

**T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**BİLGİLENDİRMEYE YÖNELİK MÜKELLEFLERİNİN  
VERGİ BİLİNCİNE ETKİSİ: KONYA İLİ ÖRNEĞİ**

**Şükrü Burak ARAFAT  
1130214007**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN  
Dr. Öğr. Üyesi Dilek GÖZE KAYA**

**ISPARTA / 2019**



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin Adı Soyadı	Şükrü Burak ARAFAT
Anabilim Dalı	Maliye
Tez Başlığı	Türkiye'de Yapı Bilinci ve Ahlakını Geliştirmeye Katkısı Yönüyle Mükellef Hakları Alanındaki Gelişmeler
Yeni Tez Başlığı <sup>1</sup> (Eğer değişmesi önerildi ise)	Bilgilendirmeye Yönelik Mükellef Haklarının Vergi Bilincine Etkisi: Konya İli Örneği

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 17/05/2019 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için;

OY BİRLİĞİ  OY ÇOKLUĞU<sup>2</sup>

ile aşağıdaki kararı almıştır.

- Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez **KABUL** edilmiştir.  
 Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin **DÜZELTİLMESİ**<sup>3</sup> kararlaştırılmıştır.  
 Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin **REDDEDİLMESİ**<sup>4</sup> kararlaştırılmıştır.

TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	Kabul/Ret	İmza
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi Dilek GÖZE KAYA/SDÜ	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Serdar ÇİÇEK/SDÜ	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK/MAKÜ	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	
Jüri Üyesi		<input type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret	

<sup>1</sup> Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

<sup>2</sup> OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

<sup>3</sup> DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

YÖK LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 9-(8) Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde düzeltmeleri yapılan tezi aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da başarısız bulunarak tezi kabul edilmeyen öğrencinin yükseköğretim kurumu ile ilişkisi kesilir.

<sup>4</sup> Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.

Bu form bilgisayar ortamında doldurulacaktır.



T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “*Bilgilendirmeye Yönelik Mükellef Haklarının Vergi Bilincine Etkisi: Konya İli Örneği*” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Şükrü Burak ARAFAT

17.05.2019

(ARAFAT, Şükrü Burak, *Bilgilendirmeye Yönelik Mükellef Haklarının Vergi Bilincine Etkisi: Konya İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2019)

## ÖZET

Kamu harcamalarını karşılamak amacıyla otoritelerin, kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız ve cebren elde etmiş olduğu vergiler, mükelleflerin algı düzeyine bağlı olarak farklı etkiler yaratabilmektedir. Bu nedenle üretim faktörlerini kullanarak gelir sahibi olan vergi mükelleflerine sağlanan haklar doğrultusunda mükelleflerin vergiye karşı izledikleri tutumun önemi artmaktadır.

Çalışmadaki amaç idarenin mükellef hakları konusundaki bilgilendirmeye dayalı olarak mükelleflerin vergi bilinci üzerindeki etkisini araştırıp, mükellef hakları alanındaki gelişmelerin, mükellefler tarafından bilinmesi ve mükelleflere sağlanan haklar doğrultusunda vergi üzerinde yarattığı etkiye karşı oluşan görüş ve önerileri tespit edebilmektir.

Bu çalışmada; mükellef hakları teorik olarak ele alınmıştır. Mükellef hakları bilincinin tespit edilebilmesi adına Konya ili Akşehir, Beyşehir, Cihanbeyli, Ereğli, Karatay, Meram ve Selçuklu ilçelerinde ikamet eden mükellefler ile anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışma ile ülkemizde uygulanan mükellef haklarının idarenin bilgilendirmesine bağlı olarak vergi bilinci ve ahlaki üzerindeki etkileri ölçülmüş olup farklı görüş ve öneriler analiz edilmiştir. Araştırma modeli kurulurken demografik değişkenler dikkate alınarak, vergi algısı, vergi bilinci, vergiden kaçınma algısı ile idarenin bilgilendirmede yetkinliği ve etkinliğinin mükellef algısı ve vergi bilinci üzerindeki etkisi incelenmek istenmiştir.

**Anahtar Kelimeler;** Vergi, Vergi Bilinci, Vergi Ahlakı, Mükellef Hakları.

(ARAFAT, Şükrü Burak, *The Effect Of Informative Taxpayers Rights on Tax Consciousness: The Example Of Konya Province*, Master Thesis, Isparta, 2019)

## ABSTRACT

Taxes which have been obtained unrequited and compulsorily by the authorities from person or institutions according to their payment power, with the aim of meeting public expenditure, can create different effects depending on the level of perception of taxpayers. For this reason, in accordance with the rights provided for the taxpayers who have income with using production factors, the importance of the taxpayers' attitude against tax are increasing.

The aim in our study is to investigate the effects of taxpayers on tax awareness based on the information on taxpayers rights of the administration, is to make taxpayers aware of the developments in the field of taxpayer rights and is to determine the opinions and suggestions against the effect on tax in accordance with the rights provided to the taxpayers.

In this study; taxpayers' rights have been dealt with theoretically. In order to determine the awareness of taxpayer rights, surveys were conducted with taxpayers residing in Akşehir, Beyşehir, Cihanbeyli, Ereğli, Karatay, Meram and Selçuklu districts of Konya. By this study, the impacts of taxpayer rights applied in our country on tax consciousness and ethics has been measured and different views and proposals has been analyzed. While building the research model, demographic variables have taken into account; the impact of the effectuality and the competence of the administration on informing taxpayer perception and tax awareness is asked to investigate with tax perception, tax awareness and perception of tax avoidance.

**Keywords:** Tax, tax consciousness, tax ethics, taxpayer rights.

# İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI .....	i
YEMİN METNİ SAYFASI .....	ii
ÖZET.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	v
KISALTMALAR .....	ix
TABLolar .....	x
ÖN SÖZ.....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ BİLİNCİ VE AHLAKINA TEORİK BAKIŞ

1. VERGİNİN TANIMI .....	4
1.1. Verginin Amaçları .....	5
1.1.1. Verginin Mali Amacı .....	6
1.1.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları .....	6
1.1.2.1. Ekonomik Amacı.....	7
1.1.2.2. Sosyal Amacı.....	8
2. VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR .....	9
2.1. Vergi Alacaklısı .....	10
2.2. Vergi Mükellefi .....	10
2.3. Vergi Konusu.....	11
2.4. Vergiyi Doğuran Olay .....	12
2.5. Vergi Yüğü .....	12
2.5.1. Toplam Vergi Yüğü .....	12
2.5.2. Kişisel Vergi Yüğü.....	17
2.5.3. Bölgesel Vergi Yüğü .....	17
2.5.4. Net Vergi Yüğü .....	18
2.5.5. Gerçek Vergi Yüğü .....	18
2.5.6. Sektörel Vergi Yüğü .....	18
2.6. Vergi Kapasitesi .....	19
2.7. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma .....	20
2.8. Kayıt Dışı Ekonomi.....	20
2.8.1. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri .....	21
2.8.1.1. Mali Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık .....	21
2.8.1.2. Siyasi Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık .....	22
2.8.1.3. Sosyal Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık .....	22
2.8.1.4. Kamu Yönetimindeki Etkinlikten Kaynaklı Kayıt dışılık .....	23

2.8.2. Kayıt Dışı Ekonominin Sonuçları .....	24
<b>3. VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKININ TEORİK ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>26</b>
<b>3.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı Kavramları .....</b>	<b>26</b>
3.1.1. Vergi Bilinci.....	26
3.1.2. Vergi Ahlakı.....	28
<b>3.2. Vergi Bilinci ve Ahlakını Etkileyen Faktörler .....</b>	<b>29</b>
3.2.1. Toplumsal Kültür ve Ülkenin Gelişmişlik Düzeyi .....	29
3.2.2. Devlete Duyulan Güven.....	30
3.2.3. Vergi İdaresinin Etkinliği, Vergi Denetimleri ve Mükelleflere Uygulanacak Cezai Yaptırımlar .....	30
3.2.4. Vergi Yüğü.....	33
3.2.5. Demografik Faktörler.....	34
3.2.6. Af Kanunlarına Başvurulması.....	36

## İKİNCİ BÖLÜM

### MÜKELLEF HAKLARI, TARİHİ GELİŞİMİ VE GENEL ÇERÇEVESİ

<b>1.MÜKELLEF HAKLARI VE GELİŞİMİ .....</b>	<b>40</b>
<b>1.1. Hak Kavramı.....</b>	<b>41</b>
<b>1.2. Dünyada ve Türkiye’de Mükellef Haklarıyla İlgili Önemli Gelişmeler ....</b>	<b>41</b>
1.2.1. İngiltere’de Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar .....	41
1.2.2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar .....	45
1.2.3. Fransa’da Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar.....	46
1.2.4. Almanya’da Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar .....	47
1.2.5. Osmanlı İmparatorluğu’nda Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar, Anayasal Gelişmeler.....	48
1.2.6. Türkiye Cumhuriyeti’nde Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar, Anayasal Gelişmeler.....	52
<b>2. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI.....</b>	<b>55</b>
<b>2.1. Anayasa.....</b>	<b>55</b>
2.1.1. Anayasal ilkeler.....	56
2.1.1.1. Kanunilik İlkesi .....	56
2.1.1.2. Genellik İlkesi .....	57
2.1.1.3. Verginin Belirliliği İlkesi .....	58
2.1.1.4. Vergilemede Eşitlik İlkesi .....	58
2.1.1.5. Başvurma Hakkı İlkesi .....	59
2.1.1.6. Vergilendirmede Mali Güç İlkesi.....	60
2.1.1.7. Vergilendirmede Adalet İlkesi .....	60
<b>2.2. Kanun.....</b>	<b>61</b>
<b>2.3. Uluslararası Kaynaklar .....</b>	<b>62</b>
<b>2.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri .....</b>	<b>62</b>

<b>2.5. İdareden Doğan Kaynaklar .....</b>	<b>64</b>
<b>3. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>65</b>
<b>3.1. Genel Haklar .....</b>	<b>65</b>
3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı .....	66
3.1.2. Bilgi Alma Hakkı .....	66
3.1.3. Başvuru Hakkı.....	68
3.1.4. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı .....	68
3.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı .....	69
3.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı .....	70
3.1.7. Vergilemede Belirlilik Hakkı .....	70
<b>3.2. Özel Mükellef Hakları .....</b>	<b>71</b>
3.2.1. Tarh ve Tahsil Aşaması Hakları.....	71
3.2.1.1. Mahsup .....	72
3.2.1.2. Takas .....	73
3.2.1.3. İhtirazi Kayıtlı Beyan.....	73
3.2.1.4. Pişmanlık ve İslah .....	74
3.2.1.5. Tecil .....	74
3.2.1.6. Terkin .....	75
3.2.1.7. Cezada İndirim .....	75
3.2.1.8. İzaha Davet.....	76
3.2.2. İhtilafların Halli Aşaması Hakları.....	77
3.2.2.1. İdari Aşamadaki Haklar.....	78
3.2.2.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi .....	78
3.2.2.1.2. Uzlaşma .....	79
3.2.2.2. Yargılama Sırasındaki Haklar .....	80
3.2.2.3. Vergi Denetimi Aşamasındaki Haklar .....	80
3.2.2.3.1. Vergi Yoklaması ve Vergi Yoklamasında Haklar .....	81
3.2.2.3.2. Vergi İncelemesi ve İnceleme Sırasındaki Haklar.....	81
3.2.2.3.3. Arama ve Arama Sırasındaki Haklar .....	82
3.2.2.3.4. Bilgi Toplama ve Bilgi Toplamada Haklar .....	83

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**BİLGİLENDİRMEYE YÖNELİK MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ**  
**BİLİNCİNE ETKİSİ: KONYA İLİ ÖRNEĞİ ALAN ÇALIŞMASI**

<b>1. MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ BİLİNCİ KONUSUNDA</b>	
<b>LİTERATÜRDE YAPILMIŞ BAZI ÇALIŞMALAR.....</b>	<b>84</b>
<b>1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar.....</b>	<b>84</b>
<b>1.2. Ulusal Alanda yapılan çalışmalar .....</b>	<b>86</b>
<b>2. YÖNTEM .....</b>	<b>88</b>
<b>2.1. Araştırmanın Modeli .....</b>	<b>88</b>
<b>2.2. Veri Toplama Aracı .....</b>	<b>90</b>

2.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi .....	90
2.4. Verilerin Analizi.....	91
<b>3. BULGULAR .....</b>	<b>91</b>
3.1. Tanımlayıcı İstatistikler .....	91
3.2. Faktör Analizi .....	93
3.3. Korelasyon Analizi.....	98
3.4. T- Testi Analizi.....	99
3.5. Tek Yönlü Varyans Analizi.....	101
3.6. Regresyon Analizi .....	108
<b>SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>111</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>115</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>128</b>
<b>ÖZ GEÇMİŞ.....</b>	<b>131</b>



## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usul Hakkındaki Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
Bkz.	: Bakınız
CMUK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	: Çeviren
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GSMH	: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
Ort.	: Ortalama
OVP	: Orta Vadeli Program
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa sayısı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Vd.	: ve diğerleri

## TABLolar

Tablo 1: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL).....	14
Tablo 2: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL).....	15
Tablo 3: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı .....	16
Tablo 4: Yıllar İtibariyle Türkiye’de Çıkartılan Vergi Afları .....	37
Tablo 5: Demografik Bilgiler .....	92
Tablo 6: Faktör Analizi Kapsamında Değerlendirilen Sorular .....	94
Tablo 7: Faktör Analizi Kapsamında Yer Alan Sorular .....	95
Tablo 8: Ankette Yer Alan Soruların Modele Göre Belirlenen Faktörlerin Boyutlandırılması .....	95
Tablo 9: Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) ve Bartlett Testi .....	96
Tablo 10: Faktör Analizi Sonuçları .....	98
Tablo 11: Demografik Değişkenler İle Boyutlar Arasındaki Korelasyon.....	99
Tablo 12: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre t Testi.....	100
Tablo 13: Boyutların, Mükelleflerin Yaş Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi .....	102
Tablo 14: Boyutların, Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi .....	103
Tablo 15: Boyutların, Mükelleflerin Aylık Gelir Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi .....	106
Tablo 16: Boyutların, Mükellefiyet Sürelerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi.....	107
Tablo 17: Mükellef Hakları Bilincinin Vergi Algısına Etkisi.....	109
Tablo 18: Mükellef Hakları Bilincinin Vergi Bilincine Etkisi.....	109
Tablo 19: Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısının Vergi Bilincine Etkisi.....	110

## ŞEKİLLER

Şekil 1: Laffer Eğrisi.....	34
Şekil 2: Araştırma Modeli.....	89



## ÖN SÖZ

“Bilgilendirmeye Yönelik Mükellef Haklarının Vergi Bilincine Etkisi: Konya İli Örneği” adlı çalışma Süleyman Demirel Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Yüksek Lisans Programında yürütülmüştür.

Çalışmanın konusunun titizlikle belirlenip, hazırlık aşamasında ve uygulamasında elinden gelen çaba ve gösterdiği nezaket için sağladığı katkı ve destekten dolayı öncelikle tez danışmanım Dr. Dilek GÖZE KAYA’ya teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmanın hazırlanmasında emeğini, bilgisini ve desteğini esirgemeyen, tecrübesiyle yol gösteren sıra arkadaşım Öğr. Gör. Sultan ERGE’ye teşekkür ederim.

Çalışmanın sürdürülmesinde destek ve teşviklerini esirgemeyen, her zaman olduğu gibi bu çalışmada da yanımda olan aileme teşekkür ederim.

Şükrü Burak ARAFAT  
Isparta 2019

## GİRİŞ

İnsanların bir birlik halinde yaşamını sürdürebilmesinin gerekliliği olarak kamu sektörü inşa edilmiş ve toplumsal ihtiyaçları sağlama fonksiyonunu üstlenmiştir. Söz konusu ihtiyaçları karşılayabilmek adına kamusal mal ve hizmetleri topluma sunup bu mal ve hizmetlerin finansmanını sağlayabilmek, gelir ihtiyacını karşılayabilmek için egemenlik gücü doğrultusunda geçmişten günümüze kadar gelen en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerine başvurmaktadır.

Vergiler, devletin egemenlik gücünü kullanarak gerçek ve tüzel kişilerin elde etmiş oldukları gelir, servet ve yapmış oldukları harcamaları üzerinden toplamış olduğu karşılıksız kamu geliridir. Vergi mükelleflerinin, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirirken mali yükümlülük altına girmesiyle yaşamını idame edeceği gelirin bir kısmından feragat etmiş olacaktır. Verginin karşılıksız olma özelliği dolayısıyla vergi ödeyen kişinin şahsi bir menfaat elde etmeden toplumsal ihtiyaçların finansmanında kullanılması, vergiyi ödeyen mükellef üzerinde vergi bilincine bağlı olarak kaçakçılık, kaçınma gibi psikolojik etkilere sebebiyet verebilmektedir. Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanan vergi bilinci olgusunun, vergiye gönüllü uyumun artmasına katkı sağlayacağı gibi vergi hasılatına da olumlu katkı sağlayacağı ifade edilmektedir.

Bu doğrultuda kamu sektörünün en temel finans kaynağı vergiler olduğundan, toplumda yer alan mükelleflerin vergiye karşı tutumu devletleri bizzat ilgilendirmektedir. Vergiye gönüllü uyumu sağlayıp, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakını arttırmak için devlete düşen aktif görevler bulunmaktadır. Bu görevler politik anlamda; vergi sisteminin ve kanunlarının açık, anlaşılır ve istikrarlı olmasını, vergi sisteminin adil bir yapıya sahip olmasını ve vergi yükünün toplumda dengeli şekilde dağıtılmasını kapsamaktadır.

Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmesi açısından vergiye karşı izledikleri tutum ve davranışlar, vergi bilinci ve vergi ahlakını doğrudan etkilemektedir. Ayrıca idarenin vergi üzerindeki uygulama ve yaptırımları da mükelleflerin vergiye karşı izledikleri tutum ve davranışlarını etkileyerek toplumun vergi bilinci ve ahlakını

şekillendirmektedir. Vergilendirme yetkisine sahip olanlar, mükelleflerin vergiye karşı gönüllü olmaları için onları korumalıdır. Bu koruma da ancak mükellef haklarının oluşturulması ve yasal çerçevenin çizilmesi ile sağlanabilmektedir.

Mükellef hakları; vergi mükelleflerine bilgi alma, adil, eşit ve saygılı hizmet alma, başvuruda bulunma, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın veya mükellefiyete ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı gibi talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde söz konusu tanınan ayrıcalıklara hukuki açıdan koruma sağlayan haklardır. Aynı zamanda devlet, mükellef haklarını koruyup söz konusu hakları mükelleflere açık ve anlaşılır şekilde izah edebilmek adına anayasa, kanun, uluslararası anlaşmalar, yönetmelik, tebliğ ve mükellef hakları bildireleri gibi kaynaklara başvurarak bu durumu hukuki zemin üzerine inşa edip keyfi uygulamaların önüne geçmektedir.

Dünya ülkelerinde vergi idareleri, 1990'lerden itibaren yapılandırma sürecine girerek mükellef odaklı çalışmalar yapmış olup yasal ve idari düzenlemelerle mükelleflere tanınan haklar açıklanmıştır. Türk vergi sistemimizde ise 2005 yılında yeniden yapılandırılan mükellef odaklı yaklaşımla Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi bilinci ve gönüllü uyumu artırmayı amaçlayan bir kurum olarak görevine devam etmektedir. Bu bağlamda 2006 yılında yayınlanan "Mükellef Hakları Bildirgesi" ile Türkiye hızlı bir gelişim içinde yol almaktadır.

Bu çalışmanın amacı; mükellef hakları alanında yapılan gelişmelerin vergi bilinci ve ahlakına katkılarını dikkate alıp, örnek kitleyi temsil eden Konya ilindeki mükellef kitlesinin bu alandaki düşünce ve davranışını tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan tez 3 (üç) bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde Türk vergi sistemine genel bir bakış ile verginin tanımı, özellikleri ve vergiye ilişkin kavramlarla birlikte vergi bilinci ve ahlakına ilişkin kavramsal ve teorik bilgilere yer verilmektedir. Ayrıca bu bölümde vergi bilinci ve ahlakına etki eden faktörler tek tek incelenmektedir. Ayrıca yıllar itibarıyla vergi gelirlerinde yaşanan gelişmeler ile vergi yüklerine ilişkin sayısal verilerle bazı OECD ülkeleri ve Türkiye'deki durum dikkate alınarak irdelenmektedir.

İkinci bölümde ise; mükellef hakları kavramı anlatılarak, Dünyadan seçilmiş ülke örnekleri üzerinden mükellef haklarının tarihi sürecine ve önemli gelişmelere yer verilmiştir. Ayrıca mükellef hakları konusunda Osmanlı Devleti'nden günümüz Türkiye sürecinde yaşanan gelişmelerde irdelenmektedir.

Mükellef haklarının Dünyada ve Türkiye'de tarihi gelişim süreci anlatıldıktan sonra mükellef haklarının kaynakları incelenmektedir. Ayrıca genel haklar ve özel haklar yönünde mükellef haklarının sınıflandırması yapılmaktadır.

Tez çalışmasının son bölümü uygulama kısmı olarak belirlenmiştir. Bu bölümde mükelleflerin hakları konusundaki bilgiler analiz edilmek istenmiş ve elde edilen bilgiler çerçevesinde, vergi bilinci ve ahlakının mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını nasıl etkilediği açıklanmaktadır.

Araştırmanın evrenini Konya ili genelinde bulunan mükellefler oluşturmaktadır. Mükellef sayıları Gelir İdaresi'nin 2018 verileri dikkate alınarak belirlenmiştir. Üçü merkez ilçe olmak üzere toplamda yedi ilçeden (Akşehir, Beyşehir, Cihanbeyli, Ereğli, Karatay, Meram, Selçuklu) rastgele seçilen 591 örneklem üzerinde çalışılmıştır.

Uygulanma aracı olan anketlerde mükelleflere altısı demografik, kırk ikisi likert sorulardan oluşan cevaplandırılması zorunlu kırk sekiz soru yöneltilmiştir. En son soru isteğe bırakılmış, görüş ve önerilerden oluşmaktadır. Elde edilen veriler sosyal bilimler için istatistik paketi olan SPSS programında değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde, anket çalışmasıyla elde edilen bulguların sonuçları değerlendirilip, bu sonuçlar doğrultusunda ulaşılan öneriler sunulmaktadır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ BİLİNCİ VE AHLAKINA TEORİK BAKIŞ

Kamusal faaliyetlerin gerçekleşebilmesi için finans aracı olarak kullanılan vergi gelirleri mali ve ekonomik etkenler bakımından devlet, vergi sonrası kullanılabilir gelir açısından objektif ve sübjektif faktörler dikkate alınarak mükellefler için değerlendirilmesi önemli bir role sahiptir.

Bu bölümde verginin tanımı, amaçları, verginin tarafları, vergi yükü, vergi yükünü etkileyen temel faktörler, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı ekonominin sebepleri teorik yönden incelenmiştir.

#### 1. VERGİNİN TANIMI

Verginin tanımı ile ilgili geçmişten günümüze kadar literatürde bir görüş birliği olmayıp, tersine vergi ile ilgili tanımlamalar, döneme ve tanımı yapan kişilerin kabul etmiş oldukları devlet anlayışına göre değişkenlik arz ettiği görülmektedir. Öyle ki, rasyonalist – ferdiyetçi devlet anlayışına dayanan fayda teorisini benimseyenlere göre vergi, kamusal faaliyetlerin karşılığı neticesinde piyasa ekonomisinden kamu ekonomisine aktarılan bir “bedel” olarak ifade edilirken, modern mali ekolün felsefesine daha yakın olan iktidar teorisine göre vergi, toplumsal faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için bireylerin “toplumsal hizmetlerinden yararlanmasına bakılmaksızın” ödeme gücüne göre bizzat devlet tarafından belirlenen cebri ödeme olarak kabul edildiği ifade edilmektedir.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup>Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.20-21.

Genel bir tanımla, “Vergi, devletin toplumsal ihtiyaçları gerçekleştirmek üzere toplum içinde yer alan gerçek ve tüzel kişilerden, gelir, servet ve yaptıkları harcamalar üzerinden karşılıksız ve cebre dayalı olarak elde ettiği ekonomik değerlerdir.”<sup>5</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) vergi kavramına doğrudan bir tanım getirmemiştir. Bunun yerine Anayasa’nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesi düzenlemesinin yönlendirici mahiyette olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre;

*“ Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”*

Şu halde vergiyi, mükelleflerin ödeme gücü ölçüsünde cebren tahsil edilmek suretiyle kamu harcamalarını finanse etme yöntemi olarak tanımlamak mümkündür.<sup>6</sup>

### **1.1. Verginin Amaçları**

Verginin tarihsel gelişimi ele alındığı zaman dönemsel bazda veya iktisadi okulların görüşleri doğrultusunda farklı amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılmış ancak en temel amacı olan kamusal hizmetlerin finansmanı olarak kullanılmasında bir değişikliğe uğramadan günümüze kadar ulaşmıştır.<sup>7</sup>

1929 Büyük Buhran’a kadar vergi, kamu sektörünün yüklendiği fonksiyonları yerine getirmek adına sadece finans aracı olarak kullanılırken, bu olay sonrasında ekonomik dengeyi sağlamakla beraber gelirin yeniden dağıtılması için bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.<sup>8</sup>

Verginin amaçlarını ifade ederken literatürde görüş birliğinin bulunmamasının yanı sıra en yaygın olarak yapılan sınıflandırma fiskal (mali) amaç ile ekstra fiskal (mali olmayan) amaçlar şeklinde ifade edilmektedir.

<sup>5</sup>Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Celebler Matbaacılık, Trabzon, 2006, s.94.

<sup>6</sup>Salih Turhan, age., s.22.

<sup>7</sup>Yusuf Karakoç, Sosyal Maliye, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, 1995, s.68.

<sup>8</sup>M. Burhan Erdem, Kamu Maliyesi, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Ders Kitapları No:18, 1996, s.131.

### **1.1.1. Verginin Mali Amacı**

Vergilerin temel amaçlarından biri toplumsal hizmetlerin finansmanı için kullanılmasıdır. Bu durum verginin fiskal (mali) amacı olarak ifade edilmektedir. Mali amaç vergilemenin klasik amacı olarak bilinmektedir. Söz konusu durum dikkate alındığında vergiler, bütçede gelir gider dengesini gerçekleştirmek için alınır.<sup>9</sup>

Devlet, aynı insanlar gibi varlığını devam ettirebilmek adına gelire ihtiyacı oldukça açıktır. Devletlerin yüklendiği temel hizmetler, dış ve iç güvenliğini sağlamak, adalet hizmetini sunmak için polis, jandarma, ordu ve yargı teşkilatı gibi kurumlara sahip olmalıdır. Öyle ki, verginin temel fonksiyonu, devletin yüklendiği fonksiyonları yerine getiren kurumların bu gibi hizmetleri gerçekleştirebilmek için kurumların finansmanını sağlamaktır.<sup>10</sup>

Başlıca kamu gelirleri arasında temel gelir kaynağı olan vergi ile birlikte, resim, harç, şerefiye, parafiskal gelirler, katılma payı, fon, mülk, teşebbüs, özelleştirme, borçlanma, senyörj, devalüasyon, ganimet, tazminat, bağış ve mirasçısı olmayan miraslar gibi vergi dışı gelir de bulunmaktadır. Söz konusu vergi dışı gelirlerle devlet tarafından sunulan hizmetlerin maliyetini tamamen karşılayamaması münasebetiyle hizmetleri finanse edebilmek adına vergi gelirlerinden pay aktarılabilmektedir.<sup>11</sup>

### **1.1.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları**

Geleneksel maliye anlayışınca; verginin sadece jandarma devlet faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullanılması gerektiğini, piyasanın işleyişine müdahale aracı olarak kullanmaması gerekliliğine inanarak verginin sadece mali (fiskal) amaçla toplanmasını ifade etmişlerdir. Klasik maliyeciler devletin vergiyle piyasaya müdahale ederek, ekonomide verginin ikame etkisi yaratarak, üretim, yatırım ve iş gücünde olumsuz etkiler meydana getirip milli gelirden negatif büyümeye sebebiyet vereceği inancını taşımaktaydılar. Fakat gelişen ve değişen ekonomik hayatla birlikte 1929 Büyük

---

<sup>9</sup>Naci B. Muter - A. Kemal Çelebi - Süreyya Sakıncı, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s.126.

<sup>10</sup>Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.105.

<sup>11</sup>Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008, s. 337.

Buhranı ile geleneksel maliye anlayışının iktisadi ve mali alandaki hâkimiyeti yıkılarak devletin ekonomik ve sosyal alanlara mali araçlarla müdahale etme anlayışı yerleşmiştir. Keynesyen akımla birlikte devletin vergi, kamu harcaması ve borçlanma gibi mali araçlarla piyasadaki aksaklıkların giderilebileceğini, ekonomik istikrar ile gelir dağılımındaki adaleti sağlamak adına söz konusu araçların kullanmanın bir zorunluluk olduğu anlayışı yerleşmiştir. Keynesyen akımla birlikte modern ekolün temelleri ortaya atılarak verginin fiskal fonksiyonu ile birlikte mali olmayan fonksiyonlarıyla ekonomik ve sosyal dengenin sağlanabileceği görüşü hâkim olmuştur.<sup>12</sup>

Verginin mali olmayan (ekstra fiskal) amacı ekonomik ve sosyal amaç olmak üzere iki ana başlık altında incelenebilmektedir.

#### **1.1.2.1. Ekonomik Amacı**

Vergilerle birlikte ekonomide çeşitli alanlarda faaliyette bulunan kişi ve kurumların ekonomik faaliyetlerini koruyup geliştirmek adı altında bu kişi ve kurumlara vergisel istisna ve muafiyetlerle vergi teşvikleri sağlayıp, ekonomide etkinsizliklere sebebiyet veren veya verebilecek kişi ve kurumlar için ise vergisel yükümlülüklerde artışa gidilerek ekonomik dengenin sağlanması mümkün kılındığı ifade edilmektedir.<sup>13</sup>

1929 Büyük Buhran sonrası yaşanan dönemde ekonomide gerçekleşen deflatif etkiyi ortadan kaldırabilmek adına devletin vergi indirimi uygulayarak genişletici bir maliye politikası aracı olması gündeme gelmiş ve çeşitli dönemlerde enflasyonist ve deflasyonist etkileri ortadan kaldırmak için kullanılan genel bir araç pozisyonu aldığı ileri sürülmektedir.<sup>14</sup>

Belli bir ekonomide istikrarlı bir şekilde büyüme ve kalkınmayı gerçekleştirme arzusu içinde vergi teşviki uygulaması veya sektörel anlamda oluşacak istikrarsızlıkları giderebilmek için vergi artışı uygulamalarına gidilebilmektedir. Bir ekonomide tam istihdam ile fiyat istikrarının eşanlı sağlanması ekonomik istikrarın gerçekleşmesi olarak ifade edilmektedir. Fiyatlar genel düzeyinde yaşanacak aşağı yukarı yönlü

---

<sup>12</sup>Nihat Edizdoğan - Özhan Çetinkaya - Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi,5. Baskı, Bursa, 2013, s.148.

<sup>13</sup>Nihat Edizdoğan - Özhan Çetinkaya - Erhan Gümüş, a.g.e., s.146-147.

