

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM: İZAH DAVET MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

ESRA ASLANTAŞ

İstanbul, 2019

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM: İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Yüksek Lisans Tezi

ESRA ASLANTAŞ
DANIŞMAN: Prof. Dr. BESİM BÜLENT BALI

İstanbul, 2019



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ İKTİSAT Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ESRA ASLANTAŞ'ın VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM: İZAHA DAVET MÜESSESESİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 08.08.2019 tarih ve 2019-25/6 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 23...../.....8...../.....2019.....

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. BESİM BÜLENT BALI	
2.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi ENGİN CAN	
3.	Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi ALİ PİŞKİN	

ÖN SÖZ

Yüksek lisans tezimin her aşamasında ve danıştığım her konuda bana yol gösteren, bilgi, tecrübe ve değerli vaktini esirgemeyen, büyük bir özveriyle çalışmamı yönlendiren kıymetli hocam Prof. Dr. Besim Bülent BALI'ye ve üniversite hayatım boyunca bana katkıda bulunan Maliye Bölümü hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Yaşamım boyunca bana her zaman destek olan başta biricik annem Zeynep ASLANTAŞ olmak üzere tüm aileme ve tezimin tamamlanması sürecinde bana olan güvenlerini esirgemeyen okul ve çalışma arkadaşlarıma teşekkür ederim.



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Esra Aslantaş
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali İktisat
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Besim Bülent Bali
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans, 2019

Anahtar Kelimeler: Kamu Gelirleri, Vergiye Gönüllü Uyum, İzaha Davet

ÖZET

Vergiler; devletin egemenlik gücüne dayalı, cebren ve karşılıksız olarak tahsil edilmektedir. Vergi mükelleflerinden beklenen davranış, vergi ile ilgili yükümlülüklerini severek ve isteyerek yerine getirmeleridir. Ancak vergiler; mükelleflere mali yük getirdiğinden, mükellefler çeşitli tutum ve davranışlarda bulunarak bu yükten kurtulmak istemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi yükünden kurtulma çabaları vergilendirme sürecini olumsuz etkilemektedir. Bu noktada vergi sisteminin etkin ve başarılı olabilmesi için mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermeleri gerekmektedir. Bu gereklilik, vergiye gönüllü uyum konusunda devletin yeni birtakım politikaları yürürlüğe koymasını zorunlu kılmıştır. Ülkemizde, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. Maddesi “İzaha Davet” başlığı altında yeniden düzenlenerek İzaha Davet Müessesesi getirilmiştir. Mevcut çalışmada; vergiye gönüllü uyum kavramı üzerinde detaylıca durulmuş ve bu kavrama hizmet eden İzaha Davet Müessesine genişçe yer verilmiştir. Son olarak; uygulama sonuçları analiz edilerek söz konusu müessesenin hem mükellef psikolojisi hem de kamu gelirleri üzerinde olumlu etkileri olduğu sonucuna varılmıştır.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Esra Aslantaş
Field : Finance
Programme : Fiscal Economics
Supervisor : Prof. Dr. Besim Bülent Bali
Degree Awarded and Date : Master, 2019

Keywords: Public Revenues, Voluntary Tax Compliance, Invitation to Explanation

ABSTRACT

Taxes; it is collected on the based on the sovereignty power of the state, by force and unrequited. The expected behavior of taxpayers is fulfilled their obligations related to the tax willingly. But taxes; due to taxpayers bring fiscal burdens, taxpayers want to get rid of this burden by carrying out various attitudes and behaviors. Thus taxpayers efforts to get rid of the tax burden negatively affect the taxation process. At this point, taxpayers are required to have a taxation voluntary compliance for the tax system to be effective and successful. This requirement, obliged the state to enact a number of new policies on taxation voluntary compliance. In order to increase the tax voluntary compliance in our country, the Law No. 6728 on “Law On Change In Some Laws For The Improvement Of The Investment Environment” and the Article 370 of the Tax Procedures Law No. 213 have been reorganized under the title of “Invitation to Explanation” Invitation to Explanation institution was introduced. In the present study; The concept of tax voluntary compliance dwell on in detail and give wide publicity to which serves this concept to “Invitation to Explanation”. Finally; by analyzing the application results, it was concluded that the said institution had positive effects on both taxpayer’s psychology and public revenues.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖN SÖZ.....	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	xi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI ve VERGİLEMENİN SINIRLARI

1.1. VERGİNİN TANIMI.....	3
1.2. VERGİNİN KONUSU VE ÖZELLİKLERİ.....	3
1.3. VERGİLEMEYİ HAKLI GÖSTERMEYE ÇALIŞAN TEORİLER.....	5
1.3.1. Fayda Yaklaşımı (İstifade Teorisi).....	5
1.3.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Kabul Eden Yaklaşım.....	6
1.3.1.2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Yaklaşım.....	6
1.3.1.3. Vergiyi Toplumsal Üretimin Genel Giderlerine Katılma Payı Olarak Kabul Eden Yaklaşım.....	7
1.3.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı (İktidar Teorisi).....	7
1.4. VERGİLEMENİN AMAÇLARI.....	8
1.4.1. Verginin Mali Amacı.....	9
1.4.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları	9
1.4.2.1. Verginin Ekonomik Amaçları	10
1.4.2.2. Verginin Sosyal Amaçları	11
1.4.2.3. Verginin Diğer Amaçları.....	11
1.5. VERGİLEMENİN SINIRLARI	12
1.5.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı.....	12
1.5.2. Vergilemenin Mali Sınırı.....	13
1.5.3. Vergilemenin Ekonomik Sınırı	15
1.5.4. Vergilemenin Siyasi Sınırı.....	17

1.5.5. Vergilemenin Sosyo-Kültürel Sınırı.....	17
1.5.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı	18
1.5.6.1. Vergi Tazyiki (Baskısı)	19
1.5.6.2. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi Kavramları	20
1.5.6.3. Mali Anestezi.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU ve VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. VERGİ UYUMU	24
2.2. VERGİ UYUMSUZLUĞU.....	26
2.3. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	27
2.3.1. Ekonomik Faktörler.....	28
2.3.1.1. Gelir Seviyesi	28
2.3.1.2. Enflasyonist Ortam	29
2.3.1.3. Serbest Piyasa Koşulları.....	30
2.3.1.4. Kayıt Dışı Ekonomi	31
2.3.1.5. İstikrarsız Ekonomik Yapı	38
2.3.1.6. Mükellefin Ödeme Gücü.....	39
2.3.2. Siyasi Faktörler	40
2.3.2.1. Devlet Yönetimine Olan Güven ve Bağlılık	40
2.3.2.2. Mükelleflerin Siyasi Tercihi.....	42
2.3.3. Psikolojik Faktörler	43
2.3.3.1. Vergi Bilinci	43
2.3.3.2. Vergi Ahlakı.....	45
2.3.3.3. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekli.....	47
2.3.3.4. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı.....	48
2.3.4. Sosyal ve Demografik Faktörler	48
2.3.4.1. Aile Ölçeği ve Medeni Durum	48
2.3.4.2. Mükellefin Mesleği.....	49
2.3.4.3. Mükellefin Eğitim Düzeyi.....	50
2.3.4.4. Mükellefin Yaşı	51
2.3.4.5. Mükellefin Cinsiyeti	52
2.3.4.6. Irksal Özellikler	53
2.3.4.7. Dini İnanç	53

2.3.4.8. Gelenek ve Göreneklere Bağlılık.....	54
2.3.5. Vergi Yönetimi İle İlgili Faktörler	55
2.3.5.1. Vergi Oranları.....	55
2.3.5.2. Vergi Denetimi Olasılığı	56
2.3.5.3. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı	57
2.3.5.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı	58
2.3.5.5. Vergi Afları	58
2.3.5.6. Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi	63
2.3.5.7. Vergi Yardımcıları.....	65
2.4. VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ ŞEKİLLERİ.....	66
2.4.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki	67
2.4.1.1. Aylaklığı Tercih Etme (Verginin İkame Etkisi)	67
2.4.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma.....	68
2.4.1.3. Yatırımdan Vazgeçme ve Üretimi Azaltma	68
2.4.1.4. Vergiden Kaçınma	69
2.4.1.5. Verginin Yansıtılması	70
2.4.1.6. Vergi Planlaması.....	71
2.4.1.7. Vergi Cennetlerine Göç.....	72
2.4.1.8. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme	72
2.4.1.9. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi.....	73
2.4.1.10. Oy Kayması	74
2.4.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki	74
2.4.2.1. Vergi Grevi ve Verginin Reddi	74
2.4.2.2. Vergi Kaçakçılığı.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM: İZAHA DAVET MÜESSESESİ

3.1. İZAHA DAVET KAVRAMI, HUKUKİ DAYANAĞI VE AMAÇLARI.....	80
3.1.1. İzaha Davetin Şartları.....	81
3.1.2. Ön Tespit Kavramı	83
3.1.3. İzah Değerlendirme Komisyonu	84
3.1.3.1. İzah Değerlendirme Komisyonunun Görev ve Yetkileri	85
3.1.4. İzaha Davetin Kapsamı.....	85

3.1.5. İzaha Davet Yazısı	92
3.1.6. İzaha Davet Süreci ve İzahın Yapılış Şekilleri	93
3.1.7. İzahın Değerlendirilmesi	93
3.7.1.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler.....	94
3.7.1.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin İzah Üzerine Yapılacak İşlemler	94
3.1.8. Mükellefin Süresinde İzahta Bulunmaması.....	95
3.1.9. Vergi Cezalarına İlişkin Yapılacak İşlemler.....	95
3.1.9.1. %20 Oranında Vergi Ziyaa Cezası Kesilmesine İlişkin Şartları Taşıyan Mükellefler.....	96
3.1.9.1.1. Kanuni Süresinde Beyanname Vermiş Olanlara Kesilecek Ceza.....	96
3.1.9.1.2. Kanuni Süresinde Beyanname Vermemiş Olanlara Kesilecek Cezalar.....	96
3.1.9.2. %20 Oranında Vergi Ziyaa Cezası Kesilmesine İlişkin Şartları Taşımayan Mükellefler.....	96
3.1.10. İzaha Davet Müessesesinin Diğer İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması.....	97
3.1.11. Amerika Birleşik Devletlerinde İzaha Davet Uygulaması	98
3.2. İzaha Davet Müessesesinin Türkiye Uygulaması.....	100
3.2.1. Sektörel Açıdan İzaha Davet Müessesesinin Değerlendirilmesi	101
3.2.2. Kamu Gelirleri Açısından İzaha Davet Uygulamasının Sonuçları	103
3.3. İzaha Davet Müessesesinin İdare ve Mükellefler Açısından Değerlendirilmesi	107
3.4. İzaha Davet Müessesesine Getirilen Eleştiriler ve Öneriler	109
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA.....	117

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler	36
Tablo 2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Tahmini.....	37
Tablo 3: Türkiye’de Cumhuriyet’ten Günümüze Kadar Vergi Afları.....	61
Tablo 4: Türkiye’de 01/09/2017-01/04/2019 Tarihleri Arasında İzaha Davet Kapsamında Tespit Yapılan Faaliyet Sayıları.....	101
Tablo 5: İzah Değerlendirme Komisyonları Tarafından Alınan Kararlar.....	104
Tablo 6: İzah Değerlendirme Komisyonlarında Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler.....	105
Tablo 7: 2018 Yılına İlişkin İzaha Davet Uygulama Sonuçları (TL).....	106

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Laffer Eğrisi.....	13
Şekil 2: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Dağılımı (2018).....	40



KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
VUKGT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

GİRİŞ

Devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonlarını yerine getirebilmek için kullandığı finansman kaynaklarının en önemlisini vergiler oluşturmaktadır. İnsanlık tarihinden bugüne kadar vergiler her toplumda var olmuş ve önemini hiçbir zaman yitirmemiştir.

Müdahaleci devlet anlayışının ortaya çıkması neticesinde devletin daha fazla gelire ihtiyacının olmasıyla birlikte, gelir kaynakları arasında en büyük paya sahip olan vergiler ile ilgili hususlar dikkat çekmeye başlamıştır.

Vergilendirme sürecinde iki taraf bulunmaktadır. Taraflardan biri vergileri egemenlik gücüne dayanarak cebri ve karşılıksız olarak tahsil eden devlet, diğeri ise vergiyi ödemekle yükümlü olan vatandaşlardır. Vergi yükümlülerinin vergilerini ödemelerinden dolayı reel gelirlerinde azalma meydana gelmektedir. Bu durum da onların vergiye karşı direnç göstermelerine neden olmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedeni, vergi mükelleflerinin vergilerini ödeme konusunda isteksiz davranış sergilemeleridir. Dolayısıyla vergi kadar eski bir kavram olan vergiye uyum konusu güncelliğini korumaktadır. Vergi uyumu, mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında yerine getirmeleri şeklinde ifade edilmektedir. Bütün devletlerde olduğu gibi ülkemizde de vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla birtakım çalışmalar yürütülmektedir. Vergi kaçırmanın ve vergiden kaçınmanın önüne engeller koyabilmek, böylelikle de kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını sağlamak için vergiye uyumsuz mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uyum göstermelerini sağlayıcı çalışmaların yapılması, hem vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin devlete olan güveninin zedelenmesine hem de kamu gelirlerinde sürekliliğin bozulmasına yol açan vergi kaybının artmasına neden olmaması açısından oldukça önemlidir.

Vergilendirme sürecinde idare ile mükellefler arasında herhangi bir nedenden dolayı uyuşmazlık söz konusu olabilmektedir. Burada iki taraf için de arzu edilen durum, uyuşmazlıkların en kısa sürede çözüme kavuşturulmasıdır. Uyuşmazlıklar, hem idari çözüm yolları ile hem de yargı organlarının aracılığı ile son bulabilmektedir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların idareyi ve yargı organlarını meşgul etmeden daha kısa zamanda ve daha az maliyetle yani tamamen vergilendirmede iktisadilik ilkesine hizmet edecek şekilde

özmlenmesi önem arz eden bir husustur. İdare de hem bu hususu uygulayabilmek hem de mükellef odaklı ve mükellef haklarını koruyan bir yapıda olabilmek için vergiye gönüllü uyumu artırma çalışmalarını yoğunlaştırmıştır.

Vergi sistemimizde vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma, vergi indirimi vb. gibi uygulamalara yer verilmiştir. Bu uygulamalara ek olarak yine aynı amaçla getirilen yeniliklerin en sonuncusu İzaha Davet Messesesidir.

Çalışmamızın amacı; vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörleri, yeni düzenleme ile getirilen İzaha Davet Müessesesinin vergiye gönüllü uyuma, vergi psikolojisine ve kamu gelirlerine etkilerini analiz etmek, söz konusu müessesenin Türkiye uygulamasını inceleyerek yapılabilecek değişiklikler hakkında birtakım önerilerde bulunmaktır.

Çalışmamızın ilk bölümünde vergi kavramı üzerinde durulacak, vergilemenin amaçları ve sınırları hakkında bilgi verilecektir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, vergi uyumu ile vergi uyumsuzluğu kavramları açıklanarak vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler ve bu faktörler hakkında yapılan araştırma bulguları ayrıntılı olarak incelemeye çalışılacaktır.

Çalışmamızın nc ve son bölümünde ise, 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe giren ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. Maddesinde düzenlenen İzaha Davet Müessesesinin tüm süreci hakkında ayrıntılı şekilde bilgi verilmeye çalışılacaktır. Türkiye’deki uygulama sonuçlarına da yer verilerek müessesenin idare ve mükelleflere neler kazandıracadı hususu analiz edilecek ve kurum için literatürde yer alan eleştirilere yer verilerek kurumun iyileştirilmesi amacıyla somut önerilerde bulunulmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI ve VERGİLEMENİN SINIRLARI

1.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi, devletin veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği diğer kamu tüzel kişilerinin mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden; hatta tüzel kişiliği olmayan bazı kurum ve kuruluşlardan egemenlik gücüne dayanarak hukuki cebir altında, karşılıksız ve nakit olarak aldığı ekonomik değerlerdir¹.

Vergiler, kamu gelirlerinin en önemlisi olarak gösterilebilir. Devletin vergi toplamasının nedeni kamu giderlerini finanse etmektir. Ancak günümüzde modern devlet anlayışına göre kamu giderlerini finanse etmek olan mali amacın yanında sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek gibi mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için de vergiler çok önemli bir boyut kazanmıştır. Bu bağlamda Türkiye’ de Anayasanın 73. Maddesi verginin nedenini ve dayanağını şöyle açıklamaktadır: *“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 kaldırılır².”*

1.2. VERGİNİN KONUSU VE ÖZELLİKLERİ

Verginin konusu, en kısa tanımıyla, verginin üzerinden alındığı şeydir. Bu şey, ekonomik bir değer, bir fiil, bir durum, maddi veya gayri maddi bir unsur olabileceği gibi hukuki bir muamele de olabilir. Nelerin verginin konusuna gireceğini önceden sınırlandırmak mümkün olmamaktadır. Çünkü verginin konusunu oluşturan iktisadi unsurlar, zaman içerisinde sürekli olarak değişmektedir³. Vergi kanunları ile vergi düzenlemeleri yapılırken de öncelikle verginin konusu yani neyin vergiye tabi tutulduğu belirtilir. Ülkemizde uygulanan bazı vergilerin konusuna örnek verilebilir. Örneğin, gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin

¹ Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. Baskı, Ankara, 2016, s.1.

² T. C. Anayasası, m. 73. 9.11.1982 tarihli, 17863 sayılı Resmi Gazete, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf (15.07.2018).

³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2014, s.47.

gelirleridir. Kurumlar vergisinin konusu, kurum kazançlarıdır. Motorlu taşıtlar vergisinin konusu, motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarıdır⁴.

Yukarıdaki açıklamalara göre verginin temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.

-Vergiler, devlet ya da devletin vergilendirme yetkisi vermiş olduğu kamu kuruluşları tarafından tahsil edilir.

-Vergiler karşılıksızdır. Vergi verenler, devletten veya diğer kamu kuruluşlarından verdikleri vergilerin bire bir karşılığını isteyemezler. Yani vergilerle, bu vergilerin finanse ettiği kamu hizmetleri arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Kamu hizmeti vergilerin makroekonomik düzeyde kolektif karşılığıdır⁵.

-Vergiler kanunidir. Yani vergiler; kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Başka bir ifade ile devlet vergilendirme yetkisini, genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organınca anayasal usullere uygun olarak çıkardığı kanunlarla kullanır⁶.

-Vergiler, devletin asli gelir kaynağını oluştururlar. Devlet, vergi olarak topladığı tutarları ilerde mükelleflere geri vermez. Yani vergiler, devlet için sürekli ve kesin bir finansman kaynağıdır⁷.

-Vergilerin diğer bir özelliği de zorunluluk (cebir) esasına dayanmasıdır. Devlet egemenlik gücüne dayanarak düzenlenen yasalara göre vergi tahsil etmektedir⁸. Yani cebirlik esasına göre vergi toplanırken kişilerin rızası aranmaz.

-Vergi yükümlülüğü, tarihte para ekonomisine tam olarak geçilmediği dönemlerde bedensel ve ayni olarak yerine getirilmiştir. Ancak günümüzde vergiler tamamen parasal bir yükümlülük halini almıştır⁹.

-Vergiler, özel kesimden kamu kesimine doğru yapılan para transferleridir.

⁴ Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.125.

⁵ Şen ve Sağbaş, s. 5.

⁶ Mehmet Tosuner ve Ahmet İnneci, “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 4, Sayı 1, (2018), s. 4.

⁷ Nevzat Saygılıoğlu ve diğerleri, **Devlet Borçları**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012, s. 5,6.

⁸ Şebnem Tosunoğlu ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012, s. 110.

⁹ Yılmaz, s. 110.

-Vergiler, vergi kanunları kapsamına giren gerçek ve tüzel kişilerden alınır.

1.3. VERGİLEMEYİ HAKLI GÖSTERMEYE ÇALIŞAN TEORİLER

Vergi, geçmişten günümüze sürekli değişim göstermiş tarihi bir kavramdır ve her dönemde devletin finansman kaynakları arasında en önemlisi olmuştur. Dolayısıyla vergi toplamanın haklı ve meşru olup olmadığı, verginin bir karşılığının bulunup bulunmadığı ve toplumdaki kişiler arasında vergi yükünün adil bir şekilde nasıl dağıtılabileceği gibi hususlar XVIII. Yüzyıldan itibaren tartışma konusu olmuştur¹⁰.

Verginin teorik gelişimi sürerken “vergi niçin alınmalıdır?”, “Devletin vergilendirme yetkisi neye dayanmaktadır?”, “Vergi yükü toplumu oluşturan kişiler arasında hangi ölçüye göre bölüşülecektir?” şeklindeki sorular karşısında birbirinden farklı görüşler ortaya atılmıştır¹¹.

Vergilemenin haklılığını ve adaletli bir vergileme sisteminin esaslarını açıklayan iki görüş karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, vergiyi değişim (mübadele) esasına göre açıklayan istifade teorisi, ikincisi de vergiyi devletin egemenlik hakkına dayandıran iktidar teorisidir.

1.3.1. Fayda Yaklaşımı (İstifade Teorisi)

Fayda yaklaşımı, bireyin kamusal mal ve hizmetlerden sağladığı faydaya karşılık olarak bu fayda ile orantılı vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır¹². Bu yaklaşımı açıklamak için “sosyal mukaveleciler” ve “marjinal faydacılar” adı altında iki görüş karşımıza çıkmaktadır. Sosyal mukaveleci görüşe göre vergi “kamu hizmetlerinin karşılığı” olarak ele alınır ve öncüsü Jean-Jacques Rousseau’dur. Erik Lindahl’ın öncülüğünü yaptığı diğer görüş ise bireylerin kamusal mallardan sağlamış oldukları marjinal faydaya eşit vergi ödemeleri gerektiği savunulan marjinal faydacı görüştür. Her iki görüş de verginin, kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın bir bedeli olduğunu varsaymaktadır¹³.

Fayda teorisine göre üç ayrı yaklaşım geliştirilmiştir.

¹⁰ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s. 220.

¹¹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011, s.180.

¹² Ali Çelikkaya ve diğerleri, **Vergi Teorisi**, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2013, s. 7.

¹³ Şen ve Sağbaş, s. 11.

1.3.1.1. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Kabul Eden Yaklaşım

Bu yaklaşıma göre, vergi kamu hizmetlerinin bir bedeli olarak görülmektedir. Vatandaşlar, devlet tarafından sunulan hizmetlerin karşılığında devlete vergi ödemektedirler¹⁴.

Bireylerin, özel ihtiyaçlarını karşılamak için özel mal ve hizmetlere ödedikleri fiyatla, kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları fayda karşılığında ödedikleri vergi aynı mahiyettedir. Yani vergi, kamu hizmetlerinin bedelidir. Ancak vergi, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda karşılığında değil de bireylerin ödeme gücüne göre alındığından bu görüş verginin açıklanmasında yetersiz kalmaktadır. Hatta vergi, ödeme gücü olmayanlardan alınmadığından onların kamusal mal ve hizmetlerden yararlandırılmamaları mümkün değildir. Bunun tam tersi, sosyal devlet anlayışına göre gelirleri düşük olan bireylerin kamu hizmetlerinden daha fazla yararlandırılmaları sosyal adalet ilkesinin olmazsa olmazıdır¹⁵. Ayrıca tam kamusal malların ve hizmetlerin faydalarının bölünememesi nedeniyle fiyatlandırılması mümkün olmadığından bu yaklaşım çok gerçekçi görünmemektedir¹⁶.

1.3.1.2. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Yaklaşım

Fayda yaklaşımı taraftarlarının bir kısmı da vergiyi, bireylerin can ve mal güvenliklerinin sağlanması karşılığında devlete ödenen sigorta primi şeklinde nitelendirmişlerdir.¹⁷ Yani devlet bir sigorta şirketine, vergi ise sigorta primine benzetilmiştir. Ancak devlet ve sigorta şirketlerinin amaçları ve varlık nedenleri farklı olduğundan bu yaklaşımın da verginin esasını açıklamaktan uzak olduğu görülmektedir¹⁸.

Sigorta şirketleri, canını ve malını sigorta ettirmeyenleri kendi rızaları ile ödedikleri primler karşılığında, aralarında yaptıkları sözleşmeye uygun olarak, bir zarara uğradıklarında zararlarını tazmin etmeyi taahhüt eder. Burada sigortalıların istedikleri zaman sözleşmelerden vazgeçmeleri de mümkündür. Ancak, sigorta şirketleri sigortalının can ve mal güvenliği için önlemler almaz. Sadece sözleşmelerine uygun olarak oluşan zararı tazmin eder¹⁹. Devlette ise bu durum farklıdır. Çünkü devlet eşit olarak tüm bireylerin can ve mal güvenliğini sağlamak zorundadır. Toplumdaki kişilerin can ve mal güvenliği için tüm tedbirleri alır ama bir

¹⁴ Abdulkadir Işık ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004, s. 182.

¹⁵ Aksoy, s. 182.

¹⁶ Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 9. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 10.

¹⁷ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, 2001, s. 122.

¹⁸ Oktar, s. 11.

¹⁹ Aksoy, s. 183.

zarar söz konusu olduğunda bunu tazmin edeceği taahhüdünde bulunmaz. Bu noktada vergi ödeyen veya ödemeyen herkese gerek gördüğünde bir ayırım gözetmeden yardım edebilir. Dolayısıyla bu yaklaşım da verginin haklılığını açıklamada yetersiz kalmaktadır.

1.3.1.3. Vergiyi Toplumsal Üretimin Genel Giderlerine Katılma Payı Olarak Kabul Eden Yaklaşım

Fayda teorisinin üçüncü yaklaşımı toplumu üreticiler birliği olarak nitelendirmektedir. Devleti ise bu birliğin sosyal üretiminin genel giderlerini karşılamak zorunda olan bir organ olarak kabul etmektedir. Toplumdaki bireylerin payları oranında bu birliğin genel giderlerine katılması sonucu ödedikleri pay, vergi olarak adlandırılmaktadır²⁰. Burada devlet ortak sermayeyi işletmek için çeşitli harcamalar yapmakta ve bireyler de bu harcamalara vergi yoluyla katılmaktadır. Ancak bu yaklaşım da vergiyi açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Çünkü devlet tarafından yapılan harcamalar sadece iktisadi amaçlı değil, aynı zamanda sosyal ve kültürel amaçlı da olabilmektedir. Üreticiler birliği olarak görülen devletin, kar maksimizasyonu amacıyla yaptığı hizmetlerle sosyal ve kültürel amaçlı yaptığı hizmetler benzer nitelikte değildir. Katılma payı olarak değerlendirilen vergi de, bireylerin yapılan harcamalardan sağladıkları fayda da eşit değildir. Devletin çalışma şeklinin, verginin tahsilinin, devletin amaçları ve işlevlerinin, kuruluş şeklinin bir birliğin düzeniyle mukayese edilmesi doğru bulunmamaktadır²¹.

Fayda teorisinin bütün yaklaşımları değerlendirildiğinde, verginin esasını tam olarak açıklamadığı görülmektedir. Bu teori, bölünebilir ve şahsi nitelikte olduklarından sadece resim, harç ve şerefiyelerin açıklanmasında kısmen olarak kullanılabilir²².

1.3.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı (İktidar Teorisi)

Ödeme gücü esasına dayanan bu teori, devlet tarafından yapılan harcamaların finansmanına bireylerin ödeme güçleri oranında katılmaları gerektiğini savunmaktadır. “Vergi ödeme gücü”, bireyin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek kadar olan gelirin üzerinde kalan kısmını ifade etmektedir²³.

²⁰ Aksoy, s. 184.

²¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.128.

²² Aksoy, s. 185.

²³ Şen ve Sağbaş, s. 13.

Toplumu oluşturan bireyleri dış tehlikelere karşı korumak, toplum içinde huzur ve barışı sağlamak, bireylerin can ve mal güvenliği için önlemler almak, bireylerin ihtiyacı olan kamusal mal ve hizmetleri sunmak gibi görevleri olan devlet²⁴, sahip olduğu egemenlik hakkına dayanarak tüm bu ihtiyaçların karşılanabilmesi için bireylere herhangi bir karşılık vaadinde bulunmadan vergi salma yetkisine sahiptir.

Anayasamızın 73. Maddesinde geçen “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür.*” ifadesinden de anlaşılacağı üzere vergilemede ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir²⁵.

İstifade teorisi vergiyi bireylerin kamu hizmetlerinden faydalanmanın karşılığı olarak nitelendirerek kaynak kullanımında etkinliğini amaçlamış iken, iktidar teorisi bireylerin ödeme güçlerine göre vergi alınması gerektiğini savunarak vergilemede adaletin sağlanmasını amaçlamıştır²⁶.

1.4. VERGİLEMENİN AMAÇLARI

Devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi için gelire ihtiyacı vardır. İhtiyacı olan bu gelirleri de farklı kaynaklardan sağlamaya çalışır. Hemen hemen her ülkede bu gelirler arasındaki en önemli finansman kaynağı vergiler olmuştur. Vergilerin bu denli önemli olması amaçlarının ne olduğu sorusunu karşımıza çıkarmaktadır ki bu noktada akla ilk gelen kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasıdır.

Vergi, önemini geçmişten günümüze kadar hiç yitirmemiş ancak zamanla amaçları devletin fonksiyonlarına bağlı olarak gelişme göstermiştir. Yani vergi, temel amacı olan kamu harcamalarının finansmanında kullanılması dışında devletin ekonomiye müdahalesini gerektiren durumlar için de kullanılmaktadır. İşte verginin temel amacına verginin mali amacı, mali amacı dışındaki amaçlarına ise mali olmayan amaçları denilmektedir.

²⁴ Aksoy, s. 186.

²⁵ Şen ve Sağbaş, s. 13.

²⁶ Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2010, s. 242.

1.4.1. Verginin Mali Amacı

Verginin mali amacı, devletin devlet olma niteliğine bağlı olarak üstlenmiş olduğu anayasal görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan finansmanı sağlamaktır²⁷. Bütün devletlerin öncelikli ve asıl amacı adalet, savunma, ulaşım, eğitim ve sağlık gibi hizmetleri yerine getirmektir. Dolayısıyla bu hizmetleri karşılayabilmek için finansman kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bu finansman kaynağını sağlamak da verginin mali amacını oluşturur²⁸.

Verginin mali amacının etkin olarak gerçekleşebilmesi için Hazineye gerektiği kadar ve sağlam kaynak sağlanmalıdır. Ancak bunun için de bazı hususların dikkate alınması gerekir. Örneğin; vergi yükü toplumu oluşturan bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunun gerçekleşebilmesi içinde yatay ve dikey adaletin sağlanması gerekir²⁹. Klasik maliyecilerin de savunduğu gibi vergiler tarafsız yani vergi yükümlülerinin kararlarını ve davranışlarını etkilemeyecek nitelikte olmalıdır³⁰. Ayrıca vergi sistemi ekonomideki ani değişimlere ve olağanüstü durumlara ayak uydurabilecek kadar esnek olmalıdır. Dikkate alınması gereken bir başka husus ise, verginin tarh ve tahsil maliyetlerinin minimum düzeyde tutulması gerektiğidir³¹.

Netice olarak, verginin mali amacı; devletin kamu harcamalarını karşılamak için vergi yükümlülerinin ödeme gücüne göre, bireylerin yatırım ve tasarruf kararlarını etkilemeyerek piyasa mekanizmasının aksamasına izin vermeyecek şekilde ve bireylerin cebinden çıkan verginin Hazineye ulaşmasının en az maliyetle elde edilmesidir. Ancak verginin sadece kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması ve piyasayı aksatmayacak şekilde tarafsız olmasını savunan klasik düşünce yerini zamanla mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesi gerektiği yönündeki müdahaleci anlayışa bırakmıştır.

1.4.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları

Vergiler, sadece kamu harcamalarının finansmanında kullanılan bir araç olarak görülse de iktisadi bir olgu olduğundan ekonomiye etki etmemesi mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle,

²⁷ Pehlivan (2001), s. 124.

²⁸ Akdoğan, s.118.

²⁹ Ödeme gücü açısından aynı durumdakilerden aynı şekilde vergi alınması yatay adalet, farklı durumdakilerden farklı şekilde vergi alınması dikey adalettir. (Ayrıntılı bilgi için Şen ve Baş, s. 18.)

³⁰ Aksoy, s. 171.

³¹ Oktar, s. 14-15.

vergiler, ekonomiye ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla da kullanılabilir. İşte verginin mali amacı dışında ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla kullanılması verginin mali olmayan amaçları şeklinde ifade edilir.

Klasik iktisatçı ve maliyeciler, tarafsız vergi anlayışıyla devletin vergi yoluyla ekonomiye müdahale etmesinin doğru olmadığını, denk bütçe bağlamında vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Buna karşın, J.M. Keynes'in öncülüğünü yaptığı modern maliyeciler, vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılmasının yanında ekonomik amaçla da kullanılması gerektiğini savunmaktadır. 1929 Dünya Ekonomik Buhranından sonra değişen koşullar nedeniyle tarafsız vergi yerini müdahaleci vergiye bırakmıştır. Günümüzde de vergiler hem mali amaçla hem de mali olmayan amaçlarla kullanılmaktadır³². Bu mali olmayan amaçlardan kısaca bahsedebiliriz.

1.4.2.1. Verginin Ekonomik Amaçları

Verginin maliye politikası aracı olarak kullanılması, verginin ekonomik amacını ifade etmektedir. 1930'lardan sonra tarafsız vergi yerini müdahaleci vergiye bıraktığından devlet de ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Bu görevleri yerine getirmek için vergiyi ekonomiye müdahale etme aracı olarak kullanmaya başlamıştır.

Vergi, özel kesimden kamu kesimine doğru yapılan parasal transfer olması nedeniyle ekonomi üzerinde rolü büyüktür³³. En basit ifadeyle, vergiler toplumdaki bireylerin satın alma gücünde azalma meydana getirdiğinden yatırım, üretim, tüketim ve tasarruf kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir.

Verginin ekonomik amaçları arasında, ekonomik istikrarı³⁴ sağlamak, kaynak dağılımında etkinliği sağlamak, iktisadi kalkınma ve büyümeyi sağlamak, tüketimleri kısip tasarrufları artırarak sermaye birikimine teşvik etmek sayılabilir. Bu amaçlar ülke şartlarına göre değişme gösterebilir. Mesela, tasarrufların yetersiz olduğu bir ülkede tasarrufları artırmak verginin en önemli amacı olabilir³⁵.

³² Şen ve Sağbaş, s. 22.

³³ Nadaroğlu, s. 219.

³⁴ Tam istihdam ve fiyat istikrarının bir arada gerçekleştirilmesidir.

³⁵ Şen ve Sağbaş, s. 23-24.

1.4.2.2. Verginin Sosyal Amaçları

Vergi, sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde yani gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılması amacıyla sosyal politika aracı olarak da kullanılabilir. Bunun gerçekleştirilmesi için yüksek geliri olanlardan daha yüksek oranda ve daha fazla vergi alınarak düşük gelirliilerin vergi yükünü hafifletmek gerekir. Bu yaklaşım çerçevesinde günümüzde ABD, İngiltere ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerde düşük gelir grubundaki kişilerin, asgari bir gelir elde etmelerinin sağlanması için “negatif gelir vergisi”nden yararlanılması düşünülmektedir³⁶. Negatif gelir vergisi, bir kişinin yaşamını idare edebilmesi için belirlenen gelir düzeyinin altında gelir elde etmesi veya hiç gelir elde etmemesi durumunda, devlet tarafından bu kişiye yapılan sosyal transfer harcamasıdır³⁷. Ancak gelişmiş ülkelerde negatif gelir vergisi uygulamasına henüz geçilememiştir.

A. Wagner’e göre, verginin mali amacı ile “sosyo-politik” amacı aynı öneme sahiptir³⁸. Toplumda ortaya çıkan gelir ve servet adaletsizliğinin vergi yoluyla düzeltilebileceğini de ilk öne süren A. Wagner’dir.

Verginin sosyal amacı, toplumdaki gelir ve servet eşitsizliğini gidermeye çalışmak yanında alkol ve uyuşturucu kullanımı, çevre düzenlemesi vb. sorunları azaltmayı da kapsamaktadır³⁹.

1.4.2.3. Verginin Diğer Amaçları

Verginin mali, ekonomik ve sosyal amacının yanında siyasi nitelikte özel amaçları da bulunmaktadır. Vergiler, otarşiyi sağlamak yani uluslararası bir çatışma ortaya çıktığında kendi kendine yetebilme amacıyla ve dışarıdan daha ucuza temin edilebilecek malların yurtiçinde üreticilerine yapılacak vergisel avantajlarla üretimi teşvik etmek amacıyla kullanılabilir. Aynı zamanda vergiler nüfus politikasına ilişkin amaçla da kullanılabilir. Örneğin, Almanya’da 1934 yılında nüfus artışını sağlamak için “evlilik yardımı”⁴⁰ yapılması, Çin’de nüfus artışını azaltmak için birden fazla çocuk sahibi olan ailelerin cezalandırılması gibi. Vergiler, tekeli niteliğindeki firmaların aşırı kar etmesini önlemek amacıyla, negatif dışsallıkların

³⁶ Aksoy, s. 174-175.

³⁷ Şener, s. 280.

³⁸ Günter Schmolders (a), (Çeviren: Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş İlaveli 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 102.

³⁹ Aytaç Eker ve Duran Bülbül, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 150-151.

⁴⁰ Aksoy, s. 178-179.

içselleştirilmesi amacıyla kullanılabilir⁴¹. Vergiler yukarıda sayılan amaçlar yanında daha birçok amaç için kullanılabilir. Ancak bu amaçlar zamana ve ülkelere göre değişiklik göstermektedir.

1.5. VERGİLEMENİN SINIRLARI

Devlet, vergileri egemenlik gücüne dayanarak toplamaktadır. Ancak egemenlik gücünden kaynaklanan bu yetkiyi dilediği gibi sınırsız bir şekilde kullanması mümkün değildir. Yani vergilemenin sınırları vardır. Bu sınırların türlerine ve içeriklerine aşağıda değinilecektir.

1.5.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Devletin egemenliğinin sınırını anayasalarda kişiler için öngörülen haklar belirlemektedir. Çünkü anayasalardaki temel haklar, kişisel haklar, sosyal ve ekonomik haklar, siyasi haklar devletin egemenlik gücünün güvencesindedir. Yani devletin egemenliğini bu hakları ihlal edecek şekilde kullanması düşünülemez.

