, kayıt dışı ekonomi, vergi yasalarının ve tekniğinin karmaşıklığı mükelleflerin vergi bilinçlerini etkileyen ve vergiye gönüllü uyumu azaltan faktörlerden bazılarıdır.

6.2.1. Vergilemenin Sınırları

Verginin gerçekliği ve tarihi üzerine önceki kısımlarda tüm yönleri ile yaptığımız tanımlardan bahisle insan ile ilişkisi sonuçları itibari ile vergiyi gündemin önemli bir maddesi olarak hayatımızda kalıcı kılmaktadır. Tam ve yarı kamusal malların finansmanı

yanında diğer ortak giderlerin finansmanının verginin meşruiyetini mükellef ölçeğinde sağlayan kuvvetli gerekçeler olduğu görölmektedir.

Bilinmektedir ki toplumsal yaşam içerisinde kamunun etkileşimde olduğu her eylemde, öngörülebilirlik ilkesinin kuvvetli olması, başta bireyin refah ve kalkınması olmak üzere devamında devlete olan güveni de tesis etmede büyük bir paya sahiptir.

Buradan hareketle temsil yetkisinin oy kullanma süreci ile halktan alınıp temsilciler eliyle yasama, yürütme, yargı erklerince kuvvetler ayrılığı ilkesi gereğince bağımsız olarak icrasının gereğı yasal sınırının olması da zorunludur. Aksi halde ortaya çıkması muhtemel belirsizlik, kamu gücünü halk adına elinde bulunduran otoritenin savrulmasını ve demokrasi kodlarından uzaklaşmayı ifade eder ki buda arzulanan temsili mekanizmanın hedefi değildir.

Hali hazırdaki tüm vergilendirilebilir imkânların kullanılması sonucu elde edilebilecek hâsıla bize “vergi kapasitesini vermektedir. Elde edilmesi beklenen vergi gelirinin büyük oranda, uygulanan vergi sistemi ile şekillendiğı bilinmektedir. Elde edilen vergi gelirlerinin toplamı diğer yandan bize kamunun ekonomideki payına ilişkin bize ciddi ipuçları vermektedir (Erdem vd., 2009: 154-155).

Verginin egemenlik yetkisine dayanılarak tahsili, yalnızca devlete ve onun yönetimine geçici süre seçim yolu ile sahip olan iktidarın yetkisindedir. Dolayısıyla bu yetkinin çerçevesinin nasıl çizileceğı siyaset ve hukukun da karşı karşıya geldiğı en temel noktadır. Bu alanda üzerinde ihtilaf olmayan yegâne sözleşmenin Anayasa olduğunu söylemek yanlış olmasa gerektir (Şenyüz vd., 2013: 72-73).

1982 tarihli anayasamızın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevine ilişkin tanımlayıcı ve kapsayıcı ifadeler yer verilmiştir. Şöyle ki; “– Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiğı yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” 73. madde hükmü vergiye dair çerçeveyi bir başka deyişle

kanun koyucunun yani yasamanın, icracı erk olan yürütmenin ve son olarak yargının sorumluluklarını sarıh biçimde tayin etmektedir (<https://www.mevzuat.gov.tr>, 2023a)

6.2.1.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Bu sınıra ilişkin ulusal ve uluslararası değerlendirme yaparak özetlemek yerinde olacaktır. Zira parçası olduğumuz ekonomik sistemi kendi kendimize icat edip uygulamadığımıza göre sistemin diğer parçalarına dair anlatımın yerinde olacağı düşünülmektedir. Kamu otoritesinin, yazılı ve üzerinde çoğunluğun ittifakı ile mutabık kalınan mevzuat gereği vergi almasına yönelik ilk resmi kayıtlara 1215 tarihli Magna Carta’ da rastlamaktayız. Diğer yandan 1628 yılında tarihe geçen İngiliz Haklar Dilekçesinde de temsilsiz vergi olamayacağına dönük ifadeler görmekteyiz. (Tüğen, 2009, s.6) Batıdaki bu gelişmeler yanında çağdaşı olmasa da Osmanlı İmparatorluğu döneminde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına dönük ilk kayıtlara 29 Eylül 1808 senedi ittifak ile ulaşmakla beraber devamında 1839 Gülhane Hattı Hümayunu ve ardından ilan edilen 1858 ıslahat, 1875 adalet fermanlarında tanıklık etmekteyiz (Çağan, 1980: 132).

1924 Anayasası 85. maddede ilk örneğine rastladığımız bu konuda “vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet (salınması ve alınması) olunabilir” hükmü göze çarpmaktadır. Diğer yandan 1961 anayasasında da aynı konu güvence altına alınarak yazılı hale gelmiştir. 1982 Anayasasının 2. maddesinde devletin nitelikleri arasında Türkiye’nin sosyal bir hukuk devleti olduğu vurgulanmıştır. Buradan hareketle devletin her fiilinde kendisini çevreleyen sınır tarif ve tayin edilmiştir. 1982 Anayasası 73. maddede “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ...*” yukarıdaki mezkûr metni ile ifade edildiği biçimde çerçevesi çizilerek aslında dünya ölçeğinde hukuk devletine yakışan halini almıştır.

Vergilemenin Anayasal olarak bağlı kalması gereken ilkelere değinecek olursak 2. maddede adı geçen “*sosyal devlet ilkesi*”, diğer yandan mükelleflerin önceden hak ve ödevleri noktasında bilgi sahibi olmaları yönünden “*hukuki güvenlik*”. İkinci olarak “*Verginin belirliliği*” gereği Çağanın (1980: 172) ifadesi ile Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir, son olarak vergi kanunlarının yürürlükte olduğu tarihi ve sonrasına şamil

olması mucibince “geriye yürümezlik” ilkesinden ödün vermesi düşünülemez. Aksi halde mükellefin rasyonel hareket etmesinin beklenemeyeceği düşünülmektedir.

Mamafih, hukuki istikrar ilkesinin mükellef ölçeğinde uyandıracağı başta güven devamında ise caydırıcılık ile beraberinde hukuki sistemin bütünü oluşturan haklar ve ödevlerin standartlara kavuşması neticesi itibari ile vergi tahsilatını da gerek rakamsal gerekse oransal açıdan maksimize edecektir. Sistemin genel geçer kurallarının herkes için işleyeceği bilinci yanında hukuken ölçülülük ve hakkaniyet bakımından da mükellefe vereceği teminatların önemi yadsınamaz.

6.2.1.2. Vergilemenin Mali Sınırı

Vergilemeye dönük olarak tahsilat yönünden çıktısının hemen analiz edilerek test edilebilmesi cihetiyle de ekonomik sınırın tayini önem arz etmektedir. Zira anayasa ile vergiye yüklenen ve devletten beklenen sosyal hukuk devleti ilkesi misyonu, zedelenmeden bu sınırlar aşılmadan vergi oranları belirlenmelidir. Maliye politikası aracı olarak vergiler ile ekonomik hasılanın adil dağılımı da amaçlanan bir başka başlıktır. Bozulan gelir dağılımı beraberinde Merkez Bankalarının en temel vazifesi olan “fiyat istikrarı” na darbe indirip, (Şenyüz, 1995: 18) üretimi olumsuz etkileyerek enflasyonist bir baskı kurup orta geliri yok edecektir.

Fizyokrat düşünceye göre vergilemenin ekonomik sınırı bireysel gelirin %20, modern iktisatçılara göre (Colin Clark) teori olsa da bu oran milli gelirin %25’idir (Nadaroğlu, 1996: 286-287). İçerisinde yaşadığımız toplumda pazarlığın sünnet olarak görülmesi yanında “fiş almaz isem fiyatı kaç lira olur” ifadesi gibi benzerine çok sayıda rastlayabileceğimiz örnekler mevcuttur. Psikomali ve psikososyal alanda yapılan çalışmalar toplumsal norm ve geleneklerin vergiye ilişkin mükellef tavrını şekillendirdiğini bize göstermektedir (Lewis, 1989: 209).

Diğer yandan bu alanların dolaylı olarak devletin ise doğrudan ortaya koyduğu sınırlardan bahsetmek gerekirse, öznesi insan olan verginin gerek oranı gerekse tahsilatı noktasında sınırsız bir kaynaktan bahsetmek mümkün değildir. İlk tanımlarına İbn-i Haldun’da devamında ise Laffer’ de rastladığımız bu sınıra ilişkin, İbn-i Haldun’un deyimi ile iktidarın sahipleri yönetim gelirlerini artırmak maksadı ile vergiyi artırma eğilimindedirler. Vergiye dair oranlar arttıkça tahsilatın azaldığı başka deyişle vergi

tabanının küçülerek, iktidarın yürütmekle yükümlü olduğu faaliyetleri yürütemez hale geldiği görülecektir. Laffer ise dönemin Amerikan başkanına yaptığı anlatımda resmettiği gibi vergi oranının %100 olması ile %0 olmasının vergi gelirleri açısından aynı anlama geldiğini kısaca yüksek vergi oranının yüksek tahsilat olmayacağını ifade etmiştir (Aktan, 2009: 40).

Temel soru bu oran ne olacak hangi seviyede marjinal vergi geliri “0” olmaktadır? Diğer yandan literatürdeki deyimi ile mali, psikolojik, hukuki sınırları ne olmadır? Vergilendirilebilir kapasitenin tamamının vergiye bir anda zorlanması da elbette mümkün gözükmemektedir. Bir yandan vergiden beklenen hâsılatın elde edilmesi, diğer yandan da mükelleflerin vergiye olan olumsuz bakış açılarının en aza indirilmesi cihetinden bu soruya verilecek cevap çok kıymettardır (Yaraşlı, 2005: 21).

Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi gelirleri arasındaki oransal ilişki şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2003: 177). Devletin vergi kapasitesinin tamamına talip olduğu bir ekonomik sistemin ayakta duramayacağı bir gerçektir, bu durumda bireyler üretim sürecinden çıkma, vergiden kaçınma davranışına yönelecekler ve katma değer üretimi en aza inecektir (Muter vd., 2008: 173).

Burada ifade edilmesi gereken bir başka gerçek ise ekonomik olarak mükellef sınıfının ağır vergi oranları karşısında tarihten günümüze çeşitli toplumsal ayaklanmalara da kalkıştığı bilinmektedir (Gökbunar ve Uğur, 2010: 195). Artan askeri harcamalar ve beraberinde doğan kamu borçlanma gereksinimi zaman içerisinde bu yükün mükelleflere yüklenmesi sonucunu doğurmuş ve isyan benzeri ayaklanma ve toplumsal kargaşalar görülmüştür. Bu bağlamda örnek verecek olursak 1381 Birleşik Krallıkta meydana gelen “Wat Tyler İsyanı”, Fransa’da “Poujade Hareketi” ve bizim coğrafyamızda ise Osmanlı İmparatorluğundaki Celali İsyanları’nı söylemek mümkündür (Tüfekçi, 2010: 79).

Özetle mevcut imkânların kapasitif olarak en uç noktasına kadar en yüksek seviyede zorlanması yâda sınanması göstermektedir ki her alan da kriz ve kaosa neden olmakta ve bu çerçevede uyum destekli politikaların geliştirilmesi önem arz etmektedir.

6.2.1.3. Vergilemenin Siyasal Sınırı

Siyaset yapıcı aktörlerin tarihin her döneminde kitleleri yönetme motivasyonu her zaman gündemdeki yerini korumuş ve bu yönde geliştirilen politikalarda bu motivasyona hizmet etmiştir. Dolayısı ile politikacının oylarının azalmaya başladığı noktadan itibaren vergileri artırmaması siyasal sınır olarak literatürde kabul görmektedir. J.S. Mill’ in deyimi ile “ağır bir şekilde vergi koymak, hükümetin yararına olmakla birlikte; hükümet, topluluk tarafından izin verilen zorunlu harcamaları kadar az vergilendirmelidir.”

Siyasi vergi kapasitesi de diyebileceğimiz oy ilişkisi ile kurulan politikaların, iktisadi vergi kapasitesi ile karıştırılmaması gerekmektedir, Zira siyasi erkin vergiye dönük kapasite algısı siyasi kaygılar ile doğrudan ilişkilidir. Söz konusu kaygılar tekrar seçilme kaygısından beslenmektedir (Saraçoğlu, 1989: 45).

Kısaca Kamu harcamalarının finansmanında toplumun hangi gelir gruplarından ne oranda vergi alınacağı ve hangi zaman dilimlerinde tahsil edileceği yönündeki kararlar siyasi katılım ile beraber karar alıcıları için her zaman bir ikilem yaratmış ve seçmen ile mükellefin iç içe oluşu siyasi otoritenin eylemlerini şekillendirmiştir (Berksoy ve Demir, 2004: 513).

6.2.2. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Vergi oranlarındaki her türlü değişimin üretim faktörlerinin gelirlerine doğrudan etki ettiği bilinmektedir. Gelirlerinde meydana gelen bu olumsuz değişim karşısında gelir etkisi ile faktörlerin üretim arzı daralacak ve beraberinde üretimin azalması ile kamu otoritesince beklenen vergi tasilatı da azalacaktır (Yeniçeri, 2005: 281).

İlk olarak Haldun- laffer etkisi ile (Aktan; 2009) açıklanabilecek olan vergi oranlarındaki artışın toplam vergi gelirlerindeki tahsilat rakamlarını düşürdüğü yönünde saha çalışmaları göze çarpmaktadır. Buna ek olarak, Papp ve Takáts (2008), Clotfelter (1983), Raymond ve Wei (2004), Feldstein (1995), de vergi oranı ile vergi uyumu arasında negatif bir ilişki olduğunu ifade eden deneysel çalışmalar ortaya koymuşlardır. Buradan hareketle vergi oranlarındaki düşüşün vergi gelirlerinde beklenen artışı sağlamak yerine düşüşe sebep olduğu noktada beklenen külfet- maliyet dengesi bozulacağından bu da istenilen bir durum değildir.

Arz yönlü iktisat teorisyenlerince savunularak, dillendirilen vergi oranlarının düşürülmesi ile tahsilatların artacağı görüşü Artur Laffer tarafından ilk ağızdan dile getirilerek savunulmuştur. Fakat 14.yy İslam düşünürü İbni Haldun’ da ilk söylemlerini duyduğumuz bu görüşe göre, toplumun ilk teşekkül ettiği öncül dönemlerde düşük vergi oranında yüksek tahsilatlar gerçekleşirken, gelişme ve ilerleyen dönemlerde yüksek vergi oranına rağmen daha düşük vergi tahsilatının gerçekleşeceği ifade edilmiştir (Sayın, 2013: 21).

6.2.3. Denetim

Kamu otoritesinin denetimden arzuladığı sonuç vatandaşları cezalandırarak onu derdest etmek olmadığı gibi diğer yandan sadece ufak uyarı ve cezalar ile mevcut hukuksuzlukları da geçiştirmek değildir. Devletin temel amacı vergisi ödeyen ve ödemeyen arasındaki adalet dengesini tesis ederek süreci sürdürülebilir kılmakta bir başka amaç olsa gerektir. Denetim evreni ve sonuçları vergi yükümlülüklerini yerine getirenler bakımından sorun olmamakla beraber diğer taraftan sorumluluk ve ödevlerini ihmal edenler yönünden büyük risklerde taşımaktadır (Çelikkaya, 2008: 25).

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu 134. maddede ifade edildiği şekli ile “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” denilerek hedeflenen sonucun ceza değil uyumu destekleyecek parametrelere işlerlik kazandırmaktır.

Vergi denetimleri ile vergi uyumu arasındaki bağın doğru orantılı olarak bir seyir izlediği gözlemlenmektedir. Vergi denetimlerinin artışı ile beraber vergiye gönüllü olsun olmasın uyumun arttığı izlenmiştir. Ceza ve diğer sair yaptırımlar ile artan vergiye uyumun ilerleyen zamanda denetim ve yaptırımlardaki azalmayla beraber azaldığı bilinmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 31).

Soyut ifadeleri destekleyecek mahiyette saha sonuçları da sayılabilecek yetkili makamların faaliyet rakamlarına bakılacak olursa; Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun denetim çalışmaları rakamları şu şekildedir.

- Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı (Adet) 291.689
- Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetimi Sayısı (Adet) 458
- Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı (Adet) 51.634

- Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı (Adet) 27.784
- Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL) 144.036.907 (G.İ.B.2021)

6.2.4. Cezalar

Cezaların tek başına yeterli olacağı tezi ayakları yere basmayan bir iddia olarak kalmaya mahkûmdur. Zira cezaların uygulanmasından çok diğer mükelleflerin algı dünyasında bunun caydırıcılığı çok önemlidir. Yapılan denetim neticesinde katlanılması göze alınan cezadan hareketle fiili işleyen mükellef zaten süreçte hükümlü hale gelmiş olduğundan artık bu suçu işlemeye yatkınlık kazanmıştır. Sürdürülebilir vergi tahsilatı için mükelleflerin bu suça bulaşmadan ama ceza yaptırımını da unutmadan iş ve işlemlerini yürütmesi sağlandığında beklenen amaç ve sonuçlara ulaşıldığını söylemek doğru olacaktır (Şahin, 2009: 29).

Mükelleflerin işleyecekleri suç karşısında alacakları olası cezalar ve diğer müeyyideler yanında elde edecekleri kazanç dengesini de göz önüne alarak gelirlerinin ne kadarını beyan edecekleri noktasında bir karar vermeleri gerekecektir (Demir, 2009: 7). Bu noktada Daniel Kahneman'ın rasyonel karar alan ekonomik birimin risk altında verdiği kararlara davranışsal yaklaşımı açıklamaya dönük tezi çok önem kazanmaktadır.

6.2.5. Vergi Adaleti Algısı

Kanun koyucu tarafından vergide adalet algısı yukarıda sayılan belirleyicilerin hiyerarşik olarak üzerinde yer almaktadır. Zira vatandaş tarafında var olan algının düzeyi beklenen adalet çizgisinin altında ise ödenmesi beklenen vergi ve buna ilişkin yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesi beklenemez.

Vatandaşın adalet algısı kendiliğinden basit bir hissiyat olarak ele alınamayacağından burada algının belirleyicisi olan ana aktör kamu otoritesinin tavırları ve ortaya koyduğu mevzuat çerçevesidir. Buradan hareketle vergi sisteminin ve özelinde uygulamalarının vatandaş tarafında olumlu bir tablo çizerek uyumu destekleyici bir yanının olması gerekmektedir. Adaletsiz vergi algısı vergiye dönük algının olumsuz seyrini şekillendirerek, vergi kaçırma vb. uyumsuz davranışların normal algılanıp teşvik edildiği bir ortama zemin hazırlayacağından vergi adaleti algısı erozyona uğrayacaktır (Kitapçı, 2015: 165).

Kamu maliyesinin politika aracı ola vergiler yolu ile toplumsal gelir adaletini sağlamaya yönelik uygulamaların hayata geçirildiği örnekler mevcuttur. Devlet otoritesi normal şartlar altında gayri safi milli hasıladan yeterince pay alamayan yurttaşları desteklemek ve gelir dağılımında adaleti tesis etmek mecburiyetindedir. Anayasamızda var olan “Anayasanın 2. maddesinde sosyal hukuk devletine ve 10 inci maddesinde ise eşitlik ilkesine değinerek bunları teminat altına almıştır. Dolayısı ile sosyal hukuk devleti ve eşitlikçi devlet algısının mükellef özelinde olsa da vatandaş genelinde hissedilen olumlu algı seviyesinin zedelenmesi beraberinde tüm mevzuat hükümlerinde olduğu gibi vergi mevzuatına ve uygulamalarına olan güveni de yıkacak ve sonuçları itibari ile gelir azaltıcı etkisini gösterecektir.

Günümüz modern vergi sistemlerinde kanun koyucunun en temel amacı uygulamaya koyduğu vergi ödevlerine ilişkin yükün mükellefler üzerinde eşit dağıldığı hissiyatının bozulmadan tesisidir. Tüm toplum ölçeğinde uzlaşa ile karar kılınan bu nimet külfet dengesinin korunması çok önemlidir (Yeniçeri, 2004: 992). Bu noktada yukarıda değinilen Anayasamızın atıf yapılan 2 maddesi kıymet kazanmaktadır.

6.2.6. Meslek Mensuplarının Yönlendirmeleri

Hayatın olağan akışı içerisinde mükelleflerin mevzuat alanında eksiksiz bilgiye sahip olması beklenemeyeceğinden bu alanda asli vazifesi ve genel uygulamada uğraşı alanı bu olan meslek mensubu kişilerin yetkin olması beklenmekte ve bilinmektedir. Dolayısı ile mükellefin süreç içerisinde ihtiyaç duyduğu teknik bilgiye ulaşacağı kaynak resmi işlerini etkileşim içerisinde yürüterek bir bakıma kendisinden danışmanlık aldığı meslek mensubu olan kişilerdir.

Mükelleflerin bilgi kaynağı olan ve öncelikle mevzuat değişiklikleri konusunda bilgi eksikliklerini gidermeleri noktasında başvurdukları muhasebe ve mali müşavir görevi yürütenlerin vergiye gönüllü uyumu teşvik eden iki etkisinden bahsedilmektedir. Birinci olarak mükelleflerin olası hata oranlarını azaltmaları, ikinci olarak da mükellefi doğru beyanda bulunmaya sevk ederek idarenin denetim ve diğer fiziksel maliyetlerini azaltmaya yardımcı olmaktadır (Çelikkaya ve Gürbüz 2006: 122).

Yine bu alanda yapılan deneysel çalışmalardan birinde, Türkiye’de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu

bağlamında incelenmesi ele alınmıştır. Bu çalışma nitel araştırma yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiş olup sonuçları bakımından mükellefin vergiye uyumu bağlamında bu ilişkide olumsuz bazı faktörlerin sonuçları itibari ile uyuma da negatif yansıdığı izlenmiştir (Bişgin ve Ünlüer, 2018: 56). Vergi uyumunu olumsuz etkileyen bu ilişkide yer alan bazı noktaların tespit ve tahlilinin ardından bu ilişkinin iyileştirilmesi ve sürdürülebilir kalıcı vergi uyumu adına politika önerileri sunulmuştur.

6.2.7. Vergi Formaliteleri

Yapılan saha çalışmalarında gelir düzeyine göre mükelleflerin seçkisi üzerinde ciddi bulgulara rastlanıldığı görülmektedir. Şöyle ki; formalite vb. süreçte yer alan bazı basamaklardan en çok gelir seviyesi yüksek ve eğitilmiş grupların şikâyet ettiği hususu çalışmamızın eğitim konulu başlığında ele alınmıştır.

Bununla beraber devamında burada açacak olursak, vergi ödevine dair vecibenin sarih olması lüzumundan hareketle mükellef cephesinde zihnen karşılık bulmayan hiçbir yasal sürecin hayat bulamayacağı muhakkaktır. Buradan hareketle vergi ödevinin karmaşıklığından uzak tek seferde istenilenin anlaşılacağı ve süreç içerisinde izahı, edasından zor şekilde karmaşık olmamalıdır. Matrahın tespiti, kontrol ve ödeme biçimi vb. sorumlulukların mükellef tarafından sürekli karmaşa ile algılanması vergi disiplini olumsuz etkileyecektir (Dülgeroğlu, 1975: 237).

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN KAYNAKLARI

1. VERGİ UYUMSUZLUĞU KAVRAMI

Davranışsal iktisat ve psikoloji disiplinlerinde bireyin eğilim ve yönelimlerini şekillendiren sabit ve değişken unsurların zaman zaman derinlemesine irdelendiği görülmekle beraber literatürde bahse konu alanın hala aydınlatılamamış birçok yönünün olduğu yapılan okumalardan anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle özelinde vergilemeye ilişkin olarak mükelleflerin içselleştirme süreçlerinde hangi parametrelerin rol aldığı merak konusu olmuş, neden vergi ödenmediğinden yola çıkarak, neden vergi ödendiğine kadar birçok soru kendisine cevap aramıştır.

Buradan hareketle vergiye dair yükümlülüklerin idarece takdir edilen çerçevede mükellef tarafından eksiksiz yerine getirilmeme durumu “vergi uyumsuzluğu” olarak da ifade edilmektedir. Vergi uyumsuzluğu kavramı için; vergi mükellefi uyumsuzluğu şeklinde yapılan alt tanımlarda göze çarpmaktadır. Belirlenen standartların dışında, vergi uyumsuzluğu adına, vergi yükümlülüğünün bazen düşük bazen de yüksek gösterilmesi şeklinde ifadelere rastlamak mümkündür. Bazı durumlarda mükellefin kastının dışında eksik iş ve işlemler yapma, ikincil derecede kusur ile işlenen fiiller sonucu, bilgisizlikten kaynaklı ortaya çıkan durumlarda uyumsuzluk tanımı içerisinde değerlendirilmektedir. Vergi planlaması ve yapılandırılması vergi uyumsuzluğu olarak kabul edilmemektedir (Roth vd., 1989: 2).

Yapılan literatür çalışmalarında kayıt dışı ekonominin de vergi uyumsuzluğu olarak kabul edildiği görülmektedir. Vergiye dair yasal sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebi ile kamu otoritesinin elde etmeyi planladığı gelirden mahrum kalması, mükellefiyetin veya vergiye dair matrahın düşük gösterilmek amacı ile eksik veya hiç beyan bulunulmaması şeklindeki eylemler kayıt dışı sistemin kaynağını oluşturmaktadır. Süreç içerisinde vergi uyumsuzluğu eyleminin tek taraflı değerlendirmeler ile yalnız mükellef ölçeğinde ele alındığı çalışmalar problemi daha da karmaşık hale getirmekle beraber yapılan kimi deneysel çalışmalarda çok yönlü değerlendirilmelerin objektif bulguları göze çarpmaktadır.

Tek taraflı faktör analizlerinin sağlıklı sonuçlar vermeyeceği gerçeğinden hareketle var olan tüm kuralların ihlal sebeplerinin de birey özelinde tek yönlü olmayacağı görülmekle beraber mükellefin sosyal, psikolojik vb. gerekçeleri ile beraber bireyi bu fiile iten sistemin tüm unsurları beraber değerlendirilmelidir (Kıdder ve Mcewen, 1989: 56).

Vergi ödevinin dinamik yapısı onun yaşayan bir organizmaya benzetildiği tanımların yapılmasına yol açmıştır. Edanın ifası sürecinde vergisel yükümlülükler sürekli değişmekle beraber bir dönem suç teşkil etmeyen bir eylemin değişen mevzuat ile suç vasfına kavuştuğu izlenmektedir. Yasama organınca çıkarılan yasalar, yürütme ve yargı erklerince zaman zaman, alınan kararlar ve yapılan yorumlar ve tanımlar ile beraber yenilenen ve değişen sistemin kendisi uyumsuzluğu bu eylemleri ile azaltıp artırabilmektedir. Bu bahisten hareketle uyum ve uyumsuzluk fiilinin faili yalnızca mükellef gibi görünse de sonuç olarak ortak biçimde, karar alıcı ve uygulayıcılarda bu sürecin içindedir. Vergi Uyumsuzluğunun nedenlerinin tespit, tahlil ve tedavi şekline dair ülkeler ölçeğinde farklı çözüm arayış ve önerileri göze çarpmaktadır.