<sup>14</sup>Muter - Çelebi - Sakıncı, a.g.e.,s.127.

dalgalanmaların minimize edilmesi fiyat istikrarının sağlanması olarak ifade edilmektedir. Fiyat istikrarını sağlayabilmek adına vergi uygulamalarına başvurulması söz konusu amaca hizmet etmektedir. Enflasyonist eğilim içerisinde yer alan ekonomiyi istikrara kavuşturabilmek, talep fazlasını emebilmek için vergi artışına başvurulabilirken, deflasyonist eğilimlerden kurtulabilmek, daralan ekonomiyi canlandırabilmek için vergi indirimlerine başvurularak fiyat istikrarı giderilebilmektedir. Ülkelerin ekonomide bulunan üretim faktörlerinin tamamını üretime sokulması ise tam istihdamın sağlanması anlamını taşımaktadır. Aynı zamanda tam istihdamın gerçekleşmesiyle birlikte ekonomide üretilen mal ve hizmet miktarı artıp, ekonomik büyüme gerçekleşecektir. Bu bağlamda uygulanacak vergi politikaları hedeflenen amaca uygun olmalıdır.<sup>15</sup> Bir ülkede ekonomik büyüme ve kalkınmanın vergi politikası ile büyük bir bağ bulunmaktadır. Ekonomik ve toplumsal yapıdaki değişimler göz önünde bulundurularak vergisel düzenlemeler yapılması önemli ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Günümüz Türkiye ekonomisinde gerçek kişilerin gelirinden sağlanan gelir vergisi ile tüzel kişilerinden gelirinden sağlanan kurumlar vergisinde yapılacak teşvikler ekonomik büyüme kalkınmayı sağlamak için önem arz ettiği düşünülmektedir. Bu tip vergilerde yapılacak indirim sonucu verginin gelir etkisi ile birlikte üretim artışı yaratıp büyüme ve kalkınmaya katkı sağlayacaktır. Öyle ki devlet uygulayacağı vergi politikasıyla emek arzını, özel tasarrufları ve yatırımları doğrudan etkileyebilmekte ve böylelikle ekonomik büyümeye yön verebilmektedir. Aynı zamanda ülkede teknolojik gelişmeye teşvik adı altında uygulanacak olan vergi politikalarının büyümeye katkı sağladığı ifade edilmektedir.<sup>16</sup>

### **1.1.2.2. Sosyal Amacı**

Verginin sosyal amacı, verginin bölüşümde etkinliğin sağlanmasında bir araç olarak kullanılmasını ifade eder. Her toplumda gelir dağılımındaki adalet sağlanmamış olabileceği gibi, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir sahibi olan

---

<sup>15</sup>Nihat Edizdoğan - Özhan Çetinkaya - Erhan Gümüş, a.g.e., s.492-493

<sup>16</sup>Turhan, a.g.e., s.37.

bireyler arasında muazzam çarpıklıklar görülebilir. Bu adaletsizliği giderebilmek için yine devletler maliye politikasının temel araçlarından biri olan vergilere başvurabilir. <sup>17</sup>

Gelir üzerinden alınan vergilerde müterakki (artan oranlı) tarifelere başvurulması, harcamalar üzerinden alınan vergilerde temel ihtiyaç ürünlerine düşük, lüks tüketime yönelik mal ve hizmetlerde yüksek vergi oranlarının uygulanması, emek karşılığı elde edilen gelirlerde mükelleflerin en az geçim indiriminden yararlandırılması gibi bir takım uygulamalarla gelir dağılımındaki çarpıklık bir nebze olsa da giderilebilmektedir.<sup>18</sup>

Aynı zamanda vergileme yapılırken emeği sermayeye kıyasla koruyarak emekten daha az vergileme yapılması, en az geçim indirimi uygulamasıyla kişinin, kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak gelirin vergilendirilmemesi bazı kişi veya guruplara vergisel avantajlar sunulmasıyla gelir dağılımındaki adalet sağlanabilir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." ifadesiyle verginin, gelir dağılımında adaleti sağlamak için bir araç olarak kullanılması gerekliliğine atıf yapılmıştır. Kamu otoritesi, vergilemeden elde etmiş olduğu gelire, refah seviyesi düşük olan vatandaşlara sosyal nitelikte transfer harcaması yaparak veya söz konusu kişilere bazı mal ve hizmetleri piyasa fiyatının altında veya bedelsiz sunup gelir adaletsizliğini azaltabilmektedir. <sup>19</sup>

## **2. VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR**

Bu kısımda vergi alacaklısı, mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olay tanımlandıktan sonra, vergi bilinci ve ahlakını doğrudan etkileyen vergi yükü kavramı detaylı şekilde anlatılmaktadır. Ayrıca Türkiye ve OECD ülkeleri için vergi yükünü yıllar itibariyle incelemeye yönelik rakamlara da yer verilmektedir.

---

<sup>17</sup>Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.106

<sup>18</sup>Pechman, J. A. ,Federal Tax Policy, Studies of Government Finance. Washington DC: The Brookings Institution, 1967, s.5.

<sup>19</sup>Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s.191

## 2.1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlete aittir. Devlet, bu yetkiyi kurulan organizasyon dâhilinde mahalli idarelere ve devlet tüzel kişiliğine ve diğer tür kamu tüzel kişiliğine sahip olanlara da devredebilmektedir.<sup>20</sup>

Genel bir ifadeyle vergilendirme yetkisini elinde tutan merkezi teşkilat, mahalli idareler ile birlikte yürütme organı tarafından bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden yükümlü tutulan bakanlık ve söz konusu bakanlıkların idari birimleridir. Bu açıdan ele alındığında vergilendirme yetkisi günümüzde genel çerçevede bütçe hakkını elinde bulunduran TBMM’de, fiili olarak da bu gelirin toplanmasından sorumlu olan Hazine ve Maliye Bakanlığı’na aittir.<sup>21</sup> Vergilendirme yetkisi temsili demokratik sistemlerde halkın seçmiş olduğu temsilciler vasıtasıyla kullanılmaktadır ve esasen bu yetki parlamentonun tasarrufundadır. Söz konusu yetkinin anayasal sınırlar içinde kanunlarla parlamento kanalıyla kullanılması mükellef haklarını koruyan, keyfiligi engelleyen bir durum olduğu kanısına varılabilmektedir. Bu husus doğrultusunda devlet mükelleflere, vergiye ilişkin bir yaptırım uygulaması vergi kanunlarının izin verdiği şartlarda mümkün olabilmektedir.<sup>22</sup> Tabii ki bu durum katı olarak uygulanmamakla birlikte Anayasa md 73’e göre Cumhurbaşkanına vergiye ilişkin kanunların öngördüğü alt ve üst sınırlar dâhilinde vergiye ilişkin indirim, istisna, muafiyet ve oranlara ilişkin değişiklik yapma hakkı tanınarak kanunilik ilkesinin istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2.2. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi veya bir başka ifade ile vergi borçlusu, VUK madde 8’de ifade edildiği gibi; “vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” yer almaktadır.

Vergi mükellefi kanuni ve fiili mükellef olmak üzere iki ayrı şekilde ifade edilebilir. Vergi kanunlarında ifade edilen ve söz konusu kanuna göre üzerine vergi

---

<sup>20</sup>Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.44.

<sup>21</sup>Mehmet Tosuner - Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2007, s.39.

<sup>22</sup>Kadir Kartalçı, Mübeyna Doğan, NWSA-Social Sciences, 3C0113, 8, (3), Temmuz, 2013, s.116-132.

borcu düşen gerçek ve tüzel kişi kanuni mükellef olarak ifade edilebilir. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi mükellefi gelir elde eden gerçek kişi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre vergi mükellefi; bina, arsa ve arazinin maliki, intifa hakkı sahibi, paylı mülkiyet halinde her bir hissedar ve malik gibi tasarruf edenlerdir. Gerçek hayatta vergi yükünü yüklenen kişi ise fiili mükellef olarak ifade edilebilir. Örneğin, Gelir Vergisi'nde gelir elde eden gerçek kişi vergi yükünü üzerinde hissederken, Katma Değer Vergisi'nde malı veya hizmeti satın alan gerçek veya tüzel kişidir.

VUK madde 9'da ise vergi ehliyeti kavramı ifade edilmiştir. Bu maddeye göre, *“Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir”*. Hak ehliyetine<sup>23</sup> sahip olan herkes aynı zamanda vergi mükellefi olabilmektedir. Yani gerçek kişilerde mükellefiyet sağ ve tam doğumla başlayıp ölümle sona ermekte iken tüzel kişiliklerde ise ticaret siciline kayıt ve tescil ile başlayıp ticaret sicilinden terkinin ile sona ermektedir. Küçük, kısıtlı, akıl hastası ve tüzel kişiliklerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları halinde ise söz konusu kişilerin vergiye ilişkin ödevleri 213 sayılı VUK md. 10'a göre kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilmektedir.

### 2.3. Vergi Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alınan her şey olarak ifade edilebilir.<sup>24</sup>

Aynı zamanda verginin konusu, verginin üzerine konulduğu ve doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurları oluşturur.<sup>25</sup>

Öyle ki, verginin konusu kimi zaman ekonomik değer, hukuki işlem veya eylem neticesinde olabilmektedir. Yalnızca elle tutulabilen veya gözle görülebilen mal veya eşyalar değil, bu hususlar dışında kalan sosyal ve ekonomik durumlar da verginin

---

<sup>23</sup>4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 8. Maddesine göre *“Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.”* İfadesi yer almaktadır. Aynı zamanda hak ehliyetinin kazanılması yine aynı kanunun 28. Maddesinde aynen şöyle ifade edilmektedir: *“Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.”*

<sup>24</sup>Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.107.

<sup>25</sup>Akdoğan, 1993, s.10-121.

konusu içerisinde ifade edilebilir.<sup>26</sup> Verginin konusuna örnek olarak Gelir Vergisi'nde gerçek kişinin elde etmiş olduğu gelir, Emlak Vergisi'nde arsa, arazi veya bina sahibi olmak (servet), Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde ise kanunda yazılı olan hava ve kara taşıtlarına sahip olunması verginin konusuna örnek teşkil etmektedir.

#### **2.4. Vergiyi Doğuran Olay**

VUK md.19'a göre vergiyi doğuran olay; "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" şeklinde ifade edilmiştir. Bir diğer ifadeyle vergiyi doğuran olay; vergi mükellefi ile vergi konusu arasındaki bağın kurulması anlamına gelmektedir. Gelir vergisinde gerçek kişinin gelir elde etmesi, Katma Değer Vergisi'nde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.

#### **2.5. Vergi Yüğü**

Vergi yüğü, literatürde yapılan araştırmalar doğrultusunda tartışmaya açık olan bir kavram şeklinde farklılık arz ettiği görülmektedir.<sup>27</sup> Aynı zamanda vergi yükünü makro açıdan ele aldığımız zaman belli bir ekonomide devletin elde etmiş olduğu vergi hasılatının o döneme ait GSYİH'ye oranı olarak da bulunabilmektedir.<sup>28</sup>

Günümüz ekonomilerinde vergi yüğü mikro ve makro faktörler dâhilinde incelenebilmektedir. Söz konusu büyüklükler toplumsal, bölgesel, gerçek, kişisel, net ve sektörel vergi yüğü şeklinde tanımlamaları yapılmaktadır. <sup>29</sup>

##### **2.5.1. Toplam Vergi Yüğü**

Vergi yüğü, makroekonomik bir kavramdır ve elde edilen bütün vergilerin ekonomi üzerindeki yükünü ifade etmektedir. Doğal olarak bu durumun sonucunda

---

<sup>26</sup>Pehlivan Kamu Maliyesi, s.107.

<sup>27</sup>Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.165.

<sup>28</sup>Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları, Ankara, 1992, s.20.

<sup>29</sup>Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, a.g.e. s.177.

toplam vergi yükü, bir ülkede, elde edilen vergi hasılatının, söz konusu dönemdeki GSYH'ye (Gayri safi yurt içi hâsıla) kıyaslanarak bulunmaktadır.<sup>30</sup>

$$\text{Toplam Vergi Yükü} = \frac{\text{Vergi Gelirleri}}{\text{GSYH}}$$

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Yıllık Faaliyet Raporları esas alınıp, 2009 yılı baz alınarak 2005 ile 2018 yılları arasındaki GSYH, Genel bütçe vergi gelirleri, vergi yükü rakamları Tablo 1 ve Tablo 2'de verilmiştir. Tablo 1'de vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlar verilmiştir. 2005 yılında GSYH 673.702.943 TL iken vergi gelirleri ise 131.948.778 TL, bu rakamlar dikkate alındığında ise vergi yükü % 18,1 olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2018 yılında ise GSYH 3.740.519.000 TL gerçekleşmişken vergi gelirleri 737.954.270 TL vergi yükü ise % 19,7 olarak hesaplanmıştır. 2005 yılından 2018 yılları arasında geçen 14 yıllık süreç dikkate alındığı zaman vergi yükünde % 0,1'lik bir artış olduğu ve söz konusu artışın sürekli ve düzenli olarak gerçekleşmediği Tablo 1'de görülmektedir. 2005 ile 2018 yılları arası dikkate alındığında vergi yükünün en az baskı oluşturduğu yıl %19,1 ile 2008 yılı iken, en fazla baskı yarattığı dönem ise 2011 yılında %20,4 olarak gözlemlenmektedir.

---

<sup>30</sup>Erdoğan ÖNER, Kamu Maliyesi, Ankara, 1986, s.128.

**Tablo 1: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)**

<b>YILLAR</b>	<b>GSYH (2009 Bazlı)</b>	<b>Vergi Gelirleri (*)</b>	<b>Vergi Yüğü (%)</b>
2005	673.702.943	131.948.778	19,6
2006	789.225.55	151.271.701	19,2
2007	880.460.879	171.098.466	19,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1
2009	999.191.848	196.313.308	19,6
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6
2015	2.338.647.494	465.229.389	19,9
2016	2.608.525.749	529.607.901	20,3
2017	3.106.536.751	626.082.415	20,2
2018(**)	3.740.519.000	737.954.270	19,7

(\*) Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlardır.  
(\*\*) GSYH Yeni Ekonomi Programı 2019-2021'den alınmıştır.  
NOT: 2008-2018 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm)  
(15.04.2019)

Tablo 2'de vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları dâhil, ret ve iadeler hariç tutarlar verilmiştir. 2005 yılında vergi yüğü % 17,8 iken, 2018 yılında ise vergi yükünün oranı % 16,6 olarak tespit edilmiş ve bu artışın yine Tablo 2'de görüldüğü gibi düzenli bir şekilde gerçekleşmemiştir. 2005 ile 2018 yılları dikkate alındığında en yüksek vergi yüğü % 18,2 oranı ile 2010 ve 2011 yıllarında gerçekleşmişken, en düşük olduğu yıl %19,1 ile 2008 yılıdır. Tablo 1 ve 2'de GSYH, genel bütçe vergi gelirleri ve vergi yüğü rakamlarını gösteriliyor olmasına rağmen iki tablodaki farklılığın nedeni Tablo 1'de vergi gelirleri rakamlarına mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadelerin dâhil edilmiş, Tablo 2'de ise söz konusu gelirlerin yer almamasından kaynaklanmaktadır.

**Tablo 2: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)**

YILLAR	GSYH (2009 Bazlı)	Vergi Gelirleri (*)	Vergi Yüğü (%)
2005	673.702.943	119.627.198	17,8
2006	789.225.55	137.480.292	17,4
2007	880.460.879	152.835.111	17,4
2008	994.782.858	168.108.960	16,9
2009	999.191.848	172.440.423	17,3
2010	1.160.013.978	210.560.388	18,2
2011	1.394.477.166	253.809.179	18,2
2012	1.569.672.115	278.780.848	17,8
2013	1.809.713.087	326.169.164	18,0
2014	2.044.465.876	352.514.457	17,2
2015	2.337.529.940	407.818.455	17,4
2016	2.590.517.030	459.001.741	17,6
2017	3.106.536.751	536.617.206	17,3
2018(**)	3.740.519.000	621.310.598	16,6

(\*)Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları dâhil, ret ve iadeler hariç tutarlardır.  
(\*\*)GSYH Yeni Ekonomi Programı 2019-2021'den alınmıştır.

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm)  
(15.04.2019)

Tablo 3'te, OECD'ye üye olan ülkelerin 1965 ile 2017 yılları arasındaki vergi yükleri ifade edilmektedir. 1965 ile 2017 yılları arası dikkate alındığında OECD üyesi ülkelerin vergi yükü toplamda ortalama %9,3 arttığı gözlemlenirken, aynı tablodan görüldüğü üzere Türkiye'deki vergi yükü aynı süre içinde %14,3 arttığı görülmektedir. OECD'ye üye olan ülkelerin vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı dikkate alındığında, Türkiye'de OECD'ye üye olan ülkelerinin vergi gelirlerinin GSYH payının daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. 2017 yılı dikkate alındığında vergi yükü %46 ile en yüksek ülke Danimarka iken, en düşük ülke %16,2 ile Lüksemburg'dur. 1965 ile 2017 yılları arasında geçen elli üç (53) yıl boyunca Türkiye'deki vergi yükü, OECD'ye üye olan ülkelerin toplamının vergi yükünün altında gerçekleşmiştir.

**Tablo 3: Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı**

	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2014	2015	2016	2017
Avustralya	20,6	28,1	30,5	29,6	25,3	27,0	27,3	27,9	27,8	...
Avusturya	33,5	39,3	42,3	40,5	41,0	41,8	42,7	43,1	42,2	41,8
Belçika	30,6	41,2	43,5	42,7	42,6	44,2	45,14	44,8	44,1	44,6
Kanada	25,1	35,2	34,8	32,6	31,1	31,3	31,3	32,7	32,7	32,2
Şili	...	16,9	18,8	22,7	19,6	21,3	19,6	20,4	20,2	20,2
ek Cumhuriyeti	...	...	32,4	34,2	32,5	33,7	33,1	33,3	34,2	34,9
Danimarka	29,1	44,4	46,9	46,4	44,8	45,5	48,5	46,1	46,2	45,9
Estonya	...	...	31,1	31,3	33,3	31,7	32,3	33,3	33,7	33,0
Finlandiya	30,0	42,9	45,8	41,5	40,8	42,7	43,8	43,9	44,0	43,3
Fransa	33,7	41,2	43,4	42,5	42,1	44,4	45,4	45,3	45,5	46,2
Almanya	31,6	34,8	36,2	34,9	35,0	36,4	36,7	37,0	37,4	37,5
Yunanistan	17,1	25,2	33,4	31,2	32,0	35,5	35,7	36,6	38,8	39,4
Macaristan	...	...	38,5	39,4	37,3	38,4	38,0	38,7	39,2	39,4
İzlanda	26,1	30,9	36,3	38,9	33,2	35,0	38,3	36,3	51,6	37,7
İrlanda	24,5	32,4	30,8	30,4	27,0	27,6	28,4	23,1	23,3	22,8
İsrail	...	...	34,9	34,2	30,7	30,0	31,2	31,3	31,3	32,7
İtalya	24,7	36,4	40,6	41,7	41,9	43,9	43,5	43,1	42,6	42,4
Japonya	17,6	28,2	25,8	27,5	26,5	28,2	30,3	30,6	30,6	...
Kore	...	18,8	21,5	24,8	23,4	24,8	24,6	25,2	26,2	26,9
Letonya	...	...	29,1	28,2	28,2	28,6	29,0	29,2	30,4	30,4
Litvanya	...	...	30,8	30,0	28,3	27,0	27,5	28,9	29,8	29,8
Lüksemburg	26,4	33,5	36,9	36,1	37,4	38,4	37,4	37,1	38,1	38,7
Meksika	...	12,1	11,5	12,0	12,8	12,6	13,7	15,9	16,6	16,2
Hollanda	30,5	39,7	36,9	35,7	35,7	35,6	37,0	37,0	38,4	38,8
Yeni Zelanda	24,5	36,2	32,5	33,9	30,3	31,6	31,2	31,6	31,6	32,0
Norveç	29,4	40,2	41,9	42,1	41,9	41,5	38,8	38,4	38,7	38,2
Polonya	...	...	32,9	34,6	31,4	32,1	31,9	32,4	33,4	33,9
Portekiz	15,7	26,5	31,1	31,8	30,4	31,8	34,3	34,4	34,3	34,7
Slovak Cumhuriyeti	...	...	33,6	29,2	28,1	28,3	31,1	32,2	32,4	32,9
Slovenya	...	...	36,6	37,1	36,9	36,8	36,2	36,4	36,5	36,0
İspanya	14,3	31,6	33,2	36,4	31,2	32,1	33,6	33,6	33,2	33,7
İsveç	31,4	49,5	49,0	45,0	43,2	42,6	42,6	43,1	44,0	44,0
İsviçre	16,5	23,7	27,6	26,2	26,6	26,9	26,9	27,6	27,8	28,5
Türkiye	10,6	14,5	23,6	23,1	24,8	24,9	24,6	25,1	25,3	24,9
İngiltere	30,1	32,9	32,9	33,0	32,3	32,4	31,8	32,2	32,7	33,3
ABD	23,5	26,0	28,2	26,7	23,5	24,1	26,0	26,2	25,9	27,1
OECD-Toplam	24,9	31,9	33,8	33,6	32,3	33,1	33,6	33,7	34,0	34,2

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm)  
(15.04.2019)

### 2.5.2. Kişisel Vergi Yüğü

Kişisel vergi yüğü kavramı bireylerin katlanmış olduğu vergi ve benzeri ödemelerin, bireylerin gelir düzeyine oranlanmasını ifade etmektedir ve söz konusu durum vergi ödeme gücünün ölçüleri arasında yer almaktadır. Kişisel vergi yüğü farklı açılardan değerlendirilerek sübjektif (vergi baskısı) ve objektif vergi yüğü şeklinde iki ayrı başlık üzerinden ifade edilebilmektedir.<sup>31</sup>

Subjektif vergi yüğü, kişilerin gelirine, ailevi ve özel durumlarına, refah seviyesini, iktisadi kararlarını etkileyebilen, kişi tarafından hissedilebilen psikolojik baskı şeklinde ifade edilebilir. Kişiler üzerinde subjektif bir his oluşturduğundan bu yükün hesaplanması ve karşılaştırılması mümkün değildir.<sup>32</sup>

Objektif vergi yüğü ise, mükelleflerin baz alınan bir dönemde ödedikleri vergiler ile dikkate alınan dönemdeki gelirlerine oranlanması yoluyla hesaplanabilmekte olup, aşağıdaki şekilde formüle edilebilmektedir.<sup>33</sup>

$$\text{Kişisel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Bireyin Ödediğı Vergi}}{\text{Bireyin Geliri}}$$

### 2.5.3. Bölgesel Vergi Yüğü

Bölgesel vergi yüğü, bölgelerden elde edilen vergi gelirlerinin o bölge gelirine oranlanması yoluyla hesaplanmaktadır. Söz konusu yükün hesap edilmesi; iktisadi ve sosyal açılardan aynı olan bölgeler için yapılan bir hesaplama olup; elde edilen sonuç ile vergi yüğü dağılımı ve bölgesel kalkınmışlık açısından karşılaştırma yapabilmek için gerekli veriler sağlanabilmektedir.<sup>34</sup>

<sup>31</sup>Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s.189.

<sup>32</sup>Mehmet Arslan, "Vergi Yüğü ve Türkiye'deki Durumu", Vergi Dünyası, Sayı: 135, Kasım 1992, s. 1.

<sup>33</sup>Arslan, a.g.m., s.1.

<sup>34</sup>Abdullah Tekbaş - Gökhan Dökmen, "Türkiye'de Vergi Yüğü'nün Bölgesel Dağılımı", Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz-Aralık 2007, s. 198-199.

$$\text{Bölgesel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Bölgenin Ödediği Vergi}}{\text{Bölgenin Milli Gelirden Aldığı Pay}}$$

#### 2.5.4. Net Vergi Yüğü

Birey için, ödediği vergiden kamu hizmetlerinden sağlanan fayda çıkarıldıktan sonra kalan yüğüdür. Ekonomi için ise vergi ve vergi benzeri gelirlere sağlanan fayda çıkarıldığında bulunan farkın milli gelire oranı net veri yükünü verir. Net vergi yüğü böylelikle hem kişisel hem de ekonomi açısından ayrı ayrı değerlendirilebilir.<sup>35</sup>

$$\text{Net Vergi Yüğü} = \frac{\text{Ödenen Vergi} - \text{Kamu Hizmetinden Sağlanan Fayda}}{\text{Bireyin Geliri}}$$

#### 2.5.5. Gerçek Vergi Yüğü

Gerçek vergi yüğü, bireyin vergi ve benzeri yükümlülükler nedeniyle yaşamış olduğu maddi kayıplar ile birlikte devletin sunduğu hizmetler neticesinde elde edilen çıkarların bir çatı altında ele alınması şeklinde ifade edilebilir.<sup>36</sup>

Gerçek Vergi Yüğü

$$= \frac{(\text{Ödenen Vergi} + \text{Yansıyan Vergi}) - (\text{Kamu Hizmetinden Sağlanan Fayda} - \text{Yansıtılan vergi})}{\text{Bireyin Geliri}}$$

#### 2.5.6. Sektörel Vergi Yüğü

Ekonomik hayat içinde bulunan sektörler açısından, sanayi, hizmet veya tarım sektörünün ödediği vergi ile sektörün geliri arasındaki ilişki sektörel vergi yükünü belirlemektedir.<sup>37</sup> Sektörel vergi yüğü, hizmet, tarım ve sanayi sektörünün ne kadar vergi yüğü altında olduğunu gösterdiği için, sektörler arası karşılaştırmalarda ve bu doğrultuda vergi politikasına yön vermek maksadıyla kullanılabilir.

$$\text{Sektörel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Sektörün Ödediği Vergi}}{\text{Sektörün Milli Gelirden Aldığı Pay}}$$

<sup>35</sup>Muter - Çelebi - Sakınç, a.g.e, s.179.

<sup>36</sup>Muter - Çelebi - Sakınç, a.g.e, s.180.

<sup>37</sup>Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 496.

## 2.6. Vergi Kapasitesi

Vergi kapasitesi ya da sınırı, söz konusu ülkede vergilendirilebilecek kaynakların tahmini toplamını ifade eder.<sup>38</sup>

Vergi kapasitesi, toplanabilecek verginin uç noktasını ifade edebilir. Bu uç nokta ülkeler arası farklılıklar ve zamansal dilimler açısından değişkenlik arz edebilmektedir. Bu kapasite mükelleflerin iktisadi kararlarını yakından ilgilendirdiğinden dolayı bu sınırın aşılması halinde ekonomi üzerinde krizlere sebebiyet verebilir.<sup>39</sup>

Bireyler arasındaki gelir farklılıkları ve ekonomik hayatın içinde bulunan ihracat ve ithalat düzeyinin büyüklüğü gibi makroekonomik faktörler ile birlikte ekonominin parasallaşmasının GSMH içindeki payları vergi kapasitesini etkileyen başat faktörler olarak ifade edilebilir.<sup>40</sup> Özellikle artan oranlı tarifelerin göz önünde bulundurulması halinde, kişi başına gelirin artması ile birlikte vergi kapasitesinde de pozitif etki yaratmaktadır. Gelir dağılımındaki adaletsizliğin artması vergi kapasitesini arttırabilmektedir. Çünkü vergi kapasitesi, en az geçim harcamalarının üstünde kalan gelir seviyesinin üzerinde gelirden daha yüksek oranda artarak, vergi kapasitesinde artış yaratacağı düşünülmektedir.

Günay Deniz Dursun'un yapmış olduğu çalışmasında 1990 ile 2006 arasında gerçekleşen zaman diliminde Türkiye'de vergi kapasitesi ile fiili olarak hesaplanan vergi yükünü arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Yapmış olduğu araştırmada bağımlı değişken olarak "vergi gelirlerini", bağımsız değişken olarak da "milli geliri, imalat sanayi ve ihracat gelirlerini" ele alarak üç ayrı değişken kullanmıştır. İfade edilen modelde, 1990 – 2006 yılları arasında arada geçen on beş yıllık zaman dilimi içerisinde kimi zaman gerçekleşen vergi yükünün, tahmini vergi yüküne yakınlaştığı gözlemlenmiş olması rağmen çoğu zaman gerçekleşmelerin altında kalmıştır. Bu

---

<sup>38</sup>Nevzat Saygılıoğlu, "Vergi Reformu", İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaacılık, İstanbul, 1991, s.7.

<sup>39</sup>Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s.309.

<sup>40</sup>Turgay Berksoy, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No. 411, İ.İ.B.F. Yayın No. 362, Fatih Yayınevi Matbaası, 1984, s.6.

durum ülkenin vergileme politikalarında yaşamış olduğu problemler ile denetimde yaşanan aksaklıkları ortaya koyduğu düşünülmektedir.<sup>41</sup>

## **2.7. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma**

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, mükelleflerin şahsi veya birlikte hareket etmesi dolayısıyla ortaya çıkan psikolojik etkiler şeklinde ifade edilebilir. Vergi kaçakçılığında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine karşın mükelleflerin veya vergi sorumlularının kanunları çiğneyerek devleti maddi kayba uğratması şeklinde ifade edilebilir.<sup>42</sup> Sahte belge düzenleyip kullanmak, içerik itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi eylemler vergi kaçakçılığına örnek teşkil etmektedir.

Vergiden kaçınma ise, vergi konusuyla mükellefin bağ kurmaması veya mükelleflerin kanunda yer alan boşluklardan faydalanarak vergi dışında kalmaları olarak ifade edilebilir.<sup>43</sup> Vergiden kaçınma yollarından biri vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemektir. Vergi konusuyla ilişkiye girmemekle birlikte vergiden kaçınmak mümkündür. Örneğin kişinin Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabi olan araca sahip olmak yerine toplu taşımayı tercih etmesi bu olaya örnek verilebilir. Vergiden kaçınmanın bir diğer yolu ise kanuni boşluklardan faydalanmaktır. Burada vergi kanunları hazırlanırken, kanundan kaynaklı oluşan boşlukların bulunulması ya da kanun metinlerine farklı anlam verilmesi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.<sup>44</sup>

## **2.8. Kayıt Dışı Ekonomi**

Rasyonel tekniklere göre tespit edilemeyen ve ülkede üretilen nihai mal ve hizmet miktarının tespit edilmesinde kullanılmayan gelir elde etmeye yönelik yapılan eylemlerin tamamı kayıt dışı ekonomiyi tarif edebilmektedir.<sup>45</sup> Bu başlık altında kayıt dışı ekonominin sebepleri, sonuçları ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yapılması gereken uygulamalardan bahsedilecektir.

---

<sup>41</sup>Günay Deniz Dursun, "1990–2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma", Maliye Finans Yazıları, Sayı 79, Nisan 2008, s. 45-59.

<sup>42</sup>Akdoğan, 2009, s.170.

<sup>43</sup>Akdoğan, 2009, s.169.

<sup>44</sup>Edizdoğan – Çetinkaya - Gümüş, a.g.e., s.202.

<sup>45</sup>Türkmen Derdiyok, Türkiye'nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, İktisat Dergisi, Mayıs 1993, sayı:14, s.54.

### 2.8.1. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri

Kayıt dışı ekonomi ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye büyüklüğü farklılık arz eden, bütün dünyada hissedilen bir kavram olarak karşımıza çıkabilmektedir. Ekonomik hayat içinde bulunan enflasyonist eğilimler, gelir dağılımındaki çarpıklık, vergileme yapılırken yasal mevzuattaki karışıklıklar, mükelleflere dayatılan şekli ödevler dolayısıyla mükelleflerin katlanmak zorunda olduğu mali yükler, vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların kapsamı, vergisel yüklerin ağırlığı, mükelleflerin tutum ve davranışları gibi unsurlar kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında yer almaktadır.<sup>46</sup>

#### 2.8.1.1. Mali Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran temel nedenler birisi olan mali nedenler vergilemenin sebep olduğu durumları ifade etmektedir.

Kayıt dışı faaliyetlerinin yaygınlaşma sebepleri olarak; yaptırımların yetersizliği, vergi aflarının çok kısa aralıklarla gündeme gelmesi ve hatta kayıt dâhilinde yürütülen faaliyetlerden kaynaklanan yükümlülüklerin fazla oluşu gösterilebilir.

Vergi oranlarının ekonomi üzerindeki etkisi teorik olarak ispatlanmış bir gerçekliktir. Bunların içinde bilhassa Arthur Laffer tarafından saptanan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Hatta bu ikisi arasındaki bağ arz yönlü iktisadın en önde gelen çıkış noktalarındadır. Laffer'e göre; vergi oranları belli bir seviyeye geldikten sonra vergi gelirleri düşmeye başlar. Zira vergi yüküyle karşılaşan insanlar artık vergisizi kazancın yollarını aramaya başlayacaktır. Vergi oranlarının yükselmesi ekonominin kayıt dışılığa kaymasına sebebiyet verir. Böylece ekonomi küçülmüş olur.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup>Mehmet Tosuner, Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler, Vergi Sorunları, sayı 85, s.65.

<sup>47</sup>Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri – 1" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 144, Eylül, 2000, s.193.

### **2.8.1.2. Siyasi Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık**

Vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarında ve dahi vergi kaybına neden olmalarında en önemli etkenlerden birisi de siyasi iktidarların tercihleridir. Şöyle ki ülkede politika belirleyiciler genel itibariyle oy kaygısı ile belli güç odaklarının etkisiyle ya vergilendirmeme yoluna gitmekte yahut vergi yükünü adaletsiz bir şekilde dağıtmaktadırlar. Ayrıca seçim süreçlerinde tüm siyasi partilerin vergilendirme politikalarında farklılıklara rastlanmakta böylece seçmenler her bir siyasi parti için ayrı ayrı beklentilere girmektedirler. İstikrarlı vergi politikası benimsemiş ülkelerde parti politikaları da aynılık arz etmektedir. Vergilendirmeye ilişkin her bir vaat ülkenin genel vergi politikasına güvensizlik oluşturmakta dolayısıyla mükellefler tarafından ciddiye alınmamaktadır. Böylece vatandaşlar bireysel karlarını maksimize etmek yolunu tercih etmektedirler.<sup>48</sup>

1950'den itibaren her on yılda bir gerçekleştirilen kanun değişikliklerinin temel amacı mali krizlerin aşılmasıdır. Kamu gelirlerinin artırılması suretiyle hızlı bir sonuç alma yoluna gidilmiştir. Lakin genel itibariyle yük bir kesimden diğerine artırılması yolunun tercih edildiği böylece mükellef memnuniyetsizliğine sebebiyet verilmemeye çalışılmıştır. Örneğin, Aşar vergisi kaldırılmıştır lakin İstihlak vergisi ile buradaki açık kapatılmıştır. Keza 1980 sonrasında gündeme gelen teşvikler ve dahi bazı işletmeler için getirilen istisna ve muafiyetler dengenin ciddi manada bozulmasına ve çok geniş bir alanda hizmet sağlayan işletme türlerinin doğmasına yol açmıştır.<sup>49</sup>

### **2.8.1.3. Sosyal Sebeplerden Kaynaklı Kayıt dışılık**

Kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden birisi şüphesiz gelir dağılımındaki adaletsizliktir. Gelir dağılımı açısından dezavantajlı bulunan kesim gelirlerini artırmak amacıyla kayıt dışı istihdamın oluşmasına yol açmaktadır.