Anayasalarda hakların yanı sıra kişiler için bazı ödevler öngörülmektedir⁴². Vergi de devletin kişilere yüklediği en önemli ödevlerden biridir. Devlet, kişilere yüklediği vergi ödevi ile onların mülkiyet hakkına müdahale etmiş olur. Mülkiyet hakkı, Anayasa ile güvence altına alınmış temel haklardanır. Devlet, vergi toplarken kişilerin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bir kısmını zorla almış olur. Vergi yoluyla kişilerin sahip olduğu mal varlığının belli bir kısmının alınması kuralsız ve keyfi olamaz. Hukuk devletinde, kişilerin temel haklarından biri olan mülkiyet hakkına müdahale şeklinin ve bu müdahalenin sınırlarının önceden belirlenmiş kuralları olması gerekir. Temel haklarla ilgili olduğu için de bu kuralların Anayasada yer alması gerekir⁴³. Zaten hukuk devleti denildiğinde verginin salınmasının kanunlarla belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır⁴⁴. Bu nedenle, vergilendirmeye ilişkin kurallar Anayasamızda yer almıştır. 1982 tarihli Anayasamızın 73. Maddesinin ilk cümlesinde “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü yer almaktadır. Yani bu hüküm, vergilendirme yetkisine anayasal bir sınır getirmektedir. Devletin, egemenliğinden

⁴¹ Şen ve Sağbaş, s. 25.

⁴² Nadaroğlu, s. 286.

⁴³ Pehlivan (2014), s. 25.

⁴⁴ Gözde Erkin, “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 3, (2012), s. 241.

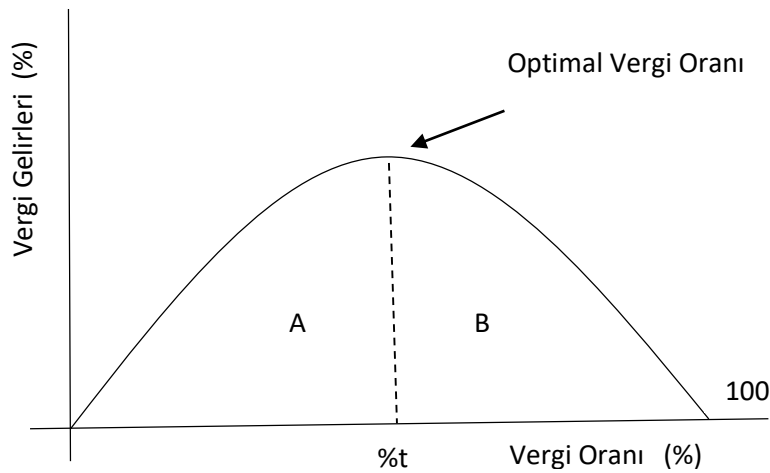
kaynaklanan vergi salma yetkisini herkesin mali gücünü aşmayacak şekilde kullanılması gerektiğini belirtmektedir⁴⁵.

1.5.2. Vergilemenin Mali Sınırı

Vergi oranlarını arttırarak vergi hasılatını daha fazla arttırmanın mümkün olmadığı durum, verginin mali sınırını ifade eder. Başka bir deyişle, verginin mali sınırı, mevcut vergi oranlarının arttırılmasına rağmen vergi gelirlerinde ek bir artışın olmadığı noktadır⁴⁶. “Vergilemede çoğu zaman iki kere iki dört değil, bir eder.” kuralı da vergi oranları ile vergi hasılatı arasında doğrusal bir ilişkinin olmadığını⁴⁷ yani, vergi oranlarının arttırılmasına rağmen vergi hasılatının azalmasını veya tam tersi vergi oranlarının indirilmesine rağmen vergi hasılatının artmasını ifade eder.

Vergi oranları ile vergi hasılatı arasındaki bu ilişkiyi Arthur B. Laffer aşağıdaki şekilde açıklamıştır.

Şekil 1: Laffer Eğrisi



Kaynak: Ali Çelikkaya ve diğerleri, **Vergi Teorisi**, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2013, s. 40.

⁴⁵ Nadaroğlu, s. 286-287.

⁴⁶ Şen ve Sağbaş, s. 168.

⁴⁷ Çelikkaya ve diğerleri, s. 40.

Laffer Eğrisi adı verilen bu şekle göre, vergi gelirleri açısından optimal seviye %t vergi oranıdır. Bu %t vergi oranına kadar vergi oranı arttıkça vergi gelirleri de artmakta, ancak %t'den sonra vergi gelirleri azalmaktadır. Görüldüğü üzere, vergi oranlarının belli bir noktadan sonra arttırılması vergi hasılatını olumsuz yönde etkilemektedir.

Şekil 1'de, vergi oranı arttırıldığında %t vergi oranına kadar vergi hasılatının artmasının nedeni, verginin gelir etkisidir (A Bölgesi). Verginin Gelir Etkisi: Elde ettiği gelirden vergi ödeyen kişinin, ödediği vergiyi telafi etmek için daha çok çalışıp daha fazla kazanmaya yönelmesi halidir⁴⁸.

Şekil 1'de, %t vergi oranı noktasından sonra vergi oranının arttırılmasına rağmen vergi hasılatının azalmasının nedeni, ikame etkisinin ortaya çıkmasıdır (B Bölgesi). Verginin İkame Etkisi: Artan vergi yükü karşısında kişilerin vergi yükünden kurtulmak amacıyla ödedikleri vergiyi telafi etmek, vergiyi yansıtmak, iş bırakmak veya iş değiştirmek gibi farklı arayışlar içine girerek vergiden kurtulma çabası içine girmeleridir⁴⁹.

- **Vergi Yüğü**

Vergi ödenmesi mükellefler üzerinde bir yük oluşturur. Çünkü vergi ödendiğinde mükelleflerin gelirlerinde ve servetlerinde azalmalar meydana gelir. Dolayısıyla mükellefler, verginin bireysel bir karşılığı olmadığını düşündüklerinde ödedikleri vergi nedeniyle rahatsızlık hissederler.

Vergi yükü, subjektif vergi yükü ve objektif vergi yükü şeklinde ikiye ayrılır.

-Subjektif Vergi Yüğü

Vergi ödenmesi, mükelleflerin ekonomik güçlerinde azalmaya neden olduğundan mükellefler üzerinde bir yük oluşturur. Bu yük bireysel olarak hesaplanabileceği gibi ekonominin tümü açısından da hesaplanabilir. Vergi mükelleflerinin vergi ödemelerinden dolayı hissettikleri bu tazyike “subjektif vergi yükü” denilmektedir⁵⁰.

⁴⁸ Mahfi Eğilmez, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul: Remzi Kitabevi, 2016, s. 57.

⁴⁹ Şen ve Sağbaş, s. 168.

⁵⁰ Aksoy, s.270.

-Objektif Vergi Yüğü

Objektif vergi yüğü, vergi gelirlerinin elde edilen gelir miktarına bölünmesiyle bulunan sayısal orana denir. Objektif vergi yüğü, sayısal değerler taşıması nedeniyle hesaplanabilir ve karşılaştırma yapılabilir niteliktedir. Ancak sübjektif vergi yüğü, ödenen verginin mükellefin üzerinde yarattığı psikolojik baskı veya memnuniyetsizliktir. Bu nedenle, kişilerin vergiye ilişkin hissettiklerinin tespit edilmesi mümkün olmadığından⁵¹ sübjektif vergi yüğü hesaplanabilir ve karşılaştırılabilir bir kavram değildir.

1.5.3. Vergilemenin Ekonomik Sınırı

Anayasalarda “verginin mali güce göre alınması” hükmü yer almasa dahi, yani kanuni yünden vergilendirme yetkisine bir sınırlama getirilmemiş olsa dahi vergilemenin mutlaka bir sınırı olacaktır. Bu sınır vergilemenin ekonomik sınırıdır. Çünkü devlet vergileme yetkisini başka bir sınırın olmadığı varsayımı altında teorik olarak milli gelirin tamamının alındığı noktaya kadar sürdürebilir⁵². Vergilemenin ekonomik sınırını belirleyen unsur ise, ülkenin vergi kapasitesidir. Vergi kapasitesi; bir ülkede en az geçim indiriminin üstünde kalan gayrisafi yurtiçi hâsıladır. Yani vergi kapasitesi diğer bir ifadeyle, vergi potansiyeli; bir ülkede belli bir dönemdeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyeldir⁵³.

Bir ekonomide vergi kapasitesinin büyüklüğü çeşitli faktörlere bağlıdır. Bunların; gelir, vergi oranları, GSYİH, nüfus, gelir dağılımı, ekonominin parasallaşma derecesi, toplumun tüketim alışkanlıkları, vergi ahlakı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, ekonominin sektörel yapısı, vergi bilinci, cezaların caydırıcılığı gibi hususlar olduğu söylenebilir. Diğer değişkenlerin sabit olduğu varsayımı altında örneğin, bir ülkede kişi başına düşen gelirin artması vergi kapasitesinin artması anlamına gelir⁵⁴.

Devlet vergi salma yetkisini kullanırken kişilerin ekonomik gelirlerini dikkate almalıdır. Vergilemenin bu sınırı ile ilgili birtakım görüşler mevcuttur. Fizyokratlar, verginin kesinlikle mükellefin şahsi gelirinin %20’sini geçmeyecek şekilde alınması gerektiğini savunmuşlardır. Paul- Beaulieu’ ya göre ise bu oranın %12-15 arasında olması gerekmektedir. Çağdaş iktisatçılar, vergilemenin sınırını mükellefin şahsi gelirini dikkate almak yerine toplam vergi

⁵¹ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ekin: Bursa, 2011, s. 136.

⁵² Nadaroğlu, s. 287.

⁵³ Aksoy, s.273.

⁵⁴ Şen ve Sağbaş, s. 165.

hasılatını milli gelire ilişkilendirerek bulmaya çalışmışlardır⁵⁵. Örneğin, Colin Clark, kamu gelirlerinin milli gelirin %25'ini aşması halinde iktisadi sistemin çalışmasında önemli sorunlar ortaya çıkacağını öne sürerek, bu oranın üst sınır olması gerektiğini savunmuştur⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, vergilemenin ekonomik sınırının ne olması gerektiğini öngören standart bir oran belirlemek mümkün değildir. Daha önceden belirttiğimiz gibi vergilemenin ekonomik sınırını ifade eden vergi kapasitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır.

Vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasında da bir ilişki söz konusudur. Vergi gayreti, belli bir dönemde, devletin elde ettiği vergi hasılatının gayri safi milli hasılaya oranıdır⁵⁷. Yani bir ülkenin ne kadar vergi gayreti gösterdiğinin belirlenebilmesi için belirli bir dönemde elde edilen vergi hasılatı aynı dönemin GSMH' sına oranlanır⁵⁸ ve çıkan değerlerle ülkelerin vergi gayretleri karşılaştırılabilir.

Vergi gayretinin formülüne bakılarak vergi kapasitesi ile arasındaki ilişki teorik olarak incelenecek olursa; vergi gayretinin üç farklı değer alabileceği söylenebilir.

$$\text{Vergi Gayreti} = \frac{\text{Vergi Hasılatı}}{\text{Vergi Kapasitesi}}$$

Yani oranlama ile bulunacak değer 1'den küçük, 1'e eşit ve 1'den büyük çıkacaktır. Vergi gayretinin 1'den küçük çıkması ilgili ülkede vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Vergi gayretinin 1'e eşit olması o ülkede vergi kapasitesinin tamamının kullanıldığını göstermektedir. Vergi gayretinin 1'den büyük olması durumu ise o ülkede vergi hasılatının vergi kapasitesinden büyük olduğu ve vergi kapasitesinin aşıldığı anlamına gelmektedir.

⁵⁵ Nadaroğlu, s. 287.

⁵⁶ Eker ve Bülbül, s. 122.

⁵⁷ Pehlivan (2001), s. 207.

⁵⁸ Turgay Berksoy, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti", Marmara Üniversitesi Yayını, Doktora Tezi, İstanbul, 1984, s. 55.

Mükelleflerin eğitim düzeyi, ülkedeki vergi idaresinin yapısı, mevzuatların ve mali yönetimin etkinliği vergi gayretini etkileyen faktörlerdendir⁵⁹. Devletin vergi geliri elde edebilmesi için en ideal olan vergi gayretinin yüksek olması dolayısıyla vergi kapasitesinin tamamının kullanılmasıdır.

1.5.4. Vergilemenin Siyasi Sınırı

Vergileme nedeniyle oyların düşmeye başladığı noktadan önceki durum vergilemenin siyasi sınırıdır. Seçmenlerin amacı kendi çıkarlarını maksimize etmektir. Politikacıların amacı ise oylarını maksimize etmektir. Dolayısıyla politikacılar seçimleri kazanmak ve hükümet kurabilmek için vergi ile ilgili kararlarında verginin siyasi sınırını dikkate alırlar. Vergi oranları arttırıldığında bir noktaya kadar oy sayısı artacak, belli bir noktadan sonra oy sayısı düşmeye başlayacaktır. Ve hükümetler oyların artacağını tahmin ettikleri noktaya kadar vergi oranlarını arttıracaktır⁶⁰. Kısacası, politikacıların oy kaybı endişesi vergilemede siyasal bir sınır oluşturmaktadır⁶¹.

Vergilemede çok önemli bir siyasi sınır ise halkın kamu harcamalarına duyduğu güven ile alakalıdır. Eğer halk devletin yaptığı harcamaların topluma faydalı olduğunu düşünüyorsa vergi ödeme isteği artar. Örneğin; istihdam yaratıcı kamu harcamalarına veya ulaşımı kolaylaştıran bayındırlık hizmetlerine karşı halkın tepkisi olmayacağı gibi iktidar partisine desteği de artacaktır⁶².

1.5.5. Vergilemenin Sosyo-Kültürel Sınırı

Ülkelerin iktisadi gelişmişlik düzeyleri ve sosyal yapılarından kaynaklanan bazı durumlar da vergilemenin sınırlarının belirlenmesinde rol oynamaktadır. Şöyle ki, gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı gelişmekte olan ülkelere oranla daha yüksektir. Bunun nedeni, gelişmiş ülkelerdeki milli gelir ve kişi başına düşen gelirin gelişmekte olan ülkelere göre oldukça yüksek olmasıdır. Ayrıca bu ülkelerde vergi idaresi daha etkin, gelir dağılımı nispi olarak daha adil olduğundan vergilemenin sınırını yukarı çekmek tepki yaratmayabilir. Ancak gelişmekte olan ülkelere bu durum tam tersi olduğundan vergilemenin,

⁵⁹ Işık ve diğerleri, s. 130.

⁶⁰ Çelikkaya ve diğerleri, s. 39-40.

⁶¹ Nadaroğlu, s. 289.

⁶² Sabahat Binnur Çelik, “Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları”, **International Conference On Eurasian Economies, 9-11 Eylül 2015**, www.avekon.org, (28.07.2018).

mükelleflerin tüketim, tasarruf ve yatırımlarını olumsuz yönde etkilemeyecek sınırlar içinde kalmasına özen gösterilmelidir⁶³.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi vergi sistemlerini de etkilemektedir. Örneğin; gelişmekte olan ülkelerde kişi başına gelir düzeyinin az olması, işletmelerin çoğunluğunun küçük ölçekli olması, muhasebe düzen ve kayıtlarının yeterli olmaması, kazanç ve iratlarının tam olarak tespit edilmesinin zor olması gibi az gelişmişlik nedenlerinin var olması, bu ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilmesi sonucunu doğurmuştur⁶⁴. Dolaylı vergilere ağırlık verilmesinin en temel nedeni ise, tahsil edilmesinin kolay olması ve mali anestezi⁶⁵ özelliğidir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, dolaysız vergilerin daha ağırlıklı olduğu görülmektedir. Çünkü burada da gelişmekte olan ülkelerin aksine kişi başına düşen gelir düzeyi artmakta, işletmeler büyük ölçekli hale gelmekte ve vergi idaresi daha etkin olduğundan dolaysız vergilerin uygulanabilirliği artmaktadır.

Irki ve kültürel bazı özellikler de vergilemenin sınırının belirlenmesinde bazen etkili olabilmektedir⁶⁶. Örneğin, Anglo-Sakson ülkeler ve İskandinav (Nordik) ülkelerinde verginin anlayışla karşılandığı ancak Fransız ve İspanyolların vergiye olan tutum ve davranışlarının olumsuz olduğu ifade edilmiştir⁶⁷.

1.5.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken verginin siyasi, mali ve ekonomik sınırlarının yanı sıra psikolojik sınırını da göz önünde bulundurması gerekmektedir. Çünkü vergilemenin psikolojik sınırı siyasi, mali ve ekonomik sınırından daha geniş anlamli ve çok yönlüdür. Vergilemenin psikolojik sınırı, vergi yükümlülerinin vergiye karşı tahammül edebilecekleri en üst noktadır. Vergi psikolojisi alanında çalışmalar yapan G. Schmolders'e göre de "vergilemenin sınırları her şeyden önce psikolojik niteliktedir⁶⁸." Gerloff'un belirttiği gibi "eğer vergilemenin ölçüsü vergi ödeyicilerinin davranışında vergilemenin mali verimliliğini azaltacak veya vergilemenin arzu edilmeyen etkiler meydana getireceği şekilde

⁶³ Nadaroğlu, s. 290.

⁶⁴ Şen ve Sağbaş, s. 381-382.

⁶⁵ Mali Anestezi: Mükelleflerin mali yükümlülüklerini farkına varmadan yerine getirmeleridir.

⁶⁶ Nadaroğlu, s. 290.

⁶⁷ Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir (a), "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, (2009), s. 10.

⁶⁸ Nadaroğlu, s. 290.

değişikliklere yol açarsa psikolojik sınırlara ulaşılmış olmaktadır⁶⁹.” Ancak bu psikolojik sınırlara sabit bir sayı olarak ulaşmak mümkün değildir. Bunun nedeni, vergi yükümlülerinin vergi ödemeye istekli olduğu ve olmadığı durumlara göre psikolojik sınırın değişme göstermesidir.

Bir ülkede vergi kapasitesinin yüksek oranda kullanılabilmesi için o ülkede yaşayan insanların vergiye karşı tutumlarının ne olacağının öngörülmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergilemenin psikolojik sınırının tespiti önemli bir husustur. Schmolders, optimal vergi noktasının psikolojik şartlar tarafından belirlenen vergilemenin maksimal sınırları içinde olduğunu, bu sınırların toplumdan topluma farklılık gösterdiğini ve halkın devlete karşı tutumuna, fedakarlık duygusuna ve vergi zihniyetine bağlı olarak oluştuğunu ifade etmiştir. Ayrıca verimlilik⁷⁰ ve adalet⁷¹ ilkelerinin dikkate alınması da vergilemenin psikolojik sınırlarının belirlenmesindeki önemli unsurlardandır⁷².

1.5.6.1. Vergi Tazyiki (Baskısı)

Bireyler vergi ödediklerinde gelirlerinde bir azalma meydana gelir. Vergi ödeyen bireylerin meydana gelen bu azalmadan dolayı duydukları baskı hissine vergi tazyiki denir.

Verginin yükümlülerinden cebren ve karşılıksız olarak tahsil edilmesi, onun isteyerek yerine getirilmesini engeller. Dolayısıyla vergiyi istemeyerek de olsa ödemek zorunda olduklarından bu durum bireyler üzerinde psikolojik bir etkiye neden olmaktadır⁷³. Ancak bu baskının vergi yükümlüleri tarafından ne derece hissedildiğini bilebilme ve bunu ölçebilme imkânı yoktur. Çünkü bu baskı sübjektiftir ve kişiden kişiye göre değişme göstermektedir⁷⁴. Fransız maliyecilerinden Maurice Laure’ ye göre de vergi tazyiki toplumlara göre farklılık gösterdiğinden vergi tazyikinin toplumların medeniyet durumlarına bakılarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.

Vergi tazyikinin sübjektif olmasından dolayı sayısal olarak ölçülebilmesi imkânsızdır. Vergi oranları, vergi sisteminin yapısı ve vergi yükümlülerinin anlayışına göre vergilerin

⁶⁹ İsmail Kitapçı, **Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 127.

⁷⁰ Vergilemede verimlilik ilkesi, toplanan vergilerin kamu harcamalarının finansman kaynaklarının büyük bir kısmını karşılayacak seviyede olmasını ifade eder. (Ayrıntılı bilgi için Osman Pehlivan (2001), s. 190.)

⁷¹ Vergilemede adalet ilkesi, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasını ifade eder. (Ayrıntılı bilgi için Osman Pehlivan (2001), s. 188.)

⁷² Kitapçı, s. 127-128.

⁷³ Pehlivan (2001), s. 208.

⁷⁴ Şen ve Sağbaş, s. 302.

bireyler üzerinde yaratacağı etki farklı olabilir⁷⁵. Örneğin; vergi mükellefleri üzerinde ağır baskı yaratan bir vergi sistemi, tarafsız⁷⁶ olan bir vergiyi taraflı bir vergiye, etkin olan bir vergiyi ise etkin olmayan bir vergiye dönüştürebilir. Bu nedenle doğru bir vergi politikası için mükelleflerin vergiye karşı hissettikleri bu duygunun –sübjektif vergi yükünün- göz önünde tutulması gerekmektedir⁷⁷.

1.5.6.2. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi Kavramları

Psikoloji, insan davranışlarını ve zihinsel süreçlerini inceleyen bir bilimdir⁷⁸. Vergilerle kamu harcamalarıyla ilgili birtakım uygulamalar insanların psikolojisi dikkate alınmadan tespit edilemez. Dolayısıyla psikoloji bilimi, mali olaylar ile insanların davranışları arasında nedensellik bağının oluşmasını sağlar⁷⁹. Yani mali psikoloji, insanların mali olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarını konu edinir.

Mali psikolojinin amacı, maliye bilimini geliştirmektir. Mali olayların hukuki, ekonomik ve siyasi yönlerinin yanı sıra psikolojik yönünün de ele alınması mali sorunların çözümüne katkı sağlar. Mali psikolojisinin çalışma sahaları; halkın vergi zihniyetinin araştırılması, kamuoyunun para değerleri hakkındaki fikirleri, devlet borçlanmalarının psikolojik temelleridir⁸⁰ ve kaynaklarını bütün ülkelerin, devirlerin ve milletlerin maliye politikasıyla ilgili tecrübeleri oluşturur⁸¹.

Vergi psikolojisi, vergiyle ilgisi bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleme konusu edinen bir ilimdir. Mali psikoloji bütün mali araçların insanlar üzerindeki etkisini inceleme konusu edinirken, vergi psikolojisi mali araçlardan yalnızca vergilerin insan üzerindeki etkisinin incelenmesini konu edinir. Yani mali psikoloji vergi psikolojisini kapsamaktadır⁸².

⁷⁵ Eker ve Bülbül, s. 174.

⁷⁶ Tarafsız vergi, mükellefleri baskı altına almayan, mükelleflerin tercihlerinde sapmalara neden olmayan vergidir. (Ayrıntılı bilgi için Şen ve Sağbaş, s. 17.)

⁷⁷ Şen ve Sağbaş, s. 302.

⁷⁸ Zeynep Cemalcılar ve diğerleri, **Psikolojiye Giriş**, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012, s. 3.

⁷⁹ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 12.

⁸⁰ Yıldırım Gülten, “Vergiye Uyum Sağlama Konusunda Yapılan Teşviklerin Vergi Algısı Üzerindeki Etkisi: Deneysel Bir Araştırma”, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014, s. 8.

⁸¹ Günter Schmolders (b), “Mali Psikoloji”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 15, dergipark.gov.tr/iuamamk/issue/791/8630, s.12. (01.08.2018).

⁸² İsa Sağbaş ve Adem Başoğlu, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: AfyonKarahisar İli Örneği”, www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/7-2/7.pdf, . 2005, Cilt: 7, Sayı: 2, s.125. (01.08.2018).

Vergiler karşısında vergi yükümlülerinin davranışları iki şekilde ele alınır. Birincisi, bireyin rasyonel ve iktisadi koşulları hesaplayabilecek bilgi ve beceriye sahip olduğunu, amacının da kendi kazanımlarını maksimum düzeye ulaştırmak olduğunu varsaymak, başka bir ifadeyle bireyi homo economicus olarak ele almaktır. İkincisi ise, bireyin davranışlarının altında yatan psikolojik faktörleri incelemektir. İkinci yol seçildiğinde psikolojik yöntemler kullanılmaktadır. Yani amaç verginin birey üzerindeki etkilerinin ne olduğunu, vergiye karşı bireyin tutum ve davranışlarını kavramaktır ki bu noktada vergi psikolojisinin inceleme sahasına girilmiş olur⁸³.

Modern devletlerde kamu giderlerini finanse etmek olan mali amacın yanında sosyal ve ekonomik hayata müdahale etmek gibi mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan finansman kaynakları arasında en önemli gelir vergiler olduğundan, vergi yükümlüleri açısından verginin psikolojik yönünün ele alınması gerekmektedir. Çünkü vergi psikolojisini göz önünde bulundurarak izlenen bir vergi politikası, vergileme ile ilgili arzu edilen amaçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Ancak verginin psikolojik yönünü incelemek ekonomik yönünü incelemek kadar kolay değildir. Bunun nedeni, psikolojik incelemede bireylerin tutum ve davranışlarının yere ve zamana göre değişiklik göstermesidir.

Bireylerin vergiye karşı gösterdikleri tutum ve davranışlarını etkileyen birçok faktör vardır. Bunlardan bazıları; bireylerin ödeme güçleri, vergi tazyiki, yükümlülerin vergi yükünü hissetme dereceleri, yükümlünün eşitlik ve adalet algısı, yükümlünün kamu hizmetlerinde yararlanma düzeyidir. Bunlar ve daha birçok faktör bireylerin vergi ödeme ya da ödememe kararlarını etkilemektedir⁸⁴.

Vergi psikolojisinin amaçları arasında; vergi politikalarının etkinliğini artırma, toplumsal ilişkileri düzenleme ve vergi uyumunu kolaylaştırma sayılabilir⁸⁵. Sayılan amaçlar arasında yer alan vergi uyumu çalışmamızı yakından ilgilendirdiğinden bu konu ikinci bölümde ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

⁸³ İnci User, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 1992, s.24-25.

⁸⁴ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 2010, dergipark.gov.tr/download/article-file/7890, s. 70-71. (01.08.2018).

⁸⁵ Selma Demirtaş Aydoğan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, 2017. s. 16.

1.5.6.3. Mali Anestezi

Mali anestezi, verginin mal ve hizmetlerin fiyatına eklenmesi ya da kaynaktan vergi kesme yöntemlerinin kullanılmasıyla⁸⁶ fark ettirmeden mükelleften vergi tahsil edilmesidir.

Mali anestezinin amacı, mükelleflerin vergiye karşı göstereceği tepkileri azaltmaktır. Özellikle dolaylı vergiler fiyat içerisine gizlenerek mükelleflere hissettirmeden tahsil edildiğinden mükellefler bu vergilere karşı aşırı tepki göstermezler. Dolayısıyla mali anestezinin uygulanması adalet kriteri açısından uygun olmasa da verimlilik ve mükellef psikolojisi açısından avantajlıdır⁸⁷.

⁸⁶ Aydın ve Çaşkurlu, s. 210.

⁸⁷ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 105.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU ve VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Verginin ortaya çıktığı tarih, Mezopotamya ve Mısır uygarlıklarına dayandırılmaktadır⁸⁸. İlk insanlık tarihinden bugüne kadar verginin olmadığı hiçbir medeniyete rastlanmamıştır. Yaklaşık altı bin yıl önce Sümerlere ait yazıtlarda vergi memurlarının olduğuna dair ifadeler bulunmuştur. Papirüslerde Eski Mısır’da uygulanan vergiler hakkında geniş bilgilere rastlanmıştır. Eski Babil, Yunan ve Roma uygarlıklarında da vergilerin var olduğu bilinmektedir.

İlk başlarda vergi, çeşitli nedenlerle devlet yöneticilerine hediye, bağış niteliğinde gönüllü olarak veriliyordu. Bu nedenle verginin ne olacağı ve ne kadar olacağı vergiyi verenler tarafından belirleniyordu⁸⁹. O dönemlerde hükümdarlara verilen hediyeler, hükümdarların mülk gelirleri ve savaş ganimetleri, savaş ve saray giderlerini karşılamaya yetmediğinde vergiyle gelir elde etme yoluna gidilmiş yani vergi olağanüstü bir gelir kalemi olarak görülmüştür. Ancak devletlerin kamu ihtiyaçlarının ve hizmet sayılarının hızla artması sürekli bir gelir kaynağının olması gerektiğini göstermiştir. 17. yüzyıldan itibaren de vergiler kamu giderlerinin finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağı olmuştur. Netice olarak, tarihteki değişim vergilerin niteliğini de değiştirmiş ve gönüllü olan vergiler artık zorunluluk esasına göre alınmaya başlanmıştır⁹⁰.

Verginin zora dayalı olarak alınması hükümdarların iradi ve keyfi uygulamalarını beraberinde getirmiştir. Özellikle Avrupa ve Ortadoğu’da merkezi devlet otoritesi yerine gelen feodal düzende kralların vergilemeyle ilgili keyfi uygulamalarına çokça yer verdiği görülmektedir. İşte bu uygulamalar vergiye karşı tepkilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur⁹¹.

Vergilendirme yetkisinin keyfi ve kötüye kullanılması, bu yetkinin kanunla sınırlandırılması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Verginin kanuniliğinin ilk adımı Avrupa’da

⁸⁸ Çelikkaya ve diğerleri, s. 5.

⁸⁹ Oktar, s. 8.

⁹⁰ Mehmet Özgün, Nagihan Özkanca Andıç ve İsmail İşler, “Vergi Direnci ve Vergi Ahlakı Kavramları Işığında Pamukkale Üniversitesi Öğrencilerinin Vergi Kaçakçılığına Bakış Açısı”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 73, 2016, s. 30-31.

⁹¹ Kitapçı, s. 33.

1215 yılında “Magna Carta Libertatum” (Büyük Özgürlük Fermanı) imzalanarak atılmıştır. Bu fermanla kralın yetkisi sınırlandırılarak vergilerin sadece Halk Meclisi tarafından konulabileceği kararlaştırılmıştır⁹². Bu tarihten sonra vergileme yetkisinin kanuniliği sorgulanmaya devam etmiştir. 1628 tarihli Haklar Bildirgesi, 1789 Fransız İhtilali, 16. – 17. yüzyılda ortaya çıkan Celali İsyanları, 19. yüzyıldaki Patrona Halil İsyanı gibi birçok önemli olayın arkasında ağır vergi yüküne maruz kalan halkın vergi isyanı söz konusudur⁹³.

Günümüzde “yasadışı vergi olmaz” kuralı batılı ülkelerin anayasalarında yer almakta ve bunun kökeni de 17. ve 18. yüzyıllardaki “temsilsiz vergi olmaz” ve “rızasız vergi olmaz” sloganlarına dayanmaktadır⁹⁴.

Vergilerin özellikle zora dayalı ve karşılıksız olmasının yanında vergi mükelleflerine mali yük getirdiğinden mükellefler de çeşitli tutum ve davranışlarda bulunarak bu yükten kurtulmak isterler. Dolayısıyla devletin, mükelleflerin vergi yasalarına uyum sağlamalarını, vergiye karşı tepki göstermelerini engellemek için vergi uyumu konusunu göz ardı etmemeleri gerekir. Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi uyumu ve uyumsuzluğu kavramları açıklanacak, hangi faktörlerin vergi uyumunu etkilediği anlatılmaya çalışılacaktır.

2.1. VERGİ UYUMU

Vergi uyumu, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri şeklinde tanımlanabilir⁹⁵. Yabancı literatürde vergi uyumu, “tax compliance” veya “taxpayer compliance” terimleri ile ifade edilir. Türkçede aynı anlamda kullanılan kavramlardan bazıları ise, “vergiye uygunluk”, “mükelleflerin vergiye uyumu”, “mükellefin uyumu”, “vergi yasalarına uyum”, “gönüllü uyum” ve “vergiye uyum” dur⁹⁶.

Vergi uyumunun;

-Vergiye tabi gelirin vergi mükelleflerince doğru beyan edilmesi,

⁹² A. Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, s. 145.

⁹³ Altuğ Murat Köktaş ve Ali Gökhan Gölçek, “Geçmişten Günümüze Türkiye’de Vergi Algısı”, **Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı: CİEP Özel Sayısı, 2016, s. 391.

⁹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 7.

⁹⁵ Müslüm Gümüş, “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 341, 2017, s. 100.

⁹⁶ Mehmet Tunçer (a), “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2005, s. 218.

-Gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar ve vergi muafiyetleri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru hesaplanması,

-Vergi beyannamelerinin doğru doldurulup, zamanında teslim edilmesi,

-Vergi yükümlülüğünün doğru hesaplanması,

olmak üzere dört unsuru vardır⁹⁷.

Gönüllü vergi uyumunun iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, idarenin biçimsel vergi kurallarıyla ilgili olarak bildirim yükümlülüğüne uyulması ve verginin zamanında ödenmesi şeklinde ifade edilen idari uyumdur. İkincisi ise, vergi matrahının ve bu matrah üzerinden hesaplanacak verginin vergi yasalarında belirtilen şekilde hesaplanması, vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergiyi yine yasalarda belirtilen şekilde beyan ederek ödemesini kapsayan teknik vergi uyumudur. Bu vergi uyumu, vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasıyla vergi mükellefleri tarafından ödemeleri gereken vergilerin idarenin düzenlemeleri doğrultusunda tam ve doğru olarak hesaplandığında sağlanabilir⁹⁸.

Literatürde vergiye gönüllü uyum ile ilgili olarak ilk araştırmalar Allingham & Sandmo tarafından yapılmıştır. Rasyonel Tercih Yaklaşımı da denilen teoriye göre bireyler vergi ödeme ya da ödememeleri konusunda ekonomik faktörlerden etkilenirler ve buna göre hareket ederler. Bu modelde bireyler, homoeconomicustur. Dolayısıyla vergiyi ödemeye veya ödememeye karar verirken kendi çıkarlarının maksimum olmasına dikkat ederler.

Allingham ve Sandmo modeline göre bir mükellef vergi beyan etmesi gereken bir durumda iki farklı şekilde karar verebilir. Bunlardan birincisi, gelirini tam olarak beyan etmesidir. İkincisi ise, vergiye tabi gelirini olduğundan daha az beyan etmesi veya hiç beyan etmemesidir. İlk durumda mükellef vergisini ödediğinde gelirinde azalma meydana gelmekte ve bir cezayla karşı karşıya kalmamaktadır. İkincisinde ise, mükellefin durumu denetlenip denetlenmemesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Eğer denetlenirse cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalmakta ve ilk durumdaki gelir kaybından daha fazla gelir kaybına uğramaktadır. Eğer denetlenmezse gelirinde hiç azalma meydana gelmemekte bireysel çıkarı

⁹⁷ Güneş Çetin, “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi SBE, Manisa, 2010, s. 54.

⁹⁸ Zeynep Topkan, “Gönüllü Vergi Uyum ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Rolü”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Trakya Üniversitesi SBE, Edirne, 2016, s. 45.

maksimum olmaktadır⁹⁹. Kısaca, vergi mükellefleri vergi kaçırırken yakalanma ihtimali ve cezaların büyüklüğü gibi hususları dikkate alarak karar vermektedirler. Yani mükellefler vergi kaçırmanın cezasının ağır olmadığı ve vergi kaçırdıkları halde yakalanmadıkları sürece vergi kaçıracaktırlar¹⁰⁰.

Ekonomik yaklaşımla ele alınan bu teoride zamanla noksanlıklar ortaya çıkmıştır. Denetimin ve vergi cezalarının düşük olduğu bazı ülkelerde vergiye uyumun yüksek olduğu görülmüş, vergi cezalarının yüksek olduğu bazı ülkelerde de vergiye uyumun düşük olduğu görülmüştür. Bu model, vergi kaçakçılığının psikolojik maliyetini göz ardı ettiğinden mükelleflerin davranışlarını açıklamada yetersiz kalmıştır.

Allingham ve Sandmo modelinin vergi mükelleflerinin davranışlarını açıklamada yetersiz kaldığının anlaşılmasıyla vergileme sürecini etkileyen faktörlerin neler olduğu araştırılmaya başlanmıştır. Yapılan araştırmalarda vergilerle ilgili karar ve davranışların birçok faktör tarafından etkilendiği anlaşılmıştır. IRS'ye göre (Amerikan İç Gelir İdaresi) altmıştan fazla faktörün vergi uyumunu etkilediği görülmüştür¹⁰¹.

2.2. VERGİ UYUMSUZLUĞU

Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) kapsar. Daha açık bir ifadeyle, vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün cezai yaptırımlara da konu olan bilerek düşük gösterilmesini içerdiği gibi, eksik bilgi, yanlış anlama vb. nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de içerir. Ancak, mali işlemlerini vergi kanunlarına uygun olarak yapılandırıp vergilerini azaltmaları mükelleflerin vergiye uyumsuzluğunu göstermez¹⁰².

Mükellefler vergiye uyumsuzluğunu her zaman kasti ve iradi olarak göstermiyor olabilir. Yani vergiye uyumsuz olması bilgi eksikliği, dalgınlık, yanlış anlama, hata yapma gibi irade dışı durumlardan da kaynaklanabilir. O halde, vergiye uyumsuzluk iki şekilde incelenebilir.

⁹⁹ Erdal Güleç (a), "Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(1)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 373, 2012, s. 115.

¹⁰⁰ Selçuk İpek ve İlknur Kaynar (a), "'Vergiye Gönüllü Uyum' Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, (2009), s. 175.

¹⁰¹ Güleç (a), s. 116.

¹⁰² Tunçer (a), s. 219.

İradi Uyumsuzluk: Mükelleflerin, vergi yasalarına göre üzerlerine düşen vergi yükünden kurtulmak için bilerek ve isteyerek vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksik yerine getirmeleri veya hiç yerine getirmemelerini ifade eder¹⁰³.

Gayri İradi Uyumsuzluk: Bu uyumsuzluk, mükelleflerin yanlış anlamaları, yanlış bilgilendirilmeleri gibi irade dışı nedenlerle yaptıkları hataların sonucunda ortaya çıkan uyumsuzluktur.

Vergi mevzuatının sık sık değişmesi, vergi kanunlarının karmaşık ve açık olmayan ifadeler barındırması nedeniyle hatalar yapılması vergi mükelleflerinin iradesi dışında gelişir ve mükelleflerin vergiye uyumsuz olmalarına yol açar. Bu, vergi ahlakına sahip olan, vergi kaçırmak istemeyen mükellefler için olumsuz bir durumdur¹⁰⁴.