Bu bağlamda uyum ve uyumsuzluk konusundaki farklı yaklaşımlara bakacak olursak; (Andreoni vd., 1998: 818) : (1) Kamu maliyesi, (2) Yasaların uygulanması, (3) Örgütlenme planlama, (4) Emek arzı, (5) Ahlak olarak veya (6) Bütün bunların bir birleşimi sorunu şeklindedir.

Mükellef marifeti ile işlenen her eksik vergisel fiilin kötü niyete bağlanamayacağı gibi mükellefin vergi ekosisteminde bilgisel eksiklikleri sebebi ile ortaya çıkan durumlarda iyi niyetli olduğu halde vuku bulmuş hataların vergi uyumsuzluğu olarak değerlendirilmediği görüşler mevcuttur. Burada mükellefin ödevlerini eksik yerine getirme fiili ile nihai aşamada arzu ettiği daha az vergi ödeme veya kazanç sağlama motivasyonu temel belirleyicidir (Yıldız, 2005: 25).

Mükelleflerin yerine getirmekle yükümlü oldukları vergisel ödevler bağlamında elbette sahip oldukları yaşam standartlarından kimi zaman ödün vermeleri söz konusudur. Buradan hareketle yüksek gelir grubundaki mükellefler bazı durumlarda yatırım için kullanabileceği bir tasarruftan vazgeçerken, düşük gelir grubundaki bir mükelleflerin ise

hayatını sürdürmek için ihtiyaç duyduğu bazı kaynaklarda kısıntıya gitmek sureti ile bu ödevi yerine getirmekten kaçındıkları izlenmektedir.

2. VERGİ UYUMSUZLUĞU TÜRLERİ

Yukarıda vergi uyumsuzluğunun tanımına dair açıklamanın ardından uyumsuzluğun formlarına değinecek olursak, kimi zaman mükellef bu uyumsuzluk davranışını bile isteyerek sergilerken kimi zamanda istenmeyen durum ve şartların tezahürü sonucu mükellef kendisini böyle bir istenmeyen sonucun içerisinde bulabilmektedir (Akbulut, 2003: 89-97).

Vergi uyumsuzluğunun literatürde iki şekilde ortaya çıktığı yönünde görüş mevcuttur. Bunlardan ilki iradi uyumsuzluk, ikincisi ise gayri iradi uyumsuzluktur.

2.1. İradi Uyumsuzluk

Hayatın olağan akışı içerisinde mükelleflerin kazançlarından belirli bir miktarı cebre dayalı olarak vermeleri elbette mali ve psikolojik yönden kolay bir ödev değildir. Dolayısı ile mükelleflerin tam gönüllü olarak süreçte noksansız fiil ve tutum içerisinde olması beklenemez. Kimi durumlarda bir fırsat yakalayan bazı mükellefin uyumsuz tavır sergileme eğiliminin olduğu da bir gerçektir.

İradi uyumsuzlukta mükellefin kastı söz konusu olup vergisel ödevlerin hiç yerine getirilmeme veya eksik yerine getirilme durumu söz konusu iken gayri iradi uyumsuzluk durumunda ise yanlış anlama, bilgi eksikliği ve dalgınlık gibi sebeplerden vergisel ödevlerin tam olarak yerine getirilememesi şeklinde ifade edilmektedir (Devrim, 1998: 23).

2.2. Gayri İradi Uyumsuzluk

Tüm mükelleflerin vergisel ödevlerini yerini getirirken uyumsuz tavır sergileme eğiliminde olduğunu iddia etmek bilimsellikten uzak olmakla beraber diğer bir deyişle kimi zaman öngörülemeyen bazı parametrelerin bir araya gelmesi ile beraber bu uyumsuz fiil vücut bulmaktadır. Burada mükellefin atılı eyleme ilişkin olarak bir kastının olup olmaması durumu belirleyici olmaktadır.

Literatürdeki genel kabul üzerinden yapılan tanımı ile “Gayri İradi Uyumsuzluk” durumu ise vergi mükelleflerinin yanlış bilgilendirme yapması, yanlış anlaması, dalgın

olması gibi bazı durumlarda oluşan hatalar olarak belirtilebilir (Çetin Gerger, 2011: 57). Hata, dalgınlık, eksik bilgi ya da kanunların yanlış anlaşılmasından kaynaklı oluşan uyumsuzluklardır (Saygın, 2015: 12).

3. VERGİ UYUMSUZLUĞU NEDENLERİ

Psikolojik alanda yapılan çalışmaların temelinde insan davranışlarının nedenine yönelik tespit dürtüsü veya motivasyonu bulunmaktadır. Zira insanın anlaşılması, süreçlerin analizinde büyük önem taşımaktadır. Bir önceki başlıkta vergiye karşı sergilenen uyumsuz tutumun çeşitleri ele alınırken burada sebepleri üzerinde durulacaktır.

Sosyal Psikolojinin de inceleme alanına giren bu konuda yapılan çalışmalara göre uyumsuzluk davranışı “ters tepki” ve “bağımsız tepki” şeklinde gerekçelendirilip izah edilmektedir. Bağımsız tepki durumunda dışarıdan gelen bir uyarıcı sonucunda verilen mesajın alıcı tarafından içselleştirilememesi durumu söz konusu olup doğruluğuna inanmama sebebi ile gösterilen uymama davranışı söz konusudur. Ters tepki durumunda ise mükellef bakımından alınan mesajın ne olduğunun bir önemi olmamakla beraber karşılığında sergilenecek yegâne tavır direniş şeklindedir. Yapılması veya uyulması istenilen eylemin doğru yâda yanlış olduğuna yönelik bir muhakeme söz konusu olmayıp yalnızca karşı koyma dürtüsü vardır (Kağıtçıbaşı ve İnsan, 2010: 104).

Sosyal psikoloji alanında yapılan bu tespitin öznesi olan insanın vergi ödevindeki konumuna bakılacak olursa yapılan analizin geçerliliğini burada da korumakta olduğu görülecektir. Zira verginin birinci derecede aktörü mükellef olup, mükellefin olmadığı bir mecrada verginin taraflarına dair her şeyin öneminin ortadan kalktığı bilinmektedir. Yukarıdaki davranışsal analizin ardından vergiye karşı geliştirilen ters tepkinin norma bağlı diğer bir deyişle normatif tepki, bağımsız tepkinin ise normatif olmayan tepki olduğunu söylemek mümkündür.

Normdan bağımsız tepki durumunda vergiye dönük sorumluluklar çerçevesinde bir değerlendirme yapacak olursak, mükellef gönüllü uyumdan vazgeçerek uyumsuz veya olumsuz davranışlar sergileme eğilimine girmektedir. Burada mükellefin mevcut durumu kabul etmekle beraber yapageldiği iktisadi meşguliyetlerini değiştirme yoluna gittiği görülmektedir. Vergisel ödevlere karşı mükellefin aylaklığı tercih etme, yatırım erteleme

veya üretimden vazgeçme biçiminde bazı yollara başvurduğu izlenmektedir. Diğer taraftan vergi ödemelerinin geciktirilmesi, vergiden kaçınma ve vergiyi yansıtırma biçiminde kanunen ceza gerektirmeyen ve suç sayılmayan davranış biçimleri de göze çarpmaktadır (Aktan, Dinleyici ve Saraç, 2003: 162-163).

Vergi uyumsuzluğunun nedenlerine yönelik olarak yaklaşım geliştirilirken yukarıda ifade edilen iki tepki türüne göre sınıflandırma yapmak yerinde olacaktır, zira mükellef özelinde yapılan öngörülerin bilimsel bir temele dayanması gerekliliği bilimin gereğidir. Devlet otoritesinin zaman zaman tek taraflı olarak sergilediği cebri tavır yanında mükellef cephesinde oluşan algı ve beklenti durumları da uyumsuzluk davranışını şekillendirmektedir. Bir başka deyişle mükellefin vergiye gönüllü uyumuna etki eden her türlü parametrenin aksi durumunun uyumsuzluk eylemini beslediğini söylemek yanlış olmasa gerektir (Uyanık, 2019: 59).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019-2023 Dönemi Stratejik Planında da kendisine yer bulan vergi uyumsuzluğunun azaltılması yönündeki performans göstergeleri bize bu başlığın kamu otoritesinin güncel hedefleri içerisinde masada durduğunu göstermektedir. “Uyumsuz olarak tespit edilen mükelleflerden gönüllü uyum veya ön kontrol çalışmasına hazır hale getirilen mükellef sayısı” hedefi çerçevesinde vergisel yükümlülükler bağlamında mükelleflerin gösterdiği uyumsuz tavrın rehabilite edilmesi çözülmesi gereken bir problem halini almıştır (Uyanık, 2019: 61).

Vergiye gönüllü uyumun parametrelerinin tersine bir bakış açısıyla değerlendirilmesi durumunda karşımıza doğal olarak uyumsuzluğun nedenleri çıkacaktır. İdari işleyişin ve mekanizmaların mükellef ile kurduğu ilişki ve iletişim biçimi yanında mükellef tarafında verginin algılanış biçimi vergiye uyumun yönünü belirlediği gibi uyumsuzluğun nedenlerine yönelik bize ciddi bilgiler de sunmaktadır (Uyanık, 2011: 53). Adil olmayan, verimsiz ve uyum sağlanamaz koşullar arz eden mali bir sistem içerisinde mükellef cephesinde beklentilerin ve uygulamaların ortaya koyduğu tablodan hareketle uyumsuzluğu besleyen faktörlerin durumu daha da kötüye döndüğü izlenmektedir.

Sadece mükellefin vergiye gönüllü uyumunun önündeki engelleri kaldırmanın da vergi uyumu için yeterli olmadığı gerçeğinden hareketle bu sürecin bir bakıma karşılıklı uyum sorunu olduğu da unutulmamalıdır. Zira gerek vergi idaresi gerekse mükellefin

asgari bir seviyede yazıya dökülmeyen mutabakat noktası da denilebilecek seviyede uyumsuzluk çizgisinin uyuma doğru yön değiştirdiği bilinmektedir (Aktan vd., 2006: 102).

Uyumsuzluğun nedenlerine yönelik teorik tartışmaların devamında bu tartışma ve literatür taramasının yanında sonuçlara yönelik bir sıralama yapılacak olursa; Mükelleflerin zihnen meşruiyet zeminini oluşturamadıkları ve içselleştiremedikleri vergiye karşı neden olumsuz bir eğilim sergiledikleri aslında cevabı aranan sorudur. Buradan hareketle;

- Kamu idaresi tarafından zamanında ve düzenli olarak yapılamayan vergi denetimleri,
- Vergi ceza ve yaptırımlarının dönemsel olarak güncellenmemesi sebebi ile güncelliğini kaybetmesi,
- Kişi başına (GSYH) rakamlarındaki azalış,
- Ödenen vergilerin karşılığında sunulan kamu hizmetlerinin mükellef beklentilerini karşılamaması,
- Vergiye uyumsuzluğun cezalandırılması yanında uyumun ödüllendirilmemesi,
- Mükelleflerin kendilerine yönelik sergilenen kamusal eylemlerde var olduğunu hissettikleri adil olamayan tavır ve tutumlar,
- Siyasi ve ekonomik süreçlere katılımın düşük olduğu toplumlarda uyum süreçlerinin de aynı yönde seyretmesi,
- Mükellefin içerisinde yetişip yaşadığı toplumsal normların uyumsuzluk eyleminde sahip olduğu sosyolojik gerçeklik (Alm ve Mckee, 1992: 270).

4. VERGİ UYUM MALİYETLERİ

Vergiye uyum maliyeti kavramı kendi adında içeriği içkin olan bir ilave bir yükümlülüğü ifade etmekle beraber kısaca kanuna uyma neticesinde katlanılan maliyettir. Bu maliyetin üstlenicisi mükellef olup vergi maliyetlerinin bütüncül olarak hesaplanması aşamasında net olarak tespit edilip rakama dökülemediği için gizil maliyet olarak ifade edildiği bilinmektedir.

Vergilemenin genel olarak yapılan maliyet tanımlamalarında parasal maliyet, zaman maliyeti ve psikolojik maliyet şeklinde ayrımlar yapıldığı görülmektedir.

Mevzuatın değişikliklerinin mükellef özelinde zaten vergilemeye karşı var olan negatif algıyı giderek büyüttüğü ve mükellef zihninde hem belirsizlik hem de güvensizlik duygusunu harekete geçirdiği görülmektedir (Akdoğan, 1981: 76).

Diğer yandan artan kamu harcamaları ile beraber ortaya çıkan finansman ihtiyacı, vergilendirilebilir kaynağı yakalama becerisi ve sistemi olan ülkelerde problem olmazken gelişmekte olan ülkelerde ise bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak vergi oranını ve vergi çeşitliliğini artırma yoluna gitmek bir çözüm yolu olarak görülmektedir. Artırılan vergi oranları ve sisteme dâhil edilen yeni vergiler mükellefin vergileme maliyetlerini artırması nedeni ile mükellef ölçeğinde vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir (Uyanık, 2019: 91).

Mükellefin vergi uyum maliyeti açısından, vergi ile ilgili tutulma zorunluluğu olan defter ve belgenin yanında, muhasebe ve meslek mensubu maliyetleri de göze çarpmaktadır. Mali bakımdan tutulması kanuni zorunluluk olan defter belge ve bunların ispatı için elzem olan basılı veya dijital her türlü veri kayıt ve ispat araçlarının maliyeti yanına ilave olarak ruhsatlı ve yetkilendirilmiş meslek mensubu maliyetleri de mükellefin katlanmak zorunda olduğu sabit giderler olarak ortada durmaktadır (Akdoğan, 1981: 66).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği resmi rakamlarına göre içerisinde bulunduğumuz 2023 yılında odaya kayıtlı 6.443 adet serbest muhasebeci ve bununla beraber yine 116.033 adet de serbest muhasebeci mali müşavir (<https://www.turmob.org.tr>, 2023a) ve son olarak da 5022 tane de yeminli mali müşavir bulunmaktadır (<https://www.turmob.org.tr>, 2023b).

Bu meslek mensuplarının bilgi ve danışmanlık vazifesi ile içerisinde oldukları vergilendirme süreçlerinde maliyet olarak mükellefin ana harcama kalemleri içerisinde yer aldığı izlenmektedir (Teke, 2004: 5).

Son olarak vergilemeye dair doğabilecek ihtilafın çözümü maksadı ile mükellefin otorite sahibi kamu karısında başvuracağı yargı süreçlerinin parasal maliyeti yanında bunun için ayracağı zamanın da bir maliyet olduğu bilinmektedir. Bu noktada mükellefler veriye uyma ve uymama tercihlerini var olan tablo üzerinden kar zarar hesabı yaparak belirlemektedirler. 1979'da Kahneman ve Tversky tarafından geliştirilen "Beklenti Teorisi" bu amaçla davranışsal iktisat altında üretilen kuramlardan biridir. Nobel ekonomi ödüllü psikolog, Daniel Kahneman: bireyin uzun erimli varlık ve genel

Fayda beklentileri ile değil, kazanç ve kayıpların anlık duygusal etkisi ile yönlendirildiğini ortaya koyar. Bu teori bireyin karar verirken kayıptan fazlaca kaçınması nedeniyle çok olumlu fırsatları kaçırdığını da bize gösterir (Akdoğan, 1981: 96).

4.1. Vergi Uyum Maliyetinin Unsurları

Vergileme neticesinde meydana gelen mükellef ölçeğindeki refah kaybı ile tüketilebilir mal ve hizmet piyasası ürünlerinde azalma meydana geldiği bilinmektedir. Buradan hareketle söz konusu maliyet ve sonuçları yönünden toplumsal etkileri de çeşitli deneysel çalışmalara kaynaklık etmiştir.

Literatürde uyum maliyetlerini kendi içerisinde kategorize eden yaklaşımlar vardır. Bunlardan en dikkat çekenini ise Gökbel'in yaklaşımıdır. Şöyle ki doğrudan parasal maliyet, zaman maliyetleri ve ruhsal maliyet şeklinde yapılan ayrımıdır. Söz konusu maliyetlerin küçük ölçekli işletmelerde daha fazla hissedildiği yönünde bulguların elde edildiği Kıta Avrupa'sında yapılan çalışmalarda mevcuttur. 2004 yılında Avrupa Komisyonu tarafından yapılan bir saha çalışmasında, üye ülkelerde yerleşik olan yedi yüz şirket ile yapılan çalışmada; büyük ölçekli şirketlerde vergiye uyum maliyeti yaklaşık olarak 1,5 Milyon Euro olup bu rakam ödenen vergilerin %2'sini ve satışların %0,02'sini oluşturmaktadır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde maliyet ortalama 200.000 Euro olup yine bu rakam ödenen vergilerin % 31'i ve satışların %2,6'sı şeklinde hesaplanmıştır. Uyum maliyetlerinin unsurlarına ilişkin başlıkları Akdoğan'a göre şu şekilde sıralanmaktadır;

- Vergi Kanunlarındaki Değişikliklerin Yaratdığı Maliyetler,
- Vergi Karmaşıklığı Maliyetleri
- Kayıt Tutma ve Belgeleme Maliyetleri
- Muhasebe Çalışanları Ve Meslek Mensubu Maliyetleri
- Vergileme İle İlgili Genel Giderlerin Maliyetleri
- Vergi Dairesi ve Mahkeme Masrafları
- Vergilemenin Zaman Maliyetleri
- Vergilemenin Alternatif Maliyetleri

Bu unsurların yukarıda yapılan üçlü uyum maliyeti tasnifi ile sıkı sıkıya ilişkili olduğu da gözden kaçmamaktadır. Parasal maliyetler mükelleflerin yasalar çerçevesinde

yükümlülüklerini ifade eder iken katlanmak mecburiyetinde olduğu (ulaşım, konaklama, iletişim, muhasebe vb. ödemeleri) her türlü parasal masraflardır.

Mükellefin bireysel refahı için harcayabileceği kendisine ait bir zaman aralığını söz konusu yükümlülüklerini yerine getirmek maksadı ile feda ederek katlanmak zorunda olduğu zamansal maliyetlerdir. Diğer yandan psikolojik maliyet ise mükellefin hem parasal hem de zaman bakımından kendinden verdiği ödünler sonucunda ruhsal olarak yaşadığı bu ödün vermişlik hissi neticesinde bireysel olarak duyulan olumsuz hissiyattır (Gökbel, Aktaran: Teke, 2004: 5).

Maliyetlere ilişkin bir diğer çalışmada Stanford ve diğerlerine göre ikili tasnif göze çarpmaktadır (Sandford vd., 1989: 1). Bunlardan birincisi mükellefin vergi yasaları nedeni ile katlanmak zorunda kaldıkları diğer deyişle vergi düzeni veya sisteminin yapısal durumundan kaynaklı maliyeti ifade eder. Diğer bir maliyet ise mükellefin vergi ödemesi sebebi ile doğması muhtemel sıradan maliyetlerin ötesinde vergilerin oluşturduğu travmatik bozucu etki sebebiyle oluşan maliyetlerdir (Saygın, 2015: 89).

5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK BAZI UYGULAMALAR

Tezimizin önceki bölümünde ayrıntısı ile ele alıp değerlendirmeye gayret ettiğimiz vergi uyumu ve devamında uyumsuzluğuna yönelik olarak tespitlerin ardından bu başlıkta uyumu sağlamaya yönelik uygulamaların neler olduğu anlatılmıştır. Vergi uyumunun belirleyicileri bağlamında literatürde şu ana kadar tespit edilen başlıkların aynı zamanda tersi durumunun vergi uyumsuzluğunun belirleyicisi de olduğu görülmektedir.

Buradan hareketle uyumu artırmaya dönük her eylemin uyumsuzluğu da azaltacağı gerçeğinden bahisle bu çerçevede geliştirilecek her türlü politikanın bu başlığımız altında ele alınabileceği anlaşılmaktadır. Literatürde ifade edilen vergi uyumunun belirleyicileri olarak sayılabilecek sosyal ve demografik, kişisel, vergi otoritesi, siyasal, psikolojik unsurların her biri için geliştirilebilecek olumlu politika ve uygulamalar bize bu konuda yol gösterecektir.

Kurumlar ve gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payından konuya yaklaşacak olursak toplam hasılat rakamları ve payı ile yıllara göre tahsilat rakamları

cihetinden ciddi sonuçlara ulaşmak mümkündür. Kurumlar vergisi Türk Vergi Sisteminde yer alan kurum kazancını vergilendiren dolaysız bir vergidir (Saygın, 2015: 90).

Kurumlar Vergisi Genel tebliğinde madde:1 de ifade edilen “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır” hükmünden anlaşılmaktadır ki gelir vergisi ile kurumlar vergisi iç içe bir hal almıştır. Dolayısı ile gerçek kişi olmayan kurumlar vergisi mükelleflerini gerçek kişi olan gelir vergisi mükelleflerinden icra yönünden farklı yapmamakta aksine her ikisinde de nihai olarak mükellefiyete taalluk eden edimler gerçek kişiler marifeti ile ifa edilmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin çoğunlukla tüzel kişi olması vergi uyumu bağlamında bize farklı bir tablo çizse de yukarıda ifade edildiği gibi mükellefi nihai aşamada tüzel kişilik olsa da sorumlusu gerçek kişilerdir. Vergi idaresi karşısında gerçek kişiler vergisel sorumluluklarını yerine getirerek süreci yönetmektedir. Vergi uyumunun temel gayesi mükellefin sorumluluklarını eksiksiz yerine getirmesi olarak kabul edildiğinden gelir vergisi mükellefleri özelinde genel kabul gören vergi uyumunun, mükellefi tüzel kişilik olan kurumlar vergisinde de düşünülmesinde alışlagelmiş bir bilinç olmasa da aslında çok doğaldır. Nihai olarak tüzel kişilikleri de gerçek kişiler oluşturduğundan vergilemeye ait irade ve gösterilen uyum ya da uyumsuzluk gerçek kişiler üzerinde kalmaktadır.

İbn-i Haldun’un ilk defa dile getirdiği, vergi oranlarındaki değişimin vergi hasılatı ile olan ilişkisi tezi devamında Arthur Laffer tarafından tekrarlanan bir görüş olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki değişkenin salt birbiri ile yalın ilişki içerisinde olduğunu söylemek oldukça güçtür, zira diğer ekonomik parametrelerin ve başka unsurların payını da hesaba katmak gerekmektedir. Şöyle ki; 2005 yılında kurumlar vergisi oranında yapılan indirim sonucu 2006 yılı tahsilat rakamlarına baktığımızda 11.401.985 den 12.447.354 e yükselmesinin orandaki düşüşe kesin bir bilgi ile bağlamak mümkün değildir. Zira aksi örnek verecek olursak, 2002 yılında 5.575.495 olan tahsilat rakamı bir yıl sonra 8.645.345’e yükselmiş, vergi oranında bir indirim olmamışken tahsilatta % 50 den fazla bir artış sağlanmıştır (GİB, 2002: 55).

Aksi halde tahsilat rakamları ile beraber uzun vadede vergi yükünün sürekli artması durumu ekonomik sistemler için pek istenilen bir tablo değildir. Kısa dönemde

düşük vergi yükü, uzun dönemde vergi hasılatında artış sağlamaktadır (Edizdoğan vd., 2019:147).

Arz Yanlı İktisat, Keynesyen Teori'ye bir tepki olarak 1970'li yıllarda doğmuştur. Arz Yanlı İktisat uygulamaları, 1980'lerde ABD Başkanı R. Reagan ve İngiltere Başbakanı M. Thatcher tarafından ön plana çıkartılmıştır. Özellikle ABD'de büyük ilgi gören Arz Yanlı İktisat, Başkan Reagan'ın seçim programına temel oluşturmuştur. Bu nedenle arz yanlı politikalara, "Reaganomics" ve "Thatcherism" adı da verilmiştir.

Arz yönlü iktisadi görüşün en temel savı olan vergi oranlarındaki artışın büyüme üzerindeki olumsuz etkilerine karşın düşüşün de olumlu etkilerine yönelik iddialar gündemdeki yerini korumaya devam etmektedir (Laffer, 2004: 2).

Bu çerçevede ülkemizdeki rakamlar özelinde vergi oranları ve tahsilat rakamlarından yola çıkarak hesaplanan vergi yükünün yatırımları kısıcıcı bir etkisinden söz etmek mümkün değildir. Devamla konuya dönecek olursak Kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin ödediği vergiyi benimsemesi ve var ise sergilediği uyumsuz davranışları terk etmesi maksadı ile gerek kanun koyucunun gerekse idari düzeyde eylem geliştiricilerin üzerine birçok görev düştüğü bilinmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin vergi uyumuna yönelik atılacak her adımın kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiler içinde geçerli olduğunu söylemek yanlış olmasa gerektir.

6. UYUMU ARTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR

19. yüzyılın ikinci yarısından sonra vergiye yüklenen anlamın sadece kamu harcamalarının finansmanı olmaktan öteye aynı zamanda mali olmayan bazı amaçların da eklenmesi ile durum başka bir yöne evrilmeye başlamıştır. Vergiye özgülünen amaç aynı zamanda Anayasamızın vergi ödevi başlıklı 73.maddesinde ifade edildiği hali ile maliye politikasının sosyal amacıdır. Diğer yandan gelir dağılımında adaletin sağlanması noktasında da aynı maddeden hareketle herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkesi benimsenmiş ve sonuçları itibari ile milli hasıladan alınan pay nispetinde yükümlülük doğması amaçlanmıştır.

Gelişmiş ekonomilerin mali disiplin alanında sahip olduğu kurumsal gelenek azgelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde aynı kurumsallıkta işlemediği izlenmektedir. Buradan hareketle mali sistemin elde etmeyi amaçladığı gelir düzeyini

yakalayamaması sebebi ile diğer kamusal hizmetlerin yeterince yerine getirilememesi sorunu ortaya çıktığında, cevabını aradığımız vergiye uyumun nasıl artırılabilceği sorusu daha da önem kazanmaktadır. Sorunun çözümüne yönelik olarak ülkemizde de bazı hukuki, mali, sosyal ve idari alanda çalışmalar göze çarpmaktadır.

Kamu otoritesinin özelde gelir idaresi üzerinden tahsil yoluna gittiği vergi ödevine ilişkin geliştirilen çeşitli idari eylemler yine aynı kurumun 2021 yılı faaliyet raporlarına yansımakta olup, son olarak 2021 mali yılı Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporu olmak üzere Stratejik Plan'ında da ayrıntısına ulaşabildiğimiz bazı maddelere rastlamak mümkündür.

6.1. Hukuki Alanda Uygulamalar

Öncelikli olarak hukuki zeminde devamında ise idari alanda yapılan vergiye uyumun artırılmasına dönük çalışmalara ve politikalara bakacak olursak; 2005 yılında “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun” yürürlüğe konulmuş olup, bu düzenleme ülkemizde bu bağlamda atılan önemli bir adımdır. 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü’nün hukuki varlığı sona ermiş ardından bu alanda yeni görev Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmiştir. Bu kanun sonucu tesis edilen Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kendisine yüklenen en önemli misyon mükellef odaklı bir idari görev üstlenmesi olmuştur (Gerçek, 2006: 98).