Özellikle 1980 sonrasında kayıt dışı ekonomide kayda değer bir büyüme gözlemlenmiştir. Buna sebep olarak; yatırım maliyeti düşük sermaye birikimine yol açan vergi teşviklerinin yaygınlaştırılması böylece kayıt dışı fonların sisteme dâhil

---

<sup>48</sup>Mehmet Tosuner, a.g.m., s.71.

<sup>49</sup>Selami Şengül; Kayıt Dışı Ekonomi, İmaj yayıncılık, Ankara 1997, s.205

olması ve bu yüzden vergi sisteminin büyük ölçüde dengesizleşmesi gösterilebilir. Zira dönem itibariyle küreselleşme etkisiyle piyasalarda rekabet olgusu artmış, böylece devamlılık için maliyet unsuru daha da önem kazanmıştır. Bu durum “fason üretim” in önünü açmış ve kayıt dışılık hali genişleyerek devam etmiştir.<sup>50</sup>

İlginç bir şekilde eğitim seviyesinin artması da kayıt dışılığın artmasına yol açmaktadır. Yapılan deneysel-gözlemsel araştırmalar bu iki olgu arasında bir doğru orantı tespit etmektedir. Eğitim düzeyinin yükselmesi vergi bilincinin yani vergilerin neler olduğu ve vergi sisteminin işleyişindeki aksaklıkların fark edilebilirliğine ilişkin bilincin artmasını sağlar. Böylece eğitim seviyesi yüksek mükellef vergi yükünü dağılımındaki farklılıkları ayırt edebilir böylece vergi kaçırma eğilimine girer. Bu tür mükellefler vergi mevzuatındaki boşlukları tespit edebilir ve dahi bu boşlukları kendi menfaatleri doğrultusunda değerlendirir. Böylece gelirini vergilendirme sürecinin dışında bırakabilir. Tüm bu tespitlerin rağmen eğitim sayesinde vergi ahlakı ve hassasiyeti açısından bir gelişmenin olabileceği de düşünülebilir. Eğitimli mükellef eğitimi sayesinde vergi yükü ile kamusal harcamalar arasındaki ilişkiyi analiz edebilir, bu sayede önemi konusunda daha hassas bir bilince erişebilir. Pek tabi bu iyimser tablonun gerçekleşmesi aynı zamanda bu bireyin ödediği vergilerin veya mükelleflerce ödenen vergilerin kamu hizmetlerine dönüşümünü gözlemlemesine de bağlıdır. Takdir edilmelidir ki bu tür bir mükellef bu dengeyi de gözetebilecektir.<sup>51</sup>

#### **2.8.1.4. Kamu Yönetimindeki Etkinlikten Kaynaklı Kayıt dışılık**

Kayıt dışılık ile “vergi vermeme”nin birlikte anılması mali sebeplerin ne denli önem arz ettiğini göstermektedir. Hatta öyle ki bazen kayıt dışı ekonomi tanımlanırken sırf vergi vermeme üzerinden hareket edilmektedir. Ekonomik sebepler ve mali sebepler birlikte düşünülmeli ve mali sistemin içinde aranmalıdır. Vergi ve benzeri yükümlülüklerin bizzat kendilerinin bilhassa birer kayıt dışılık sebebi olduğunu ekonomik sebepler kısmında açıklamış idik. Araştırmalara göre kişiler katlandıkları yükü ekonomik güçlerine göre daha fazla algılamaktadırlar. Mükellefler hem vergilerin karşılıksız olduğunu düşündüklerinden hem de zaten vergi vermeyenlerin de vergilerle

---

<sup>50</sup>Us, a.g.m., s.17.

<sup>51</sup>Gülay Akgül Yılmaz, “Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı” (basılmamış doktora tezi), İstanbul, 1992, s.29-30.

finansmanı sağlanan mal ve hizmetlerden aynı oranda yararlandıklarından vergi yükünden kaçınma eğilimi göstermektedirler. Böylece kamu otoritesinden gizlenmekte böylece kayıt dışılık gelişmektedir.<sup>52</sup> Vergi sisteminde bulunması gereken adil, etkin ve basit vergilendirme politikasının karşılık bulup bulmadığı hususu kayıt dışı ekonominin boyutlarını etkilemektedir.

Vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmadığını düşünen mükellefler oluşan bu farklılığı vergi kaçırmak suretiyle bertaraf etmeye çalışacaklardır. Bunda vergi politikasını oluşturan düzenleyici işlemler ihdas edilirken etkilenecek bireylerin katılımının olup olmaması da etkilidir. Şayet bu türlü bir katılım imkânı olursa yani bizzat muhatapların istekleri de göz önünde bulundurularak düzenlemeler ve kararlar alınacak olursa vergi uygulamalarında başarı oranının arttığı ve kayıt dışılığın azaltılması mümkün olabilecektir.<sup>53</sup> Vergilendirme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülememesi ve bu yüzden mükellefler için cazip olmaktan çıkması, mevcut mükelleflerin yüklerini artırmak suretiyle vergi gelirlerinin yükseltilmeye çalışılması, yüksek marjinal vergi oranları yüzünden mükelleflerin vergi-kazanç dengelerinin bozulması hem kayıt dışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye geçişi hem de kayıt dışı ekonominin küçülmesini engelleyecektir.

### **2.8.2. Kayıt Dışı Ekonominin Sonuçları**

Gayrisafi milli hâsıla, istihdam potansiyeli, fiyatlar dengesi, büyüme oranı, gelir dağılımı ve dış ticaret rakamları gibi temel etmenlerin kayıt dışılığın artması nedeniyle efektif bir şekilde gözlemlenememesi gerçek sorunların tespitini ve gerçek sorunlara gerçek çözümlerin uygulanamamasına ve hatta bu yüzden kaynak israfına yol açmaktadır. Örneğin, bu kayıt dışılık yüzünden işsizlik oranlarının ve fiyatlar genel düzeyinin olduğundan yüksek ölçüldüğü bir piyasada işsizliği gidermek ve ekonomiyi canlandırmak için başvurulan tedbirler kısa vadede bir düzelmeye sebebiyet verecekse

---

<sup>52</sup>İzzettin Öner, Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:23-24, Ekim 2000 – Mart 2001, ss.241-254, s.251.

<sup>53</sup>DPT, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, DPT-Uzmanlık Tezleri, Nisan, 1999, s. 28.

de uzun vadede fiyatlar genel düzeyinin daha da artmasına ve istikrarın bozulmasına yol açabilecektir.<sup>54</sup>

Kayıt dışılığın önemli sebeplerinden birisinin de yüksek vergi oranları olduğu göz ardı edilmemelidir. Vergi yükünün daha da artırılması kayıtlı mükelleflerin daha adaletsiz bir pozisyonda kalmalarına sebebiyet verecektir. Böylece kayıt dışı alana geçiş hızlanacaktır. Bireyler daha fazla kar getiren fakat daha az vergi verilmesini sağlayan yöntemler geliştireceklerdir. Yaşanan ekonomik sorunlar kamu gelirlerini arttırmaya yönelik önlemlere başvurmaya itmektedir. Lakin bunu temin etmek maksadıyla yapılan düzenlemeler “ücretliler”in durumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Ücretli kesimin refah seviyesini düşürecek tedbirlerin engellenmesi gerekmektedir.<sup>55</sup>

İbrahim Halil Sugözü'nün yapmış olduğu çalışmada kayıt dışı ekonominin temel nedenleri arasında devletin uygulamış olduğu ağır vergi yüklerine yer verilmesine bağlamıştır. Vergi yüklerinde yapılacak indirim bütçe üzerinde olumsuz bir etki meydana getirmeyeceğini, mükelleflerin çalışma hayatına katılıp kayıt dışı faaliyetlerin azalacağını, vergiye gönüllü uyumun artabileceğini ve aynı zamanda ağır vergi yüklerinde yapılacak indirimlerle birlikte kayıt dışı ekonominin azalıp, ekonomik istikrarsızlıkların da önlenebileceğini ifade etmiştir.<sup>56</sup>

Antalya'da düzenlenen “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları” adlı 19. Maliye Sempozyumunda Şükrü Kızılot ve Şafak Ertan Çomaklı'nın yapmış olduğu çalışmaya göre, kayıt dışı ekonominin ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak vergisel kayıpların net olarak ölçülemeyeceğini, kayıt dışı ekonominin büyük ölçüde azaltılabilmesi için sürekli olarak çıkartılan vergi aflarına yer verilmemesi, kayıp ve kaçakçılığa sebebiyet veren mükelleflerin ağır cezai yüklerle cezalandırılıp, vergiye

---

<sup>54</sup>Mustafa Durmuş, “Kayıt Dışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği”, TİSK Akademi, Sayı: 1, 2006, s.148.

<sup>55</sup>Pınar Akkoyunlu, Türkiye’de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi, İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Maliye Araştırma Merkezi Yayını, 2004, İstanbul, s.83.

<sup>56</sup>İbrahim Halil Sugözü, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği), s.191-192., 2010.

gönüllü uyum sergileyen mükelleflere kolaylık sağlamanın gerekli olduğunu ifade etmişlerdir.<sup>57</sup>

### **3. VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKININ TEORİK ÇERÇEVESİ**

Kamusal faaliyetleri gerçekleştirebilmek adına mükelleflerden elde edilen kamu gelirleri arasında devletin egemenlik gücünü kullanarak temin etmiş olduğu vergilerin payı oldukça yüksektir. Keza vergi hasılatında sağlanacak artışın mükelleflerin sahip olduğu bilinç ve ahlak düzeyindeki artışa duyarlı olduğu ifade edilebilir. Öyle ki mükellef haklarının devlet tarafından topluma iyi bir şekilde izah edilmesi vergi hasılatında kayıp ve kaçakçılığın azalmasına yardımcı olup, mükelleflerde vergi bilincine pozitif katkı yaratarak vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından önem arz ettiğini düşünmekteyiz.

Bu bölümde vergi bilinci ve vergi ahlakının literatürde ifade edilen tanımlamaları, vergi bilinci ve ahlakını etkileyen faktörler ele alınacaktır.

#### **3.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı Kavramları**

Ulusal ve uluslararası literatürde vergi bilinci ve vergi ahlakına için çeşitli tanımlamalar mevcut olup tam bir görüş birliğine varılamamıştır. Ancak vergi sistemlerinde yer alan kayıp ve kaçakçılık gibi sorunların temelinde bu iki faktörün önemi oldukça yüksektir. Söz konusu kayıp ve kaçakçılığı ortadan kaldırmak veya azaltabilmek adına toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının yerleşmesi yapılan çalışmalarda sıkça karşımıza çıkmaktadır. Vergi bilinci ve vergi ahlakına ilişkin teorik çerçeveyi çizerken bu iki kavramın tanımdan yola çıkılmasının doğru olacağı düşüncesini taşımaktayız.

##### **3.1.1. Vergi Bilinci**

Literatürdeki bazı çalışmalar dikkate alındığında vergi bilincine ilişkin çeşitli tanımlamaların mevcut olduğuna rastlanmıştır. Bu tanımlamalardan bazıları şöyledir;

---

<sup>57</sup>Şükrü Kızılot, Şafak Ertan Çomaklı, Vergi Kayıp Ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi, “19. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları” 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s.157.

Miriam Dornstein'e göre; vergi bilinci mükellefler tarafından bir verginin farkında olmak şeklinde ifade etmiştir.<sup>58</sup>

Nihat Edizdoğan'a göre; vergi bilinci, kişilerin verginin alınma amacının devlet vasıtasıyla yine kendilerine hizmet şeklinde dönecek harcamaların finansmanına katılmak olduğunun bilincinde olma, bu durumu anlama ve kabullenme yeteneğini ifade eder. Devlet var ise vergi de olmalıdır gerçeğinin farkına varılmasıdır.<sup>59</sup>

Abdurrahman Akdoğan'a göre ise,

*“kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir”*.<sup>60</sup>

Vergi bilinci; mükellefin verginin niçin konulduğunun farkında olması böylece verginin kamu ihtiyaçları için toplandığına inanması ve vergi kanunlarında, kanunlarda yapılan değişikliklerin takibi ve vergi kanunlarının uygulamaları konusunda bilgi sahibi olması ifadelerini taşımaktadır. Aynı zamanda toplumda vergi bilincinin yerleşmesinde eğitim sistemiyle birlikte vergi sisteminde oluşacak adaletin önemi ve yerinin büyük bir paya sahip olduğu söylenebilir.<sup>61</sup>

Vergi bilinci yerleşmemiş ülkelerde, halk tarafından ödenen vergilerin bir yük olarak görüldüğü bu tabuyu yıkabilmek adına kamu otoritesine de ödevlerin düştüğü ifade edilebilir. Çünkü vergi ve benzeri yükümlülüklerinin olmadığı varsayımı altında toplumsal hizmetlerden ve dolayısıyla bir toplumdan bahsedilemeyeceğini ifade edebilmek mümkündür. Vergi bilincinin arttırılması için sadece hukuki yaptırımların yeterli olmayacağı, hukuki yaptırımların yanı sıra vergi ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinin toplumun birlikte yaşayabilmesi ve var olabilmesi açısından bir vatandaşlık görevi olduğunu, kayıp ve kaçakçılığa sebebiyet veren davranışların ahlaka

---

<sup>58</sup>Miriam Dornstein, “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, Journal of Economic Psychology, 8, 1987, s.59 ve bkz. İnci USER, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1992, s.44 (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

<sup>59</sup>Edizdoğan - Çetinkaya - Gümüş, a.g.e., s.220.

<sup>60</sup>Akdoğan, 2009, s.180.

<sup>61</sup>Doğan Şenyüz, “Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi, Bülten, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, 1994, Sayı: 17, s. 83.

ve vatandaşlığa aykırı olduğu bilincini topluma nakşetmenin de önemlilik arz ettiği düşünülmektedir.<sup>62</sup>

### 3.1.2. Vergi Ahlakı

Literatürde yer alan çalışmalar göz önünde bulundurulduğunda vergi ahlakına ilişkin çeşitli tanımlamalara rastlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları şöyledir;

Yeniçeri'ye göre vergi ahlakı genel olarak; mükelleflerin, vergi suç ve cezalarına karşı takınmış olduğu dürüst bir duruş olarak ifade edilebilir.<sup>63</sup>

Akdoğan'a göre,

*“mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır.”*<sup>64</sup>

Schmölders'e göre, vergi ahlakı mükelleflerin vergi ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi olarak ifade edilmektedir.<sup>65</sup>

Vergi devlet bakımından bir alacak, vergi yükümlüsü bakımından ise bir borçtur. Vergi ahlakının zayıflaması; vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaya başlamaları, vatandaşların, vatandaşlık ödevi olan vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirmemelerini ifade eder. Bu durum vergi mükelleflerinin vatandaşlık duygularının zayıflaması demektir ki vatandaşlık duygusunun gelişmişlik ölçütlerinden biri, vergi yükümlülüğü duygusunun ve vergi ödevi anlayışının gelişmişlik düzeyidir. Bu nedenle vergi yükümlülüğü duygusunun, vergi ahlakı ve vergi ödevi anlayışının gelişmiş olduğu

<sup>62</sup>Harun Yeniçeri, Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Belek/Antalya 10 -14 Mayıs 2004, s.1010-1011.

<sup>63</sup>Mehmet Tosuner- İhsan C. Demir, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi,” Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2008, Cilt X, Sayı: 2, s. 356.

<sup>64</sup>Akdoğan, 2009, s.181.

<sup>65</sup>Günter Schmölders, Genel Vergi Teorisi, 1976, s.111, (Çev.) Salih Turhan, İÜ Yay. No: 2149, İstanbul ve bkz. Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 9 / 3, 2007, s.1 – 20.

memleketlerde vergi ödeme gücü; bu duygu, bilinç ve görev anlayışlarının yeterince gelişmemiş olduğu memleketlere göre daha yüksektir.<sup>66</sup>

### **3.2. Vergi Bilinci ve Ahlakını Etkileyen Faktörler**

Literatürde vergi bilinci ve ahlakını etkileyen birçok faktör bulunmakla beraber çalışmada toplumsal kültür ve gelişmişlik seviyesi, vergi idaresinin etkinliği, denetimlerin sıklığı, cezai yaptırımlar, mükelleflerin devlete duydukları güven, eğitim düzeyi, yaş, medeni durum gibi demografik faktörler ile idarenin vergi aflarına başvurulması gibi etkenler üzerinde durulacaktır.

#### **3.2.1. Toplumsal Kültür ve Ülkenin Gelişmişlik Düzeyi**

Toplumda var olan bireylerin ahlaki değerleri ile vergisel ödevleri yerine getirme arasında kuvvetli bir ilişki vardır. Öyle ki mükelleflerin vergiyi kutsal bir görev olarak algılaması halinde toplumda vergi ödeme alışkanlığı olumlu yönde etkilenecek ve vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı ifade etmek mümkün olacaktır. Aynı zamanda ahlaki açıdan yoksun olan toplumlarda mükelleflerin vergiye karşı duyarlılığı azalacak, ahlaki etiği uymayan vergisel anlamda oluşacak kaçakçılık ve kaçınma gibi eğilimlere eğilimi artacaktır ve söz konusu davranış toplumun genelinde görülmesi halinde bu tür eylemlere karşı tepki azalacaktır. Bunun sonucunda ise toplumda vergiye gönüllü uyum olumsuz bir şekilde etkilenecektir.<sup>67</sup>

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi dikkate alındığında devlete duyulan güven ile birlikte vatandaşlık bilinci arasında pozitif ilişkinin var olduğu ifade edilebilir. Gelişmiş ülkelerde görülen ahlak düzeyi vergi bilinci üzerine pozitif etki yaratarak, gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerde bu durum tam tersi bir hal almaktadır. Ekonomik gelişmelerini sağlayan ülkelerde genel itibarıyla gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilere başvurulması halinde kayıp ve kaçakçılık, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere kıyasla çok daha düşüktür. Çünkü az gelişmiş ülkelerde vergi sistemleri tam olarak yerleşmemesi nedeniyle kayıp ve kaçakçılık artacaktır. Bu sebepten ötürü az

---

<sup>66</sup>İsmail Türk, Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.142.

<sup>67</sup>Edizdoğan, Çetinkaya, Gümüş, a.g.e., 231.

gelişmiş ülkelerde kayıp ve kaçakçılığı azaltabilmek adına dolaylı vergilere yönelmektedir.<sup>68</sup>

### **3.2.2. Devlete Duyulan Güven**

Vergi bilinci ve ahlakının belirlenmesinde önemli faktörlerden biri de devlete duyulan güvendir. Devlet yönetiminde yer alan siyasi ve bürokratların vatandaşlara sunduğu hizmetler açısından vergiye gönüllü uyum üzerinde etki yaratacaktır. Devleti yönetenlerin, toplumun belli bir kesimine, belli bir seçmen kitlesine veya toplanan vergileri kendi çıkarları doğrultusunda kullanması halinde toplumun yönetime güveni azalacak ve bunun sonucunda ödenen vergi ile alınan hizmet arasında bağ kuran mükelleflerde psikolojik olarak vergiye karşı direnç oluşmasına sebebiyet verecektir.<sup>69</sup> Devlete duyulan güveninin azalması halinde mükellef, bu durumdan oluşacak rahatsızlığı sosyal çevresine aktaracak ve sonuç olarak toplumda, yöneticilere tepki olarak vergisel ödevlerini yerine getirmek istemeyecektir.<sup>70</sup>

### **3.2.3. Vergi İdaresinin Etkinliği, Vergi Denetimleri ve Mükelleflere Uygulanacak Cezai Yaptırımlar**

Vergi bilinci ve ahlakını arttırabilmenin en efektif yollarından biri vergi idaresinde nitelikli bir şekilde yapılması ve idarenin iyi yönetilmesi şeklinde olabilmektedir. Nitelikli ve yeterli sayıda vergi elemanların varlığı, günümüz teknolojisiyle yapılandırılmış ve mükellef odaklı çözüm sunabilen idarenin varlığı önemli faktörler arasında yer almaktadır.<sup>71</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2017 Yılı Faaliyet Raporu'nda, kaçakçılıkla mücadele edebilmek, toplumsal farkındalığı arttırıp vergi bilincini yerleştirebilmek, maliyetleri tespit edip, hizmet kalitesini arttırabilmek adına “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Kurumsal Kapasitenin Arttırılması Projesi” uygulamasıyla vergiye gönüllü uyumun arttırılması

---

<sup>68</sup>Beyhan Ataç, Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No: 118, Eskişehir, 1999, s.36.

<sup>69</sup>Tom R. Teyler, Why People Obey the Law, New Haven: Yale University Press,1990, s.40-56.

<sup>70</sup>Ali Rıza Gökbnar - Sibel Selim - Halit Yanıkkaya, Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Ekonomik Yaklaşım, Cilt:18, Sayı:63, ss:69-94, 2007, s.83.

<sup>71</sup>Hilmi Çoban, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışı Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004, s.68.

için faaliyetlere başlamıştır.<sup>72</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2017 yılı Faaliyet Raporu dikkate alındığında vergiye gönüllü uyumu arttırabilmek için; “anket uygulaması, eylem planları, beyan ve bildirimlerde dilin sadeleştirilmesi, uyumlu olan mükelleflere %5 oranında vergi indirim teşviki, vergi maliyetlerini azaltmak adına e-arşiv, e-fatura, e-defter gibi uygulamalara yer verilmiş ve hakkında incelemeye başlanmamış mükellefler için izaha davet müessesesi mevzuata eklenmiştir.<sup>73</sup>

İdari açıdan etkinlik, maksimum düzeyde vergi hasılatını arttırabilmek iken bu durum mükellef boyutuyla ele alındığı zaman, mükelleflerin idarenin tutum ve davranışlarından duyduğu memnuniyetle ilgili olduğu ifade edilebilir. Csontos vd., vergi idaresinin takınmış olduğu tutum sonucu uygulanacak politikaların mükellefler üzerinde vergi bilinci üzerinde büyük bir etkisi olduğunu ifade etmiştir. Aynı zamanda toplanan vergiler ile topluma sunulan hizmetler arasındaki ilişkiyi dikkate alarak fayda maliyet analizleri göz önünde bulundurularak faaliyetleri öncelik sırasına göre değerlendirip vergi bilincine pozitif anlamda katkı sağlayacağı sonucuna varmıştır.<sup>74</sup> Feld ve Frey’in yapmış olduğu çalışmada ise vergi idaresinin mükelleflere sergilemiş olduğu tavırları, vergi ahlakıyla ilişkili olarak, iki zıt gruba ayırmıştır. Bunlardan ilki vergi ahlakını destekleyen nitelikte olan mükellef odaklı davranışın seviyeli bir ilişkiyle vergi ahlakını arttıracaklarını ifade etmişken, ikincisi ise vergi ahlakını zedeleyen otoriter zihniyetin mükelleflerde kaçakçılık eğilimlerini azaltacağı ve bununla birlikte vergi ahlakına zarar verebileceğini ifade etmişlerdir.<sup>75</sup> Nilgün Serim’in, yapmış olduğu çalışmada vergi idaresinin mükelleflerle uyum içinde olması, vergilendirme işlemlerinde mükelleflere

---

<sup>72</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.70. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf) (07.05.2018)

<sup>73</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.71-72. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf) (07.05.2018)

<sup>74</sup>Laszlo Csontos - Janos Kornai - Istvan Gyorgy Toth, “Tax Awareness and Reform Of The Welfare state: Hungarian Survey Results”, Economics of Transition, 6, ss. 287-312, 1998, s.300.

<sup>75</sup>P. Feld Lars - S. Frey Bruno, “Deterrence and Tax Morale:How Tax Administrations And Tax Payers Interact”, Submission to the OECD Jan Francke Tax Research Award, 2002, s.14. <http://www.oecd.org/tax/administration/2789923.pdf> (04.03.2018)

yardımcı olması, vergilendirme işlemlerinde şeffaf, tarafsız ve adil davranmasının vergiye ahlakına katkı sağlayıp vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmiştir.<sup>76</sup>

Vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltabilmek adına vergi yasalarında yer alan yaptırımların etkisi büyük önem taşımaktadır. Bu sebepten dolayı yerinde ve zamanında yapılan vergi denetiminin faydasını arttırabilmek adına idare, cezai işlemlere başvurabilmektedir. İdarenin vergi denetimini gerçekleştirmesindeki temel amacın mükelleflere cezai işlem uygulayıp bu cezai işlemde gelir elde etmekten ziyade muhasebe hileleri veya sahte evrak düzenleyip vergi kaçakçılığı neticesinde oluşacak kaybı engellemek, mükelleflerin yasalara uyum sağlamasını hedeflemektedir.<sup>77</sup>

Vergi denetimini belli bir oranda sıklaştırarak mükelleflerin belirli dönem aralıklarında denetleneceği kaygısının vergi uyumu açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Vergi denetimleri ile daha sonra sayısal analizlere başvurarak ölçülebilen sonuçlara ulaşılabileceği gibi yapılan denetimler sonucunda mükelleflerin vergiye ilişkin bilgi düzeyinin kaçakçılığı önleyici etkisi de olacağı ifade edilmektedir.<sup>78</sup> Denetim kapasitesinin arttırılmasına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2017 Faaliyet Raporu'nda "korsan ürün satışına ilişkin elektronik cihaz alımı, ilköğretim seviyesindeki öğrencileri kaçakçılığa dair bilgilendirme semineri, kamu spotu, akaryakıtta takip sistemi geliştirilmesi, gümrük sisteminin revize edilmesi, e-yoklama sistemi gibi" uygulamalara başvurulması kaçakçılıkla mücadelede idarenin üstlendiği rolü etkin bir şekilde yürüttüğü şeklinde ifade edilebilir.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup>Nilgün Serim, Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı, AKÜ İİBF Dergisi- Cilt XVII Sayı:1 Yıl: Haziran 2015, s.141-156.

<sup>77</sup>Yasemin Yenigün, Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul İli Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2012, s.46.

<sup>78</sup>Furkan Beşel, Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 107, Ekim – Aralık 2017, s.83.

<sup>79</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.72, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf) (07.05.2018)

### 3.2.4. Vergi Yüğü

Vergi yüğü, mükelleflerin gelir düzeyini doğrudan etkilemesi dolayısıyla vergi bilinci ve ahlakı üzerinde psikolojik etkilere sebebiyet verebilmektedir. Mükelleflerin vergi yüklerindeki artışa karşılık göstereceğı tepkilerde doğru orantılı bir şekilde artma eğilimine girecektir.<sup>80</sup>

Ödenen vergi nedeniyle mükellefin kullanılabilir geliri azalacak ve bu durum sonucunda vergi yükündeki ağırlığa bağılı olarak mükelleflerin yatırım, tüketim ve tasarruf kararları üzerinde etki yaratacaktır. Bu nedenden dolayı vergi nedeniyle katlanılan mali yük ile söz konusu yükün toplum arasında adil dağılımı mükelleflerin takınacağı tavır üzerinde etki yaratarak vergi ahlakını etkileyen faktörler arasında gösterebilmektedir.<sup>81</sup>

Vergi oranlarında yapılacak bir artış ile vergi hasılatını arttırılabileceğı yaygın bir düşüncedir. Ancak, vergi oranlarının yüksek tutularak vergi yükünün arttırılmak istenmesi, mali açıdan vergi hâsılatının artmasını sağlamayabilir. Vergi oranı ile vergi hasılatı arasındaki ilişki konusunda incelemeler yapan Arthur Laffer, vergi oranlarındaki artışın vergi hasılatını bir noktaya kadar attırabileceğini ve bu noktada vergi hasılatının optimum düzeye ulaşacağını, bu noktaya ulaştıktan sonra vergi oranları yükseltilmeye devam edilirse vergi hasılatının artmayacağını, tam tersine azalmaya başlayacağını belirtmektedir.<sup>82</sup>

Şekil 1'deki Laffer Eğrisine göre en fazla hasılatı sağlayan oranın en yüksek vergi oranı olmadığı görülmektedir. Şekilde de görüldüğü gibi t1 den t2'ye doğru vergi oranlarında yapılacak bir artış hasılatı arttırma yerine azalma meydana getirecektir. Literatürde bu durumu destekleyen çalışmalar mevcuttur. Feld ve Frey'in İsviçre'de yapmış olduğu çalışmada vergi oranlarının düşürülmesi halinde vergi bilinci ve

---

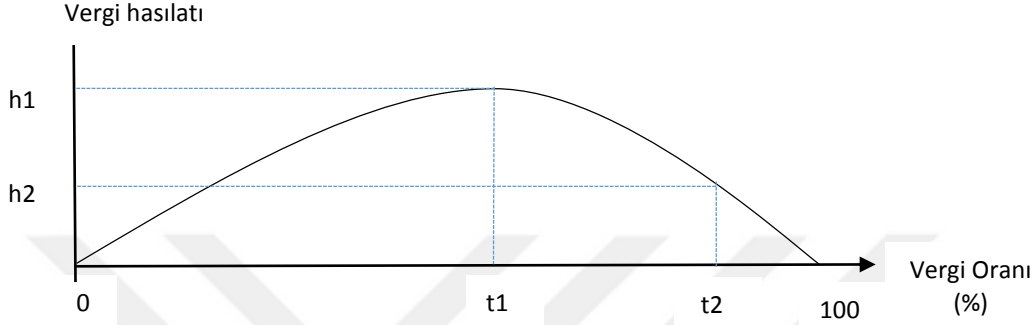
<sup>80</sup>A. Kerim Gök, "Vergi Direncinin Gelişimi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2007, s. 145.

<sup>81</sup>Coşkun Can Aktan - Hilmi Çoban, "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler" içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.141.

<sup>82</sup>Muter - Çelebi - Sakınç, a.g.e, s.181.

ahlakının artacağı, bununla birlikte kayıp ve kaçakçılığın azalacağı ifade edilmiştir.<sup>83</sup> Harun Cansız'ın yapmış olduğu çalışmada ise devletin vergi yüklerinde indirimle gidilmesi sonucu, mükelleflerin vergi ödeme isteklerini arttıracacağı tespitine varılmıştır.<sup>84</sup>

### Şekil 1: Laffer Eğrisi



### 3.2.5. Demografik Faktörler

Mükelleflerin eğitim düzeyi, yaş grubu, cinsiyeti ve medeni hali gibi demografik faktörler vergi bilinci ve ahlakını belirleyen hususlar içinde gösterilebilmektedir.

Vergileme alanında verilecek eğitim neticesinde mükelleflere niçin vergi ödemesi gerektiğini, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi halinde oluşabilecek bireysel ve toplumsal alandaki ahlaki çöküntünün boyutlarını gözler önüne serip vergiye gönüllü uyumun artmasına yardımcı olacaktır. Böylelikle vergi konusunda maddi ve şekli ödevlerinden haberi olmayan mükelleflerin davranışlarını da tespit edip vergiye karşı oluşacak tepkilere önceden önlem alınmış olacaktır.<sup>85</sup>

Bir başka açıdan bakıldığında, yüksek eğitim seviyesine sahip olan mükellefler siyasi iktidarın kamu kaynaklarını israf ettiğini kolaylıkla tespit edebilmektedirler. Aynı

<sup>83</sup>Feld - Frey, a.g.m., s.3.

<sup>84</sup>Harun Cansız, Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:22, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA, 2015, s.439.