2.3. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi uyumu, vergiye hem zorunlu uyumu hem de gönüllü uyumu kapsadığından daha geniş bir kavramdır. Gönüllü vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergiyle ilgili yükümlülüklerini bilerek, isteyerek, eksiksiz ve zamanında yerine getirmelerini ifade eder.

Vergileme sürecinde egemenlik gücünü kullanarak zorunlu ve karşılıksız olarak vergi toplayan devlet ve vergilerin mükellefleri olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Devletin vergi tahsil etmesine karşılık mükellefler, gelirlerinde vergi vermeleri nedeniyle azalma meydana geldiğinden çeşitli tutum ve davranışlarda bulunurlar. Bazı mükellefler vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirirken bazı mükellefler ise üzerlerinde hissettikleri vergi yükünden kurtulmak için yükümlülüklerini eksik yerine getirirler veya hiç yerine getirmezler¹⁰⁵.

Vergi sisteminin başarılı olabilmesi vergiye gönüllü uyumun artırılması yani mükelleflerin vergiyi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarının engellenmesi gerekmektedir.

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen birçok faktör vardır. Bunların neler olduğunun bilinmesi ve idarenin bu faktörleri göz önünde bulundurarak düzenleme yapması vergi

¹⁰³ Güleç (a), s. 113.

¹⁰⁴ Elif Biberoglu, “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu”, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006, s. 30.

¹⁰⁵ Gülten, s. 29.

sisteminin başarılı olmasına katkıda bulunur. Çünkü sadece ekonomik anlamda bir analiz yapmak yeterli olmamaktadır. Siyasi, ahlaki, psikolojik vb. birtakım faktörlerinde vergi mükelleflerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilediği bilinmekte ve bunların da dikkate alınması gerekmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin sistematik bir şekilde incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

2.3.1. Ekonomik Faktörler

2.3.1.1. Gelir Seviyesi

Gelir seviyesi ile vergiye uyum arasındaki ilişkinin bulunabilmesi için birçok araştırma yapılmış olmasına rağmen net bir sonuç ortaya çıkarılamamıştır. Bir ülke vatandaşlarının sahip oldukları üretim faktörlerine hem o ülkedeki hem de diğer ülkelerdeki üretime katkıları karşılığında yapılan ödemeler toplamına milli gelir denir¹⁰⁶. Bazı çalışmalarda milli gelir arttırıldığında vergiye uyumun da arttığı gözlenmiş, bazılarında ise, milli gelir arttığı halde vergiye uyumsuzluğun arttığı gözlemlenmiştir. 2003 yılında ABD’de yapılan bir çalışmaya göre, vergi kaçırma eğilimi olan mükelleflerin orta ve yüksek gelir düzeyindekiler olduğu görülmüştür. Yine 1982 yılında Lewis’in Fransa, Danimarka, Batı Almanya ve İngiltere’nin içinde olduğu 4 ülke arasında yaptığı çalışmaya göre ise bu dört ülkede gelir arttıkça vergiye karşı olumsuzlukların da arttığı görülmüştür.

Gelir eşitsizliğinin de vergiye gönüllü uyum üzerinde etkisi olduğu söylenebilir. Şöyle ki, bir ülkede gelir eşitsizliği arttıkça vergiye gönüllü uyum azalmaktadır. 1991 yılında Elferr’s’in yaptığı bir çalışmayla, artan gelir eşitsizliğinin parasal olmayan kaynakların toplam gelir üzerindeki etkisinin fazla olması sonucunda işlemlerin görünebilirliğini azaltacağı, mükellef sayısının artmasıyla birlikte finansal zorluklar ve eşitsizliklerin olduğu ortamda vergiye gönüllü uyumun azalacağı sonucuna varmıştır. Bu çalışmaya göre finansal zorluk yaşayan ve geliri az olan vergi mükelleflerinin vergiyi kaçırmaya daha meyilli olacağı görülmektedir¹⁰⁷.

Genel olarak; vergi ödeyen mükelleflerin reel gelirlerinde azalma meydana geldiği için geliri yükselen mükelleflerin vergiyi kaçırma isteklerinin arttığı söylenebilir. Yapılan

¹⁰⁶ Erdal Ünsal, **Makro İktisat**, 10. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2013, s. 57.

¹⁰⁷ Elif Tuay ve İnci Güvenç, Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No 51, Kasım, 2007, s. 21.

araştırmaların çoğu, geliri artan mükelleflerin vergiyi kaçırmaya daha çok yöneldiklerini ortaya koymaktadır.

2.3.1.2. Enflasyonist Ortam

Bir ekonomide fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak yükselmesine enflasyon denir. Fiyatlar genel düzeyi bir malın fiyatını değil, ekonomideki bütün malların fiyatlarının genel ortalamasını ifade eder¹⁰⁸.

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı direnç göstermelerinin nedeni her zaman vergi kaçırma güdüsü ile açıklanamaz. Vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirmeye özen gösteren mükellefler, ekonomik sistemdeki yapısal sorunların bir sonucu olarak ödemeleri gereken vergiden daha fazla vergi ödemek zorunda kalabilirler. Bu durumun nedenlerinin en başında da fiyat artışlarından kaynaklanan gerçek gelir olmayan bir kısım için de vergi yüküyle karşı karşıya gelmeleri yer alır¹⁰⁹.

Enflasyon, kamu maliyesi için bir vergileme yöntemidir. Enflasyon, kişilerin satın alma güçlerini azaltmakta ve bir vergi gibi devlete kaynak sağlamaktadır. Enflasyonun devlete sağladığı bu gelir etkisine “enflasyon vergisi” denilmektedir. Kişilerin ellerinde bulundurdıkları para ve paraya bağlanmış alacaklar şeklindeki varlıkların değeri enflasyona bağlı olarak düşeceğinden, enflasyon vergisinin miktarı elde tutulan para miktarı ve süresi ile doğru orantılı olarak değişme göstermektedir¹¹⁰.

Vergi sisteminin artan oranlı olduğu ve enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomide, kişilerin nominal gelirleri artar ancak reel gelirlerinde azalmalar meydana gelir. Reel geliri azalan ve nominal geliri arttığı için daha yüksek bir orandan daha fazla vergi vermek zorunda kalan mükellefler vergiye uyumsuz davranışlarda bulunabilir. Yani enflasyon nedeniyle gelirindeki kayıplara bir de artan oranlı vergi sisteminden kaynaklanan kayıpların eklenmesi vergi mükelleflerinde vergiye karşı olumsuz tepkilerin ortaya çıkmasına yol açar¹¹¹. Ayrıca, enflasyonist baskının yoğun olduğu dönemlerde yüksek enflasyon oranları kaçırılan vergilere

¹⁰⁸ Ersan Bocutoğlu ve Metin Berber, **Genel İktisada Giriş**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2013, s. 251.

¹⁰⁹ Bahattin Kulu, “Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, 2000, s. 37.

¹¹⁰ Cuma Çataloluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346, s. 225. (17.09.2018).

¹¹¹ Muhammet Şahin (a), “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 10, 2016, s. 61.

uygulanan cezaların reel olarak değer kaybetmesine neden olur. Bu durum da vergi kaçakçılığını teşvik ederek vergi gelirleri üzerinde baskı oluşturur.

Enflasyonun vergi kaçakçılığına yol açarak vergi gelirlerini azalttığı bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalara göre, ABD’de enflasyon oranındaki %1’lik artış yıllık ortalama eksik beyan edilen gelir miktarında %0.14 düzeyinde bir artışa neden olmaktadır. İspanya’da yapılan bir çalışmaya göre ise, bazı vergilerin enflasyonist sürece işlerlik kazandırdığı görülmüştür. Çalışmada, işverenlerin ödediği sosyal güvenlik vergilerinin fiyatlar üzerinde en büyük enflasyonist etkiye sahip olduğu saptanmıştır. Ayrıca, bu tür vergilerin tüketicilerin refahını önemli ölçüde etkilediği ve yüksek vergiler nedeniyle daha verimli çalışan rekabetçi bir ortam yaratamadıkları sonuç olarak da bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri üzerinde dışlayıcı bir etkiye neden oldukları belirtilmiştir¹¹².

Enflasyonun gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini olumsuz etkilediği yönünde bulgular elde eden Tanzi, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini üç unsura bağlamıştır. Bunlar; verginin tahsilat süresinin uzunluğu, vergi sisteminin esnek olması ve enflasyon oranıdır.

Yüksek enflasyonun olduğu bir ekonomide vergilerin tahsilat süresi ne kadar uzunsa ve vergi sisteminin esnekliği ne kadar düşükse o ekonomide vergi gelirlerinin erozyona uğratma etkisi de bir o kadar fazla olacağı söylenmektedir¹¹³.

2.3.1.3. Serbest Piyasa Koşulları

Kapitalist sistemde mükelleflerin yaşadığı tek sorun, rakiplerinin pazar payı, öz kaynak ve kredi gibi olanaklarını ele geçirerek piyasada yaşanan tekelleşmenin karşısında ayakta kalmaktır. Diğerlerine göre daha zayıf olan mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyerek rakipleri karşısında avantaj elde etmek isterler. Şöyle ki, herhangi bir sektörde vergi kaçıran mükellef aynı sektörde vergi kaçırmayan mükelleflerin sahip olmadığı bir sübvansiyona sahip olur ve böylelikle maliyetlerini düşürebilme fırsatı kazanır. Vergiyle ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirdiği için yatırım yapamayan bir işletme ile yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyip karlılığını artıran bir işletme arasında şüphesiz bir haksız

¹¹² Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 30, 2009, s. 205.

¹¹³Hüseyin Şen, “Olivera-Tanzi Etkisi; Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf, s. 4. (17.09.2018).

rekabet ortaya çıkmaktadır. Aynı ekonomide, aynı sektörde çalışan ve vergi kaçırmadığı için daha avantajsız duruma düşen mükelleflerin bu duruma olumsuz tepki göstermeleri gayet doğaldır. Bu durumdan kurtulmak ve daha fazla kazanmak isteyen mükellefler vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeyerek vergiye karşı uyumsuzluk gösterebilirler. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğu beraberinde daha fazla uyumsuzluğa yol açarak sebep-sonuç ilişkisiyle kendisini besler ve uyumsuzluğun boyutunu günden güne artırmış olur¹¹⁴.

2.3.1.4. Kayıt Dışı Ekonomi

Belgelere dayandırılmadan ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletten ve ortak, alacaklı gibi işletme ile ilgili olan diğer kişilerden kısmen veya tamamen gizlenerek, kayıtlı ekonominin dışına taşınması, kayıt dışı ekonomi olarak ifade edilir¹¹⁵.

Kayıt dışı (unrecorded) ekonomi için literatürde, gayri resmi (unofficial) ekonomi, ikinci (second) ekonomi, kara (black) ekonomi, yeraltı (underground) ekonomisi, saklı (subterranean) ekonomi, gölge (shadow) ekonomi, gizli (hidden) ekonomi, düzensiz (irregular) ekonomi, illegal (illegal) ekonomi ve örtülü (submerged) ekonomi gibi birden fazla terim kullanılmaktadır. Bunun nedeni kayıt dışılığın hem yasal olarak hem de yasadışı olarak birçok farklı ekonomik faaliyeti bünyesinde barındırmasıdır.

Vergileme açısından ele alındığında kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılan; vergiyi kaçırmak, kayıt altına almadan çalışma, faturalarda tahribat yaparak giderleri yüksek, gelirleri olduğundan daha düşük gösterme, mal ve hizmet alımlarının belgelendirilmemesi, işportacılık gibi tüm faaliyetler olarak tanımlanmaktadır¹¹⁶.

İnsan ihtiyaçlarının sonsuz ancak kaynakların sınırlı olması gerçeği, kayıt dışı ekonominin oluşmasındaki nedenlerin en başında gelmektedir. Çünkü insanlar, daha iyi bir yaşam sürdürebilmek için daha çok gelire ve servete sahip olmak isterler. Faydaların

¹¹⁴ Erdal Güleç (b), “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 374, 2012, s. 161.

¹¹⁵ Kitapçı, s. 144.

¹¹⁶ Gökalp İlhan, “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/VERG%C4%B0-%C3%96DEMEY%C4%B0-ETK%C4%B0LEYEN-EKONOM%C4%B0K-FAKT%C3%96RLER.pdf, 2007, s. 4. (18.09.2018).

maksimum olabilmesi için de üzerlerine düşen vergi yükünden kurtulabilmek amacıyla faaliyetlerini kayıt dışında sürdürmeyi tercih ederler¹¹⁷.

Kayıt dışı ekonominin oluşmasında etkili olan vergisel faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-Vergi mevzuatındaki karmaşıklık, kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırması,

-Vergi oranlarının yüksekliği, vergi oranlarının sık sık değişmesi ve ek vergiler konulması,

-Türk Vergi Mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar,

-Denetim sürecinin etkinliğini ve kalitesini önemli derecede etkileyen denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi gerekliliği,

-Denetimde koordinasyon eksikliği,

-Mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması,

-Ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi afları,

-Bilgilendirici ve yönlendirici muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği¹¹⁸.

Kayıt dışı ekonominin artmasına neden olan faktörlerin en başında vergi oranlarının yüksek olması ve etkin olmayan vergilerin tahsilatının geldiği söylenebilir. Şöyle ki, vergi oranları yükseldikçe ekonomik faaliyetler kayıt dışına çıkarılmak isteneceği ve vergi kaçırma isteğinin artacağı söylenebilir. Bir ülkede kayıt dışı ekonomik faaliyetler artarsa o ülkede devletin gelirlerinde azalma meydana gelmektedir. Bu durum üzerine devlet vergi gelirlerini önceki haline getirmek için vergi oranlarını artırırsa kayıt dışılık daha da artabilir. Kayıt dışı ekonomi belli bir büyüklüğe ulaştığında da GSYH, işsizlik düzeyi, vergi tabanının genişliği gibi bazı değişkenlerin davranışlarını bozarak ekonomi politikalarında sapmalara yol

¹¹⁷ Cuma Bozkurt, “Kayıt Dışı Ekonominin Bir Değerlendirilmesi ve Türkiye”, dergipark.gov.tr/download/article-file/223226 2014, s. 45. (18.09.2018).

¹¹⁸ Maliye Bakanlığı GİB, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)”, s. 18.

açmaktadır¹¹⁹. Aynı zamanda yüksek boyutlara ulaşan vergi kaçakçılığı da mali, ekonomik, sosyal ve siyasal birçok olumsuz etki yaratmaktadır. Devletin bütçesinde meydana gelen azalmalar makroekonomik göstergeler üzerinde hataların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum, gelirin yeniden dağılımı ve sektörler arası rekabet dengesi olumsuz etkilemekte, toplumda refah kaybına, kaynakların verimsiz kullanılmasına, bütçe açıklarına dolayısıyla borçlanmaya, hükümete karşı güvensizliğe yol açmaktadır¹²⁰. Bu nedenle kayıt dışılığın boyutlarının tespit edilmesi ve buna göre hükümetin önlem alması gerekmektedir.

Kayıt dışı ekonomi üç şekilde sınıflandırılabilir. Bunlar beyan dışı ekonomi, yasa dışı ekonomi ve hiç kayıt altına alınmayan ekonomidir.

➤ **Beyan Dışı Ekonomi**

Beyan dışı ekonomi, dar anlamda gelir vergisi bakımından hukuki anlamda vergi kaybını içerirken, geniş anlamda iktisadi ve hukuki boyuttaki tüm vergi kayıplarını içerir. Gelir, kurumlar ve katma değer gibi vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını ödemekten ve kanunlarla belirlenmiş yasal düzenlemelerden kaçınmak adına kamu otoritelerinden saklanan faaliyetlerinin tamamı beyan dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır¹²¹. Burada, yapılan faaliyetlerin hepsi yasalıdır. Ancak faaliyetlerin vergileme ile ilgili boyutunda kayıt dışılık söz konusudur. Kayıt dışılık, bir vergi idaresine bağlı olup gelirleri olduğundan daha düşük beyan edilmesi veya gelirin hiç beyan edilmemesiyle oluşabileceği gibi faaliyetlerin vergi idaresinin ya da sosyal güvenlik kurumlarının bilgisi dışında yapılmasıyla da oluşabilir.

➤ **Hiç Kayıt Altına Alınmayan Ekonomi**

Bu kesimdeki kişiler, ekonomik faaliyetlerini yürütmelerine rağmen hiçbir vergi dairesinde kaydı bulunmayan ve bu nedenle herhangi bir vergi ödemeyen genellikle de gelirleri çok düşük olan birimlerdir. Bu kesime örnek olarak;

- İşportacılar,
- Hamallar,
- İş takipçileri,

¹¹⁹ Hakan Erkuş ve Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, 2009, s. 128.

¹²⁰ Şafak Ertan Çomaklı, “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”, www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423871302.pdf, s. 55, (21.09.2018).

¹²¹ Veli Kargı ve Ayşegül Güven, “Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi”, vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=032efe4f-0a00-48a1-9934-ce1c1c29c3cd, (23.09.2018).

- Boş buldukları yerleri otopark olarak işletenler,
- Belediye hallerine girmeyen sebze-meyve satıcıları,
- Şehir içi nakliyat yapan bir kısım kişiler,
- Belli bir iş yeri olmaksızın küçük çapta imalat ve ticaret yapanlar,
- Canlı hayvan ticareti yapanlar,
- Küçük çaplı tamir-bakım işleriyle uğraşanlar,
- İnşaat işçileri,
- Jeton ve bilet satanlar, verilebilir.

Bu kişilerin faaliyetlerinin tespit edilmesinin güçlüğü ve küçük çaplı olması marjinal sektör olarak nitelendirilmesine neden olmakta ve bu kişilerin yapmış oldukları faaliyetlerin toplamı gerçekte kayıt dışı ekonominin önemli bir boyutunu oluşturmaktadır¹²².

➤ Yasa Dışı Ekonomi

Yasalarla engellenmesi nedeniyle milli gelir hesaplarına dâhil edilmeyen faaliyetlerdir¹²³. Yasadışı ekonomik faaliyetler, bir ekonomide GSMH hesabına girmese bile, gelir yaratıcı unsurları içerdiklerinden resmi istatistikler de bozucu etkiye neden olurlar. Bunların kayıt dışı ekonomi içinde yer almasının nedeni de bu tür faaliyetlerin vergileme dışında bırakılmış olmasının mali anlamda da vergi kaybına sebep olmasıdır¹²⁴.

Yasa dışı ekonomi konusunun kapsamına yapılması yasalarla yasaklanmış ve hapis cezası gerektiren, konusu suç teşkil eden faaliyetlerin oluşturduğu suç ekonomisi de girmektedir. Buna örnek olarak; uyuşturucu kaçakçılığı, insan ticareti, kumar vb. yasal olmayan ancak gelir getiren faaliyetler verilebilir. Bu faaliyetlerin üretilmesi, satılması yasalarla yasaklandığı için doğal olarak kayıt dışıdır. Zaten buradaki asıl amaç, bunların oluşturduğu vergi yükünden kaçınmak değil bu faaliyetlerle kazanç sağlamak ve bu kazançlara el konulmasını engellemektir.

Bir ekonomide kayıt dışı faaliyetleri her ortama ve her zamana göre değişiklik gösterdiğinden dolayı tahmin sonuçları farklılık göstermektedir. Dolayısıyla kayıt dışı faaliyetlerle ilgili gerçek ve net sonuçlara ulaşabilmek pek mümkün olmamaktadır.

¹²² Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 41, 2002, s.35.

¹²³ Erdoğan Avder, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri”, www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/011/, (23.09.2018).

¹²⁴ Kargı ve Güven, (23.09.2018).

Kayıt dışı ekonominin tahmini için birtakım yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler doğrudan tahmin yöntemleri ve dolaylı tahmin yöntemleri olarak iki gruba ayrılabilir. Doğrudan tahmin yönteminde hane halkı anketleri, işyeri anketleri, zaman kullanım anketleri, vergi anketleri vb. anketler kullanılarak toplanan verilerle veya vergi idarelerince, sosyal güvenlik kurumlarınca toplanan verilerle kayıt dışı ekonomi ölçülmektedir. Ancak bu yöntemler, beyanların hatalı ve yanlış olması nedeniyle gerçek sonucu veremeyeceğinden çok fazla tercih edilmemektedir.

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmede daha çok tercih edilen diğer yöntem dolaylı ölçme yöntemidir. Bu yöntemde, Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) Yaklaşımı, İstihdam Yaklaşımı, Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı, Parasalcı Yaklaşım ve Model Yaklaşımı kullanılarak kayıt dışı ekonomi ölçülmektedir¹²⁵.

GSMH hesaplamaları gelir, üretim ve harcama üzerinden yapılmaktadır. Bu üç yönetime göre hesaplanan GSMH sonuçları kayıt dışı ekonominin olmadığı varsayımı altında eşit çıkması gerekmektedir. Kayıt dışı ekonominin varlığında ise, harcamalar yöntemi ile hesaplanan GSMH'nın diğer yöntemlerle hesaplanan GSMH değerinden büyük çıkması beklenmektedir. Dolayısıyla bu üç yöntemle hesaplanan GSMH arasında çıkan farklar kayıt dışı ekonomi hakkında bilgiler verebileceği varsayılmaktadır¹²⁶.

İstihdam yaklaşımına göre, nüfusun, sivil iş gücü arzının ve istihdamın zaman içindeki gelişimi ve değişimi dikkate alınarak kayıt dışı ekonomi ölçülmeye çalışılmaktadır. Sivil iş gücü arzının toplam nüfusa oranı ile istihdamın toplam nüfusa oranındaki gelişmelerin benzer olması beklenir. Ancak zamanla iş gücü arzının toplam nüfusa oranı, istihdamın toplam nüfusa oranı üzerinde kalıyorsa burada kayıt dışı istihdam var demektir¹²⁷.

Vergi inceleme yoluyla ölçme yaklaşımına göre, inceleme yetkisi olan görevlilerin yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri matrah farkları ile kayıt dışı istihdam rakamları dikkate alınarak kayıt dışı ekonomiyi yönelik tahminde bulunulabilir¹²⁸.

Parasalcı yaklaşımda, kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmek için basit para oranı, işlem hacmi ve para talebi yöntemleri gibi birbirinden farklı yöntemler kullanılmaktadır. Parasal

¹²⁵ İbrahim Halil Sugözü, “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 19, 2010, s. 174.

¹²⁶ Kargı ve Güven, (23.09.2018).

¹²⁷ Elif Tunç, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Türkiye Örneği”, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2015, s. 66.

¹²⁸ Ebubekir Mutlu, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Nedenleri, Bu Yönde Yapılan Programlar ve Getirilen Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 346, 2017, s. 74.

istatistikler izlenerek kayıt dışılık ile ilgili tahminlere ulaşılır. Örneğin, bu yönteme göre para miktarındaki açıklanamayan artışlar kayıt dışı ekonominin olabileceğine işaret eder¹²⁹.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutlarını görebilmek için birtakım çalışmalar yapılmıştır. Kayıtlı ile kayıt dışı ekonominin iç içe girmesi ve kayıt dışılığın karmaşık bir olgu olması nedeniyle yapılan çalışmalarda farklı sonuçlarla karşılaşmıştır.

Tablo 1: Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler

Araştırmacı	Yıl	Yöntem	Kayıt Dışı Ekonomi (GSMH’ya Oran)
İlgin	2001	Basit Parasal Oran	%66,2
	1993	Basit Parasal Oran	%55,3
	1992	Ekonometrik Oran	%47,2
Altuğ	1992	Kayıt Dışı İstihdam Yaklaşımı	%35
Derdiyok	1989	Vergi Yaklaşımı	%46,9
Temel, Şimşek, Yazıcı	1992	Ekonometrik Yaklaşım	%8,1
	1992	İşlem Hacmi	%1,9
	1991	Vergi Yaklaşımı(Farklı varsayımlarla)	%29,9-16,4
Çetintaş, Vergil	1992	Ekonometrik Parasal Tahmin	%23
	2000	Ekonometrik Parasal Tahmin	%24,7
Schneider	2001	Karma Yöntem	%33,2
Kasnakoğlu	1997	Nakit Oranı	%30-61
		Ekonometrik	%9-13
		İşlem Hacmi	%31
Özsoylu	1990	Nakit Oranı	%11,7
Schneider, Buehn ve Montenegro	1999	Mimic	%32,7
	2001	Mimic	%32,8
	2005	Mimic	%30
	2017	Mimic	%29,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010)” Nisan 2009, Ankara, gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, s. 6. ve Cuma Bozkurt, “Kayıt Dışı Ekonominin Bir Değerlendirilmesi ve Türkiye”, dergipark.gov.tr/download/article-file/223226 2014, s. 54. (23.08.2019).

¹²⁹ Erkuş ve Karagöz, s. 131,132.

Ülkemizde çeşitli yöntemlerle yapılan çalışmalara göre, kayıt dışı ekonominin %2 ile %70 arasında değiştiği görülmektedir.

Kayıt dışı ekonomi ülke ekonomisini birçok yönden etkilemektedir. Bu etkilerin en önemlilerinden biri bütçede vergi kaybına neden olmasıdır. Şöyle ki, ekonomik birimlerin üzerlerine düşen vergi yükünü azaltmak için yaptıkları kayıt dışı faaliyetler vergi kaçağını artırmaktadır. Ülkemizde yıllar itibariyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçağı tahminlerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini

Yıllar	Kayıt Dışı Ekonomi/GSYH	Vergi Kaçağı (Bin TL)
2005	26.7	31792
2006	22.5	34005
2007	17.7	30221
2008	15.7	29190
2009	36.2	71097
2010	12.0	28206
2011	16.1	45804
2012	5.2	16424
2013	21.0	77062
2014	8.1	32547
2015	26.1	121314
2016	14.9	78764

Kaynak: Mustafa Baylan ve diğerleri, “Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Tahmininde Kullanılan Yöntemler ve Türkiye Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2018, s. 29. (23.08.2019).

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, kayıt dışı ekonominin GSYH’ ya oranı zaman içinde dalgalı bir seyir izlemiştir. Yıllar itibariyle gözlenen bu değişiklikler kesin ölçüler değildir ve bu nedenle genel bir trendin ifadesi olarak dikkate alınmalıdır.

Kayıt dışı ekonomi, mükellefler arasında adaletsizliğe neden olur. Durumu, vergisini ödeyen dürüst mükellef aleyhine çevirir. Çünkü aynı geliri elde eden iki mükellef karşılaştırıldığında vergisini ödeyen mükellefin gelirinde ödediği vergi kadar bir azalma meydana gelerek vergisini ödemeyen, gelirini kayıt dışı bırakan mükellefe göre dürüst mükellefin vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırmaktadır. Dürüst mükellefi vergiden kaçırmaya veya kayıt dışılığa meyilli hale getirmektedir. Diğer bir husus da, devletin bütçesinde meydana gelen vergi gelirlerinin azalması daha yüksek vergi oranlarının uygulanmasına neden olarak vergi yükünü daha da artırabilmektedir. Sonuç olarak, ekonomik göstergelerin gerçeğe uygunluğunu etkilememesi ve vergiye gönüllü uyumun da artması için kayıt dışı ekonominin boyutlarının ne olduğu göz ardı edilmemeli, kayıtlı ekonomiye dönüştürülmesi için çalışmalar yapılmalıdır.

2.3.1.5. İstikrarsız Ekonomik Yapı

Kelime olarak istikrar; “aynı kararda, biçimde sürme, kararlılık, stabilizasyon” demektir¹³⁰. Ekonomik istikrar; “ekonominin var olan durumunun korunması, denge koşullarının sağlanması, devresel dalgalanmalardan doğan olumsuzlukların giderilmesi ve bu dalgalanmaların hafifletilmesi” şeklinde ifade edilmektedir¹³¹.

Ekonomik istikrar denildiğinde enflasyon oranı, döviz kuru, faiz oranı, istihdam düzeyi gibi değişkenlerdeki denge akla gelmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak ekonomik istikrarsızlık; enflasyon oranı, faiz oranı, işsizlik gibi temel makro değişkenlerde oluşan dengesizlik şeklinde açıklanabilir. Basit bir örnekle; bir ekonomide oluşan yüksek enflasyon ve eksik istihdam o ekonomide istikrarsızlığın olduğunu göstermektedir.

Ekonomideki istikrarsızlık, hem az gelişmiş ülkelerin hem de gelişmekte olan ülkelerin başlıca sorunlarından biridir. Günümüzde ülke ekonomilerinin dışa kapalı ekonomi modelinden çıkarak sermayelerin küreselleşmesiyle meydana gelen kamu açıkları, iç ve dış kamu borçları, finansal sistemde yaşanan kırılmalar ekonomilerin istikrarsız yapıya sürüklenmelerine neden olmaktadır. Borç krizleri, gelir dağılımında adaletsizliklerin artması, para ve maliye politikalarının başarılı olamaması, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artış, döviz kurunun öngörülememesi gibi durumlar piyasalara güveni sarsmaktadır. Bu durum ekonomik birimler

¹³⁰ www.tdk.gov.tr, (24.09.2018).

¹³¹ Aylin Abuk Duygulu, “Döviz Kuru İstikrarının Ekonomik İstikrar Açısından Değerlendirilmesi”, **D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 1998, s. 107.

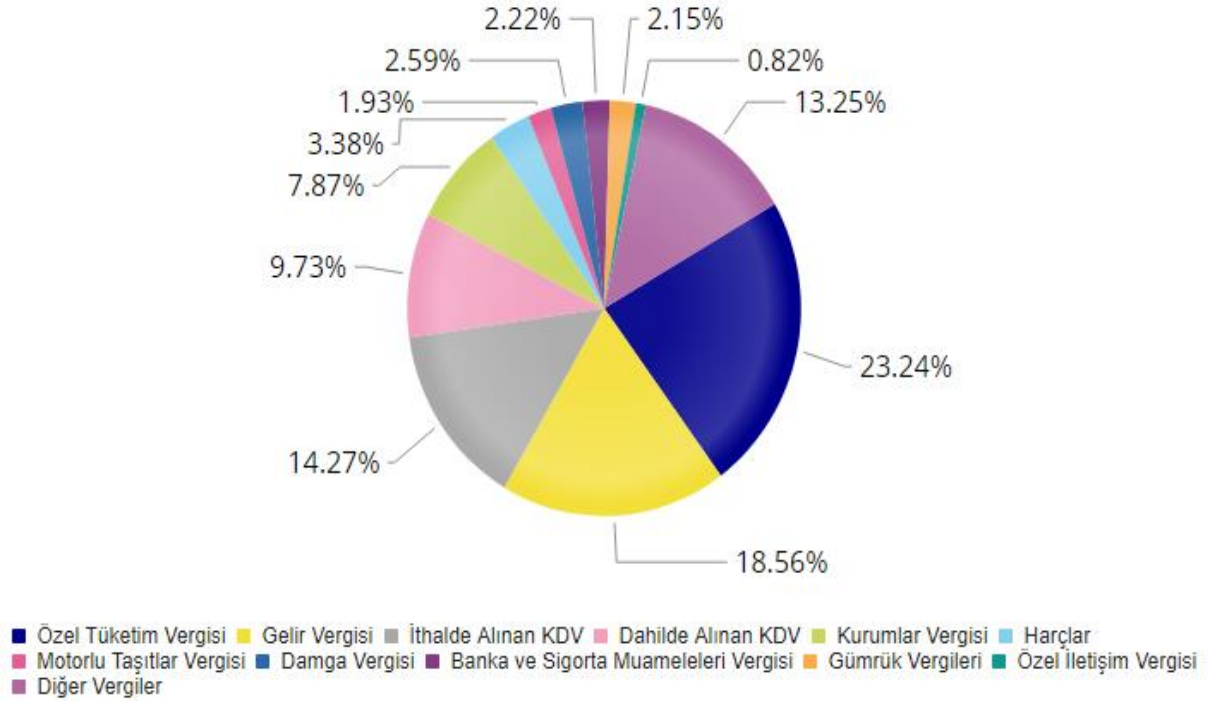
arasında rekabete sebep olmakta, böylelikle vergiden kaçırma ve vergiden kaçınma gibi davranışlar artmaktadır. Yaşanan ekonomik konjonktür ve krizler sermaye sahibi olanların yatırım kararlarını etkilediğinden piyasada para hareketlerinin durmasına neden olmaktadır. Böyle bir ortamda faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin de vergi kaçırma göze almaları nedeniyle vergiye gönüllü uyumda olumsuzluklar yaratmaktadır. Ayrıca iç borçların artmasıyla devletin gelir elde etmek için enflasyon vergisine başvurması mükelleflerin vergi yükünü artırdığından vergiye gönüllü uyumu zorlaştırabilmektedir.

2.3.1.6. Mükellefin Ödeme Gücü

Mükellefler, vergilerini ödemek için gelirlerinin tamamı olan tüketimlerinden veya tasarruflarından kısmak zorunda kalırlar. Daha az refah kaybı yaşamak için de tüketim veya tasarrufları arasında seçim yapmaktadırlar. Mükellefler, gelir düzeyleri açısından karşılaştırıldığında düşük gelirli bireylerin vergilerini zorunlu tüketimlerini kısarak ödediği, yüksek gelirli bireylerin vergilerini ise lüks tüketimlerini veya tasarruflarını kısarak ödediği görülmektedir. Ancak düşük gelirli bireylerin ödedikleri verginin sübjektif vergi yükü yüksek gelirli bireylere göre daha fazla olmaktadır. Bu durum da düşük gelirli mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırmakta ve bu mükellefleri vergi kaçırma meylli hale getirebilmektedir. Dolayısıyla vergi toplanırken mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınır ve vergilemede adalet için de daha uygun olacağı söylenebilmektedir.

Anayasamızın 73. Maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü yer almakta ve vergilemede adalet korunmaya çalışılmıştır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde sayılan Türkiye’nin aşağıdaki grafikte yer alan 2018 yılının vergi gelirlerine bakıldığında dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının dolaysız vergilerden daha fazla olduğu görülmektedir.

Şekil 2: Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Dağılımı (2018)



Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://www.bumko.gov.tr> (24.09.2018).

Böyle bir vergi sistemi yapısına neden olan etken ise, vergi mükellef sayısının az olmasıdır. Yani vergi tabanının darlığı, devletin dolaysız vergilerden yeteri kadar vergi toplayamamasına bu yüzden de dolaylı vergilerin dolaysız vergilerden daha fazla olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla bu durum özellikle düşük gelir grubundaki mükelleflerin vergiden kaçınmasına veya vergi kaçırmaya yol açmaktadır.

2.3.2.Siyasi Faktörler

2.3.2.1.Devlet Yönetimine Olan Güven ve Bağlılık

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen diğer bir husus da devlete olan güven ve bağlılık düzeyleridir. Bireyler devlet yönetimine ne kadar çok güvenirse vergiye gönüllü uyum göstermeleri de o kadar çok kolay olur. Şöyle ki, devlet tarafından yapılan harcamaların doğru yerlerde kullanıldığı, israf yapılmadığı, sunulan hizmetlerden herkesin adaletli şekilde yararlandığına inanan bireyler vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanmamakta ve bu harcamaların finansmanına gönüllü olarak katılmaktadırlar.

Bireylerin devlete olan güvenlerini etkileyen birçok faktör vardır. Bunlardan birkaçı; “dürüstlük ve açıklık, hizmet sunumunda güven, etnik köken, hataların telafi yöntemleri, yönetim, bürokrasi, personel davranışları, bilgilendirme ve denetimlerde bağımsızlık, hizmetler açısından beklentiler, organizasyon tipi, konuşmadan öte dinleyen devlet modeli, liderlik ve kurumsal yönetim, kamu hizmetleri sunumunda personel davranışları¹³² dır”.

Diğer taraftan, devletin özellikle mali faaliyetleri açık ve net olmalı, mali bilgilerle ilgili konularda hesap verebilir olması gerekmektedir. Ülkemizde teknolojinin de gelişmesiyle birlikte şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin, halkın katılımını ve devlete olan güvenin artmasına katkı sağlayan e-devlet uygulamasına geçilmiştir. E- devlet uygulamasıyla birlikte devletin sunduğu hizmetler daha hızlı ve etkin, faaliyetleri daha açık ve net olmuş, halkın bilgi edinebilmesi de daha kolay hale gelmiştir. Tüm bunlar da devlet yönetimine olan güvenin artmasına yardımcı olmaktadır¹³³.

Devletin sahip olduğu yetkiyi kötüye kullanması, sunduğu hizmetlerden bireylerin yararlanamaması veya tatmin olmaması gibi durumlar mükelleflerin vergi verme isteğini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca bireyler ödedikleri verginin kamu hizmetlerinden sağladıkları faydadan daha fazla olduğunu¹³⁴ düşündüklerinde kamu harcamalarının finansmanına katılmak istemeyecekleri ve vergiye uyumda zorlanacakları söylenebilir.

Bireylerin devlete bağlılık seviyesi onların milliyetçilik duygusuyla da alakalıdır. Yani, milliyetçilik duygusu var olan bireyler devletin toplumun ihtiyaçları için yaptığı harcamaların kaynağı olan vergileri ödemede istekli olacaklardır. Sahip olunan bu aidiyet duygusu vergiye uyumu artırmaktadır¹³⁵.

Demokrasinin olduğu ülkelerde vergi mükellefleri kendilerine en yakın partiye oy vererek uygulanan politikalara katılma imkânı sağlamaktadır. Dolayısıyla halk, yönetimde söz sahibi olmaktadır. Halkın yönetimde söz sahibi olması da vergiye gönüllü uyumu

¹³² Gökben Güney, “Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Geliştirilmesi: Mersin İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 21.

¹³³ Kayhan Delibaş ve Ali Erdem Akgül, “Dünyada ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-Demokrasi ve E-Katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi”, **Sosyoloji Araştırmaları Dergisi**, Cilt:13, Sayı:1, 2010, s. 106.

¹³⁴ Buna mali sömürü denmektedir.

¹³⁵ Güleç (a), s. 123.

artırmaktadır¹³⁶. Torgler'in 2005 yılında yaptığı çalışmanın sonucu da doğrudan demokrasinin vergiye gönüllü uyumu artırdığı yönündedir¹³⁷.