Bu kanunla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü ile il ve ilçelerde defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı bulunan gelir birimleri hukuken ortadan kalkmıştır. Kaldırılan bu birimlerin yerine Gelir İdaresi Başkanlığı ismi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı yeni vergi idaresi kurulmuştur (Kılıç, 2011: 367).

Öte taraftan, hukuki çerçevede; vergi cezalarında indirim, izaha davet müessesesi, pişmanlık ve ıslah müessesesi, yurtiçi ve yurtdışı varlıkların ekonomiye kazandırılması, uzlaşma müessesesi ve kanun yolundan vazgeçilmesi şeklinde hayata geçirilen düzenlemeler somut adım olarak göze çarpmaktadır. Mükelleflerin eskiye oranla vergiye karşı sergiledikleri uyumsuz davranış neticesi karşılaşacakları müeyyidenin seviyesini

düşürmekle kalmayıp aynı zamanda uyumlarının artırılması diğer bir deyişle mükelleflerin vergiye uyumsuzluk gösterdikleri noktalarda daha duyarlı hale gelmeleri amaçlanmıştır (Kılıç, 2011: 367).

Devamında operasyonel bakımdan avantaj sağlaması amacı ile reform ve vergiye uyumu arttıracak unsurlar yönünden mükellef odaklılığı önceleyen (BMVDB) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında ve Tek Vergi Dairesi Projesi ise 2015 yılında hayata geçirilmiştir. 80’li yıllardan başlayarak IMF, özellikle vergi gelirlerinde önemli kaybı olan ve gelir idaresini güçlendirmek isteyen ülkelere, Büyük Mükellefler Birimi (BMB) (Large Taxpayers Unit, LTU) kurmalarını tavsiye etmiş ve günümüzde bu uygulama son derece yaygınlaşmış bahse konu birime sahip olmayan gelir idareleri “modern gelir idaresi” olarak kabul edilmemeye başlanmıştır (Aykın, 2015: 122).

Hayata geçen bir diğer uygulama ise tek vergi dairesi uygulamasıdır. Mükellef odaklı anlayışın bir çıktısı da diyebileceğimiz bu uygulama sonucunda vergi dairelerinin farklı birimlerinin yerine getirdiği iş ve işlemleri hizmetin sunulması bakımından tek noktada birleştirmek amaçlanmıştır. Bu vesile ile ilk defa 2014 yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda karşımıza çıkan Tek Vergi Dairesi Projesi çok önemli bir amaca hizmet etmektedir. Nüfusun ve ekonomik hareketin yoğun olduğu yerleşim yerlerinde şubeler açmak suretiyle vergi ödemesi, mükellefiyete başlama/terk işlemleri, beyanname kabul, borcu yoktur yazısı gibi işlemlerin burada yapılabilmesi amaçlanmıştır (GİB, 2015: 110).

Bu bağlamda kurulan ve pilot uygulama kapsamında hizmete alınan Eskişehir Vergi Dairesi bu temelde teşkilatlandırılmıştır. İlde bulunan dört ilçe vergi dairesi müdürlüğü buraya devredilmiş ve Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı iki şube ile mükelleflere hizmet sunmaya başlamıştır. Sonuçları itibari ile beklenen amaca ulaşıp ulaşılmadığını elbette zaman gösterecektir (Kahrıman, 2016: 246).

6.2. İdari Alanda Uygulamalar

Mükellef odaklı anlayış ekseninde hukuki alanda tesis edilen her türlü mevzuat ve müessesenin mükellefle irtibatı idari iş ve işlemler şeklinde gerçek kişilerce kamu adına yapılmaktadır. Günün sonunda hayata geçirilen hiçbir uygulama veya karar yoktur ki insani düzlemde karşılığı olmadığı halde varlığını sürdürsün. Mükellef beklentileri ile

meşru zeminde örtüşen her türlü adımın uyumun artması yönünde beklentiye de cevap vereceği bilinmekte ve kabul edilmektedir.

90'lı yıllar ve soğuk savaş sonrası küresel ekonomik tabloya daha derinden bakılacak olursa her alanda var olan değişimin kendisini kamu yönetimi ve diğer alanlarda da gösterdiği görülecektir. Yeniden yapılanma çalışmaları esas itibariyle “mükellef odaklı” bir anlayışın benimsenmesine bağlı olarak şekillenmeye başlamıştır.

Mükellef özelinde sunulması planlanan hizmetin iyileştirilmesi ve buradan alınan olumlu geri dönüşün vergi uyumunu artırma çalışmalarına zemin hazırlaması maksadı temel motivasyon kaynağı olmuştur. Eski dönem klasik vergi dairesi anlayışının aksine vergi türüne göre teşkilatlanan fonksiyonel ve mükellef odaklı oluşum ve teşekküllerin uzmanlaşmış ve sorumluluk sahibi sürekli ve sürdürülebilir gelişim ilkesini benimsemiş bir dönüşüm geçirmesi kaçınılmaz olmuştur (GİB, 2007: 9).

Mükellefler odaklı anlayış kapsamında, açıklayıcı ve yol gösterici rehber ve broşürler hazırlanması, vergi haftalarında etkinlikler düzenlenmesi, Vergi İletişim Merkezi aracılığı ile sürekli irtibatın canlı tutulması hedeflenmiş ve bu temelde faaliyetler yapılmıştır. Diğer taraftan 1189 Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS) hizmetleri, İnteraktif Vergi Danışmanlığı ve Vergi Bilincini Geliştirmeye Yönelik Verilen Eğitimler, Mükellef Geri Bildirim Sistemi, Borç Bildirim Sistemi, Elektronik Ortamda Yürütülen Bazı Faaliyetler de ise e-Beyanname Uygulaması, Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Özel Esas (ÖZES) Uygulama Sistemi, e-Fatura Uygulaması, e-Arşiv Fatura Uygulaması, e-Defter Uygulaması, e-Yoklama Sistemi, e-Tebliğat Sistemi, İade Takip Sistemi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS), Hazır Beyan Sistemi şeklinde aktif saha uygulamaları da sonuçları itibari ile mükellef odaklı anlayış ilkesinden hareketle uyumu artırmaya dönük ciddi adımlar olarak göze çarpmaktadır (GİB, 2018: 88-102).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 faaliyet raporunda Stratejik Planda var olan birçok göstergeye ilişkin uygulama sonuçlarını takip etmek mümkün olup bir kaçına yer vermek gerekirse örneğin 2017 yılında e-fatura uygulamasında 72.036 mükellef yararlanırken bu sayı 2021 yılında 532.910 e ulaşmıştır. E- arşiv uygulamasında ise 2017 yılında 11.306

kullanıcı sistemde iken 2021 yılında bu sayı 478.384 e çıkmıştır. Diğer başlıklara ilişkin verilere aynı faaliyet raporundan ulaşılabilmektedir.

Mükellef Hakları ve Bildirgesi kavramı Türk Vergi Sisteminde kendisine 2006 yılı şubat ayında yer bulmuştur. Bu tarihte “Mükellef Hakları Bildirgesi yayımlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın bu hakların varlığına ilişkin kararlılığını açıklamıştır (GİB, 2007: 50) Diğer yandan yine Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik planlarında da bu temelde amaçlara yönelik performans göstergelerini görmek mümkündür.

7. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Bir arada yaşamının temel motivasyonu kuşku yoktur ki sahip olunan yaşam kalitesini ve refah düzeyini artırmaktır. Buradan hareketle, beraber yaşamının gereği olarak bu beklenti zaman zaman bireyi kamu otoritesi ile olduğu gibi kamu otoritesini de birey ile karşı karşıya getirmektedir. Diğer taraftan kültürel bir yönü de olan çatışma ve uzlaşma kavramları toplumdan topluma değişiklik gösterebilmektedir. Bu durum aynı zamanda bu iki kavram için geliştirilen politikalara da yön vermektedir (Özbek, 2013: 147).

Kamu adına vergisel iş ve işlemlerdeki süreçlerde görev alan kamu çalışanlarının hazineci bir bakış açısı ile hareket ederek mükellef ile bazı durumlarda yoruma dayalı ihtilafa düşülmesi ve devamında mükellefinde daha az vergi ödeme dürtüsü ile hareket ederek gelir idaresi ile ters düşmesi durumlarında bir çatışma doğmaktadır (Arslan, 2006:279). Vergi uyuşmazlıklarının en çok görüldüğü evre vergi denetim ve incelemelerinin ardından matrah ve matrah farkı hususunda yaşanan ihtilaflardır (Bildirici, 2011: 123). Bu başlık altında, ortaya çıkan uyuşmazlığın çözüm yollarını iki başlıkta ele alarak konumuz işlemeye devam edeceğiz.

7.1. İdari Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarında öncelikli olarak yargı mercii yerine idari aşamanın ele alınmasında süreç bakımından saha gerçekliğinde olduğu gibi teorik sırlamada da öncelik vermede fayda vardır. Zira idari tüm yolların tüketilmesi neticesinde yargı yoluna gidilmesinde gerek mükellef gerekse idare bakımından sayısız fayda olduğu kabul edilen bir gerçektir. Kabul edilebilir olsun veya olmasın tüm uyuşmazlıkların ilk elden yargıya

taşınması durumunda mükellefin veya vergi idaresinin elde etmeyi planladığı sonuca ulaşması inanılmaz bir zaman kaybı neticesinde imkânsız bir hal alacaktır. İdari aşamada mükellefin idare ile arasında kurulacak bir iletişim kanalı yardımı ile uzlaşma, cezalarda indirim, hatalarda düzeltme ve pişmanlık ile ıslah müesseseleri harekete geçirilerek daha az zahmet ile zaman ve paradan tasarruf ederek sonuca ulaşmak pek tabii mümkündür (Karakoç, 2007:38).

Ülkemizde bu yollara başvuru zorunluluğu olmayıp, başvuru halinde süreç içerisinde de yargı yoluna da gidildiği görülmektedir. İdari çözüm yollarında netice alınamaması halinde genel olarak yargı merciine başvurulduğu izlenmektedir. Özellikle gelişmiş batı sistemlerinde söz konusu vergi yargısının kabul edilebilir seviyede iyi olmasının temel nedeni yargı merciine başvurudan önceki aşamaların hakkıyla tüketilmesi olup bu çerçevede sistemin gerek mükellef gerekse vergi idaresi adına makul çözümler üretmesidir (Tuncer, 1990: 148). Başlıklar halinde idari çözüm yollarını inceleyecek olursak sırasıyla uzlaşma müessesine yer vererek devam edeceğiz.

7.1.1. Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarını yargı mercilerine taşımadan mükellef veya ceza muhatabı ile vergi idaresinin kendi arasında çözüme kavuşturmasıdır. Uzlaşma maksadı ile yapılacak ikili görüşmede idarenin hiyerarşik olarak farklı konumda kabulü ilkesi söz konusu değildir. İkna, pazarlık ile karşılıklı ödün uzlaşmayı meydana getirmektedir. Bu sürecin başarısı öncelikli olarak mükellefin iyi niyetine ardından idarenin inisiyatif aldığı uygulamasına, bağlıdır (Karakoç, 2007: 82).

Kanun koyucu, V.U.K. 1. Ek Maddesinde, uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli, uzlaşmanın şümulü, uzlaşma komisyonları, uzlaşma talebi, uzlaşma talebinin tetkiki, uzlaşma komisyonu muamelelerinin kesinliği, uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma, ödeme, uzlaşma ve cezalarda indirme, tarhiyat öncesi uzlaşma, ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma ve son olarak 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanunun 6 ncı maddesi uyarınca kesilen cezalar uzlaşma mevzuuna dâhildir.

Genel olarak yukarıdaki maddeler kapsamında önemine istinaden, açıklamak gerekirse uzlaşmanın: Kapsam olarak; 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 (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) bu içeriktedir.

Uzlaşmaya ilişkin başvurunun yazılı olarak vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yetkili makama yapılması gerekmekte olup, uzlaşmanın kabul olunmaması veya temin edilememesi durumunda tekrar uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın gerçekleşmediğine ilişkin uzlaşma tutanağına idarenin nihai teklifi yazılır. Bu aşamadan sonra eğer mükellef idarenin teklifini kabul ederse süresi içerisinde (dava açma süresinin sonuna kadar), idarece sunulan vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu koşullarda uzlaşma sağlanmış kabul edilir.

Burada ortaya çıkabilecek her iki sonucun ardından neler olabileceğine dair kısa bir açıklama yapmak gerekirse; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 7 inci maddesine gereğince, yasal süresinde uzlaşma talebini resmi şekilde hayata geçiren mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşmayı talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma gerçekleşmediği takdirde dava açma yoluna gidebilir

Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (herhangi birisinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan cezaya karşı yargı yoluna gidemez. Vergi Usul Kanunu md:376/2 uyarınca; uzlaşmanın vaki olması durumunda üzerinde uzlaşılan vergi veya vergi farkının tamamı ile vergi cezalarının %75'inin ödeme süreleri içinde ödenmesi halinde üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir <https://www.mevzuat.gov.tr> 2023b).

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda ise mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın gerçekleşmediğine dair tutanağın kendisine tebliğinden başlayarak genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu halde, dava açma süresi geçmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün süreyle uzatılarak işlemeye

devam eder (Avşar ve Tekin, 2019: 513). Burada aksi yönde bir görüşe Anayasal noktadan yer verecek olursak, gerçekten de uzlaşma olanağından istifade eden ve bu hakkını bir şekilde kullan(a)mayan mükellefler arasında ödeyecekleri vergi miktarları veya cezalar bakımından oluşan farklar (eşitsizlikler) uzlaşmayı ilk bakışta Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer bulan vergide eşitlik ilkesi ile çelişik hâle getirmektedir. Bu da uzlaşmanın vergi uyumu bakımından olumsuz sonucu olarak ifade edilebilmektedir.

7.1.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

Vergiye yönelik olan hesaplarda veya vergi ödevine dair yapılan hatalar nedeni ile haksız yere vergi talep edilmesi veya alınması halinde mükellefler bahse konu bu hataların düzeltilmesini talep etme hakkına sahiptir. Düzeltme biçiminde de ifade edilen bu yol yalnızca vergi hatalarına ilişkindir (Gerçek, 2015: 96). Yine VUK' nda vergi hatalarının tespiti ve ortaya çıkış şekilleri sıralanmış olup; Hataların meydana çıkarılması:

Madde 119 – Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi;
2. Üst memurların yaptıkları incelemeler sonucunda hatanın görülmesi;
3. Hatanın teftiş anında ortaya çıkarılması;
4. Hatanın vergi incelenmesinde ortaya çıkarılması;
5. Mükellefin başvurusu sonucu.

Yukarıda mezkûr biçimde vergi hatalarının ortaya çıkması durumunda, açık ve mutlak bir vergi hatası var ise, idare re'sen düzeltme yapabileceği gibi, mükellefin başvurusu ile de düzeltme yapılabilir (VUK md., 121-122).

Vergilemede uygunluk prensibi uyarınca mükellefe sunulan vergi hatalarının düzeltilmesi hakkı hukuk devletinde olması gereken ve idarenin hukuka uymayan eylemlerini sınırlama ve diğer yandan mükellef lehine hukuk çerçevesinde tesis edilen verginin uygun zamanda ve karşılıklı en uygun biçimde tahsili ilkesinin de gereğidir (Gerçek, 2015: 96). Yasal çerçevede mükellefin haklarını son aşamaya kadar kullanabileceğine olan inanç ve güveni kabul edilebilir seviyede bir vergi uyumunu da beraberinde getirecektir. Zira kanun ve idare karşısında mükellefi sürece kurban etmeden,

onu dâhil olduğu sistemin parçası olduğuna inandıran yapılar elbette vergi uyumu bağlamında daha iyi sonuçlar verecektir.

7.1.3. Cezalarda İndirim

Bu müessese anılan kanunun 376. maddesinde kendisine yer bulmuş olup, bahse konu bu yolla, var olan uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden idari aşamada barışçıl yollarla çözülebilmesi amaçlanmıştır. Mezkûr maddede ikmalen, re 'sen veya idarece tarh etmiş vergi veya vergi farkı ile indirimden arta kalan cezalar için, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde sorumlu vergi dairesine ilgilisi tarafından 1 ay içinde veya teminat gösterilerek vade sonundan başlayarak 3 ay içinde ödeneceğinin bildirilmesi durumunda belirli oranlarda yarı indirim yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda ifade edilen durumun gerçekleşmesi halinde ise yargı yoluna gitmeden anlaşma sağlanmış kabul edilir. Fakat bazı şartlarında devamında yerin getirilmesi gereği ile Şöyle ki; tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi dairesine ilgisince resmi başvuru yapılması, vergi aslı ve cezasının yargıya intikal edecek bir dava konusu haline getirilmemesi, vergi aslının tamamı ile cezanın indirimden sonraki kalan kısmının vadesinde ödenmesi şeklindedir (Şenyüz, 2013: 45).

7.1.4. Pişmanlık ve Islah

Pişmanlık durumu sözlükte; ortaya konulan iradenin sonucu meydana gelmiş eylem dolayısı ile hissedilen geri dönüş duygusu, telafi arzusu, pişman olma durumu, nedamet: şeklinde iken ıslahta ise olması gereken şekli ile eylemin tekraren yapılması veya fırsat verilmesi durumu, düzeltme, iyileştirme olarak ifade edilmektedir (TDK).

Bu müessesenin amacı cezalandırmak veya başkaca yaptırımlar ile mükellefi terbiye etmek olmayıp aksine bir diğer deyişle mükellefin vergisel ödevlere karşı olumsuz tutum ve düşüncelerini olumluya çevirerek vergi uyumunu artırmayı hedeflemektedir. Mükellef tarafından işlenen vergi suçunun yetkili makamların tespitinden önce yine mükellef marifeti ile durumun sorumlu vergi makamlarına resmi olarak bildirilmesi ve beyannamenin düzeltilmesi karşılığında herhangi bir ceza verilmeyeceği durumdur. Bu durum anılan kanun 371. maddesinde teminat altına alınarak mükellefe güvence vermektedir.

Kanundaki ifadesiyle elbette bu müesseseden yararlanmak için bazı temel şartların bir arada gerçekleşmesi lüzumu vardır. Hukuka aykırı fiilin idareye mükellefçe kendiliğinden bildirilmesi, sorumlu ve yetkili kamu çalışanlarının mükellef için vergi incelemesi başlamadan önce dilekçe alındığını veya takdir komisyonları harekete geçmeden önce kayda girdiğini kabul etmeleri ve son olarak daha önce hiç verilmemiş vergi beyannamesinin dilekçe tarihinden en az on beş gün önce verilmesi biçimindedir VUK md., 371 (<https://www.mevzuat.gov.tr>, 2023c).

7.1.5. İzaha Davet

Bu müessese VUK' un 370. maddesinde yerini almaktadır. Vergi zıyının ortaya çıkmasının bir yetkili makam tarafından sağlanmasının ardından bahse konu hukuka aykırı durum takdir komisyonuna sevk edilmezden önce yapılan bu ön tespitin ardından yetkili birimlerce mükelleften birebir konu ile ilgili istenilen izahattır. Yerine getirilmeyen izahat karşısından bu talebin aksi bir yaptırım söz konusu olmayıp ön tespitte yaralan hukuksuzluk bir müeyyide ile sınırlandırılır. V.U.K' un 148.maddesinde açıklanan bilgi toplamada, kamu idare ve kurumları, mükellef veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden vergilemeye ilişkin tüm konularda bilgi alırken, izaha davet müessesesi bir bakıma bilgi toplama gibi olsa da aslında diğer denetimlerdekinin aksine yalnızca mükelleften o konu ile ilgili bilgi alınması amaçlanmaktadır (Aslantaş, 2019: 80).

Hem kamu idaresi hem de mükellef bakımından kaynak israfını önleyen diğer bir deyişle kanun yoluna gitmeden idari aşamada çözüm için geliştirilmiş bu müessesenin faydasına yönelik sıralanabilecek birçok örnek ülkemiz uygulamalarında görmek mümkündür. Mükellef bazı alanlarda vergi denetimine tabi olmama gibi bir avantaj sağladığı bilinmektedir (Hepaksaz, Avcı, 2018: 769). Mükellefin gelişen ve ölçek olarak büyüyen ekonomik sistem içerisinde idare tarafından vergiye ilişkin tüm eylemlerinin eksiksiz ve hakkaniyetli olarak ele alınabilmesi elbette mümkün değildir. Dolayısı ile sistemin uygulayıcısı konumunda olan insan faktörü de dikkate alınacak olursa bazı durumlarda re'sen karar almak yerine mükellefin konuya ilişkin izahatı zaman ve kaynak israfının önüne geçerek ihtilafın yargıya taşınmasına gerek kalmadan paydaşlar arasında çözümünü ifade eder. Buradan hareketle mükellefinde söz sahibi olması durumu da

denilebilecek bu müessese aslında vergi uyumu ekseninde motivasyonu artırıcı bir etkiye sahiptir.

7.2. Kamu Denetçiliği

14.06.2012 tarih ve 6328 sayılı kanun ile yürürlüğe giren Kamu Denetçiliği Kurumu kendisine edindiği hukuksal zemin ve alan ile beraber doldurmaya çalıştığı boşluk bakımından da devlet-vatandaş ilişkilerini iyileştirme adına çok önemli bir işleve sahiptir.

Uygulama üzerinden Dünya’da örneklerine bakıldığında vergi denetimi kamu denetçisi, özel görevli kamu denetçisi ve yalın olarak vergi şikâyeti kabul eden görevli kamu denetçileri görülmektedir. Buradan hareketle Ombudsmanlık müessesesinin yalnızca vergiye ilişkin iş ve işlemler ile sınırlı olmadığı aksine mükellef haklarının iyileştirilmesi ve geliştirilmesi ekseninde de önemli bir görev yüklenmekte olduğu görülmektedir. Özetle mükellef haklarının gelişimi ile kamu denetçiliği kurumu arasındaki somut ilişki burada görülmektedir (Yaltı, 2012: 194-196).

Kamu Denetçiliğinin, klasik denetim ve gözetim anlayışının dışında vatandaş-devlet ilişkisi arasında konumlanmış bir müessese olarak kendisine meşruiyet bulduğu izlenmektedir. Bu kurumun sonuç olarak işlevselliğinin çıktısı bağımsız ve tarafsız şekilde verdiği kararlarının tavsiye niteliğinde olmasıdır. İşlevselliğinin ufakta olsa farklılık gösterdiği uygulamalar neticede belirli noktalarda bir biri ile örtüşmektedir. Hiçbir otoriteye bağlı olmaksızın tarafsızlık ölçeğinde gerek re ’sen gerekse şikâyet üzerine harekete geçerek kamu kurumlarının faaliyetlerini denetleyerek bahse konu şikâyetin yerindeliği sübut bulursa şikâyete konu fiil hakkında tavsiye kararı verir (Karcı, 2016: 36-40).

Vergi uyuşmazlıklarının yönetsel aşamada, yargıya intikal ettirilmeksizin halli için geliştirilen çeşitli uygulama örnekleri doğmaya başlamıştır. “İtiraz, şikâyet, arabuluculuk, tahkim, kamu denetçisi” bu alanda geliştirilen seçeneklerdir. Genel olarak ortak özellikleri yargılama dışında uyuşmazlıkların çözümünü amaçlamaktadır (Yaltı, 2012: 186-187). Dolayısı ile denilebilir ki yerel ve kültürel özellikler ölçeğinde geliştirilen çözüm amaçlı kurumlar ve uygulamalar ile mükellef haklarının teminat altına alınması amaçlanmıştır (Gerçek, 2006: 126). 2010 yılında yapılan referandum ile birlikte Anayasa 74. madde “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı”

şeklinde düzenlenmiştir. Buradan anlaşılmaktadır ki mükellefin Anayasal düzlemde bazı haklarının güvence altına alınması elbette hukuki güvenlik ilkesi bakımından da olumlu bir adım olup, ileriye dönük vergi ödevlerini yerine getirme aşamasında mükellefe de güvence sağlayarak vergi uyumunu olumlu yönde teşvik ettiği bilinmektedir (Karcı, 2016: 36-40).

7.3. Adli Çözüm Yolları

Kavramsal çerçevenin iyi çizilmesi muhakkak ki eylemsel gidişatı da o nispette olumlu etkilerken aksi durumlarında istenmeyen sonuçlarını görmek her zaman mümkündür. Açıklayacak olursak Alman literatüründen dilimize yapılan çevirilerde **“hukuk güvenliği”** olarak diğer taraftan Fransızca ve İngilizce metinlerde ve kararlarda kullanılan güvenlik kelimesinin hukukilik yönünü öne çıkaran çalışmalarda ise **“hukuki güvenlik”** biçiminde ülkemizde kendisine yer bulan bu ifadeden bahisle vergi mükellefi olanlar bağlamında konuya yaklaşacağız.

Anayasa mahkemesi kararlarında hukuk genel kuralları, Anayasa hükümleri ve imza altına alınıp taraf olunan uluslararası sözleşmeler ile kendi yetki alanını çizdiğini ifade etmektedir (Özbudun, 2012: 411) “Hukuki güvenlik” kavramını eylemsel temelde anlatmanın birçok örneği mevcut iken teorik açıdan net bir ifadeye rastlamak zordur. Ancak genel kabul görmüş bir tanım yapılacak olursa hukuki bir durum karşısında tarafların duyumsayabileceği güvenlik, istikrarlılık ve süreklilik hissidir. Anayasa Mahkemesi 2003 yılında verdiği bir kararda kavrama dair net bir açıklama yaparak; *“Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayarak ve devlet etkinliklerinin düzenli sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturarak aynı zamanda istikrara da hizmet eder. Bu istikrarın özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirliktir. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik sağlanabilmesi ise, kuralların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmalarına bağlıdır.”* demiştir.

Kavramsal tanımlara elbette daha fazla yer vermek mümkün olsa da asıl konumuz olan “vergi uyumu” bağlamında hukuki güvenlik ilkesinin mükellefe etkileri çalışma konumuzdur. Buradan hareketle mükelleflerin, vergisel ödevlerini yerine getirirken sorumlu oldukları mali yükümlülüklerin tabi olduğu yasal çerçeveye dair, istikrar, süreklilik ve güven arayışı ve beklentisi ile bu arayış sonucunda eğer vergiye uyum

bekleniyorsa olumlu bir duyumsama şarttır. Aksi durumun vergiye uyumsuz niyet ve fiilleri besleyeceği saha çalışmaları sonuçlarından anlaşılmaktadır. Bu bağlamda Danıştay’ın çeşitli kararlarında ödeme emrine itiraz süresinin vergi mahkemesinde dava açma süresi ile karıştırıldığından ve düzenlenen ödeme emirlerinde dava açma süresine yer verilmediğinden dolayı süreaşımı olmasına rağmen mükellef lehinde kararlar vermiştir. (2005/2134 Esas Sayılı, 2006/2156 Sayılı ve 2008/8544 Esas Sayılı, 2009/817 Sayılı Danıştay 4. Daire Kararları).