<sup>85</sup>Halit Çiçek, "Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri," Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.59.

zamanda vergi yasalarında olan boşlukları iyi analiz edip kayıp ve kaçakçılığa sebebiyet vererek vergiye ilişkin uyumu da azaltabileceği ifade edilebilir.<sup>86</sup>

Yaş aralıklarının vergi ahlakı üzerindeki etkileri göz önünde bulundurulması halinde, yaşlı vatandaşların duyduğu kaygılar dolayısıyla, vergi yasalarındaki cezai müeyyidelere daha duyarlı olduğu, söz konusu duyarlılığa bağlı olarak genç nüfusa kıyasla vergi ahlakının yüksek olduğu ve vergiye gönüllü uyumlarının daha fazla olacağı ifade edilebilmektedir.<sup>87</sup>

Medeni hal göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflerin bekâr olduğu durumda sahip oldukları gelir kendi yaşamını idame etmesine yetebilecekken, evlenmeleri halinde söz konusu olan gelire ihtiyaç artacaktır. Bu durumun sonucunda mükellefler üzerinde psikolojik baskıyla beraber vergiye gönüllü uyumu azalacaktır. Bu durumun yanı sıra bekâr olan mükelleflerin evli olanlara kıyasla geleceğe ilişkin duyulan kaygı, risk düzeyi ve yeterli gelire sahip olmamaları gibi faktörler doğrultusunda vergi kaybına daha fazla sebebiyet verdiği söylenebilir.<sup>88</sup>

Song ve Yarborough tarafından yapılan çalışmada, vergi ahlakı ile medeni durum arasında pozitif doğru orantılı bir sonuca varılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda bekâr veya boşanmış olan mükelleflerin, evli olan mükelleflere kıyasla daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna varılmıştır.<sup>89</sup>

Son olarak cinsiyet ayrımı dikkate alındığında yapılan araştırmalar neticesinde erkek mükelleflerin, kadın mükelleflere kıyasla kendilerine daha fazla güvendiğini ve vergi yasalarını daha kolay çiğneyebileceği ifade edilmektedir.<sup>90</sup> Aynı zamanda kadın mükelleflerin risk alma düzeyi daha düşük olması nedeniyle vergi ahlakının erkek mükelleflere kıyasla daha yüksek olabilir.

---

<sup>86</sup>Benno Torgler - Christoph A. Schaltegger, "Tax Morale and Fiscal Policy" ,Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper No.2005-30, s.13

<sup>87</sup>Tittle Charles R., Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence, New York: Praeger, 1980, s.56.

<sup>88</sup>Hakan Çoban, a.g.t., 2004, s.49

<sup>89</sup>Young-dahl Song - Tinsley E. Yarbrough, "Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey", Public Administration Review, Vol. 38, No. 5 (Sep.- Oct., 1978), s. 444.

<sup>90</sup>Hilmi Çoban, a.g.t., 2004, s. 49.

### 3.2.6. Af Kanunlarına Başvurulması

Vergi affi, vergi yasalarına karşı gelen mükelleflere uygulanan veya uygulanacak cezai müeyyideleri kısmen veya tamamen ortadan kaldıran hukuki uygulamalar şeklinde ifade edilebilir. Vergi afları, vergi toplanırken yaşanan aksaklıklar, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve aşılamayan sorunlar, siyasi kaygılar gibi nedenlerle ülkelerin başvurduğu bir araç olarak kabul edilebilir.

Vergi aflarının, vergi bilinci ve ahlakı üzerindeki etkisi ele alındığında tam bir görüş birliğine varılamadığı, af uygulamasının toplumda olumlu ve olumsuz sonuçlar doğurabileceği ifade edilmiştir. Bir kereye mahsus vergi affına başvurulması halinde kaçakçılığı önlemek, kayıt dışı ekonomiye yönelen mükellefleri vergi sistemine dâhil edebilmek adına ileride daha etkin cezalar uygulanması halinde vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade edilmektedir.<sup>91</sup> Bu görüş doğrultusunda literatürde birçok çalışma mevcuttur.

Mikelsen çalışmasında, af kanunlarına başvurulması halinde vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükelleflerin vergi yüklerinde oluşacak artışı engelleyip, kayıp ve kaçakçılığa sebebiyet veren mükelleflerin uzun dönemde vergi sistemine dâhil edilebileceği sonucuna varmıştır.<sup>92</sup>

Alm ve Jorge'nin yapmış olduğu çalışmada, ilerleyen dönemlerde vergi adaletini arttırabilmek adına af kanunlarına başvurulması halinde, af uygulaması sonrasında vergiye gönüllü uyumun artabileceği tespitine varmıştır.<sup>93</sup>

Veli Kargı'nın yapmış olduğu çalışmada, vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmeyen ve bunu belli bir süre sonra alışkanlık haline getiren mükelleflerin cezai yaptırımlarla karşılaşacakları kaygılar nedeniyle kaçakçılık eylemlerini devam

---

<sup>91</sup>Ali Çelikkaya - Hüseyin Gürbüz, Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir alan Çalışması, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 247, 10.01.2006, s:122-139.

<sup>92</sup>Nihat Edizdoğan - Erhan Gümüş, Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:164, Ocak – Haziran 2013. (Orijinal Eser için bkz: MIKELSEN John L., "Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration", State Government, 57/4,1984.)

<sup>93</sup>James Alm - Matinez Varquez Jorge, Tax Morale and Tax Evasion in Latin America, International Studies Program, December 2007, s.55.

ettirmektedirler. Söz konusu kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren mükellefleri af kanunlarıyla sisteme dâhil edip vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmektedir.<sup>94</sup>

Fatih Savaşan'ın yapmış olduğu çalışmada, vergi kaçakçılığına eğilimi yüksek olan ve bu eylemleri dolayısıyla kaygıya kapılan mükellefler için af kanunlarını bir fırsat olarak değerlendirip, ilerleyen dönemlerde mükelleflerin bu eylemlerinden vazgeçebileceğini ifade etmiştir.<sup>95</sup>

Bir diğer açıdan bakıldığı zaman vergi aflarına başvurulması halinde toplumda vergi bilinci ve ahlakının zedeleneceği ifade edilmektedir. Vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirecek olan mükelleflerin devlete duyduğu güveni azaltacak, bununla birlikte toplumda sürekli yeni afların geleceği beklentisine sebebiyet vererek vergiye gönüllü uyumun azalmasına sebebiyet verecektir.<sup>96</sup>

**Tablo 4: Yıllar İtibariyle Türkiye’de Çıkarılan Vergi Afları**

Sıra No.	Kanunun Yürürlük Tarihi	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa

<sup>94</sup>Veli Kargı, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, 2011, ss.101-115, s.112

<sup>95</sup>Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları “Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt VIII, Sayı 1, ss.41-65, 2006, s.62.

<sup>96</sup>Ahmet Martin, “Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri”, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2013, s.151.

13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 sayılı Yasa ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	18.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

(**Kaynak:** Ercan Yelman, Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017.(Alıntılanan Kaynak: Alıçavuşoğlu, 2016: 64, Yurdakul, 2013: 74-75, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/395236> (15.04.2019) ( 18.05.2018 tarihinde çıkartılan kanun tarafımızca tabloya dâhil edilmiştir.)

Tablo 4’ten görüldüğü üzere Türkiye Cumhuriyeti’nin ilanından günümüz tarihine kadar arada geçen 96 (doksan altı) yıldan bu yana 35 (otuz beş) kere, yani yaklaşık iki buçuk, üç yılda bir af kanununa başvurulmuştur. Özellikle son 10 yıllık

periyodu dikkate aldığımız zaman bu ortalama yaklaşık bir buçuk yılda bir defa af kanununa başvurulduğu gözlemlenebilmektedir. Bu durum sonucunda idarenin sürekli olarak af kanununa başvurması mükelleflerde sürekli af beklentisi oluşmasına sebebiyet verip vergi bilinci ve ahlakını zedeleyip vergiye gönüllü uyumun azalmasına neden olacağı düşünülmektedir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### MÜKELLEF HAKLARI, TARİHİ GELİŞİMİ VE GENEL ÇERÇEVESİ

Mükellef haklarının gelişim süreci dikkate alındığında anayasal süreçteki değişimler, demokratik hayattaki gelişim ve vergilendirme yetkisinde yaşanan sınırlamalar ile birlikte aynı doğrultuda ilerlediğini ifade edebiliriz. Öyle ki belli bir toplumda var olan bireylerin toplumsal ihtiyaçlarını gidermek amacıyla devlete yüklenen fonksiyonların artması ile birlikte devleti yöneten siyasi iktidarı vergi ve benzeri gelirleri temin ederken bazı hukuki yaptırımlara uymaya zorunlu kılmıştır.

Vergilemede tarihi süreci dikkate aldığımız zaman mülkiyet hakkının yaygınlaşması ile birlikte ülkeyi yönetenlerin vergileme üzerindeki etkisi azalmış, keyfi uygulamalar yerine anayasal düzenlemeler ile birlikte halk tarafından seçilen temsilciler aracılığı ile vergilemeye ilişkin hukuki düzenlemeler yerini almıştır.

Bu bölümde mükellef haklarının tarihsel gelişimi dâhilinde ülkeyi yönetenlerin vergilemeye ilişkin sınırsız hakka sahip olmadığını, ülkeyi yöneten siyasi iktidarın vergilemeye ilişkin herhangi bir yasal dayanağa tabi olmadan toplumdan istediğini alamayacağını, toplumu oluşturan bireylerin istek ve ihtiyaçları doğrultusunda vergilenmeye ilişkin yetkinin vergilendirme yetkisini elinde bulunduran halka hangi aşamalardan geçtiğini izah etmeye çalışacağız.

#### 1. MÜKELLEF HAKLARI VE GELİŞİMİ

İdare ile mükellefin pozisyonundan kaynaklı, verginin tarafı olarak bazı kısıtları olduğu, devletin aktif, mükellefin pasif, boyun eğen, zorunlu ödeme yapması gereken kişi olması vergilemede taraflar arasında ilişkiyi zedelediği düşünülmektedir. Söz konusu ilişkiyi düzenleyen, idare ile mükellef arasındaki bağı kuvvetlendiren, vergiye gönüllü uyumu arttıran hususlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu husus ise mükelleflere tanınan haklarla sağlanabilmektedir.

## 1.1. Hak Kavramı

Hak, kelime olarak *“hukuken korunan menfaat; adalet; kişilere tanınan yetki; davranış özgürlüğü; edinebilme, sahiplik ileri sürebilme yetkisi; yasaca tanınan ayrıcalık”* gibi birçok anlama sahiptir.<sup>97</sup> Hukuki olarak hak kavramı, *“hukuken korunan ve yararlanılması hak sahibinin iradesine bırakılan menfaattir.”*<sup>98</sup>

Hak kavramı, sadece belli bir alanda değil özel hukuk ve bireyler için geçerliği olduğu gibi, kamu hukuku, topluluklar, toplumlar ve uluslar için de geçerli olan bir olgu olarak ifade edilebilmektedir. Belli bir toplumda hak bilinci yeterli boyutta olmadığı zaman, halk özgürlüklerine ve iradelerine sahip çıkmamasından dolayı, toplumun yönetimi sınırlı bir kesimin keyfi iradesine bırakılmaktadır. Bu gibi olgular dolayısıyla, insanlığın varoluşundan bu yana kişiliğin ayrılmaz bir bütünü olan hakka sahip çıkılması, ölçüsü doğrultusunda kullanılmalı ve sonraki nesillere aktarmak adına sahip çıkılmalıdır.<sup>99</sup>

## 1.2. Dünyada ve Türkiye’de Mükellef Haklarıyla İlgili Önemli Gelişmeler

Çalışmanın bu bölümünde ABD, bazı gelişmiş Avrupa ülkeleri ile birlikte Osmanlı İmparatorluğu’ndan günümüz Türkiye’inde mükellef haklarına ilişkin önemli gelişmelere yer verilmiştir.

### 1.2.1. İngiltere’de Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar

Dünya genelinde hukuk camiasının birçoğu, İngiltere’yi siyasi iktidarların kanun ve normlarla ilişkilendirerek ülkeyi yönetmede yetkilerini sınırlamış, toplumsal alanda siyasi ve sosyal hakların gelişmesinde başarı sağlayan öncü ülke gözüyle bakılmış ve ardından gelen ülkelere temel hak ve özgürlüklerin gelişimine katkı sağladığı düşünülmektedir. Bunun en temel hukuki dayanağı ise 1215 yılında Kral John tarafından yayımlanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) olduğu bilinmektedir. İngiltere’de yaşanan bu hukuki gelişmeyi sırasıyla; 1628’de Haklar

<sup>97</sup>Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s.333.

<sup>98</sup>Doğan Gökbel, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Eskisehir,2000, s.4.

<sup>99</sup>M. Emin Emni, Hak Kavramı, [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler), (03.11.2018), s.233.

Dilekçesi ve 1689'da yayımlanan Haklar Bildirgesi izlemektedir. Bu belgelerle vatandaşlara sağlanan temel hak ve özgürlüklerle birlikte vergilendirme yetkisi ve vergilendirmeye ilgili önemli adımlar atılmıştır.<sup>100</sup>

1215'ten önceleri kralların vergilemeyi keyfi bir uygulama haline getirmesi halk tarafından çeşitli tepkilerle karşılanmış ve bu gelişmeler doğrultusundan 13. Yüzyılın ilk yarısında kralın yetkilerine sınırlamalar getirilmiştir. 19.06.1215'te Kral John'un yayımlanmış olduğu Magna Carta ile dünyada ilk olarak bütçe hakkının temel ögesini oluşturan vergileme ile ilgili tasarruf hakkı kraldan alınıp Avam Kamarası'na, bir verilmiş ve böylelikle kralın vergilendirme yetkileri sınırlandırılmıştır.<sup>101</sup>

Toplamda 63 maddeden<sup>102</sup> oluşan Magna Carta'da kralın vergilemeye ilişkin yetkisini sınırlayan maddeler 12, 14 ve 15. Maddelerde yer almaktadır.

Magna Carta'nın 12.maddesine göre;

*“Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve “yalnızca bir kere” büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel oylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanmayacaktır. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir. Londra şehrinden istenecek yardımlarda da benzer şekilde hareket edilecektir.”*<sup>103</sup>

Bu maddeyle feodal yapının malî yönü ve vergilerin düzenlemesi amaçlanmış ve sadece üç durumda vergilemeye ilişkin durumlarda genel oylamaya başvurulması gerekliliği ön görülmüştür.<sup>104</sup> Böylelikle uygulanacak olan genel oylamayla vergilemeye ilişkin kralın hegemonyasına son verilerek bu hak meclise tanınmıştır.

<sup>100</sup>Aktan - Dileyici - Saraç., Vergi, Zulüm ve İsyân, s.251-252.

<sup>101</sup>Nihat Edizdoğan, Kamu Bütçesi, Ekin Kitabevi, 2007, Bursa, s.23.

<sup>102</sup>Ersan İlal, Magna Carta, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 34, Sayı: 1-4, 1968, s.214-225.

<sup>103</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.254.

<sup>104</sup>Ersan İlal, a.g.m., s.228.

Magna Carta'nın 14. Maddesine göre;

*“Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir yardım veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel onaylamayı alabilmek veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde “en az kırk gün mühlet vererek” belirli bir yerde toplanmak için çağrıda bulunacağız, bütün çağrı mektuplarından, çağrının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağrı çıkartılınca, o gün için kararlaştırılan iş, mevcudun iradesine uygun olarak yapılacak, çağrılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır.”<sup>105</sup>*

Bu maddeye göre vergilemeye ilişkin değişiklikleri yapacak olan meclisin kimlerden kurulacağını ve toplantı şeklinin nasıl olacağı hakkında bilgi verdiği görülmektedir.

Magna Carta'nın 15. Maddesine göre;

*“Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının “bir kere” evlendirme masrafları dışında hiçbir sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir.”<sup>106</sup>*

Bu hükümle birlikte vergilerin ancak ve ancak siyasi iktidar tarafından toplanabileceği bir başka kişilere vergi salma ve kullanma hakkının olmadığını güvence altına almıştır.<sup>107</sup>

Bu üç madde doğrultusunda bazı hukukçular tarafından “temsilsiz vergileme olmaz” ilkesinin gün yüzüne çıktığı ifade edilmiştir.<sup>108</sup>

---

<sup>105</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e s.255.

<sup>106</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.255.

<sup>107</sup>Çağan, a.g.e., 16.

<sup>108</sup>Ersan İlal, a.g.m., s.229.

İngiltere’de, kralın yetkilerini sınırlamayı misyon edinen ikinci belge ise 1628’de yayımlanan Haklar Dilekçesi’dir.<sup>109</sup>

Haklar Dilekçesinin ortaya çıkmasının nedenlerinin biri Kral I. Charles’ın Fransa’ya açmış olduğu savaşta yeterli askeri fon bulamaması sebebiyle parlamentoyu ek vergiler koymak için üç kere toplantıya çağırması ve ilk ikisinde istediği sonucu alamayan Kral I. Charles’ın istediği fonun kabul edilebilmesi için kralın yetkilerini sınırlandırmak amacıyla Haklar Dilekçesi’ni onaylaması koşulunu ileri sürmüş ve köşeye sıkışan kral, 1628 yılında parlamentonun isteklerini kabul etmek zorunda kalarak Haklar Dilekçesi’ni kabul etmiştir.<sup>110</sup>

Haklar Dilekçesi’nde vergilendirme yetkisine dayalı olarak yer alan hükümler uyarınca kral, meclisin onayını almadan borçlanmaya gidemeyecek, bağış ve yardım amacı altında halka mali yükümlülükler yükleyemeyecek ve meclisten onay almadan uygulanan vergisel yükümlükleri yerine getirmeyenler hakkında cezai müeyyideler uygulanmayacaktır.<sup>111</sup>

Savaş için mali desteğin sağlanmasıyla birlikte, ilerleyen dönemlerde Kral I. Charles, meclisi tanımamış, meclisin onayını almadan keyfi vergilere yönelmiştir. Bu durum ise ülkede iç karışıklığa sebebiyet vererek ülkeyi iş savaşa kadar götürmüştü ve en nihayetinde mahkeme tarafından I. Charles vatana ihanet suçlamasıyla idam edilmiştir.<sup>112</sup>

Mükellef hakları alanındaki mihenk taşlarından bir başka önemli belge ise Haklar Bildirisi’dir. I. Charles gibi arkasından tahta geçen Kral Cromwell de yönetimi ele aldıktan sonra Haklar Dilekçesinde yer alan hükümlere uymayarak parlamentonun onayını almadan keyfi vergilemeye, katı ve baskıcı tutuma devam ederek meclisin isteklere uymadı.<sup>113</sup> Cromwell’in ölümünden sonra tahta sırasıyla II. Charles ve arkasından II. Jack çıkararak baskıcı rejim ve keyfi vergileme hız kesmeden devam etti.<sup>114</sup>

---

<sup>109</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.257.

<sup>110</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.257.

<sup>111</sup>Çağan, a.g.e., s.18.

<sup>112</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.259-260.

<sup>113</sup>Çağan, a.g.e., s.18-19.

<sup>114</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.261-262.

II. Jack, halkın desteği alınarak kızı Mary ve damadı Hollanda Prensi William tarafından tahttan indirmesinin ardından kral ve kraliçe unvanını aldıktan sonra 1689 yılında kraliyet ailesinin yetkilerini sınırlayan ve krallığa sağlanan yetkilerin yeniden düzenleyen Haklar Bildirisi ilan edildi.<sup>115</sup>

13 maddeden oluşan Haklar Bildirisi'nde vergileme ilişkin sınırlar 1, 2 ve 4. maddelerde yer almaktadır. Bunlar sırasıyla;<sup>116</sup>

*“Madde 1; parlamentonun onayı olmadan, kralın yetkisine dayanarak, yasaları ve bu yasaların icrasını iptal etmek gücü sözde alır ve yasa dışıdır.*

*Madde 2; son zamanlarda alışkanlık haline getirmek küstahlığını gösterdikleri gibi, kralın yetkisine dayanarak, kendini yasalardan ve bu yasaların icrasından muaf tutmak gücü de sözde kalır ve yasa dışıdır.*

*Madde 4;veto hakkı bahanesiyle, parlamentonun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasa dışıdır.”*

Bu maddelere göre, halkı temsil etme hakkı kraldan alınarak tamamen parlamentonun mutlak egemenliği altına geçerek kral veya kral adına hareket edenlerin keyfi vergileme hakkı sona ermiştir.<sup>117</sup>

### **1.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar**

İngiltere'de mükellef haklarının gelişimi kralın vergilendirme gücünün sınırlandırılıp parlamentoya geçmiş iken Amerika Birleşik Devletleri'nde ise mükellef hakları bir tür bağımsızlık mücadelesi olarak halkın kendi kendini vergilendirme yetkisine sahipliği ile gerçekteşiği ifade edilmektedir.<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup>Çağan, a.g.e., s.19.

<sup>116</sup>Çağan, a.g.e., s.19.

<sup>117</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.263-264.

<sup>118</sup>Çağan, a.g.e., s.20-21.

Amerika kıtasının keşfiyle birlikte İngiltere başta olmak üzere Avrupa'dan birçok ülkede yaşanan göçlerle birlikte Amerika'da koloni olarak adlandırılan yerleşim birimleri oluşturulmuştur.<sup>119</sup> Önde gelen Avrupa ülkeleri, kolonileri paylaşmak adına aralarında savaşa girişmişler. En nihayetinde merkantilist akımla beraber Amerika'daki koloniler İngiltere'nin büyük bir sömürgesi haline gelmiş ve zaman ilerledikçe desteklemiş olduğu göç politikalarıyla Amerika'daki hâkimiyeti güçlendirmiştir.<sup>120</sup>

İngiltere sömürgesi olan Amerikan kolonilerinden İngiliz parlamentosunun kararı üzerine vergilemeye başvurmuş ve İngiltere'nin bu gibi tutumları nedeniyle koloniler bir araya gelme kararı almışlardır.<sup>121</sup> Bu durum karşısında koloniler “temsilsiz vergi olmaz” ilkesine dayanarak sırasıyla 1765'de Pul Kanunu Kongresi, 1774'te İlk Kıtasal Kongre ve 1776'da Virginia İnsan Hakları Bildirgesi girişimlerinde bulunarak vergilendirme yetkisini eline almış ve bu gelişmeler doğrultusunda bağımsızlıklarına imza atmışlardır.<sup>122</sup>

### 1.2.3. Fransa'da Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar

Ataç vd.'ne göre; 14.yüzyılın ilk çeyreğine kadar Fransa'da, baron, burjuva sınıfı ve kilise gibi seçkin sınıf tarafından oluşan meclislerin rızasıyla vergi alınabilmekteydi. 1314-1614 yılları arasında, Kral Phillipe Le Bel tarafından halk meclisleri oluşturulmuştur. Buradaki amacın üst tebaa ile halk arasında köprü kurulması düşünülmektedir. Bu dönemde, vergileme bu meclis tarafından yapılmaktaydı. 1789'de yaşanan Fransız İhtilali ile birlikte, derebeylerin ve kilisenin sahip olduğu ayrıcalıklı haklar ellerinden alınmış ve ilan edilen İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirgesi'nde ise

*“ vergi yükünün halka adil bir şekilde dağıtılması gerektiği ve bütün yurttaşların kendileri ya da temsilcileri vasıtasıyla ortak verginin gerekliliğini saptamak, buna serbest biçimde rıza göstermek, kullanılmasını izlemek, değer ve miktarını, hesaplama usulünü belirleme hakkı olduğu ”*

<sup>119</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.264-265.

<sup>120</sup>İhsan Burak Birecikli, Amerika'nın Kuruluşu ve ABD-Avrupa İlişkileri (1776-1876), ABD ve Büyük Ortadoğu İlişkileri Özel Sayısı, 2011, s.83.

<sup>121</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.265.

<sup>122</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.265.

hükümü yer almıştır. Bunun sonucunda, vergide adalet ve eşitlik ilkeleri Fransa’da yerini almış olduğu anlaşılmaktadır.<sup>123</sup>

#### 1.2.4. Almanya’da Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar

Almanya’da orta çağ dönemlerinde toplumsal ihtiyaçları karşılamak için çeşitli gelirlerden faydalanılmıştır. Gelişen dünyada toplumun çeşitlenen ihtiyaçlarını karşılamak için yeni gelir arayışlarına girilmiş ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek adına Almanya’da o dönemlerde ruhban ve şövalyeler gibi ayrıcalıklı sınıfların önderleri tarafından kurulan Genel Meclislerin “Landstande” izni alınarak vergi ve benzeri yükümlükler arttırılmıştır. 19. yüzyılda başlarında, genel meclislerin rızasına alınmaksızın, keyfi vergilere başvurulmuş, Bavyera ve Saksonya gibi Alman Devletlerinde mükellef hakları alanında ilk adımlar atılmıştır. Fransız Devrimi’nden ve 1793 tarihli Fransız Anayasasından başlangıç noktası kabul eden bir kısım Alman Devletleri “Landtag” adı altında kurulan meclise bütçe hakkı yetkisi tanınmıştır.<sup>124</sup>

19. yüzyılda alman birliğinin kurulmasıyla Prusya düzenli bir vergi sistemine geçmiştir. Ancak burada da imparatorlukla eyaletler arasında vergi hasılatının paylaşımı büyük bir sorun teşkil etmiştir. Öyle ki 1879’da Parlamento tarafından kabul edilen “Frankenstein kuralı” ile imparatorluğa bırakılan Gümrük Vergisi’nin yılda yüz otuz milyon markı geçmesi durumunda bu tutarın üzerinde kalan kısmın eyaletlere devredilmesi güvence altına alınmış oldu.<sup>125</sup>

I. Dünya Savaşı’ndan sonra 1919 tarihinde yürürlüğe giren Alman Mali Kanunu’nda vergi mükelleflerine bazı haklar tanınmıştır. Bu haklar, tarafsız ve yasalara uygun vergilendirme, gelir idaresi tarafından bilgilendirilme ve gelir idaresinden yardım alma, gizlilik ve mahremiyet hakkı gibi haklar olarak ifade edilebilir.<sup>126</sup>

<sup>123</sup>Engin Ataç vd., Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2007, Eskişehir, s. 19.

<sup>124</sup>Edizdoğan, Kamu Bütçesi, s.28.

<sup>125</sup>Çağan, a.g.e., s.26

<sup>126</sup>Philip Baker, “Taxpayer’s Charter and a Taxpayers’ Charter for Europe”, Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009, s. 130.

### 1.2.5. Osmanlı İmparatorluğu'nda Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar, Anayasal Gelişmeler

Osmanlı Devleti'nde III. Selim'in tahtan indirilmesiyle birlikte II. Mahmut'un tahta çıkmasından sonra imparatorlukta bozulan dirliği sağlamak için Alemdar Mustafa Paşa'nın öncülüğü ile 1808 tarihinde imzalatılmış olan Sened-i İttifak anayasacılık hareketleri ile birlikte mükellef haklarının doğuşu açısından önemli bir belge niteliği taşıdığı bilinmektedir. Bu belgeyle birlikte vergilemeye ilişkin padişahın yetki alanları daraltılırken, ayanlara yetkiler tanıyan bir belge niteliği taşımaktadır.<sup>127</sup> Bir giriş, yedi şart ve bir ekten oluşan Sened-İ İttifak'ın vergilendirme yetkisine sınırlamalar getiren hüküm üçüncü ve yedinci maddelerde yer almaktadır. Üçüncü ve yedinci madde aşağıda ifade edildiği gibidir;

Üçüncü şart;

*“Senedi imzalayanlar gerek hazinenin (Beytülmal-i Müslimin) muhafazasına, gerek devlet gelirlerinin (varıdatı Devlet-i Aliye) “mahallerinden tahsil ve tediyesine ve telef ve haşarattan” korunmasına riayet edeceklerini taahhüt etmektedirler.”<sup>128</sup>*

Bu şartla ayanlar, vergilerin padişahın iradesi çerçevesinde toplanacağını ve bu şarta karşı gelenlere ise hep birlikte tepki gösterileceği ifadesi çıkarılabilir.

Yedinci Şart:

*“Yoksulun ve halkın gözetilip korunması temel ilke olduğuna göre hanedanlar ve ileri gelenler tarafından, yönetimleri altında bulunan ilçelerin güvenliğine ve yoksulun ve Hıristiyan uyrukların verecekleri vergi konusunda adalete uymaya dikkat olunmak zorunda olduğundan, baskı ve adaletsizlik ve vergiler konularında, devlet yöneticileri ve taşra hanedanları, aralarında yapacakları görüşme sonunda karar verilir; kararın sürekli olmasına ve kıyım ve adaletsizlik olmamasına özen gösterilmelidir ve her hanedan ötekinin*

<sup>127</sup>İlhan Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi Birinci Kitap (Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Oluş Yayıncılık AŞ., Ankara, 2010, s.13.

<sup>128</sup>Kemal Gözler, “Sened-i İttifak”, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>; (15.04.2019)

*durumunu gözleyerek buyruklara ve yüce şeriata aykırı baskı ve kıyım da bulunan olursa, herhangi bir garaza dayanmadan, yüce devlete haber verilsin ve elbirliğiyle önlenmesine uğraşılsın.*”<sup>129</sup>

Bu şarta göre ise padişah, halkın aşırı vergi yükü altında kalmaması için, vergi konulurken ayanlarla görüşecek ve bunun sonucunda ortaya çıkan karara uyacaktır. Ancak padişahın yetkilerini sınırlayan bu belge ayanların gücünün azalması ve halk hareketi olmaması gibi nedenlerden dolayı ilerleyen dönemlerde senette yer alan hükümlere uyulmamıştır.<sup>130</sup>

Tanzimat Fermanı, 3 Kasım 1839’da sadrazam Mustafa Reşid Paşa tarafından Gülhane Parkı’nda yabancı devletlerin elçileri ve halkın huzurunda okunan, kişilerle devlet arasındaki ilişkilere hukuksal açıdan açılımlar sağlayan, yenilik hareketlerini siyasi ve hukuki yönden güvence altına alan belge olduğu ifade edilmektedir.<sup>131</sup>

Tanzimat Fermanıyla yenilikler büyük çoğunlukla askeri ve idari alanla gerçekleşmekle birlikte vergi alanında ise örfi vergilerin kaldırılması, herkesten ödeme gücüne göre vergileme, vergilerin sınıflandırılması, vergi tahsil yöntemlerinden olan iltizam usulünün kaldırılıp yeni tahsil yöntemlerinin getirilmesi gibi büyük reform hareketleri görüldüğü söylenmektedir.<sup>132</sup> Tanzimat Fermanı’nda

*“...bir devlet memleketlerini korumak için elbette asker ve görevliye, vesair gerekli masraflara ihtiyacı vardır. Bu ise parayla yönetileceğine ve para dahi halkının vergisiyle oluşacağına göre, bir güzel yoluna bakılmak önemli hale gelmiştir. Gerçi daha öncelerde gelir olarak görülmüş olan tekel sıkıntısından elhamdülillah, Osmanlı memleketleri ahalisi bundan evvelce kurtulmuş ise de, tahrib edici aletlerden olup, hiçbir zaman yararlı ürünleri görülmeyen “iltizamlar zararlı usulü” bugün yürürlükte dir. Bu ise bir memleketin siyasi sınırlarını ve mali işlerini bir adamın eline ve belki kahredici yıkıcı pençesine teslim etmek anlamına geldiğinden, o dahi eğer iyice bir adam*

<sup>129</sup>Kemal Gözler, “Sened-i İttifak”, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>; (15.04.2019)

<sup>130</sup>Aktan, Dileyici, Saraç, Vergi Zulüm ve İsyan, s.274.

<sup>131</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.274.

<sup>132</sup>Abdullah Mutlu, Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009, s.56.

*değil ise hemen kendi çıkarına bakar, hareket ve tavırlarının çoğu haksızlık ve zulümden ibaret olur. Bundan sonra memleket ahalisinden her ferdin mülklerine ve gücüne göre bir uygun vergi tayin olunarak kimseden fazla bir şey alınamaması ve Devlet-i Aliyyemizin deniz ve karada askeri masrafları ve sairisi dahi olumlu kanunlar ile sınırlanmış ve belirlenmiş olup, ona göre icra olunması gereklidir...”*<sup>133</sup>

denilerek vergilemede adalet ilkesini, mükelleflerden mali ödeme gücüne vergi alınması, aynı zamanda iltizam usulünün kaldırılarak keyfi verginin engellenmesini hükme bağlanmıştır.

Tanzimat Fermanı ile söz verilen yeniliklerin bir kısmının yerine getirilememesi üzerine Avrupa ülkeleri bu konudaki baskılarını giderek artırması sonucunda Osmanlı Devleti 1856’da Islahat Fermanı’nı yayımlamak zorunda kalmıştır.<sup>134</sup>Islahat Fermanı’ndaki amaç müslim ve gayrimüslimler arasındaki adaletsizliği ortadan kaldırmak suretiyle sınıf ve mezhep farkı gözetmeksizin vergi alınmasıdır.<sup>135</sup>

Tanzimat Fermanı’nda yer alan can, mal ve ırz güvenliği gibi temel haklar, Islahat Fermanı’nda din, dil, ırk ayrımı yapılmaksızın tüm Osmanlı tebaasına sağlanarak eşitlik ilkesinin sağlanması amaç edinilmiştir.<sup>136</sup>

Islahat Fermanı’nda vergilemede ise vergilerin devlet tarafından toplanıp iltizam usulünün terki ile birlikte gayrimüslim erkeklerden askere gitmemeleri karşılığı alınan cizyenin kaldırılıp yerine askerden muaf tutulmaları için ayrı bir bedel ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır.<sup>137</sup>

Vergi alanında süregelen değişim I. Meşrutiyet Dönemi’nde 1876 yılında yürürlüğe giren Kanun-i Esasi ile devam etmekle birlikte bu kanunda mükellef haklarını güvence altına alan hususlar kanununun 20 ve 25. maddesi olmak üzere iki noktada

---

<sup>133</sup> Muharrem Balcı, Tanzimat’tan Günümüze Islah, Resepsiyon ve Uyum Çalışmalarının Tahlili Ankara, s.43-44. <http://www.muhammedbalci.com/yayinlar/tebligler/52.pdf>, (17.04.2019)

<sup>134</sup>Küsmenoğlu, a.g.e., s.43.