Bunların dışında, kamunun özel sektöre göre daha savurgan olduğu inancı yaygındır. Bu inanışa, kamunun kaynakları etkin kullanamaması, israfın çok olması, aşırı bürokrasi, bürokraside meydana gelen rüşvet ve yolsuzluklar gibi durumlar neden olmaktadır. Böyle bir yapının olduğuna inanan vergi mükelleflerinin tepkisi de vergiye uyumu azaltmak olarak karşımıza çıkmaktadır¹³⁸. Sonuç olarak, vergi uyumunu artırılması için devlet, kendine olan güveni artıracak çalışmalar yapmalı, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kistaslarını ön plana çıkarmalı, vatandaşların kamu hizmetlerinden adaletli şekilde yararlanmalarını sağlamalıdır.

2.3.2.2. Mükelleflerin Siyasi Tercihi

Parlamente sistemi benimseyen ülkelerde siyasi partiler iktidarı elinde bulundururlar. Siyasi partiler iktidara gelebilmek için vergi politikasını da içinde barındıran birtakım vaatlerde bulunurlar. Siyasi iktidarı ele alan siyasi partilerin alacakları kararlar ve uygulayacakları politikalar sadece oy veren bireyleri değil bütün bireyleri bağlayacağından dolayı kendisini destekleyen ve desteklemeyen bireyler farklı tepkiler gösterirler. İktidara gelen partiyi destekleyen bireylerin vergiyle ilgili kararlara uyum sağlamaları daha kolay olmaktadır. Ancak farklı görüşte olup iktidarı desteklemeyen bireyler ise vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yolunu tercih edebilmektedirler¹³⁹.

Siyasi partiler, iktidara gelebilmek için daha düşük vergi oranlarının uygulanacağını vad edebilirler. Ancak iktidara geldikten sonra vaatlerini gerçekleştirmezler ise onu destekleyen bireyler aynı partiye oy vermeme kararı alacakları gibi vergiye karşı da tepki göstermektedirler. Sağbaş ve Saruç'un 2003'te yaptığı bir çalışmaya katılanların çoğu oy verdikleri partinin vergi oranlarını artırması durumunda o partiye tekrar oy vermeyeceklerini ifade etmişlerdir¹⁴⁰. Alkan

¹³⁶ Çataloluk, s. 226.

¹³⁷ Gülsüm Gürler Hazman, "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi İle Tespiti", Akademik İncelemeler, Cilt:4, Sayı:1, 2009, s. 57.

¹³⁸ Mehmet Tunçer (b), "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, denetimakademisi.com, s. 114. (25.09.2018)

¹³⁹ Çataloluk, s. 220.

¹⁴⁰ İsa Sağbaş ve Naci Tolga Saruç, "Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihi Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 180, 2003, s. 138.

(2009), Demir (2008) ve Çiçek vd. (2008)'in yaptıkları çalışmaların sonucu da aynı doğrultudadır¹⁴¹.

Diğer bir durum da, siyasi partinin siyasi iktidarı elinde bulunduran ve iktidarın sürdürülebilirliğini sağlamak için çeşitli gruplara vergisel avantajlar tanımalarıdır. Böyle bir durumda avantaj sağlanan bireylerin vergiye uyumu kolaylaşmakta ancak iktidardaki partiyi benimsememiş dolayısıyla da desteklememiş olan bireylerin vergiye uyumu zorlaşmaktadır¹⁴². Sonuç olarak bireylerin siyasi tercihlerinin vergiye uyum göstermeleri üzerinde etkili bir faktör olduğu görülmektedir.

2.3.3. Psikolojik Faktörler

2.3.3.1. Vergi Bilinci

Literatürde vergi bilinci kavramıyla ilgili pek çok tanım yer almaktadır. Bu tanımların ortak noktası mükelleflerin verginin ne olduğunu bilmesi ve vergiyi ödemedeki istekliliğidir. Vergi bilincini Akdoğan “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi¹⁴³” olarak tanımlamaktadır.

Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için vatandaşlardan vergi toplamaktadır. Toplanan bu vergiler de bireylerin reel gelirlerinde azalmaya yol açtığından verginin her mükellef tarafından aynı şekilde algılanması ve vergiyi ödemedeki isteklilikleri elbette ki farklı olmaktadır. Verginin öneminin, nerede kullanıldığının, niçin toplandığının bilincinde olan bireyler vergiyi öderken istekli olabilmektedir. Ancak verginin neden ödendiğinin farkındalığına sahip olmayan bireyler vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yoluna gideceklerdir ki bu da devletin gelir kaynaklarında azalmaya yol açmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmeleri büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergi bilincine sahip olmayan bireylerin çokluğu toplumsal bir sorun

¹⁴¹ Gülten, s. 49.

¹⁴² Özgür Saygın, “Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi”, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 88.

¹⁴³ Akdoğan, s.180.

oluşturmaktadır. Ayrıca vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci değil, aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin nerelere harcandığının denetimini de kapsamaktadır¹⁴⁴.

Bir toplumda vergi bilinci ne kadar yüksek ise vergiyi ödemedeki isteklilik de o derece yüksek olur. Çünkü yüksek vergi bilincine sahip olan toplumlarda bireyler, vergilerin neden ödendiğini, ödenen vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini, vergilerin nerelerde kullanıldığını bildiklerinden vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirirken de istekli olmaktadır¹⁴⁵.

Bir toplumda vergi bilincinin oluşturulması kayıt dışı ekonomiyi azaltacak ve devletin gelir kaynaklarında artış sağlanmaktadır. Vergi kaçakçılığının azaltılarak kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale gelmesi ve vergi bilincinin oluşturulması için;

- “-vergi yasalarını gözden geçirerek yeni bir vergi sistemi oluşturmak,
- bu yasalarda caydırıcılığı etkin hale getirerek vergi reformunu tamamlamak,
- vergiyi uyum kültürünü arttıracak yönde medya dâhil iletişim araçlarını kullanmak ve devletin kamuoyunun güvenini kazanmasını sağlamak,
- vergi istatistiklerini tam zamanlı ve kaliteli düzeyde toplayarak arşivlemek¹⁴⁶” gibi çeşitli öneriler getirilmektedir.

Ülkemizde 2011-2013 dönemi Eylem Planı kapsamında “Toplumsal Farkındalığın Artırılması” amacı çerçevesinde ilköğretim okullarında 3, 4, 5, 6, 7 ve 8. sınıfları öğrencilerinde vergi bilincini gerçekleştirmek amaçlanmıştır¹⁴⁷. Vergi bilinci konusu hem uluslararası alanda hem de ülkemizde çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Örneğin;

-Çanakkale ilindeki mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını inceleyen bir çalışmada, vergi bilincinin gelişmiş olması vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki istekliliği artırdığı sonucuna varılmıştır¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, **Maliye Dergisi**, Sayı:153, 2007, s. 104.

¹⁴⁵ Uğur Çiçek ve Ferhat Bitlisli, “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ankara SMMMO, 2017, s. 263.

¹⁴⁶ Hazman, s. 57.

¹⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013), www.gib.gov.tr (29.09.2018)

¹⁴⁸ İpek ve Kaynar (a), s. 180.

-Isparta ilinde üniversite öğrencilerini kapsayan bir çalışma, vergi bilincinin çeşitli faktörlerden etkilendiğini, bu faktörlerden biri olan cinsiyet unsurunun vergiye uyum ile arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermiştir. Buna göre erkek öğrencilerin kız öğrencilere göre vergiye daha fazla uyumlu oldukları gözlenmiştir¹⁴⁹.

-Ankara ilinde ilköğretim 09-15 yaş grubundaki 3-8. sınıf öğrencileri kapsayan bir çalışmada ise, ilköğretim öğrencilerinin %90,1'inin vergi bilincine sahip oldukları, vergiyi devletin sunduğu hizmetlerin finansman kaynağı olarak gördükleri ve verginin vatandaşlık görevi olduğunun farkında oldukları sonucu ortaya çıkmıştır¹⁵⁰.

Netice olarak, bir ülkede vergi bilincinin yerleşmiş olması bireylerin vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını isteyerek ve içtenlikle yerine getirecekleri anlamına gelmektedir.

2.3.3.2. Vergi Ahlakı

Mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde etkili olan bir diğer kavram vergi ahlakıdır. Vergi ahlakını Akdoğan, “*Mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranış düzeyleri*” şeklinde ifade etmiştir¹⁵¹. Song ve Yarbroug’a göre vergi ahlakı, “Vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları”dır. Torgler ise vergi ahlakını, “Vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon” olarak tanımlamaktadır¹⁵².

Vergi ahlakı konusu ile ilgili ilk çalışmalar 1960’lı yıllarda “Cologne Vergi Psikolojisi Okulu” tarafından yapılmıştır. Okul, vergi ahlakını vergi uyumsuzluğunu bütünleyen bir tutum olarak görmüşlerdir¹⁵³. 1967 yılında Schwatz ve Orleans’ın yaptığı bir çalışmada, vergi ahlakı ve ceza korkusunun vergi kanunlarına etkisi incelenmiş ve vergi ahlakının ceza korkusundan daha etkili olduğu gözlenmiştir¹⁵⁴. Wenzel’in 2004’te yaptığı bir çalışmada ise, ahlaki ve sosyal normların bireylerin vergiye uyumu üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir¹⁵⁵.

¹⁴⁹ Ömürbek, Çiçek ve Çiçek, s. 120.

¹⁵⁰ Ömür Zorlu, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinci Düzeyi ve Vergi Bilinci Düzeyi İle İlgili Örnek Uygulama (Ankara İli Örneği)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:378, 2013, s. 176.

¹⁵¹ Akdoğan, s. 190.

¹⁵² İsmihan Duran, “Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 32.

¹⁵³ Kutay Şenel, “Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri Üzerinde Bir Alan Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2014, s. 30.

¹⁵⁴ Ali Rıza Gökbunar, Sibel Selim ve Halit Yanıkaya, “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, **Ekonomik Yaklaşım**, Cilt: 18, Sayı: 63, s. 73.

¹⁵⁵ Tuay ve Güvenç, s. 23.

Vergiye karşı davranışların oluşmasında vergi ahlakı genel ahlaktan ayrı bir anlam olarak karşımıza çıkmaktadır. Genel ahlakı yüksek olan bireyin vergi ahlakı çok düşük olabilir. Vergi ahlakı çok düşük olan biri bunun bir eksiklik olmadığını düşünebilmektedir¹⁵⁶.

Torgler, vergi ahlakı yönünden mükellefleri dört gruba ayırmıştır. Bunlar;

-Sosyal Mükellef (Social Taxpayer)

-İçten Mükellef (Intrinsic Taxpayer)

-Gönüllü Mükellef (Honest Taxpayer)

-Vergi Kaçakçısı (Tax Evader)¹⁵⁷

Sosyal mükellef, yakalanma korkusu ve utanma duygusu içinde olan mükelleftir. Bu mükellefin vergi ödeme isteği, diğer mükelleflerin vergi ödemesine bağlıdır. Eşitlik algısı ödeme isteğini artırmakta, eşitsizlik algısı ise vergiyi ödememe isteğini artırmaktadır¹⁵⁸.

İçten mükellef, vergi ödeme konusunda içsel motivasyonu yüksek, kurumsal faktörler karşısında da hassas olan mükelleftir. İçten mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışları devlet ve vergi idaresinin davranışlarından büyük ölçüde etkilenmektedir¹⁵⁹.

Gönüllü mükellef, her durumda vergisini ödeyen, vergi kaçırma yolları aramayan, vergi ahlakı en yüksek olan mükelleftir¹⁶⁰.

Vergi kaçakçısı, her durumda vergi kaçırma yollarını arayan vergi ahlakı en düşük olan mükelleftir¹⁶¹.

Bireylerin vergi ahlakının toplamı toplumun vergi ahlakını oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını etkileyen en önemli unsur ise toplum baskısıdır. İnsanlar doğaları gereği yaşadıkları çevreden etkilenirler. Bir toplumda vergi ahlakının yüksek olması bireyler üzerinde pozitif bir baskı oluşturmaktadır. Dolayısıyla böyle bir baskıyı

¹⁵⁶ Çataloluk, s. 218.

¹⁵⁷ Güleç (a), s. 125.

¹⁵⁸ Tosuner ve Demir (a), s. 3.

¹⁵⁹ Güleç (a), s. 125.

¹⁶⁰ Tosuner ve Demir (a), s. 3.

¹⁶¹ Güleç (a), s. 125.

üzerlerinde hisseden bireylerin vergi kaçırmaktan çekineceği ve vergiye uyum gösterecekleri düşünülmektedir¹⁶².

Her toplumun sosyal, kültürel ve ekonomik yapıları birbirlerinden farklı olduğundan vergi ahlakı da farklılık göstermektedir. Strümpel'in 1969'da yaptığı bir araştırmaya göre, İngiltere ve Almanya mükellefleri arasındaki vergi ahlakı farklıdır. Bu farklılığın nedenine bakıldığında Almanya'nın vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere'nin ise daha katılımcı bir politika izlediği görülmüştür¹⁶³.

Bir ülkede adil bir vergi sistemi yoksa ve mükelleflerin hissettikleri vergi yükü daha ağır ise bu ortamdan vergi ahlakı olumsuz etkilenmektedir. Ayrıca, vatandaşlar devletin topladığı vergilerin nerelerde kullandığı konusunda olumsuz görüşe sahip ise vergi ahlakı zedelenmektedir¹⁶⁴.

Özetle, vergi ahlakı birçok faktörden etkilenmektedir. Bunlar arasında, mükellefin eğitim durumu, dini inancı, politik tercihi, devlete olan güven ve bağlılığı gibi etmenler yer alır. Tüm bu etmenler vergi ahlakını şekillendirmesi nedeniyle vergiye gönüllü uyum üzerinde etkili olur. Bir ülkede vergi politikalarından başarı elde etmek isteniyorsa o ülkede vergi ahlakı düzeyinin artırılması gerekmektedir. Çünkü vergi ahlakı yüksek olan bireyler vergi kaçırma gibi davranışlardan uzak durmakta ve bu durum devletin vergi kaybının azalmasını sağlamaktadır.

2.3.3.3. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekli

Mükelleflerin vergiye karşı davranışları, diğer mükelleflerin vergi ile ilgili davranışlarından da etkilenmektedir. Devlet vergilerin zorunlu olarak toplamasına rağmen mükelleflerin bir kısmı vergiyi ödemekten kaçınabilmektedir. Bu durumda vergisini düzenli ve zamanında ödeyen mükellefler durumun adaletsiz olduğunu düşünerek vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedir.

Mükellefler kendi gelirleriyle aynı gelire sahip ama vergisini ödemeyen diğer mükellefleri karşılaştığında kendi refah kaybının daha fazla olduğunu düşünerek

¹⁶² Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir (b), "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 9, Sayı 3, (2007), s. 13.

¹⁶³ Tuay ve Güvenç, s. 24.

¹⁶⁴ Çataloluk, s. 218.

üzerlerindeki vergi baskısını daha fazla hissetmektedirler. Dolayısıyla vergisini ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu zorlaşmaktadır. Ayrıca bir toplumda vergiyle ilgili değer yargıları da vergiye uyumu etkilemektedir. Eğer bir toplumda vergi kaçırmak yüz kızartıcı bir suç olarak algılanmıyorsa bu toplumda vergiye karşı gönüllü uyum göstermek mümkün olmamaktadır. Diğer mükelleflerin davranış şeklinin vergiye uyumu üzerindeki etkisi ile ilgili birtakım çalışmalar yapılmıştır. Örneğin, Scholz ve Lubell'in ABD'de yaptığı bir çalışmada mükelleflerin vergi ödeme konusunda diğer mükelleflere olan güveninin vergilere karşı tutum ve davranışlarını etkilediğini tespit edilmiştir¹⁶⁵.

2.3.3.4. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı

Bir ülkede devletin eğitim, sağlık, savunma, adalet gibi asli görevlerini yerine getirebilmesi için mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Daha basit bir ifadeyle, vergi ödemek bireyler için bir vatandaşlık görevidir¹⁶⁶.

Mükelleflerin vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak algılamaları, onların vergiye gönüllü uyum derecelerini artırmaktadır. Vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler devlete olan bağlılığını göstermiş olur¹⁶⁷. Ülkemizde mükelleflerin vergiyi nasıl algıladığına ilişkin birtakım çalışmalar da yapılmıştır. Sağlam'ın 2013'te İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerine yönelik yaptığı bir çalışmada, verginin bir vatandaşlık görevi olduğu önermesi %94 oranında kabul edilmiştir¹⁶⁸. Cansız'ın yaptığı bir çalışmada ise, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu önermesi %65 oranında kabul edilmiştir¹⁶⁹.

2.3.4. Sosyal ve Demografik Faktörler

2.3.4.1. Aile Ölçeği ve Medeni Durum

Mükelleflerin aile ölçeğinin büyüklüğünün artması vergiye karşı davranışlarını etkilemektedir. Şöyle ki, aynı gelir düzeyine ancak farklı birey sayısına sahip iki aile karşılaştırıldığında birey sayısı fazla olan ailenin kişi başına düşen geliri daha az olacağından hissettikleri vergi yükü de daha fazla olmaktadır. Bu durumda mükellefin vergiye gönüllü uyum

¹⁶⁵ Güleç (a), s. 126.

¹⁶⁶ Biberoglu, s. 60.

¹⁶⁷ Tuay ve Güvenç, s. 25.

¹⁶⁸ Metin Sağlam, "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci", **Sosyo Ekonomi**, Ocak-Haziran, 2013-1 s. 5.

¹⁶⁹ Harun Cansız, "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkında Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2006, s. 123.

göstermesi zorlaşabilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin medeni halleri de vergiye uyum ile ilişki içindedir. Çünkü evli ve çocuk sahibi mükellefin ailesine karşı olan sorumluluğu devlete karşı olan sorumluluğundan daha fazla olacağından vergiyi ödemekten kaçınmak isteyebilmektedir¹⁷⁰. Ancak mükelleflerin medeni halleriyle vergiye uyumu arasındaki ilişki bakımından birtakım çalışmalar yapılmış ve farklı sonuçların ortaya çıktığı görülmüştür.

ABD’de yapılan bir araştırmada bekârların evli çiftlere göre daha fazla vergi kaçırma eğiliminde oldukları gözlenmiş olup bunun nedeni bekârların evlilere göre risk alabilmelerine bağlanmıştır¹⁷¹.

1991 yılında Feinstein tarafından yapılan bir araştırmada, bekârların beyan dışı gelirlerinin evlilere göre daha az olduğu görülmüş ve bunun nedeninin de evlilerin beyannamelerinin bekârlarinkinden daha karmaşık olmasından kaynaklandığı düşünülmüştür¹⁷².

Clotfelter’in çalışmasına göre, evli olan bireyler vergi yükünü bekârlara göre daha fazla hissettiğinden, vergi algılamaları bekârlarinkine göre daha olumsuzdur¹⁷³.

Alm ve Torgler tarafından vergi ahlakı açısından İspanya ve ABD için yaptıkları çalışmada ise evli olan bireylerin vergi ahlakının bekâr ve boşanmış olan bireylere göre daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır¹⁷⁴.

2.3.4.2.Mükellefin Mesleği

Farklı mesleklere sahip olan mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları farklı olabilmektedir. Bu farklılığın nedeni, farklı mesleklere sahip olan mükelleflerin hissettikleri subjektif vergi yükü olarak değerlendirilmektedir. Meslekler arasında vergi yükünün farklı olmasının; gelir yaratma esnekliği, gelirin elde edildiği koşulların farklı oluşu, vergiye tabi gelirin belirlenmesinde dikkate alınacak indirimlerin mesleklere göre farklılığı gibi nedenleri

¹⁷⁰ İhsan Erdem Sofracı ve Gökben Güney, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği”, **Toplum ve Demokrasi**, 11 (23), Ocak-Haziran, 2017, s. 157-182.

¹⁷¹ Tuay ve Güvenç, s. 22.

¹⁷² Muhammet Şahin (b), “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği”, Doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2011, s. 71.

¹⁷³ Vasfi Çelik, “Vergi Uyum Maliyetleri ve Vergi Uyum: Konya İli Küçük İşletmelere Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2015, s. 61.

¹⁷⁴ Çelik, s. 62.

bulunmaktadır. Şöyle ki, tüccar ve serbest meslek erbabı olan mükellefler diğer mükelleflere göre geliri elde etme açısından daha esnektir.

Aynı geliri elde eden mükelleflerden bir kısmının daha ağır çalışma koşullarına sahip olması, bu mükelleflerin vergi yükünü daha fazla hissetmelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler de daha fazla olabilmektedir.

Vergiye tabi gelirin belirlenmesinde ise, indirilebilecek gider kalemlerinin geniş olduğu mesleklere sahip olan mükellefler ve diğerleri arasında vergiye karşı tepki yine farklı olabilmektedir¹⁷⁵.

Bazı mesleklerde vergi yükünün daha fazla hissedilmesi vergiye uyumu zorlaştırmaktadır. Bu duruma örnek olarak 1950 yılında Fransa'da yaşanan Poujade Hareketi verilebilir. O dönemde deflasyonist politikaların uygulaması ve dolaylı vergilere ilişkin yapılan düzenlemeler esnaf kesim üzerinde vergi baskısı yarattığından vergi direnişi güçlenmiş ve kısa sürede vergi isyanının ortaya çıkmasına neden olmuştur¹⁷⁶.

Vergi uyumu ile ilgili yapılan çalışmalarda serbest meslek sahibi olan mükelleflerin vergi kaçırma konusunda daha fazla fırsat kolladıkları sonucuna ulaşılmıştır¹⁷⁷.

2.3.4.3. Mükellefin Eğitim Düzeyi

Vergiye karşı tutum ve davranışlara yön veren faktörlerden biri de mükellefin eğitim düzeyidir. Eğitim düzeyi, mükellefin vergi uyumuna iki şekilde etki edebilir. Bunlardan birincisi, vergi mükellefinin mali konularla ilgili bilgi düzeyidir ki bu vergiye uyumun artmasına hizmet etmektedir. İkincisi ise, mükellefin mali konularla ilgili daha fazla bilgi edinmesi vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarını daha iyi bilmesine neden olarak vergi kaçakçılığına zemin hazırlayabilmektedir¹⁷⁸.

Vergi uyumuna etki etmesi nedeniyle mükellefin eğitim düzeyi konusu dikkat çekmiş ve birtakım araştırmalar yapılmıştır. Witte & Woodbury eğitim ve vergi uyumu arasındaki ilişkinin pozitif olduğunu, Dubin & Wilde ise bu ilişkinin negatif olduğunu ileri sürmüştür.

¹⁷⁵ Halit Çiçek, "Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), ISMMMO, Yayın No: 65, İstanbul, 2006, s. 65.

¹⁷⁶ Gök, s. 152.

¹⁷⁷ Kitapçı, s. 249.

¹⁷⁸ Şahin (b), s. 69.

Torgler'e göre de eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin kanunları daha iyi bilmelerinden dolayı uyum düzeyinin artacağını belirtmiştir. Ancak eğitim düzeyi arttıkça mükelleflerin kaçakçılık fırsatlarını daha iyi değerlendirebileceğinden vergiye uyumun azalmasına neden olabileceği vurgusunu yapmıştır¹⁷⁹.

Vogel'in yaptığı bir araştırmada, eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin vergiye uyumlarının daha az olduğu, vergiye ilişkin düzenlemeler hakkında daha az bilgiye sahip olmaları nedeniyle daha sık yardıma ihtiyaç duydukları sonucuna ulaşılmıştır¹⁸⁰.

Öz ve Gümüş'ün 2010 yılında yaptıkları bir ankette, katılımcıların %67'si eğitim düzeyi arttıkça vergi kaçırma eğiliminin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır¹⁸¹.

Sonuç olarak, yapılan tüm çalışmalar iki boyutlu sonuç vermiş olsa da araştırmaların çoğunun eğitim düzeyi arttıkça vergiye uyumun artacağını gösterdiği söylenebilir.

2.3.4.4. Mükellefin Yaşı

Mükelleflerin vergiye karşı davranışlarında etkili olan bir diğer faktör mükellefin yaşıdır. Vergiye uyum ile mükellefin yaşı arasındaki ilişkinin ne olduğu hususu birçok araştırmaya konu olmuştur. Yapılan çalışmaların çoğunda vergi uyumu ile yaş faktörü arasında pozitif bir ilişkinin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Genç yaştaki mükellefler, sahip oldukları gelirlerden tüketime yönelik kısa vadeli tasarruf yaptıklarından dolayı onlar için oluşacak vergi yükü tüketimlerini azaltacak bir etki yaratır¹⁸². Genç mükelleflerin yüksek gelire sahip olmamaları ve aile kurmak gibi istekleri olduğu için vergiyi ödemede isteksizlik oluşabilmektedir. İleri yaştaki mükellefler ise belirli bir hayat standardına ulaştıkları ve daha yüksek bir hayat standardı beklentisi içerisinde olmadıkları için gençlere göre vergiye karşı daha ılımlı bir tavır sergileyeceklerdir¹⁸³. Ayrıca genç mükelleflerin yaşça büyük olan

¹⁷⁹ Fatih Saraçoğlu, "Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 15, 2008, s. 19.

¹⁸⁰ Serdar Çiçek ve Jale Sabbağ, "Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği", **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 28, 2016, s. 47.

¹⁸¹ Gamze Öz Yalama ve Erdal Gümüş, "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2013, s. 93.

¹⁸² Schmolders (a), s. 231.

¹⁸³ Çataloluk, s. 221.

mükelleflere göre riski göze alabilmeleri konusunda daha cesur olmaları da vergiye karşı isteksiz olabilmelerinde bir etkidir¹⁸⁴.

İleri yaşlardaki mükelleflerin genç yaştakilere göre vergiye daha fazla uyum sağladıkları birtakım çalışmalarla da desteklenmiştir. Jackson ve Milliron (1986)¹⁸⁵, Wahlund (1992)¹⁸⁶, Spicer ve Lundstedt (1976)¹⁸⁷, Torgler (2007)¹⁸⁸ tarafından yapılan çalışmalarda genç yaştaki mükelleflerin vergiye uyumsuzluklarının daha fazla olduğu görülmüştür.

Vergi uyumu ile yaş unsuru ilişkisi bakımından yapılan araştırmaların çok azında vergi uyumu ile yaş unsuru arasında negatif ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak araştırmaların tümüne bakıldığında bu ilişkinin pozitif yönde olduğu kabul edilmektedir.

2.3.4.5. Mükellefin Cinsiyeti

Vergi uyumunu etkileyen demografik faktörlerin arasında mükellefin cinsiyeti de sayılabilir. Cinsiyet farklılığı ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ele alan ilk çalışma 1986 yılında Betty R. Jackson ve Valerie c. Milliron tarafından yapılmıştır¹⁸⁹. Yapılan birçok araştırma sonucunda genel olarak erkek mükelleflerin vergiye uyumu kadın mükelleflerinkinden daha azdır. Örneğin; 2006 yılında Malezya’da Kasipillai ve Abdul Jabbar tarafından yapılan bir çalışmada 7 puan üzerinden kadınların vergi uyumu 4,77, erkeklerin ise 4,42 olarak tespit edilmiştir¹⁹⁰.

Spicer ve Becker tarafından 36’sı kadın olan toplam 57 üniversite öğrencisine yapılan bir araştırmaya göre erkeklerin kadınlara göre vergi kaçırmaya daha eğilimli oldukları görülmüştür¹⁹¹.

¹⁸⁴ Selçuk İpek ve İlknur Kaynar (b), “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, **Maliye Dergisi**, Sayı 157, (Temmuz-Aralık 2009), s. 119.

¹⁸⁵ Çiçek ve Sabbağ, s. 46.

¹⁸⁶ Kitapçı, s. 246.

¹⁸⁷ Saraçoğlu, s. 17.

¹⁸⁸ Mustafa Taytak, “Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 7, 2016, s. 1941.

¹⁸⁹ Hilmi Çoban, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s. 47.

¹⁹⁰ Şahin (b), s. 67.

¹⁹¹ Sofracı ve Güney, s. 157-182.

Kadın mükelleflerin vergiye karşı daha ılımlı yaklaşımları, kadınların erkeklere nazaran vergileme karşısında vicdani sorumlulukları daha fazla hissetmelerinden ve erkeklere göre daha itaatkâr olmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir¹⁹².

2.3.4.6. Irksal Özellikler

Vergiye karşı tutum ve davranışlar üzerinde irksal özelliklerin etkisinin olduğu düşünülmektedir. Genel bir kanıya göre Anglo-Sakson ve Nordik halkların vergiye karşı oldukça ılımlı yaklaşımları bilinmektedir. Buna karşın Latin ırkının ise vergiye karşı çok büyük tepkiler göstermektedir¹⁹³. Bu konuda çeşitli araştırmalar yapılmış ve araştırmaların çoğu bu kanının büyük ölçüde doğru olabileceği yönünde sonuçlar vermiştir. Belirli coğrafyalarda yaşayan insanlar irksal özellikleri dolayısıyla vergiye karşı aynı tepkiyi göstermektedir. Örneğin; Akdeniz havzasında yaşayan insanların sıcakkanlı, fevri ve suç işlemeye eğilimli olmaları ¹⁹⁴ nedeniyle vergi kaçırmaya daha yatkın oldukları düşünülmektedir.

Song ve Yarbrough'un ABD'de yaptığı bir araştırmaya göre ise, siyah ve beyaz ırkların vergi ahlak düzeylerinin de farklı olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre beyazların vergi ahlak düzeyi %64, siyahların ise %50 olduğu görülmüştür¹⁹⁵.

2.3.4.7. Dini İnanç

Mükellefin vergiye karşı tutumunu sadece ekonomik yönden ele almak yetersiz olmaktadır. Mükellefin vergi ahlakını etkileyen mali olayların yanında dini inançları da yer almaktadır. Çünkü bireyler sadece kendi çıkarlarını düşünen “homo economicus” değil, aynı zamanda yardımsever ve dinin emirlerine uymayı görev edinen “homo religious” dur¹⁹⁶.

Dini inançlarına bağlı olan mükellefler inançlarına uygun olarak alınan vergiler karşısında direnç göstermez. Dini inançlarına bağlı olmayan mükellefler ise vergi ödeme konusunda isteksiz davranmaktadır¹⁹⁷.

¹⁹² İpek ve Kaynar (b), s. 128.

¹⁹³ Halil Nadaroğlu, s. 290.

¹⁹⁴ User, s. 20.

¹⁹⁵ Tosuner ve Demir (a), “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, s. 10.

¹⁹⁶ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (25.11.2018).

¹⁹⁷ Çataloluk, s. 221.

Bireylerin dini inançları, vergi ahlakı ve dolaylı olarak da vergi uyumuna etki etmektedir. Din, insanların huyunu, davranışlarını ve olumsuz davranış sergilemelerini etkileyen önemli bir faktör olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bireyleri vergi kaçırma eylemlerinden de alıkoyacağı ifade edilmektedir. Sonuç olarak da, dini inançları güçlü olan bireylerin vergi ahlakının daha yüksek olduğu vurgulanmaktadır¹⁹⁸.

Vergi ahlakı ile dini inanç arasındaki ilişki çeşitli araştırmalara konu olmuştur. Örneğin; Torgler, 32 ülkede “Katolik, Protestan, Ortodoks, Yahudilik, İslam, Hindu ve Budist” dinleri olmak üzere yedi dini inancı incelemiş ve vergi ahlakı ile dini inançlar arasında anlamlı sonuçlar elde etmiştir. Buna göre, dini eğitim alan ya da kilise ve diğer dini organizasyonlara katılan bireylerin vergi ahlakı ile arasındaki ilişkinin daha yüksek olduğu bulunmuştur¹⁹⁹. Yine Torgler ve Scheneider tarafından Avusturya’da bir çalışma yapılmış ve dindar bireylerin, dindar olmayanlara göre yüksek vergi ahlakına sahip olduğu tespit edilmiştir²⁰⁰.

Ancak toplanan vergiler, mensup olunan dinin bir gereği olarak kabul edildiği ölçüde yerine getirilmesi daha yüksek bir ihtimaldir. Dini inancın bir gereği olarak kabul edilmeyen vergilere karşı direnç gösterilebilmektedir²⁰¹.

2.3.4.8. Gelenek ve Göreneklere Bağlılık

Toplumu oluşturan bireylerin tutum ve davranışlarını düzenleyen unsurlar arasında gelenek ve görenekler yer almaktadır. Gelenek ve görenekler birtakım kurallar barındırmaktadır. Cezası ise toplum tarafından dışlanmaktır. Dolayısıyla bu durum kişinin genel ahlakını şekillendireceği gibi vergi ahlakına da etki etmektedir. Bireylerin vergi ahlakı, vergiye karşı bakışlarının önemli bir belirleyicisi olduğundan yükümlünün davranışını da etkilemektedir. Örneğin, vergi ahlakı yüksek olan bir toplumda vergi mükellefinin vergi kaçırdığı ortaya çıktığında toplumun diğer bireyelerine mahcup olma duygusu oluşmaktadır.

Her toplumun gelenek ve görenekleri farklı olduğundan vergiye bakış açıları da farklı olmaktadır. Gelenek ve göreneklerine bağlı olan mükelleflerin vergiye uyum konusunda daha istekli olacakları düşünülmektedir.

¹⁹⁸ Şahin (b), s. 82.

¹⁹⁹ İlknur Ergün, “Vergi Ahlakı: Uygulamalı Örnek (Tekirdağ Örneği)”, Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 52-53.

²⁰⁰ Şahin (b), s. 82.

²⁰¹ Tosuner ve Demir (a), “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, s. 9.

2.3.5. Vergi Yönetimi İle İlgili Faktörler

2.3.5.1. Vergi Oranları

Mükellefin ödeyeceği verginin miktarını belirlemek için vergi oranları kullanılmaktadır. Vergi oranının düşük veya yüksek olması vergiye karşı tepkilerde belirleyici bir faktördür. Şöyle ki, vergiler ödendiğinde mükelleflerin gelirlerinde azalma meydana gelmekte, bireylerin tüketim ve tasarruflarını kismasına neden olmaktadır. Vergi oranının yüksek olması da mükelleflerin hissettiği vergi yükünü artırmakta ve dolayısıyla vergiye uyum konusunda isteksizliğe neden olmaktadır.

Yüksek vergi oranlarına gösterilen uyumsuzluk iki yönden ele alındığında, durum fayda ve maliyet unsurlarıyla açıklanabilir. Burada fayda, mükellefin ödemediği vergi tutarıdır. Maliyet ise, vergiye karşı uyumsuzluğun tespiti halinde ortaya çıkacak para ve cezalardır. Mükelleflerin fayda olarak gördüğü ödenmeyen vergi tutarı vergi oranına bağlıdır. Bu nedenle vergi oranının yükseltilmesi vergiye karşı uyumsuzluğun marjinal faydasını artırır. Ve sonuç olarak da vergi oranındaki artış, mükelleflerin vergiye karşı uyumsuzluk göstermelerine yol açmaktadır²⁰².

Vergi oranlarının vergi uyumuna etkisinin iki şekilde olduğu Crane ve Nourzad'ın yapmış oldukları çalışmayla tespit edilmiştir. Buna göre, vergi oranlarında yapılan artışlar ödenen vergi miktarını da artırmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçırmayla elde edilen gelir de artmaktadır. Bu durum vergi kaçırmayı cazip hale getirmektedir. Diğer bir husus ise, vergilerin daha fazla olması, ödendiğinde gelirden daha fazla bir azalmaya yol açmaktadır. Mükelleflerin de risk alabilmesi durumuna bağlı olarak daha az vergi kaçırmaya sebep olmaktadır²⁰³.

Vergi oranı ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin analizi Arthur Laffer tarafından ortaya konulmuştur. Çalışmamızın ilk bölümünde detaylı olarak anlattığımız bu analize göre vergi oranlarının yükseltilmesi her zaman vergi gelirlerini arttırmamaktadır. Vergi oranları optimal bir seviyeye ulaştığında vergi gelirleri azalmaya başlar. Bunun nedeni olarak, ikame etkisinin ortaya çıkması gösterilmektedir. Çünkü insanlar yüksek oranlı vergilerden kaçınmak için vergisiz gelir elde etmenin peşine düşer ve bu da kayıt dışılığın oluşmasına neden olur. Kısacası, vergi oranları ile vergi ödeme isteği arasında negatif yönlü bir ilişki mevcuttur.

²⁰² Güleç (b), “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II)”, s. 153.

²⁰³ Gülten, s. 40.

2.3.5.2. Vergi Denetimi Olasılığı

Devlet, vergi denetimini kişilerin ve kurumların kanunlara uygun hareket etmesini sağlamak amacıyla yapmaktadır. Çağdaş vergi sistemlerinde vergiler beyan usulüne göre alınmaktadır. Bu beyanların gerçeği yansıtır yansıtmadığını tespit etmek için vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da öncelikle vergi incelemesiyle gerçekleştirilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134. Maddesinde düzenlenen vergi incelemesinin yapılmasının amacı, *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”²⁰⁴*.

Vergi uyumu ile ilgili yapılan araştırmalarda denetim olasılığının mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında etkisinin büyük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yalnız, denetim yapılması iki yönlü sonuç doğurabilmektedir. Şöyle ki, vergi denetimine maruz kalan mükellefler, vergiye uyum sağlayacakları gibi denetimden hemen sonra yakın zamanda denetlenmeyeceklerini düşünerek vergi kaçırmaya yönelebileceklerdir. Söz konusu ikinci durumu Guala ve Mittone “bomba krateri etkisi” olarak ifade etmişlerdir. Bu durumu savaş sırasında bomba düşen bir yere tekrar bomba düşme olasılığının çok düşük olmasına benzetmişlerdir²⁰⁵.

Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak için yapılan denetimlerin yeterli ve etkin olması gerekmektedir. Etkin bir denetimin yapılması mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini de arttırmaktadır. Vergi denetiminin etkin olabilmesi için; inceleme elemanlarının yeterli sayıda olması, iyi eğitim almış olmaları, vergi yasalarına hâkim olmaları vb. faktörlerin olması gerekmektedir.

Ülkemizde 2010 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı GİB tarafından faaliyete geçirilen risk analizini esas alan vergi denetimine geçilmesi, teknolojinin ve veri paylaşım tekniklerinin artması, mevcut olan ve yeni geliştirilen analiz programlarının bir arada kullanılması, çapraz kontrollerin, ihbar ve şikâyetlerin, yapılan inceleme sonuçlarının mukayese edilebilirliği, diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ve bankalardan bilgilerin alınabildiği sistemdeki yaşanan zaman kaybını, denetim maliyetlerinin düşürülmesi, vergi denetimine bir standart oluşturulması

²⁰⁴ www.gib.gov.tr/gibmevzuat (26.11.2018).