Kanunların yürürlüğe girdiği tarihten önceye uygulanmaması ilkesi olarak da ifade edilen “geçmişe şamil olmama” durumu da vergi mükelleflerinin uyumuna doğrudan tesir etmektedir. Vergilemede “geriye yürümezlik” ilkesinin amacı, vergi mükelleflerinin gelecekte öngörülemeyen vergi yükleriyle karşılaşmalarını sağlamaktır (Erginay, 1975:36). Burada mükellefin idare karşısında hukuk ile koruma altına alındığı izlenmektedir. İlaveten hukuki bakımdan kanunların geriye yürümezliği vb. ilkelerde beraber ele alınarak ifade etmeye çalıştığımız hukuki güvenlik kavramı sonuçları ve etkileri itibari ile modern hukuk devletlerinde idare-vatandaş ilişkisinin balans ayarı da sayılabilir (Savaşan vd., 2012: 139).

Kamu otoritesinin bir parçası olan Vergi Dairelerinin bilindiği üzere yürütme organı adına eylem tesisi ettikleri bu vesile ile kuvvetler ayrılığı prensibi gereği her türlü eylemleri bakımından, Anayasamızda teminat altına alınan idari iş ve işlemlerin yargı denetimine açık olması durumu da hukuk devleti olmanın gereğidir. Fakat kimi durumlarda ilk derece mahkemelerinin mükellef lehine verdiği kararların üst mahkemelerce de onanmasına rağmen aynı idari konuda benzer olaylarda ısrarla farklı idari işlem tesisi yoluna giderek içtihatlara aykırı davranılmasında kamu yararı olmayıp, her uyuşmazlığın yargıya taşınması durumunu doğuran bu alışkanlığın hukuk devleti ile de örtüşmediği muhakkaktır (Savaşan vd., 2012: 140).

Anayasamızın 36. maddesinde her vatandaşın yargı önünde rol bakımından eşit olduğu, yargı haklarının mahfuz bulunduğu, yine Anayasamızın 125. maddesinde yukarıda ifade edildiği üzere idarenin her türlü eyleminin yargı denetimine açık oluşu ve son olarak İnsan Hakları Sözleşmesinin gereği olarak madde 6 da ifadesini bulan açıkça düzenlenmemiş olsa da, mahkeme hakkı olmadan hakkaniyete uygun, adil yargılamanın

olmayacağı, iç hukukta kanun yolu mevcutsa söz konusu bu yola başvurma hakkının engellenemeyeceği belirtilmiştir.

Her iki tarafın örtüşmeyen en ufak menfaati yargıya taşınması durumu kamunun elde etmeyi arzuladığı gelirin ileriki bir zamanda reel olarak belki enflasyon vb. nedenler ile daha geç ve az elde etmesi, aksi durumda da mükellefin belki yargıya intikal etmese daha az ödeyeceği bir vergisel yükümlülüğe ek olarak yargılama ve sonucunda çıkacak aleyhte karar neticesinde daha fazla mali yük altına girebilmektedir. Geline bu noktada adeta kamu idaresinin her türlü işleminin ilk derece onay mercii Yargı erki haline gelmektedir ki buda iş yükü artan yargının çalışamaz hale gelmesi ve gerçekçi acil çözüm bekleyen ihtilafların ertelenmesi demektir (İnceoğlu, 2018: 23).

Mevzuatımızda VUK md.378 de ifade edildiği şekli ile yargı yoluna gidebilmenin belirli şartları tayin edilmiştir. Dava sürecinin başlayabilmesi yani açılabilmesi için, verginin tarh etmesi, cezanın mükellef özelinde kesilmesi, takdir komisyon kararlarının mükellefe tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Vergi yargımızda genel kabul gören kural mükellefin yani hakkı ihlal edildiği iddiası ile davacı olmasıdır. Davalı idare idari işlemi tesis eden taraftır (Yüce, 2015: 173). Yine İdari Yargılama Usul Kanunu 3. maddede davaların açılması 7. maddede ise davalara ilişkin hak düşürücü sürelerle yer verilmiştir (İYUK).

7.3.1. Vergi Yargısının İşlevleri

Mükellef ve kamu idaresi arasında doğan uyuşmazlığın çözüm yolu olarak önceki başlıkta ele almaya çalıştığımız yönetsel aşamada çözümün iktiza etmediği durumlarda başvurulacak yargı yolu bağımsız yargı erklerince hükmün tesis edildiği mercilerdir. Bu bağlamda vergisel uyuşmazlıkların yargı yolu ile çözümünü için başvurulacak bu mercie vergi yargısı denilmektedir (Pazarlıoğlu, 2010: 28). Anayasamızın 73. maddesinde ifadesini bulan;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali güce göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisna indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanı’na aittir”; cümlesi bir teminat niteliğinde olup

vergi yargısının genel çerçevesini çizdiği görülmektedir. Kamu idaresinin karine de tüm eylemlerinin hukuka uygunluğu esas olsa da bazı durumlarda ihtilafın doğması neticesinde idarenin eylemlerinin denetime tabi olması hukuk devletinin en temel nişanıdır (Demirbaş, 2010: 305).

Vergi yargısı kavramından anlaşılması gereken husus salt uyuşmazlıkların çözümü değil bunun yanında bu yargısal organların kuruluş, işleyiş ve istikrarı bağlamında da gerekli hukuksal çerçevenin de belirlenmesini gerektirir. Ülkemizde vergi yargısı idari yargı içerisinde teşkilatlanmıştır. Burada farklı disiplinler arası ihtilaflı görüşlere de değinecek olur isek vergi yargısının idari yargıdan ayrılmasını ve bağımsız olmasını savunurken bir grup ise adli yargı içerisinde olması gerektiğini savunmaktadır (Altundemir, 1998: 26). 1982 Anayasasında vergi yargısı üç farklı kanunla düzenlenmiştir. Bu kanunlar; 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu'dur.

7.3.1.1. Yargısal Denetim İşlevi

Anayasamızın 125. maddesinde açıkça ifade edilen “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*” hükmü diğer bir deyişle yargısal denetimin gölgesi idari iş ve işlemlerin üzerine düşmüştür. Öte yandan mevzuatın ve idari yapının mükellef haklarını muhafaza etmekte yetersiz kaldığı hal ve şartlarda yargısal denetim bir boşluğu doldurarak vazifesini yerine getirmektedir (Erdal, 2018: 10). Sürekli değişen ekonomik ve sosyal şartlar günümüz koşullarında yürürlüğe konulan her mevzuat değişikliğinin güncelliği kısa sürede kaybetmekte ve geline nokta ihtilaflı idari iş ve işlemlerin doğmasına neden olmaktadır. Bununla beraber kimi zamanda mükellef odaklı kötü niyet içeren eylemler sebebi ile ortaya çıkan uyuşmazlıklar da yargısal denetim ile yasal çerçeveye çekilmektedir. Özetle idare ve vergi mükelleflerinin yargısal denetimi uyuşmazlıkların çözümü noktasında önemli bir yere sahiptir (Pazarlıoğlu, 2010: 40).

7.3.1.2. Uyuşmazlıkları Çözme İşlevi

Yargısal denetim işlevinin gereği varılan netice bir bakıma alınan karar veya diğer bir deyişle Türk Milleti adına verilen hüküm ekseninde çözüme kavuşan uyuşmazlık adından anlaşılacağı şekli ile diğer bir işlevi de yerine getirmiş olmaktadır. Burada yetkili

yargı organlarının önlerine gelen uyuşmazlıkları kesin olarak hüküm altına almaları vergi yargısının uyuşmazlıkları çözme işlevini ifade etmektedir (Karakoç, 1999: 89).

Yine Anayasamızın Madde 36- *“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”* denilerek idari aşamada neticeye kavuşmamış ihtilafların yargı yolunda kesin hükme bağlanması vergi yargısının en temel vazifesidir (Yüce, 2012: 46).

7.3.1.3. İçtihat Yaratma İşlevi

Sözlükte; “Yasada veya örf ve âdet hukukunda uygulanacak kuralın açıkça ve tereddütsüz olarak bulunmadığı konularda, yargıcın veya hukukçunun düşüncelerinden doğan sonuç” olarak ifade edilen içtihat kavramı değişimin baş döndürücü hızda ilerlediği günümüzde mevzuatın şartlar ile eş güdüm içerisinde gitmesi zorlaşmaktadır. Buradan anlaşılmaktadır ki bu gecikmeli durumda doğacak boşluğun yerini bir yetkinin doldurması lüzumundan hareketle kanunların ruhuna inebilen yorum ve ifade bağlamında çıkarım yapabilen mekanizmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi yargısında görevli her bir organın amacı kanunları yorumlayarak hayata geçirilme sebeplerinden hareketle içtihat oluşturmaktır (Tosuner ve Arıkan, 2014: 18).

Ne var ki günümüzde gerek dava dosyalarının çokluğu gerek personel yetersizliği ve nihai olarak sosyal ve ekonomik şartların sürekli değişimi sebepleri ile içtihat mekanizması tam anlamı ile kendisinden beklenen faydayı verememektedir (Karakoç, 1999: 94). Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun görevleri Danıştay Kanununun 39. maddesinde bu görevin kime ait olduğu ifade edilmiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları ile amaçlanan farklı içtihat hükümlerini bir zeminde birleştirerek farklılığı ortadan kaldırırken diğer yandan da sarıh olmayan kanun maddeleri sebebi ile tesis edilen birbirinden farklı yargı kararlarının doğmasına engel olarak bir boşluğu doldurmaktır. Dolayısı ile vergi mükellefleri bakımından uygulama farklılıklarını da bertaraf edecek bu görev yardımı ile birbiri ile çelişen yargı kararlarını ve kararlar arası çelişik durumu engellemesi sebebi ile hukuki belirliliği sağlama amacı güdüldüğü bilinmektedir (Aktan, 2017: 116)

Burada ideal vergi yargısından beklenen, alınan kararlar çerçevesinde ekonomik bir gerçeklik olan vergiye dair ileriye dönük bir yol açma veya ön alma da diyebileceğimiz doğabilecek problemlere dair inisiyatif olarak mevzuatın eser olarak yetmediği hal ve gereklilikte yorum ve içtihat kapısı ile önderlik etmesidir. Ne var ki vergi uyumu bağlamında gelişmekte olan hukuk sistemlerinde ve demokrasilerde maalesef mevzuatın lafzının dışına çıkılmadan içtihat mekanizmasına genelde başvurulmaması sebebi ile yâda bu mekanizmanın gelişmemesi nedeni ile mükelleflerin uyumsuz davranışlarını besleyen olumsuz hukuki durumların varlığı da izlenmektedir.

7.3.2. Vergi Davalarında Görev ve Yetki

Mevzuatımızda ve Uygulamada yargısal bağlamda vergi alanında yetkili merciler, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dır. Yukarıda değindiğimiz üzere bu üç teşkilatlanmaya esas üç tanede de kanun mevcuttur. Bu kanunlar 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'dur (Ulupınar, 2011: 42). Burada başvurulacak yargı yeri dava konusu uyuşmazlık bedeli ile doğrudan ilişkilidir.

Vergisel bağlamda doğan her türlü uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması adına idari aşamada sağlanamayan uzlaşının, bağımsız karar organı olan mahkemeler marifeti ile tesisi hukuk devleti yapılanmasında oldukça büyük öneme sahiptir.

7.3.2.1. Vergi Mahkemeleri

İlk derece mahkemesi sıfatı ile Danıştay'ın bakmakla vazifeli olduğu davalar dışında kalan tüm davalarda ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemeleri yetkilidir. Vergi mahkemelerinin kuruluş ve kaldırılma usulleri ise şu şekildedir. Hazine ve Maliye, İçişleri ve Ticaret Bakanlığının olumlu görüşü ile Adalet Bakanlığı marifeti ile kurulur. Yargı çevresi, kurulacak lokasyon ve iş yükü parametreleri dikkate alınarak belirlenir. Diğer taraftan yargı çevresinin değiştirilmesi yâda kurulan mahkemenin kaldırılması ise yukarıda kuruluş aşamasında görüşüne başvurulmuş bakanlıklardan Adalet Bakanlığı hariç diğer hepsinin görüşü, Adalet Bakanlığı'nın ise önerisi ile Hâkimler Savcılar Kurulu marifeti ile yapılır. Aynı yargı çevresinde birden fazla vergi mahkemesi bulunması durumunda ise bunlar arasında iş bölümünün nasıl olacağına ise yine Hâkimler Savcılar

Kurulu karar vermektedir. Buna ilişkin alınan karar Resmi Gazetede yayınlanır. 2576 sayılı kanun, (Md. 2/4-5) uyarınca bu mahkemelerin kurulma ve kaldırılmaları kararları da Resmi Gazetede yayınlanmak zorundadır.

2576 sayılı kanun 4.md uyarınca bu mahkemeler bir başkan ve iş yüküne göre gereği kadar üyeden oluşmaktadır. Kurulları ise bir başkan ve iki üyeden oluşmaktadır. Başkanın olmadığı durumlarda ise kıdemli üye başkan vekili sıfatı ile hazır bulunur. Vergi mahkemeleri uhdesinde olan hususlarda dava açma süresi tebliğ tarihini takip eden otuzuncu günün sonunda biter. Bazı özel hallerde ihtiyati haciz, tahakkuk ve ödeme emrine karşı ise on beş gündür. Diğer taraftan idari yargılamada usul olduğu üzere yargılamalar yazılıdır (Armağan, 2009: 207).

7.3.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Kuruluş ve kaldırılmaları yönünden izlenecek usul ve esaslar Vergi Mahkemelerinde olduğu gibidir. Temel olarak yeniden ifade etmek gerekirse Adalet Bakanlığı önerisi sürecin başlangıcına zemin hazırlamaktadır. 2576 sayılı kanunun 3. maddesine göre “BİM’de en az iki daire bulunur. Bu dairelerden biri idari diğeri vergi olarak belirlenmiştir. Dairelerin sayısı gerekli durumlarda HSK tarafından artırılıp, azaltılabilir. Daireler bir başkan ve yeteri kadar üyeden oluşmaktadır. HSK tarafından BİM başkan ve üyeliklerine gerekli atamalar yapılır”.

Yine anılan kanunun 3/A maddesi uyarınca

- İstinaf Başvurularını incelemek ve karar bağlamak,
- Vergi ve İdare mahkemeleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları kesin sonuca bağlar.
- Kendisine kanunla verilen diğeri görevleri icra etmek.

İlk derece yargı mercii olmadığı için doğrudan Bölge İdare Mahkemesine başvuru imkânı yoktur. İstinaf yolu ile Bölge İdare Mahkemesine başvuru ve neticede karar alınması halinde bu kararlara karşı Danıştay nezdinde temyiz yolu kapalıdır. Geçmişte alışlagelen uygulamanın aksine yapılan kanuni düzenleme ile Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesi olarak Vergi Mahkemesinin kararlarına karşı temyiz mercii olan Danıştay’ın görev yükünü hafifletmek amacı ile istinaf müessesesi üzerinden sürece dâhil

edilmiştir. Diğer bir deyişle Danıştay'ın içtihat vazifesi öncelenmiştir (Ortaç ve Ünsal, 2016: 8).

7.3.3.3. Danıştay

Şura-yı Devlet Kurumu sıfatı ile 1868 yılında ıslahat ve yenilik hareketlerinin ilk örneklerini oluşturmaktadır. Abdülaziz' in 10 Mayıs 1868 tarihindeki açıklaması ile hayata geçmiştir. Elli dört yıl imparatorluk döneminde faaliyetine devam eden kurum, 4 Kasım 1922 tarihinde tüm teşkilatlanması ile Türkiye Büyük Millet Meclisi hükümetinin idaresine devri ile varlığını devam ettirmiştir. Devamında 669 Sayılı Kanunla Danıştay yeniden kurulup 6 Temmuz 1927 tarihi itibarı ile çalışma hayatına yeniden başlamıştır (Canatar ve Baş, 1998: 111-116).

Danıştay'ın görevleri şu şekilde ifade edilmiştir; (Danıştay Kanunu

Madde 1 – *“Danıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir”*

Madde 23- *“Danıştay temyiz merci olarak yer aldığı için idare ve vergi mahkemeleri kararları ile Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak görülen davalara karşı temyiz isteklerini inceler, bu denetimi ise hukuk kurallarının uygulanmaması ya da yanlış uygulanmasından kaynaklanan aykırılıkların denetimi ile sınırlıdır.*

- İlk ve son derece mahkemesi olarak kanunda belirtilen idari davaları sonuca bağlar.

- Kamu hizmetlerine dair imtiyaz şartlaşma ve sözleşmeler hakkında görüş bildirmek ve kanunda gösterilen diğer işleri yapmaktır”.

7.4. Kanun Yolundan Vazgeçme

Buraya kadar açıklamaya çalıştığımız idari yollara ilave olarak bir diğer başlık ise bu amaçla hayata geçirilen 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 27. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379. maddesi başlığıyla birlikte vergi sistemimizde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi kurulmuştur (Yalçın, 2020: 83).

Bu düzenlemede yargıya intikal eden sürecin neticesi beklenmeksizin tarhiyat ve cezalara ait uyuşmazlıkların taraflar arasında tarhiyat ve cezalara dair çözüm ve uyumu

her aşamaya yaymayı sağlamayı hedeflediği görülmektedir. Mükellefin bu uygulamaya başvurması durumunda ödenecek vergide belli oranda indirim söz konusu olmaktadır. Diğer yandan da mükellefe yargı yolu sonunda doğacak olası ağır sonuçlardan korunma fırsatı sunan bu sistem tarafların uzlaşısı içerisinde süreci sonlandırmasını amaçlamaktadır (Dursun, 2020: 98).

7.5. Vergi Uyumunun Güçlendirilmesinde Yargı Hiyerarşisi

Vergisel ödevlerin, mükelleften beklenen veya kimi zamanda idareden beklenen davranışların eksik yâda hiç yerine getirilmemesi sebebi ile dava konusu olduğu ülkemizdeki önemli bir gerçeklik olarak karşımızda durmaktadır. Buradan hareketle genellikle mükellefin kanunlara yeterince nüfuz edememesi sebebi ile bazen de idarenin mevzuatı yorumlayamaması nedeni ile yargıya taşınan bu ihtilaflar kaynak israfını da beraberinde getirmektedir. Zira yargıya taşınan uyuşmazlık sebebi ile idare elde etmeyi amaçladığı gelirden zaman kaybı nedeni ile sapma yaşayacak, mükellef cephesinde ise yargılama vb. giderleri de hesaba katacak olursak bir maliyet oluşacaktır (Akdoğan; 2003: 55).

Ne var ki ekonomik gerçekliğin parçası olan uyuşmazlık durumlarını tamamen ortadan kaldırmak da günümüzde mümkün görünmemektedir. Geline nokta doğan uyuşmazlık konusunun bağımsız bir erk olan yargı marifeti ile çözülebileceğine olan inanç da hukuk devletinin bir nişanıdır. Tarafı kim olursa olsun herkesin uyuması gereken kuralların varlığının kabulü aksi halde ise bu hukuksuzluğa dur diyecek bağımsız bir gücün varlığı özellikle hukuk devletlerinde “hukuki güvenlik” diye de ifade edilen bir güvence olarak doğmuştur. Yargı çevrelerinde de istikrar ve süreklilik ilkeleri kapsamında birbirinin devamı yada emniyeti de sayılabilecek hiyerarşik yapılanma da bir başka güvence sunarak kararların yargı erki içerisinde denetimi gibi bir vazife görmektedir (Günday, 2011: 55)

Özetle yaşanan ihtilafın halli için yargıya başvuran taraflara, tesis edilen karara itiraz hakkı verilerek bir başka deyişle yargısal kararların yargısal denetimi de denilebilecek bir güvence ile teminat verilmektedir. Ekonomik atmosferin giderek büyüdüğü günümüzde yargının başvuru sayısının artışı ile beraber hızlı karar verme baskısı altında zaman zaman yanlış kararlar vermesi durumu ve ihtimaline karşı da önemli

bir işlev gören kararların hiyerarşik denetimi de sayılabilen tesis edilen kararlara itiraz hakkı çok kıymetlidir.

Vergi mükellefleri özelinde konuyu bağlamak gerekirse “hukuki güvenlik” ilkesinin verdiği güvenceden hareketle vergisel ödevlerinde mükellefin kendisinden kaynaklanmayan her türlü uyuşmazlıkta gereken adil ve hızlı hükmün tesisi için yargısal organların üzerine düşeni yapacağını bilmesi vergi uyumunu artırmakla beraber vatandaşlık ve aidiyet duygusunu da olumlu yönde besleyeceği düşünülmektedir (Akdoğan; 2003: 55).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMUNU ARTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR

1. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

Ülkemizde vergi ve verginin taraflarının geçmişini kısaca inceleyecek olursak ortaya çıkan ve çıkması muhtemel problemlerin tek taraflı oluşmadığı görülecektir. Diğer bir ifade ile vergi otoritesinin de kendisinde var olan birçok aksaklığı süreç içerisinde kendisini yenileyerek aşmaya çalıştığı da bir gerçektir. Dolayısı ile bu bölümde başat olarak irdelenecek uyum artırıcı uygulama ve projelere gelir idaresi ve yapısı üzerine değerlendirme yaparak devam etmek yerinde olacaktır.

Etkin ve sürdürülebilir bir vergi politikası oluşturmak maksadı ile gerek Osmanlı İmparatorluğu son dönemlerinde gerekse Cumhuriyet Türkiye’sinde ilk yıllarda bazı adımların atıldığı vergi tarihine ait kayıtlarımızda görülmektedir. Ne var ki bu bağlamda tam anlamı ile içsel ve dışsal faktörlerin olumsuz etkileri sebebi ile günümüze kadar optimum vergilendirmeyi yakalayabildiğimiz bir mali takvim yılı geçirememiş ve devam edegelen yapıda sürekli yeniden yapılanma ve yapılandırma çalışmaları gelir idaresi ekseninde güncelliğini koruyan bir konu olarak gündemimizde yer almaya devam etmiştir.

Bu bölümde Gelir İdaresi Başkanlığı özelinde yürütülen yeniden yapılandırma çalışmaları ve teşkilat yapısına kısaca değindikten sonra çalışmamızın merkezinde yer alan vergi uyumuna dönük etkileşimi diğer bir ifade ile uyumu artırmaya yönelik faaliyetler bakımından değerlendirilmesiyle devam edilecektir.

Mükellef cephesinde vergiye gönüllü uyumu artırmaya dönük en kıymetli adımın diğer bir deyişle olumsuz eğilimleri ortadan kaldırmanın birinci yolunun ödedikleri verginin hakkaniyetli olarak tahakkuk edip makul ve gerekli yerlerde tasarruflu harcandığına duyulan inancı destekleyici bir idari yapının varlığıdır.

Vergi’nin tüm yönleri ile tarafı olan her türlü unsurun vergi idaresinin başrolünde vergi uyumunu olumlu veya olumsuz şekillendirdiği izlenmektedir. Bizim ülkemizde de bu bağlamda Cumhuriyet öncesi ve sonrası şeklinde ikili bir ayrım ile konuya değinecek olursak tanzimat ve meşrutiyet sonrası dönemde gerçekleşen bazı gelişmelerin günümüz

şartlarını şekillendirdiği görülecektir. İkinci meşrutiyet döneminin sonuçları itibari ile günümüz Türkiye'sinde 1960'ların sonuna kadar etkili olduğu bilinmektedir (Giray, 2001: 138).

Osmanlı İmparatorluğu döneminde fethedilen yerleşim yerlerinde var olan mali ve dini yapıya dokunulmadığı gerçeğinden hareketle ilerleyen yıllarda da Rumeli ve Anadolu da ortak bir mali yapı kurmaya yönelik çalışmalar tarihi kayıtlarda yerini korumaktadır (Giray, 2001: 139).

Çandarlı Kara Halil ile Kara Rüstem Paşaların çabaları ile I. Murat (1359-1389) döneminde bir maliye teşkilatının kurulduğu tarihi vesikalardan anlaşılmaktadır. Tabi ki burada kurulan mali teşkilatın öncesinde kaynağın dini emir ve yasaklar olduğu da bilinmektedir. I. Murat dönemi ile dini kaynakların dışında bazı kanunlarında uygulamaya konulduğu görülmüştür. Devamında İstanbul'un fethi ile Fatih Sultan Mehmet zamanında ve ardılı olarak Kanuni Sultan Süleyman zamanında bu teşkilatın iyileştirme ve geliştirme yoluyla daha işlevsel hale getirildiği bilinmektedir (Maliye Bakanlığı, 2023).

Osmanlı İmparatorluğunun ilk kuruluş yıllarından Osman Gazi' den İstanbul'un fethine yani Fatih Sultan Mehmet Han'a kadar her ne kadar I. Murat döneminde bazı din dışı kayıtlara rastlasak da kaynağı Kuran, hadis ve fıkıh olan ilahi kitaplar varlık ve ağırlığını hissettirmektedir. Vergi atmosferi içerisinde bireylerin vergisel ödevler konusunda istekli davranıp uyum göstermesi ekonomik olduğu kadar diğer bazı faktörlerinde etki ve baskısı altında şekillenmektedir. Ekonomi dışı diğer parametrelerin tamamına literatürde ahlaki zeminde tanımlamalar yapıldığı bilinmektedir. Bir başka ifade ile vergi ahlakı, bireylerin inanç ve değer yargılarını temel alarak vergiye uyumlu tavır sergilemesi şeklinde de karşımıza çıkmaktadır. Bu içsel motivasyonda ana belirleyici dinsel kökeni olan ahlaki normlar olabilmektedir. Mükellefin neden vergi ödediği yada bir başka açıdan niçin vergiye karşı uyumsuz davranış sergilemediği sorusunun yanıtı, yapılan ampirik çalışmalarda faktör etkisi olarak inanç değerleri ve vergi ahlakının süreçte pay sahibi olduğu yönündedir (Torgler, 2007: 102)

Dinin suç ve suçluya dair ortaya koyduğu kurallar ve yaptırımlar bütününe bakılacak olursa aslında dini motivasyonun inanç değerlerini benimseyen tüm insanlarda

üretimi, olumlu tavrı ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz yerine getirmeyi öğütlediği ve karşılığında da ödül sunduğu görülecektir. Diğer taraftan 2006 yılında “Dindarlığın vergi kaçakçılığının kabul edilebilirliği üzerindeki etkisi” üzerine Stack ve Kposowa’ nın yaptığı çalışma sonuçlarına göre: dindarlığın vergi kaçakçılığını azalttığını tespit ederek dinin vergi uyumunu sağlamada önemli bir unsur olduğunu teyit etmektedir (Stack ve Kposowa, 2006: 325-351)

Her Padişah kendinden önceki uygulamaları tekrar yoluna gitmiş nihai olarak Fatih Sultan Mehmet zamanında Kanunname-i Al-i Osman ismi ile yazılı metin olarak yayınlanmıştır (Uzunçarşılı, 1948: 323). Devletin gelir ve giderlerinin divanda padişah huzurunda Defterdar tarafından yılda bir defa okunması hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden hareketle aslında şeffaf ve hesap verebilir yönetim anlayışın belki de öncülü diyebileceğimiz bir adım atılmış sayılabilir.