<sup>135</sup>Çağan, a.g.e., s.36.

<sup>136</sup>Aktan - Dileyici - Saraç, a.g.e., s.278.

<sup>137</sup>Çağan, a.g.e., s.43.

toplanmıştır.<sup>138</sup> Bu haklar Kanun-i Esasi'nin Osmanlıcadan Türkçeye çevirisinde aynen şöyle ifade edilmektedir;<sup>139</sup>

*Madde 20: Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasına tevkifankaffei tebaa beyninde her kesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur.*

*Madde 25: Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat namı ile namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz.*

Bu iki madde ile birlikte Kanun-i Esasi'de mali gücü göre vergileme ve verginin kanunilik ilkesine yer verildiği görülmektedir.

Aynı zamanda Kanun-i Esasi ile birlikte Osmanlı Devleti'nde Osmanlı tebaası tarafından seçilen Heyet-i Mebusan'ın kurulması ile birlikte ilk bütçe hakkı da hayat bulmuştur.<sup>140</sup>

1878 yılında Rus – Osmanlı savaşının kaybedilmesinden sonra padişah meclisi dağıtmasıyla birlikte vergilendirme yetkisi tekrar elinden alarak Osmanlı, Meşrutiyet öncesi Döneme geri dönmüştür.<sup>141</sup>

1908 yılında Jön Türkler'in padişaha uyguladığı baskıyla II. Mesrutiyet Dönemi'nin başlamasıyla Kanun-i Esasi tekrardan yürürlüğe girerek meclisin yetkileri artırılarak siyasi alanda büyük değişiklikler yapılırken vergileme ile ilgili hükümlerde bir değişiklik yapılmamıştır.<sup>142</sup>

---

<sup>138</sup>Küsmenoğlu, a.g.e., s.46.

<sup>139</sup>Şeref Gözübüyük – Suna Kili, Türk Anayasa Metinleri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 496, 2. Bası, Ankara, 1982.

<https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf> (12.11.2018)

<sup>140</sup>Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.19-43

<sup>141</sup>Çağan, a.g.e., s.38.

<sup>142</sup>Çağan, a.g.e., s.38.

### 1.2.6. Türkiye Cumhuriyeti'nde Mükellef Haklarının Gelişimi ile İlgili Tarihi Olaylar, Anayasal Gelişmeler

Cumhuriyet dönemine gelindiği vakit, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası olan 1921 Anayasası'nda vergi ile ilgili hükümlere yer verilmemiştir.<sup>143</sup>Bu kanunun kabul edilmesinden sonra Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda yapılan değişiklikler doğrultusunda 1923'te cumhuriyet ilan edilmiş. 1921 anayasası, eksiklikleri yönünden 3 yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır.

1924 Anayasası'nın yürürlüğe girmesiyle temel hak ve ödevlere önem verilmiş ve vergilemeye ilişkin durumlara yer verilmiştir.<sup>144</sup> 1924 Teşkilat-ı Esasi'ye göre vergilemeye ilişkin hükümler 84 ve 85. Maddelerde yer almaktadır. Bunlar; <sup>145</sup>

*Madde 84: Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir.*

*Bu esasa aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.*

*Madde 85: Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.*

*Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir.*

1924 Anayasası'nın 84. maddesiyle verginin tanımıyla beraber bu maddenin ikinci bendinde vakıflar tarafından vergilemenin yapılamayacağı, 85. Maddesiyle birlikte verginin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmıştır.

1961 Anayasası, hazırlanırken kendinden öncekilere kıyasla, ilk defa ekonomik ve sosyal haklara yer verilmekle, temel haklarda anayasaya girmiştir. <sup>146</sup> Daha önceleri Temel Haklar ve Ödevler kısmında yer alan “vergi ödevi” 1961 Anayasası ile Siyasi

---

<sup>143</sup>Mutlu, a.g.e., s.69.

<sup>144</sup>Bülent Tanör, Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri, Afa Yayınları, 3. baskı, İstanbul, 1996, s. 268.

<sup>145</sup>1924 Anayasası, <http://www.anayasa.gen.tr/1924tek.htm> (12.11.2018)

<sup>146</sup>Şeref Gözübüyük, Anayasa Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999, s.113.

Haklar ve Ödevler kısmına alınarak verginin siyasi bir hak olarak göz önünde tutulduğu ifade edilmektedir.<sup>147</sup>

1961 Anayasası'nda Siyasi Hak ve Ödevler; Vatandaşlık, Seçme ve Seçilme Hakkı, Siyasî Partilerle İlgili Hükümler, Kamu Hizmetlerine Girme Hakkı, Millî Savunma Hak ve Ödevi, Vergi Ödevi, Dilekçe Hakkı olarak yedi kısım olarak ifade edilmiştir. "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan maddeler aynen şöyle ifade edilmiştir;<sup>148</sup>

*"Madde 61.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*

*20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanunla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:*

*Madde 61.- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*

*Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir."*

Kanun-i Esasi ve 1924 Anayasası'nda olduğu gibi 1961 Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesi hükme bağlanmış ancak 20.09.1971'de yapılan değişiklik doğrultusunda Bakanlar Kurulu'na vergiye ilişkin tanınan yetkiler bu ilkenin istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aynı zamanda Kanun-i Esasi'de yer alıp 1924 Anayasası'nda yer almayan mali ödeme gücü ilkesi tekrardan 1961 Anayasası'na eklenmiştir.

<sup>147</sup>Küsmenoğlu, a.g.e., s.490.

<sup>148</sup>1961 Anayasası, <http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm> (03.08.2018)

1961 Anayasası'nda mükellef haklarıyla ilişkili sayılabilecek düzenlemeler; 15. maddesinde özel hayatın gizliliği, 31. maddesinde hak arama hürriyeti, 36. maddesinde mülkiyet hakkı, 62. maddesinde ise dilekçe hakkının yer aldığı ifade edilebilir.<sup>149</sup>

1982 Anayasası'na geldiğimiz vakit vergiyle ilgili temel hükümler Anayasa'nın dördüncü bölümü olan Siyasi Hak ve Ödevlerde "Vergi Ödevi" başlığı altında 73. Maddede şu şekilde yer verilmiştir,<sup>150</sup>

*"Madde 73: Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*

*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."*

1982 Anayasası'nın 73. Maddesi mükellef haklarını sağlam temellere oturtan anayasal ilkeleri vermektedir. Böylelikle dört bentten oluşan maddenin birinci bendinde "herkes" ifadesinin kullanılmasıyla genellik ilkesini, "mali gücüne göre" ifadesiyle verginin bir fayda karşılığı ile değil ödeme gücünü dikkate aldığını göze çarpmaktadır. AY md. 73/2'ye göre, vergilerin bir maliye politikası aracı olarak ekonomik istikrarsızlıkları gidermek ve gelir dağılımındaki adaleti sağlamada bir araç kullanılabileceğini ifade ederek adalet ilkesine vurgu yapılmıştır. AY md. 73/3'te verginin kanunilik ilkesini ifade ederken, AY md. 73/4'te Cumhurbaşkanına tanınan yetkiler doğrultusunda vergi ve benzeri değişiklikler yapma hakkının tanınmasıyla kanunilik ilkesinin istisnasına yer verilmiştir.<sup>151</sup>

<sup>149</sup>Aslan, a.g.t., s.36.

<sup>150</sup>1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (04.08.2018)

<sup>151</sup>Mutlu, a.g.e., s108-109

Dolaylı olarak mükellef hakları 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde hukuk devlet ilkesi ile birlikte AY md. 10'a göre; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir" ibaresiyle kanun önünde eşitlik, AY md.125'te başvuru hakkı mükellef haklarının temelini oluşturmaktadır. Yine anayasamızda mükellef haklarının korunmasına doğrudan olmasa da hizmet edecek ilkeler; AY md.20'de özel hayatın gizliliği, AY md.35'te mülkiyet hakkı, AY md.36'da hak arama hürriyeti ve AY md.74'te dilekçe hakkı yer almaktadır. 1982 Anayasası'nda mükellef hakları ile ilgili en son gelişme 12 Eylül 2010 referandumuyla AY md. 148'de yer alan Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı ile AY md. 74'de yer alan kamu denetçiliği kurumunun getirilmesi vergilemede mükellef hakları açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.<sup>152</sup>

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2006 yılının Şubat ayında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde, yükümlü yerine mükellef tercih edilmiştir. Bu tercih vergi kanunlarında kullanılan terminoloji ile uygunluk içindedir. Doktrinde, mükellef hakları, yükümlü hakları, vergi yükümlüsünün hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler şeklinde ifade edilmiş olsa bile aynı anlamı taşımaktadır.<sup>153</sup>

## **2. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI**

Çalışmanın bu bölümünde mükelleflere tanınan hakların izah edildiği kaynaklara ve bu kaynakların temel dayanaklarına yer verilmiştir.

### **2.1. Anayasa**

Anayasa kavramı maddi ve şekli anayasa olmak şeklinde iki ayrı başlık altında incelemek mümkündür. Maddi anayasa, yasama, yürütme yargı organlarının kuruluş ve temel işleyiş prensiplerini belirleyen hukuk kuralları olarak ifade edilebilirken, şekli

---

<sup>152</sup>1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (04.08.2018)

<sup>153</sup>İsmail Özgür Aslan, "Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.4.

anayasa ise normlar hiyerarşisinde en üst sırada yer alan ve kanunlara kıyasla değişiklik yapma açısından daha zor olan kurallar bütünü olarak ifade edilebilmektedir.<sup>154</sup>

Mükellef haklarının temel yapı taşı olarak ülkelerin anayasaları sayılabilmektedir. Bu doğrultuda istisnai haller dışından mükellef hakları ülkelerin anayasalarında yer alan kaynaklar arasında yerini almaktadır. Anayasalar idareye karşı mükellefleri koruyan ve mükelleflere bazı garantiler sağlamakla birlikte idarenin sahip olduğu yetkiyi kötüye kullanılmasını engellemektedir.<sup>155</sup>

### **2.1.1. Anayasal ilkeler**

Vergilemeye ilişkin mükelleflere tanınan haklar 82 Anayasası'nın 6,7, 10 ve 73. Maddelerinde yer almaktadır. Söz konusu maddelerde yer alan ilkeler kanunilik, genellik, belirlilik, eşitlik, başvurma hakkı, mali güç ve adalet ilkesine yer verilmiştir.

#### **2.1.1.1. Kanunilik İlkesi**

Genel bir ifade ile kanunilik ilkesi, devletin yüklendiği fonksiyonları kanunların öngördüğü dâhilde sınırlandırılması olarak ifade edilebilmektedir. Böylelikle vergi ve benzeri yükümlölüklerin uygulama olanağı bulabilmesi için kanuni temeller üzerine oturtulması gerekmektedir. Kanunilik ilkesiyle birlikte idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçip vergilerin parlamento tarafından çıkartılmış kanuni normlara dayandırılması temel ilke olarak benimsenmiştir.<sup>156</sup> Devletin vergilendirme yetkisi; genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin temel unsurları içerisinde barındıran ve yasama organı tarafından çıkarılan kanunlarla kullanılmalıdır.<sup>157</sup> Bu ilkenin mükellef hakları açısından sonucu, mükelleflerin sahip oldukları hakların ve bunların kullanılmasına yönelik kurallar bütünüünün yasalarda yer alması ve buna bağlı olarak

---

<sup>154</sup>Kemal Gözler, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2004, s.13-19.

<sup>155</sup>Atilla Özer, *Anayasa Hukuku Genel İlkeler*, Turhan Kitabevi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ankara, 2005, s.9.

<sup>156</sup>Gökbel, a.g.t., s.24.

<sup>157</sup>Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, s. 72.

mükellefin vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde korunmasını sağlayan bir unsur olarak ifade edilebilir.<sup>158</sup>

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla uygulama olanağı bulması, yürütme organının kanun olmaksızın herhangi bir idari işle veya mahkemelerin yorum yaparken kıyasa başvurup vergiye ilişkin değişiklik yapma hakkı yer almamaktadır. Günümüzde yürürlükte olan 82 Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiş ve bu ilke anayasanın 73/3. maddesinde “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklinde ifade edilerek hüküm altına alınmıştır. Ancak ekonomik yaşanan etkinsizliklerde müdahalenin gecikmeden yapılması ve bürokrasinin ağır işleyişinden dolayı bu kurala sıkı sıkıya bağlı kalınmamış, yürütme organına yine kanunların öngördüğü alt ve üst sınırlar dâhilinde vergiye ilişkin değişiklik yapma yetkisi verilmiştir.<sup>159</sup> Anayasa'nın 73. maddesine bağlı olarak devletin, Anayasa'nın 6. ve 7. maddeleri doğrultusunda vergilendirme yetkisini kullanmak üzere, vergilere ilişkin, gerek şekli gerek maddi kanun anlamındaki düzenlemelerini anayasal hukuk düzeni içerisinde bazı istisnaları<sup>160</sup> olmakla birlikte kanunla yapması gerekmektedir.

### 2.1.1.2. Genellik İlkesi

82 Anayasası madde 73'te de yer alan genellik ilkesi, toplum içinde yer alan ve vergi ödeme gücü olan herkesin mali ödeme gücüne göre vergi mükellefi olmasını ifade etmektedir.<sup>161</sup> 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” yer alan ifadesiyle vergi ödeyebilecek durumda olan herkes arasında ayırım gözetilmeksizin yapılan bir vergilendirme söz konusu olmalıdır. Mükellef hakları açısından vergilendirmede genellik ilkesi yine mükellefler arasında eşitliği pekiştirici bir koruma sağladığını düşünmekteyiz.

---

<sup>158</sup>Binnur Çelik, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, Maliye Seçme Yazılar, Ed. S.Binnur Çelik – Fatih Saraçoğlu, Ankara, 2003, s.45.

<sup>159</sup>Çağan, a.g.e., s. 7.

<sup>160</sup>Anayasa'nın 73. Maddesine göre;

“*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*”

<sup>161</sup>Çağan, a.g.e., s. 147.

Genellik ilkesi izah edilirken kullanılan “herkes” ibaresi ile ülkede yaşayan, ülke vatandaşı olan veya olmayanlarından ziyade, vergi kanunlarında ifade edilen vergiyi doğuran olayla bağ kuran herkesi ifade etmektedir. Bu ilke herkesi kapsamıyla birlikte genel ve mükelleflerin mali gücünü dikkate almalıdır.<sup>162</sup>

### **2.1.1.3. Verginin Belirliliği İlkesi**

Verginin belirliliği ilkesi, verginin miktarının, konusunun, tarih ve tahsil zamanlarının ve şeklinin vergi yükümlüsü açısından kesin ve bilinebilir olmasını ifade eder. Vergiye ilişkin kuralların ve uygulanan işlemlerin sarıh olması vergilendirmede keyfililiği önlemeye hizmet eder.<sup>163</sup>

Vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözülmesi sırasında yargı yorumu yapılırken kıyas yasağı uygulaması belirlilik ilkesini tamamlayan bir husus olarak ifade edilebilir. Bu durumun anlamı, vergi kanunları ile açıkça belirtilmemiş konular üzerinden, kanunda ifade edilen konulara benzerliği ileri sürülerek vergi alınmaz veya vergisi istisnası tanınmasına olanak tanımamaktır.<sup>164</sup>

Hukuk devletlerinde vergi mükellefleri açısından hukuki güvenlik ilkesinin şartlarından biri verginin belirlilik ilkesi olarak ifade edilebilmektedir. Söz konusu bu ilke ile birlikte vergi ve benzeri yükümlülüklerin açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilmesinde yardımcı olarak hukuki güvenliği sağlayan bir husus olarak değerlendirilebilir.<sup>165</sup>

### **2.1.1.4. Vergilemede Eşitlik İlkesi**

Vergilendirmede eşitlik, Anayasal anlamda eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki karşılığı olarak ifade edilebilirken aynı zamandan parlamento veya parlamentodan vergiye ilişkin vergilendirme yetkisini devralan yürütme organının vergi mükelleflerine

---

<sup>162</sup>Doğan Şenyüz – Mehmet Yüce – Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011, s.16.

<sup>163</sup>Çağan, a.g.e., s. 172.

<sup>164</sup>Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 32.baskı, Ankara, 2014, s.9.

<sup>165</sup>Çağan, a.g.e., s. 172.

veya vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken eşitliği göz önünde bulundurması anlamını ifade etmektedir.<sup>166</sup>

Eşitlik ilkesi Türkiye’de ilk olarak 1961 Anayasası madde 12’de düzenlenmişken, 1982 Anayasası’nda madde 10’da yer almaktadır. 82 Anayasası madde 10/1’de;<sup>167</sup>

*“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”*

ibaresi yer almaktadır. 82 Anayasası’nın vergiye ilişkin temel hükümlerinin yer aldığı 73. Maddesinde ise;<sup>168</sup>

*“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”*

ifadesiyle vergileme açısından herkes kanun önünde eşit davranılacak ve 10. Madde ile ilişkilendirilmesi ile birlikte vergilendirmeye ilişkin herkes kanun önünde eşit sayılıp, vergilemeye gidildiği zaman dil, din, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce gibi farklılıklar göz önünde bulundurulmamaktadır.<sup>169</sup>

#### **2.1.1.5. Başvurma Hakkı İlkesi**

Başvurma hakkı, kişilerin vergilendirme yetkisine sahip olanlar ile aralarında oluşacak uyuşmazlıkların çözümü için dilekçe ile idari ve siyasi merciiler başvurma ve yargı organına gidebilme imkânı olarak ifade edilebilmektedir. Vergi mükellefleri başvuru hakkını, kendisi hakkında vergilendirme işlemleri sırasında hüküm ifade eden bir eylem yapılmasını, idari aşamada yaşanan çözülebilmesi adına itiraz veya şikâyet

<sup>166</sup>Leyla Ateş, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s.1.

<sup>167</sup>1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (04.08.2018)

<sup>168</sup>1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (04.08.2018)

<sup>169</sup>Arslan, a.g.e., s. 50.

yoluna başvurması veya söz konusu uyuşmazlığın yargı organlarına başvurarak çözümlenmesi olarak kullanabilmektedir.<sup>170</sup>

Başvuru hakkı ile birlikte, mükelleflere hem yönetim hem de yargı organları önünde kendilerini savunma hakkı sağlayan bir mekanizma olarak değerlendirilebilir. Yargıya başvurma hakkı, vergilendirme yetkisine sahip olanların gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerden dolayı yargısal denetime tabi olması sonucunu doğurmaktadır ve böylelikle mükellef, aleyhinde yapılan işlemler hakkında anayasal ve kanun hükümlerine aykırı işlem ve eylemler yapılması halinde yargı yoluna başvurma hakkı tanınmıştır.<sup>171</sup>

#### **2.1.1.6. Vergilendirmede Mali Güç İlkesi**

1982 Anayasası'nda mali güç ilkesinden doğrudan bahsedilmiş değildir. Mali güç ilkesi vergi ödeme gücünü gösteren ekonomik değerlerin tamamını ifade eder. Bu ekonomik değerler aynı zamanda verginin konusunu da oluştururlar. Bunları gelir, servet ve harcama olarak sıralayabilmek mümkündür. Böylece sadece geliri bulunan kimselerin değil aynı zamanda mevcut bir serveti bulunan yahut bir şekilde harcama yapma yetisi bulunanların da mali güç sahibi oldukları anlaşılmaktadır.<sup>172</sup> Bir kimsenin mali gücünün varlığı nakit parasının bulunmasıyla değil taşınır veya taşınmaz malvarlığının bulunması ile de anlaşılabilir.

#### **2.1.1.7. Vergilendirmede Adalet İlkesi**

Vergi sistemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesi yer almaktadır. Vergi kanunları önünde herkes eşit olarak değerlendirip, yatay adalet ve dikey adalet ilkeleri

---

<sup>170</sup>Salman Aktemur, AKTEMUR Salman, Vergi Mükellefinin Hakları, Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul, 2012, s.20.

<sup>171</sup>Gökbel, a.g.t., s.31

<sup>172</sup>Abdullah Tekbaş, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, s.223. <http://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/5-abdullahtekbas.pdf> (09.02.2018)

uygulanmalıdır.<sup>173</sup> Adalet ilkesi ile mükellefler, vergi kanunlarının hazırlanma ve uygulanmaları sırasında adil olmasını isteme hakkını tanıyacaktır.

Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı, ekonomik açıdan güçsüz olanların güçlüler karşısında korunmasını böylece sosyal adaletsizliklerin önlenmesini temin eden sosyal devlet ilkesinin en etkin uygulama alanlarından birisi arasında yer almaktadır.<sup>174</sup> Bu ilkenin göz önünde bulundurulması halinde mükellefler arasında vergi yükü kanunlarla adil bir şekilde dağıtılıp gelir çarpıklığına yol açmadan hatta söz konusu çarpıklığı giderip vergilemede adaleti sağlanmış olacaktır. Söz konusu ilkenin vergi bilinci ve ahlakını üzerinde etkisi bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduranlar vergi yükünü mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtmasıyla mükellefler ahlaki açıdan vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirip vergi kapasitesi üzerinde pozitif etki yaratacağı ifade edilebilir.

## 2.2. Kanun

İkinci derece yasal kaynaklar içinde yer alan kanunlar, idarenin tarh, tahsil ve icrai işlemleri düzenleyen mevzuatı ve mükellefe vergi kanunlarının uygulanma aşamasında koruma sağlayan mükellef haklarını içeren söz konusu kanunlar, normlar hiyerarşisinde anayasadan sonra vergi hukukunun zorunlu ve asli kaynakları arasında yer almaktadır.<sup>175</sup>

Bu sebepten dolayı mükellef hakları açısından değerlendirildiğinde anayasayla birlikte kanunlar temel bir kaynak olarak vergi kanunlarındaki düzenlemeleri içermektedir. Kanunlar, 82 Anayasası'nın 73. Maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesinin sonucu olarak parlamento tarafından belirlenmiş usullere uygun olarak hazırlanan yazılı hukuk kuralları olmasıyla birlikte, anayasa tarafından belirlenmiş kamusal işlem ve faaliyetlerin detaylandırılması kanunlarla mümkün olup, normlar hiyerarşisi açısından değerlendirildiğinde anayasaya aykırı olamamaktadır.<sup>176</sup>

---

<sup>173</sup>Coşkun Can Aktan-Dilek Dileyici-İstiklal Y. Vural, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara, 2006, s.13.

<sup>174</sup>Şenyüz vd., a.g.e., s. 17.

<sup>175</sup>Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 13.Baskı, 2001, s. 41.

<sup>176</sup>Gökbel, a.g.t. , s. 37

Hukuki güvenlik ilkesi gereği yürürlüğe giren kanun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki işlemlere uygulanıp, önceki işlem ve olaylara uygulanmaması keyfi uygulamaların önüne geçerek mükelleflerin kazanılmış haklarını korumaktadır.<sup>177</sup> Geriye yürümeme ilkesi her şeyden önce özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarımını sağlayan vergi mevzuatının daha hassas bir şekilde uygulanmasını sağlar. Bu ilkenin kabulüyle mükelleflerin gereksiz yere vergi yüklerini artıran hükümlerin geriye yürütülmesi de engellenmiş olacaktır. Böylece vergi kurallarının zaman bakımından uygulanması açısından ortaya çıkması muhtemel belirsizlikler yüzünden hukuki güvenlik ilkesi ihlal edilmemiş olacaktır.<sup>178</sup>

### **2.3. Uluslararası Kaynaklar**

Mükellef hakları alanında uluslararası alanda ortaya çıkacak çifte vergileme problemlerini çözebilmek adına, uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme antlaşmaları veya mükerrer vergileme antlaşmaları yer alabilmektedir.<sup>179</sup> Uluslararası antlaşmalar, ülkelerin birbirleri arasında ikili antlaşma yaparak veya ülkeler ile uluslararası kuruluşlar arasında düzenlenmektedir. Özellikle uluslararası alanda ticaretin ve globalleşme eğilimlerinin artması ile uluslararası alanda mükellef haklarını koruyabilmek adına bu durumun hukuksal açıdan önem arz ettiği düşünülmektedir. Bu durumun sonucunda oluşacak çifte vergileme problemlerini çözebilmek, ekonomik gelişmenin ve uluslararası alanda ticaret hacminin artabilmesi adına ülkelerin karşılıklı olarak sahip oldukları vergilendirme yetkisinden uluslararası antlaşmalarla vazgeçmeleriyle mümkün olabilmektedir.<sup>180</sup>

### **2.4. Mükellef Hakları Bildirgeleri**

Ekonomik ve sosyal hakların genişlemesiyle birlikte, vergilendirme yetkisine sahip olan gelir idaresini revize eden ABD ve İngiltere gibi kalkınmalarını sağlamış ülkelerin mükellef haklarını koruyabilmek ve vergiye gönüllü uyumu arttırabilmek adına vergileme ilkelerine ilişkin adalet, bütçe ilkelerine ilişkin mali saydamlık

<sup>177</sup>Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu- Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010, s. 51.

<sup>178</sup>Nami Çağan, a.g.e., s. 179.

<sup>179</sup>Gökbel, a.g.t, s. 32.

<sup>180</sup>M. Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul, s.22.

özelliklerini arttırabilmek ve vergilendirme yetkisine ilişkin iyi niyetlerini vergi mükelleflerine hissettirebilmek adına mükellef hakları bildirelerini halkla paylaşmışlardır.<sup>181</sup> Söz konusu bildireler tebliğden ziyade kanun şeklinde düzenlenerek, içeriğinde yer alan hükümler, vergi mükellefleri adına pozitif anlamda mükellef hakkı sağlanmasına imkân vermiştir. Böylelikle kanun şekilde çıkartılan bildireler mükellefler için ayrıca yasal dayanak teşkil ettiği ifade edilebilir.

Mükellef Hakları Bildireleri birçok ülkede kullanılan idari düzenlemeler olup sadece idarenin mükellefe tanınan haklardan ibarettir. Söz konusu yazılı metinler sayesinde idare ile mükellefler arasında yaşanacak olan mali ilişkiler açısından kolaylıklar sağlamanın yanı sıra vergilendirme işlemleri sırasında vergiye gönüllü uyumun artması açısından yardımcı olduğu ifade edilebilmektedir.<sup>182</sup>

2003 yılında OECD tarafından gerçekleştirilen çalışma neticesinde, mükellef hakları bildiresinde ifade edilen mükelleflere tanınan temel haklar ile vergi mükelleflerinin yükümlülükleri açısından bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada; ülkelerin mükellef hakları bildirelerini hazırlarken, siyasi iradenin uygulayacağı vergi politikaları ve yasal yükümlülükleri, idarenin işleyişi ve vergilendirmede aşamasındaki yaptırımları ve sosyokültürel yapının göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir. Evrensel açıdan geçerli olabilecek bir bildire sistemi olmamasıyla beraber ülkelerin temel mükellef hakları tüm sistemlerde yer aldığı söylenebilmektedir.

Bildirelerde yer alan söz konusu mükellef hakları:<sup>183</sup>

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

---

<sup>181</sup>Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2004, Sayı:136, s.53.

<sup>182</sup>Duncan BENTLEY, “Classifying Taxpayers' Rights”, Taxpayers' Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s.19.

<sup>183</sup>OECD, Taxpayer Rights and Obligations: A Survey Of The Legal Situation in OECD Countries, OECD Paris, 1990, s.7.

Yukarıda ifade edilen haklar aynı anda temel yükümlülükleri kapsamaktadır. Devletin mükelleften beklediği belirli davranış kuralları bulunmaktadır. Söz konusu kurallar da vergi yükümlülükleri anlamını ifade etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 yılının Şubat ayında “Mükellef Hakları Bildirgesi’ni” yukarıda yer alan ifadeler doğrultusunda kamuoyuyla paylaşmıştır.<sup>184</sup>

Görüldüğü üzere bu bildirme daha çok gelir idaresince verilmiş bir taahhütname niteliğindedir. Gelir idaresi bu bildirme ile mükellef ile olan ilişkilerinde ve sunduğu hizmetlerde uyacağı esasları belirlemektedir.

Mükellef haklarının açık bir şekilde kamuoyuna deklare edilmesi önemli olmakla birlikte bu hakların korunması amacıyla tedbirlerin alınması ve gelir idaresinin taahhütlerine uyup uymadığının denetlenmesi de gerekmektedir. Amerika Birleşik Devletleri’nde bu amaca yönelik olarak Mükellef Avukatı İdaresi diğer bazı ülkelerde ise konuya mahsus ombudsmanlık müesseselerinin kurulduğu ifade edilmektedir.<sup>185</sup>

Türkiye’de 14.06.2012 tarihinde 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu kabul edilmiş ve kamu denetçileri, 29.03.2013 tarihinde göreve başlamış ve söz konusu kurum, kanunda, kamu hizmetlerin yürütülmesinden bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak adı altında, idari faaliyetleri yürütenlerin ve söz konusu kişilerin, vatandaşlar karşısında takındıkları tutum, davranış ve tavırlarını, hukuk kurallarına ve insan haklarına uygunluk açısından araştırıp, önerilerde bulunmak üzere kurulan bir kurum olduğu ifade edilmektedir.<sup>186</sup>

## **2.5. İdareden Doğan Kaynaklar**

Vergi yasaları, yasama organının vergiye ilişkin konularda verginin kanuniliği ilkesi gereği geniş ve ayrıntılı hükümler taşımasının yanı sıra kanunlarla her konuyu detaylı ve anlaşılır olarak irdeleyemediğinden dolayı vergi alanında, vergilemeye ilişkin temel öğelerini belirleyip, uygulamaya koymaya yürütme organının veya vergi

---

<sup>184</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> (09.02.2018)

<sup>185</sup>Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, s.126

<sup>186</sup>Zeynep Müftüoğlu Hoş, Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması, TBB Dergisi 2014 (114), s.298.

idaresinin anayasaya ve kanunlara aykırı olmamak koşuluyla kanunların öngördüğü alt ve üst sınırlar dâhilinde genel tebliğ, tüzük, yönetmelik, özelge, sirküler veya genelge gibi çıkarmış olduğu yazılı kaynaklarıyla mükellefleri bilgilendirip vergiye gönüllü uyumun artmasına yardımcı olabilmektedir.<sup>187</sup> Aynı zamanda bağlayıcı nitelikte olan kaynakların yanı sıra mükelleflere tanınan hakların, mükelleflere daha anlaşılır ve söz konusu haklara kolay ulaşmalarını sağlayacak, onları bilgilendirecek ve herhangi bir bağlayıcılığı olmayan, mükelleflere yol gösteren mükellef hakları bildireleri veya beratları idare tarafından doğan kaynaklar arasında yer almaktadır.<sup>188</sup>

### 3. MÜKELLEF HAKLARININ SINIFLANDIRILMASI

Vergisel açıdan irdelendiğinde mükellef haklarını iki ana başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar genel haklar ve özel haklar olarak ifade edilmektedir. Temel Haklar veya Genel Haklar vergi mükelleflerine sağlanan birinci gruptaki haklar iken, söz konusu haklar vergi kanunların uygunluğu, temel işleyiş prensibi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği hedef almaktadır. Bu haklar vergilendirme yetkisine sahip olan idare ile vergi mükellefi arasındaki işlem veya ilişkilerde ortaya çıkan hususlar olarak ifade edilebilir. Özel haklar veya ikincil haklar olarak ifade edilen bir diğer grupta yer alan haklar ise vergi kanunlarında yer edinen özel işlemler, durum ve kanunların uygulanması ile ilgili haklar olarak ifade edilebilir. Bu haklarla birlikte vergi yasalarının uygulanması sırasında dikkate alınacak şekil ve usule ilişkin sürecin üzerinde durulmaktadır.<sup>189</sup>

#### 3.1. Genel Haklar

Genel haklarla ifade edilmek istenen aslında bütün vergi mükelleflerine tanınan haklar olarak değerlendirilebilir. Bu hakları;

*“adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı”*

<sup>187</sup>Çağan, a.g.e., s.130.

<sup>188</sup>Gökbel, a.g.t., s.43.

<sup>189</sup>Haluk Egeli, Mehmet Dağ, Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, sayı 63, Temmuz-Aralık 2012, s.133.