²⁰⁵ Güleç (b), s. 157.

vb. uygulamaların olması tek başına yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayacak caydırıcı yaptırımların da uygulanması gerekmektedir²⁰⁶.

Sonuç olarak, vergi uyumu ile denetimin olma olasılığı arasında güçlü bir ilişki söz konusudur. Denetim olasılığı ne kadar yüksek ise mükelleflerin vergiye uyum sağlamaları o kadar yüksek olmaktadır.

2.3.5.3. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Kanunlara uyulmaması sonucunda ortaya bir suç çıkmakta ve doğal olarak da ortaya çıkan suç için cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi hukukunda da bu durum geçerlidir. Yani vergi mükelleflerinin veya sorumlularının vergi kaçırması durumunda birtakım cezalar öngörülmüştür.

Vergi cezalarının caydırıcılığı, mükelleflerin vergiye uyum göstermelerini etkileyen unsurlardan biridir. Mükellefler vergi ödeme konusunda fayda ve maliyet analizi yaparlar. Vergiyi ödemedikleri veya eksik ödedikleri durumda, ödeyecekleri ceza miktarı vergiyi ödemeyerek elde ettiği miktardan daha düşükse vergiyi ödemekten kaçınmaktadırlar. Dolayısıyla vergi cezaları ne kadar caydırıcı nitelikte olursa mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri o kadar mümkün olur. Ancak burada sadece vergi ceza oranlarının yüksek olması da yeterli değildir. Bunun sıkı denetimlerle desteklenmesi gerekmektedir. Yeterli denetim olmazsa cezalar ne kadar yüksek olursa olsun mükellefin yakalanma korkusu daha az olduğundan vergiyi ödemek istememektedirler.

Vergi cezalarının düşük olması hem mükelleflerin vergiyi kaçırma oranlarını arttırmakta hem de vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergiye karşı bakış açılarını olumsuz yönde etkilemektedir²⁰⁷.

Vergi cezalarının vergi uyumu üzerindeki etkisi birtakım araştırmalara konu olmuştur. Bunlardan Collins ve Plumlee (1990), Murphy (2004) ile Durham, Manly ve Ritsema (2014)'e göre vergi cezaları arttıkça mükelleflerin vergiye uyumunda artış sağlanmaktadır²⁰⁸.

²⁰⁶ Işıl Fulya Şahin ve Ahmet Burçin Yereli, "Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye'de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi", **Sosyo Ekonomi**, Cilt: 26 Sayı: 35, Yıl: 2018, s. 174.

²⁰⁷ Nur Keskin, "Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri", **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, Yıl: 2018, s. 68.

²⁰⁸ İrem Didinmez ve Erdem Seçilmiş, "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri", **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 2, Yıl: 2018, s. 110.

2.3.5.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı

Mükelleflerin vergiye ilişkin ödev ve yükümlülükleri vergi yasaları ile düzenlenmiştir. Vergi yasalarının hem idare hem de mükellefler tarafından kolay uygulanabilmesi için basit, sade ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Vergi sisteminin karmaşık olması mükelleflerin vergiye uyum derecelerini etkilemektedir. Vergi mevzuatının karmaşık olması, mükelleflerin kafasını karıştırmakta ve vergiye uyum sağlamalarını zorlaştırmaktadır. Mevzuatın karmaşıklığı mükelleflerin bilmeyerek veya istemeyerek hata yapmalarına dolayısıyla vergi kaybına yol açabilmektedir. Ayrıca, kötü niyetli mükelleflerin vergi mevzuatının karmaşasından yararlanmasına ve vergi kaçırmasına da neden olabilmektedir.

Bir ülkede vergi kaçırmanın önüne geçilmesi isteniyorsa vergi sistemindeki karmaşıklığın ortadan kaldırılması gerekmektedir. Bunun yanında vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi de çeşitli zorluklar doğurmaktadır. Mükelleflerin yanında vergi denetmenlerinin ve yargı organlarının değişikliklere uyum sağlaması da güçleşmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin daha anlaşılır ve sade olması vergiye uyum sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Adam Smith, “Ulusların Zenginliği” kitabında vergileme prensiplerinden biri olan vergi de kesinlik ilkesini açıklamıştır. Bu ilkeye göre, mükelleflerin ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi gerekmektedir. 1999’da Fallan tarafından yapılan bir araştırmaya göre, bireylerin vergi ile ilgili sahip oldukları bilgilerin vergi ödeme davranışlarını etkilediği gözlemlenmiştir²⁰⁹.

Richardson tarafından yapılan bir araştırmada vergi sisteminin karmaşık olmasının vergiyi kaçırma eğilimini arttırdığı tespit edilmiştir. Çalışmada aynı zamanda vergi sisteminin adil olması gerektiğini bu sayede de yine vergi kaçırma eğiliminin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır²¹⁰.

2.3.5.5. Vergi Afları

Mükelleflerin vergi ile ilgili hukuki sorumluluklarını yerine getirmemelerinden doğan borçlarının ortadan kalkmasına vergi affı denir. Vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak

²⁰⁹ Tuay ve Güvenç, s. 29-30.

²¹⁰ Öz ve Gümüş, s. 86.

alacak hakkından vazgeçmesi ve dolayısıyla da kamu alacağının ortadan kalkması şeklinde ifade edilir²¹¹. Vergi affı kavramının içeriği şu şekilde açıklanabilir:

- 1- Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde, cezalar,
- 2- Geçmişteki vergi asıllarının tamamı veya bir kısmı ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiğinde, idari ve adli cezalar,
- 3- Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikteki cezalardır²¹².

Anayasamızın 87. Maddesine göre vergi affı çıkarma yetkisi TBMM'ye aittir.

Vergi aflarının niteliği, afların uygulanmasından önce ve sonra alınan önlemler ve bu önlemlerin başarısı vergi aflarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini değiştirebilmektedir²¹³.

Vergi afları genel olarak ekonomik, mali ve siyasi nedenlerle çıkarılmaktadır. Aflarla ilgili olarak olumlu ve olumsuz olmak üzere birçok görüş mevcuttur. Vergi aflarını savunan görüşlerden bazıları aşağıdaki gibidir.

- Hükümetler, siyasi, ekonomik ve mali bunalımların meydana getirdiği olumsuzlukları gidermek için farklı şekillerde vergi aflarına başvurabilmektedir. Bu uygulamalara başvurulmasının en önemli nedenleri olarak, mükelleflerin vergi ödevlerine bağlılıklarını ve vergi gelirlerini arttırmak olduğu görüşü belirtilmiştir²¹⁴.
- Vergi inceleme oranlarının düşük olması da vergi affına ihtiyaç doğurmaktadır. Çünkü vergi incelemelerinin düşük düzeyde olması, mükellefler arasında farklılıklara yol açmaktadır. Bu nedenle de vergi inceleme eksikliği sonucunda mükellefler arasında oluşan farklılığı vergi affı yoluyla azaltmak gerekebilmektedir²¹⁵.

²¹¹ Fikret Deniz Atçeken, Mehmet Emin Altundemir ve Aykut Hamit Turan, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, Yıl: 2018, s. 60.

²¹² Fatih Savaşan, “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (12), 2006/2, s. 151.

²¹³ Mehmet Tunçer (c), “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, iktisat.uludag.edu.tr/9/11/-mehmet/mehmet.htm, (28.11.2018).

²¹⁴ Ahmet Tekin, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyumuna Süreci”, **Sakarya İktisat Dergisi**, dergipark.gov.tr/download/article-file/319562, s. 4. (28.11.2018).

²¹⁵ Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 379, 2013, s. 178.

- Vergi afları hükümete, vergi inceleme ve denetleme maliyetine katlanmadan tespit edilemeyecek mükelleflerin tespiti sayesinde vergi gelirlerini arttırma olanağı sağlamaktadır. Yani hükümetler vergi afları sayesinde daha kısa dönemde ve daha düşük maliyetle vergi gelirlerini arttırabilmektedir²¹⁶.
- Vergi afları vergiye uyumu olumlu yönde etkileyebilmektedir. Daha önce bilinçli olarak veya içerisinde bulunduğu mali zorluklar nedeniyle vergiye uyumsuzluk göstermiş olan mükelleflere temiz bir sayfa açabilmeleri ve gelecekte vergiye uyum sağlayabilmelerini kolaylaştırmak için vergi afları bir araç olarak kullanılmaktadır²¹⁷.
- Vergi afları kısa vadede vergi gelirlerini arttırmaya yardımcı olmasının yanında önceden kayıt dışı olan birçok mükellefin kayıt altına alınmasını sağlayarak devlete uzun dönemde de vergi geliri sağlayabilmektedir²¹⁸.
- Ayrıca, vergi afları vergi idaresinin ve yargı mercilerinin iş yükünü de hafifletmektedir²¹⁹.

Vergi aflarının gerekliliğini savunan bu görüşlerin yanı sıra vergi aflarına karşıt görüşler de mevcuttur. Bu görüşlerden bazıları da aşağıdaki gibidir.

- Vergi aflarının uygulanması, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler ile vergi kaçırarak kötü niyetli mükellefler arasında olumsuz yönde bir fark oluşturmaktadır. Dürüst mükelleflerin hükümete güven ve adalet duygusunu zedelemekte, kötü niyetli mükelleflerle arasında olan rekabeti de eşitsiz duruma getirmektedir. İyi niyetli mükelleflerin vergi affı nedeniyle kötü niyetli mükelleflerden dezavantajlı hale geleceği düşünülmektedir.
- Vergi aflarının uygulanmasından önce ve sonra gerekli tedbirler alınmazsa veya alınan tedbirler başarısız olursa ve en önemlisi de afların sık sık uygulanmasıyla mükellefler vergi affı çıkarılacağı beklentisine girerek vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmek istemeyeceklerdir²²⁰.

²¹⁶ Tekin, Tuncer ve Sağdıç, s. 4.

²¹⁷ Güleç (b), s. 163.

²¹⁸ Veli Kargı ve Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri/2010**, s. 32.

²¹⁹ Yaraşır, s. 178.

²²⁰ Müslim Demir, “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Sayı: 18, 2009, s. 7.

- Vergi aflarının gelir sağlama konusunda başarılı olması, kamuoyunun o güne kadar tespit edilemeyen kaçakçılık oranları ve denetimler hakkında bilgi sahibi olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla da mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının bir önemi olmadığı düşüncesine kapılmasına ve vergi kaçırmaya meyilli hale gelmelerine yol açabilmektedir. Yani vergi affıyla elde edilen kısa dönemli faydalar uzun dönemdeki maliyetlerden daha az olmaktadır²²¹.

Uygulanacak vergi affının başarılı olması isteniyorsa öncesinde birtakım önlemler alınmalı, sonrasında vergi sistemiyle ilgili düzenlemeler ve reformlar gerçekleştirilmelidir. Çıkarılan affın sınırları iyi belirlenmeli, süresi yeterli düzeyde olmalı ve geçici olduğu vurgulanarak bir defaya özgü olduğu belirtilmelidir. Vergi aflarının olumsuzluklara yol açmasının önüne geçilmesi için kısa sürelerde sık sık vergi affı uygulanmamalıdır.

Yapılan bir araştırmaya göre de, vergiye uyum düzeyinin bir vergi affı sonrasında düşmesinin en önemli sebebinin mükellefin gelecekteki af beklentisi olduğu görülmüştür²²².

Ülkemizde de Cumhuriyet'ten günümüze kadar birçok vergi affı uygulanmış olup kronolojik sırası aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3: Türkiye’de Cumhuriyet’ten Günümüze Kadar Vergi Afları²²³

	Tarihi	Adı
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviye Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
6	13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun

²²¹ Tunçer (c), (28.11.2018).

²²² Tuay ve Güvenç, s. 29.

²²³ Ali Volkan Özgüven, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 17 Etik Özel Sayı, 34-46, Yıl: 2018 s. 37-38.

8	26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
15	28.02.1970	319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
18	02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geç. 4. Md.
21	03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Kanun
23	15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Kanun
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Kanun
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Geç. Md. 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu

30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	25.02.2011	6111 sayılı Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)
33	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Ali Volkan Özgüven, “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”, **Gaziantep University Journal of Social Sciences**, 17 Etik Özel Sayı, 34-46, Yıl: 2018 s. 37-38.

Cumhuriyet’ten günümüze kadar ülkemizde 34 adet vergi affını içeren kanun çıkarılmıştır. Bu vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ya da bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur²²⁴. Tablodan da görüleceği üzere bu şekilde sık sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin af beklentisi içerisine girmelerine neden olmakta ve dolayısıyla da vergiye gönüllü uyum göstermelerini engellemektedir.

2.3.5.6. Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi

Vergilendirme sürecinin iki tarafı vardır. Bunlardan biri vergi tahsil eden devlet, diğeri vergi ödeyen mükelleftir. Dolayısıyla devleti temsilen vergi idaresi ve mükellefler arasındaki ilişkilerin iyi olması gerekmektedir. Çünkü mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında vergi idaresinin de rolü büyüktür. Vergi idaresinin mükelleflere karşı gösterdiği pozitif tutum mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde bir motivasyon sağlamaktadır.

Başarılı bir vergi sisteminin kurulması için yapılması gereken çalışmalar geçmişten günümüze kadar tartışılan bir konu olmuştur. Adam Smith vergilerin istenmeyen etkilerinin ortadan kaldırılması için dört ilke üzerinde durmuştur. Bunlar; adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Vergiye gönüllü uyum konusunda ön plana çıkan ilkeler uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir²²⁵. Uygunluk ilkesi, vergilerin en uygun zamanda tahsil edilmesi ve

²²⁴ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 164, Ocak-Haziran 2013, s. 113.

²²⁵ Hamza Kahrıman, “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 2016, s. 231.

ödemelerin bireyleri rahatsız etmemesini belirtmektedir. İktisadilik ilkesi ise, vergilerin en az maliyetle toplanması gerektiğini ifade etmektedir²²⁶.

Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için vergi idaresine büyük rol düşmektedir. Çünkü verginin doğduğu zamandan tahsiline kadar geçen süre içerisinde mükelleflerle muhatap olan vergi idaresidir. Dolayısıyla vergi idaresinin uygun şekilde teşkilatlanması, personellerin nitelik ve niceliksel olarak vasıflı olmaları, vergi idaresiyle mükellefler arasında güven ortamının oluşturulması, mükelleflerin idarenin tarafsız ve etkin çalıştığına inanıyor olması vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır²²⁷. Vergi idaresinin sayılanların tam aksi olması ve mükellef odaklı çalışmaması mükelleflerin vergiye uyumunu azaltarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerine çanak tutmaktadır.

Ülkemizde son yıllarda mükellef hakları ön planda tutulmuş ve vergi idaresi mükellef odaklı yaklaşımla hizmet sunmayı görev edinmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı;

- Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak,
 - Vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak,
 - Mükellefe kaliteli hizmet sunmayı,
- misyon olarak benimsemiştir²²⁸.

Hatta son on yılda vergiye uyumu kolaylaştıracak bazı organizasyonel düzenlemeler de yapılmıştır. Yürürlük tarihi 2005 yılı olan “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun, 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” ile kurulan ve 01.01.2007 tarihinde faaliyete geçen Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014 yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda “Tek Vergi Dairesi Projesi” başlığı altında yer alan ve pilot uygulama olarak 2015 yılı Şubat ayında Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde başlatılan tek vergi dairesi uygulamaları bunlara örnektir²²⁹.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmasının gerekçesi “*Büyük mükelleflerin tek bir merkezden idare edilmesi amacıyla ayrı bir yapı oluşturmanın vergi*

²²⁶ Aydın ve Çaşkurlu, s. 204.

²²⁷ Çataloluk, s. 222.

²²⁸ www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf (30.11.2018).

²²⁹ Kahriman, s. 230.

gelirlerinin artırılması ve korunması, denetim faaliyetlerinde etkinliği sağlaması, ödenmemiş veya tahsil edilememiş vergilerin yönetimini geliştirmesi ve mükelleflere daha iyi hizmet sunarak mükellef davranışlarını pozitif olarak etkileme...²³⁰” olarak açıklanmıştır.

2.3.5.7. Vergi Yardımcıları

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, karmaşık bir yapıda olması ve uygulamaların belirsizliği mükelleflerin vergi danışmanlarından yardım almalarına neden olmaktadır. Vergi idaresine ve vergi kanunlarına güvenemeyen, eksik bilgiye sahip ve zamanı olmayan ya da bir hataya tek başına katlanmak zorunda olmak istemeyen mükellefler genellikle işi bilen, profesyonel vergi uzmanlarından yardım almak isterler. Vergi beyannamelerinin ve diğer vergi ile ilgili belgelerin karmaşık yapı da olması da vergi danışmanlarından yardım alınmasının diğer bir nedenidir²³¹.

Ülkemizde vergi yardımcılarını Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Her mükellefin vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını tek tek yerine getirmesi bir vergi danışmanından yardım almasından daha pahalı ve zahmetli olmaktadır. Bu noktada mükelleflerin vergi danışmanlarına başvurması hem sosyal çıkara hem de mükellefin özel çıkarına fayda sağlamaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi ile ilgili tüm olasılıkları bildikleri varsayılsa da aslında her konuda yeterli bilgiye sahip olmayabilirler. İşte burada vergi yardımcıları mükelleflere yönelik risk tavsiyelerinde bulunarak vergi idaresinin uygulamalarına, denetim ve yaptırım şekillerine ilişkin bilgileri sunarlar²³².

Vergi yardımcılarının vergiye gönüllü uyuma etkisi konusunda iki görüş mevcuttur. Bunlardan birincisi mali müşavirlerin hata oranlarını azaltarak vergiye gönüllü uyumu düzenlediğidir. İkincisi ise, denetimlerin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürerek doğru beyanda bulunmamaya itebilmesidir²³³.

Vergi yardımcılarının mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde etkilerini konu alan birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan bazılarında etkilerin olumlu olduğu bazılarının etkilerinin ise, olumsuz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

²³⁰ www.bmvdb.gov.tr (30.11.2018).

²³¹ Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz 2002, www.e-akademi.org/makaleler/achelikkaya-1.htm (05.12.2018).

²³² Tunçer (a), s. 222.

²³³ Çelikkaya, (05.12.2018).

Klepper ve Nagin tarafından yapılan bir çalışmaya göre, vergi yardımcılarının anlaşılması güç olmayan ve net olan düzenlemeleri daha iyi uyguladıklarından vergiye uyumu artırdığını ancak diğer taraftan da belirsiz olan düzenlemelerin avantajlarından yararlanmalarını sağladıklarından vergiye uyumsuzluğu artırdıkları sonucuna ulaşılmıştır²³⁴.

Erard'a göre ise, vergi yardımcılarının çok sayıdaki bilgi ve hesaplamalara ilişkin engelleri ortadan kaldırdığından vergiye uyumu artırdığını belirtmiştir. Çalışmasının genel sonucunda ise vergi yardımcılarının vergiye uyumsuzluğu artırdığını vurgulamıştır²³⁵.

Sonuç olarak vergi yardımcılarının da vergiye uyum üzerinde etkileri büyüktür. Bu nedenle vergiye uyum üzerinde olumlu etki yaratılmak isteniyorsa vergi idaresinin vergi yardımcılarını da dikkate alarak düzenlemeler yapması gerekmektedir.

2.4. VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ ŞEKİLLERİ

Devletin topladığı gelirlerin en önemlisi olan vergiler, bireylerin reel gelirlerinde bir azalmaya yol açtığı için üzerlerinde bir yük oluşturmaktadır. Bireylerin tüketim ve tasarruf tercihlerinde değişiklik yapmalarına hatta tüketim ve tasarruflarını kısımlarına neden olabilmektedir. Ayrıca vergiler, ekonomik birimlerin üretim ve yatırım kararları üzerinde etkili olabilmektedir.

Devlet, vergileri egemenlik gücüne dayalı olarak cebri ve karşılıksız toplamaktadır. Toplanan vergiler kamu hizmeti olarak geri dönmektedir. Ancak bu hizmetlerin bireylerin ödediği vergilerle birebir karşılığı yoktur. Dolayısıyla vergi bilincine sahip olmayan veya vergi bilinci zayıf olan bireyler vergiyi ödemek istemeyerek vergiye karşı tepki gösterebilmektedir. Vergiler, cebren tahsil edildiği için de insan doğası gereği vergiye karşı bir tepki söz konusu olmaktadır.

Ayrıca, vergiler devletin en önemli gelir kaynağı olmasının yanında maliye politikasının da etkili araçlarından biridir. Devlet vergiler aracılığıyla ekonomiye müdahale edebilmekte ve gelir dağılımında adaleti sağlayabilmektedir. Dolayısıyla hem kamu hizmetinin finansmanını yeterli derecede toplayabilmek hem de gerektiğinde ekonominin düzeltilmesine yardımcı

²³⁴ Tunçer (a), s. 224.

²³⁵ Tunçer (a), s. 224.

olabilmek için vergi kayıplarının en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirme ile ilgili düzenlemeler yapılırken vergilerin tahsil edilememe nedenlerinin neler olduğu tespit edilmeli ve vergi kaybı olmaması için gerekli önlemler alınmalıdır.

Çalışmamızın bu kısmında mükelleflerin vergiye uyumsuz oldukları davranış şekilleri irdelenecektir.

2.4.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Vergilere karşı tepkilerin ilki vergi oranlarındaki artışlardan kaynaklanmaktadır. Vergi oranlarında yapılan bir artış satın alma gücünde bir azalmaya yol açtığı için mükelleflerin üzerlerindeki vergi yükünü artırmaktadır²³⁶. Kişisel çıkarlarını düşünen yani karlarını maksimum yapmak isteyen bireyler vergiden kurtulmak için çeşitli yollara başvurabilmektedir. Mükelleflerin vergi yükleri arttığında gösterdikleri ilk tepki pasif niteliktedir. Aşağıda pasif tepki olarak nitelendirilecek durumlar başlıklar halinde anlatılmaya çalışılacaktır.

2.4.1.1. Aylaklığı Tercih Etme (Verginin İkame Etkisi)

Vergi oranlarının artırılması mükelleflerin gelirlerinde azalmaya yol açtığından mükellefler daha fazla gelir elde edip daha fazla vergi ödememek için boş zamanı tercih ederek vergi yükünü hafifletmek istemektedirler. Verginin böyle bir etkiyi meydana getirebilmesi için gelirlerine karşı olan taleplerinin esnek olması gerekmektedir. Mükelleflerin gelire karşı olan taleplerinin esnek olması halinde vergiler işgücü arzını kısacak ve dinlenmeyi, eğlenmeyi çalışmaya tercih edeceklerdir. Verginin bu etkisine “ikame etkisi” adı verilmektedir²³⁷.

Bireylerin hayatlarının devam edilebilirliği bakımından değerlendirildiğinde bu tercihin sürekli olması mümkün değildir. Yani mükelleflerin boş zamanı tercih etmesinin de bir zaman sınırı vardır. Ancak burada ikame etkisi zamanla mahiyet değiştirebilir. Bunun nedeni verginin ikame etkisiyle boş zamanı tercih eden mükelleflerin zamanla tercihlerini kayıt dışı faaliyetlere kaydırabilmesidir²³⁸. Kayıt dışı faaliyetlerin varlığı ise ülke ekonomilerinde istenmeyen, risk oluşturan bir durumdur. Bu nedenle vergisel düzenlemeler yapılırken verginin ikame etkisinin önüne geçilmeli ve gelir etkisinin oluşması sağlanmalıdır.

²³⁶ Gök, s. 147.

²³⁷ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.197.

²³⁸ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi”, docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html (24.12.2018).

2.4.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma

Bireyler gelirlerinin bir kısmını tüketime harcayarak bir kısmını da tasarruf ederek değerlendirirler. Mükellefler tüketim ve tasarruf tercihlerini vergiden sonraki duruma göre yeniden düzenlemektedir. Yüksek gelirli mükellefler ilk olarak tasarruflarını kısmaaktadır. Buna karşın düşük gelirli mükellefler de tüketimlerini kısma zorunda kalmaktadır.

Mükelleflerin vergileme nedeniyle hissettikleri vergi tazyikiyle önce lüks malların tüketimini azaltmaktadır. Bu durum dereceli olarak zorunlu ihtiyaçların kısılmasına kadar gitmektedir. Dolayısıyla vergi nedeniyle mükellefler bütçelerinde bir değişiklik yapmak mecburiyetindedirler²³⁹.

2.4.1.3. Yatırımdan Vazgeçme ve Üretimi Azaltma

Vergiler aracılığıyla yatırımlardan elde edilen getirin bir bölümü kamuya aktarılmaktadır²⁴⁰. Bu da yatırımcıların karlılığını azalttığı için mükelleflerin yatırım yapmaktan kaçınmalarına sebep olabilmektedir. Bu nedenle girişimcilerin yatırım kararı almadan önce planladıkları yatırımın karlılık oranını ve maliyetini hesaplaması gerekmektedir. Yatırımdan elde edilecek kazanç yatırımın maliyetinden daha fazla olursa girişimciler yatırım yapma kararı alabilmektedir²⁴¹.

Ayrıca firma dengesi, eş ürün eğrisi ile eş maliyet doğrusunun (firmanın toplam harcama ve yatırım imkânını gösterir) kesiştiği noktada oluşmaktadır. Vergi oranlarında bir artış yaşandığında eş maliyet doğrusu olumsuz etkilenmekte ve harcamalarında bir daralma yaratarak firmanın yatırım yapma kabiliyetini azaltmaktadır²⁴².

Vergi oranlarının artırılmasının bir diğer etkisi de üretimde meydana getirdiği değişikliklerdir. Şöyle ki, firmalar üretimde kullanmak için satın aldıkları mallar için KDV ödemektedirler. Bu tip vergilerin oranlarında yapılan bir artış firmanın hem üretim maliyetini hem de fiyatları artırmaktadır. Firmalar bu vergileri fiyatlarla beraber tüketiciye yansıtmaktadırlar. Ancak tüketiciye yansıtana kadar bu vergiler firmalar üzerinde kalmaktadır.

²³⁹ Aktan, Dileyici ve Saraç, (24.12.2018).

²⁴⁰ Mehmet Durkaya ve Servet Ceylan, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, s. 81.

²⁴¹ Nagihan Birinci ve Haydar Akyazı, “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 13, Sayı: 1, Yıl: 2017, s. 51.

²⁴² Aktan, Dileyici ve Saraç, (24.12.2018).

Sonuç olarak da vergilerin bu etkisi firmaların üretim hacimlerini değiştirebilmelerine neden olmaktadır.

2.4.1.4. Vergiden Kaçınma

Her dönemde mükelleflerin vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlarının olduğu bilinmektedir. Çünkü vergiler mükellefler üzerinde bir yük oluşturmakta ve bu yük ne kadar azaltılırsa mükelleflerin refah kaybı o kadar az olmaktadır. Vergiden kaçınma da mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği bir tepkidir. Vergi kanunları düzenlenirken bazı durumlara cevap veremeyecek boşluklar oluşması ülkenin ekonomik, sosyal, politik koşulları ve mükelleflerin psikolojik durumları sonucu mevcut olan vergi kanunlarının amaçlarını gerçekleştirmekte yetersiz olabilmektedir. Bu kanun boşluklarından yararlanarak yürürlükte bulunan kanunlara aykırı davranmaksızın vergi yükünden kurtulmak mümkün olabilmektedir²⁴³.

Vergi kanunlarına aykırı hareket etmeksizin mükelleflerin vergi yükünden kurtulması ve sonucunda da Hazinesin vergi kaybına uğramasına sebep olan durum vergiden kaçınma olarak ifade edilmektedir²⁴⁴. Burada vergi kanunlarına bir aykırılık söz konusu olmadığı için vergiden kurtulmak için yapılan faaliyetler suç olarak teşkil edilemeyeceğinden herhangi bir ceza da söz konusu değildir. Mükellefler vergiden kaçınmak, dolayısıyla da vergi yükünü en aza indirmek için profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan ve muhasebecilerden yararlanabilir²⁴⁵.

Vergiden kaçınmanın çeşitli yolları bulunmaktadır. Mükellefler vergi kanunlarını iyice araştırarak kanunlardaki vergi avantajlarını bulmaya çalışmakta ve böylece kanuni yollarla vergiden kaçınabilmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve benzeri kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetlerden, indirilebilecek giderlerden, azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulaması gibi avantajlardan yararlanarak mükellefler vergiden kaçınabilmektedir²⁴⁶.

²⁴³ Eker ve Bülbül, s. 182.

²⁴⁴ Taşkın, s. 77.

²⁴⁵ Akdoğan, s. 164.

²⁴⁶ Taşkın, s. 79.

Mükellefler gelir aktarımı yoluyla da vergiden kurtulabilmektedir. Şöyle ki, yüksek oranda vergi ödeyen mükellefler düşük oranda vergi ödeyen yakınlarına ya da ülkelere gelirlerini aktararak daha az vergi ödeyebilmektedir²⁴⁷.

Vergiden kaçınmanın diğer bir yolu da verginin ertelenmesidir. Mükellefin bir dönem için ödenmesi gereken verginin bir sonraki döneme ertelenmesi özellikle yüksek enflasyon durumunda mükellef için avantaj sağlamaktadır.

Vergi arbitrajı yoluyla da vergiden kaçınılabilmektedir. Vergi sistemindeki farklılıklardan kaynaklanan özellikleri kullanarak herhangi bir riske girmeden kazanç elde etme faaliyetine vergi arbitrajı denilmektedir. Örnek olarak, ülkemizde az gelişmiş bölge olarak nitelendirilen bölgelerde yapılan yatırımların çeşitli istisna ve muafiyetlerle teşvik edilmesi verilebilir²⁴⁸.

Bilindiği üzere, vergileme vergiyi doğuran olayın oluşmasıyla başlamaktadır. Vergiyi doğuran olayın vergilemenin olmadığı alanlara kaydırılmasıyla da vergi yükü azaltılabilir veya tamamen vergiden kurtulmak mümkün olabilmektedir. Bu yöntem uluslararası düzeyde de gerçekleştirilebilmektedir. Vergi matrahlarının vergi yükünün düşük olduğu ülkelere kaydırılmasıyla vergiden kaçınılabilmektedir. Vergiden kaçınmak için matrahın kaydırılması yolunun kullanılması ülkeler açısından bazen olumsuz sonuçlar yaratabileceğinden çifte vergilendirme durumu ortaya çıkabilmektedir. Bu durumun ülkeler arasında yapılacak birtakım anlaşmalarla önlenmesi gerekmektedir²⁴⁹.

2.4.1.5. Verginin Yansıtılması

Vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiyi başkasına veya başkalarına kısmen veya tamamen aktarmalarına verginin yansıtılması denilmektedir. Verginin yansıtılması mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkinin bir sonucudur. Verginin yansıtılması, vergiye karşı pasif tepki niteliğindeki diğer faaliyetlerle karşılaştırıldığında devletin gelir kaybının olmadığı görülmektedir. Çünkü burada vergi ödenmekte, ödendikten sonra başkasına veya başkalarına yansıtıldığında kanuni mükellef ile fiili mükellef farklılaşmaktadır.

²⁴⁷ Taşkın, s. 79.

²⁴⁸ Çelikkaya ve diğerleri, s. 55.

²⁴⁹ Taşkın, s. 80.

Verginin yansıtılması dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar;

- verginin ödenmesi,
- verginin vurgusu,
- verginin devredilmesi,
- verginin yerleşmesidir.

Verginin yansıtılmasının ilk aşaması verginin herhangi bir şekilde ödenmesidir. Vergi ödendikten sonra mükellef üzerinde bir baskı oluşturmakta ve mükellefin vergiyi yansıtma imkânı varsa vergiyi başkasına devretmeyi istemektedir. Örneğin, bir satıcı firma sattığı ürünler için ödediği Katma Değer Vergisini fiyat mekanizmasından yararlanarak ürünlerin fiyatlarını artırmak suretiyle tüketiciye devretmektedir. İşte devredilen bu verginin nihai tüketici üzerinde kalması da verginin yerleşmesi yani verginin yansıtılmasının son aşamasıdır.

Verginin amortismanı ve kapitalizasyonu da verginin yansıtılmasının çeşitleridir. Verginin amortismanı, bir verginin alınması veya artırılması nedeniyle vergi konusu malın değerinde meydana gelen azalma olarak ifade edilmektedir²⁵⁰. Bunun tam tersi durum da verginin kapitalizasyonudur. Yani, mevcut verginin kaldırılması veya azaltılması nedeniyle vergi konusu malın değerinde meydana gelen artış verginin kapitalizasyonu olarak ifade edilmektedir²⁵¹.

2.4.1.6. Vergi Planlaması

Vergi planlaması, mükelleflerin veya sorumlularının yasa boşluklarından yararlanmak, vergiye tabi işlemler yapmamak, istisna ve muafiyet kapsamına giren işlemlerle uğraşmak gibi yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarla vergiyi doğuran olaya sebep olmadan ya da verginin en az tutarda ödenmesini sağlayacak uygulamalarla vergi yükünü en aza indirme çabalarıdır²⁵².

Vergi ödeyenler vergi kaçırmaktan ziyade vergisel avantajlardan yararlanarak vergi planlaması yapabilmektedir. Bu durum ciddi bir bilgi ve vergi yasalarına hâkimiyet gerektirdiğinden, mevzuattaki değişiklikleri takip eden vergi planlamacısı adı altında bir meslek

²⁵⁰ Çelikkaya ve diğerleri, s. 40.

²⁵¹ Şen ve İsa Sağbaş, s. 173.

²⁵² Akdoğan, s. 183.

grubu ortaya çıkarmıştır. Vergi planlamacısı, işletmelerin üzerlerindeki vergi yükünü dikkate alarak mali işlemlerini vergi sonrası gelirleri artıracak şekilde yeniden yapılandırarak yasal olarak vergi tasarrufu haklarını kullanmaktadır²⁵³.

2.4.1.7. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi cennetleri; çok düşük vergi oranlarına ve diğer vergi özelliklerine sahip olup yabancı yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenlenen yerler, artan rekabet koşullarının olduğu ortamda işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak gibi fırsatlar sunan yerler olarak ifade edilmektedir²⁵⁴.

Günümüzde mükellefler, vergi matrahlarını azaltmak amacıyla vergilendirilmek istediği ülkeyi tercih edebilmektedir²⁵⁵. Mükelleflerin hissettikleri vergi yükü nedeniyle vergi cennetlerine kaçmaları devletin vergi gelirinde azalmaya yol açmaktadır. Bunun yanında vergi cennetlerine kaçış yasa dışı faaliyetlerin neden olduğu gibi rekabet eşitsizliği de yaratmaktadır²⁵⁶.

2.4.1.8. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme

Baskı grupları, siyasal karar alma sürecinde siyasal iktidar ve bürokrasi üzerinde çeşitli yöntem ve araçlarla doğrudan etkili olmaya ve baskı kurmaya çalışan organizasyondur²⁵⁷.

Hükümetler, kıt kaynakları kendi aldıkları kararlar doğrultusunda dağıtırken, pek çok kişi ve grupta bu kaynaklardan alacakları payın kendi istedikleri ölçüde olabilmesi için siyasete katılırlar. İşte bu farklı paylaşım isteği siyasi çatışmanın özünü oluşturmaktadır. Bu çatışma bazen sistemin özü ile ilgilidir ve bu gruplar sistemde köklü değişiklik olmasını talep ederler. Çoğu zamanda da bu çatışma daha dar kapsamlı konularda çıkar çatışması haline gelmektedir. Baskı grupları da bu sürecin bir ürünüdür²⁵⁸.

²⁵³ Nevzat Erdağ, “Avantajları Kullanın! Vergi Kaçırmayın!”, www.nevzaterdag.com/vergi-planlamasi-yapin-avantajlari-kullanin-vergi-kacirmayin/ (01.01.2019).

²⁵⁴ Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, Yıl: 2016/Ocak, s. 238.

²⁵⁵ Zeynep Nihan Çamurcu, “Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: ‘OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma’”, *International Journal of Public Finance*, Cilt: 2, Sayı: 2, Yıl: 2017, s. 229.

²⁵⁶ Şahin ve Yereli, s. 176.

²⁵⁷ Coşkun Can Aktan, Hakan Ay ve Hilmi Çoban, “Çıkar Grupları: Terminoloji”, www.canaktan.org/politika/cikar-grup/terminoloji.htm (03.01.2019).

²⁵⁸ User, s. 73.

Devletin vergilendirme yetkisine karşı olmayan ancak yüksek vergi oranlarına ve bireyler arasındaki vergi yükü dağılımının eşitsizliğine karşı olan baskı grupları²⁵⁹, vergi mükellefleri tarafından vergisel düzenlemelerin kendi istekleri doğrultusunda yapılabilmesi için harekete geçirirler. Dolayısıyla baskı gruplarının iktidara geçmek gibi bir amacı bulunmamaktadır. Ancak kanunlar parlamentoda görüşülürken vergiye ilişkin yükümlülükler ve vergi oranlarının düşürülmesi konularında baskı yaparak²⁶⁰ vergisel avantajlar sağlanmaya çalışılmaktadır.

2.4.1.9. Vergi Borcunun Geç Ödenmesi

Mükellefin vergi borcunu geç ödemesi de vergiye karşı pasif nitelikte tepkilerden biridir. Mükellef vergiyi kredi faiz oranı ile gecikme zammı oranı arasındaki farktan dolayı geç ödemeyi tercih etmektedir. Yani, mükellefin alacağı kredi faiz miktarı vergiyi geç ödemesiyle oluşacak gecikme zammı tutarından fazla olduğunda mükellef vergiyi zamanında ödememektedir²⁶¹.

Vergi borcunun geç ödenmesi özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde borçlunun elinde nakit bulundurduğu için fayda sağlamaktadır. Şöyle ki, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde ödenmeyip elde tutulan vergi borcu, yüksek getirili finansal araçların kullanılmasıyla daha fazla kazanç sağlanarak vergi borcu ödenir²⁶². Böylelikle mükellef vergisini geç ödediği için daha avantajlı hale gelmektedir. Bu nedenle gecikme zammı oranlarının kanun koyucular tarafından böyle bir duruma fırsat vermeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Verginin geç ödenmesinin tek kriteri getiri oranları ile ceza oranlarının karşılaştırılmasıyla oluşan fark değildir. Ayrıca, mükellefin vergisini geç ödemesi nedeniyle inceleme geçirmesi, borcunu geç ödediği için vergi idaresi tarafından fişlenmesi, sürekli inceleme riski ile karşı karşıya kalması ve finansal araçları kullanabilme yeteneği gibi unsurlarda mükellefin vergiyi geç ödeme ya da ödememe tercihlerinde etkili olmaktadır²⁶³.