1838 yılında Defterdarlık kaldırılmış ve yerine “Maliye Nezareti” kurulmuştur. Bu, Tanzimat ile mali teşkilatın merkezileştirilmesi adına hayata geçirilen ilk ciddi adımdır. Mali ıslahat ihtiyacı beraberinde idari ıslahat gereksinimlerini de getirmiştir. Zira içerisinde bulunulan ekonomik daralma ve kriz anlarında çıkış için ihtiyaç duyulan yollar, yenilik ihtiyacını beraberinde getirmiştir (<https://tr.wikipedia.org>, 2023a) Sanayi devrimini yakından takip edip buna ilişkin idari ve siyasi müesseseleri tesis etmekte geri kalan Osmanlı Devleti kısmen de olsa bazı yenilik adımları atmış bunlardan bazılarını da burada yer vermiş durumdayız.

3 Kasım 1839 tarihli Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile devamında yayınlanan 18 Şubat 1856 tarihli Islahat Fermanının Osmanlı Maliyesinde önemli yenilikler amaçladığı kabul edilmektedir. Tanzimat döneminde ve devamında gelir gider ve mali hukuk alanlarında batılı izlere rastlayacağımız bazı yenilikler hayata geçmiştir (Şener, 1990: 49).

İlk bütçe uygulamasına “Tanzimatın ilanından 16 yıl sonra 1855’de Muvazene Defteri Nizamnamesi” Sultan Abdülmecit döneminde rastlamaktayız. Bütçenin onay, uygulama ve denetim biçimleri hüküm altına alınmıştır. 1873 tarihinde ikinci bütçe tüzüğü olan Devlet-i Aliyye Bütçe Nizamnamesi uygulamaya girmiştir. Bu nizamnamenin ilkinden farkı, bütçe gelir ve giderlerinin “Divan-ı Muhasebat ”ta hangi usul ve esaslar ile kontrol edileceğine yönelik yeni esaslar içermesidir (Sayar, 1978: 183).

İkinci Abdülhamit'in 1876 senesinde tahta çıkması ile beraber devletin içerisinde bulunduğu bozuk mali ve ekonomik yapı 1881 yılında kurulan Duyun-u Umumiye idaresine devredilmiştir. Duyun-u Umumiye bir bakıma ikinci Maliye Bakanlığı vazifesi yürüterek dış borçlara karşılık vergileri toplamakla kalmadığı, bazı işletmelerinde yönetimini yürüttüğü bilinmektedir (Sayar, 1978: 183).

Sanayi devrimi ile gelişme eğilimini kesintisiz sürdüren batının bu tekâmülü karşısında gelişmelere kayıtsız kalan Osmanlı İmparatorluğu mali yapısı da maalesef dış güçlere teslim olmak zorunda kalmıştır. Yayıldığı geniş coğrafyada toprak bütünlüğünü korumak maksadı ile yürütülen uzun soluklu savaşlar, gelir getirmeyen büyük coğrafyalarda hüküm sürme gayreti, toplanamayan vergiler artan dış borçlar neticesinde her ne kadar bazı yenilikler yapılmak istenilmiş ise de geçmişin alışılmış uygulamalarının izleri ve sınırları dışına çıkılamamıştır. Burada imparatorluğun kurucu unsuru olan Türk milletinde hem de başka milletlerde süregelen savaşlar ve devamındaki belirsizlikler sebebi ile vergi uyumu bağlamında hiç de olumlu olmayan bir tablo ortaya çıkarken aslında bir başka dönemin kapısı aralanmaya başlamış ve ulus devletlerin önü açılmış ve vergisel yükümlülüklerde bu çerçevede şekillenmeye başlamıştır.

Diğer yandan yapılmak istenen tüm ıslahat girişimleri gerek altyapının yetersizliği gerekse mali yapının dışa bağımlı olması sebebi ile özetle başarısızlığa uğramıştır (İMKB, 1992: 42). 1880 yılında hayata geçirilen nizamname devamında 1885, 1888 ve 1908 yıllarında birçok değişikliğe uğramıştır. Mali anlamda 1901 senesinde gelirlerin toplanması amacı ile "Mürettebat ve Takip ve Tahsilat Komisyonu" isimli bir komisyon kurulmuş fakat istenilen amaca ulaşılamaması nedeni ile kaldırılarak yerine "Tahsilat İdare-i Umumiyesi" isimli yeni, bir teşkilat hayata geçirilmiştir (Tezcan; 2003: 132).

2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI: CUMHURİYET DÖNEMİ

Türkiye Büyük Millet Meclisi 1. dönem Denizli mebusluğu da yapan Hakkı Behiç BAYIÇ tarafından ilki icra edilen ve Maliye Bakanlığı görevi Cumhuriyet dönemi Türkiye'sinde kurumsal anlamda Maliye Bakanlığının ülke maliyesinde tek söz sahibi olmaya başladığı görülmüştür. 2 Mayıs 1920 tarihinde kurulan ve örgütlenme ile teşkilatlanma bakımından meşrutiyet dönemi Maliye nezareti ile çok da farklılaşmadığı

görülse de Cumhuriyet Döneminde ki önemli görevleri mali anlamda büyük bir boşluğu doldurmaktadır.

“Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun” 29.5.1936 yılında kabul edilmiştir. 2996 sayılı kanunla hayata geçirilen Varidat Umum Müdürlüğü, 10.8.1942 tarih ve 4286 sayılı kanunla yapılan değişiklikle lağvedilerek bunun yerine ise Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Yine bu teşkilat da daha sonra 29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla kaldırılarak yerine günümüz modern adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2023).

80’li yıllara gelindiğinde entegre olmaya gayret ettiğimiz küresel ekonomik sistem ve onun kurumları bize bazı standart ve kurulması gerekli sistemler konusunda öneri ve gereklilik arz eden kuralları sunmaya başlamış ve bunun bir neticesi olarak AB, OECD ve Dünya Bankası gibi kuruluşların benimsediği kuralların mevzuatımıza ve bürokratik yapımıza etki etmeye başladığı görülmektedir.

Maliye teşkilatımızın etkin ve verimli bir teşkilat yapısı organizasyonu oluşturulmaya çalışılmış, günümüze gelen kadar, kanun hükmünde kararname, yönetmelikler ve Hazine ve Maliye Bakanlığının kanundan aldığı yetki ile çıkardığı bir kısım tebliğlerle Maliye Bakanlığının bugünkü teşkilat yapısı son şeklini almıştır. Vergi İdaresinin ilk sistematik revizyonu 178 sayılı ve 1983 tarihli kararname ile yapılmıştır. Teşkilatın yapısı, görev ve yetki çerçevesi yeniden düzenlenmiştir. Diğer yandan, Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilmiştir. Daha öncesine bakılacak olursa 1960’lı yıllarda kalem alınan ve saha gözlemlerini içeren White raporu dikkate değer tespitlerde bulunmuştur. Söz konusu raporda “Bölge Vergi Dairesi Sistemi” teklifi getirilmiştir.

Rapor aşağıdaki başlıklarda tespitleri içermektedir:

- Vergi mükellefine hizmetlerin yetersizliği
- İmkân ve malzeme yetersizliği
- Lüzumsuz ve tesirsiz kontroller
- Memurların kabiliyetinden yeteri kadar faydalanılmayıp
- Ücret sistemindeki dengesizlikler
- Beyannamelerin tetkikinde koordinasyon kifayetsizliği
- Mali yargı usullerinde yetersizlik

- Vergi Kaçakçılığı ile ilgili saha tespitlerin yeter verildiği görülmektedir.

Buradan anlaşılmaktadır ki 1960'lı yıllardan başlayıp kamu mali dönümünün dillendirildiği 1980'li yıllara kadar fazla bir yol kat edilememiştir.

18.6.1984 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 207 ve 14.1.1988 tarihli 307 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve benzeri kararnameler ile Maliye Bakanlığının Teşkilatı görevleri hakkındaki 178 sayılı KHK ile bazı değişiklikler hayata geçirilmiştir (Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü, 1983).

On yıla yakın bir zaman diliminde uygulanan yukarıdaki bu sistemin ardından köklü bazı değişiklikler yapmak üzere, 2.7.1993 tarih ve 484/2 sayılı KHK yürürlüğe konulmuş ve amaç, görev ve yapı bakımından ciddi değişiklikler yapılarak yeniden düzenlenmiştir. 27 Aralık 1994 tarih ve 22151, 22154 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Vergi Daireleri Kuruluş Yönetmeliği" ile 27.8.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile bir kısım eklemeler yapılarak vergi dairelerinin kuruluş esasları yeniden belirlenmiştir. Sonuç itibari ile yeni bir organizasyon şeması ortaya çıkmıştır. Kurumsal yapının mevzuat desteği ile yenilenmesi süreci kuşkusuz mükellef özelinde yeniden canlanan aidiyet ve benimseme duygusunu motive ederek vergi uyumu davranışının lokomotif olabilecek güçtedir (Tezcan; 2003: 125-146).

Yukarıda genel görünümü ve kısa tarihçesine yer verdiğimiz gelir idaremizin Cumhuriyet öncesi ve sonrası durumundan hareketle varmaya çalıştığımız asıl nokta vergiye uyum ile ilişkisidir. Tüm bu yeniden yapılanma ve değişim gayretlerinin geliri artırma amacının yanında mükellefi sürece gönüllü katabilme parametresine de hizmet etmesi büyük önem arz etmektedir. Aksi takdirde salt mevzuat değişiklikleri ile yazılı kaynak arşivimizi zenginleştirmekten öteye geçemeyeceğimiz ortadadır.

Bu süreçte en önemli görev Gelir İdaresine ait olup bu başlıktan devamla Gelir İdaresinin yapısının yanında uyumu artırmaya dönük politika ve eylemlerinden bahsetmek yerinde olacaktır. Gelir İdaresinin kendi kurumsal iç işleyişi, diğer kurumlar ile ilişkileri ve doğrudan mükellefe yönelik geliştirdiği projeler üzerinden süreci ele almak daha yerinde olacaktır.

Yukarıda ifade ettiğimiz şekilde 1980' de başlayan değişim ve yeniden yapılanma ihtiyacı ekseninde gelişen kamu yönetimi politikaları kuşku yok ki maliye politikası

alanında da bazı dönüşüm ve yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bu süreçte bilginin toplanması ve kıymetlendirilmesi bağlamında tekil insan zekâsı ve gücünün sınırlarının fevkinde olan denetim takip ve raporlama vb. işlerin yürütülmesi aşamasında bilişim teknolojileri devreye girmiş ve günümüzde ciddi bir mesafe kat edilmiştir. Burada arzulanan sonuçların başında verimliliğin artırılması, kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda bekleme ve çalışanların mesai sürelerindeki kayıpların en aza indirilmesinden hareketle adına toplam kalitede diye de yazınsal alanda rastladığımız bir politikada kendisini göstermektedir (Plamper, 2003: 141).

İnternet teknolojilerinin bireysel kullanıcı sayısının artması ile beraber kamu hizmetlerinin bu kanal üzerinden sunumu yoluna giden devlet otoritesi, ülkemizde e-devlet denilen ve günümüzde birçok kamu hizmetini kuruma gitmeye gerek kalmaksızın almayı sağlayan bir kamu hizmet platformunu hayata geçirmiştir. Geleneksel devlet anlayışının yerini yeni kavramların ve yaklaşımların almaya başladığı 90' lı yıllarda gerek devlet gerekse vatandaş cephesinde roller yeniden tanımlanmaya başlanmıştır. Kamu kurumlarının bilgi toplama ve paylaşım alanı haline gelen internet tabanlı sistemler artık mükellefleri de pasif rolden, daha katılımcı ve süreçlerde yer yer ciddi rol alan bir konuma taşıdığı da görülmektedir. Genelde kamu yönetiminde özelde ise kamu mali yönetimi alanında bahse konu teknolojik imkân ve kabiliyetlerin kullanımı sonucunda maliyetlerin azalması, sunulan kamu hizmetinin kalitesinin artması, kaynak verimliliği ve sürdürülebilirliği yanında vatandaş açısından ise emek, nakit ve zamandan tasarruf ile memnuniyet, katılım ve güvene dayalı bir anlayış anlamı taşımaktadır (Uçkan, 2003: 7).

Diğer yandan objektif bir yönetim ve kurallara dayalı ilkesel bir idare biçimi, şeffaf, izlenebilir, denetlenebilir ve raporlanabilir yönetim biçimleri bağlamında özellikle kamusal gelir gider dengesini elinde tutan gelir idaresi vergiye uyumun ve kamuya güvenin birincil yüklenicisi konumundadır (Murphy, 2004).

Vergi idaresinin bilişim teknolojileri ile daha erişebilir ve erişilebilir bir hizmet biçimini benimsemesi kaçınılmaz gözüktüğünden 80'lerde başlayan ve 90'lı yıllarda kendini hissettiren süreç idareleri bu konuda rol almaya zorlamaktadır. Bu yüzden ki 90'lı yılların başlarından itibaren gelir idarelerinde modernizasyon süreci bir gereklilik haline gelmiştir. Finansmanını Dünya Bankasının üstlendiği, Kamu Mali Yönetim Projesinin en önemli ayaklarından olan Gelir İdaresi kısmında vergi idaresinin yeniden

yapılandırılarak modernize edilmesi amacı yer almaktadır. Bu kapsamda merkez başta olmak üzere tüm taşra teşkilatlarının yenilenmesi fiziki ve beşeri parametrelerin yanında bilişim ve alt yapının güçlendirilmesi çalışmaları 90' ların sonlarına doğru başlatılmıştır. Bu çerçevede vergi istihbaratı ve tahsilâtı konularındaki çalışmalarda Amerikan Gelir İdaresinden destek alındığı bilinmektedir (GGM, 1999: 1). Diğer taraftan ise OECD bünyesinde temel vergi politikasını belirleyen kurum olan mali işler komitesi CFA'nın da bazı önerilerde bulunarak sürece destek sağladığı bilinmektedir.

3. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI OTOMASYON SİSTEMLERİ

Gelir idaresinde ortak bilgi ve veri havuzu oluşturarak sağlıklı bir kamu mali yönetimi oluşturmak maksadı ile atılan ilk adım ,Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi'dir. Kısa adı "VEDOP" olan bu proje ile sağlıklı karar ve süreç destek planlaması maksadı ile teknolojik imkanlar ile vergi dairesinin tüm işlevlerini entegre etmek amaçlanmıştır. İnternet ve bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişmelerin geleneksel bürokratik devlet anlayışını e-devlet anlayışına dönüştürdüğü izlenmektedir. Bu sebeple gelir idaresi uhdesindeki vergi daireleri uygulamaları arasında bilgi paylaşımına imkân sağlayan kurumsal; bankalar ve gümrük idaresi vb. işlem yaptığı diğer paydaşlarla bilgi paylaşımına imkân veren kurumlar arası ve doğrudan vatandaşlara dönük yeni projeler hayata geçirmiştir. Bu çerçevede 2005 tarihli 5345 sayılı ,Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun 1. maddede kendisine yer bulan amaçlar bu yukarıda sayılan ve devamında sayacağımız yeniliklerin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

3.1. Kurumsal Projeler

Gelişen bilişim sistemleri ile artık devletin e-devlet olma yolundaki adımlarının kurumları da e-kurum olmaya dönük adımlar atmaya zorladığı görülmektedir.

3.1.1. Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO)

Vergi dairesi otomasyon uygulamaları çerçevesinde merkezi bir sisteme geçilmesi sebebi ile "E-VDO" şeklinde hazırlanılarak merkez ve taşra tüm birimlere 2005-2009 tarihleri arasında yaygın hale getirilmiştir (GİB, 2011: 49). 2013 yılı sonunda artık Gelir İdaresi Başkanlığına ait otomasyon kapsamında olmayan birim kalmamıştır (GİB, 2013: 45).

3.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)

Kısa adı “MOTOP” olan ve oluşturulma maksadı nakil vasıtaları vergi dairelerinin tüm iş ve işlemlerinin bilişim sistemleri yardımı ile çevrimiçi ortamda icra edilmesi için 1992 senesinde nakil vasıtası ile başlasa da 1996 senesinde motorlu taşıtlar vergisi kapsamında iş yapan tüm vergi dairelerine yaygınlaşmıştır (Hamzaçebi, 2002: 2). Daha sonra MOTOP uygulaması kapsamında yapılan motorlu taşıtlar vergisi işlemleri, E-VDO uygulaması kapsamına alınmıştır (Akdemir,2008: 132).

3.1.3. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS)

Deneme amaçlı ilk pilot uygulamasına 27 Haziran 2005 tarihinde rastladığımız sistem vergi de eşgüdüm ve uyum maksadı ile aslında “Denetim Bilgi Sistemi” olarak tasarlanmış olup “VEDOP” kapsamında alt bir projedir. Proje ile her türlü evrak, rapor, yazışma, istatistiksel veri, hesaplama ve yazışma işlemlerini elektronik ortamda yapmaya olanak verecek biçimde otomasyon sağlanmıştır (GİB, 2008: 60). Bu sayede vergi dairelerinde zaman, performans yönetimi sağlanması amaçlanmaktadır.

3.1.4. Vergi İstihbarat Projeleri: BİDDEP- ICR- EMKAS- VERİA ve E-Arşiv

Bilgisayar destekli denetim projesi adıyla bilinen kısa ismi “BİDDEP” olan sistemde bilişim ve bilgisayar imkânlarından yararlanarak vergisel süreçleri daha yakından takip etmek amaçlanmış olup bu bağlamda yukarıda ifade ettiğimiz üzere Amerikan Gelir İdaresinden de destek alındığı bilinmektedir. Diğer taraftan vergi kimlik numarasının yaygınlaşması neticesinde hayata geçen bir diğer çalışma karakter tanıma teknolojisi “ICR” dir. Intelligent. Character Recognition: Akıllı Karakter Tanıma: söz konusu teknoloji yardımıyla vergi incelemelerinde fayda sağlayacak verilerin, mümkün olduğunca manyetik alanda yâda ICR sistemlerinde okunabilecek biçimde oluşturulmuş formlarla elde edilmesi ve anlık biçimde yetkili birimler ile paylaşılması amaçlanmıştır (Çakmakkaya, 2013: 215). Diğer yandan elektronik muhasebe kayıt arşiv sistemi “EMKAS” de bir başka otomasyon projesi olarak hayata geçmiştir. Büyük ölçekli mükellef ve İşletmelerin ticari defter ve belgelerinin manyetik ortamlarda arşivlenip denetlenmesine imkân veren bu proje önemli bir istihbarat havuzu oluşturmaktadır (Özbek, 2007: 69) Bir başka otomasyon sistemi ise toplanan verilerin analizi maksadı ile

kullanıma alınan “**VERİA**” dır. Toplanan verilerin incelenmesi, denetimi ve analizi kuşkusuz bilişim sisteminin imkânları kullanılarak daha verimli ve hızlı hale gelmektedir. Kaynak ve zaman tasarrufu bakımından yukarıda sayılan tüm otomasyon sistemlerinin amacına ne derecede ulaştığını ise faaliyet raporu sonuçları göstermektedir. Bu bağlamda kullanıma alınan bir diğer proje ise “**E-ARŞİV**” projesidir.

Bu uygulama, mükellefler tarafından bilgi işlem sistemleri yardımı ile bazı iş ve işlemlerini mali mühür ve zaman damgası yardımı ile saklamasını esas almaktadır. Talep edilmesi halinde Gelir İdaresi Başkanlığın erişimine sunulması şartı ile saklanması gereken evraklara basılı ortam yerine manyetik alanda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân sağlayan kurallar ve işlemler bütünüdür (GİB, 2013: 44).

3.1.5. E-Denetim Projesi

2009 yılında Ankara Vergi Dairesinin öncülük ettiği uygulamada beyan edilen elektronik beyanname bilgilerinin bilişim teknolojileri marifeti ile doğruluğunun sınanması amaçlanmıştır. Bu kapsamda hem denetim personelinin yetersizliği hem de zaman ve kaynak gibi sınırlı imkânların en iyi şekilde kullanılması amaçlanmıştır (Candan, 2009: 72).

3.1.6. İnsan Kaynakları Otomasyon Projesi (İNKA)

Vergi Dairesi Başkanlığı ve defterdarlıklarda güncel biçimde kullanılan İnsan Kaynakları Programı (İNKA) yardımıyla atama, nakil, sicil terfi, emeklilik ve benzeri özlük iş ve işlemleri bu sisteme dâhil edilerek kaynak tasarrufu ve zaman kazanımı amaçlanmıştır (GİB, 2012: 49). Yukarıdaki tüm otomasyon sistemlerinde olduğu burada da bilişim sistemleri yardımı ile etkinlik artışı yanında verimli bir kaynak kullanımı amaçlanmaktadır.

3.1.7. Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM)

Komisyonun tüm iş ve işlemlerinin bu kapsama alınması maksadı ile vergi dairesi takdir sevk işlemleri uygulaması yazılımları eşgüdüm halinde çalışacak biçimde planlanmıştır. Buradan hareketle hali hazırdaki vergi dairesi takdir sevk iş ve işlemleri yazılımında güncellemeler yapılmıştır. Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri (mal müdürlükleri) uhdesinde var olan geçici takdir komisyonu

başkanlıklarında görevli olan personele 2010 yılında eğitimler verilmiştir (<http://www.gib.gov.tr>, 2023a).

3.1.8. Özelge Otomasyon Sistemi

16.01.2010 tarihinde Vergi Dairesi Başkanlıkları/ Defterdarlıklar tarafından mükelleflerden alınan özelge taleplerinin tamamının cevaplanması maksadı ile geliştirilen bu sistemde Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği kapsamda mükelleflerce gelir idaresinden istenecek özeldelerin tümünün bir sistemde toplanarak istenmesi halinde yetkili tüm kişilerin bu talep ve cevaplara erişimi amaçlanmıştır. Online sistemlerde şeffaf ve erişilebilir bilgi paylaşımlarının mükellefin uyum maliyetlerini azaltma yanında bürokratik süreçlerde de kolaylık amaçlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr>, 2023b).

3.2. Mükelleflere Yönelik Projeler

Mükellef ölçeğinde vergiye uyumu ve uyum maliyetlerini azaltmak adına atılan ciddi adımlar çeşitli bilgi ve haber paylaşım ortamlarında vatandaşın dikkatine sunulmaktadır. Buradan hareketle gerek mükellef gerekse kamu adına karşılıklı gelişecek bu sistemde gelir idaresinin bu çerçevedeki adımları oldukça yapıcı gözükmektedir.

3.2.1. İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması

Mükellef ve meslek mensuplarını da kapsayan uygulamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir. Dünya Bankası tarafından finanse edilen Kamu Mali Dönüşümü projesinin bir gereği olarak saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinden hareketle 1999 yılında internet vergi dairesi uygulaması hayata geçirilmiştir. İlk etapta kısıtlı vergi mükellefinin seçili işlemlerini kapsarken devamında 2000 yılında VEDOP üzerinden kurumlar vergisi mükelleflerini ardından 2001 yılını takiben gelir vergisi mükelleflerini de kapsamıştır. Mükelleflerin bu platform üzerinden bilgi sorgulama, paylaşma ve talep etme yönünde yararlandıkları görülmektedir (Doğan, 2014: 17).

İnteraktif Vergi Dairesi yardımı ile mükellefinin yapabileceği **bildirimler** aşağıda gösterilmektedir (İnteraktif Vergi Dairesi Kılavuzu, 2019:2). İşe başlama bildirimi, işi bırakma bildirimi, işyeri adres değişikliği bildirimi, şube işyeri açılış bildirimi, şube işyeri kapanış bildirimi.

İnteraktif Vergi Dairesi yardımı ile mükellefinin yapabileceği **talepler** aşağıda gösterilmektedir (İnteraktif Vergi Dairesi Kılavuzu, 2019: 2). Vergi ceza indirim/uzlaşma talebinde bulunmak, vergi borcu taksit (tecil) talebinde bulunmak, özelge (vergi durumunuz hakkında açıklama) talebinde bulunmak, izaha davet kapsamında cevap verilmesi, vergi borç durum yazısı talebinde bulunmak, vergi mükellefiyet yazısı talebinde bulunmak, dilekçe verilmesi, iade/mahsup talebinde bulunulması, ödeme emri sorgulaması ve mal bildiriminde bulunulması, borç yapılandırma başvurusu sonucuna erişim sağlanması.

İnteraktif Vergi Dairesi sisteminde vergi mükelleflerinin yapabileceği **sorgulamalar** aşağıda gösterilmektedir (İnteraktif Vergi Dairesi Kılavuzu, 2019: 2). Mükellef sicil bilgisine erişim, vergi borç detayı ve ödeme işlemleri, vergi beyanname, bildirim ve tahakkuklarınızı görüntüleme, vergi iade/mahsup edilebilir durumdaki ödemelerinize ait bilgiler, vergi ceza ihbarnamelerine erişim, e-yoklamalar.

Bu proje ile düşen uyum maliyetlerinin beraberinde artan tahsilat oranlarına olumlu katkı sunarak amaçlanan vergiye gönüllü uyumu da beraberinde getirmesi hedeflenmektedir. Mükellefin vergisel ödevlerinin her aşamasında geri bildirim mekanizması ile toplam kaliteye katkı sunması da sistemden beklenen çıktılar arasındadır. Zaman ve nakit tasarrufu ile beraber işlem sayısındaki artışa ters maliyetlerde düşüş bunun yanında faydanın artması sağlanmaktadır (www.ivd.gib.gov.tr, 2023).

3.2.2. VİMER: Vergi İletişim Merkezi Uygulaması (444 0 189)

Bu sistemde mükellef memnuniyeti çerçevesinde özel sektörde örneklerine sıkça rastlanılan çağrı merkezi veya müşteri danışma hattı benzeri bir yapının benimsediği gözlenmektedir. Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükelleflerin güncel sorunlarının izlenmesi ve telefon üzerinden anlık rehberlik sunarak telefon danışma hattı formatında 25.12.2007 tarihinde mükellef kullanımına sunulmuştur (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 83). Vergi İletişim Merkezi (VİMER) bu sahada ülkemiz kamu sektöründe profesyonel bağlamda uygulamaya konulan ilk servis olma özelliğini de taşımaktadır (Mert, 2017: 144). Diğer taraftan bu yönüyle de diğer kamu kurumlarına örnek teşkil edecek bir yapıya sahiptir (Mert, 2017: 144).

VİMER mükellef odaklı kamu hizmeti anlayışının neticesi olarak mükellefe fiziken ilgili kuruma gitmeden iş ve işlemlerini yerine getirme fırsatı sunmasıyla da sahasında farklı bir yere sahiptir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 83). Bilgilendirme, sorun çözme, görüş, öneri, şikâyet, ihbar, randevu alma, bilgi/belge sorgulama hizmetleri ile VİMER' i özetlemek mümkündür. VİMER'de 2022 yılında cevaplanan çağrı sayısı 949.012'dir. 31 Aralık 2022 tarihi itibarıyla gelen toplam çağrı sayısı 9.791.559'a ulaşmıştır. Mükellefin ilk aramasında doğrudan cevaplanan çağrı ortalaması 2022 yılı için % 97,74'dür (GİB Faaliyet Raporu, 2022: 46).