şeklinde sıralamak mümkündür. Söz konusu genel haklar arasında herhangi bir hiyerarşik ilişki olmamakla birlikte, tüm mükelleflere kanunların uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlamaktadırlar.<sup>190</sup>

### **3.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı**

Bu hakka göre, vergi yasalarının uygulanması aşamasında vergilendirme yetkisine sahip olan idarenin, vergi mükelleflerine karşı adil, eşit ve tutarlı davranarak vergilerin hesaplanması aşamasında söz konusu mükelleflerin özel durumları da dikkate alınması olarak ifade edilebilir. Vergi mükelleflerinin, vergilendirme ile ilgili işlemlerde karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım talep etmeleri veya şikâyet ve karşılaştıkları sorunları dile getirmeleri durumunda, bu hususlar belirlenen hizmet standartları dâhilinde zamansal gecikmeye mahal vermeden ve adil bir şekilde çözüme kavuşmaktadır. Vergi idaresinin vergilendirme işlemleri sırasında varsa yapmış olduğu vergilendirme hatalarından dolayı mükelleflerden özür dilemekte ve bu durum belirlenen şekil, usul ve şartlar dâhilinde idare tarafından düzeltilmektedir. Mükelleflerin karşılaştıkları problemler doğrultusunda vergi idaresinden yardım talep etmeleri halinde; vergi idaresi tarafından mükelleflere vergi yükümlülükleri ve haklarıyla ilgili herhangi bir bedel talep etmeksizin görüş, bilgi ve yardım verilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen yazılı veya sözlü görüşler anlaşılır, eksiksiz, doğru ve tutarlı iken, basılı yayınlar ise kolay anlaşılabilir ve her zaman ulaşılabilir nitelikte olmaktadır.<sup>191</sup>

### **3.1.2. Bilgi Alma Hakkı**

Mükellefler vergileme sisteminin işleyişini ve vergilerinin tarh edilmesi süreçleri konusunda en son gelişmeleri öğrenme hakkına sahiptir. Hatta sahip oldukları başvuru hakları da dâhil olmak üzere sahip oldukları tüm hakları konusunda öğrenme ve bilgilendirilme hakkına da sahiptirler. Mükelleflerim idari organlar nezdinde bulunan kendilerine ait şahsi bilgileri öğrenme hakkı bilgi edinme hakkı kapsamındadır. Eğer

---

<sup>190</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.133.

<sup>191</sup>Mehmet Timur vd., Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı, s.27, 2005, s.27.

kendilerine ait bilgilerde bir eksiklik, hata yahut yanlışlık varsa bunların giderilmesini yahut düzeltilmesini isteme haklarına da sahiptirler.<sup>192</sup>

Mükelleflerin bilgi alma haklarını iki ayrı şekilde kullanabilmektedir. Bu durumdan ilki vergileme ile ilgili kurallar bütünün yayınlanması ilkesinin haricinde, vergilendirme yetkisine sahip olanlar, vergi kanunları uygularken kanunları nasıl uygulayacaklarına ilişkin soyut hukuk kurallarını somut olaylara objektif ve anlaşılabilir şekilde nasıl uygulanması gerektiğini, tüm vergi mükelleflerine yönelik olarak genel tebliğler vasıtasıyla ya da mükelleflerin istek ve taleplerine uygun olarak özelge (mukteza) aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Genel tebliğler, genel olarak düzenleyici idari işlemler niteliğinde olmanın yanı sıra, kanundan kaynaklanan yetkiye dayanarak hem vergi mükellefleri hem de vergi idareleri için bağlayıcıdır. Vergi idaresi için yönetsel emir olarak çıkartılan genel tebliğler ise, yerlerini başka bir genel tebliğ alınca kadar vergi idareleri için bağlayıcı olurken, mükellefler açısından ise sadece bilgilendirme amacını taşımaktadır. Özelge veya diğer adıyla mukteza ise mükelleflerin yapacakları işlemlerin vergileme açısından sonuçlarını önceden görebilmelerini sağlayan bilgi edinme yöntemlerinden birisidir. Özelgeler, vergi idaresinin mükellefe yönelik olarak belli bir işlem için vergi kanunlarının nasıl yorumladığının ifadesi olarak da tanımlanabilirken sadece idare ile özelgeyi talep eden mükellefi bağlayan yazılı hukuk kurallarıdır.<sup>193</sup>

Bilgi alma (edinme) hakkının ikinci ayağı ise, mükelleflerin vergi idaresinin kendileri ile ilgili yaptıkları işlemlere ilişkin bilgileri öğrenme veya talep etme hakkı olarak ifade edilmektedir. Verginin tarh aşamasında vergi mükellefi, tarh işlemine ilişkin neden sonuç ilişkisini ve tarhiyata karşı mükellefin kendisine sağlanan avantaj ve hakları öğrenme veya talep etme hakkı bu duruma örnek teşkil edebilmektedir.<sup>194</sup>

---

<sup>192</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.133.

<sup>193</sup>Gökbel, a.g.t., s.48.

<sup>194</sup>Gökbel, a.g.t., s.49.

### 3.1.3. Başvuru Hakkı

Vergi mükelleflerinin vergilendirme işlemleriyle alakalı olarak vergi idaresinin yapmış olduğu eylem veya idarenin almış olduğu kararlara binaen, bu eylem ve işlemlere ilişkin başvuru hakkı tanınmıştır. Mükellefler söz konusu olan bu hakkı, kendileri için vergileme ile ilgili olarak sonuç teşkil edecek bir işlem yapılmasını veya durumu tespit etmesini, mükellefle idare arasında oluşacak uyuşmazlıkları giderebilmek adına itiraz veya şikâyet yollarına başvurmasını veya idari aşamada çözüme kavuşturulamayan işlemlere ilişkin yargı merciine başvuru hakları bulunmaktadır.<sup>195</sup>

### 3.1.4. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Vergi kanunlarının uygulanması aşamasında görevli olan kamu memurları, vergilendirme süreci ya da vergi incelemesi ve vergi yoklaması sırasında mükellefler hakkında işlemlerine, ticari sırlarına, çeşitli bilgilere vakıf olmaktadır. Bu bilgilerin üçüncü şahıslara bir menfaat karşılığı ya da menfaat olmadan aktarılması kamu düzenine ve söz konusu mükellefin şahsına zarar verecektir. Bu gibi sebeplerle mesleği itibarıyla mükelleflerin bilgilerini elde edebilecek kişilerin bu bilgileri üçüncü kişilere ifşa etmemeleri ve kendi veya başkalarının yararına kullanmamaları gerekir.<sup>196</sup>

Günümüz vergi sisteminde, vergi mahremiyeti müessesesi, mükelleflerin vergiye ilişkin bilgilerinin açıklanmayacağına güven duyarak doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir<sup>197</sup>. Günümüz Türkiye'sinde mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliğine yönelik yasal mevzuatlar, 213 sayılı VUK, 6183 sayılı AATUHK, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yer almaktadır.

213 sayılı VUK'un vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesine göre, görevleri dolayısıyla mükelleflerin bilgilerini elde eden görevli memurlar, mükellefin ticari, mesleki sırlarını, hesaplarına ilişkin bilgileri üçüncü kişilerle paylaşamayacağı

---

<sup>195</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.133

<sup>196</sup>Alper Ünal Noyan, "Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası", Yaklaşım, Yıl.12, S. 133, Ocak, 2004, s. 100.

<sup>197</sup>Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı 141, Haziran, 2000, s. 116.

kanunla güvence altına alınmıştır.<sup>198</sup> Bu kişilerin işleri sırasında elde ettikleri bilgilerle ilgili sorumlulukları görevlerinden ayrılışları bile devam etmektedir.

Aynı zamanda vergi mahremini ihlal edip görevini kötüye kullananlar adına 5237 sayılı TCK md. 239 hükümleri uyarınca 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5000 gün adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Böylelikle mükelleflerin özel hayatının gizliliği adına TCK ve VUK hükümleri ile birlikte vergi mükellefleri adına bir güvenlik müessesesi geliştirilmiştir.

### **3.1.5. Temsilci Kullanma Hakkı**

Vergi mükellefleri, vergi idaresi ile ilgili işlemlerde ilgili idare ile bizzat kendileri ilişki kurabilmekte iken aynı zaman temsilci talep edip kullanma ve bu kişilerin ilmi bilgisinden faydalanıp yardım temin etme hakkına sahiptir. Mükellefler temsilci olarak genellikle mali müşavirler, dava vekilleri veya vergi idaresi tarafından yetkili kılınan kişiler kullanılır. Aynı zamanda söz konusu temsilcilerin, mükellefi temsil hakkı doğabilmesi için mükellef tarafından idareye karşı kendini temsil edecek kişinin ismi ve açık bilgileri yazılı ve imzalı bir belge ile verilmesi şart koşulmaktadır.<sup>199</sup>

Vergi mükelleflerinin, temsilci kullanma ve söz konusu kişilerden yardım talep etme, beyanname hazırlama ve ilgili beyannameyi idareye beyan etme, hatalı tarh işlemine ilişkin ilgili mercilere itiraz ve idare ile yaşanacak vergi uyuşmazlıklarını çözmek ve bu süreci yürütmek gibi vazifeler yüklenebilir. Ancak mükellefler vergi ile ilgili işlemleri gerçekleştirmek için temsilci tutması, mükellefiyet o kişiye devredildiği anlamını taşımamakta, vergi ile ilişkin işlemlerden bizzat mükellefin kendisi sorumludur.<sup>200</sup>

VUK md. 10'da, fiil ehliyeti olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan kuruluşların mükellefiyet veya sorumluluğa ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, "*kanuni temsilcilerin*

---

<sup>198</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

<sup>199</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.134

<sup>200</sup>Doğan Gökbel, a.g.t., s.57.

*bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde temsil ettikleri kişilerin malvarlığından alınamayan vergi borçlarından ve uygulanacak cezalardan da sorumlu olacakları” 213 sayılı VUK’un 10/2., 332., 333/2,3. maddeleri ve 6183 sayılı AATUHK’nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi hukukunda mükelleflerin temsili, ancak kanunun açıkça düzenlemiş olduğu durumlara münhasır kılınmıştır.<sup>201</sup>*

### **3.1.6. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**

Vergi kanunlarının yerinde uygulanabilmesi idareye geniş yetkiler verilmesi dâhilinde mümkündür. Öyle ki söz konusu yetki kullanılırken mükelleflerin özel ve mesleki hayatlarına ilişkin bilgilere, ticari işlem ve muamelelerine, gizli kalması gerekli olan bilgilere ulaşılabilir. <sup>202</sup> Bu gibi sebepler dolayısıyla devlet özel yaşam alanı, bilgi toplama ve bu bilgileri saklama ve bu bilgilere sahibi olan mükellefler tarafından ulaşılabilir gibi hususlara dikkat etmelidir. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergi davalarında vergi idaresinin mükellefin özel hayatına müdahale etmesini ekonomik refaha erişilmesi amacı ve dahi suç işlenmesinin önlenmesi amacıyla yönelik tedbirler olarak değerlendirmektedir. Fakat bu müdahalelerin hukuka uygunluğu yasayla önceden düzenlenmiş olmasına ve dahi demokratik bir toplumda gereklilik arz etmesine bağlıdır. <sup>203</sup> Öyle ki bu durum “Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı” başlığında da ifade ettiğimiz gibi VUK md. 5’te güvence altına alınmıştır. <sup>204</sup>

### **3.1.7. Vergilemede Belirlilik Hakkı**

Vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uygun hareket ederek buna göre karar alabilmeleri bu mevzuattan haberdar olmalarına ve anlayabilmelerine bağlıdır. Bunun için mevzuat herkes tarafından anlaşılabilir bir dille kaleme alınmalı ve herkesin erişimine açık bir şekilde yayınlanması gerekmektedir. Keza mevzuatın tek başına anlaşılabilir ve güvenilir olması da tek başına yetmeyecektir; aynı zamanda istikrarın da

---

<sup>201</sup> Şenyüz vd., a.g.e., s.142.

<sup>202</sup> Muharrem Özdemir, “Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali“, Vergi Denetmenleri Derneği Vergi Raporu, Sayı: 59, 2002, s. 85.

<sup>203</sup> Nihal Saban, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, 13. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s.268.

<sup>204</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

kazanılması gerekmektedir. Mükellefler için yürürlükte bulunan kanunlara uygun davranmak görev olduğu hak olma özelliği de taşır. Bu yüzden yürüttükleri faaliyetlerle ilgili olarak vergisel yükümlülüklerini bilmek ve bu yükümlülüklerinin doğruluğundan emin olmak isterler. İşte bu sebeple mükelleflerin kazanılmış (müktesep) haklarının korunması önemlidir. Kazanılmış hakların korunması evrensel bir kural olan kanunların geçmişe yürütmesi yasağı ile sağlanmıştır. Böylece mükelleflerin lehlerine olan eski kanun zamanındaki kazanımları korunmuştur. Vergilemede belirlilik hakkının bir uzantısı da yürütmenin yetki alanıyla ilgilidir. Buna göre yasama organının yürütmeye devrettiği vergiyle alakalı düzenleme yetkisi çerçevesi Anayasa ile gösterilmiş bir alanda sınırlı olmalıdır.<sup>205</sup>

### **3.2. Özel Mükellef Hakları**

Vergi yükümlülerinin mevzuatın kendileri hakkında uygulanması esnasında sahip oldukları özel hakları; tarh ve tahsil aşaması hakları, ihtilafların halli aşaması hakları ve denetim aşaması hakları olmak üzere üç ana başlık altında sıralamak mümkündür.<sup>206</sup>

#### **3.2.1. Tarh ve Tahsil Aşaması Hakları**

Günümüzde vergilerin tarh edilmesinde esas olan şey mükelleflerin beyanıdır. Mükelleflerin bizzat beyan ettikleri matrahla sonradan çelişmeyecekleri varsayıldığı için 213 sayılı VUK 378/2 hükmü beyana dayalı tarhiyata karşı dava açılmayacağını düzenlemektedir. Buna karşın 2577 sayılı İYUK 27/3 hükmü uyarınca beyanname şayet “ihtirazi kayıt” ile sunulmuşsa o halde mükelleflerin dava açma hakları saklıdır. Sahip olunan bir diğer imkân ise 213 sayılı VUK 371’de düzenlenmektedir. Buna göre; bu pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde mükellef, mevzuata aykırı davranışı konusunda herhangi bir inceleme başlamamışsa, bu konuda ihbar edilmemişse ve fakat kendiliğinden bir dilekçe ile ilgili makamlara haber vermişse ve şartları dâhilinde

<sup>205</sup>Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk yayınları, İstanbul, 1982, s.73.

<sup>206</sup>Neslihan Koşar, “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’ de Mükellefin Durumu”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007, s.38.

ödeme de yapmışsa vergi ziyai cezasından ve kaçakçılık cezasından kurtulma hakkına sahiptir.<sup>207</sup>

6183 sayılı AATUHK madde 23 hükümleri uyarınca vergi mükelleflerinden yersiz ve fazla vergi tahsil edilmesi halinde, söz konusu fazlalık için mükellef, diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini talep etme hakları vardır. Ayrıca, vergi borçlarının ödenmesinde vergi borcunu ödeyemeyecek durumda olan mükelleflere kolaylık olması amacıyla 6183 sayılı AATUHK madde 48’de belirlenen şartlar dâhilinde mükelleflere vergi borcunun tecili ve taksitlendirme imkânı sağlanmıştır. 213 sayılı VUK madde 115 ile 6183 sayılı AATUHK madde 105’e göre doğal afetler münasebetiyle vergiye tabi mal varlığının en az üçte birini kaybeden mükellefin zararlarını kısmen olsun telafi edebilmek veya durumlarının daha da ağırlaşmasını önlemek ve dolaylı olarak bir yardım sağlamak maksadıyla terkine başvuru hakkı düzenlenmiştir.<sup>208</sup>

### **3.2.1.1. Mahsup**

Vergi borcunu kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran hallerden biri olan mahsup, mükellefin ortaya çıkan vergi borcunun önceden ödenen kısmının bu borcun bütününden düşülmesi olarak ifade edilebilir. Bu durumda verginin tarhi sırasında mükerrer vergilendirmeyi önlemek için önceden yapılan vergi ödemeleri düşülerek ödenecek doğru miktar hesaplanmaktadır.<sup>209</sup> Örneğin KDV’de bir ay boyunca satın alınan mallar için ödenen KDV, mal satışları sırasında tahsil edilen KDV’den fazla olduğu durumda o ay fazla ödenen vergi mükellefe iade edilmez. Bir sonraki dönem ödenecek vergiden mahsup edilir.

---

<sup>207</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.139.

<sup>208</sup>Egeli-Dağ, a.g.m., s.140.

<sup>209</sup>Hatice Yurtsever, Vergi Hukukunda Terkin, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2007, s. 54.

### 3.2.1.2. Takas

Aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel haldeki iki borcun daha küçük olanından düşülerek kamu borcunu belli bir oranda sonra erdiren bir hukuki işlemdir.<sup>210</sup> Örneğin mükellefin vergi dairesine 4.000TL vergi borcu ve ayrıca vergi iadesi olarak, vergi dairesinden 3.000TL vergi alacağı varsa, bu karşılıklı borçlar takasa tabi tutulur ve sonuç olarak mükellefin vergi dairesine 1.000TL vergi borcu kalır. Takas müessesesinin getirilmesiyle birlikte vergi alacağı da güvence altına alınmış olmaktadır.

### 3.2.1.3. İhtirazi Kayıtlı Beyan

İhtirazi kayıtlı beyan yöntemi sayesinde mükellef ile idare arasında vergilendirmenin herhangi bir aşamasına ilişkin görüş farklılığı varsa buna dikkat çekilmesi sağlanır. Mükellef böylece kendisinin de farklı bir yorumu olmasına rağmen idarenin buna riayet etmediği kendi yorumuna binaen işlem tesis ettiğini deklare etmiş olur. Böylece bu farklılık yargı organı huzuruna taşınabilmektedir.<sup>211</sup>

Gerçekten mükellefler vergi sisteminden kaynaklanan nedenlerle mevzuatı yanlış yorumlayabilirler, idare bilgilendirmemiş olabilir ve bu yüzden yanlış beyanda bulunabilirler. İşte kendi beyanına karşı dava açabilme hakkı bu “ihtirazi kayıtlı beyan” yöntemi sayesinde korunmuş olmaktadır.<sup>212</sup>

Bir diğer taraftan da 213 sayılı VUK md. 378-2 hükümlerine göre; Vergi yükümlüleri beyanda buldukları matraha ve beyan üzerinden hesaplanan vergiye ilişkin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur. Öyle ki ihtirazi kayıtlı beyan bu durumun istisnası olarak göze çarpmaktadır. Aynı zamanda ihtirazi kayıtlı yapılan beyanlarda, mükellef hiç beyanda bulunmamanın ya da yanlış beyanda bulunmanın sonucu olarak ortaya çıkabilecek vergi cezalarından da kurtulmaktadır.<sup>213</sup>

---

<sup>210</sup>Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1995, s.346.

<sup>211</sup>Murat Özden, İhtirazi Kayıtlı Beyan, Yaklaşım, Ocak 1996, s.105.

<sup>212</sup>Gökbel, a.g.t., s.282.

<sup>213</sup>Gökbel, a.g.t., s.283.

#### 3.2.1.4. Pişmanlık ve Islah

Günümüz Türkiye'sinde VUK md. 371'de<sup>214</sup> yer alan pişmanlık ve ıslah, kayıt dışında yer alan mükellefin devleti maddi kayba uğrattığını beyan etmesi üzerine ileri tarihte yapılması olası olan inceleme neticesinde uygulanacak kaçakçılık ve vergi ziyai cezasını ortadan kaldıran, vergi yargısının yükünü hafifleten, inceleme yapılması nedeniyle oluşacak vergi maliyetlerini azaltan, idareyle kayıt dışında yer alan mükellef arasında barışı sağlayan ve en azından kayba uğratılan verginin tahsiline imkân sağlayan idari müessesedir.<sup>215</sup>

Kayıt dışında faaliyette bulunan mükellefin yapmış olduğu eylemin vergi ahlakına uygun bir tavır olmadığını kabul etmesi, kanun koyucunun da vergiye gönüllü uyumu arttırabilmek adına bu hakkın varlığına ihtiyaç duyulduğu ifade edilebilir.<sup>216</sup>

#### 3.2.1.5. Tecil

6183 sayılı AATUHK md. 48 hükümlerine göre;<sup>217</sup> kamu borçlarının ödenmesinde mükellefin çok zor duruma düşmesi durumunda yazılı talepte bulunması ve teminat gösterilmesi halinde üzerine yıllık %22<sup>218</sup> tecil faizi yürütmek şartıyla borcun vadesinin 3 yıla kadar tecil edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Tecil uygulamasındaki amaç 82 Anayasası'nın 73. Maddesinde ifade edilen "ödeme gücüne göre vergileme" ilkesi dikkate alınarak, zor durum halinde vergi ödeme gücü yok olan mükellefe idare tarafından ödeme kolaylığı sağlamak olduğu ifade edilebilir.<sup>219</sup>

---

<sup>214</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

<sup>215</sup> Zübeyr Yıldırım, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 1.B., Adalet Yayınları, Ankara, 2013, s.50.

<sup>216</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 10. Baskı, 2017, s.280.

<sup>217</sup>6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (15.04.2019)

<sup>218</sup> 06.09.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, Seri: C, Sıra No:3 Tahsilat Genel Tebliği uyarınca yıllık %12 olarak uygulanan tecil faizi, tebliğin ilanı edildiği tarihten sonra yapılacak başvurularda yıllık %22 olarak uygulanacaktır.

<sup>219</sup> Zeynep Arıkan, Vergi Borçlarında Tecil, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri, 2004, s.17. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/7254> (04.05.2018)

### 3.2.1.6. Terkin

Tahakkuk eden verginin çeşitli nedenlerden dolayı idare veya yargı kararıyla silinmesi veya ortadan kalkması olarak ifade edilebilir. Vergi sistemimizde terkinine ilişkin durumlar ise VUK md.115 ile AATUHK md. 105 ve 106'da yer almaktadır. Bu durumlar doğal afetler dolayısıyla oluşan mücbir nedenler ile tahakkuk ve tahsilden vazgeçme ile terkin olarak ifade edilmiştir. . Bu maddede;<sup>220</sup>

VUK md 115'te yer alan bu hak doğrultusunda, kendi iradesi dışında ortaya çıkan mücbir nedenler ve doğal afetler dolayısıyla terkinde vergiye tabi malvarlığında azalma yaşanan veya tamamen kaybolan mükellefin vergi ödeme gücünde yaşanan kayıp göz önünde bulundurularak ayrıca vergileme neticesinde oluşacak kayıpla yaşam standardının düşmesi engellenmiş olacaktır.

### 3.2.1.7. Cezada İndirim

VUK md. 376'ya göre;<sup>221</sup> idare tarafından vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi halinde, mükellef söz konusu cezanın tebliğini takip eden 30 gün içinde idareye indirim talebinde bulunması ve 1 ay içinde ödemesi durumunda vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranda indirime gidilmesini öngörmüştür. Mükellefe tanınan bu hak doğrultusunda vergi yargısının yükü azalmış olacak, aynı zamanda alacağın teminata bağlanması durumunda vergi alacağı güvence altına alınmış olacaktır. Bu amaçların yanı sıra cezada yapılacak indirim dolayısıyla mükellefe kolaylık sağlanıp, idareyle mükellef arasındaki bağın güçleneceği ifade edilebilir.

213 sayılı VUK ek md.9 hükümlerine göre bir vergi cezası için uzlaşmadan yararlanan mükellef, söz konusu vergi cezası için aynı zamanda cezada indirim müessesesinden yararlanma hakkı bulunmamaktadır. Bu maddeyle birlikte idarenin uyguladığı cezai yaptırım sonucunda mükellefin söz konusu iki müesseseye başvurması halinde, vergiye ilişkin ödevini eksiksiz yerine getiren mükellefin devlete duyduğu

---

<sup>220</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

<sup>221</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

güveni zedeleyip ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun azalacağı kaygısından kaynaklandığını düşünmekteyiz.

### 3.2.1.8. İzaha Davet

213 sayılı VUK madde 370 çerçevesinde yapılan düzenleme ile birlikte vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla “İzaha Davet” müessesesi yer almaktadır. İzaha davet, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici dış belirtilerle tespit ettiği hallerde, haklarında vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesi olarak ifade edilmektedir. Hangi durumlara sebebiyet verilmesi halinde mükellefin izaha davet edileceği ise 482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde ifade edilmiştir.<sup>222</sup>

Böylece bu düzenleme sayesinde vergi ziyana ilişkin bir ön tespit bulunması halinde mükellefin izaha davet edilmesi ve vergi ziyana yol açtığını kabul edip kanunda ifade edildiği şekilde beyanname vererek tahakkuk eden vergi ile birlikte izahat zammını süresinde ödeyen mükelleflere vergi ziyayı cezasının %20 oranında kesilmesi mümkün olabilmektedir.<sup>223</sup>

VUK madde 370 hükümlerine göre, izaha davet edilen mükellef, durumu izah ettikten sonra vergi ziyasının bulunmadığı anlaşılırsa ilgili mükellef olay konu tespitle ilgili vergi incelemesinden geçmeyecek ve takdir komisyonuna sevk edilmeyeceklerdir.

İzaha davet müessesesinin yürürlüğe girmesiyle birlikte vergilemeye ilişkin olumlu ve olumsuz sonuçlar doğuracağı dair şüpheler bulunduğu fikrine ulaşabilmek mümkündür. Vergi bilinci ve ahlakı açısından vergiye ilişkin ödevleri zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler için vergiye gönüllü uyumu azaltıp vergileme yetkisine sahip olan idareye ve parlamentoya güven azalacaktır. Aynı zamanda vergileme yetkisini elinde bulunduran parlamento, izaha davet müessesesinin yürürlüğe

---

<sup>222</sup>482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği <http://www.gib.gov.tr/node/123353> (15.04.2019)

<sup>223</sup>İzahat zammı, 6183 sayılı AATUHK 51. madde hükümlerinde yer alan gecikme zammı oranı kadar aylık %2 oranında uygulanmaktadır. Bu oran uygulanırken ay kesri de dikkate alınmaktadır.

girmesiyle birlikte, bu yetkiye ait şekil ve usullerle ilişkin değişikliklerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılması verginin kanuniliği ilkesini zedelemekte iken izaha davet edilen mükellefi değerlendirme yetkisi İzah Değerlendirme Komisyonu'na bırakılarak, komisyonun keyfi uygulamaya gidebileceği hakkında şüphe uyandırabilmektedir.<sup>224</sup>

### 3.2.2. İhtilafların Halli Aşaması Hakları

Türk vergi sistemimiz içerisinde vergi mükellefleri ile vergilendirme yetkisine sahip olanlar arasında oluşacak uyuşmazlıkların çözümü için mükelleflere idari ve yargı aşamasında bazı hak ve imkânlar tanınmıştır. 213 sayılı VUK'ta yer alan söz konusu idari aşamadaki mükelleflere tanınan haklar; cezada indirim, pişmanlık ıslah, uzlaşma, hata düzeltme ve izaha davet müesseseleri yer almakta iken, vergisel alanda idari aşamada çözülemeyen uyuşmazlıkların giderilebilmesi adına mükellefler vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay gibi yargı organlarına başvurma hakkı bulunmaktadır.<sup>225</sup>

Mükellefler vergilendirme işlemlerinde veya hesaplarda bir hata gerçekleştiği inancına varması halinde ilgili idareye hata düzeltme talebinde bulunabilir, eğer inceleme sonucunda mükellefin başvurusunun reddedilmesi halinde, mükellefin veya temsilcisinin aracılığıyla uzlaşma veya cezada indirim gibi müesseselere başvurabilme hakkı bulunmaktadır. Böylelikle mükellefle idare arasında uyuşmazlık çok kısa bir zaman zarfı içinde çözüme kavuşup vergi maliyetleri minimum maliyetle ortadan kalkmış olmaktadır.

İdari aşamada istediği sonucu alamayan mükellefler uyuşmazlığı ortadan kaldırmak adına vergi yargısına başvurabilir. Bu aşamada mükelleflerle, idari yargılama ve adli soruşturma hakkı tanınabildiği gibi soruşturma evresinde mükellefler CMUK madde 138'e göre dava vekili bulundurma veya barodan talep etme ve bu kişilerden bilgi alma hakları da bulunmaktadır.<sup>226</sup> Aynı zamanda vergi yargısında

<sup>224</sup>Selçuk Buyrukoğlu, Ekrem Toparlak, Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 5, sayı 1, 2018, s.66-67

<sup>225</sup>Egeli- Dağ, a.g.m., s.141

<sup>226</sup>Hakan Üzeltürk, "Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point", Vergi Dünyası, Sayı: 250, 2002, s. 155-156.

mükellefler delil serbestisi ilkesi, mükellefler kendi hak ve iddialarını ispat etmek adına vergiyi doğuran olay ile ilgisi olmak şartıyla tanık talebinde bulunabilir.<sup>227</sup>

### 3.2.2.1. İdari Aşamadaki Haklar

Vergilendirme işlemleri sırasında mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları ortadan kaldırabilmek adına mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Bu başlık altında idari aşamada mükelleflere tanınan haklar doğrultusunda hata düzeltme ve uzlaşma müessesesinden bahsedilmiştir.

#### 3.2.2.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi

VUK md.116'ya göre;<sup>228</sup>

*“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”*

Vergi hataları, VUK'un 117 ve 118. maddelerinde hesap ve vergilendirme hataları olmak üzere ayrı ayrı ifade edilmektedir.

VUK md.117'ye göre Hesap Hataları,<sup>229</sup> matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde, vergilendirme hataları ise VUK md.118'de mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda(konuda) hata şeklinde yer almaktadır.

VUK md.119'a göre vergi hataları, mükellefin müracaatı üzerine ortaya çıkabileceği gibi idare tarafından da fark edilebilir. Bu durumlar;

- Memurun hatayı herhangi bir şekilde fark etmesi ile
- Üst memurlarca yapılan incelemeler esnasında hatalara rastlanması ile
- Hatanın bir teftiş esnasında fark edilmesi ile

<sup>227</sup>Egeli-Dağ, a.g.m., s.141.

<sup>228</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

<sup>229</sup>213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

- Hatanın vergi incelemesi esnasında ortaya çıkması ile
- Mükellef başvurusu ile

VUK md.120'ye göre Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. İYUK md. 10-11'e göre, ilgili vergi dairesi mükellefin itirazına karşı 60 gün içinde cevap vermekle yükümlü tutulmuş, eğer bu süre içinde herhangi bir fikir beyanında bulunmaz ise mükellefin itirazı zımnen reddedilmiş sayılmıştır.

Yine VUK md.120'ye göre, vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddedilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

### **3.2.2.1.2. Uzlaşma**

Uzlaşma yolu ile mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan tarhiyat işlemi yargıya intikal ettirilmeden önce tahakkuk edecek vergi ve ödenmesi muhtemel ceza ile ilgili anlaşma denenir. Böylece bu idari çözüm yolu ile yargı aşamasına geçilmeden uyuşmazlık giderilmiş olacaktır. Uzlaşma yolu ile kamu alacağı daha kısa sürede tahsil edilebilecektir. Bu yönüyle hem daha az maliyetli hem de daha az bürokrasi gerektiren bir yoldur.<sup>230</sup>

Uzlaşma usulü VUK'a 1963 tarihinde 205 sayılı yasayla yapılan değişiklikle dâhil olmuştur. Buna göre uzlaşma yoluna re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler ve bunlarla ilgili cezalar ile ilgili gidilebilir. Uzlaşma yapılabilmesi için; tarhiyatta vergi hatası veya diğer bir türlü maddi hatanın varlığı, VUK 369. maddesi çerçevesinde yanılmanın varlığı, yasa hükümlerine icabınca nüfuz edilememiş olması, belirsiz veya yoruma muhtaç konuların işleme esas teşkil etmesi, aynı olaya benzer diğer emsal durumlarda vergi yargısınca veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca farklı uygulamalar

---

<sup>230</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, 2007, s.7. [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/uzlasma.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf) (26.06.2018)

görülmesi ya da Gelir Vergisi Kanunu'na göre ortalama kar haddi esasına dayanarak vergi tarh olunması söz konusu ise başvurulabilir.<sup>231</sup>

Bahsini ettiğimiz yasa hükmü gereğince uzlaşma yoluna başvurmak isteyen yükümlü bu talebini sayılan altı sebepten bir tanesine istinad ettirmesi gerekmektedir. Hangi vergi çeşitlerinde ve hangi oranlarda uzlaşma yoluna gidilebileceğini Hazine ve Maliye Bakanlığı belirleyebilmektedir. Bakanlık çıkaracağı genel tebliğler ile uzlaşma komisyonlarının miktar olarak yetki alanlarını belirleyecektir.