²⁵⁹ Elif Pürsünerli Çakar, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 1-2, Yıl: 2013, s. 1299.

²⁶⁰ Çakar, s. 1299.

²⁶¹ Çelik, s. 51.

²⁶² Mehmet Ali Durmuş, “Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinç Düzeylerinin Fiş-Fatura Duyarlılığı İle İlişkisi: Aksaray Üniversitesinde Bir araştırma”, **Journal of Social and Humanities Sciences Research**, Cilt: 2, Sayı: 2, Yıl: 2015, s. 5.

²⁶³ Filiz Aslan, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları: Diyarbakır İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 56.

2.4.1.10. Oy Kayması

Demokrasiyi benimseyen ülkelerde iktidarda olan, seçimi kazanan siyasi partidir. Seçimle başa gelen siyasi partiler birtakım politikalarla ülkeyi yönetirler. Bu politikaların en önemlilerinden biri de vergilemeye ilişkin politikalar. Partiler iktidara gelene kadar vergisel anlamda da vatandaşlara çeşitli vaatlerde bulunurlar. İktidara geldikten sonra vadettiklerini yerine getirmeyen, vatandaşlar üzerinde vergi yükünün adil dağılımını gerçekleştirmez ve yüksek vergi oranları uygulayarak vatandaşı daha fazla vergi yüküne maruz bırakırlarsa seçimlerde oy kullanan bireyler tercihlerini değiştirerek kendi çıkarlarını artıracak partilere oy verirler. Mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde azalma meydana gelmesine tahammül edemezler. Böylelikle iktidardaki partiyi oylarıyla cezalandırarak başka partilerin başa gelmesine sebep olduğundan oy kayması gerçekleşir.

2.4.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki

Vergi oranlarının artmasıyla mükellefler üzerinde artan vergi yükü öncelikle vergiye karşı hoşnutsuzluk yaratarak vergiye gönüllü uyumu zorlaştırmaktadır. Bu durumda vergi yükünü azaltmak için mükellefler yukarıda bahsi geçen faaliyetleri gerçekleştirerek vergiye karşı bireysel olarak tepki göstermeye başlamaktadır. Bir noktadan sonra vergiye karşı nefret duygusu oluşmaya başlamakta ve bu da mükelleflerin kanuna aykırı hareket etmelerine neden olarak otoriteye itaatsizlik etmelerine yol açmaktadır. Bireysel anlamda ve gizlice başlayan bu durum zamanla toplumsal ve aleni hale gelebilmektedir²⁶⁴. Bu aşamada ortaya çıkan durumlar aşağıda başlıklar halinde anlatılmaya çalışılacaktır.

2.4.2.1. Vergi Grevi ve Verginin Reddi

Vergi grevi, vergi ödememe yönündeki toplumsal direnişi ifade etmektedir²⁶⁵. Vergiye karşı toplumsal bir direnişten bahsedebilmesi için verginin usulüne uygun olarak ortaya konulmuş olması gerekmektedir. Vergi grevinin sona erdirilebilmesi, söz konusu verginin devam ettirilebilmesi için de devlet otoritesinin güçlü olması gerekmektedir²⁶⁶.

Vergiye karşı tepkilerden bir diğeri ise verginin reddidir. Verginin reddi de toplumsal bir niteliktedir. Ancak verginin reddinden bahsedebilmek için yasalar ile konulan bir verginin

²⁶⁴ Aktan, Dileyici ve Saraç, (24.12.2018).

²⁶⁵ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 154.

²⁶⁶ Taşkın, s. 85.

olması ve bu verginin toplumsal direniş sonucunda kaldırılmış olması gerekmektedir. Aksi takdirde, yani konulan vergi kaldırılmaz ise vergi reddinden söz edilemez. Verginin reddi, toplumsal bir direniş olduğundan dolayı sivil içtimai gücün devletin gücü karşısında önemini göstermesi açısından mühimdir²⁶⁷. Vergi reddine verilebilecek en tipik örnek, Fransa’da yaşanan Poujade Hareketi’dir. Yine Fransa’da 17 Kasım 2018 tarihinde ortaya çıkan bir hareket de bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Fransa hükümetinin “yeşil vergi” adı altında akaryakıt getirdiği ek vergiler halkı ayağa kaldırmıştır. Eylemcilerin protesto yaparken giydikleri sarı yelekler nedeniyle hareketin adına “sarı yelekliler hareketi” (Gilets Jaunes) adı verilmiştir. Ülkenin hemen her yerinde gerçekleştirilen bu protestolar nedeniyle Fransa hükümeti akaryakıt vergisi zammını 6 ay süreyle ertelediği açıklamasını yapmıştır²⁶⁸

2.4.2.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesidir²⁶⁹. Diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin vergi kanun ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunarak vergi matrahını azaltmaları suretiyle vergi kaybına neden olmaları vergi kaçakçılığı olarak adlandırılmaktadır²⁷⁰.

Vergi kaçakçılığı iki durumda ortaya çıkmaktadır. Mükellefler vergiyi hileli bir şekilde kasten kaçırmak isteyebilecekleri gibi eksik bilgi, mevzuatı yanlış yorumlama ve istemeyerek yapılan hatalar nedeniyle de matrahı azaltarak verginin kaybına yol açabilmektedirler. Sayılan bu iki durumun sonucunda da vergi matrahı azalmaktadır. Aralarındaki fark ise, mükellefin vergi kaçırmayı gerçekten amaçlayıp amaçlamadığıdır. Sonuç olarak iki durumda da vergi gelirlerinin azalmasına rağmen yapılan araştırmaların çoğu kasten vergi kaçıran mükelleflerle ilgilidir²⁷¹.

Vergi kaçakçılığı, vergiye karşı gösterilen tepkilerin en yaygın olanıdır ve yasalara aykırı hareket etmek suretiyle ortaya çıktığından vergi kanunları tarafından yasaklanmıştır. Dolayısıyla vergi kanunları açısından suç teşkil etmektedir. Vergi kaçakçılığın yol açtığı vergi

²⁶⁷ Muhammet Durdu, “Sivil İtaatsizlik Kavramı ve “Vergi İtaatsizliği””, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, Yıl: 2018, s. 269.

²⁶⁸ www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-46438429 (12.03.2019).

²⁶⁹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s. 159.

²⁷⁰ Işık ve diğerleri, s. 127.

²⁷¹ Çelikkaya ve diğerleri, s. 43.

kaybı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu maddeye göre Vergi Ziyayı “*Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi*²⁷²” şeklinde tanımlanmıştır. Yine VUK’nun 359. maddesi “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı altında kaçakçılık suçlarını ve suçlara uygulanacak cezaları içermektedir.

Vergi boşluğu, vergi kaçakçılığının en önemli göstergelerinden biridir. Mükelleflerin gerçekte ödemek zorunda oldukları vergi miktarı ile beyan ederek ödedikleri vergi miktarı arasındaki fark vergi boşluğu şeklinde ifade edilmektedir²⁷³. Vergi mükelleflerinin beyan ederek ödedikleri vergilerin doğruluğu yapılan denetimlerle ortaya çıkmaktadır. Denetimlerin etkin olması vergi kaçakçılığının önüne geçerek vergi gelirlerinde bir artış sağlamaktadır.

❖ Vergi Kaçakçılığının Şekilleri

Vergi mükellefleri kullanılabilir reel gelirlerini arttırabilmek için vergi kaçırma faaliyetlerine yönelmeyi istemektedirler. Bireyler, vergiyi hiç ödememek veya daha az vergi ödemek için zekâlarını kullanarak yeni yöntemler bulmakta ve kazançlarını arttırma peşine düşmektedirler. Kaçakçılık suçlarının genel olarak hangi alanlarda yapıldığı üç başlık altında toplanabilir.

Yükümlülüğün Tesis Olunması

Vergi mükelleflerinin mükellef olmalarından dolayı birtakım ödev ve sorumlulukları vardır. Eğer mükellef işe başladığını vergi dairesine bildirmez veya yalan yanlış beyanda bulunur ise vergi kaçakçılığına sebebiyet vermiş olmaktadır.

Belgeler Üzerinde

Kayıt ve belgeler üzerinde oynamak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek/kullanmak gibi durumlar vergi kaçırmanın diğer bir şeklidir.

²⁷²213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 41. 10.01.1961 tarihli, 10705 sayılı Resmi Gazete, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf (24.12.2018).

²⁷³ Öz ve Gümüş, s. 80.

Defterler Üzerinde

Muhasebe hileleri yoluyla defter kayıtları üzerinde yapılan işlemler vergi kaçakçılığını doğurmaktadır.

❖ Vergi Kaçakçılığının Sonuçları

Vergi kaçakçılığının ülke ekonomisine birçok olumsuz etkisi vardır. Vergi kaçakçılığı sonucunda devletin vergi geliri azalır. Azalan vergiler nedeniyle devlet bütçesinde dengesizlikler yaşanır. Bütçede oluşan açıkları gidermek için vergi oranları artırılır veya vergi tabanı genişletilmeye çalışılır. Ancak bu da vergisini tam ve zamanında ödeyen, vergiye gönüllü olarak uyum sağlayan mükellefin daha ağır vergi yükü altında kalmasına neden olur. Zaten vergi ödemeyen yani vergisini kaçırın mükellefler bu durumdan etkilenmez. Zamanla da vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler vergiye uyum sağlamakta zorlanabilir.

Bir ekonomide vergi kaçırma yaygın olduğunda kamu gelirlerinde azalma meydana geleceği için devlet kamu hizmetlerini de tam olarak yerine getiremez ve bu durum vergilerle telafi edilmeye çalışılırsa ekonomide etkinsizlik ortaya çıkmaktadır. Yetersiz kamu gelirleri emisyon yolu veya borçlanma ile karşılanabilir. Emisyon talep yaratmak demek olduğundan arz ile karşılanmadığı durumda enflasyona neden olur. Enflasyon ise ekonomide istenmeyen bir durumdur. Bütçe açıklarının borçlanma yolu ile giderilmeye çalışılması durumunda da, gelecekte elde edilecek vergilerin şimdiden kullanılması gelecek nesillerin vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır²⁷⁴.

Ayrıca, vergi kaçırma ve dolayısıyla da kayıt dışı ekonominin yaygın olduğu ülkelerde haksız rekabet de söz konusu olmaktadır. Vergisini tam ödeyen dürüst mükelleflerin maliyetleri ödedikleri vergi oranları kadar artarken vergi kaçırın mükellefler haksız bir avantaj elde etmiş olmaktadırlar. Bu durum zamanla yine kayıt dışı ekonominin artmasına yol açmaktadır²⁷⁵.

Vergi kaçakçılığının fazla olduğu ekonomilerde bireylerin devlete olan güveni de zedelenmektedir. Vergi affıyla ortaya çıkan vergi kaybının büyüklüğü zaman içinde dürüst mükelleflerin devlete olan güvenini azaltmaktadır. Ayrıca, ülkedeki vergi ahlakını da olumsuz etkilemektedir.

²⁷⁴ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 153-154.

²⁷⁵ Çelikkaya ve diğerleri, s. 43.

Vergi kaçakçılığının diğ er bir sonucu da gelir dağılımında adaletsizliğ e yol açmasıdır. Ş oyle ki, aynı geliri elde eden iki bireyden birisinin vergisini tam ödememesi, vergisini tam olarak ödeyen bireye göre onu daha avantajlı duruma getirmektedir.        kaçırđıđı vergi kadar kullanabileceği reel gelir artmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM: İZAHA DAVET MÜESSESESİ

Devlet, kamu harcamalarının finansmanında önemli yere sahip olan vergileri güvence altına almak için birtakım hedefler belirlemektedir. Bu bağlamda, vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek için kanunlarla çeşitli yaptırımlar getirilmiştir. Mükelleflerin vergi kaybına neden olmalarının önüne geçebilmenin yanında onların vergiye gönüllü uyum göstermelerine yardımcı olmak için de vergi sisteminde bazı uygulamalara yer verilmiştir. Pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi indirimi, zor durum, zamanaşımı ve izaha davet bu uygulamalara örnek olarak gösterilebilir.

Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de vergiler beyan esasına dayanmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlusu vergi matrahlarını kanunlarda belirtilen esaslara göre tespit ederek vergi idaresine bildirmektedir. Bu sisteme göre mükelleflerin vergiye tabi gelir unsurlarını kendilerinin daha iyi bileceği düşünülmektedir. Yani mükellefe güven esastır. Mükellefler beyannamelerini verirken vergi idaresinin müdahalesi söz konusu değildir. Vergi idaresi, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği veya beyannamelerindeki vergi matrahlarının doğru olup olmadığının denetlenmesi noktasında devreye girmektedir.

Mükellefler nezdinde yapılan inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyana sebebiyet verildiği tespit edilirse vergi kanunları çerçevesinde vergi idaresi mükellefler adına cezalı tarhiyatlar uygulamaktadır. Ancak vergi idaresinin vergilerin doğruluğunu saptamaya yönelik gerçekleştirdiği işlemler süreci uzatabilmekte dolayısıyla da vergiye uyum maliyetlerini artırmaktadır. Hem bu sürecin daha etkin ve kısa olabilmesi hem de vergileme sürecinin mükelleflerle daha koordineli ve uyumlu şekilde tamamlanabilmesi için vergi sistemimize izaha davet adı altında bir uygulama ihdas edilmiştir. Bu uygulama ile vergiye gönüllü uyum yasal hale getirilmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde izaha davet müessesesi hakkında detaylı bilgiler verilecek ve uygulamanın ne gibi sonuçlar doğuracağı hususları üzerinde değerlendirmeler yapılacaktır.

3.1. İZAHA DAVET KAVRAMI, HUKUKİ DAYANAĞI VE AMAÇLARI

İzah, “açıklamak, ayrıntılı bilgi vermek²⁷⁶” anlamına gelmektedir. Vergisel açıdan ise, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği konularda vergi ziyana sebep olan mükelleflere cezai yaptırımlar uygulanmadan önce açıklama fırsatı tanınmasıdır.

İzaha davet müessesesi, “*verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi*²⁷⁷”dir.

Vergi idaresi, mükellefler hakkında hem beyannameler ile bilgi toplayarak hem de elektronik ortamda alınan bildirimler yardımıyla birçok veri depolamaktadır. Mükellefler hakkında toplanan bu verilerin ve çapraz incelemelerle karşılaştırılması sonucunda bulunan verilerin mükelleflerin beyanları ile örtüşmediği durumlar olabilmektedir²⁷⁸. Bu durumların ortaya çıkması sonucunda ise mükelleflerden bilgi istenmesi gerekliliği doğmuş ve izaha davet kavramı vergi sistemimizde yerini almıştır.

Bilgi toplama aracı olan izaha davetin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148. Maddesinde yer alan bilgi toplamayla benzerlikleri bulunsada aralarında önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklar şunlardır:

-148. Maddeye göre bilgi, “*kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler*²⁷⁹” den vergilendirmeye ilgili her konuda alınabilmektedir. İzaha davette ise, sadece hakkında ön tespit yapılan mükelleflerden söz konusu tespitle ilgili bilgiler alınabilmektedir.

-148. Maddeye göre bilgi vermek mükellef için bir ödevdir. Yani mükellefin bilgi vermemesi durumunda VUK mük. madde 355/1 hükümlerine dayanarak cezai yaptırım uygulanmaktadır. İzaha davette ise, bilgi verilmemesi kabahat olarak sayılmamakta ve herhangi bir ceza uygulanmamaktadır.

²⁷⁶ www.tdk.gov.tr, (14.02.2019).

²⁷⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 370. 10.01.1961 tarihli, 10705 sayılı Resmi Gazete, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf, (14.02.2019).

²⁷⁸ Altan Rençber, “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 352, Yıl: 2018, s. 137.

²⁷⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 148.

-148. maddeye göre, idarenin elde ettiği bilgilere dayanarak nasıl davranacağı konusunda bir belirsizlik bulunmaktadır. Ancak izaha davette idarenin nasıl davranacağı konusu hukuki sonuçlara bağlanmıştır.

İzaha davet müessesesi sayesinde, mükellefler hakkında yapılan değerlendirmeler neticesinde vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin o konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesi önlenmektedir. Vergi ziyana sebebiyet verdiği anlaşılan mükellefler ise belirli şartlar dâhilinde cezalar indirimli uygulanarak daha ağır yaptırımlardan korunmaktadır.

İzaha davet kavramı, 09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile yürürlüğe girmiş ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. Maddesi “İzaha Davet” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

İzaha davet müessesesi, ülkemizdeki yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla getirilen bir uygulama olmakla birlikte ayrıca, gereksiz vergi incelemelerinin ve takdir işlemlerinin engellenmesi, mükellefler hakkında yapılan haksız işlemlerin önüne geçilmesi, idare ve mükellefler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların azaltılması, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlarda kullanmasının sağlanması, olayların gerçekliğinin ortaya çıkarılmasında mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun artırılması ve ziyaa uğratılan verginin en az emek ve maliyetle tahsil edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır²⁸⁰. Ayrıca, sadece yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla konulmadığı anlaşılan bu uygulama ülke ekonomisine makro anlamda katkı sağlayacağı gibi Hazine ve Maliye Bakanlığının etkin bir şekilde çalışmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir²⁸¹.

3.1.1. İzaha Davetin Şartları

İzaha davet uygulamasının işleyebilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar;

²⁸⁰ Doğan Bozdoğan ve Cuma Çataloluk, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, *Journal of International Management, Educational and Economics Perspective*, Cilt: 6, Sayı: 1, Yıl: 2018, s. 44.

²⁸¹ Selçuk Buyrukoğlu ve Ekrem Toparlak, “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Yıl: 2018, s. 59.

-verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunması,

-yetkili merciler tarafından ön tespitin yapılmış olmasıdır.

İzaha davet müessesesi ile vergi ziyasının engellenmesi hedeflenerek mükelleflere cezai müeyyide uygulamadan önce son bir kez durumu açıklama fırsatı tanınmaktadır. Bu noktada vergi ziyayı hakkında detaylı bilgi vermek yararlı olacaktır.

- **Vergi Ziyayı**

Vergi ziyayı, VUK'nun 341. maddesinde “...mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder²⁸²” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir verginin zamanında ödenmesi veya eksik ödenmesi sonucu vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyasının oluşmasında mükellefin kasıtlı olup olmadığının bir önemi yoktur. Vergi ziyayı oluştuğu anda kabahat oluşmuş ve dolayısıyla da yine VUK'nun 344. maddesinde yer alan cezalar öngörülmüştür²⁸³. Madde 344'e göre vergi ziyayı cezası “...mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında...” kesilir. Yine aynı maddeye göre vergi ziyayı cezası iki durumda değişiklik göstermektedir. Buna göre eğer kaçakçılık fiilleri oluşmuşsa (V.U.K. 359. md.) bu ceza üç kat, bu fiile iştirak edenlere bir kat uygulanır. Diğer bir durum ise, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için (vergi incelemesine veya takdire sevk işlemlerine başlanılmadan sonra verilenler hariç) vergi ziyayı cezası yüzde elli (%50) oranında kesilir.

İzaha davetin şartlarından biri olan, verginin ziyaa uğratıldığına delalet eden emarelerin bulunmasındaki “emare” Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğünde “*belirti, iz, ipucu*” olarak tanımlanmıştır. Yine aynı sözlükte “belirti”, bir olayın veya durumun anlaşılmasına yardım eden şey, alamet, nişan, nişane olarak ifade edilmiştir. Yani mükellefin izaha davet edilebilmesi için vergiyi ziyaa uğratıldığına dair kesin bir kanıtın olması gerekmekte bir belirtinin olması yeterli görülmektedir.

²⁸²213 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 41.

²⁸³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 117.

İzaha davetin ikinci şartı olan yetkili merciler tarafından yapılmış olması gereken ön tespit hususu bir başlık altında ayrıntılarıyla anlatılmaya çalışılacaktır.

3.1.2. Ön Tespit Kavramı

Ön tespit kavramı, 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde “*vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği ve mükellefin izaha davet edilebileceği yönünde yapılan tespit*²⁸⁴” şeklinde tanımlanmıştır.

İzaha davetin gerçekleştirilmesi için yetkili merciler tarafından yapılmış bir ön tespit olması gerekmektedir. Ancak bu ön tespit de şartları bulunmaktadır. VUK’nun 370. maddesinde de belirtildiği üzere, ön tespit ilgili olduğu konuda mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış veya mükellefin takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmamış olması gerekmektedir. Bu şartlar VUK’nun başka maddelerinde de yer almaktadır. Örneğin, mükelleflerin VUK’nun 30. maddesinin üçüncü fıkrasında, 344. maddesinin son fıkrasında ve 371. maddesindeki avantajlardan yararlandırılmasının sağlanması yine yukarıda sayılan koşullara bağlanmıştır. Buradaki amacın, vergilendirme ile ilgili olayın gerçekliğinin mükellef tarafından bildirilmesinin sağlanması ve vergi ziyayı söz konusu ise de vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi gerçekleştirilmeden vergilendirme sürecinin sona erdirilmesi anlaşılmaktadır²⁸⁵.

Mükellef hakkında vergi incelemesine ne zaman başlanıldığı VUK’nun 140. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre “*vergi incelemesi yapanlar, vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler*” ve bu tutanağın düzenlendiği tarih mükellef hakkında incelemenin başlanıldığı tarihi gösterir. Ayrıca, değinilmesi gereken diğer bir husus da incelemenin türüyle ilgilidir. Yani eğer mükellef hakkında herhangi bir vergilendirme döneminde tam inceleme yapılmış veya incelemeye başlanılmış ise, bu mükellefin izaha davet

²⁸⁴ 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

²⁸⁵ Turgut Candan, “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”, turgutcandan.com/ (19.02.2019).

edilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla mükellef hakkında sınırlı incelemenin var olduğu ancak bu incelemenin ön tespit konusu ile ilgili olmadığı durumda mükellef izaha davet edilebilecektir.

Ön tespitin ikinci şartı, mükellef hakkında ön tespit tarihine kadar yapılmış bir ihbarın olmamasıdır. Eğer mükellef hakkında ön tespit konusuyla ilgili olarak bir ihbar mevcut ise, söz konusu mükellef izaha davet edilmeyecektir. Yalnız, yetkili merciler tarafından mükellef hakkında ön tespit yapılmasından sonra o konuyla ilgili bir ihbar olsa dahi mükellef izaha davet edilecektir.

- **Ön Tespiti Yapacak Olan Mercii**

VUK'nun 370. maddesinde ön tespiti yapacak yetkili merciiden söz edilmiştir. Anılan maddeye göre, yetkili mercii, Gelir İdaresi Başkanlığı veya Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde kurulacak “İzah Değerlendirme Komisyonu” dur. Bu komisyonlar hem mükellefi izaha davet edecek hem de yapılan izahı değerlendirerek nihai kararı vereceklerdir.

3.1.3. İzah Değerlendirme Komisyonu

VUK'nun 370. maddesinin dördüncü fıkrasında Hazine ve Maliye Bakanlığına izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii belirleme yetkisi verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde “İzah Değerlendirme Komisyonu” oluşturulmasını sağlamıştır.

- **Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu**

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulacak İzah Değerlendirme Komisyonları ilgisine göre Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Defterdarlıklara bağlı olarak görev yapmaktadırlar.

-Vergi Dairesi Başkanlıklarında oluşturulacak komisyon; Vergi Dairesi Başkanı veya Grup Müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Müdürlerinden veya Müdürlerden olmak üzere toplam üç kişiden oluşmaktadır.

-Defterdarlıklarda oluşturulacak komisyon; Defterdar veya Defterdar Yardımcısının başkanlığında, Gelir Müdürü ile Vergi Dairesi Müdüründen olmak üzere toplam üç kişiden oluşmaktadır.

- **Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Kurulan İzah Değerlendirme Komisyonu**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında ve Başkanlıkça uygun görülen Grup Başkanlıklarında oluşturulacak komisyon; Başkanlık tarafından biri komisyon başkanı olarak belirlenecek üç Vergi Müfettişinden oluşmaktadır. Ayrıca, bu komisyonlar için yeteri kadar yedek üye seçilir.

İzaha Davet Komisyonu, üyelerinin tamamıyla toplanır ve çoğunlukla karar alır. Alınan kararlar bir tutanağa geçirilerek üyelerin tamamı tarafından imzalanır. Komisyon başkanı veya üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunamamaları durumunda, bu kişilere vekâlet edenler komisyonda görev yapar. Ayrıca, iş yüküne ve ihtiyaca bağlı olarak Vergi Dairesi Başkanı tarafından Grup Müdürlükleri bünyesinde birden fazla komisyon kurulmasına karar verilebilir²⁸⁶.

3.1.3.1. İzah Değerlendirme Komisyonunun Görev ve Yetkileri

-Komisyon, doğrudan veya dolaylı olarak elde ettiği bilgi, bulgu veya verilerden hareketle verginin ziyaa uğramış olabileceğine ilişkin ön tespiti yapar.

-Haklarında ön tespit yapılanlara tebliğ edilmek üzere izaha davet yazısını gönderir.

-Kendisine yapılan izahları değerlendirerek bir sonuca bağlar²⁸⁷.

3.1.4. İzaha Davetin Kapsamı

İzaha davetin kapsamını belirleme yetkisi kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Yetkinin Hazine ve Maliye Bakanlığında olması bu kapsamın her zaman değişebileceği anlamına gelmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkisine istinaden mükellefin hangi konularda izaha davet edilebileceğini 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 16 başlık halinde açıklamıştır. Buna göre²⁸⁸;

²⁸⁶ 12.09.2017 tarihli 2017/6 Seri No.lu Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgesi.

²⁸⁷ 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, m.4.3. 25.07.2017 tarihli, 30134 sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm (20.02.2019).

²⁸⁸ 482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, m. 2.

➤ **Ba-Bs Bildirim Formlarında Yer Alan Bilgilerin Analizi Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Ba-Bs bildirim formlarını verme yükümlülüğü bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsamaktadır. Bu mükellefler belirli bir haddin üzerindeki mal/hizmet alış ve satışlarını bildirmek mecburiyetindedirler. Bu bildirim formlarında yer alan bilgiler ile yapılan çapraz kontroller sonucunda vergiyi ziyaa uğratmış olabileceğine dair yetkili merciiler tarafından haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Kredi Kartı Satış Bilgileri ile Katma Değer Vergisi (KDV) Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükellefler İzaha Davet Edilmesi**

Kredi kartı satış cihazı kullanan mükelleflerin yaptıkları satış tutarları ile ilgili bilgiler banka ve benzeri finans kurumlarından elde edilebilir. Elde edilen bu bilgiler ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması neticesinde satış tutarlarının eksik beyan edilmesi nedeniyle verginin ziyaa uğratıldığına dair hakkında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Yıllık Beyannameler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Vergi kanunlarına göre tevkifata tabi gelir elde edenler (serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi) tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannameleri ile bu gelirler üzerinden tevkifat yapanların verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması neticesinde verginin ziyaa uğratılmış olabileceği yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Çeşitli Kurum ve Kuruluşlardan Elde Edilen Bilgiler ile Asgari Ücret Tarifelerinin Karşılaştırılması Sonucunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Çeşitli kurum ve kuruluşlardan edinilen bilgiler ile 1136 sayılı Avukatlık Kanununun ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili maddelerinde belirlenen asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, serbest meslek kazancı ile hesaplanması gereken KDV'yi ilgili dönem beyannamelerinde beyan etmemesi veya düşük beyan etmesi nedeniyle verginin ziyaa uğratıldığı yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Yıllık Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri Üzerinde Yapılan İndirimleri, Kanuni Oranları Aşan Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinde “Diğer İndirimler” başlığı altında yer alan bağış ve yardımlar, eğitim ve sağlık harcamaları ile girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar, hem beynamede gösterilerek hem de anılan maddelerdeki oranları aşmamak kaydıyla beyan edilen gelir veya kurum kazancından düşülebilmektedir. Söz konusu oranları aşarak indirim yaptıklarına dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Dağıttığı Kar Üzerinden Tevkifat Yapmadığı Tespit Edilenlerin İzaha Davet Edilmesi**

GVK’ nun 94. maddesinde (birinci fıkra altıncı bent) ve KVK’ nun 30. maddesine (üçüncü fıkra) göre tam mükellef kurumlar dağıttıkları karlar üzerinden vergi kesintisi yaparak bu tutarları vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelere göre verilen kar dağıtım tablosundaki bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması neticesinde dağıtılan karlar üzerinden vergi kesintisi yapmadıkları anlaşılarak haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

GVK’ nun 88. maddesine göre gelir toplanırken gelir kaynaklarının bir kısmından kaynaklanan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilmektedir. Eğer bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kalırsa, beş yıldan fazla olmamak şartıyla arka arkaya diğer yıllara devredilebilmektedir.

KVK’ nun 9. maddesine göre de, geçmiş yıl zararları (beynamede gösterilmek şartıyla) Kurumlar Vergisi beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilerek yine beş yıldan fazla olmamak şartıyla diğer yıllara devredilerek vergi matrahından indirim yapılması sağlanabilmektedir.

Bu şartları sağlamayarak geçmiş yıl zararlarını gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yaptığı saptanarak haklarında ön tespit yapılan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **İştirak Kazançlarını İlgili Hesapta Göstermeyen Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

KVK’ nun 5. maddesinde “İstisnalar” başlığı altında yer alan birinci fıkranın (a) ve (b) bentleri kapsamındaki iştirak kazançlarını Hazine ve Maliye Bakanlığınca veya ilgili idarelerce

yapılan düzenlemeler uyarınca tutulan muhasebe kayıtlarında iştiraklerden temettü gelirlerinin izlendiği hesaplarda gösterilmesi ve sonra da beyannamede istisnalar arasında belirtilmesi gerekmektedir. Muhasebe kayıtlarında elde edilen iştirak kazançlarının yer almaması ya da kayıtlarda bu hesapların hiç kullanılmaması durumlarında bu kazançların beyannamede istisnalar arasında belirtildiğine dair haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e Maddesindeki İstisna ile İlgili Olarak Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

KVK’ nun 5/1-e maddesinde yer alan istisnalardan faydalanan mükelleflerin bu maddedeki şartları taşımadıkları anlaşılarak haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir. Örneğin; istisnaya konu kazancın %75’lik kısmının özel fon hesabına alınmadığı veya beş yıl içerisinde özel fon hesabından çekildiği yönünde haklarında ön tespit yapılan mükelleflerden açıklama istenir.

➤ **Örtülü Sermaye Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

KVK’ nun 12. maddesinde örtülü sermaye, “*Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı*” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre örneğin, bir kurumun ortaklara olan borçlarının toplamı, öz sermayesinin üç katından fazla olduğu yönünde haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Ortaklardan Alacaklar İçin Hesaplanması Gereken Faizler Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeye göre verilen dönem sonu bilançolarında “Ortaklardan Alacaklar” hesabında bakiye bulunmasına rağmen o döneme ilişkin gelir tablosunda faiz geliri beyan etmediği anlaşılarak haklarında ön tespit bulunan mükellefler izaha davet edilir.

➤ **Ortaklık Hakları veya Hisselerini Elden Çıkardıkları Halde Beyanda Bulunmayan Limited Şirket Ortaklarının İzaha Davet Edilmesi**

Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır (GVK 80/1-4). Buna göre, ortaklık haklarını veya hisselerini elden çıkarmalarına rağmen gelir vergisi beyannamesi vermedikleri veya verdikleri beyannamede bu gelirleri göstermedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunan limited şirket ortakları izaha davet edilir.

➤ **Gayrimenkul Alım/Satım Bedelinin Eksik Beyan Edilmiş Olabileceğine Dair Haklarında Ön Tespit Bulunanların İzaha Davet Edilmesi**

Gayrimenkul alım/satım işlemleriyle ilgili olarak tapu daireleri, banka ve benzeri finans kurumlarından elde edilen verilerin karşılaştırılması neticesinde, alım/satım bedelinin eksik beyan edildiği yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir. Bu kapsamda bankaların verdikleri krediler izaha davet için emare sayılabilir.

➤ **Gayrimenkullere İlişkin Değer Artış Kazançları Yönünden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

GVK' nun mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendine göre değer artış kazancı olarak sayılanlardan tapuya tescil edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasıyla doğanlarla ilgili olarak tapu dairelerinde elde edilen bilgilere göre, gayrimenkulleri iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkardıkları ve istisna tutarını aşan şekilde kazanç elde ettikleri halde bu gelirleri beyan etmedikleri yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

➤ **Gayrimenkul Sermaye İratlarını Beyan Etmeyen veya Eksik/Hatalı Beyan Eden Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

İlgili kurum ve kuruluşlardan (Banka, Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, abonelerine elektrik, su, doğalgaz vb. hizmetler veren kurumlar) alınan bilgilerin değerlendirilmesi neticesinde, kira geliri elde ettiği anlaşılanlar ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde yapılan tevkifat tutarına göre istisna ve beyan sınırı üzerinde kira geliri elde ettiği anlaşılanlardan gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmedikleri veya eksik beyan ettikleri yönünde haklarında ön tespit bulunanlar izaha davet edilir.

➤ **Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Durumunda Mükelleflerin İzaha Davet Edilmesi**

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kavramları VUK'nun 359. maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre sahte belge, *“gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”*, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, *“gerçek bir muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* şeklinde ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile örneğin, faturada satılan mal veya hizmetin miktarında ya da satış tutarında gerçekle ilgisi olmayan bilgiler bulunması muhteviyatı

itibarıyla yanıltıcı belgeyi ifade eder. Bir borç ilişkisi ortada yokken fatura düzenlediği durumda ise sahte belgenin varlığından söz edilir²⁸⁹.

VUK'nun 359. maddesinde “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı altında kanuna aykırı fiilleri düzenlenmiştir. Aynı kanunun 370. Maddesinde ise izaha davetin bu fiilleri işleyen mükelleflere uygulanmayacağı belirtilmiştir. Yani eğer bir mükellef madde 359'daki fiilleri yaparak vergiyi ziyaa uğratmış ise o mükellefin izaha davet edilmesi mümkün değildir. Çünkü 359. madde de yer alan fiilleri gerçekleştiren mükelleflerin iyi niyetli oldukları kabul edilemez. Bu nedenle bu maddede yer alan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak fiilini yapanların izaha davetten yararlandırılması için 370. madde de iki şart öngörülmüştür. Buna göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğiyle ilgili yetkili merciler tarafından yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla 50.000 TL'yi geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal/hizmet alışlarının %5'ini aşmaması halinde mükellefler izaha davet edilir. Ancak bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin, mükellefin 30.000 TL, 45.000 TL ve 48.000 TL tutarlarında üç sahte belge kullandığı yönünde hakkında ön tespit yapılan mükellef izaha davet edilebilir. Bu belgelerin toplamı mükellefin ilgili yıldaki mal alışlarının toplamının %5'ini aşıyorsa mükellef izaha davet edilemez. Bunun nedeni, iki şartın aynı anda gerçekleşmemiş olmasıdır. Ayrıca kanun maddesinde düzenlenen 50.000 TL'nin, her yıl önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı da belirtilmiştir. Bu tutar 1.1.2019 tarihi itibarıyla 70.000 TL olarak dikkate alınacaktır²⁹⁰.

Kanunun kaçakçılık suçları içerisinde yer alan bu fiil için izaha davet fırsatı tanınmasının nedeni, bu belgeleri kasıtlı olmadan yani iyi niyetli olarak kullanan mükellefleri korumak istemesidir. Bu nedenle de %5'lik gibi bir sınır belirlenmiştir. Uygulamaya bakıldığında da çoğu mükellef gerçekten mal/hizmet satın almakta fakat kendisine benzer isimli başka bir firmanın faturası verilmesi nedeniyle, bu firmanın da kuruluş amacının sahte belge düzenlemesi olmasından dolayı mükellefler mağdur olmaktadır. Mal ve hizmet alışları içerisinde az bir orana tekabül eden ve genellikle sarf malzemesi olan bu alışlarına ilişkin firmaları çok araştırma fırsatları olmaması ve geriye dönük mal/hizmet kullanımlarını

²⁸⁹ İbrahim Özmen, “Vergi Usul Kanunu'nda İzaha Davet: 370'inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 1, Yıl: 2018, s. 66.

²⁹⁰ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Seri No:504), 31.12.2018 tarihli, 30642 sayılı Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-13.htm (21.02.2019).

kanıtlayamamaları vb. nedenlerle mükellefler incelemelerde sorun yaşamaktadırlar. Bu sıkıntıları yaşayan iyi niyetli mükellefleri korumak ve vergiye uyumlarını artırmayı sağlamak amacıyla izaha davetten yararlanırmak istenmiştir²⁹¹. Yine bu düzenlemeye göre, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen hiçbir mükellefin bu müesseseden yararlanması söz konusu değildir.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile ilgili olarak 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, mükelleflerin izaha davet edilip edilmemesinin belirlenmesinde kullanılmış olabileceği bu belgeler, her bir ön tespit bakımından ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Ayrıca, mükellefler hakkında tek vergi tekniği raporunda birden fazla yıl söz konusu olduğunda yine %5'lik ve 50.000 TL'lik şartlar dikkate alınarak her bir yıl ayrı ayrı değerlendirilecektir. Bu yıllar arasında sadece bir yılda söz konusu şartlar sağlanıyorsa, mükellef şartların sağlandığı yıl için izaha davet edilebilecektir. Bahsi geçen tebliğ, %5'lik sınıra ilişkin olarak KDV mükellefi olan ve olmayanlarla ilgili durumları da açıklamıştır.

KDV mükellefi olanlar için ilgili yıldaki toplam mal/hizmet alışlarından belirlenmesinde, tespit tarihine kadar verilen KDV beyannamelerinde yer alan İndirilecek KDV'ye ilişkin her bir KDV oranını ayrı ayrı esas alarak toplam mal/hizmet alışlarına ulaşılması öngörülmüştür.

KDV mükellefiyeti bulunmayan basit usule tabi mükelleflerin ilgili yıl toplam mal/hizmet alışlarının belirlenmesinde "Dönem İçinde Satın Alınan Emtia" ve "Giderler" satırlarının tutarları dikkate alınacaktır.

Ayrıca toplam mal/hizmet alışları ya da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin tutarlarının net bir şekilde saptanamadığı durum oluştuğunda İzah Değerlendirme Komisyonu mükelleften söz konusu durumların tespiti için bilgileri ve belgeleri yazılı olarak isteyecektir. İlgili yıl toplam mal/hizmet alış tutarları ile sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarlarının belirlenmesinde mükellef tarafından yapılan bildirim esas alınacaktır.