3.2.3. E-Beyanname: Elektronik Beyan Sistemi

Bilgisayar çağının yapay zekâya evirildiği bu günlerde bireysel anlamda herkesin beklenti düzeyinin ve sabır eşiklerinin çok hassaslaşması nedeni ile beklemeye tahammülün azaldığı birçok alanda izlenmektedir. Bu sebeple erişimin mobil tabanlı platformlar ile her alana yayılması da bu beklentinin karşılığı olarak hayatımızda birçok mecrada işimizi kolaylaştırmaktadır. Geleneksel usulde mükellefin mevcutlu şekilde kamu kurumuna giderek fiziki evraklar ile yaptığı işi dijital ortamda, (bildirim, bilanço, gelir vb. belgeri) sunmasına imkân veren elektronik beyanname düzenlemesinin amacı, (340 sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 2004)'de şöyle açıklanmaktadır;

“mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmak, vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet vermesini sağlamaktır.”

Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda e-beyanname sistemi üzerinden beyanname alınmasına 01/09/2004 tarihinde başlanmıştır. 2004 yılında geleneksel beyanname alınma oranı %98,75, elektronik beyanname oranı %1,25 iken, 2022 yılsonu itibarıyla geleneksel beyanname alınma oranı %0,1 elektronik beyanname oranı %99,9 olmuştur (GİB Faaliyet Raporu, 2022: 99).

3.2.4. E-Fatura Sistemi

5 Mart 2010 tarihinde, 397 sıra nolu tebliğ ile uygulamaya konulan e- fatura sisteminde e- devlet ile entegre olan diğer sistemlerinde yardımı ile zaman, maliyet ve tahsilat anlamında önemli oranda kazançlar elde edildiği bilinmektedir. Vergi mükelleflerinin sağladıkları mal ve hizmet teminin ardından alıcılara dijital ortamda teslim ettikleri ve aynı zamanda bunu Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı <https://ebelge.gib.gov.tr/anasayfa.html> adresi üzerinden ortak bir veri tabanına aktardıkları sistemin denetim açısından da kamuya büyük kolaylık sağladığı görülmektedir. Gerek fiziki kâğıt tüketimini kısıtlamak gerekse ihtiyacı halinde geriye dönük arşiv kayıtlarına erişim kolaylığı bağlamında bu sistemin hayata geçirildiği kabul edilmektedir (Taşkın, 2010: 67-90).

E Fatura sisteminin basit işleyişi şu şekildedir; satıcı mal veya hizmet faturasını elektronik ortamda oluşturur. GİB aracılığı ile e Fatura Alıcısına ulaştırır. Alıcı fatura kabul veya red ettiğini GİB aracılığı ile uygulama yanıtını satıcıya bildirir. Uygulama yanıtı alınır, fatura ile eşleştirir ve süreç tamamlanır.

Diğer taraftan e- fatura Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenmesinin zorunlu kılındığı tüm belgeleri kapsamaktadır. Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmesi tercihe bırakılmayan tüm zorunlu belgelerde içerik olarak yer alması gereken bilgilerin aynı şekilde eksiksiz olması gereken dijital kayıttır (Kırçova, 2003: 57). 2022 yılı Gelir idaresi faaliyet raporundan alınan bilgilere göre e- Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı bakımından hedeflenen 2022 değeri 520.000 mükellef iken gerçekleşme değeri 779.379 mükellef olmuştur (GİB, 2022 Faaliyet Raporu)

Sonuç olarak maliye politikası aracı olarak vergi üzerinden e-Fatura ve e-defter uygulamaları ile sistemsel olarak geliştirilerek sahte belgeyle daha etkin mücadele edileceği öngörülmektedir.

3.2.5. E-Defter: Elektronik Defter Uygulaması

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin uygulanmaya başlaması ile beraber 2012 yılında hayata geçen bu sistem, VUK ve TTK hükümleri uyarınca tutulması zorunlu olan yasal defterlerden, yevmiye defteri ve büyük defterin elektronik defter uygulaması dâhilinde tutulabilmesi fırsatını mükelleflere sunmuştur. Yukarıdaki kanun

hükümleri uyarınca fiziki basımı yapılmadan tutulması gereken bu defter ve belgelerin mali mühür veya elektronik imza ile doğruluğunun sağlandığı hukuki ve teknik düzenlemeler bütünü olarak ifade edilen bu sistemin gerek kamu ya gerekse mükellefe büyük kolaylıklar sağladığı bilinmektedir. Bu uygulama ile fiziki kâğıt basımı ve kullanımın önüne geçilmesi, arşiv maliyetlerinin düşürülmesi, standartlaşma, denetim altyapısını dijital sistemler ile bütünleştirmek gibi gerçekçi ve ölçülebilir göstergelerin hedeflendiği söylenebilir. Herhangi bir idareye başvuru yapılmasına gerek kalmadan, herhangi bir kırtasiye masrafında da bulunmaksızın çevrimiçi bir şekilde bu uygulamadan yararlanılmaktadır (Beşel ve Çokgezer, 2015: 20). 2022 yılı Gelir idaresi faaliyet raporundan alınan bilgilere göre e- Defter uygulamasından yararlanan mükellef sayısı bakımından hedeflenen 2022 değeri 270.000 mükellef iken gerçekleşme değeri 292.768 mükellef olmuştur (GİB, 2002 Faaliyet Raporu)

3.2.6. Defter Beyan Sistemi

Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerine ait her türlü kaydın elektronik ortamda tutulması ve saklanması, vergi beyanname dilekçe ve bildirimlerin dijital ortamda düzenlenebilmesi imkânına sahip bu sistemde ihtiyaç halinde mükellefin sistem üzerinden bu bilgilere erişebildiği bir modeldir.

“www.defterbeyan.gov.tr” elektronik adresi ile erişimin sağlandığı bu sistemin sağladığı kolaylıklara kısaca değinecek olursak; muhasebe programına gerek kalmadan kayıtların tutulabilmesi, fiziki evrak basım ve arşiv maliyetinin ortadan kalkması, defter tasdik parametresinin ortadan kalkması, kayıt dışı sistem ile mücadelede kamuya kolaylık sağlaması ve son olarak vergiye gönüllü uyumu teşvik etmesi sayılabilir. Defter Beyan Sistemi 1/1/2018 tarihi itibarıyla mükelleflerin kullanımına açılmıştır. (GİB, 2022 Faaliyet Raporu, 106)

Bu sistemden çıkışlar, ölüm, gaiplik durumu ile vergi mükellefiyetin sonlandırılması veya mükellefiyet kaydının terkin edilmesi ile ikinci sınıf tüccarlıktan birinci sınıfa geçilmesi veyahut basit usulde vergilendirilmekten vazgeçilmesi hallerinde mümkün kılınmıştır (Kırçova, 2003: 59).

3.2.7. Katma Değer Vergisi İadelerine İlişkin Elektronik Uygulamalar

3.2.7.1. KDVİRA: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi Uygulaması

Bu sistemde mükelleflerin; ortaklık yapısı, İadeye esas olan mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin kontrolü, geçmiş iade talepleri hakkında bilgiler, mükellefiyet geçmişinde incelemeye alınıp alınmadığına ilişkin bilgiler, mükellef için düzenledi ise vergi inceleme raporlarına ilişkin bilgiler, mükellef tarafından iade istenen rakamın doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, mükellefin bu işlemlerinden sonra düzeltme beyannamesi verip vermediği, iade tutarını azaltıp azaltmadığına ilişkin bilgiler ve son olarak İndirime tabi tutulan giderlerin vergi kanunlarına uygun, yaptığı işle ilgili olup olmadığına ilişkin bilgiler sorgulanmaktadır.

3.2.7.2. RİTAP: Riskli İade Takip ve Analiz Programı Uygulaması

Katma Değer Vergisi İade işlemlerinde kaynak israfının önlenmesi ve gereksiz belge taleplerinin önüne geçmek maksadı ile GİB Veri Ambarında (VERİA) hazır olan verilerin kullanılması suretiyle, iade işlemi başvuru ve diğer süreçleri devam den veya neticelendirilen KDV iade taleplerinin eş zamanlı takibi ve rapor edilmesine imkân sağlayan, KDV iade taleplerinin doğruluğunun kontrol edilmesine bir elektronik uygulamadır (Çelik, 2018: 128).

3.2.7.3. MAR: Katma Değer Vergisi Makro Analiz Raporu Uygulaması

KDV İade talebinde bulunan mükellefler ile bu mükelleflerin kendi mükellefiyetleri ile alakalı verdikleri beyanname ve bildirimler ve gerekse Gelir İdaresi Başkanlığı veri ambarında veya başka kamu idareleri veri tabanlarından alınan bilgilerin iade talep eden vergi dairesine gönderilmesi esasına dayanan sistemdir (Çelik, 2018: 128).

3.2.7.4. KDVİTS: Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi Uygulaması

Bu sistem mükellef tarafından talep edilen KDV iadesinin sisteme girilmesi aşamasında veya sisteme girişinden sonra iadenin safahatı ve ileriki aşamalarda nasıl bir süreç izleyeceği konusunda erişim imkânı vermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı başka bir

elektronik uygulama olan Katma Değer Vergisi İade Takip Sistemi (KDVİTS) sistemini oluşturmuştur (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21).

3.2.7.5. SARP: Sahte Belge Risk Analiz Programı Uygulaması

Aktif olarak faaliyet gösteren tüm KDV mükellefleri için her ay düzenli olarak risk puanı hesaplayarak sahte belge vb düzenleyen mükelleflere ait risk raporlarını çıkaran ve sayısal veriye dönüştüren sistemdir (Çelik, 2018: 131).

Bu sistem yardımı ile üretilen risk analiz raporları ülkesel çapta veriye dayanmakta olduğundan gerçek dışı iş ve işlemlerinde önüne geçme konusunda kamuya büyük kolaylık sağlamaktadır. Sebepsiz vergi iadesi alınmasının önüne geçmek amacı ve kayıtlı ekonomide kanunsuzluğa imkân sağlamama konusunda önemli bir uygulamadır (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21).

3.2.8. Hazır Beyan Sistemi Uygulaması

Bir diğer deyişle genişletilmiş kira beyanname sistemi de denilebilecek bu sistem yardım ile vergi mükellefleri gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahüt tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu kazançlarına dair beyannamelerinin GİB tarafından re ‘sen hazırlanarak mükellef kullanımına sunulduğu sistemdir (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 100).

Bu sistem ile genel olarak vergiye uyumu kolaylaştırarak uyum maliyetlerini en aza indirip hem zaman hem de diğer vergi parametrelerine ait maliyetleri düşürmek amaçlanmaktadır. Bu sistem sayesinde mükelleflerin verginin beyan edilmesinden itibaren tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilatına kadar tüm işlemlerinin vergi dairesine gitmeye gerek kalmadan elektronik ortamda yapılmasına olanak sağlanmaktadır (Tokdemir, 2019: 115).

3.2.9. GİB Mobil (İVD Mobil) Uygulaması

Gelir İdaresi Başkanlığın tarafından mükelleflerin kullanımı maksadı ile sunulan hizmetlerin bazılarında mobil cihazlardan erişilebilirliği sağlamak amacı ile 2015 yılında hayata geçirilen GİB Mobil, 2018 yılı içerisinde İnteraktif Vergi Dairesinin Mobil uygulaması ile entegre edilmiştir.

Bu mobil uygulama içerisinde; Vergi Takvimi Yararlı Bilgiler, Rehber ve Broşür, Haberler, Sıkça Sorulan Sorular, Bağlantılar, Vergi Dairesi Bul ve Vergi Mevzuatı gibi birçok yararlı bilgi yer almaktadır (GİB Faaliyet Raporu, 2019: 25).

3.2.10. Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)

Tüm ülke çapında bu iki vergi kaleminde bir eşgüdüm ve standart ihtiyacından hareketle iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması maksadı ile uygulamaya konulan bir sistemdir GEKSİS. Sistemin en temel amacı işlemlerde zamandan tasarruf sağlamak ve standart yakalamak olarak özetlenmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin alt yapı çalışmalarına 2014 yılında başlanılmış olup, 2015 yılında pilot vergi dairesi çalışmaları yapılarak sistem 2016 yılının Mart ayı itibarıyla 2015/1-12 vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde uygulamaya konulmuştur. Bu sistem ile gelir ve kurumlar vergisi iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması amaçlanmaktadır. GEKSİS ile 1/1/2022- 31/12/2022 döneminde, 239.357 adet iade talebi risk analizine tabi tutulmuştur (GİB 2022 Faaliyet Raporu, 101).

3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamalar

3.3.1. Vergi Ceza Sistemine Yönelik Uygulamalar ve Vergi Uyum

Kamusal otoriteye dayalı ceza sistemlerinin geçmişte olduğu gibi günümüzde de caydırıcılığını koruduğu gözlenmektedir. Vergi cezalarının caydırıcılığı unsuru tek başına bir parametre üzerinden açıklanamayacak kadar karmaşık olup diğer saikler ile birlikte değerlendirildiğinde anlam kazanmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi iade işleminin ardından düzeltme Gelir-Kurumlar vergisi beyannamesi vermek sureti ile iade miktarında kanunsuz azalmaya sebep olanlar hakkında, 1/1/2022-31/12/2022 döneminde vergi dairelerince yapılan işlemlerin (ihbarname düzenlenmesi, beyanname tahakkuku vb.) sonuçlarına bakacak olursak, ciddi bir ceza uygulandığı görülecektir. Vergi ceza ihbarnamesi ile tarh edilen vergi tutarı 10.189.576,37, vergi ceza ihbarnamesi ile kesilen ceza tutarı 12.601.189,13, beyanname

ile tahakkuk ettirilen vergi tutarı ise 2.493.671,90 TL dir (G.İ.B 2022 İdare Faaliyet Raporu).

Yukarıda yalnız Gelir ve Kurumlar vergisi üzerinden verdiğimiz özellikli örnekten hareketle salt bir parametre ile elbette açıklanamayacak olan vergi uyumuna dair bir sonuç çıkarmak mümkün değildir. Zira yapılan bazı deneysel çalışmalarda yüksek para cezalarının, denetim ihtimallerinin vergiye daha fazla uyumu teşvik ettiği gözlemlense de diğer bazı çalışmalarda ise para cezaları ve vergiye uyum arasında anlamlı bir ilişki kurulamadığını izlemiştir (Kirchler vd., 2008: 215).

Buradan anlaşılmaktadır ki; toplumsal olarak ceza ve yaptırımlara karşı gelişmiş veya diğer bir deyişle yerleşik bakış açıları, mükelleflerin gelir düzeyleri ve burada sırlanabilecek birçok bağımsız değişkenin geline nokta mükellefin uyumunu artırmaya yönelik maddi yaptırım ve tehditler ile beraber değerlendirildiğinde uyuma etkisini daha objektif değerlendirmemize yardımcı olacaktır.

3.3.2. Vergi İdaresinin Etkinliğine Yönelik Uygulamalar ve Vergi Uyum

Vergi tahsilat rakamlarının günümüz modern ekonomilerinde dahi istenildiği seviyede olmaması yapılan saha çalışmalarının somut sonuçları olarak literatürde yerini almıştır. Merkezi yönetim bütçe gerçekleştirme rakamlarının yer aldığı 2023 Mali Yılı bütçe gerekçesinden edindiğimiz veriler ışığında görülmektedir ki bir üst başlıkta yer alan ceza vb. yaptırımların vergi uyumuna koşulsuz katkı sağlamadığı izlenmektedir.

Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin GSYH'ye oranı 2002 yılında yüzde 21,9 iken 2021 yılında yüzde 19,3 olarak gerçekleşmiştir. Genel bütçe vergi gelirlerinin GSYH'ye oranı ise 2002 yılında yüzde 16,7 iken 2021 yılında yüzde 16,1 ya gerilediği görülmektedir (2023 Yılı Bütçe Gerekçesi).

Yukarıda yer alan bütçe gelirleri detay bilgileri ışığında anlaşılmaktadır ki vergi ceza vb. uygulamaların yanında vergi uyumu bağlamında tahsilatı şekillendiren bir diğer parametre sayılabilecek vergi idaresinin yapısı ve işlevselliği oldukça önemlidir. Arzu edilen vergi tahsilat rakamlarına yaklaşabilmek için ihtiyaç duyulan uyum davranışını, idare yapısı ciddi oranda etkilemektedir. Literatür çalışmalarına bakıldığında son dönemlerde birçok ülkede yapılan vergi reformlarında mevzuat değişiklikleri yanında büyük çapta vergi idarelerine ait organizasyon yapılarının da değişim ve dönüşüme

uğradığı bilinmektedir. Ülkemizde 2005 yılında yürürlüğe giren “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun bu alanda atılan ilk büyük adımdır.

2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan ve 01.01.2007 tarihinde faaliyete geçen Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ise ikinci önemli adımdır. 2014 yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda “Tek Vergi Dairesi Projesi” başlığında yer alan ve pilot uygulama olarak Şubat 2015’de Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde başlatılan tek vergi dairesi uygulamaları bu dönüşüme ülkemizden gösterilebilecek örneklerdir. Vergi etkileşiminin bilindiği şekli ile iki aktöründen biri olan idarenin bir diğer önemli misyonu vergisel ödevlerin mükellef lehine kolaylaştırılmasıdır (Şentürk, 2014: 132).

Mükellef gruplarının büyük, orta ve küçük şeklinde ayırma tabi tutulması mükellef odaklı vergi idaresi yapılanmalarında göze çarpan çok önemli adımdır. Zira bu mükellef gruplarının her biri ayrı davranışsal uyum tipleri sergilemeleri yanında farklı risk algısına sahiptirler (Armağan, 2014: 298).

Mezkûr mükellef odaklı idare yapılanmalarının sonuç olarak elde etmeyi amaçladığı faydalar kısaca şu şekilde sıralanabilir;

- Mükellef gruplarının uyum sorunlarının eş zamanlı ve gerçekçi analizi;
- Hedef mükellef gruplarının her birine dair özellikli uyum stratejileri geliştirme fırsatı sağlamak;
- Amaçlanan uyum davranışının mükellef ölçeğinde kurumsallaşması adına hedef kitleye eğitim sunma fırsatı sunmak;
- Ulaşılması hedeflenen her bir mükellef grubuna ait nitelikli risk analizi ve süreç yönetimi yapmak;
- Vergisel sürecin başat aktörü olan mükellefin yakından izlenmesi ve beceri geliştirilmesi;

Ne var ki Dünyada olduğu gibi ülkemizde de bu idare reformların tam anlamı ile amacına eriştiğini söylemek mümkün değildir. Zira 2005 yılında Gelir İdaresinin Kurulması yanında hayata geçen diğer projelerin uygulama sonuçlarına bakılacak olursa 29 ilde yer alan 30 vergi dairesi başkanlığı yanında 52 ilimizde bağımsız bir yapılanma

henüz kurulamamıştır. Buradan hareketle elbette büyük bir organizasyonun anlık ve basit hamleler ile değişmesi mümkün olmasa da kalıcı kurumsal adımlar ile pey der pey istenilen seviyenin yakalanacağı beklenmektedir (Kahriman, 2016: 247).

3.3.3. Vergi Denetimi Uygulamaları ve Vergi Uyumu

Kamu idaresin ihtiyaç duyduğu finansal kaynakların elde edilmesi maksadı ile çeşitli stratejiler çerçevesinde bazı politikalar geliştirilmektedir. Mükellefleri teşvik edici ve uyumsuz davranışlardan caydırıcı bazı adımların atıldığı Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporundan anlaşılmaktadır. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği noktasında önemli bir rolü bulunan vergi denetimleri ve bu denetimlerin saha gerçeklikleri ile karşılaştırılmalı analizi ve sonuçları bize bu bağlamda ciddi bilgiler sunmaktadır. 2020 yılında yapılan zaman serisi analizi yöntemi kullanılarak yapılan saha çalışması sonuçları bize bu ekseninde gerçekçi sonuçlar sunmaktadır. Şöyle ki; 1985- 2018 yılları arasında yıllık verilere ait analizde, serilerin uzun dönemde eşbütünleşik olduğu izlenmiştir. Uzun dönem eşbütünleşme katsayısına bakıldığında, denetim oranındaki (DO) % 1'lik artışın tahakkuk-tahsilat oranını (TTO) % 5,35 seviyesinde artırdığı görülmüştür.

Öte yandan seriler arasındaki kısa dönem analiz sonucuna göre denetim oranındaki (DO) % 1'lik artış, tahakkuk-tahsil oranını (TTO) % 0,45 düzeyinde artırdığı ve bu sonucun, DO ile TTO arasında doğrusal bir ilişkinin varlığını ispatladığı görülmüştür. Granger nedensellik testi sonucuna göre ise denetim oranından tahakkuk-tahsilat oranına doğru tek yönlü nedensellik ilişkisinin varlığına ulaşılmaktadır (Köstekçi ve Sandalcı, 2020: 3611).

Tek gayesi kamusal harcamaların finansmanı olmayan vergi ve vergi gelirlerinin mali ve mali olmayan amaçları kümülatif olarak ele alındığında, görülecektir ki sosyal adalet amacının en önemli enstrümanı da vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu idaresinin etkin ve adil vergisel sistem kurup buna işlerlik kazandırması ilk elden tahsilattan daha önemli bir yerde durmaktadır. Zira iyi işleyen ve hedef kitlesine doğru bir alandan yaklaşabilen idari yapı beraberinde sağlıklı ve adil tahsilatı da getirecektir. Buda yer yer kayıp kaçakları yerinde denetim vb. araçlarla engelleyen ve sistemi düzelten

içsel mekanizmaları ile daha uzun ömürlü bir kurumsal yapıya ulaşmayı sağlayacaktır (Köstekçi ve Sandalcı, 2020: 3611).

3.3.4. Mükellef- İktidar İlişkileri ve Vergi Uyumu

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS) tespitlerine göre vergiye uyumun en az altmış bağımsız değişken ile etkileşim içerisinde olduğu ifade edilmektedir. Bu değişkenlerin büyük bir kısmının vergi idaresi ekseninde şekillendiği görülmektedir. Vergi yönetimin yapılanması, gelir getirici faaliyetin etkin tespit edilip yakalanması vb. sayılabilecek birçok nokta yönetsel sahanın şekillendirdiği başlıklardır. Buradan hareketle mükelleflerin zaman zaman pasif konumda kaldığı vergisel ödevlerde iktidarın tavrı, mükellef eylemlerini şekillendirmektedir (Uygun, 2008: 115).

Şöyle ki, bireyler, iktidarların hayata geçirdiği hizmetlere kıymet verdikleri ve ödedikleri vergilerin karşılığında hizmetlerin finansmanı için zorunlu olduğunu düşündükleri vergilerini gönüllü olarak ödemektedirler (ALM vd., 1992: 313).

Az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelerde iktidarların politik tercih ve süreçlerde izleyeceği yol her birinde farklı olmakla beraber, vergiye dair yürütülen siyaset ve atılan adımlar yanında yerleşik bürokratik geleneklerin durumu vb. gerçeklikler mükellef iktidar ilişkisinin uyum ekseninde farklılaşmasına sebep olmaktadır. İngiltere’ de yapılan ve ufak bir kesimi içeren çalışmada; amaçlarının yeterince mükelleflere açıklandığı durumlarda, vergiye dair uyum ve devamında tahsilatın olumlu yönde arttığı izlenmiştir. Yine bu çalışmanın devamında mükelleflerin ödedikleri vergi ile finanse edilen bir kamusal mal ve hizmetlerden yararlanmaları durumunda sergiledikleri uyumun ivmelenerek arttığı tespit edilmiştir (Alm vd., 1992: 111).

Ülkemizde mükellef- iktidar ilişkileri bağlamında ortaya çıkan sorunlar kendisini vergiye uyum bağlamında negatif yönlü seyri ile hissettirmektedir. Devlete ait kurumlara duyulan güven diğer bir deyişle ödenen vergilerin yerinde ve gereğince kullanıldığı inancı siyasal ve toplumsal mekanizmaların arasında var olması gereken sağlıklı ilişki sonucu ortaya iyi işleyen bir finansal sistem çıkarırken aksi durumda ise uyumsuz vergisel davranış biçimleri sonucu bozulan mali yapıları ortaya çıkaracaktır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin (2001) hazırladığı "Savurganlık Ekonomisi" başlıklı rapora göre, 1990-2000 yılları arasında Türkiye'yi yöneten siyasi ve ekonomik kadroların neden

olduğu savurganlık 195.2 milyar dolar olarak hesaplanmıştır. Bu rapor sonucuna göre mükellef tarafından gönüllülük esasına göre sağlıklı bir vergi ödenmesi beklemez.

Diğer taraftan 90'lı yıllarda Dünya Bankası finansmanı ile hayata geçirilen Kamu Mali Yönetimi ve Dönüşümü Projesi ile beraber standartlaşan, şeffaf, izlenebilir ve hesap verebilir kamu mali yönetimi amacından hareketle sağlıklı ve sağlam bir mali yapının uzun vadede bozulan bu güven ortamını kurumsal ve istikrarlı siyasi yapı ile beraber istenilen iyi noktaya getirebileceği beklenmektedir.

3.3.5. Mükelleflere Tanınan Haklar ve Vergi Uyum

Genel hukuk düzeni içerisinde bireylere tanınan haklardan hareketle özelde vergi mükelleflerine de bu bağlamda tanınan hakların varlığı hemen hemen günümüz modern ekonomilerinin çoğunda göze çarpmaktadır. Devletin egemenlik yetkisine dayanarak en fazla müdahil olduğu fiili alanın başında vergisel konular gelmektedir. Anayasal güvence ile teminat altına alınan bazı hak ve özgürlüklerin vergisel ödevler karşısında aşınmaması adına çizilen kanuni çerçevenin önemi oldukça büyüktür.

Vergisel yükümlülükler karşısında mükellefin hal ve menfaatlerinin de güvence altına alınması hukuk devleti olmanın gereği olarak kabul edilmektedir. Aksi durumların toplumsal ve siyasi açmazlara neden olarak ayaklanma vb. hareketlere dönüştüğü bilinmektedir. 1215 İngiltere Kralı John' a karşı geliştirilen bu direnç verilebilecek eski ve önemli bir örnektir. Bahse konu direnişin ardından Kral vergilendirme yetkisinde öngörülebilirlik ilkesinden hareketle Magna Carta Libertatum'u (Büyük Özgürlükler Fermanı) kabul etmiştir (Uygun, 2008: 115).

İbni Haldun'un deyimi ile iyi devlet halkın iyiliğinin ve kamu yararına hizmet ederken, Klasik İktisadi düşüncenin kurucu Adam Smith' e göre de ulusların zenginliği kitabında dört ana vergilendirme ilkesinden bahsetmektedir. Bu ilkeler; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadiliktir (Giray, 2013: 30).