### **3.2.2.2. Yargılama Sırasındaki Haklar**

Vergi alanındaki uyuşmazlıklar idari aşamada çözülebileceği gibi yargı aşamasında da giderilebilmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarında çözümüne dair yasal düzenlemeler 2577 sayılı İYUK'ta yer almaktadır. Bu kanun, Danıştay, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve idare mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin düzenlemelerdir. Bu sebepten dolayı vergilendirmeye ilişkin işlemler ile diğer idari işlemlerin yargılanmasında aynı usul hükümleri geçerlidir.<sup>232</sup>

### **3.2.2.3. Vergi Denetimi Aşamasındaki Haklar**

Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında da bir takım hakları mevcuttur. 213 sayılı VUK 129 ve 136. maddelerine göre inceleme konusunda yetkilendirilmiş personel denetim öncesinden kendilerini tanıtmak bu doğrultuda kimliklerini mükelleflere ibraz etmek mecburiyetini getirmektedir. Böylece yetkililer ile mükellefler arasında güven duygusunun tesis edilmesi ve defter ve belgelerin incelenmesi işlemlerinin selameti temin edilmiştir. Şu halde mükellefler vergi denetim görevlilerinden denetim öncesinde fotoğraflı kimlik belgelerini göstermelerini isteyebilecektir. Aksi halde denetime engel olma, belge ve defterlerin incelenmesini engelleme hakları mevcuttur. Bununla birlikte VUK md. 140/1 hükmünce görevliler vergi denetimine başlamadan önce incelemenin

---

<sup>231</sup>Mualla Öncel - Nami Çağan - Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku Cilt 1 Genel Kısım, 2.bası, Ankara, 1985, s.201-202.

<sup>232</sup>Osman Pehlivan, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014, s.127.

konusunu açıkça izah etmek mecburiyetindedirler. Böylece mükellefler inceleme konusunda bilgilendirilmiş olmaktadır.<sup>233</sup>

### **3.2.2.3.1. Vergi Yoklaması ve Vergi Yoklamasında Haklar**

VUK md.127'ye göre; vergi yoklaması, idarenin mükelleflerin şekli ödevleri yerine getirip getirmediğinin tespit edildiği denetim şekli olarak ifade edilebilir. Şekle ilişkin ödevlerden kasıt ise, defterlerin usulüne uygun tutulması, bildirimlerin süresi içinde yapılması, ödeme kaydedici cihaz bulundurulması, belge düzenine uyulması, vergi levhası bulundurulması vb. şeklinde ifade edilebilir.

VUK md. 130'a göre yoklama yapmakla yetkili olanlar, gün ve saat belirtmeksizin işin niteliğine göre gece, yolda veya gündüz yapabilirler.

VUK md. 129'a göre; yoklama yapmakla yetkili olan personelin kendisini ve yetkisini tanımlayan resmi vesikayı mükellefe ibraz etmekle yükümlüdür. Dolayısıyla mükellefe getirilen bu hak doğrultusunda mükellefiyete ilişkin mahrem bilgilerin üçüncü şahısların eline geçmesi engellenmiş olacaktır.

### **3.2.2.3.2. Vergi İncelemesi ve İnceleme Sırasındaki Haklar**

VUK md.134'e göre vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar ise VUK md.135'te ifade edilmiştir. Buna göre;

*“ Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir. ”*

VUK md.136'da ise, mükellefe inceleme sırasında tanınan haklara yer verilmiştir. Aynı vergi yoklamasında olduğu gibi vergi incelemesine yetkili olanlar kendisini ve yetkisini tanımlayan resmi vesikayı mükellefe ibraz etmekle yükümlü tutulmuştur.

---

<sup>233</sup>Egeli, Dağ, a.g.m., s.141.

Aynı zamanda VUK md.139'da vergi incelemesinin mükellefin iş yerinde yapılacağına dair hükme yer verildiği, ancak işyerinin müsait olmaması halinde (ölüm, işin terki gibi) mükellef veya vergi sorumlusunun talebiyle, defter kayıt ve lüzum olunan belgelerin ilgili vergi dairesine getirilme şartıyla vergi dairesinde yapılabilme hakkı tanınmıştır.

### **3.2.2.3.3. Arama ve Arama Sırasındaki Haklar**

VUK md. 142'ye göre arama yapılabilmesi için ihbar veya yapılan incelemeler nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına kanaat getiren belirtiler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aynı maddenin bir sonraki bendinde, aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi hükme bağlanmıştır.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbarın asılsız çıkması halinde hakkında arama emri çıkarılan kimse muhbirin adını talep etme hakkı bulunmaktadır ve oluşan bu şartlar altında, vergi dairesi ihbar edenin kimliğini bildirmeye mecbur olduğu VUK md.142'de hükme bağlanmıştır.

VUK md.144 hükümleri uyarınca aramaya konu edilen defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Bu gibi durumlarda defter ve belgelerin alındığı tarihle beyanname verme süresine bir aydan az bir süre varsa bu süre otomatik olarak bir ay uzar.

#### 3.2.2.3.4. Bilgi Toplama ve Bilgi Toplamada Haklar

VUK md.148'e göre;<sup>234</sup> alacaklı pozisyonda bulunan idare, vergi mükelleflerinden mükellefiyetle ilgili olmak şartıyla her türlü yazılı veya sözlü bilgi isteme hakkına sahiptir ve ilgili mükellefler talep edilen bilgiyi vermekle yükümlüdür.

Sözlü bilgi talep edilmesi durumunda mükellef istenilen bilgiyi vermezse, söz konusu bilgiye ulaşabilmek için mükellefe uygun bir tarih verileceği VUK md. 148'de yer almaktadır. Aynı zamanda bu kişilerin cebrin unsuru kullanılarak vergi dairesine getirilemeyeceği aynı maddede yer almaktadır. Yine aynı maddeye göre yabancı uyruklu devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.

Bilgi vermekten çekinenler şekli ödevlerin yerine getirilmemesinden mütevellit VUK md.355 gereğince özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalmaktadır.

Bilgi vermekten çekinme hakkı olanlar VUK md 151'de ayrıca belirtilmiştir. İfade edilen maddede yer alan mükelleflerin müşterilerine ve bunların saklı kalmakla yükümlü olduğu ticari, mesleki, sağlık durumlarına ilişkin bilgilerin talep edilemeyeceği kanunla güvence altına alınmıştır.<sup>235</sup>

---

<sup>234</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

<sup>235</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (15.04.2019)

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BİLGİLENDİRMEYE YÖNELİK MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ BİLİNCİNE ETKİSİ: KONYA İLİ ÖRNEĞİ ALAN ÇALIŞMASI

#### 1. MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİ BİLİNCİ KONUSUNDA LİTERATÜRDE YAPILMIŞ BAZI ÇALIŞMALAR

Mükellef hakları ve vergi bilinci üzerinde gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde birçok çalışma mevcuttur. Özellikle mükellef hakları açısından idarenin mükellefleri bilgilendirme konusunda etkinliği, mükelleflere adil ve eşit yaklaşımı, bu durumun mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakı üzerindeki etkisi, mükelleflerin eğitim seviyesi, gelir durumu, medeni hali gibi sosyokültürel ve psikolojik farklılıkların değerlendirilmesi açısından ülkemizde ilgi odağı olan konular arasında yer almıştır. Çalışmanın bu kısmında mükellef hakları ve vergi bilinci konusunda ulusal ve uluslararası literatürde yapılan bazı çalışmalara yer verilecektir.

##### 1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar

Vogel (1974), yapmış olduğu çalışmada İsviçre’de yaşayan mükellefleri dikkate alan çalışmasında devletin uygulamış olduğu vergi politikalarının mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde etkisi olduğu sonucuna varmıştır.

Song ve Yarbrough (1978), tarafından yapılan anket uygulamasında vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerle karşı tutum ve davranışları tespit edilmek istenmiştir. Yapılan araştırma neticesinde vergi bilincine sahip olan vergi mükelleflerinin vergi sistemine olan güveninin tam olmaması sebebiyle vergiye gönüllü uyumun eksiksiz bir biçimde sağlanamadığı bulgusuna varılmıştır.

Lewis (1979), tarafından İngiltere’de yapmış olduğu çalışmada, idarenin mükelleflere verginin hangi amaç doğrultusunda kullanılacağını izah edilmesi halinde vergiye gönüllü uyumun artacağı sonucuna ulaşmıştır.

Dubin, Graetz ve Wilde (1990) ile Beron, Tauchen ve Witte (1992) yapmış oldukları çalışmalarda eğitim düzeyi ile vergi bilinci arasında ters orantılı ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Alm, Jackson ve McKee (1992), tarafından yapılan araştırma neticesinde mükellef hakları konusunda vergi idaresinin etkinliği ve idarenin başvurmuş olduğu vergi afları, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını olumsuz etkilediğini ifade etmişlerdir. Aynı çalışmada eğitim düzeyi ile vergi bilinci arasında doğru orantılı bir ilişki olduğunu ve eğitim düzeyinin artması halinde vergiye gönüllü uyumun artacağı sonucuna ulaşmışlardır. Torgler vd. (2008), yapmış oldukları çalışmada aynı sonuca ulaşmışlardır.

Smith (1992), tarafından yapılan çalışmada vergi idaresinin, vergileme sürecini tarafsız, adil bir şekilde yürütmesinin uzun dönemde mükelleflerin vergi algısını pozitif yönde etkileyip, kayıp ve kaçakçılığının azalmasına yardımcı olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Moody (2001), yapmış olduğu çalışmada vergi mevzuatlarının karışık olması mükellefler hakları bilincini zedeleyerek vergiye gönüllü uyumun azalacağı sonucuna ulaşmıştır.

James, Murphy, Reinhart (2005), yapmış olduğu çalışmada, idarenin mükelleflere vermiş olduğu güvene dayalı olarak vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmiştir. Mevcut güven ortamının oluşabilmesi adına idarenin mükellefleri bilgilendirme ve mükelleflere sağlamış olduğu danışmanlık faaliyetlerinin artmasıyla birlikte sağlanabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Torgler ve Schaltegger (2005), yapmış olduğu çalışmada eğitim düzeyinin vergi ahlakı üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etki yarattığını tespit etmiştir. Eğitim seviyesi yüksek olan mükelleflerin vergi mevzuatına hâkim olmasından kaynaklı vergiye gönüllü uyumu yüksek olmasının yanı sıra kanunda yer alan boşlukları daha iyi tespit ederek vergiden kaçınma eğilimlerinin yüksek olduğu ifade etmiştir.

Feld ve Frey (2007), yapmış olduğu çalışmada idarenin mükellefleri etkin bir şekilde denetlemesi, vergilemeye başvururken adaletli davranması, vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmiştir.

Torgler vd. (2008), yapmış oldukları ampirik çalışmada vergi ahlakını, ücret kazancı elde edenler ile ticari ve mesleki faaliyette bulunan mükellefleri karşılaştırmıştır. Sonuç olarak vergi ahlakı ücretlilerde doğru orantılı ilişki içindeyken, meslek erbapları ve ticari faaliyette gelir elde eden mükelleflerde ters orantılı bir ilişki gözlenmiştir.

## **1.2.Ulusal Alanda yapılan çalışmalar**

Gerçek (2006), yapmış olduğu çalışmada mükellef hakları konusunda yaşanan karmaşanın giderilip, idarenin bilgilendirmede yetkinliğinin artması adına vergi dairelerinde görevli elemanlara düzenli eğitimler verilmesinin vergiye gönüllü uyumun artmasında etkili olacağı sonucuna ulaşmıştır.

Cansız (2006), yapmış olduğu anket çalışmasında mükelleflerin vergi kanunlarını açık ve anlaşılır bulmadığı, idarenin kanunları izah etmede yeterli bilgiye sahip olmadığı görüşüne ulaşarak, idarenin mükellefleri bilgilendirmede yeterli bilgiye sahip olmasının vergiye gönüllü uyumun artmasına yardımcı olacağı görüşüne varmıştır.

Demir (2007), “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği” çalışmasında İzmir, Manisa, Aydın, Denizli, Afyonkarahisar ve Uşak illerinde fiili olarak faaliyette bulunan 640 gelir vergisi mükellefinin görüşlerini dikkate alarak uygulamış olduğu anket sonuçlarında vergi ahlakına ilişkin mükelleflerin cinsiyeti arasındaki ilişkiyi ele alarak istatistiki anlamda anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varmıştır. Ancak kadın mükelleflerin erkek mükelleflere kıyasla vergi ahlak düzeyinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Ömürbek, Çiçek ve Çicek (2007), yapmış oldukları anket uygulamasında, ankete katılan üniversite son sınıf öğrencilerinin eğitim, yaş, gibi birçok demografik değişkenin vergi bilinci üzerinde etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Yapılan çalışmada vergiye gönüllü uyumun artabilmesi için toplanan vergilerin hangi hizmetleri gerçekleştirmek

için kullanıldığının topluma anlaşılır ve net bir dille izah edilmesi gerekliliği sonucuna ulaşılmıştır.

Ay, Şahin ve Soylu (2010), tarafından Karaman ilinde yapmış oldukları anket çalışmasında, ankete katılan mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergiye uyum gösterdiklerini, ancak mükelleflerin görüşleri dikkate alındığında vergi açısından idarenin bilgilendirmede yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir. Aynı zamanda yapılan çalışmada, mükelleflerin talep ettiği bilgi ve belgeleri temin edebilme konusunda idareden %50'nin üzerinde olumsuz cevap alarak bilgilendirilmede idarenin yetersiz olduğunu ifade ederek, idari personele verilen eğitimlerin artırılmasının vergi bilincine pozitif katkı sağlayacağı ve vergiye gönüllü uyumun artacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Mükellef hakları konusunda idarenin bilgi eksikliğini tespit eden bir diğer çalışma Çetin ve Gökbunar'a (2010) aittir. Manisa ilinde vergi dairesinde görevli olan idari personelin büyük bir çoğunluğunun eksik bilgiye sahip olduğu sonucuna varmıştır.

Aynı sonuca ulaşan Karcıoğlu ve Yazarkan (2011), mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinden talep ettiği bilgilere ilişkin, idareden alınan yanıtların kendilerine çok geç ulaştığı ve ağır bürokratik taleplere maruz kaldığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca yapılan çalışmaya göre ankete katılan mükelleflerin, idarede yer alan görevli personelin, mükellefleri bilgilendirmede etkinlik ve yetkinlik açısından yetersiz olduğu ve bu durum neticesinde idareye duyulan güvensizlik nedeniyle vergiye gönüllü uyumun azalacağı sonucuna ulaşmıştır.

Biniş (2012), İzmir ilinde yapmış olduğu anket çalışmasında kanunların sürekli değiştirilmesi ve anlaşılır olmaması dolayısıyla vergilendirmede ve hesaplarda hatalara sebebiyet verdiği ve bu durumun vergiye gönüllü uyumu azaltacağı sonucuna ulaşmıştır.

Erasa ve Buyrukoğlu (2012), yapmış olduğu çalışmada vergi bilincinin artması için temel koşullardan birinin de mükellef haklarının idare tarafından güvence altına alınmasına bağlı olduğunu ifade etmiştir. Dolayısıyla mükellef haklarının korunmasıyla kayıp ve kaçakçılığın azalarak vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı sonucuna varmıştır.

Türkay (2013), yapmış olduğu çalışmasında idarenin teknolojik gelişmeler doğrultusunda mükelleflere sunulan hizmetleri geliştirmesiyle birlikte kayıt dışılığı azaltıp, vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmiştir.

Yurdakul (2013), yapmış olduğu “Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği” çalışmasında Bursa ilinde çalışma hayatında aktif faaliyette bulunan 626 kişiye anket uygulaması sonucunda mükelleflerin yaş düzeyinin artması ile vergi ahlakının arttığı sonucuna ulaşmıştır.

Gerçek vd. (2015), yapmış oldukları çalışmada mükellef haklarının yasal zemine oturtulması, mevzuatın anlaşılır olması ve mükelleflerin bilgi talep etmesi halinde istenilen bilginin idare tarafından sağlanmasının, mükelleflerde idareye karşı güven duygusunu arttırarak vergiye gönüllü uyumun artacağını ifade etmişlerdir.

Didinmez ve Seçilmiş (2017), yapmış olduğu çalışmada idarenin mükellef hakları konusunda adil ve eşitlikçi tutum içinde bulunmasının, vergi bilincini arttırıp kayıt dışılığın azalmasına ve vergiye gönüllü uyumun artmasına yardımcı olacağı görüşüne varmıştır.

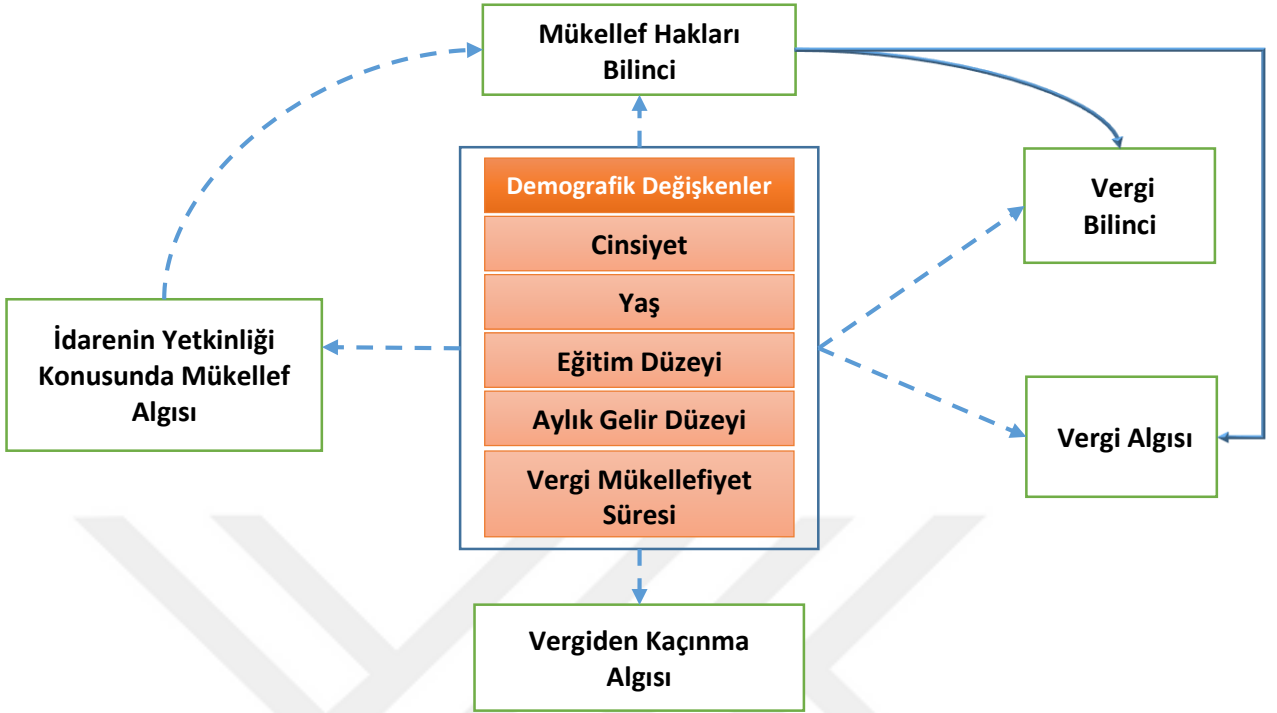
## **2. YÖNTEM**

Bu bölümde araştırmanın modeli, evreni ve örneklemini, veri toplama aracının geliştirilmesi, verilerin toplanması ve analizi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

### **2.1. Araştırmanın Modeli**

Araştırmanın modeli demografik değişkenlere göre vergi algısı, vergi bilinci, vergiden kaçınma algısı ve vergi dairelerinin mükellefleri bilgilendirmede etkinliği ve yetkinliğine bakış açısı ve bu bakış açısının mükellef hakları bilincine etkisini incelemektir. Araştırmada genel tarama modelinin yanı sıra korelasyonla ve karşılaştırma türü ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır.

Şekil 2: Araştırma Modeli



**Araştırmanın temel hipotezleri;**

**H<sub>1</sub>:** Mükellef hakları bilincinin vergi bilincine pozitif anlamlı etkisi vardır.

**H<sub>2</sub>:** Mükellef hakları bilincinin vergi algısına pozitif anlamlı etkisi vardır.

**H<sub>3</sub>:** Bilgilendirmede idarenin etkinliği ve yetkinliğinin mükellef hakları bilincine pozitif anlamlı etkisi vardır.

**Araştırmanın alt hipotezleri;**

**H<sub>4</sub>:** Mükelleflerin eğitim düzeyi ile mükellef hakları bilinci arasında pozitif anlamlı ilişki vardır.

**H<sub>5</sub>:** Mükelleflerin eğitim düzeyi ile vergiden kaçınma algısı arasında negatif anlamlı ilişki vardır.

**H<sub>6</sub>:** Mükelleflerin cinsiyetlerine göre mükelleflerin bilinç düzeyi ve algıları arasında anlamlı fark vardır.

Yukarıda belirtilen araştırmanın temel ve alt hipotezlerinin yanı sıra konuyu daha anlaşılabilir olması için demografik değişkenler ile tüm boyutlar arasında ilişki düzeyleri ve demografik değişken gruplarının birbirleri arasındaki algı ve bilinç düzeyleri farklarını belirlemeye yönelik diğer istatistikî (t-testi, ANOVA vb.) analizlerin yapılması öngörülmüştür.

## 2.2. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak katılımcıların demografik bilgilerini ve araştırma modeli kapsamındaki bilgileri ölçmek adına 6'sı demografik, 42'si likert, 1 adet görüş ve önerileri içeren açık uçlu soru olmak üzere toplam 49 sorudan oluşan anket formu kullanılmıştır. Likert sorular, "1" Kesinlikle Katılmıyorum, "2" Katılmıyorum, "3" Kararsızım, "4" Katılıyorum, "5" Kesinlikle Katılıyorum şeklinde düzenlenmiştir.

## 2.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evreni, Konya ili genelinde bulunan rastgele seçilen ücret ve ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleridir. Mükellef sayıları da Gelir İdaresi'nin 2018 Ekim ayı verileri dikkate alınmıştır. Araştırma kapsamında ilçelerin mükellef sayıları ve demografik yapıları dikkate alınarak 3'ü merkez ilçe olmak üzere Konya'nın 7 ilçesinde rastgele seçilen 591 örneklem üzerinde yapılmıştır.

İlçeler	Sayı	Yüzde
Akşehir	72	12,2%
Beyşehir	52	8,8%
Cihanbeyli	50	8,5%
Ereğli	81	13,7%
Karatay	80	13,5%
Meram	106	17,9%
Selçuklu	150	25,4%

Örneklem hesaplama yöntemi olarak aşağıdaki formül kullanılmıştır:

N: Evren birim sayısı, n: Örneklem büyüklüğü

P: Evrendeki X'in gözlenme oranı, Q (1-P): X'in gözlenmeme oranı

Z<sub>α</sub> : α= 0.05, 0.01, 0.001 için 1.96, 2.58 ve 3.28 değerleri

d= Örneklem hatası

$\sigma$ = Evren standart sapması

$t_{\alpha, sd}$ = sd serbestlik dereceli t dağılımı kritik değerleridir.

Evren büyüklüğü 10000'in üzerinde olduğundan örneklem sayısı;

$n = \frac{P \cdot Q \cdot Z_{\alpha}^2}{d^2}$  formülü ile hesaplanmıştır. Dolayısıyla araştırmada ulaşılan örneklem sayısı %95 güven düzeyinde  $+0.03 < n < +0.05$  hata aralığındadır.

## 2.4. Verilerin Analizi

Veriler katılımcılara yapılan anket formlarından elde edilen bilgiler doğrultusunda istatistik programına uygun olarak kodlanmış ve SPSS 21 istatistik programında analizler yapılmıştır. Verilerin normallik ve homojen dağılımları incelenmiş ve uygunluğu doğrultusunda parametrik testlerin uygulanmasına karar verilmiştir.

Analiz kapsamında, güvenilirlik analizi, tanımlayıcı istatistikler, faktör analizi, korelasyon analizi, t-testi ve ANOVA testleri yapılmıştır.

## 3. BULGULAR

Bu bölümde mükelleflerden toplanan verilerin analizi sonucunda elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

### 3.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Tanımlayıcı istatistik veriler, ankete katılan mükelleflerin yaş düzeyi, cinsiyeti, eğitim durumu, gelir düzeyi, vergi dilimi ve mükellefiyet süreleri gibi demografik bilgiler göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır.

**Tablo 5: Demografik Bilgiler**

		<b>Sayı</b>	<b>Yüzde</b>
<b>Yaş</b>	17-28 Yaş aralığı	82	13,9%
	29-40 Yaş aralığı	236	39,9%
	41-50 Yaş aralığı	171	28,9%
	51-60 Yaş aralığı	80	13,5%
	61 Yaş ve Üzeri	22	3,7%
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	138	23,4%
	Erkek	453	76,6%
<b>Eğitim Durumu</b>	İlkokul	79	13,4%
	Ortaokul	77	13,0%
	Lise	144	24,4%
	Lisans/MYO	263	44,5%
	Lisansüstü	28	4,7%
<b>Aylık Gelir</b>	1500 TL ve Altı	77	13,0%
	1501-3000	326	55,2%
	3001-4500	147	24,9%
	4501-6000	30	5,1%
	6001 ve Üstü	11	1,9%
<b>Vergi Dilimi</b>	15%'lik Dilim	263	44,5%
	20%'lik Dilim	272	46,0%
	27%'lik Dilim	43	7,3%
	35%'lik Dilim	8	1,4%
	Bilmiyorum	5	0,8%
<b>Vergi Mükellefiyet Süresi</b>	1-5 Yıl	113	19,1%
	6-10 Yıl	147	24,9%
	11-15 Yıl	87	14,7%
	16-20 Yıl	93	15,7%
	21-25 Yıl	58	9,8%
	26-30 Yıl	55	9,3%
	30 ve Üstü	38	6,4%

Tablo 5’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan 591 mükellefin %13,9’u (82 kişi) 17-28 yaş aralığında, %39,9’u (236 kişi) 29-40 yaş aralığında, %28,9’u (171 kişi) 41-50 yaş aralığında, %13,5’i (80 kişi) 51-60 yaş aralığında ve %3,7’si (22 kişi) ise 61 yaşından büyüktür.

Ankete katılan 591 mükellefin %76,7'si (453 kişi) erkek ve %23,4'ü (138 kişi) ise kadındır.

Mükelleflerin %13,4'ü (79 kişi) ilkokul, %13'ü ortaokul (77 kişi), %24,4'ü (144 kişi) lise, %44,5'i (263 kişi) lisans/MYO ve %4,7'si (28 kişi) lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir.

Mükelleflerin aylık gelir düzeylerine bakıldığında; mükelleflerin %13'ü (77 kişi) 1.500 TL ve altı, %55,2'si (326 kişi) 1.501-3.000 TL arası, %24,9'u (147 kişi) 3.001-4.500 TL arası, %5,1'i (30 kişi) 4.501-6.000 TL arası ve %1,9'u (11 kişi) 6.001 TL'nin üzerinde gelir düzeyine sahip olduğu görülmektedir.

Mükelleflerin vergi dilimlerine bakıldığında; mükelleflerin %44,5'i (263 kişi) “%15”, %46'sı (272 kişi) “%20”, %7,3'ü (43 kişi) “%27” ve %1,4'ü (8 kişi) “%35” vergi diliminde olduğunu belirtmiştir. Ayrıca katılımcıların %0,8'i (5 kişi) vergi dilimini bilmediğini ifade etmiştir.

Mükelleflere kaç yıldır mükellefi oldukları sorulduğunda; %19,1'i (113 kişi) 1-5 yıl arası, %24,9'u (147 kişi) 6-10 yıl arası, %14,7'si (87 kişi) 11-15 yıl arası, %15,7'si (93 kişi) 16-20 yıl arası, %9,8'i (58 kişi) 21-25 yıl arası, %9,3'ü (55 kişi) 26-30 yıl arası ve %6,4'ü (38 kişi) 30 yıldan fazla vergi mükellefi olduğunu beyan etmiştir.

### **3.2. Faktör Analizi**

Araştırma modeline uygun oluşturulan 42 soru faktör analizine tabi tutulmuştur. (Anket için Bkz. Ek: 1). Faktör analizine tabi tutulan sorular Tablo 6'da gösterilmiş olup bu soruların ortalamaları ve standart sapmalarına da yer verilmiştir. Soruların 9'u çok boyutluluk oluşturduğu için faktör analizinden çıkarılmıştır. Faktör analizinden çıkartılan sorular ve bu sorulara ilişkin ortamlar ile standart sapmaları Tablo 7'de gösterilmiştir. Kalan 33 soru faktör analizi sonucunda modelde öngörülen beş boyut ortaya çıkmış ve bu sorular Tablo 8'de gösterilmiştir.

**Tablo 6: Faktör Analizi Kapsamında Değerlendirilen Sorular**

<b>Faktör Analizi Kapsamında Değerlendirilen Sorular</b>	<b>Sayı</b>	<b>Ort.</b>	<b>St. S.</b>
Vergi bir vatandaşlık görevidir.	591	4,07	1,157
Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	591	4,00	1,107
Herkes vergisini öderse yoksulluk kalmaz.	591	3,72	1,269
Bireyler vergi ödemezse kamu hizmetleri aksar	591	3,80	1,199
Devletin vergi alması özel sektörü olumsuz etkiler	591	2,69	1,316
Ülkemizde vergi yükü çoktur.	591	3,59	1,209
Ülkemizde vergi oranları yüksektir.	591	3,71	1,192
Vergi ahlaki bir kavramdır.	591	3,86	1,092
Vergi kaçırmak ahlaksızlıktır.	591	3,99	1,171
Çok sayıda vergi kaçırmanın olması vergi ödeme isteğini engelliyor.	591	3,55	1,292
Vergi oranları yüksek olduğundan vergi ödeme isteğim azalıyor.	591	3,39	1,256
Vergi bilinci bireyin vergi ödenmesi gerektiğini vicdanında hissetmesidir.	591	3,78	1,172
Vergi bilinci bireyin vergi ödemesi gerektiği konusunda sahip olduğu duygudur.	591	3,79	1,071
Ödenen vergilerin nereye harcandığının vatandaşlara aktarılması vergi bilincini artırır.	591	4,01	1,13
Vergisini ödemeyenlerin aften yararlanması vergi bilincini azaltır.	591	3,70	1,241
Alışverişte fiş/fatura alınmalıdır.	591	4,10	0,992
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.	591	4,05	1,046
Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili	591	3,98	1,071
Vergi sistemimiz çok karışık olduğundan vergi ödemekten kaçınıyorum.	591	2,80	1,288
Vergi mevzuatlarında çok sık değişiklik yapıldığından vergi bilincim azalıyor.	591	3,23	1,207
Vergi dairelerinin mükellef haklarıyla ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.	591	2,89	1,267
Vergi daireleri güvenilir ve zamanında bilgi vermektedirler.	591	2,95	1,237
Vergi daireleri mükellef hakları konusunda yeteri bilgiye sahiptirler.	591	2,99	1,173
Devlet vergi konusunda mükellefleri yeterince bilgilendirmektedir.	591	3,07	1,185
Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecededir.	591	2,95	1,166
Mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.	591	3,29	1,186
Vergi mevzuatında yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim.	591	2,98	1,194
189 Alo maliye hattını çevreme sıklıkla hatırlatırım.	591	2,63	1,247
Vergi kanunlarının uygulanmasında adil ve eşit davranılmaktadır.	591	2,79	1,347
Vergi konusunda yaşadığım sorunlara hızlı çözüm bulabiliyorum.	591	2,88	1,203
Vergi sisteminin işleyişi ve güncel bilgiler hakkında istediğim zaman bilgi alabiliyorum.	591	3,04	1,198
Mükellef olarak hangi davranışlarımın vergiye tabi olduğu konusunda yeterli bilgiye sahibim.	591	3,06	1,176
Vergi konusunda yaşanan sorunların çözüm sürecinin nasıl işleyeceğini biliyorum.	591	2,92	1,209

Tablo 6’da faktör analizine tabi tutulan ifadelere araştırmaya dâhil olan mükelleflerin vermiş olduğu cevaplar neticesinde katılımcıların en yüksek düzeyde “Alış verişte fiş/fatura alınmalıdır.” ifadesine katıldıkları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra “Alış verişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.”, “Vergi bir vatandaşlık görevidir.”, “Ödenen vergilerin nereye harcandığının vatandaşlara aktarılması vergi bilincini artırır.”, “Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.” görüşüne katılım seviyesinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 7: Faktör Analizi Kapsamında Yer Almayan Sorular**

<b>Faktör Analizi Kapsamında Girmeyen Sorular</b>	<b>Sayı</b>	<b>Ortalama</b>	<b>SS</b>
Vergi sistemini adil bulmadığımdan vergi kaçırmayı hak görüyorum.	591	2,52	1,389
Kamu yönetiminin şeffaf olması vergi bilincini artırır.	591	3,94	1,091
Vergisini ödemeyenlere yaptırım uygulanması vergi bilincini artırır.	591	3,88	1,11
Vergi haftası etkinlikleri vergi bilinci konusunda farkındalık yaratır.	591	3,48	1,146
Kamu hizmetlerinden çok sık yararlandığım için vergi ödüyorum.	591	3,13	1,273
Devletin yaptırımlarından korktuğum için vergi ödüyorum.	591	2,79	1,336
Vergi kaçırmak dinimize uygun olmadığı için vergi ödüyorum.	591	3,18	1,347
Vergi dairelerinde mükellef temsilcisi olursa vergi bilinci artar.	591	3,62	1,119
Mükellefler birliğinin oluşması ile yapılacak olan çalışmalar sayesinde mükellef hakları bilincim daha çok artar.	591	3,60	1,073

**Tablo 8: Ankette Yer Alan Soruların Modele Göre Belirlenen Faktörlerin Boyutlandırılması**

<b>Faktörler</b>	<b>Sorular</b>
<b>Vergi Algısı</b>	Vergi bir vatandaşlık görevidir.
	Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.
	Herkes vergisini öderse yoksulluk kalmaz.
	Bireyler vergi ödemezse kamu hizmetleri aksar
	Vergi ahlaki bir kavramdır.
	Vergi kaçırmak ahlaksızlıktır.
	Vergi bilinci bireyin vergi ödenmesi gerektiğini vicdanında hissetmesidir.
	Vergi bilinci bireyin vergi ödemesi gerektiği konusunda sahip olduğu duygudur.
<b>Mükellef Hakları Bilinci</b>	Mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.
	Vergi mevzuatında yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim.
	189 Alo maliye hattını çevreme sıklıkla hatırlatırım.
	Vergi kanunlarının uygulanmasında adil ve eşit davranılmaktadır.