²⁹¹ Figen Sarkın Şahin, "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 436, Yıl: 2017/Aralık, s. 10.

3.1.5. İzaha Davet Yazısı

Haklarında yetkili merciler tarafından ön tespit yapılan mükelleflere izaha davet komisyonu tarafından “izaha davet yazısı” tebliğ edilir. İzaha davet yazısı 482 Sıra No.lu VUKGT’nin ekinde yer almakta ve birkaç açıklama içermektedir. Bu yazıda;

-İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren mükellef tarafından 15 gün içerisinde haklarında yapılan ön tespitle ilgili olarak komisyona izahta bulunması gerektiği, yapılan izahın komisyonca yeterli bulunarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun olmadığı anlaşılmaması halinde, bahsi geçen ön tespitle ilişkin konuyla ilgili olarak vergi incelemesi ya da takdir komisyonuna sevk işleminin yapılmayacağı,

-Yine izaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde mükellefin izahta bulunmaması durumunda VUK’nun 370. maddesinde yer alan indirimli ceza uygulamasından yararlanamayacağı ve mükellefin vergi incelemesi veya takdire sevk işleminin yapılacağı,

-İzaha davet yazısına istinaden tebliğ tarihinden 15 gün içerisinde izahını yapması, izahını yaptığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde hiç vermediği beyannamelerini vermesi, eksik beyannamelerini tamamlaması, yanlış beyannamelerini düzeltmesi ve ödeme tarihi geçmiş olan vergilerde, ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun²⁹² 51. maddesindeki nispette uygulanacak gecikme zammı²⁹³ oranında bir izah zammının 15 gün içinde ödenmesi şartıyla mükellefin vergi ziyai cezasının ziyaa uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesileceği,

-Mükellefin yaptığı izahın yetersiz bulunması durumunda vergi incelemesi veya takdire sevk işleminin yapılacağı,

-Mükellef hakkında yapılan ön tespitle ilgili olarak mükellefin izaha davet edilmesi halinde VUK’nun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanılamayacağı, belirtilmektedir.

İzaha davet yazısının içeriğine bakıldığında, konuyla ilgili mükellefin ne yapıp ne yapmaması ve bu durumların sonuçlarında nelerle karşılaşacağı açıkça görülmektedir.

²⁹² 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, m. 51. 28.07.1953 tarihli, 8469 sayılı Resmi Gazete, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (20.02.2019).

²⁹³ 5/9/2018 tarihli ve 30526 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4/9/2018 tarihli ve 62 Karar Sayılı Cumhurbaşkan Kararıyla, gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere % 2 olarak belirlenmiştir.

3.1.6. İzaha Davet Süreci ve İzahın Yapılış Şekilleri

Vergi ziyana sebebiyet verdiğiine dair hakkında ön tespit bulunan mükellefe yukarıdaki şartların sağlandığı durumlarda izaha davet yazısı tebliğ edilir. İzaha davet yazısını alan mükellefin indirimli ceza uygulamasından yararlanmak için yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde yetkili komisyona izahta bulunması gerekmektedir. 15 günlük süre hak düşürücü nitelikte bir süre olduğundan dolayı bu süre içerisinde izahta bulunmayan mükellefler bu müesseseden yararlanamayacaklardır.

İzah formunun yetkililer tarafından imzalanması ve komisyona verilmesi suretiyle izah yapılmış sayılır. Mükellefler, izahlarını dört şekilde yapabilirler. Bunlar;

- İzah formları Gelir İdaresi Başkanlığının internet adresi üzerinden doldurularak gönderilebilir.
- Mükellefe gönderilen veya internet sitesinden çıktısı alınan izah formları, yetkililer tarafından doldurularak posta yoluyla gönderilebilir.
- Yine yetkililer tarafından imzalanan izah formları elden verilebilir.
- Yazılı izah yapamayan mükellef sözlü izahta da bulunabilir.

İzah formları, yetkili komisyona elden verilmişse bu tarihte, posta ile gönderilmişse zarfın üzerindeki damga tarihinde, postayla adi olarak veya özel dağıtım şirketleri ile gönderilmişse komisyonun kayıtlarına girdiği tarihte verilmiş sayılır.

İzah formu yetkisiz komisyona da verilebilir. Bu durumda ise formun yetkisiz birime verildiği tarih esas alınır. Yetkisiz komisyon tarafından aynı gün veya bir sonraki gün yetkili komisyona gönderilir.

Sözlü izahta ise, izahı yapanın izah formunu imzalaması gerekmektedir. Tutanak mahiyetindeki izah formunun düzenlendiği tarih izahın yapıldığı tarih olarak esas alınır²⁹⁴.

3.1.7. İzahın Değerlendirilmesi

Kendisine izaha davet yazısı gönderilen mükellefin süresi içerisinde yaptığı izahat yetkili komisyon tarafından 10 gün içinde değerlendirilerek sonuca bağlanmak zorundadır.

²⁹⁴ 12.09.2017 tarihli 2017/6 Seri No.lu Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgesi.

İzaha davet uygulamasında mükellefin izahı yapması sonucu çeşitli durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu durumların sonucunda vergi dairelerince yapılacak işlemler de değişiklik arz etmektedir.

3.7.1.1. Ziyaa Uğratılmış Olabilecek Vergi Tutarını Doğrular Nitelikteki İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

Vergiye ziyaa uğrattığına ilişkin olarak hakkında ön tespit bulunan ve izaha davet edilen mükellefin süresi içerisinde izaha davet yazısındaki ziyaa uğratılan vergi tutarını doğrulayan nitelikte bir izahla bulunması durumunda, izahı yaptığı 15 gün içerisinde;

- hiç vermediği beyannamelerini vermesi,
- eksik beyannamelerini tamamlaması,
- yanlış beyannamelerini düzeltmesi,

-ödeme tarihi geçen vergiler için ödememin geçtiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesi uyarınca belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir izah zammıyla ödenmesi, şartlarıyla indirimli vergi ziyai cezası uygulamasından yararlanacaktır. Buna göre vergi ziyai cezası ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Süresi içerisinde izahını yapan mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmez. Yine izaha davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde izah yapmayıp vergi ziyaa tutarını doğrular nitelikte beyanname veren mükellefler de izahını yapmış kabul edilmektedir.

3.7.1.2. Verginin Ziyaa Uğratılmadığına İlişkin İzah Üzerine Yapılacak İşlemler

➤ Mükellefin İzahının Yeterli Bulunması

Mükellefler, verginin ziyaa uğrattığı yönündeki hususları kabul etmediklerini belirten bir izahla bulunabilirler. Böyle bir durumda mükellefin izahı, İzah Değerlendirme Komisyonunca yeterli bulunması gerekmektedir. Yani mükellefin komisyonu ikna edici bir izahı olmalıdır. Mükellefin izahı komisyonca yeterli bulunursa, hakkında yapılan ön tespitle ilgili olarak mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

➤ **Mükellefin İzahının Yeterli Bulunmaması**

Mükelleflerin, verginin ziyaa uğratıldığı yönündeki hususları kabul etmediklerini belirten izahları komisyon tarafından yeterli görülmebilir. İzahın komisyonca yeterli bulunmaması sonucu durum derhal mükellefe bildirilir. Mükellefe yapılan bu bildirim üzerine izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde mükellefin; hiç vermediği beyannameleri vermesi, eksik beyannamelerini tamamlaması, yanlış beyannamelerini düzeltmesi, ödeme tarihi geçen vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde yer alan nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir izah zammının ödenmesi şartlarıyla mükellef indirimli vergi ziyayı cezası uygulamasından yararlanabilecektir. Bu durumda vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.

Mükellefin yukarıda sayılan şartları (VUK 370. madde) 15 günlük süre içerisinde gerçekleştirilmemesi halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.

Mükellefin 15 günlük süre içerisinde beyannameyle beyan ettiği tutar, komisyon tarafından tespit edilen tutardan düşük olduğu takdirde komisyon durumu yeniden değerlendirir. Gerektiğinde de mükellef vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilir²⁹⁵.

3.1.8. Mükellefin Süresinde İzahta Bulunmaması

Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellef tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde hiç izahta bulunmazsa, direkt olarak vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır. Ancak, mükellef bu sürede izahta bulunmadığı için adına usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

3.1.9. Vergi Cezalarına İlişkin Yapılacak İşlemler

Vergi cezalarına ilişkin yapılacak işlemler bazı durumlara göre özellik arz etmektedir.

²⁹⁵ 12.09.2017 tarihli 2017/6 Seri No.lu Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgesi.

3.1.9.1. %20 Oranında Vergi Ziyaa Cezası Kesilmesine İlişkin Şartları Taşıyan Mükellefler

3.1.9.1.1. Kanuni Süresinde Beyanname Vermiş Olanlara Kesilecek Ceza

Kanuni süresinde beyanname vermiş olan mükellefler hakkında yapılan ön tespitle ilgili olarak mükellefin izahını yaptığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde VUK madde 370'te belirtilen şartları yerine getirmesi sonucunda vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

3.1.9.1.2. Kanuni Süresinde Beyanname Vermemiş Olanlara Kesilecek Cezalar

Haklarında yapılan ön tespitle ilgili olarak mükellefler, izahlarını yaptığı tarihten itibaren 15 günlük süre içerisinde yine VUK madde 370'te belirtilen şartları gerçekleştirmedikleri durumda kanuni süresinde beyanname vermeyen;

-Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu bulunmayan mükelleflere, birinci derece iki kat usulsüzlük cezası²⁹⁶ ile %20 oranında vergi ziyai cezası karşılaştırılarak ağır olanı kesilir.

-Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu bulunan mükelleflere, %20 oranındaki vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası²⁹⁷ ayrı ayrı kesilir.

3.1.9.2. %20 Oranında Vergi Ziyaa Cezası Kesilmesine İlişkin Şartları Taşımayan Mükellefler

Beyannamelerini haklarında vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden veren;

-Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu bulunmayan mükellefler için, %50 oranında vergi ziyai cezası birinci derece iki kat usulsüzlük cezası karşılaştırılır. Eğer vergi ziyai cezası ağır ise daha önce kesilmiş olan usulsüzlük cezası terkin edilerek %50 oranında vergi ziyai cezası kesilir.

²⁹⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352/1-1 Maddesi gereği birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilir.

²⁹⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. Maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilir.

- Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğu bulunan mükelleflere, %50 oranında vergi ziyayı cezası kesilir.

Haklarında %20 oranında vergi ziyayı cezası uygulanmış bulunan mükelleflerin izahın yapıldığı tarihten itibaren 15 günlük süre içerisinde beyan ettikleri vergiyi ve izah zammını hiç ödemeyen ya da kısmen ödeyen mükellefler için tahakkuk ve tahsilat işleminin düzeltilmesinde, tahakkuk işlem türünün değiştirilmesi, vadenin bir aya tamamlanması ve izah zammının gecikme faizine dönüştürülmesi işlemi yapılır.

Haklarında vergi incelemesi veya takdire sevk işlemi başlanmadan beyanname veren mükellefler için de vergi ziyayı cezası %50 oranına ikmal edilir.

3.1.10. İzaha Davet Müessesesinin Diğer İdari Çözüm Yolları İle Karşılaştırılması

İzaha davet ile vergiye uyum sorunu yaşayan mükellefler hakkında tespit edilen riskli durumlara ilişkin olarak mükelleflerin vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce mükelleflerin durumu açıklamalarına ve gerektiğinde de cezaların indirimli olarak uygulanmasına imkân tanınmaktadır. Aslında bu yönüyle izaha davet, idari aşamada mükellefle iletişim kurma ve çözüm aracı niteliğinde bir kurum sayılabilmektedir.

VUK'nun 370. maddesinin ilk fıkrasının son cümlesinde izaha davet edilen mükelleflerin, davet konusu ile ilgili olarak anılan Kanunun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı açıkça belirtilmiştir. Pişmanlık müessesesinde mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber vermesi durumunda belli şartlar dâhilinde vergi ziyayı cezası kesilmez. Buradaki şartlar izaha davetteki şartlara benzemektedir. Mükellefin dilekçe ile durumunu haber vermesinden önce hakkında vergi incelemesi veya takdire sevk işlemi başlamamış ve o konuyla ilgili bir ihbarın bulunmamış olması gerekmektedir. Yine pişmanlıkta da 15 günlük bir süre içerisinde hiç verilmeyen beyannamelerin verilmesi, eksik beyannamelerin tamamlanması, yanlış beyannamelerin düzeltilmesi ve ödeme süresi geçen vergilerin ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde yer alan nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla ödenmiş olması şartları yerine getirildiğinde mükellef pişmanlık müessesesinden yararlanabilecek ve vergi ziyayı cezası ödemeyecektir.

Pişmanlıkta mükellefin kanuna aykırı hareketinin hiçbir şekilde idarenin bilgisi dâhiline girmemesi gerekmektedir. İzaha davet de ise, durum farklıdır. Burada verginin ziyaa uğratıldığına dair emareler idare tarafından tespit edilmektedir. İdarenin bilgisi dâhiline giren durumlarda mükellef pişmanlıktan yararlanma fırsatı kaçırdığından ara basamak olarak getirilen izaha davet mükellef için bir avantaj sağlamaktadır.

İdari çözüm yollarından biri olan uzlaşmada, izaha davetten farklı olarak mükellefin vergi ve ceza tutarı vergi incelemesi veya takdir işlemlerinden sonra belli olmakta ve mükellef ile idarenin görüşmeleri sonucunda uzlaşma süreci tamamlanmaktadır. Burada, vergi incelemesi ve takdir işlemleri sürecin esasını oluşturmakta, bu süreç sonucunda da uzlaşma ya da dava konusu yapılabilecek ikmalen veya resen tarhiyat ve ceza kesme işlemleri söz konusu olmaktadır. İzaha davetteki durum ise, yetkili komisyon tarafından yapılan tespite ilişkin olarak mükellefe gönderilen izaha davet yazısı üzerine mükellefin kendi uyum çabasına, açıklama yapmasına ve fiillerine dayanmaktadır. Mükellefin beyanına dayanan bu süreçte hesaplanacak izah zammı ve uygulanacak indirimli ceza dışındaki tarhiyat tutarına karşı uyuşmazlık yaratılması olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca, kesilecek indirimli ceza için hem yargı yolu açıktır hem de mükellef uzlaşmaya başvurabilmektedir²⁹⁸.

3.1.11. Amerika Birleşik Devletlerinde İzaha Davet Uygulaması

Vergi sistemimizde izaha davet müessesesinin yer almasıyla birlikte bu kurumun başka ülkelerde böyle bir kurumun uygulanıp uygulanmadığı merak konusu olmuştur. Literatürde yapılan incelemelerde izaha davet müessesesinin benzerinin Amerika Birleşik Devletlerinde uygulandığı görülmüştür²⁹⁹. Amerika Birleşik Devletlerinde var olan izaha davetin incelenerek ülkemizde uygulanan izaha davetle karşılaştırılması çalışmamız için yararlı olacaktır.

ABD’de vergilendirmeye ilişkin işlemler Amerikan Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) tarafından yerine getirilmektedir. IRS’nin temel görevleri ise şunlardır³⁰⁰:

- Vergi toplama, uygulama, kontrol ve incelemeler ile vergileri saptama,

²⁹⁸ Tahir Erdem, “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet””, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 347, Yıl: 2017, s. 160.

²⁹⁹ Bozdoğan ve Çataloluk, s. 53.

³⁰⁰ Erkan Yetkiner, “A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 250, Yıl: 2002. s. 84.

- Adi ve ağır suç kapsamında olan ve ceza gerektiren vergi dolandırıcılığı, hilekârlığı incelemelerini yürütmek,
- Mükellefler tarafından temyiz mahkemelerine götürülen davaları savunmak,
- Mükelleflere vergi kanunlarının uygulanması bakımından gereken destek hizmetlerini sağlamaktır.

ABD’de IRS’nin görevlerine bakıldığında vergi incelemesinin varlığı dikkati çekmektedir. IRS tarafından yürütülen vergi incelemesi beş farklı şekilde yapılmaktadır. Bunlar³⁰¹:

- İndirilemeyecek kalemler programı
- Mektupla yapılan inceleme
- Dairede yapılan inceleme
- Mükellefin iş yerinde yapılan inceleme
- Araştırma incelemesidir.

Sayılan bu beş inceleme türünden izaha davet uygulamasına benzerlik gösteren mektupla yapılan inceleme (correspondence examination) dir. Genellikle vergi dairelerinde yapılan bu incelemede IRS, mükellefe mektup gönderir. Mektubun içeriği bir vergi konusundan oluşmaktadır. Vergi dairesi mükellefe mektup gönderdiğinde vergi incelemesi başlamaktadır. Söz konusu mektup ile ülkemizde uygulanan izaha davet yazısının niteliği birbirine benzemektedir.

IRS’nin mektupla inceleme yaptığı konulardan bazıları aşağıdaki gibidir³⁰²:

- Emeklilik fonu ödemeleri,
- Tasarruf hesaplarından erkenden para çekilmesinden kaynaklanan cezai faizler,
- 1000 Doların altındaki personel iş giderleri,
- 2000 Doların altındaki afet nedeniyle oluşan veya hırsızlıktan kaynaklanan zararlar,
- Faiz indirimleri ve hibeler,
- Çocuk ve yaşlı bakım masrafları,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Politik nitelikli bağışlardır.

³⁰¹ Nazmi Karyağdı, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, Ankara, 2006, s. 48.

³⁰² Karyağdı, s. 48.

Mektupla yapılan inceleme konularına bakıldığında ülkemizdeki izaha davet konuları arasında kısmen de olsa benzerlik olduğu görülmektedir. Mesela 1000 Dolar ve 2000 Dolar gibi miktarı sınırlayan durum bu benzerliğin varlığını kanıtlamaktadır. Çünkü ülkemizde uygulanan izaha davette de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında 50.000 TL ve ilgili yıl mal/hizmet alışlarının toplamının %5'i gibi bir sınır bulunmaktadır. Amerika'da 1000 Dolar ve 2000 Dolar altındaki kayıp ve kaçaklar izaha davet edilirken ülkemizde de 50.000 TL altındaki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımından oluşan kaçaklar izaha davet edilmektedir.

ABD' de uygulanan izaha davet ile ülkemizde uygulanan izaha davet arasında farklılıklar da bulunmaktadır. Bunun en dikkat çekici olanı, Amerika'da uygulanan izaha davetin vergi incelemesi sırasında, ülkemizde uygulanan izaha davetin ise vergi incelemesine başlanılmadan önce gerçekleştiriliyor olmasıdır.

Yine bu iki ülkede uygulama sonuçları da farklılık göstermektedir. Şöyle ki, Türkiye'de izaha davetin sonucunda mükellefler sebep oldukları vergi ziyayı cezasının %80'ini ödemekten kurtulmaktadır. Mükelleflere %20 oranında vergi ziyayı cezası öngörülerek avantaj sağlanmaktadır. Amerika'da ise mükelleflere herhangi bir indirim uygulanması söz konusu değildir. Buradaki izaha davet, vergi incelemesinin doğru sonuçlanmasına hizmet etmek için tamamen bilgi toplama amacı gütmektedir³⁰³.

Sonuç olarak izaha davet iki ülkede de mükelleflerin vergileme sürecinde aktif bir şekilde rol almasına ve onların durumlarını açıklamalarına imkân tanımaktadır. Mükellef beyanını önemseyen bu sistem modern vergi sistemlerine uygun bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2. İzaha Davet Müessesesinin Türkiye Uygulaması

09/08/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 22. maddesinde gerekçelerine yer verilerek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. Maddesi yeniden düzenlenerek izaha davet kavramı vergi sistemimize kazandırılmıştır. 01.09.2017 tarihi

³⁰³ Bozdoğan ve Çataloluk, s. 54.

itibariyle uygulanmaya başlayan izaha davet müessesesi ile çalışmamızın bu kısmında uygulamaya dair birtakım verilere yer verilecektir.

İlk olarak, bu müessesenin daha çok hangi sektörlerde uygulandığı konusuna değinilecek ve sayısal verilerin yardımıyla söz konusu durumun değerlendirilmesi yapılacaktır. İkinci olarak da, bu uygulamayla ilgili olarak İzah Değerlendirme Komisyonlarınca verilen kararlara ve sayılarına yer verilerek, uygulama sonucunun ülkemizde kamu gelirlerine ne derece etki ettiği hususu değerlendirilecektir.

3.2.1. Sektörel Açıdan İzaha Davet Müessesesinin Değerlendirilmesi

Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla vergi sistemimize kazandırılan izaha davet müessesesi 1 Eylül 2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıda, 1 Eylül 2017 uygulama başlangıç tarihinden 1 Nisan 2019 tarihine kadar Türkiye genelinde izaha davet edilen mükelleflerin hangi sektörlerde faaliyet gösterdiğini ve toplamda kaç faaliyet alanında izaha davet konusunun tespit edildiğini içeren tabloya yer verilmiştir.

Tablo 4: Türkiye’de 01/09/2017-01/04/2019 Tarihleri Arasında İzaha Davet Kapsamında Tespit Yapılan Faaliyet Sayıları³⁰⁴

Sektör Adı	Tespit Sayısı
Ticaret (Toptan)	923
İnşaat	756
Ticaret (Perakende)	717
Ulaştırma, Taşımacılık*	642
Tekstil, Hazır Giyim, Deri	319
Metal, Demir-Çelik, Maden	215
Danışmanlık ve Aracılık Faaliyetleri	200
Cam, Çimento, Kimya, Plastik, Petrol	158
Turizm, Konaklama, Yiyecek ve İçecek Hizmetleri	128
Ağaç İşleri, Mobilya, Kâğıt ve Matbaa	127
Elektrik-Elektronik	96
Otomotiv	85

³⁰⁴ Tablo 4, Vergi Denetim Kurulu’ndan alınan verilerin tarafımca sınıflandırılması sonucu ortaya çıkmıştır.

Toplumsal ve Kişisel Hizmetler	74
Makina	73
Medya, Yayıncılık, Telekomünikasyon	71
Gıda	66
Sağlık ve Sosyal Hizmetler	50
Çevre	31
Eğitim	16
Enerji	16
Diğer	448
TOPLAM	5211

Kaynak: Veriler, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığından elde edilmiştir.

*Hava, Deniz ve Kara yollarıyla yapılan her türlü ulaştırma ve taşımacılığı kapsamaktadır.

Türkiye genelinde, 01/09/2017 - 01/04/2019 tarihleri arasında toplamda 5211 faaliyet alanında izaha davet tespiti yapılmıştır. Hakkında izaha davet için tespit yapılan mükellef sayısı ise toplam 4482'dir.

Tablodan görüldüğü üzere, izaha davet edilen sektörlerin başında toptan ticaret (923) gelmektedir. Bu sektörü inşaat (756), ulaştırma ve taşımacılık (642) sektörü takip etmektedir.

Ticaret (Toptan-Perakende) sektöründeki tespit sayısının bu denli yüksek olmasının nedenlerinin başında, sektörde faaliyet gösterenlerin özellikle Katma Değer Vergisine karşı uyumsuzluk göstermelerinin geldiği düşünülmektedir. Fiili mükelleflerin perakende satış fişi ve fatura almaları gerektiğinin yeterince bilincinde olmamaları kanuni mükelleflerin vergiyi eksik beyan etmelerine yol açabilmektedir³⁰⁵. Sonuç olarak da ortaya kayıt dışılığın çıkması nedeniyle vergiye uyumun zedelendiği söylenebilmektedir.

İnşaat sektöründeki izah tespit sayısının yüksek olmasının nedenlerinden en önemlisi, sektördeki mükelleflerin inşaat maliyetlerini çeşitli nedenlerle belgelendirememeleridir. Ankara Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı tarafından yürütülen bir

³⁰⁵ Recep Yücedoğru ve Gülcan Ören, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistemik Bir Literatür Analizi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, ICMEB17 Özel Sayısı, Yıl: 2017, s. 952.

inceleme ve araştırma görevi kapsamında düzenlenen görüş ve öneri raporu ile bu sektörde kayıt dışılığın yüksek olduğu, müteahhitlerin çalıştırdıkları işçileri Sosyal Güvenlik Kurumuna kayıt ettirmeden ya da taşeron firmaların işçilerini kendi adlarına kayıt ettirerek çalıştırdıkları, belgelendiremedikleri maliyetleri sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak giderdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Tüm bu durumlar neticesinde vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıktığı görülmüş ve toplamda 1.376 inşaat sektöründe faaliyet gösteren mükellef vergi incelemesine sevk edilmiş ve incelemeler tamamlanmıştır³⁰⁶. Mevzuatın karmaşık olması yani basit ve anlaşılır olmaması, ülkemizde tek düzen hesap planı çerçevesinde inşaat muhasebesine ilişkin gerekli düzenlemelerin bulunmaması da izaha davet sayısının yüksek olmasının nedenleri arasında sayılabilir.

Ekonomiyi canlandıran bir özelliği olan inşaat sektöründe faaliyet gösterenlerin hesap ve kayıtlarının kontrol altına alınması pek çok sektörle etkileşim içinde olmasından dolayı diğer sektörlerle de yansıtacağı ve böylece diğer sektörlerin de kayıt altına alınması sağlanarak kayıt dışılığı azaltacağı söylenebilir.

Ulaştırma sektöründe faaliyet gösterenlerin sermayelerinin, teknolojik kapasitenin ve bilgi teknolojilerinin yetersiz olması, rekabet ortamına uyum sağlayamamaları, değişkenlik gösteren tüketici tercihlerine hemen cevap verememeleri gibi birtakım sorunlar bu sektörde yer alanların vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz etkilediği düşünülmektedir.

3.2.2. Kamu Gelirleri Açısından İzaha Davet Uygulamasının Sonuçları

Vergilerin tam ve zamanında Hazineye aktarılması, kamu harcamalarının yerine getirilmesi için önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin bir kısmı, yetersiz bilgi, yanlış anlama vb. durumlara bağlı olarak vergilerini istemeden eksik ödeyebilmektedir. Bir kısım vergi mükellefleri ise bilerek, kasti olarak vergilerini eksik ödeyebilmekte veya hiç ödemeyebilmektedir. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi için devlet tarafından birtakım düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerden biri olan ve vergi sistemimize yeni kazandırılan izaha davet de ortaya çıkan vergi ziyanının sebebinin araştırılmasında ve bu ziyan giderilmesinde yardımcı olmaktadır.

³⁰⁶ Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s. 53, (23.08.2019).

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2018 yılına ilişkin faaliyet raporu yayımlanmıştır. Bu faaliyet raporunda, uygulanan izaha davet müessesesi ile ilgili söz konusu yıla ait veriler yer almaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına kanunla verilen yetkiye istinaden İzah Değerlendirme Komisyonları oluşturulmuştur. İzah Değerlendirme Komisyonları verginin ziyaa uğratılmış olabileceği durumları tespit ederek buna sebep olan mükellefleri izaha davet etmiştir. Komisyonlar yapılan izahları değerlendirmiş ve yaptıkları değerlendirmeler neticesinde birtakım kararlar almıştır. Alınan kararların neler olduğu ve neyi ifade ettikleri aşağıda tabloda gösterilerek açıklanmıştır.

Tablo 5: İzah Değerlendirme Komisyonları Tarafından Alınan Kararlar

1 No.lu Karar	İzahın komisyonca yeterli bulunduğu
2 No.lu Karar*	İzahın komisyonca yeterli bulunmadığı
3 No.lu Karar	İzaha davet müessesesine ilişkin şartların yerine getirildiği
4 No.lu Karar*	Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu
5 No.lu Karar	İlgili birime gönderilmesi

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s. 52, (08.05.2019).

*Ara Karar niteliğindedir.

1 no.lu karar, izahını yapan mükellefin izahının yeterli bulunduğunu ve mükellef hakkında herhangi bir inceleme veya takdire sevk işleminin yapılmayacağını ifade etmektedir.

2 no.lu karar, izahını yapan mükellefin izahının yeterli bulunmadığını ve mükellefin yeniden beyana davet edildiğini ifade etmektedir.

3 no.lu karar, izaha davetin şartlarını yerine getiren mükellefin yeni beyanını vermesi gerektiğini ifade etmektedir.

4 no.lu karar, mükellefin izahının vergi ziyasını doğrulayan nitelikte olduğunu, izahı yeterli bulunmadığını ifade etmektedir.

5 no.lu karar, yeni beyanname vermesi gerekmeyen mükelleflerin incelemeye sevk edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Faaliyet raporunda 2018 yılında İzaha Davet Komisyonlarınca alınan kararlara ilişkin sayısal verilere de yer verilmiştir. Buna göre;

Tablo 6: İzah Değerlendirme Komisyonlarında Alınan Kararlara İlişkin Sayısal Veriler

Karar Türü	Karar Sayısı
1 No.lu Karar	1.142
3 No.lu Karar	560
5 No.lu Karar	2.719
TOPLAM	4.421

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s. 52, (08.05.2019).

Not: 2 ve 4 no.lu karar türleri ara karar niteliğinde olduğundan bu kararlara ilişkin sayısal verilere yer verilmemiştir.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, izaha davet edilen toplam 4.421 mükellefin 1.142'sinin yaptığı izahlar komisyon tarafından yeterli bulunmuştur. Yani burada 1.142 mükellefin vergi ziyaına neden olmadığı ve vergi incelemesine veya takdire sevk işleminin yapılmayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

1 no.lu karar, hem idare hem de mükellef için alınacak en olumlu karardır. Çünkü burada mükellefin izahı komisyon tarafından yeterli bulunmuş, dolayısıyla iki taraf içinde izaha davet müessesesi başarılı bir sonuç doğurmuştur. Şöyle ki, izahı yeterli bulunan mükellef vergi incelemelerinden, kendini uğraştıracak ve zaman kaybı yaratacak idari işlemlerden ve durumu yargıya taşıyarak hakkını arama sürecinden kurtulmuştur. İdare ise, iş yükünden ve yargıya taşınacak işlemlerden kurtularak zamanını daha etkin ve verimli alanlarda kullanma fırsatı yakalamıştır. Ayrıca alınan bu karar, mükellef ile idare arasında işbirliği ve güven ortamı sağlayacağını, buna bağlı olarak da vergiye gönüllü uyumun artmasına hizmet edeceğini göstergesidir.

İzaha davet edilen mükelleflerin 560'ı yeni beyanname vermiştir. Yeni beyanname vermeyen 2.719 mükellef ise inceleme işlemlerinin yapılması için ilgili birimlere sevk edilmiştir. Bu 5 no.lu karar da vergiye gönüllü uyum göstermeyen mükellefler için olumsuz bir süreç başlatmaktadır.

2018 yılında izaha davet edilen mükelleflerin izaha davet uygulaması kapsamında verdikleri beyannameler sonucunda matrah, vergi ve izah zammına ilişkin sayısal veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 7: 2018 Yılına İlişkin İzaha Davet Uygulama Sonuçları (TL)

Arttırılan Matrah	Arttırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, s. 52, (08.05.2019).

2018 yılında tahsil edilen vergi gelirleri toplamda 621.310.598.000 TL³⁰⁷dir. Müessese kapsamında mükelleflerin verdikleri beyannameler sonucunda 2018 yılında toplam 43.373.857 TL vergi matrahı arttırılmıştır. Toplamda 4.949.899 TL ödenecek vergi bulunmuş ve bunun 3.549.366 TL'si ödenmiştir. Bulunan ödenecek izah zammı miktarı ise 3.265.466 TL'dir. Bu zam miktarının da 1.900.452 TL'si ödenmiştir. Yani devlet toplamda 5.449.818 TL vergi ve zam tahsil etmiştir.

İzaha davet ile devlet, ziyaa uğratılan vergiyi ve buna ilişkin hesaplanan zammı daha kısa bir zamanda tahsil etme, mükellef ise daha az bir ceza ödeme imkânı bulmuştur. Sonuç olarak, yeni bir uygulama olmasından dolayı şu an için devlete 5.449.818 TL kazandıran, toplam vergi gelirleri içindeki payı çok yüksek olmayan izaha davetin ileriki yıllarda Hazineye daha fazla katkı sağlayacağı ve bütçe dengesine etkisinin olumlu yönde olacağı, ayrıca Türk

³⁰⁷ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2018.html (09.05.2019).

Vergi Sisteminde vergi inceleme oranının %1,63 olduğu göz önünde bulundurulduğunda idarenin sıklıkla kullanacağı bir yöntem haline geleceğı³⁰⁸ değerlendirilmektedir.

3.3. İzaha Davet Müessesesinin İdare ve Mükellefler Açısından Değerlendirilmesi

Kamu gelirleri arasında en büyük paya sahip olan vergilerin tahsilatı için vergiye gönüllü uyumun artırılması, üzerinde durulması gereken bir konudur. İzaha davet müessesesi de vergiye gönüllü uyumun artırılması için önem arz etmektedir. İzaha davet müessesesinin birtakım olumsuz yanlarının olduğu düşünülse de olumlu yanları göz ardı edilemeyecek kadar çoktur. İzaha davetin hem idare hem de mükellefler açısından olumlu yanlarını halinde özetlemek mümkündür.

Günümüzde vergiler beyan esasına göre alınmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde mükelleflerin vergilerini severek, isteyerek, eksiksiz ve zamanında yerine getirmeleri çok önemlidir. Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla getirilen izaha davet müessesesi de mükellefin incelemeye sevk işleminin gerçekleştirilmesinden önce mükellefe durumunu açıklama şansı tanıyarak vergi ödevlerini yerine getirme konusunda mükelleflerin daha istekli olmalarını sağlayabilecektir. Bir mükellef vergi ziyasına yol açan bir olaya sebep olsa bile idare mükellefe cezai işlem uygulamadan önce ona durumunu izah etme fırsatı sunmaktadır. Böyle bir hakkın mükellefe verilmesi, onların vergi ahlakının, vergi bilincinin gelişmesine yol açacağı, idare ile mükellef arasındaki işbirliği ve güven ortamı sağlanacağı böylelikle de vergiye gönüllü uyumu arttıracacağı söylenebilmektedir.

Devletin vergi ziyasına sebep olan mükellefe doğrudan cezai işlem uygulamayarak durumu açıklama hakkı tanınması, mükellef haklarının korunduğunu göstermektedir. Mükellef hakları, anayasa, kanun, sözleşme gibi kaynaklar aracılığıyla hukuki olarak vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını ya da yapmamasını talep edebileceğı yetkililerdir³⁰⁹. Mükellef haklarına saygı duyulması ve bu hakların korunması vergi bilincine dolayısıyla da vergiye gönüllü uyumun artmasına hizmet etmektedir.

³⁰⁸ Nedim Türkmen, “İzaha Davet, Tam Gaz”, www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/izaha-davet-tam-gaz-5240905/ (23.08.2019).

³⁰⁹ Çetin, s. 14-15.

Ülkemizde GİB tarafından 2006 yılının Şubat ayında “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni yayımlaması, idarenin mükellef odaklı bir yapı izlediğinin göstergesidir. İzaha davet kurumunun vergi sistemimize getirilmesi, mükelleflerin de vergilendirme sürecinde gönüllü bir şekilde yer almasını sağlaması açısından önem arz etmektedir.

Tarh ile başlayıp tahsilat ile son bulan vergilendirme sürecinde idare ile mükellefler arasında bir uyumsuzluk çıkması söz konusu olabilmektedir. Hızlı ve etkin bir vergilendirme sürecinin olabilmesi için idarenin istediği durum, uyumsuzluğun yargıya taşınmadan idari yollarla çözüme kavuşturulmasıdır. Uyumsuzluğun yargıya taşınmasının hem maliyeti vardır hem de yargı sürecinin sonuçlanması yıllarca sürebilmektedir. Mükellefin vergi ziyana sebebiyet verdiğinin tespiti sonrası onların idare tarafından açıklamaya davet edilmesi iki taraf için de avantajlı olmaktadır. Bu noktada eğer mükellef durumu izah ettiğinde komisyon tarafından izahı yeterli bulunuyorsa hakkını yargıya taşıyarak aramak zorunda kalmamaktadır. Vergi idaresi ve yargı organlarının da fazla iş yüküyle karşı karşıya kalmayarak ve zamanlarını daha etkin ve verimli alanlarda kullanabileceği söylenebilmektedir.

Hakkında vergiyi ziyaa uğrattığına ilişkin emareler bulunan mükelleflerin direkt vergi incelemesine sevk edilmemesi ve onlara durumu açıklama fırsatı verilmesi, vergi idaresinin inceleme yapma yükünü hafifletmiş olmaktadır. Mükellefin, bir vergi kaybına sebebiyet vermediğinin anlaşılması halinde gereksiz yere incelemeye girip vergi psikolojisinin olumsuz yönde etkilenmesinin önüne geçilmiş olacağı düşünülmektedir. İzaha davet sonucunda mükellefin vergi ziyana sebep olduğu kesinleşirse uygulanacak vergi ve cezanın tahsili daha kısa sürede gerçekleşmektedir. Aynı durumun vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkması halinde bu süre daha uzundur. Çünkü tam incelemelerin süresi 1 yıl, sınırlı incelemelerin süresi ise 6 aydır. Bu tespitin incelemeyle sonuçlanması her halükarda izaha davetten daha uzun olmaktadır. Dolayısıyla da idare gereksiz iş yükünden kurtulmuş olmaktadır.

Vergi ziyayı cezası VUK’nun 344. maddesine göre, ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar kesilmektedir. Ancak izaha davet kurumunda vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir. Söz konusu durumun bu açıdan mükellefler için avantajlı olduğu görülmektedir. Ayrıca mükelleflerin izaha davet sonucu kesilen vergi ziyayı cezası için uzlaşmaya başvurmasının ve VUK’nun 376. maddesine göre cezalarda indirim müessesesinden yararlanmasının önüne kanunla konulmuş bir engel bulunmamaktadır.

Mükelleflerin, hakkında vergi incelemesi başlatıldığında inceleme sonuçlanana kadar haklı veya haksız olduklarını bilmemeleri, haksız ise ne kadar ceza kesileceğini öngörememeleri iş hayatını ve rekabet ortamını olumsuz etkileyebilmektedir. Dolayısıyla mükellefler için belirsiz olan bu durum izaha davet ile daha kısa sürmektedir.

Bir inceleme sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği anlaşılan bir mükelleften sahte belge temin eden diğer mükellefler tespit edilebilir. Bu belgeleri kullanan mükellefler hakkında inceleme yapmak yerine bu mükellefleri (kanunun öngördüğü sayısal sınırların altında kalanları) izaha davet etmek, idarenin işini çok daha kolay hale getireceği söylenebilir.