Anayasamızın 2.maddesinde ifadesini bulan Hukuk devleti ilkesi mevcut tüm kamusal eylemlerin hukuka uygun olmasını teminat altına alır. Diğer yandan, Anayasanın 73/3 maddesinde yer alan vergilerin yasallığı ilkesini ortaya koyan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" ifadesi de 2. Madde ile birlikte ele alındığında mükellef ölçeğinde ciddi teminatlar sağlamaktadır.

Gelinen noktada hukuksal anlamda bir meşruiyet kalmadığına göre geriye yalnızca elde edilen vergi gelirlerinin harcama süreçlerine dair şeffaflık ve hesap verilebilirlik kalmakta olup, mükelleflerin önceki paragraflarda yer verdiğimiz şekli ile kamusal harcamaların yerindeliği izlenimi vergisel ödevle uyum ile doğru orantılı bir yol izleyecektir.

Öte yandan mükelleflere tanınan hakların zamanla çeşitlendiği izlenmekle beraber özellikle Mükellef Hakları Bildirgesi adı ile anılan süreç oldukça kıymetlidir. Her ülkede aynı başlıkları içermese de temelde mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken kendilerinin de söz hakkı olduğunu görmeleri süreçte pasif edilgen konumdan çıkarak bütünün parçası haline gelmelerini sağlamaktadır.

Özetlenecek olursa bu haklar şu şekilde sıralanabilir;

- Bilgilendirme, yardım alma ve dinlenme hakkı,
- İtiraz edebilme hakkı,
- Olması gerekenden fazla vergi ödememe hakkı,
- Kesin olma hakkı,
- Özel hayatın gizliliği hakkı,
- Gizlilik hakkı.

Vergi kaçırma maliyetleri her ne kadar somut ve resmi olarak bir hesaba konu olmasa da günümüzde Daniel Kahneman'ın adını koyduğu beklenti teorisinden hareketle bireyler anlamlı sonuç çıkardıkları ufak parçalardan yola çıkarak bilmedikleri alanlara dair çıkarım yaparak yaşamlarını sürdürmektedirler. Dolayısı ile vergiye uyumsuzluk konusunda sergiledikleri olumsuz tavırların yaptırımlarına dair rasyonel olan bireyin maliyet hesabı yapacağı ve düşük vergi yükü karşısında uyumu tercih edeceği kabul edilmektedir. Buda yalnızca mükelleflere tanınan hukuksal hakların uygulamada kendisine yer bularak mükellefin hayatını ve daha önemlisi faaliyetlerini sürdürmesini kolaylaştırmasından geçmektedir.

3.3.6. Mükellef Eksenli Dönüşüm Projeleri

Günümüz modern vergi idareleri temelde mükellef ile ilişkilerini, saydamlık, hesap verebilirlik ve kolaylaştırma üzerine inşa ederek kurgulamaya çalışmaktadır.

Sürekli değişen şartlar ile uyumlu yenilenebilir teknolojik imkân ve kabiliyetler yardımı ile modernize edilen idari sistemlerin mükellef ile daha uyumlu iletişimi amaçlanmaktadır. 1990'lı yıllarda moda deyimi ile “mükellef odaklı” idare anlayışı ile sahada deneyimde kazanarak iyileştirilmiş şeffaf yönetim ekseninde idarelerin hareket ettiği izlenmektedir. Fonksiyonel ve mükellef odaklı yönetim ilkelerinin de giderek idareye hâkim olduğu bilinmektedir. İkinci bölümde hukuki alanda uygulamalar başlığında yer verdiğimiz şekli ile; kurulan ve pilot uygulama kapsamında hizmete alınan Eskişehir Vergi Dairesi bu temelde teşkilatlandırılmıştır. İlde bulunan dört ilçe vergi dairesi müdürlüğü buraya devredilmiş ve Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı iki şube ile mükelleflere hizmet sunmaya başlamıştır. Sonuçları itibari ile beklenen amaca ulaşıp ulaşılmadığını elbette zaman gösterecektir (Kahriman, 2016: 246).

Mamafih gelineen noktada gelir ve kurumlar vergisi uyumunun artırılması maksadı ile atılabilecek adımlar ve alınabilecek tedbirler bağlamında maddeler halinde sıralama yapmak gerekirse;

3.4. Dijitalleşme ve Projelerin Vergi Uyumuna Etkisi

Dijitalleşmenin tüm üretim faktörlerini etkisi altına alarak ekonomik süreçte aktör olduğu günümüz dünyasında aksi iddia edilmeyecek şekilde kabul edilmektedir. Dijital dönüşüm sürecinde bu etkiyi katlayarak artıran en önemli parametre kuşkusuz maliyet olarak kendini göstermektedir. Maliyet tasarrufunun müteşebbisi daha fazla yatırıma teşvik edeceğinden hareketle aslında dijitalleşme ekonomik büyümeyi de beslemektedir.

Devletlerin geliri yakalama ve devamında takibi noktasında mali süreçlerde söz sahibi olmasını da kolaylaştıran dijitalleşme adımları artık geri dönülmez bir noktaya evrilerek birçok alanı etkisi altına almıştır. Vergi erozyonunun önlenmesi adına e- devlet sürecine geçen vergi matrahı olacak hemen hemen her konunun artık izlenmesi daha kolay hale gelmiştir. Vergi uyumunun belirleyicisi olarak yazınsal alanda test edilmiş ve kabul görmüş hemen hemen birçok parametrenin artık dijital mecralarda anlık tespiti gelineen noktada vergi uyumunu olumlu yönde etkileyen ciddi bir kazanımdır. Geliştirilen sistemler bakımından ise; devlet, riskli iade işlemlerini ÖTVİRA, KDVİRA, SARP ve MEVA sistemleri ile takip etmektedir. SARP uygulaması ile yapay zekâ desteği de alınarak sahte belge düzenleyenlere yönelik olarak tedbir alındığı bilinmektedir.

Dijital temelde geliştirilen her türlü uygulama ve projenin hem devlet hem de mükellef özelinde getirdiği kolaylıkların asıl amacının vergi uyumunu artırmaya dönük olduğu diğer yandan bunun süreç içerisinde taraflara sağladığı kolaylıklarında kaynak kullanımı ve kayıpların telafisi bağlamında ciddi avantajları da beraberinde sunduğu bilinmektedir. (Akdoğan ve Yavuz, 2023: 100)’un “Dijital Vergi Uyum ve Etkili Faktörler (DİVUEF)” isimli bir ölçek ile yapılan analizler neticesinde elde edilen bulgulara göre dijital vergi uyumu faktörlerinin vergi tahsili üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu görmekteyiz.



SONUÇ

Yerleşik ve ortak yaşamın gereği olan ihtiyaçların nasıl finanse edileceği sorusuna verilecek olan cevap ülkelerin benimsedikleri ekonomik sistemler ile yakından ilişkili olup bu bağlamda geliştirilen politika ve öneriler de kamu maliyesinin inceleme alanını oluşturmaktadır.

Buradan hareketle bizim ülkemizde benimsenen ekonomik sistem ve politikalar çerçevesinde yönetim erkinin yüklenicisi olan devlete bazı görevler düşmekte olup bu vazife maliyetlerinin ne şekilde finanse edileceği benimsenen mali sistem ve politikalar ile şekillenerek vergiyi karşımıza çıkarmaktadır.

Burada vergiyi doğuran toplumsal gerçekliğin ortak ihtiyaçların finansmanı olması bir meşruiyet kaynağı olsa da geline nokta vergiye başka görevler de yüklenerek sosyal ve ekonomik diğer çıktılar elde edilmeye çalışılmaktadır. Bununla beraber kendisinden beklenen çok yönlü faydaların neticesi olarak vergi kamu maliyesinin olduğu kadar ülke siyasetinin de gündeminde önemli bir yer işgal etmektedir. Aksi yönde elde edilmesi arzulanan çıktıların beklentinin altında yâda hiç gerçekleşmemesi durumu ise genel bütçe dengesi içerisinde terazinin gelir kısmında vereceği açık ile beraber tüm finansal sistemi temelinden sarsacaktır.

Tam da bu noktada bozulan finansal sistemin ardından bu sürece doğrudan ve dolaylı olumsuz etki eden diğer parametreler de beraber ele alınacak olursa kayıt dışı ekonominin nasıl beslendiği ve sonuçları itibari ile nelere yol açtığı da ayrı bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Öncelikle verginin hukuki bir zeminde meşruiyete kavuşturularak ardından cebren tahsili noktasında kamu maliyesi tarafında geliştirilen yöntemler ne yazık ki zaman zaman beklenen oranda sağlıklı işlememektedir. Diğer bir deyişle aksamalar sonucunda sebebi uyumsuz davranışlar olan bu tablo ile yine kamu otoritesini bazı düzenlemeler yapmaya yöneltmektedir. Yapılan bu düzenlemeler de zamanla ya kendisinden beklenen faydayı tam anlamı ile karşılayamamakta bir başka deyişle sakıt olmaktadır.

Tezimizin bölümlerinde sırası ve usulü ile tafsilatına yer verdiğimiz vergiye dair her bir başlıkta amacımız kavramsal tanımdan başlayarak gelir olarak elde edilmesi veya

edilememesi ihtimallerine kadar her bir aşamanın etraflıca değerlendirilmesidir. Yapılan bilimsel çalışmalar ışığında çıktıların değerlendirilerek somut bir gerçekliğe ulaşmaktır.

Gelinen noktada yapılan değerlendirmeler ve gerçeklik üzerinden ulaştığımız sonuçlar çalışmamızın yukarıdaki bölümünde anlatılmakla beraber sonuç kısmında vergi uyumunu artırmaya yönelik olarak nelerin yapılabileceğine dair politika önerileri ve çok disiplinli iyileştirme pratiklerinin anlatılması yerinde olacaktır.

Öncelikle mevcut yasal çerçevede kalmak kayıt ve şartı ile idari alanda bazı politika ve eylemler ile nelerin yapılabileceği devamında ise ekonomik, sosyal ve son olarak hukuki alanda nelerin yapılması veya yapılmaması gerektiğine dair tespitlere yer vereceğiz.

Allingham ve Sandmo'nun çalışması ile vergi uyumuna dair ciddi adımın deneysel anlamda atıldığı bilinmektedir. Mükelleflerin hükümet politikalarına karşı geliştirdiği tavrın net olarak hatasız tespiti elbette mümkün olmayıp en azından gerçeğe yakın biçimde deneysel olarak tespiti de imkânsız değildir. Bu tespitlerin ardından belirlenen zayıf alanlarda iyileştirme önerileri de beraberinde gelmektedir.

Literatürde kabul gören vergi uyumunu belirleyen beş temel faktör; gelir düzeyi, vergi oranı, vergi incelemesine alınma ihtimali, vergi cezaları ve kamu harcamalarıdır. Buradan hareketle geliştirilecek önerilerde bu beş temel alan üzerinden şekillenmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli konu var olan ve bozulan bütçe dengesinin finansmanında, mevcut mükellefler üzerinden vergi gelirlerinin artırılması yâda verginin tabana yayılarak gelirin yakalanması ile sistem üzerinde kayıt dışının payının en aza indirilmesi ile olumlu çıktılar elde ederek yol almaktır.

Mali alanda atılması gereken en önemli adım kayıt dışı ekonomik unsurların sistem içindeki varlıklarının öncelikli olarak doğru ve yerinde tespiti ile bunları kayıt altına alarak alınamayanlara dönük olarak ta hukuki çerçevede ciddi sınırlar çizerek kontrol altına almaktır. Bu adımları sıralayacak olursak mükellef özelinde yapılacak paydaş anket ve analizleri ile de varlığı tartışma kabul etmeyecek olan kırtasiyeciliğin ortadan kaldırılmasıdır.

Erken Alman romantizminin temsilcilerinden şair, yazar ve filozof Friedrich NOVALİS (1772-1801) “İnsan vergisini, sevgilisine bir buket çiçek uzatıyor gibi

ödeyebilmelidir ” demiştir. Elbette bu bir hayal olsa da ideal bir ekonomik sisteme ulaşmak maksadı ile mükellefi teşvik etmektedir. Diğer yandan Hollanda Gelir ve Gümrük İdaresinin mottosu olan “Size vergiyi sevdiremeyiz ama onu kolaylaştırabiliriz” sözü de gelişmiş ekonomilerin konuya yaklaşımını ortaya koymaktadır. “Ödeme kolaylığı” da diyebileceğimiz bu konu mükellefi kırtasiyecilik ile asgari düzeyde muhatap etme esasına dayanmaktadır.

Mükelleflerin kanun çerçevesinde kendilerine tayin edilen usul ve esasları izleyerek vergisel yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmesi kendilerinden beklenirken bu süreçte mükellef bu usul ve esas şartlarında bazı belirsizlik veya eksik açıklamalar nedeni ile zorluklar yaşamaktadır. Mükelleflerin prosedürler içerisinde adım atmakta zorlandığı bir sistemin kendisinden beklenen faydaya ulaşması elbette düşünülemez. Burada öncelikle gelişmiş ekonomik sistemlerde örneklerine rastladığımız bazı etkin kolaylık sağlayacak mükellefe vergi ödeme sürecinde aracısız doğrudan erişim imkânı ile yükümlülüklerini yerine getirme imkânı sunan anlaşılabilir, erişilebilir ve basit bir dijital sistem ile hedeflenen vergiye uyum seviyesi yakalanmış olacaktır.

Gelinen noktada Fransız siyaset adamı, iktisatçı, Jean Baptiste COLBERT (1619-1683), “Vergileme sanatı, mümkün olduğunca fazla tüyü, mümkün olan en az bağırtıyla toplayabilmektir.” sözü aslında her iki tarafa da rol biçmekte ve gelinebilecek en iyi seviyeyi de işaret etmektedir.

Dijitalleşme ile teknolojik imkânların mükelleflere sunulduğu bilinse de örneğin e-beyanname, e- yoklama gibi uygulamalar hayata geçirilse de mükellefiyetin tesisi maksadı ile hali hazırda bazı evrakların halen fiziki olarak idarece talebi hem süreci uzatmakta hem de mükellefi yormaktadır. Aynı zamanda mükellefiyetin sonlandırılması aşamasında da bazı evrakların (fatura, irsaliye) idarece fiziki talebi ve incelenerek işlem tesisi de aynı netice ile sonuçlanarak mükellefi prosedürlere boğmaktadır. Uygulamada mükellefin tüm süreçlerinde var olan meslek mensuplarına verilecek ve kontrol edilebilecek yetki ile kırtasiyeciliğin azaltılması sağlanabilir. Diğer taraftan mükelleflerin gayrimenkul sermaye iradı gelirlerine ait beyannamede bu gayrimenkulü için ödedikleri faizi beyannameye işleyememekte aksine bunu kendisinin ispatlayıcı belge ile sunması istenilmektedir. Bu problem banka ve gelir idaresi arasında işleyecek bir bilgi paylaşımı ile halledilebilecek bir husustur.

Bir başka öneri, güncelliğini hiçbir zaman kaybetmeyecek olan vergi oranları hakkında olacaktır. Zaman zaman kamu idareleri mevcut mükelleflere yenilerini denetim ve gözetim ile eklemek yerine bunlar üzerinde var olan vergi yükünü artırmak anlamına gelen oranları yükseltme yoluna gitmektedirler. Bu noktada ilk adımlarını İbn-i HALDUN' un attığı ve devamında Arthur LAFFER' in formüle ettiği optimum vergi oranına dair görüşler bize göstermektedir ki belirli bir vergi oranının ardından tahsil edilen vergi geliri beklenen düzeye ulaşamamakta hatta vergilerin artırılmaya başlandığı seviyesinin de altına düştüğü izlenmektedir. Laffer genel olarak, hükûmet için en yüksek vergi gelirini sağlayacak olan %0 ile %100 arasında bir vergi oranının var olduğu teorisinin bir örneği olan Laffer eğrisi önem ve ün kazanmıştır. Buna göre, belirli ekonomik şartlar altında, hükûmetlerin vergi oranlarını düşürmesi beraberinde aynı anda geliri ve ekonomik büyümeyi artırmasına olanak tanır. Vergi oranlarını artırmanın da öyle kâğıt üzerinde olduğu gibi geliri artırmadığı deneysel çalışmalar ile ortaya konulmuştur. Burada Laffer' in adından bahsettiği genel olarak tüm vergiler olmayıp gelir üzerinden alınan vergiler inceleme konusudur. Burada aksi yönde bir örnek verecek olursak ABD'de Reagan, İngiltere'de Thatcher ve Türkiye'de Özal döneminde gelir vergisi oranlarında yapılan indirimlerin aynı oranda beklenen vergi tahsilatlarına yansımadağı da bilinmesi gereken bir gerçekliktir. Laffer mükelleflerin optimum oranın üzerindeki artışlar sebebi ile azalan gelirini ikame yoluna gitmek için daha çok çalışacağını varsayarak **“gelir etkisi”** bağlamında dolaylı olarak vergi gelirlerine olumlu katkı sunarken bunun sürdürülebilir olmadığı ve neticede çalışmaktan vazgeçerek daha yüksek vergi oranına karşı **“ikame etkisi”** devreye girecek ve çalışmaktan vazgeçecektir.

Ülkemizde kurumlar vergisi (KV), kurum kazançları üzerinden alınan doğrudan/dolaysız bir vergi türüdür. Gelir üzerinden alınan vergiler kategorisindedir. Ancak gelir vergisi gibi subjektif değil, objektif nitelikte bir vergidir; bu nedenle artan oranlı tarife yapısına değil, düz/sabit oranlı tarife yapısına sahiptir. Aynı gelir vergisinde olduğu gibi artan oranlı bir tarife sisteminin getirilmesi; bu vergi kapsamında faaliyet gösteren mükelleflerin hem sermaye altyapılarının daha sağlam olmasını hem de sermaye ve hâsılatları arasında uçurum bulunan mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmesi engellenebilir.

Diğer taraftan uygulamada çok geniş bir yelpazeye sahip olan istisna ve muafiyetlerin kapsamının daraltılarak etkin ve işlerliği olan bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Amacı dışına çıkılarak bu kapsamdan yararlanan mükelleflerin tespit edilerek engellenmesi bu alandan hak sahibi ve gerçekçi mükelleflerin yararlanması sağlanmalıdır. Muafiyet ve istisnaların düşük gelir düzeyindeki toplumsal tabakaların gelir dağılımına olumlu katkı sunması beklenirken verginin tabana yayılmasını da dolaylı olarak olumsuz etkilemektedir. Anayasamızın 73. maddesindeki verginin genelliği ve eşitliği ile de zaman zaman çelişmektedir.

Bir başka bağlamda sunulabilecek öneri ise vergi mevzuatımızın sık sık değişmesi, karmaşıklığı ve prosedürler sebebi ile mükellef ile etkileşimde ciddi sorunlar doğmasına neden olmaktadır. Buradan hareketle mükellefin sade ve anlaşılır olmaktan uzak mevzuat sebebi ile meslek mensubu ve diğer uzman kişi ve kurumlar üzerinden işlerini görme yoluna giderek dolaylı maliyetlere katlanmak zorunda kalmaktadır. Mevzuatın katılımcı ve paydaş odaklı yeniden hazırlanması ve sürece mükellefin etkin katılımının sağlanması maksadı ile atılacak adımlar neticede tahsil edilecek vergi gelirlerine olumlu yansıyacaktır. Burada özellikle ülkemizde zaman zaman kanunlaşan vergi afları, sorumluluklarını yerine getiren bilinçli ve dürüst mükelleflerin sisteme bakış açısını olumsuz etkilemektedir. Mükelleflere yerine getirmedikleri vergisel ödevleri sebebi ile cebren uygulanan yaptırımlardan vazgeçme de denilebilecek bu müessese adalet algısını olumsuz yönde etkileyerek ödevlerini yerine getiren mükellefe ceza niteliğinde olduğundan tam ve barışçıl bir vergi ekosisteminden bahsedeceksek eğer af müessesesinin çok ama çok istisna bir durum olması gerekmektedir. Aksi halde mükellef tavırları vergiye karşı uyumsuzluk sergilemeye dönük bir seyir izlemeye başlamaktadır.

Diğer taraftan Vergi usul kanununun 134.maddesinde vergi denetiminin amacına yönelik olarak ifade edilen “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.” hükmü bize bu mekanizma ile neyin hedeflendiğini bildirmektedir. Yapılan deneysel çalışmalar bize vergi denetim ve cezalarında yapılan esaslı ve makul artışların vergi tahsilatlarına olumlu artışa yardımcı olduğunu göstermektedir. Daniel Kahneman’ın rasyonel karar alan ekonomik birimin risk altında verdiği kararlara davranışsal yaklaşımı açıklamaya dönük tezi bu konuda bireyin izleyeceği yolu bize göstermektedir. Diğer yandan ise ceza ve yaptırımların mutlak

anlamda çözüm olamayacağı da bir gerçektir. Tezimizin “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Uygulamalar ve Vergi Uyumu” başlığında ifade ettiğimiz gibi bazı deneysel çalışmalarda yüksek para cezalarının, denetim ihtimallerinin vergiye daha fazla uyumu teşvik ettiği gözlemlense de diğer bazı çalışmalarda ise para cezaları ve vergiye uyum arasında anlamlı bir ilişki kurulamadığını izlemiştir.

Yine sorumluluklarını yerinde ve zamanında eksiksiz tamamlayan mükellefin aksine uyumsuz tavır içerisinde olan mükellefe yönelik olarak ihbar mekanizmasının hangi kanaldan olursa olsun etkinleştirilmesi önem arz etmektedir. Zira denetim ve gözetim personeli ile belirli bir noktaya kadar sürece dâhil olabilen gelir idaresinin Vergiye yönelik uyumsuz tavır içerisinde olan mükellefe karşı diğer mükellef olsun olmasın vatandaşlar eliyle de takip ve denetim ağını genişletmesi uyumu teşvik bağlamında önemlidir.

Mükelleflerin vergisel ödevlere uyum göstermeye yakın olduğu alanların tespit edilerek buralarda mükellefe ödevlerini mali olarak yerine getirebilecekleri farkı ödeme sistemleri veya araçları tahsis edilmesi de vergiye uyumu teşvik edici bir vazife görecektir. Dijital imkân ve kabiliyetlerin yanında finansal araçların ödeme araçlarının bu kapsamda bütünleştirilmesi ile mükellef kısa sürede bu ödevini yerine getirecektir. Bir örnek vermek gerekir ise 90’ lı yıllarda elektrik, su vb. faturaya bağlı borçların ödeme şekli ve tahsilat oranı ile günümüzde mobilden ve değişik kanallardan hayata geçirilen kolay ödeme sistemleri ile gelinen nokta kıyas kabul etmemektedir.

Bir başka alanda konuya yaklaşacak olursak sosyal zeminde mükelleflere her bakımdan ulaşmak, mevcut mükellefler bilgilendirilirken potansiyel mükelleflerinde eğitilmesi yoluna gidilerek geleceğin mükellefleri ile ön alarak önceden iletişim kurmak çok büyük öneme sahiptir. Bunun yanında vergisel ödevlerin karşılığında sunulan hizmetlere yönelik olarak toplumla bütünleşmiş politikalar devlet millet kaynaşmasının da zeminini sağlamlaştıracaktır.

Ekonomik alanda ise kamu otoritesinin hayata geçirdiği para ve maliye politikası tedbirlerinin olumlu veya olumsuz sonuçları, mükellef özelinde olduğu gibi ülke genelinde vatandaşların vergiye uyumu ile doğrudan orantılıdır. Zira daraltıcı veya genişletici para ve maliye politikası tedbirlerinin ardından gelir düzeyinde olumsuz

yansımalar ile karşılaşan mükelleflerin bu durumu vergiye karşı uyumsuz tavır sergileyerek dengelemeye çalıştığı deneysel bir gerçektir. Uğradığı gelir kaybını bir şekilde tamamlamaya çalışan mükellefin ilk vazgeçtiği ödev vergisel yükümlülükler olacaktır. Buradan hareketle geliştirilecek politikaların örneğin Gelir İdaresi Başkanlığının stratejik planında yer alan amaç ve hedeflerin paydaş gerçeklikleri ile örtüşen saha karşılığı olan somut ve ölçülebilir olması önem arz etmektedir. Enflasyon ve işsizlik ile mücadele eden, kayıt dışı her türlü faaliyeti denetim ve gözetim altına alan, vergiye yüklenen sosyal ve ekonomik görevlere hizmet eden bakış açısı ile atılan her adım mükellefin vergiye gönüllü uyumunu teşvik edecektir.

Son olarak hukuki zeminde kanun yapıcının ortaya koyduğu iradenin eseri olan mevzuat çerçevesinde mükelleflere kamusal alan da harcamalar ve gelir elde etme noktasında katılım hakkının tanınarak sistem ile bütünleşen mükellef profilinin tesisi çok kıymetlidir. Zira parçası olduğunu hissettiği sistemin bekası mükellefinde en temel arzusu olacaktır. Katılımcı demokrasi de denilen bu ve benzeri sistemlerin ileri demokrasi örneklerinde zaman zaman güzel sonuçlar verdiği bilinmektedir.

Netice olarak ülkemizde mükellefin veriye uyumuna dair yapılagelen çalışmaların genel anlamda idari ve siyasi çerçevede şekillendiği bilinmektedir. Ancak 90' lı yıllarda Dünya Bankası finansmanı ile hayata geçen ve Hazine ve Maliye Bakanlığı uhdesinde kurulan Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğünce yürütülen çalışmaların da parçası olarak bazı adımların atıldığı takdirle izlenmektedir. Bununla beraber yerleşik öğreti ve alışkanlıkların zaman zaman bu değişim ve dönüşümün önünde soyut engel olarak durduğu da bir gerçektir. Buradan hareketle özellikle yeni kuşaklar üzerinde ilköğretim çağından başlayarak pekiştirilecek vatandaşlık bilinciyle beraber kamusal süreçlere katılabilme eğiliminin artırılması da bunu destekleyecektir. Vergiye gönüllü uyumunun sağlaması için sosyal, hukuki, ekonomik ve siyasal alanları da kapsayacak köklü çalışma ve düzenlemelerin yapılması elzemdir. Son cümle olarak hayata geçirilen her türlü değişikliğin ardında duracak sağlam bir irade politikayı başarıya ulaştıracaktır

KAYNAKÇA

AHMED B. HANBEL: Müsned, **Dâru'l-Fikr**, 4.c. 109, 143.

AKALIN, Güneri; Atatürk Dönemi Maliye Politikaları, (Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/384), Ankara 2008.

AKBULUT, A. R. (2003) "Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum)" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 266, ss. 90-96.

AKDEMİR, N. (2008) "E-Devlet uygulamaları kapsamında Vedop Projesi, Eğirdir Vergi Dairesinde E-Vdo uygulamasının incelenmesi" Master's thesis, **Dumlupınar Üniversitesi, S.B.E. Kütahya**.

AKDOĞAN, T., & YAVUZ, H. (2022) **Dijitalleşme Perspektifinden Vergi Uyumu**.

AKDOĞAN, A. (2003) **Kamu maliyesi**. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKDOĞAN, A. (2009) **Kamu Maliyesi**, 13. Ankara: Baskı, Gazi Kitabevi.

AKDOĞAN, A. (1981) "Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi" **Yeni İş Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 16, ss. 16.

AKDOĞAN, A. (1991) **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. Gazi Üniversitesi Yayın, (165).

AKDOĞAN, A. (1999) **Kamu Maliyesi** (7. Baskı). Gazi Kitabevi, 44.

AKGÜNDÜZ, A. (1990) **Osmanlı Kanunnameleri ve Hukuki Tahlilleri-1: Giriş ve Fâtih Devri Kanunnâmeleri** (Vol. 1). Osmanlı Araştırmaları Vakfı.

AKSOY, Ş. (1998) **Kamu Maliyesi**, 3. B, İstanbul, Filiz Kitabevi.

AKSOY, Ş. (2011) **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlâveli 4. B, İstanbul, Filiz Kitabevi.

AKTAN, C. C. (2009) "Arz-Yönlü İktisat Teorisi ve Haldun-Laffer Etkisi" **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss. 41-54.

AKTAN, Coşkun Can (2017), "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", **Hukuk ve İktisat Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 2, s.101-116.

AKTAN, C. C. (2012) **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**. "YENİ" MALİYE, 167.

AKTAN, C. C., A. DİLEYİCİ , & A. SARAÇ. "Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları".

AKTAN, C. C. ; D. DİLEYİCİ, İ. Y. Vural, (2006) **Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi**. Seçkin Yayıncılık.

- ALM, J. ; B. JACKSON, M. MCKEE, (1992) Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS. **Why people pay taxes**, 1, 311-329.
- ALM, J. ; G. H. MCCLELLAND, W. D. SCHULZE, (1992) Why do people pay taxes?. **Journal of public Economics**, 48(1), 21-38.
- ALM, J., MCKEE, M. (1998) “Extending The Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics” **Managerial and Decision Economics**, Sayı, 19, Cilt 4-5, ss. 259-275.
- ALTUNDEMİR, M. E. (1998) “Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği” (Doctoral dissertation, **Bursa Uludag University, S.B.E.** Bursa.
- ANDREONI, J., ERARD, B., FEINSTEIN, J. (1998) “Tax Compliance” **Journal of economic literature**, Cilt 36, Sayı 2, ss. 818-860.
- ARMAĞAN, R. (2009) “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme” **Maliye Dergisi**, Sayı 156, ss. 199-218.
- ARMAĞAN, R. (2014) **Vergi Verimliliği Yönünden Türk Gelir İdaresi İle Mükellef Arası İlişkiler**. Prof. Dr. Naci MUTER’e Armağan Kitabı.
- ARSLAN, M. (2006) **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- ASLANTAŞ, E. (2019) “Vergiye Gönüllü Uyum: İzaha Davet Müessesesi (Doctoral dissertation”, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.** İstanbul.
- ATTALİ, J., T. ILGAZ, Ü. Doğanay, S. TİMURÖĞLU, (2008) **Geleceğin Kısa Tarihi**. İmge Kitabevi Yayınları. Başvuru El Kitapları Serisi.
- AYKIN, H. VERGİ UYUMUNU ARTIRMADA POLİTİKA ARACI OLARAK BÜYÜK MÜKELLEFLER BİRİMİ: KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ.
- BAKANLIĞI, M. (2008) **Atatürk Dönemi Maliye Politikaları**.
- BAŞKANLIĞI, G. İ. B. F. (2010) **2010 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- BATIREL, Ö. F. (2007) **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**. İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- BERKSOY, T., İ. DEMİR, (2004) Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler. 19. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, 513-532.
- BEŞEL, F.; C. ÇOKGEZER, (2015). Maliye alanında e-teknolojiler ve etkinliği. **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 1(1), 13-23.
- BİBEROĞLU, E. (2006) “Türkiye’de gönüllü vergi uyumu” (Doctoral dissertation, **DEÜ, S.B.E.** İzmir.

- BİLDİRİCİ, N. (2011) **Vergi Hukuku**, 26.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BİŞGİN, A.; S. ÜNLÜER, (2018) “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi” **Anadolu University Journal of Faculty of Economics**, Cilt 1, Sayı 1, ss. 45-57.
- BLAİSDELL, D. (1979) **Osmanlı İmparatorluğu’nda Avrupa Mali Denetimi**,(çev. Ali İhsan Dalgıç). Doğu–Batı Yayınları, İstanbul.
- BULUTOĞLU, K. (1958) Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, (4).
- CANATAR M.; Y. BAŞ (1998)) “Şûra-yı Devlet Teşkilatı ve Tarihi Gelişimi”, OTAM, S.IX, ss.111-116.
- CANDAN, E.; A. Ö. HANEDAR (2008) “Tarihi Unutan İktisatçıların Bilime Metodolojik Yaklaşımları, “İktisat Paradigmasında Geriye Bir Dönüş Mü?” **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt, 19, Sayı 68, ss. 47-90.
- CANDAN, Ş. (2009) KDV Beyannamelerinde E-denetim Projesi, **Ankara Ekonometri**, Eylül Ekim.
- CLOTFELTER, C. T. (1983) “Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns” **The review of economics and statistics**, Cilt 65, Sayı 3, ss. 363-373.
- ÇAĞAN, N. (1980) “Demokratik sosyal hukuk devletinde vergilendirme” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı (1), ss. 129-151.
- ÇAKAR, E. P. (2013) “Vergiye karşı direnme şekilleri ve vergi inzivası “**Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**” Cilt 17, Sayı 2, ss. 1293-1314.
- ÇAKIR, H. (1981) “Kalkınmanın Başlangıcında Türk Maliyesi” **Maliye Dergisi**, **Atatürk Özel Sayısı**, ss. 129-148.
- ÇAKMAKKAYA, B. Y. (2013) **Türk Vergi Hukukunda Elektronik İmza Uygulamaları ve Adaptasyonu**. Legal.
- ÇATALOLUK, C. (2008) “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları” **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 20, ss. 213-228.
- ÇELİK, F. (2018) **Maliye Bakanlığı’nın elektronik dönüşüm süreci ve elektronik maliye uygulamalarının incelenmesi**.
- ÇELİKKAYA, A. (2002). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler” **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet**

Dergisi, Sayı 5. Erişim (17.01.2022): <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>

ÇELİKKAYA, A.; H. GÜRBÜZ (2006) “Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması” **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, Cilt 21, Sayı 247, ss. 122-139.

ÇELİKKAYA, A.; H. GÜRBÜZ (2008) “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi” **Sosyoekonomi**, Cilt 8, Sayı 8, ss. 23-54.

ÇETİN GERGER, G. (2011), Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum. Legal/Hukuk Kitapları Dizisi, İstanbul.

ÇIPLAK, B. (2018) “Nöroekonomi ve Vergi Uyum İlişkisi” **Adnan Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 5, Sayı 1, ss. 262-273.

ÇOTUKSÖKEN, B.; S. Babür (2000) **Ortaçağda felsefe**. İstanbul, Kabalcı Yayınevi.

DEMİR, İ. C. (2009) “Kamusal harcamaların toplumsal algısı: Ampirik bir araştırma” **Maliye Dergisi**, Sayı 157, ss. 210-226.

DEMİR, M. Toplumun Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler.

DEMİRBAŞ-AKSÜT, B. (2010) “Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı, ss. 257-312.

DEMİREL, E. (2020) “İlk TBMM’nin İlk Kanunu” Ağnam Resmi. **Vakanüvis Uluslararası Tarih Araştırmaları Dergisi**, 5 (TBMM’nin 100. Yılı Özel Sayısı), 19-37.

DEVİRİM, F. (1998) **Kamu maliyesine giriş**. Anadolu Matbaacılık.

DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI, “Çevrimiçi” (<http://www.mfa.gov.tr/isvicrenin-ekonomisi.tr.mfa>, 2023)

DOĞAN, U. (2014) “Vergide Teknolojik Uygulamalar” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 322, ss 9-40.

DURSUN, U. (2020) “İdare ile Mükellef Arasında Yeni Bir Müessese: Kanun Yolundan Vazgeçme” **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 43, Sayı 381, ss. 92-104.

DÜLGEROĞLU, E. (1975) “Vergilemenin psikolojik etkileri” **Akademi: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2-3, ss. 223-244.

EDİZDOĞAN, N.; Ö. ÇETİNKAYA, E. GÜMÜŞ (2019). **Kamu maliyesi** (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- EKER, A. (2005) **Kamu maliyesi**. Dokuz Eylül Üniversitesi.
- EMECEN, Faruk, “Ağnam Resmi”, TDV İslam Ansiklopedisi, 1 (1988), s. 478- 479.
- ERDEM Metin, Şenyüz, Doğan ve İsmail Tatlıoğlu (2009). **Kamu Maliyesi**. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım. 7.Baskı.
- ERGİNAY, Akif (1975) **Vergi Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara.
- EROĞLU, O. (2014) **Kurumlar vergisinde vergi planlaması**. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- EROL, A. (2011) **Vergi felsefesi:(devlet ve vergi)**. İSMMMO Yayınları.
- FELDSTEIN, M. (1995) “The effect of marginal tax rates on taxable income: a panel study of the 1986 Tax Reform Act.” **Journal of Political Economy**, Cilt 103, Sayı 3, ss. 551-572.
- FISMAN, R., WEI, S. J. (2004) “Tax rates and tax evasion: evidence from “missing imports” in China” **Journal of political Economy**, Cilt 112, Sayı 2, ss. 471-496.
- FJELDSTAD, O. H.; M. MOORE (2009) “Revenue authorities and public authority in sub-Saharan Africa” **The Journal of Modern African Studies**, Cilt 47, Sayı (1), ss. 1-18.
- Gazete, R. (1983). **Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013) 2013 Yılı Performans Programı, Ankara, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:156, Ocak.
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Çevrimiçi” (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1338> - Erişim tarihi: 09/07/2023a).
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Çevrimiçi” (<https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi> Erişim tarihi: 09/07/2023b).
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Çevrimiçi” (www.ivd.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 29.08.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Çevrimiçi” <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/gelirler-genel-mudurlugunun-2002-yilina-ait-faaliyet>, Erişim: 10.01.2023)
- Gelir İdaresi Başkanlığı**, “Çevrimiçi” https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf, Erişim: 10.10.2023)

- GERÇEK, A. (2006) **Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi**.
- GERÇEK, A.; G.Ç. GERGER, Ç.TAŞKIN, F. BAKAR, S. GÜZEL (2015), **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- GİRAY, F. (2001) **Maliye Tarihi** (Vol. 1). Ezgi Yayınları.
- GÖK, A. (2007) “Vergi Direncinin Gelişimi” **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 22, Sayı 1, ss. 143-163.
- GÖKBEL, D. (2008) “Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik için Özelge Uygulaması”.
- GÖKBUNAR, R.; A. R. GÖKBUNAR, A. UĞUR (2010) “17. Yüzyılda Osmanlı Devleti ve Batı Avrupa Devletleri’nde Mali Yapı Üzerine Savaşların Etkileri” **Maliye Dergisi**, Sayı, 159, ss. 70-87.
- GÖNÜLLÜ, A. R. (2015) “Milli Mücadele ve Cumhuriyet Döneminde Hayvanlar Vergisi (1920-1962)” **Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 38, ss. 69-102.
- GÜLEÇ, E. (2012) “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (I)” **Vergi Dünyası**, Sayı 373, ss. 113-130.
- GÜNDAY, M. (2011). **İdare Hukuku**. Ankara: İmaj Yayınevi.
- GÜMÜŞ, M. (2017) “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”.
- HAKKİ, U. I. (1948) “Osmanlı Devletinde Merkez ve Bahriye Teşkilatı”.
- HAMZAÇEBİ, M. A. (2002), Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.58,Ocak-Şubat-Mart 2002
- HEPAKSAZ, E.; O.AVCI (2018). “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler)” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 23(Geybullla Ramazanoğlu Özel Sayısı), ss. 759-772.
- HEPER, F.; B. ERDEM, (2003) **Kamu maliyesi**, Açıköğretim Yayınları, Eskişehir.
- HEREKMAN, A. (1989) **Kamu Maliyesi** (Genel Vergi Kuramı). Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara.
- HİTE, P. A. (1989) “A positive approach to taxpayer compliance” **Public Finance= Finances publiques**, Cilt 44, Sayı 2, ss. 249-267.

HİTE, P. A. (1989) A positive approach to taxpayer compliance. **Public Finance= Finances publiques**, 44(2), 249-267.

<https://tr.wikipedia.org>, 2023a

<https://tr.wikipedia.org>, 2023b

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/1841.pdf>

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf>, Erişim: 12.11.2023a

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, Erişim: 12.11.2023b

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, Erişim: 12.11.2023c

<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d03/c007/b030/tbmm030070300086.pdf>, Erişim: 12.11.2022

HUBERMAN, L. (2013) **Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla**, çev. Belge, İstanbul, İletişim Yayıncılık.

İNCEOĞLU, S. (2018) **Adil Yargılanma Hakkı**, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4.

JAMES, S.; C. ALLEY, (2002) **Tax compliance**, self-assessment and tax administration.

KAĞITÇIBAŞI, Ç.; G. İNSAN, (2010) **İnsanlar**, 12. b. İstanbul, Cem Ofset Matbaacılık.

KAHRIMAN, H. (2016) “Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin organizasyon yapısı üzerine bir değerlendirme” **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 12, Sayı 1, ss. 229-250.

KARAKOÇ, Y. (1990) **Türk miras hukuku açısından veraset ve intikal vergisi**. Ankara Üniversitesi Basımevi.

KARAKOÇ, Y. (1999) “Vergi yargılaması hukukunun işlevleri” **Vergi Dünyası Dergisi**, Cilt 19, Sayı 129, ss. 84-96.

KARAKOÇ, Y. (2007) **Vergi sorunlarının/uyuşmazlıklarının çözüm yolları: vergi yargılaması hukuku**. Yetkin Yayınları.

KARCI, Ş. M. (2016) **Ombudsman: İskandinav modelleri ve Türkiye uygulaması**. Seçkin Yayıncılık.

KIDDER, R., C. McEWEN (1989) “Taxpaying behavior in social context: A tentative typology of tax compliance and noncompliance” **Taxpayer compliance**, Sayı 2, ss. 46-75.

- KILIÇ, R. (2011). VERGİ İDARELERİNİN GÖREVLERİ AÇISINDAN MODERNİZASYON İHTİYACI. **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 7(14), 363-375.
- KIRCHLER, E.; E. HOELZL, I. WAHL (2008) “Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework” **Journal of Economic psychology**, Cilt 29, Sayı 2, ss. 210-225.
- KIZILOT, Ş.; D. ŞENYÜZ, M. TAŞ, R. DÖNMEZ, (2008) **Vergi hukuku**. Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- KİDDER, R.; C. MCEWEN (1989) Taxpaying Behaviour in Social Context: A Tentative Typology of Tax Compliance and Noncompliance, **Taxpayer Compliance**, JA Roth, JT Scholz and AD Witte. Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 2, 64-66.
- KİRCHLER, E.; E. HOELZL, I. WAHL (2008) Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. **Journal of Economic psychology**, 29(2), 210-225.
- KİTAPÇI, İ. (2011) “Bir vergi uyumu sorunu olarak vergi etiği ve bileşenleri”.
- KİTAPÇI, İ. (2015) **Vergi etiği vergi psikolojisi:** verginin sosyo-psikolojik teorisi". Seçkin.
- KOCA, S. (2016) “Ahlak kavramı üzerine etimolojik ve semantik bir araştırma” **Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**, Cilt 57, Sayı 2, ss. 121-136.
- KÖSTEKÇİ, A., & Sandalcı, U. (2020) **Vergi Denetiminin Vergi Tahsilatına Etkisi:** Türkiye İçin Bir Zaman Serisi Analizi. *Electronic Turkish Studies*, 15(8).
- LAFFER, A. B. (2004). The Laffer curve: Past, present, and future. **Background**, 1765(1), 1-16.
- LEWIS, A. (1989). A Positive Approach To Taxpayer Compliance, **Public Finance**, 44, 249-267.
- MASLOW, A. (1943) **A theory of human motivation. psychological review**, no 50. Washington, DC: American Psychological Association.
- MERT, Y. L. (2017) **Kamu Kurumlarının Çağrı Merkezleri Üzerine Bir Analiz**. Selçuk İletişim, 10(1), 134-157.
- MODUGU, P. K.; E. ERAGBHE, F. IZEDONMI, (2012) “Government accountability and voluntary tax compliance in Nigeria” **Research Journal of Finance and Accounting**, Cilt 3, Sayı 5, ss. 69-76.

- MURPHY, K. (2004) **Procedural justice and tax compliance**. Centre for Tax System Integrity (CTSI), Research School of Social Sciences, The Australian National University.
- MUTER, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2008) **Kamu maliyesi**, Manisa, Emek Matbaası.
- MUTLU, A. (2009). **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- NADAROĞLU, Halil (1996) **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayınları. 9.Baskı.
- ODASI, İ. T.; İ. KIRÇOVA, (2003) **E-devlet uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri**, İstanbul Ticaret Odası.
- OKTAR, C. (2003). **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- ORGAN, İ., B. YEGEN (2013) “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği” **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 4, ss. 241-271.
- ORTAÇ, F. R.; H. ÜNSAL (2016) “Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar” **İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1, ss. 1-22.
- Osmanlı dönemi borsa ve mali sistemi. (1992). Türkiye: İMKB.
- ÖMÜRBEK, N.; G. H. ÇİÇEK, S. ÇİÇEK (2007) “Vergi bilinci üzerine bir inceleme: üniversite öğrencileri üzerinde yapılan anketin bulguları” **Maliye Dergisi**, Sayı 153, ss. 102-122.
- ÖNER, E. (2005) **Cumhuriyet Dönemi Mali İdare**, TC Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayını.
- ÖZBEK, M. (2007) “E-devlet ve Türkiye uygulamaları kapsamında “Vedop” projesi” (Master's thesis, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi, S.B.E.** Tokat.
- ÖZBEK, M. S. (2013) Alternatif uyumsuzluk çözümü.
- ÖZBUDUN E. (2012) **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖZTÜRK, N. (2016) **Kamu Maliyesi Güncellenmiş 3. Baskı**, Ekin Kitabevi, Bursa Yerelden Globale Stratejik Araştırmalar I.
- PAZARLIOĞLU, E. (2010) “Vergi uyumsuzluklarının çözümünde vergi mahkemelerinin rolü” (Doctoral dissertation, **DEÜ, S.B.E.** İzmir

- PEHLİVAN, O. (2003) **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi. Trabzon-2006.
- PLAMPER, H. (2003) E-devlet Uygulamaları ve Sorunları. **Küresel Sistemde Siyaset Yönetim Ekonomi**, 139-163.
- RAPORU, G. İ. B. F. (2007) **2007 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- RAPORU, G. İ. B. F. (2022) **2022 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- ROTH, J. A.; J. T. SCHOLZ, (1989) **Taxpayer Compliance**, Volume 1: An agenda for research (Vol. 1). University of Pennsylvania Press.
- SANDFORD, C. T.; M. GODWIN, P. J. Hardwick (1989) **Administrative and compliance costs of taxation**. (No Title).
- SARAÇOĞLU, Ü. (1989) “V.U.K. ve T.C.K. Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekârlık Filleri ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 95, ss. 24-25
- SAVAŞAN, F.; M. E. ALTUNDEMİR, A. ULUPINAR (2012) “Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının nitel araştırma yöntemleriyle karşılaştırılması” **Maliye dergisi**, Sayı 162, ss. 126-144.
- SAYAR, N. (1975) **Kamu maliyesi-kamu gider ve gelirleri prensipleri**. İİTİA Nihad Sayar–Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, (256).
- SAYÂR, N. S. (1978) **Türkiye imparatorluk dönemi siyasî, askerî, idarî ve malî olayları**. (No Title).
- SAYGIN, Ö. (2015) “Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi (Doctoral dissertation”, **Anadolu University, S.B.E.** Eskişehir.
- SAYIN, Y. (2013). Tarihin Met cezirinde Büyük Güçlerin Gerilemesi Ve Çöküşü. **Journal of Islamic Law Studies**, (21).
- SMİTH, W. H. (1969) Automation in Tax Administration. **Law and Contemporary Problems**, 34(4), 751-768.
- SÛDÎ, S. (1307) **Defter-i Muktesid**, İstanbul.
- STACK, S.; A. KPOSOWA, (2006). **The effect of religiosity on tax fraud acceptability: A cross-national analysis**. Journal for the scientific study of religion, 45(3), 325-351.
- ŞAFAK, Mehmet (1994); “Vergilemede Demokrasi”, **Vergi Dünyası** S:157,ss.11-18

- ŞAHİN, A. (2009) “Kayıtdışı ekonomi ve vergi ahlakı etkileşimi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi”, **Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, S.B.E.** Çanakkale.
- ŞENER, A. (1990). “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi” **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 2, ss. 49-76.
- ŞENTÜRK, S. H. (2014). “Yeşil Bina Vergi Teşvikleri: Amerika Örneği ve Türkiye İçin Çıkarılabilecek Sonuçlar” **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 89-102.
- ŞENYÜZ, D. (1995) **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**. Bursa, Uludağ Üniversitesi Yayını.
- ŞENYÜZ, D., M. YÜCE, A. GERÇEK (2013) **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler)(4. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- ŞENYÜZ, Doğan, (2013) **Borçlar Hukuku**, Bursa: Ekin Kitapevi.
- ŞİŞMAN, B. (2003) **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**: örnekli-açıklamalı-yorumlu. Yaklaşım.
- T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM),(1999) **1999 Yılı Faaliyet Raporu**.
- TAKÁTS, E.; T. K. PAPP (2008) **Tax Rate Cuts And Tax Compliance**-The Laffer curve revisited. Available at SSRN 1087186.
- TAŞKIN, Y. (2010) “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 54, ss. 67-90.
- TAŞKIN, Y. (2010) Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, (54), 67-90.
- TEKE, E. (2004) “Vergilerin uyum maliyetleri”: Denizli örneği (Master's thesis, **Pamukkale Üniversitesi, S.B.E.**Denizli.
- TEKİN, A.; G. C. AVŞAR (2019) “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi” **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 6, Sayı 5, ss. 506-518.
- TEMEL, R. (2019) “Poujade ve Sarı Yelekliler Hareketlerinin Vergi Grevi/Verginin Reddi Olguları Etrafında Analizi” **Türkiye Siyaset Bilimi Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, ss. 77-104.
- TEZCAN, K. (2003). Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi ve bu süreçte geçirdiği aşamaların etkinlik açısından değerlendirilmesi. **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12(12).

TOKDEMİR, S. (2019) “Elektronik vergi uygulamalarının vergi maliyeti ve vergi uyumu üzerindeki etkileri” (Doctoral dissertation, **Marmara Üniversitesi, S.B.E.** İstanbul.

TORGLER, B., I. C. DEMİR, A. MACINTYRE, M. SCHAFFNER (2008) “Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation” **Economic Analysis and Policy**, Cilt 38, Sayı 2, ss. 313-339.

TORGLER, B. (2007). **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**. Northampton: Edward Elgar Publishing.

TOSUNER, M.; Z. ARIKAN, (2014). **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

TOSUNER, M., İ. C. DEMİR (2007) “Toplumsal bir olgu olarak vergi ahlakı” **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3, ss. 1-20.

TUAY, E.; İ. GÜVENÇ (2007) **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**. Gelir İdaresi Başkanlığı.

TUNCER, S. (1990) Üçüncü Oturumla İlgili Tartışmalarda Yaptığı Konuşma, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. **Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**

TURAN, K. (1981) “Atatürk Dönemi Maliye Politikasında Tarım Kesiminin Yeri” **Maliye Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, ss. 289-319.

TURHAN, S. (1993) **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi.

TÜFEKÇİ, A. K. (2010) “Geçmişten günümüze kadar vergiye karşı bireysel ve toplumsal tepkiler” (Doctoral dissertation, Yüksek Lisans Tezi, **Karadeniz Teknik Üniversitesi, S.B.E.** Trabzon.

TÜĞEN, K. (2009) **Devlet Bütçesi**. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Türk Dil Kurumu, “Çevrimiçi” <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 20.09.2023).

TBMM, Tutanakları, “Çevrimiçi”

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, “Çevrimiçi” (<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->, Erişim: 01.10.2022)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, “Çevrimiçi” (<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->, Erişim: 22.09.2022)

- UÇKAN, Ö. (2003) “E-devlet, e-demokrasi ve e-yönetişim modeli: Bir ilkesel öncelik olarak bilgiye erişim özgürlüğü” **Aylık Strateji ve Analiz E-Dergisi**, Cilt 5, Sayı 5, ss. 1-19.
- ULUPINAR, A. (2011) “Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının karşılaştırılması” (Doctoral dissertation, **Sakarya Üniversitesi, S.B.E.** Sakarya.
- US, V. (2004). Kayıtdışı ekonomi tahmini yöntem önerisi: Türkiye örneği (No. 2004/17). **Discussion Paper**.
- UYANIK, A. (2019) “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi” **Maliye Dergisi**, Sayı, 177, ss. 354-386.
- UYGUN, O. (2008) **İbni Haldun'un Toplum ve Devlet Kuramı** (No. 16). On iki Levha Yayıncılık.
- UZUNÇARŞILI, İsmail Hakkı (1948). **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Ankara
- VEFİK, A. (1999) Tekâlif kavaidi: **Osmanlı Vergi Sistemi**. Maliye Bakanlığı. (nşr. F. Hakan Özkan), Ankara
- YALÇIN, Ş. (2020). “Vergi İhtilaflarının Hızlı Çözümlemesinde Yeni Bir Uygulama: ‘Kanun Yolundan Vazgeçme’” **Vergi Sorunları Dergisi**, Cilt 43, Sayı 380, ss. 83-88.
- YALTI, B. (2012) Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi. **Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu**’, Danıştay ve Yargı Günü, 144, 55.
- YARAŞLI, G. O. (2005) **Türkiye’de Vergi Reformu**. TC Maliye Bakanlığı.
- YAŞA, M. (1980) **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi**, 1923-1978. (No Title).
- YENİÇERİ, H. (2004) Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. **Türkiye Maliye Sempozyumu**, 908-927.
- YENİÇERİ, A. G. H. (2005). Vergi yükümlülerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının gelir düzeyine göre karşılaştırılması. **Istanbul Journal of Sociological Studies**, (31), 279-299.
- YENİÇERİ, H. (2021) **İşletmelerde Vergi Planlama Stratejileri**, Ekin Yayıncılık.
- YILDIZ, H. (2005) **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri Ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayıncılık.

YILMAZ, F. (1996) Osmanlı Dış Borçlanmasının İlk Yirmi Yılı ve Sonuçları. **Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S, 1, 23-25.

YILMAZ, F. (1996). “Osmanlı Dış Borçlanmasının İlk Yirmi Yılı ve Sonuçları” **Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 1, ss. 23-25.

YILMAZ, G. A. (2006) **Kamu Maliyesi Ders Notları**. Arıkan Yayınevi, İstanbul.

YÜCE, M. (2012) **Türk vergi yargısı**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.

YÜCE, M. (2015) **Vergi Yargılama Hukuku**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.