3.4. İzaha Davet Müessesesine Getirilen Eleştiriler ve Öneriler

Vergilendirme sürecinde mükellef ile idare arasında işbirliği ve güven ortamı sağlayarak mükellef odaklı bir sistem için önemli bir kurum olan izaha davetin hem hukuksal olarak hem de teorik olarak temellerinin iyi atılmış olması gerekmektedir. Ancak izaha davet kurumunun şu anki hali birtakım eleştirilere maruz kalmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde izaha davet kurumu ile ilgili literatürde yer alan eleştirilerden bahsedilecek ve izaha davet kurumunun etkinliğinin artırılması için birtakım önerilerde bulunulacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 370. maddesinde düzenlenen izaha davet için madde metni “...mükellefler izaha davet edilebilir.” şeklindedir. Bu metinden idarenin şartları taşıyan mükelleflerden istediğini izaha davet edeceği bir anlamın çıktığı düşünülmektedir. İdareye olan güvenin zedelenmemesi için madde hükmünün “...mükellefler izaha davet edilebilir.” kısmının “izaha davet edilir” şeklinde değiştirilmesi kanaatimizce yerinde olacaktır.

İzaha davetin uygulanma şeklini açıklayan 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ön tespit kavramına yer verilmiştir. Burada vergi incelemesi yapmaya veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından elde edilen bilgi, bulgu ve verilerin İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde tespit sürecinin başlayacağı belirtilmiştir. Fakat burada inceleme elemanlarına elde ettikleri bilgi, bulgu ve verileri İzah Değerlendirme Komisyonuna iletme zorunluluğu getirilmemiştir. Bu durumun uygulamada aksaklıklar yaşanmasına, bazı mükelleflerin izaha davet edilmemesinden dolayı daha ağır müeyyidelerle karşılaşmasına

neden olabileceği hususunu akla getirmektedir. Dolayısıyla da vergilendirmede eşitlik ilkesini zedeleyen bir durumla karşı karşıya kalılabilecektir. Görüşümüze göre, böyle bir sorunun yaşanmasının önüne geçilmesi için inceleme yapmaya yetkili olanlara izaha davet kapsamına giren mükellefleri ve haklarında edindikleri bilgi, bulgu ve verileri İzah Değerlendirme Komisyonlarına iletme zorunluluğu getirilmesi yerinde olacaktır.

VUK'nun 370. maddesinde izaha davet edilen mükelleflerin aynı Kanunun 371. maddesinden yararlanamayacağı belirtilmiştir. V.U.K. 371. madde pişmanlık müessesesini ifade etmektedir. Şöyle ki, bir mükellefin vergi ziyana sebebiyet vermesi durumunda bunu kendiliğinden idarenin bilgisi olmadan dilekçe ile ilgili makamlara haber vermesi sonucu bu mükellef için bir vergi ziyası cezası kesilmemektedir. İzaha davet de ise, idarenin bilgisi dâhilinde olan, vergi kaybına yol açan mükellef için uğratılan vergi ziyasının %20'si kadar vergi ziyası cezası kesilmektedir. İzaha davet edilen mükellefin pişmanlık müessesesinden yararlanma imkânının ortadan kalkmasının mükellef için olumsuz bir durum olduğu eleştirilerinde bulunmaktadır. Ancak kanaatimizce de izaha davet edilen mükellefin pişmanlık hükümlerinden yararlanmaması yerinde bir durumdur. Çünkü izaha davet de vergi ziyana sebebiyet verilen bir durum ortaya çıkmış ve bu da idarenin bilgisi dâhiline girmiştir. Mükellefin durumu dilekçe ile idareye haber vermesinin bir mantığı bulunmamakta, dolayısıyla da pişmanlık müessesesinden yararlanması mümkün olmamaktadır.

Mükelleflerin izaha daveti fırsat olarak görebilecekleri ve bilerek vergiye uyumsuz davranabilecekleri de getirilen eleştiriler arasındadır. Ancak izaha davet edilen mükelleflerin vergi incelemesi ihtimali tamamen ortadan kalkmadığından mükelleflerin izaha davet kapsamındaki konulara özen göstermeleri onların yararadır.

İzaha davet müessesesinde izaha davet edilen mükellefin izahının yeterli bulunmaması durumunda mükellefe vergi ziyası cezası, ziyaa uğrattığı vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir. Yani mükellef cezayı %80 indirimli olarak ödemektedir. Burada hem vergi kaybına yol açan hem de durumunu yeterli şekilde izah edemeyen mükellef %80 indirimli ceza ile ödüllendirilmiş olacaktır. Dolayısıyla kötü niyetli mükellefler için vergi kanunlarına uygun davranma konusunda caydırıcı bir uygulama olmadığı söylenebilir.

Yine 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde izaha davet sonrası uygulanacak ceza için tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabileceği belirtilmiştir. Uzlaşma

komisyonu bu cezayı sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Yani vergi kaybına sebep olan mükellef %20 oranında ceza almış olsa da uzlaşmaya başvurarak bu tutarın sıfıra indirilmesi ihtimal dâhilindedir. Bu durum vergiye uyumsuz olan mükellefin lehine olsa da, vergisini tam ve zamanında ödeyen, veriye gönüllü uyum gösteren dürüst mükelleflerin aleyhinedir. Ayrıca izaha davet sonrası kesilecek ceza için VUK 376. maddesine göre düzenlenen cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılmasının önüne kanunla bir engel getirilmemiştir. Hem vergi ziyana sebep olup hem de caydırıcı bir ceza ile karşı karşıya kalmayan kötü niyetli mükelleflerin ödüllendirilmesi gibi algılanan bu durumun önüne geçilmesi için görüşümüzce izaha davet sonucu uygulanan ceza için uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesinden yararlandırılmaması daha yerinde bir karar olacaktır. Böylelikle dürüst mükelleflerin idareye güveni sarsılmamış ve vergiye gönüllü uyumu zedelenmemiş olacağı beklenmektedir.

İzaha davet kurumuna getirilen diğer bir eleştiri ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlara getirilen miktarsal sınırdır. V.U.K. 370. maddesine göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması halinde bu belgelerin her birinin 50.000 TL'nin altında olması ve ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmamış olması durumunda mükellef izaha davet edilebilmektedir. Ancak burada şöyle bir durum ortaya çıkmaktadır. 50.000 TL tutarında sahte belge kullanan bir mükellef izaha davetten yararlanırken 50.001 TL tutarında sahte belge kullanan mükellef izaha davetten yararlanamayacak ve onun için daha ağır müeyyideler uygulanacaktır. Bu şartların bu belgeleri kasıtlı olarak kullanmayan mükelleflere bir şans tanınması ve ağır cezaların uygulanmaması amacıyla getirildiği düşünülse de, zamanla kötü niyetli mükellefleri 50.000 TL'nin altında fatura düzenlemeye teşvik edeceği söylenebilir. Kanunda belirtilen 50.000 TL'lik sınır her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre artırılacağı belirtilmiş ancak mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması şartına herhangi bir engel getirilmemiştir. Bu durumda izaha davetin sahte belgeleri kasıtlı olarak kullanmayan mükelleflere bir fırsat tanıyarak onları koruma amacına hizmet ettiği ve kanundaki miktar ve oranın yerinde olduğu sonucuna varılabilir.

İzaha davet kurumunda, izaha davet yazısını alan mükellefin 15 gün içerisinde hiç vermediği beyannamesini vermesi, eksik beyannamesini tamamlaması, yanlış beyannamesini düzeltmesi ve ödeme süresi geçen vergiler için ödemenin geçtiği her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanununun 51. maddesinde yer alan nispette uygulanacak bir gecikme zammını aynı sürede ödemesi şartıyla, %20 vergi ziyai cezasından yararlanabileceği belirtilmiştir. Burada gecikme

zammı şartının olmasının yanlış olduğu eleştirileri bulunmaktadır. Bunun nedeni gecikme zammının tahsilat aşamasına ilişkin bir zam olmasıdır. Çünkü izaha davet mahiyeti itibarıyla tarh aşamasına ilişkin bir düzenleme olduğundan, uygulamada gecikme zammı sürecinin hesaplanmasında sorunlar yaşanabileceği düşünülmektedir. Gecikme zammı, vadesinde ödenmeyen bir kamu alacağının vadesi ile ödeme tarihi arasında geçen süre için hesaplanmaktadır. Örneğin, 2012 yılının Kasım ayına ilişkin KDV beyannamesini vermeyen bir mükellef, izaha davet edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde beyannamesini verip vergi ve cezayı öderse, gecikme zammı alınması mümkün olmaz. Bu nedenle de bu aşamaya getirilen ceza, gecikme zammının değil de gecikme faizi olmasının daha uygun olacaktır³¹⁰.

İzaha davetin kanundaki yeri, kapsamındaki konuların neye göre olduğu, değerlendirme kriterleri gibi birçok konu üzerinde eleştiriler bulunmaktadır. Bu nedenle izaha davetin zaman içinde değişen koşullara göre uyarlanıp revize edilmesi, kurumun etkinliği bakımından yararlı olacağı beklenmektedir.

³¹⁰ Bumin Doğrusöz, “İzaha Davet”, Dünya Gazetesi, www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101 (12.05.2019).

SONUÇ

Devlet, fonksiyonlarını yerine getirebilmek için belli finansman kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Şüphesiz ki bu finansman kaynaklarından en önemlisini vergiler oluşturmaktadır. Tarihsel süreçte devlet anlayışının değişmesi, devletin gelir ihtiyacının artmasına yol açmıştır. Ancak devlet için önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin, ödenmesiyle gelirlerinde azalma meydana gelen mükelleflerin vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlarda bulunmalarına neden olmuştur. Bu tutum ve davranışlar vergiye uyum konusunu gündeme getirmiş ve vergiye uyum konusunda birtakım çalışmalar yapılmasına neden olmuştur.

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlerini severek, isteyerek, tam ve zamanında yerine getirmelerini, vergiye uyumsuzluk ise, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini isteyerek veya istemeyerek yerine getirmemelerini ifade etmektedir.

Vergi sisteminin etkin ve başarılı olabilmesi vergi uyumunun artırılması yani mükelleflerin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarının engellenmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için çalışmalar yapılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması dolayısıyla devletin hem kamu harcamalarının finansmanı için gerekli olan hem de ekonomik kalkınmayı finanse edebilmek için tasarruflara ek olarak kullanılan vergi gelirlerini artırması sonucunu doğurmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumu birçok faktör etkilemektedir. Bu faktörlerin neler olduğunun bilinmesi, idarenin bu faktörleri dikkate alarak düzenlemeler yapması vergi sisteminin başarılı olmasına katkıda bulunur. Dolayısıyla vergiye uyumu etkileyen, gelir seviyesi, enflasyonist ortam, serbest piyasa koşulları, kayıt dışı ekonomi gibi ekonomik faktörlerin incelenmesi ve bunların göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılması yetersiz kalmakta, siyasi, ahlaki, psikolojik vb. birtakım faktörlerin de vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkilerinin araştırılması ve bunların da dikkate alınması gerekmektedir.

Çalışmamızda vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler hakkında yapılan araştırmalara yer verilmiş ve sonuçları değerlendirilmiştir. Söz konusu faktörlere ilişkin olarak genel bulguları özetlemek mümkündür.

Kayıt dışı ekonomi, gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletten gizlenmesi amacıyla kayıt altına alınmayan veya alınamayan bu nedenle de denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bir ülkede kayıt dışı ekonominin artması, vergi gelirlerinde azalmaya yol

açmaktadır. Bu durumda devletin gelirlerini artırabilmek için vergi oranlarını arttırması halinde kayıt dışılık daha da artmaktadır. Ayrıca vergi oranlarının artırılması mükelleflerin vergi yüklerini de arttırmakta ve mükellefleri vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırmaya teşvik ederek mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, vergiye gönüllü uyumun artırılması için kayıt dışı ekonominin azaltılması gerektiği hususu üzerinde de durulmalıdır.

Mükelleflerin verginin ne olduğunun önemini bilmesi veya vergiyi ödemedeki istekliliği vergi bilincini, vergi kanunlarından doğan görev ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun yerine getirme konusundaki davranış düzeyleri vergi ahlakını ifade etmektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişki söz konusudur. Bir ülkede vergi bilinci yerleşmiş ve vergi ahlakı yüksek düzeyde ise o ülkede vergiye gönüllü uyum da yüksek olmaktadır.

Vergi oranlarının düşük ve yüksek olması da vergi mükelleflerinin vergiye karşı davranışlarını önemli derecede etkilemektedir. Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin vergi yükünü artırmaktadır. Vergi yükü artan mükelleflerin refah düzeylerindeki azalma, vergiye gönüllü uyumlarını azaltmakta ve kayıt dışılığı arttırmaktadır.

Denetim olasılığı ve cezaların caydırıcılığı ile vergiye gönüllü uyum ilişkisi incelendiğinde aralarında güçlü bir korelasyonun bulunduğu görülmektedir. Şöyle ki, mükelleflerin denetlenme olasılığı ve kanunlara uymamaları halinde uygulanacak cezai yaptırımlar ne kadar yüksek olursa vergiye karşı gönüllü uyum göstermeleri o kadar yüksek olmaktadır. Burada sadece cezai yaptırımların yüksek olması vergiye uyumu artırmak için yeterli olmamaktadır. Bu cezaların sıkı denetimlerle desteklenmesi gerekmektedir.

Bir diğer husus da, vergi aflarının da vergiye gönüllü uyum üzerinde etkili olduğudur. Ülkemizde Cumhuriyetten günümüze kadar 34 adet vergi affını içeren kanun çıkarılmıştır. Bu vergi afları ile vergi ve cezaları kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmıştır. Vergi aflarının çok sayıda ve sık sık çıkarılması mükelleflerin af beklentisi içerisinde olmalarına neden olmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin gelecekteki af beklentisi vergiye uyum göstermelerinin önünde engel oluşturmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumun artırılması kamu gelirlerinin artması açısından önemli olmakla birlikte makroekonomik göstergeler açısından da önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi ile

ilgili düzenlemeler yapılırken çalışmamızın ikinci bölümünde yer alan faktörlerin dikkate alınarak titizlikle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergiye gönüllü uyum adı altında idare tarafından birtakım çalışmalar yürütülmektedir. Vergi sistemimizde de yine aynı amaca hizmet eden pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi indirimi, zor durum, zamanaşımı uygulamaları yer almaktadır. Bu çalışmada sayılan uygulamalara ek olarak vergi sistemimize yeni kazandırılan izaha davet müessesesi ayrıntıları ile ele alınmış, sonuçları değerlendirilmeye çalışılmış, müesseseye getirilen eleştirilere yer verilerek kanaatimizce önerilerde bulunulmuştur.

Vergiye gönüllü uyum açısından izaha davetin vergi sistemimize getirilmesi oldukça önemli bir gelişmedir. Çünkü vergiye gönüllü uyum göstermeyen mükelleflerin vergi ziyanına sebebiyet verdiği durumların tespit edilmesi halinde, mükellefler vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kendilerinden tespit konusu durumun açıklanması istenmektedir. Yaptıkları açıklamalar neticesinde cezalar indirimli olarak uygulanmaktadır. Yani izaha davet hem idarenin mükelleflerle iletişiminin gelişmesine, işbirliği halinde uyuşmazlıklara çözüm getirmeye hizmet etmekte hem de mükelleflere daha ağır cezai müeyyidelerin uygulanmasını engelleyerek mükellefleri avantajlı duruma getirmektedir.

Ayrıca, mükellefin hakkında yapılan tespit için incelemeye ve takdire sevk edilmeden önce mükelleften izahının istenmesi, özellikle izahın yeterli bulunduğu durumlarda idare ve yargı organlarının iş yükünü azaltacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla izaha davetin her iki taraf içinde avantajlı bir kurum olduğu açıkça görülmektedir.

İzaha davet kurumunun, vergi tahsil etme maliyetlerinin en düşük düzeyde tutulmasını ve mükelleften tahsil edilen verginin en kısa zamanda Hazineye intikal ettirilmesini ifade eden vergilendirmenin iktisadilik ilkesine hizmet ettiği de söylenebilir. Şöyle ki, izaha davet kapsamındaki konu hakkında vergi ziyanının tespiti söz konusu olduğunda mükellefe izaha davet yazısı tebliğ edilir. Mükellefin yazının tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde yetkili komisyona izahatı bulunması gerekmektedir. Mükellefin süresi içinde yaptığı izahat, İzaha Davet Komisyonu tarafından 10 gün içinde değerlendirilerek karara bağlanmaktadır. Mükellefin izahının yeterli bulunması durumunda, vergi incelemesi veya takdire sevk işlemi yapılmamakta ve vergi ziyaı cezası kesilmemektedir. Ancak mükellefin izahı komisyonca yeterli bulunmadığı takdirde 15 günlük süre içerisinde ilgili kanun maddesinde geçen şartları

yerine getiren mükellef için ziyaa uğrattığı vergi üzerinden %20 oranında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Böylelikle ziyaa uğratılan vergi için idare, vergi incelemesini yapmayacak ve buna bağlı olarak da konu yargıya taşınmadığından mahkemelerin iş yükünün azalacağı beklenmektedir. Ülkemizde yargı sürecinin uzun olduğu ve tam incelemelerin 1 yıl, sınırlı incelemelerin 6 ay sürede sonuçlandığı göz önünde bulundurulduğunda izaha davet ile söz konusu kamu gelirin kısa bir zamanda ve daha az tahsil maliyetleri ile Hazineye intikal ettirileceği görülmektedir.

Diğer bir husus da, vergi incelemelerinin mükelleflerin vergi psikolojisini olumsuz yönde etkilediğidir. Vergi incelemesine giren mükelleflerin, inceleme bitmeden haklı veya haksız olduğu anlaşılmadığından vergi kaybına neden olduğu düşüncesi ortaya çıktığından mükellefler maddi ve manevi zararlar yaşayabilmektedir. Vergisini düzenli ödeyen mükellefler açısından bakıldığından bu durumun onların vergiye gönüllü uyumlarını zedeleyeceği söylenebilmektedir.

Vergi incelemesi, vergi psikolojisini etkilemesinin yanında ekonomik sonuçlar da doğurmaktadır. Hakkında inceleme yapılan mükelleflerin ticari hayatı olumsuz etkilenmektedir. Ayrıca, firmalar arasındaki rekabeti de bozucu bir etki yaratmaktadır. Sonuçta, izaha davet kapsamına alınan konular dâhilinde mükelleflerin incelemeden kurtulması mükellefleri maddi ve manevi rahatlatacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın son bölümünde ülkemizde izaha davet uygulamasına yer verilmiştir. Yürürlük tarihi olan 1 Eylül 2017 ile 1 Nisan 2019 arasında Türkiye genelinde hakkında tespit yapılmış mükellef sayısı 4.482'dir. İzaha davet kapsamında tespit edilen faaliyet sayısı ise 5.211'dir. Sektörel bazda sınıflandırılan istatistiğe göre en fazla tespit sayısı sırası ile Ticaret (Toptan-Perakende) (923), İnşaat (756), Ulaştırma ve Taşımacılık (642) sektörleri olduğu görülmüştür. Bu sektörlerde vergi ziyayı tespitinin fazla olmasının ortak noktası, bilerek ya da bilmeyerek vergiye uyum gösterilmemesidir. İşte bu noktada izaha davet vergilendirme sürecinde idarenin mükelleflerle güven ortamı ve işbirliği içinde vergi kaybının nedenlerini tespit etmeye ve bu kaybı gidermeye yardımcı olduğu söylenebilir. Vergilendirme sürecinde aktif olarak rol oynamaya başlayan mükelleflerin de vergiye gönüllü uyum göstereceği beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Akgül Yılmaz, Gülay. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009.
- Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011.
- Aktan, Coşkun Can. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”. www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf. (25.11.2018).
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. “Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi”. docplayer.biz.tr/10476891-Vergilere-karsi-tepkilerin-anatomisi.html. (24.12.2018).
- Aktan, Coşkun Can, Hakan Ay ve Hilmi Çoban. “Çıkar Grupları: Terminoloji”. www.canaktan.org/politika/cikar-grup/terminoloji.htm. (03.01.2019).
- Aslan, Filiz. “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları: Diyarbakır İli Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa, 2016.
- Atçeken, Fikret Deniz, Mehmet Emin Altundemir ve Aykut Hamit Turan. “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”. **Maliye Araştırmaları Dergisi**. 2018, Cilt: 4, Sayı: 1, ss.59-75.
- Avder, Erdoğan. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri”. www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/011/. (23.09.2018).
- Baylan, Mustafa, Dilek Atılğan, Emine Serin ve Erdal Bozdere, “Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Tahmininde Kullanılan Yöntemler ve Türkiye Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1, 2018, s. 29. (23.08.2019).
- Berksoy, Turgay. “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti”. Marmara Üniversitesi Yayını. Doktora Tezi. İstanbul, 1984.
- Biberoğlu, Elif. “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İzmir, 2006.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 31. Bası. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

- Birinci, Nagihan ve Haydar Akyazı. “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”. **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. 2017, Cilt: 13, Sayı: 1, ss.45-60.
- Bocutoğlu, Ersan ve Metin Berber. **Genel İktisada Giriş**. 3. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2013.
- Bozdoğan, Doğan ve Cuma Çataloluk. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”. **Journal of International Management, Educational and Economics Perspective**. 2018, Cilt: 6, Sayı: 1, ss.42-56.
- Bozkurt, Cuma. “Kayıt Dışı Ekonominin Bir Değerlendirilmesi ve Türkiye”. dergipark.gov.tr/download/article-file/223226. 2014, ss.41-58. (18.09.2018).
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Ekrem Toparlak. “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”. **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**. 2018, Cilt: 5, Sayı: 1, ss.57-68.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. <http://www.bumko.gov.tr> (24.09.2018).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2018.html. (09.05.2019).
- Candan, Turgut. “Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet”. turgutcandan.com/. (19.02.2019).
- Cansız, Harun. “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkında Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**. 2006, Cilt: 8, Sayı: 2, ss.115-138.
- Cemalcılar, Zeynep, Selin Kesebir, Fuat Balcı, Ayşe Karson ve diğerleri. **Psikolojiye Giriş**. 1. Baskı. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012.
- Çataloluk, Cuma. “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346, ss.213-228. (17.09.2018).
- Çamurcu, Zeynep Nihan. “Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: ‘OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma’”. **International Journal of Public Finance**. 2017, Cilt: 2, Sayı: 2, ss.226-244.

- Çelik, Sabahat Binnur. “Türkiye’de Devletin Vergilerle Ekonomiye Müdahalesinin Sınırları”. **International Conference On Eurasian Economies. 9-11 Eylül 2015.** www.avekon.org. (28.07.2018).
- Çelik, Vasfi. “Vergi Uyum Maliyetleri ve Vergi Uyumu: Konya İli Küçük İşletmelere Bir Uygulama”. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya, 2015.
- Çelikkaya, Ali, Naci Tolga Saruç, Fatih Savaşan, Mehmet Cahit Güran ve İsa Sağbaş. **Vergi Teorisi**. 1. Baskı. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2013.
- Çetin, Güneş. “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum”. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Manisa. 2010.
- Çelikkaya, Ali. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”. **Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**. Temmuz 2002, Sayı: 5, www.e-akademi.org/makaleler/achelikkaya-1.htm. (05.12.2018).
- Çiçek, Halit. “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması). ISMMMO. Yayın No: 65. İstanbul, 2006.
- Çiçek, Uğur ve Ferhat Bitlisli. “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”. **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**. 2017, Ankara SMMMO, ss.261-277.
- Çiçek, Serdar ve Jale Sabbağ. “Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği”. **Sosyo Ekonomi Dergisi**. 2016, Cilt: 24, Sayı: 28, ss.43-64.
- Çoban, Hilmi. “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004.
- Çomaklı, Şafak Ertan. “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”. www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423871302.pdf. ss.51-82. (21.09.2018).
- Delibaş, Kayhan ve Ali Erdem Akgül. “Dünyada ve Türkiye’de E-Devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-Demokrasi ve E-Katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi”. **Sosyoloji Araştırmaları Dergisi**. 2010, Cilt:13, Sayı:1, ss.100-144.

- Demir, Müslim. “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”. **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**. 2009, Sayı: 18, ss.1-10.
- Demirtaş Aydoğan, Selma. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi”. **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**. 2017, s.14-22.
- Didinmez, İrem ve Erdem Seçilmiş. “İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri”. **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 2018, Cilt: 18, Sayı: 2, ss.105-128.
- Doğrusöz, Bumin. “İzaha Davet”. Dünya Gazetesi. www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101. (12.05.2019).
- Duran, İsmihan. “Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama”. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul, 2013.
- Durdu, Muhammet. “Sivil İtaatsizlik Kavramı ve “Vergi İtaatsizliği””. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. 2018, Cilt: 26, Sayı: 2, ss.255-290.
- Durkaya, Mehmet ve Servet Ceylan. “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”. **Maliye Dergisi**. Ocak-Haziran 2006, Sayı: 150, ss.79-89.
- Durmuş, Mehmet Ali. “Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinç Düzeylerinin Fiş-Fatura Duyarlılığı İle İlişkisi: Aksaray Üniversitesinde Bir Araştırma”. **Journal of Social and Humanities Sciences Research**. 2015, Cilt: 2, Sayı: 2, ss.29-47.
- Duygulu, Aylin Abuk. “Döviz Kuru İstikrarının Ekonomik İstikrar Açısından Değerlendirilmesi”. **D.E.Ü.İ.B.F. Dergisi**. 1998, Cilt:13, Sayı:1, ss.107-118.
- Edizdoğan, Nihat ve Erhan Gümüş. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. **Maliye Dergisi**. Ocak-Haziran 2013, Sayı: 164, ss.99-119.
- Eğilmez, Mahfi. **Kamu Maliyesi**. 1. Baskı. İstanbul: Remzi Kitabevi, 2016.
- Eker, Aytaç ve Duran Bülbül. **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- Ekici, Mehmet Sena. “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”. **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. 2009, Sayı: 30, ss.200-223.
- Erdağ, Nevzat. “Avantajları Kullanın! Vergi Kaçırmanın!”. www.nevzaterdag.com/vergi-planlamasi-yapin-avantajlari-kullanin-vergi-kacirmayin/. (01.01.2019).

- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**. 8. Baskı. Ekin: Bursa, 2011.
- Erdem, Tahir. “Vergi Usul Kanununda Yeni Bir Kurum “İzaha Davet””. **Vergi Sorunları Dergisi**. 2017, Sayı: 347, ss.150-161.
- Ergün, İlknur. “Vergi Ahlakı: Uygulamalı Örnek (Tekirdağ Örneği)”. Yüksek Lisans Tezi. Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ, 2016.
- Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**. 11. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1985.
- Erkin, Gözde. “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. **Ankara Barosu Dergisi**. 2012, Sayı: 3, ss.235-249.
- Erkuş, Hakan ve Kadir Karagöz. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”. **Maliye Dergisi**. 2009, Sayı:156, ss.126-140.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010)” Nisan 2009. Ankara. gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf. s.6. (23.09.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011-2013). www.gib.gov.tr (29.09.2018).
- Gök, A. Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”. **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**. 2007, Cilt: 22, Sayı: 1, ss.143-163.
- Gökbunar, Ali Rıza, Sibel Selim ve Halit Yanıkkaya. “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. **Ekonomik Yaklaşım**. Cilt: 18, Sayı: 63, ss.69-94.
- Güleç, Erdal. “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(1)”. **Vergi Dünyası Dergisi**. 2012, Sayı: 373, ss.113-130.
- Güleç, Erdal. “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II)”. **Vergi Dünyası Dergisi**. 2012, Sayı: 374, ss.151-165.
- Gülten, Yıldırım. “Vergiye Uyum Sağlama Konusunda Yapılan Teşviklerin Vergi Algısı Üzerindeki Etkisi: Deneysel Bir Araştırma”. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul, 2014.
- Gümüş, Müslüm. “Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. 2017, Sayı: 341, s.100.

- Güney, Gökben. “Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Geliştirilmesi: Mersin İli Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2017.
- Gürler Hazman, Gülsüm. “Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi İle Tespiti”. Akademik İncelemeler. 2009, Cilt:4, Sayı:1, ss.53-71.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>. (08.05.2019).
- Işık, Abdulkadir, Habib Yıldız, Temel Gürdal, Nurullah Altun, Nevran Karaca, Filiz Aygen ve Tarkan Peran. **Kamu Maliyesi**. 1. Baskı. Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2004.
- İlhan, Gökalp. “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi. denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/VERG%C4%B0-%C3%96DEMEY%C4%B0-ETK%C4%B0LEYEN-EKONOM%C4%B0K-FAKT%C3%96RLER.pdf. 2007, ss.1-13. (18.09.2018).
- İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. “Vergiye Gönüllü Uyum’ Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”. **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2009, Cilt 16, Sayı 1, ss.173-190.
- İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”. **Maliye Dergisi**. (Temmuz-Aralık 2009), Sayı 157, ss.116-130.
- Kahrıman, Hamza. “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”. **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. 2016, Cilt: 12, Sayı: 1, ss.229-250.
- Kargı, Veli ve Ayşegül Güven. “Küreselleşme Sürecinde Kayıt Dışı Ekonomi”. vergiraporu.com.tr/ReadArticle.aspx?Id=032efe4f-0a00-48a1-9934-ce1c1c29c3cd. (23.09.2018).
- Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri/2010**.

- Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**. Ankara, 2006.
- Keskin, Nur. "Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri". **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**. 2018, Cilt: 2, Sayı: 3, ss.60-75.
- Kitapcı, İsmail. **Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2013.
- Kulu, Bahattin. "Enflasyonun Vergi Yükleri Üzerindeki Etkisi ve Ortaya Çıkan Sonuçlar". **Vergi Dünyası Dergisi**, 2000, Sayı: 227, s. 37.
- Köktaş, Altuğ Murat ve Ali Gökhan Gölçek. "Geçmişten Günümüze Türkiye'de Vergi Algısı". **Süleyman Demirel Üniversitesi SBE Dergisi**. 2016, Sayı: CİEP Özel Sayısı, ss.386-396.
- Maliye Bakanlığı GİB. "Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)".
- Mutlu, Ebubekir. "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Nedenleri, Bu Yönde Yapılan Programlar ve Getirilen Çözüm Önerileri". **Vergi Sorunları Dergisi**. 2017, Sayı: 346, s. 74.
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 11. Baskı. İstanbul: Beta, 2000.
- Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**. 9. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- Ömürbek, Nuri, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek. "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları". **Maliye Dergisi**. 2007, Sayı:153, ss.102-122.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 13. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi. 2005.
- Öz Yalama, Gamze ve Erdal Gümüş. "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular". **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. 2013, Cilt: 9, Sayı: 20, ss.77-97.
- Özgün, Mehmet, Nagihan Özkanca Andıç ve İsmail İşler. "Vergi Direnci ve Vergi Ahlakı Kavramları Işığında Pamukkale Üniversitesi Öğrencilerinin Vergi Kaçakçılığına Bakış Açısı". **Mali Kılavuz Dergisi**. 2016, Sayı: 73, s. 30-31.
- Özguven, Ali Volkan. "Vergi Etiği Açısından Vergi Afları". **Gaziantep University Journal of Social Sciences**. 2018, 17 Etik Özel Sayı, 34-46, ss.34-46.

- Özmen, İbrahim. “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370’inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?”. **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. 2018, Cilt: 26, Sayı: 1, ss.63-85.
- Öztürk, Serdar ve Özlem Ülger. “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”. **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2016/Ocak, Cilt: 9, Sayı: 1, ss.237-254.
- Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. Trabzon, 2001.
- Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**. Trabzon, 2014.
- Pürsünerli Çakar, Elif. “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. 2013, Cilt: 17, Sayı: 1-2, ss.1293-1313.
- Rençber, Altan. “Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu ve Kurumun Hukuki Değerlendirmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. 2018, Sayı: 352, s. 137.
- Sağbaş, İsa ve Adem Başoğlu. “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”. www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/7-2/7.pdf. 2005. Cilt: 7, Sayı: 2, ss.123-144. (01.08.2018).
- Sağbaş, İsa ve Naci Tolga Saruç. “Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihi Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma”. **Vergi Sorunları Dergisi**. 2003, Sayı: 180, s. 138.
- Sağlam, Metin. “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Vergi Bilinci”. **Sosyo Ekonomi**. Ocak-Haziran, 2013-1, ss.315-334.
- Saraçoğlu, Fatih. “Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. **Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi**. 2008, Sayı: 15, ss.16-34.
- Sarılı, Mustafa Ali. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”. **Bankacılar Dergisi**, 2002, Sayı: 41, ss.32-50.
- Sarkın Şahin, Figen. “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanımlarında İzaha Davet”. **Vergi Dünyası Dergisi**. 2017/Aralık, Sayı: 436, s.10.

- Savaşan, Fatih. “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalaniyor?”. **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 2006/2, (12), ss.149-171.
- Saygılıoğlu, Nevzat, Ahmet Ulusoy, Binhan Elif Yılmaz, Şebnem Tosunoğlu ve Semih Bilge. **Devlet Borçları**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012.
- Saygın, Özgür. “Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi”. Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2013.
- Schmölders, Günter. (Çeviren: Salih Turhan). **Genel Vergi Teorisi**. Gözden Geçirilmiş İlaveli 4. Baskı. İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası. İstanbul, 1976.
- Schmölders, Günter. “Mali Psikoloji”. **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. Sayı: 15. dergipark.gov.tr/iuamamk/issue/791/8630. s.12. (01.08.2018).
- Sofracı, İhsan Erdem ve Gökben Güney. “Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği”. **Toplum ve Demokrasi**. Ocak-Haziran, 2017, 11 (23), ss.157-182.
- Sugözü, İbrahim Halil. “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği)”. **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. 2010, Sayı: 19, ss.171-193.
- Şahin, Işıl Fulya ve Ahmet Burçin Yereli. “Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye’de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi”. **Sosyo Ekonomi**. 2018, Cilt: 26 Sayı: 35, ss.169-193.
- Şahin, Muhammet. “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”. **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**. 2016, Sayı: 10, ss.52-65.
- Şahin, Muhammet. “Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği”. Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta, 2011.
- Şen, Hüseyin ve İsa Sağbaş. **Vergi Teorisi ve Politikası**. 2. Baskı. Ankara, 2016.
- Şen, Hüseyin. “Olivera-Tanzi Etkisi; Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf. s.4. (17.09.2018).

- Şenel, Kutay. “Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri Üzerinde Bir Alan Çalışması”. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli, 2014.
- Şener, Orhan. **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**. 11. Baskı. İstanbul: Beta, 2010.
- T.C. Anayasası. 9.11.1982 tarihli, 17863 sayılı Resmi Gazete, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf (15.07.2018).
- Taşkın, Yasemin. “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”. **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**. 2010. dergipark.org.tr/iuamk/issue/793/8661. ss. 67-90. (01.08.2018).
- Taytak, Mustafa. “Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi”. **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**. 2016, Cilt: 5, Sayı: 7, ss.1933-1957.
- Tekin, Ahmet, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç. “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyumu Süreci”. **Sakarya İktisat Dergisi**. dergipark.gov.tr/download/article-file/319562. (28.11.2018).
- Tuay, Elif ve İnci Güvenç. Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. Gelir İdaresi Başkanlığı. Yayın No 51. Kasım, 2007.
- Türkmen, Nedim. “İzaha Davet, Tam Gaz”, www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/izaha-davet-tam-gaz-5240905/ (23.08.2019).
- Topkan, Zeynep. “Gönüllü Vergi Uyumu ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Rolü”. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne, 2016.
- Tosuner, Mehmet ve Ahmet İnneci. “Kanunilik İlkesi Bağlamında Maliye Bakanlığı’nın Usul ve Esas Belirleme Yetkisi”. **Maliye Araştırmaları Dergisi**. 2018, Cilt 4, Sayı 1, ss.1-15.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir. “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2009, Cilt 14, Sayı 1, ss.1-15.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir. “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”. **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. 2007, Cilt 9, Sayı 3, ss.1-20.

- Tosunoğlu, Şebnem, Tayfun Moğol, Tufan Çakır, Cumhuriyet Dülger, Oğuz Arslan ve Abdurrahman Taraktaş. **Kamu Maliyesi**. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012.
- Tunç, Elif. “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Türkiye Örneği”. Aydın Adnan Menderes Üniversitesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. 2015.
- Tunçer, Mehmet. “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”. iktisat.uludag.edu.tr/9/11/-mehmet/mehmet.htm. (28.11.2018).
- Tunçer, Mehmet. “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”. **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi**. denetimakademisi.com. s. 114.(25.09.2018).
- Tunçer, Mehmet. “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”. **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**. 2005, s. 218.
- Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**. 8. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010.
- User, İnci. “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul, 1992.
- Ünsal, Erdal. **Makro İktisat**. 10. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2013.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Seri No:504). 31.12.2018 tarihli, 30642 sayılı Resmi Gazete. www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-13.htm (21.02.2019).
- Yaraşır, Sevinç. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. 2013, Sayı: 379, ss.175-187.
- Yetkiner, Erkan. “A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. 2002, Sayı: 250, s. 84.
- Yücedoğru, Recep ve Gülcan Ören, “Katma Değer Vergisi’nde Vergi Uyum ve Dünyada KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, ICMEB17 Özel Sayısı, Yıl: 2017, s. 952.
- Zorlu, Ömür. “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergi Bilinci Düzeyi ve Vergi Bilinci Düzeyi İle İlgili Örnek Uygulama (Ankara İli Örneği). **Vergi Dünyası Dergisi**. 2013, Sayı:378, ss.169-180.
- www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-46438429. (12.03.2019).
- www.bmvdb.gov.tr (30.11.2018).
- www.gib.gov.tr/gibmevzuat (26.11.2018).

www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf (30.11.2018).

www.tdk.gov.tr. (24.09.2018).

12.09.2017 tarihli 2017/6 Seri No.lu Maliye Bakanlığı Uygulama İç Genelgesi.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu. m. 41. 10.01.1961 tarihli, 10705 sayılı Resmi Gazete.
www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf. (24.12.2018).

www.tdk.gov.tr. (14.02.2019).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu. m. 370. 10.01.1961 tarihli, 10705 sayılı Resmi Gazete.
www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf. (14.02.2019).

482 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. m.4.3. 25.07.2017 tarihli, 30134 sayılı Resmi Gazete.
www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170725-6.htm. (20.02.2019).

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu. m. 51. 28.07.1953 tarihli, 8469 sayılı Resmi Gazete.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf>. (20.02.2019).