	Vergi konusunda yaşadığım sorunlara hızlı çözüm bulabiliyorum.
	Vergi sisteminin işleyişi ve güncel bilgiler hakkında istediğim zaman bilgi alabiliyorum.
	Mükellef olarak hangi davranışlarımın vergiye tabi olduğu konusunda yeterli bilgiye sahibim.
	Vergi konusunda yaşanan sorunların çözüm sürecinin nasıl işleyeceğini biliyorum.
<b>Vergi Bilinci</b>	Ödenen vergilerin nereye harcandığının vatandaşlara aktarılması vergi bilincini artırır.
	Vergisini ödemeyenlerin aften yararlanması vergi bilincini azaltır.
	Alış verişte fiş/fatura alınmalıdır.
	Alış verişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.
	Alış verişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili
<b>Vergiden Kaçınma Algısı</b>	Devletin vergi alması özel sektörü olumsuz etkiler
	Ülkemizde vergi yükü çoktur.
	Ülkemizde vergi oranları yüksektir.
	Çok sayıda vergi kaçırmanın olması vergi ödeme isteğimi engelliyor.
	Vergi oranları yüksek olduğundan vergi ödeme isteğim azalıyor.
	Vergi sistemimiz çok karışık olduğundan vergi ödemekten kaçınıyorum.
	Vergi mevzuatlarında çok sık değişiklik yapıldığından vergi bilincim azalıyor.
<b>Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı</b>	Vergi dairelerinin mükellef haklarıyla ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.
	Vergi daireleri güvenilir ve zamanında bilgi vermektedirler.
	Vergi daireleri mükellef hakları konusunda yeteri bilgiye sahiptirler.
	Devlet vergi konusunda mükellefleri yeterince bilgilendirmektedir.
	Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecededir.

**Tablo 9: Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) ve Bartlett Testi**

<b>KMO and Bartlett's Test</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		<b>,882</b>
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	11172,000
	df	861
	Sig.	0,000

Tablo 9’da örneklem büyüklüğü yeterliliği, verilerin faktör analizine uygunluğu ve değişkenler arasındaki korelasyonun anlamlılığı için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Testi yapılmıştır. KMO değeri 0,88 bulunmuş olup seçilen örneklem büyüklüğünün analiz için yeterli olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra Bartlett testine

baktığımızda değişkenler arası korelasyonun  $p < 0,01$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir.

Tablo 10’da faktör yükü değişkenlerle faktörler arasındaki korelasyonları temsil eder. Mutlak değer olarak faktör yükünün büyüklüğü arttıkça değişken ve faktörün birbiriyle yakından ilişkili olduğunu göstermektedir.<sup>236</sup> Faktör analizi sonucu elde edilen faktörlerimizin faktör yüklerinin; vergi algısı boyutu için 0,51 ile 0,63 arasında, mükellef hakları bilinci boyutu için 0,41 ile 0,69 arasında, vergi bilinci boyutu için 0,37 ile 0,76, vergiden kaçınma algısı boyutu için 0,36 ile 0,62 arasında ve bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda mükelleflerin vergi algısı boyutu için 0,49 ile 0,66 arasında değiştiği görülmektedir.

Tablo 10’da, analizde toplam açıklanan varyans oranı %49 dur. Her bir faktör için tanımlanan fark yüzdesi şu şekilde gerçekleşmiştir: Vergi algısı boyutu için %21,7, mükellef hakları bilinci boyutu için %13,1, vergi bilinci boyutu için %7,2 vergiden kaçınma algısı boyutu için %4 ve bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda mükelleflerin vergi algısı boyutu için %3,3 olduğu görülmektedir.

Güvenirlilik analizi sonucu ölçek için  $\alpha$  değeri 0,90 çıkmış olup bu oran anket sorularının güvenirliliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Ayrıca her bir boyutu için yaptığımız güvenirlilik analizleri sonucunda Cronbach Alfa değeri 0,74 ile 0,88 arasında değiştiği görülmektedir.

Tablo 10’dan anlaşılacağı üzere vergi algısı ve vergi bilinci ortalamalarının diğer boyutlara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Vergiden kaçınma algısının mükellef hakları bilincinde yüksek olduğu görülmektedir.

---

<sup>236</sup>Remzi Altunışık, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu, Engin Yıldırım, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemi SPSS Uygulamalı, Sakarya Yayıncılık, 2005, s.212-226.

**Tablo 10: Faktör Analizi Sonuçları**

	<b>Madde Sayısı</b>	<b>Faktör Ortalaması</b>	<b>Madde Yük Değeri Aralığı</b>	<b>Madde Toplam Korelasyonu Aralığı</b>	<b>Açıklanan Varyans</b>	<b>Cronbach Alpha Katsayısı</b>
<b>Vergi Algısı</b>	8	3,87	0,51-0,63	0,55-0,76	21,71%	0,88
<b>Mükellef Hakları Bilinci</b>	8	2,95	0,41-0,69	0,52-0,81	13,19%	0,87
<b>Vergi Bilinci</b>	5	3,96	0,37-0,76	0,42-0,80	7,25%	0,82
<b>Vergiden Kaçınma Algısı</b>	7	3,21	0,36-0,62	0,47-0,74	4,09%	0,74
<b>Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı</b>	5	2,97	0,49-0,66	0,55-0,74	3,39%	0,83

### **3.3. Korelasyon Analizi**

Korelasyon analizi, değişkenler arası ilişkinin var olup olmadığını, bir ilişki varsa bu ilişkinin aynı yönde mi yoksa farklı yönde mi olduğu ve söz konusu değişkenler arasındaki gücü tespit etmek için kullanılan analiz yöntemi olarak ifade edilmektedir.

Tablo 11’de demografik değişkenler ile faktörler arasındaki korelasyona bakıldığında; yaş düzeyi arttıkça mükellef hakları bilincinin ve bilgilendirmede İdarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda mükelleflerin vergi algısında pozitif ve anlamlı bir korelasyon olduğu görülmektedir. Eğitim düzeyi arttıkça vergi algısı ve vergi bilincinde pozitif artış, bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda mükelleflerin vergi algısında ise düşüş olduğu görülmektedir. Bunun nedeni olarak eğitim düzeyi arttığında farkındalık düzeyinin artması sonucu mevcut bilgilerden daha fazlasının olduğu ve vergi dairelerinden ya da hükümetten bu konularda yeteri kadar bilgilendirilmediği için tüm hakların bilinmediği anlamına geldiği düşünülmektedir. Aylık ortalama gelir arttıkça vergiden kaçınma algısının düştüğü görülmektedir. Mükellefiyet süresi arttıkça bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda

mükellefin vergi algısının da arttığı görülüyor fakat bu durumun bilgilendirilmeden çok yılların verdiği tecrübeden kaynaklandığı düşünülmektedir.

**Tablo 11: Demografik Değişkenler ile Boyutlar Arasındaki Korelasyon**

		Vergi Algısı	Mükellef Hakları Bilinci	Vergi Bilinci	Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı	Vergiden Kaçınma Algısı
Yaşınız	r	,019	,089*	-,003	,110**	,066
	p	,645	,031	,947	,007	,110
	N	588	588	588	588	591
Eğitim Durumunuz	r	,142**	-,141**	,111**	-,125**	-,071
	p	,001	,001	,007	,002	,086
	N	588	588	588	588	591
Aylık ortalama geliriniz	r	,065	-,034	,007	-,022	-,134**
	p	,114	,413	,860	,586	,001
	N	588	588	588	588	591
Vergi diliminiz	r	,037	,015	-,041	-,009	-,029
	p	,366	,719	,321	,829	,487
	N	588	588	588	588	591
Kaç yıldır vergi mükellefisiniz?	r	,006	,033	-,039	,097*	,014
	p	,891	,425	,349	,019	,727
	N	588	588	588	588	591

### 3.4. T- Testi Analizi

T – testi, normal dağılıma uygun olan verilerin ele alındığı olduğu durumda birbirleriyle ilişkisi olmayan iki farklı grubun aritmetik ortalamaları alınması durumunda anlamlı düzeyde bir farklılığın var olup olmadığını tespit etmek için kullanılan analiz yöntemidir.

**Tablo 12: Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre t Testi**

Puan	Grup	N	$\bar{X}$	ss	t Testi		
					t	sd	p
Vergi Algısı	Kadın	137	3,91	0,710	,659	586	,510
	Erkek	451	3,86	0,897			
Mükellef Hakları Bilinci	Kadın	137	2,84	0,856	-1,682	586	,093
	Erkek	451	2,98	0,890			
Vergi Bilinci	Kadın	137	3,99	0,787	,396	586	,692
	Erkek	451	3,96	0,860			
Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı	Kadın	137	2,87	0,821	-1,399	586	,162
	Erkek	451	3,00	0,968			
Vergiden Kaçınma Algısı	Kadın	138	3,14	0,793	-1,070	589	,285
	Erkek	453	3,23	0,790			

Tablo 12’deki analizlere göre cinsiyet faktörü de vergi algısını ve vergi bilincini etkilemektedir. Buna göre yapılan araştırmalara kadınlar erkeklere göre vergi bilinci açısından daha öndedir. Sosyal psikologlar bu durumu topluma bağlılıkla açıklamaktadırlar. Geleneksel kadınlar erkeklere göre; daha az bağımsızdırlar ve daha az risk almayı tercih etmektedirler, vergi ahlâkları daha yüksek çıkmaktadır<sup>237</sup>

Tablo 12’ye bakıldığında söz konusu ankete katılan kadın mükelleflerin vergi algısı( $\bar{X}= 3.91$ ) ve vergi bilinci( $\bar{X}= 3.99$ ) konularında ortalamalarının ankete katılan erkek mükelleflere nazaran daha yüksek çıkmaktadır. Fakat bu fark anlamlı bir fark değildir. Bununla beraber kadınların vergiden kaçınma algısı erkeklere göre daha azdır. Fakat bu farkın da yine istatistiki olarak anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Demir’in yapmış olduğu “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği” çalışmasında İzmir, Manisa, Aydın, Denizli, Afyonkarahisar ve Uşak illerinde fiili olarak faaliyette bulunan 640 gelir vergisi mükellefinin görüşlerini dikkate alarak uygulamış olduğu anket sonuçlarında vergi mükelleflerinin cinsiyeti ile vergi ahlakına ilişkin istatistikî alanda herhangi bir ilişki kurulamamış, ancak vergi ahlakı açısından kadın mükelleflerin erkek mükelleflere kıyasla daha fazla bilgi sahibi olduğu

<sup>237</sup>Benno Torgler, “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, (PhDDissertation), Universitat Basel, Basel, s.52, 2003.

gözlemlenmiştir.<sup>238</sup> Fakat bu konuda kadın ile erkek arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmayan çalışmalar da mevcuttur. Örneğin, Gökbnar, Selim ve Yanıkkaya ile Yurdakul çalışmalarını sayabiliriz.<sup>239</sup>

Vergi bilinci açısından bir diğer önemli faktörün yaş olduğu görülmektedir. Buna göre yaş ilerledikçe vergi algısı ve vergi bilinci de artmaktadır. Bu çalışmada yaş düzeyleri ile vergi algı ve vergi bilinci bazında ortalamalarına bakıldığında yaş arttıkça vergi bilinci ve vergi algısının arttığı görülmekle beraber bu farklar istatistiksel olarak anlamlı değildir. Nitekim bu tespite benzer çalışmalarda mevcuttur. Örneğin Demir<sup>240</sup> çalışmasında İzmir bölgesinde 6 il merkezinde aktif olarak faaliyette bulunan beyannameli gelir vergisi mükellefi 640 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Bu çalışmaya göre; yaş ile vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Buna karşılık Yurdakul'un yapmış olduğu "Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği" çalışmasında Bursa ilinde çalışma hayatında aktif faaliyette bulunan 626 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Söz konusu çalışmada mükelleflerin yaşları ile vergi ahlakı olgusu arasında istatistiksel olarak yüksek bir güvenilirlik düzeyiyle pozitif ilişki olduğu gözlemlenmiştir.<sup>241</sup> Yurdakul'un çalışmasıyla, gerçekleştirmiş olduğumuz çalışma arasındaki farklılığın mükellef gruplarından kaynaklandığı düşünülmektedir.

### 3.5. Tek Yönlü Varyans Analizi

ANOVA (Analysis of variance) olarak da ifade edilen tek yönlü varyans analizi normal dağılıma sahip olan bir seride ikiden fazla bağımsız değişken arasındaki farkın anlamlılığını tespit edebilmek için kullanılan analiz yönetim olarak ifade edilir. Tek yönlü varyans analizi tek başına ikiden fazla grubun aritmetik ortalamalarını alarak

---

<sup>238</sup>İhsan Cemil Demir, "Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği" Yayınlanmış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, s.154, 2008.

<sup>239</sup> Ali Rıza Gökbnar – Sibel Selim – Halit Yanıkkaya, a.g.m., s.84, 2007.

<sup>239</sup>Ali Yurdakul, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, Bursa, s.22, 2013.

<sup>240</sup>İhsan Cemil Demir, a.g.t., s.152.

<sup>241</sup>Yurdakul, a.g.t., s.20.

bunların karşılaştırmasını yapar ve bu karşılaştırma sonucunda farklılığa sebebiyet veren grubun tespit edilebilmesi için Tukey Testi'ne başvurulur. Bu karşılaştırma sonucunda en az birisinin anlamlı olması sonucunda ANOVA sonucu da anlamlı bulunur.

**Tablo 13: Boyutların, Mükelleflerin Yaş Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi**

Puan	Grup	N	$\bar{X}$	ss	F	p	Tukey
<b>Vergi Algısı</b>	17-28 yaş	80	3,75	,772	1,199	,310	Yok
	29-40 yaş	236	3,94	,843			
	41-50 yaş	170	3,81	,938			
	51-60 yaş	80	3,88	,843			
	61 Yaş ve Üzeri	22	4,03	,642			
	Toplam	588	3,87	,857			
<b>Mükellef Hakları Bilinci</b>	17-28 yaş	80	2,81	,853	1,338	,254	Yok
	29-40 yaş	235	2,93	,875			
	41-50 yaş	171	2,96	,939			
	51-60 yaş	80	3,04	,816			
	61 Yaş ve Üzeri	22	3,24	,845			
	Toplam	588	2,95	,884			
<b>Vergi Bilinci</b>	17-28 yaş	80	3,87	,926	,680	,606	Yok
	29-40 yaş	236	4,03	,850			
	41-50 yaş	170	3,92	,871			
	51-60 yaş	80	3,97	,739			
	61 Yaş ve Üzeri	22	3,93	,567			
	Toplam	588	3,96	,843			
<b>Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı</b>	17-28 yaş	80	2,89	,893	2,869	,023	(1-4)
	29-40 yaş	235	2,91	,980			
	41-50 yaş	171	2,92	,935			
	51-60 yaş	80	3,27	,853			
	61 Yaş ve Üzeri	22	3,20	,739			
	Toplam	588	2,97	,937			
<b>Vergiden Kaçınma Algısı</b>	17-28 yaş	82	3,08	,832	,797	,527	Yok
	29-40 yaş	236	3,20	,833			
	41-50 yaş	171	3,23	,806			
	51-60 yaş	80	3,28	,629			
	61 Yaş ve Üzeri	22	3,28	,538			
	Toplam	591	3,21	,791			

Tablo 13'te gerek hükümet gerekse vergi daireleri tarafından yapılan bilgilendirmelerin etkinliği ve yetkinliği ile mükelleflerin yaş düzeyleri arasındaki ilişki incelendiğinde istatistiksel anlamda bir fark olduğu görülmüştür ( $p < 0,05$ ). Mevcut farkların hangi yaş grupları arasında olduğunu anlamak için Tukey testi sonucuna baktığımızda mevcut farkın 17-28 yaş aralığında yer alan mükellef grubu ile 51-60 yaş

aralığında yer alan mükellef grupları arasında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla 51-60 yaş grubunda yer alan mükelleflerin, 17-28 yaş grubunda yer alan mükelleflere oranla bilgilendirmede etkinlik ve yetkinlik algısının daha yüksek olduğunu söyleyebiliriz.

**Tablo 14 :Boyutların, Mükelleflerin Eğitim Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi**

Puan	Grup	N	$\bar{X}$	ss	F	p	Tukey
Vergi Algısı	İlkokul	78	3,83	,742	7,890	,000	(1-5) (2-5) (3-4) (3-5)
	Ortaokul	77	3,72	,870			
	Lise	142	3,63	,936			
	Lisans/MYO	263	4,00	,827			
	Lisansüstü	28	4,41	,483			
	Toplam	588	3,87	,857			
Mükellef Hakları Bilinci	İlkokul	79	3,25	,874	3,390	,009	(1-4) (3-5)
	Ortaokul	77	3,04	,871			
	Lise	143	2,93	,947			
	Lisans/MYO	261	2,85	,819			
	Lisansüstü	28	2,89	1,033			
	Toplam	588	2,95	,884			
Vergi Bilinci	İlkokul	78	3,91	,849	3,590	,007	(3-5)
	Ortaokul	77	3,85	,880			
	Lise	142	3,82	,865			
	Lisans/MYO	263	4,06	,824			
	Lisansüstü	28	4,32	,602			
	Toplam	588	3,96	,843			
Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı	İlkokul	79	3,23	,945	2,458	,045	(1-4)
	Ortaokul	77	3,04	,962			
	Lise	143	2,98	,910			
	Lisans/MYO	261	2,88	,903			
	Lisansüstü	28	2,87	1,175			
	Toplam	588	2,97	,937			
Vergiden Kaçınma Algısı	İlkokul	79	3,31	,757	2,614	,054	Yok
	Ortaokul	77	3,29	,768			
	Lise	144	3,25	,789			
	Lisans/MYO	263	3,10	,802			
	Lisansüstü	28	3,45	,751			
	Toplam	591	3,21	,791			

Bu çalışmada Tablo 14’te eğitim düzeyinin vergi algısına bakıldığında; ilkokul, ortaokul ve lise mezunu mükelleflerin vergi algısının, lisans/MYO ve lisansüstü eğitim düzeyindeki mükelleflere göre daha az olduğu görülmektedir. Vergi bilinci boyutu kapsamında baktığımızda eğitim düzeyleri arasındaki fark daha çok lise ve lisansüstü eğitim düzeyindeki mükelleflerde görülmektedir. Yani lisansüstü eğitim düzeyindeki mükelleflerin vergi bilinci lise düzeyindeki mükelleflerin vergi bilincinden anlamlı

olarak yüksektir. Öte yandan mükellef hakları bilinci boyutu kapsamında baktığımızda tersi bir durum olduğu görülmektedir. Yani lise mezunu mükelleflerin lisansüstü eğitim düzeyine sahip mükelleflere göre daha bilinçli olduğu görülmektedir. Ayrıca bu fark ilkokul ve lisans/MYO arasında da görülmektedir ki bu farklar istatistiki olarak anlamlı farklardır. Fakat eğitim düzeyleri ile vergiden kaçınma algısına bakıldığında genel olarak tüm eğitim düzeylerinde benzer bir durum vardır. Yani bu grupların vergiden kaçınma algısı orta düzeyde olup birbirine yakındır.

Ulusal ve uluslararası literatürde eğitimle vergi bilinci arasında birçok çalışma birden çok çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmaların kimisinde eğitim ile vergi bilinci arasında doğru orantılı ilişki ortaya koyulmasına rağmen bazı çalışmalarda ters orantılı ilişkilerin ortaya çıktığı görülmektedir.

Torgler ve Schaltegger tarafından yapılan çalışmada vergi ahlakını etkileyen bir diğer faktörün de eğitim olduğu ve eğitimin vergi ahlâkı üzerinde olumlu ve olumsuz etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. Eğitimli bireyler gerek vergi mevzuatı gerekse diğer mali konularda daha fazla bilgi sahibi oldukları için vergi sistemiyle uyum eğilimi içerisindedirler. Buna paralel olarak eğitimli bireyler vergi sisteminin boşluklarını tespit etmek ve bundan yararlanmak konusunda daha mahirdirler.<sup>242</sup>

Eğitim düzeyi ile vergi bilinci arasında Dublin, Graetz ve Wilde yaptıkları çalışmalarda ters orantılı bir ilişki tespit ederek eğitim düzeyinin artmasıyla birlikte vergiye pozitif uyumun azaldığını gözlemlemişlerdir.<sup>243</sup> Beron, Tauchen ve Witte'nin yaptığı çalışmada da aynı sonuca ulaşılmıştır.<sup>244</sup>

Alm, Jackson ve McKee tarafından yapılan çalışmada eğitim ve vergi bilinci arasındaki ilişkiyi ele alarak eğitim seviyesi artan mükelleflerin vergi yasalarını daha iyi

---

<sup>242</sup>Benno Torgler - Christoph A. Schaltegger "Tax Morale and Fiscal Policy", Crema Working Paper. Basel, No.2005-30, 1-34, 2005, s.1.3.

<sup>243</sup> Jeffrey A. Dublin - Michael J. Graetz - Louis L. Wilde, The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax: 1977-1986, National Tax Journal, 43(4): ss.395-409, December 1990, s.402.

<sup>244</sup> Kurt J. Beron - Helen V. Tauchen - Ann Dryden Witte, The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance, In: Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement (ss:67 - 89), Ann Arbor: University of Michigan Pres, 1992, s.85.

kavrayıp, vergiye gönüllü uyumun arttığını gözlemlemiştir.<sup>245</sup> Torgler vd., ABD ve Türkiye'deki mükellef kitleleri arasında yapmış oldukları çalışmada eğitim seviyesinin artmasıyla birlikte toplumda vergi ahlakının yükseldiği sonucuna ulaşmışlardır.<sup>246</sup>

Tablo 15'te gelir gruplarına göre boyutları incelediğimizde; vergi algısı ve vergi bilinci boyutlarının gelir gruplarına göre değişmediği görülmektedir. Öte yandan 1500 TL ve altı gelir düzeyine sahip mükelleflerin mükellef hakları bilincinin 6001 TL ve üstü mükelleflere göre daha yüksek olduğu ve bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu iki grup arasındaki anlamlı fark bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliği konusunda mükelleflerin vergisi algısı boyutunda da görülmekle beraber bu boyutta ayrıca 3001 – 4500 TL gelir grubu ile 6000 TL ve üstü gelir grubundaki mükelleflerde de anlamlı fark görülmektedir. Vergiden kaçınma algısını gelir gruplarına göre değişip değişmediğine baktığımızda; 1501 – 3000 TL gelir düzeyine sahip mükelleflerin vergiden kaçınma algısının 6001 TL ve üstü gelir düzeyine sahip mükellefler göre daha yüksek olduğu ve bu farkın anlamlı bir fark olduğunu söyleyebiliriz. ( $\bar{X} = 3.45$ )

---

<sup>245</sup> James Alm - Betty R. Jackson - Michael McKee, Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, American Economic Review, 82: 1018-1026, 1992, s.1025.

<sup>246</sup> Benno Torgler - vd., Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, Economic Analysis and Policy, 38/2: 313-339, 2008, s.318.

**Tablo 15: Boyutların, Mükelleflerin Aylık Gelir Düzeylerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi**

Puan	Grup	N	$\bar{X}$	ss	F	p	Tukey
<b>Vergi Algısı</b>	1500 TL ve Altı	77	3,67	,626	2,079	,082	Yok
	1501-3000 TL	324	3,90	,806			
	3001-4500 TL	146	3,93	1,020			
	4501-6000 TL	30	3,72	1,033			
	6001 TL ve Üstü	11	4,23	,599			
	Toplam	588	3,87	,857			
<b>Mükellef Hakları Bilinci</b>	1500 TL ve Altı	76	3,15	,818	2,730	,028	(1-5)
	1501-3000 TL	325	2,87	,889			
	3001-4500 TL	146	3,04	,908			
	4501-6000 TL	30	2,97	,877			
	6001 TL ve Üstü	11	2,53	,438			
	Toplam	588	2,95	,884			
<b>Vergi Bilinci</b>	1500 TL ve Altı	77	3,87	,764	,725	,575	Yok
	1501-3000 TL	324	4,00	,800			
	3001-4500 TL	146	3,93	,970			
	4501-6000 TL	30	3,87	,904			
	6001 TL ve Üstü	11	4,17	,620			
	Toplam	588	3,96	,843			
<b>Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı</b>	1500 TL ve Altı	76	3,06	,907	3,437	,009	(1-5) (3-5)
	1501-3000 TL	325	2,91	,925			
	3001-4500 TL	146	3,12	,948			
	4501-6000 TL	30	2,97	,995			
	6001 TL ve Üstü	11	2,19	,760			
	Toplam	588	2,97	,937			
<b>Vergiden Kaçınma Algısı</b>	1500 TL ve Altı	77	3,27	,671	3,473	,008	(2-5)
	1501-3000 TL	326	3,28	,749			
	3001-4500 TL	147	3,10	,892			
	4501-6000 TL	30	3,02	,886			
	6001 TL ve Üstü	11	2,61	,682			
	Toplam	591	3,21	,791			

**Tablo 16: Boyutların, Mükellefiyet Sürelerine Göre Tek Yönlü Varyans Analizi**

Puan	Grup	N	$\bar{X}$	ss	F	p	Tukey
<b>Vergi Algısı</b>	1-5 Yıl	111	3,71	0,811	1,275	0,267	Yok
	6-10 Yıl	147	3,90	0,868			
	11-15 Yıl	87	3,82	0,757			
	16-20 Yıl	93	3,99	0,938			
	21-25 Yıl	58	3,97	0,800			
	26-30 Yıl	54	3,95	1,059			
	30 Yıl ve Üzeri	38	3,80	0,679			
	Toplam	588	3,87	0,857			
<b>Mükellef Hakları Bilinci</b>	1-5 Yıl	111	2,79	0,851	2,373	0,028	(1-3)
	6-10 Yıl	147	2,84	0,795			
	11-15 Yıl	87	3,19	0,830			
	16-20 Yıl	93	3,02	1,023			
	21-25 Yıl	57	2,93	0,883			
	26-30 Yıl	55	2,98	0,949			
	30 Yıl ve Üzeri	38	3,11	0,865			
	Toplam	588	2,95	0,884			
<b>Vergi Bilinci</b>	1-5 Yıl	111	3,92	0,884	1,576	0,152	Yok
	6-10 Yıl	147	4,04	0,775			
	11-15 Yıl	87	3,76	0,938			
	16-20 Yıl	93	4,03	0,898			
	21-25 Yıl	58	4,11	0,717			
	26-30 Yıl	54	3,97	0,884			
	30 Yıl ve Üzeri	38	3,88	0,665			
	Toplam	588	3,96	0,843			
<b>Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısı</b>	1-5 Yıl	111	2,91	0,880	3,154	0,005	(1-6)
	6-10 Yıl	147	2,76	0,829			
	11-15 Yıl	87	3,06	1,088			
	16-20 Yıl	93	2,95	1,014			
	21-25 Yıl	57	3,04	0,895			
	26-30 Yıl	55	3,32	0,927			
	30 Yıl ve Üzeri	38	3,18	0,838			
	Toplam	588	2,97	0,937			
<b>Vergiden Kaçınma Algısı</b>	1-5 Yıl	113	3,26	0,807	1,699	0,119	Yok
	6-10 Yıl	147	3,22	0,812			
	11-15 Yıl	87	3,03	0,846			
	16-20 Yıl	93	3,15	0,810			
	21-25 Yıl	58	3,41	0,676			
	26-30 Yıl	55	3,29	0,766			
	30 Yıl ve Üzeri	38	3,14	0,603			
	Toplam	591	3,21	0,791			

Tablo 16’da mükellefiyet süresi gruplarının boyutlara göre incelediğimizde; vergi bilinci, vergi algısı ve vergiden kaçınma algısı boyutlarında mükellefiyet sürelerine göre anlamlı fark görülmemektedir. Mükellef hakları bilinci boyutuna baktığımızda ise 11-15 yıl arası mükelleflerin, mükellef hakları bilinci 1-5 yıl arası

mükelleflerden yüksek ve anlamlı olduğu söylenebilir. Bunun yanında 30 yıl ve daha fazla mükellef olanlarda, vergi dairelerinin veya hükümetin bilgilendirme konusundaki etkinliği ve yetkinliği algısının 1-5 yıl arası mükellef olanlarda daha yüksek ve anlamlı olduğu görülmektedir.

Ülkemizde modern vergi sistemlerine uygun olarak beyana dayalı vergileme yöntemi uygulanmaktadır. Bu usulde mükellefler kendi beyan ettiği matrah üzerinden vergi ödemektedir. Beyan usulünde mükellef vergi sistemi karşısındaki konumunu kendisi belirlemektedir. Bununla birlikte beyana dayalı vergileme sisteminin başarısı mükelleflerin vergi bilinçlerinin yüksek olmasına endekslidir. Bu yüzden vergi idaresi de beyanların doğruluğunu devamlı surette kontrol etmek zorunluluğu altındadır. Mükelleflerin sayıca çokluğu bu faaliyeti zor kılmaktadır. İşte bu yüzden mükelleflerin dürüst bir şekilde bildirim yapmaları daha da önem arz etmektedir. Buna göre başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir.<sup>247</sup> Torgler'in yapmış olduğu ampirik çalışma söz konusu duruma ışık tuttuğu düşünülmektedir.<sup>248</sup> Torgler'in yapmış olduğu bu çalışmada vergi ahlakı veya kaçınma eğilimi ücret geliri elde eden mükelleflerde doğru orantılı ilişki içindeyken bu durum serbest meslek erbapları ve ticari faaliyette uğraşan mükelleflerde ters orantılı bir ilişki gözlenmiştir. Bu durumun oluşmasında ücret kazancı elde edenlerde verginin doğduğu kaynakta kesilip ücretli adına vergi dairesine yatırılmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

### **3.6. Regresyon Analizi**

Regresyon analizi, bir veya birden fazla bağımsız değişkenin, bir bağımlı değişkene etkisini inceleyen analiz yöntemidir. Bu analiz doğrultusunda değişkenler arasındaki ilişkinin varlığını mevcut düzeydeki söz konusu ilişkinin gücünü analiz etmek için kullanılır.<sup>249</sup> Çalışımızda regresyon analizi yapılırken, hipotezlerimiz doğrultusunda bir bağımsız değişkenin diğer bağımlı değişken üzerindeki etkisini analiz etmeye çalıştık.

---

<sup>247</sup>Yusuf Sürmen, “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, Sayıştay Dergisi, 7. Sayı, 1992, s.26-27.

<sup>248</sup> Benno Torgler, agt., 2003, s.56.

<sup>249</sup> Aziz Akgül – Osman Çelik, İstatistiksel Analiz Teknikleri “SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları”, 2. Baskı, 2005, s.291.

**Tablo 17: Mükellef Hakları Bilincinin Vergi Algısına Etkisi**

	$\beta$	t-değeri	Anlamlılık(p)
<b>Vergi Algısı</b>	,206	5,088	,000
<b>F Değeri</b>		25,886	
<b>Anlamlılık</b>		0,000	
<b>R<sup>2</sup></b>		,042	
<b>Düzeltilmiş R<sup>2</sup></b>		,041	

Tablo 17’de mükellef hakları bilincinin vergi algısına etkisine ilişkin yapılan regresyon analizinde; mükellef hakları bilinç düzeyinde yapılacak artışın vergi algısına pozitif ve anlamlı etkisi ( $p < 0.01$ ) olacağı görülmüştür. Mükellef hakları bilinci, mükelleflerin vergi algısını etkileyen faktörlerin arasında yer almakla beraber, bu etkinin düzeyini gösteren düzeltilmiş R<sup>2</sup>’den de görüldüğü üzere %4 düzeyinde çok düşük kaldığı gözlemlenmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkin pozitif olduğu  $\beta$  katsayısı dikkate alındığında gözlemlenmiş ve bu durum sonucunda mükellef hakları bilincinin 1 birim artması halinde vergi algısında 0.206 birimlik artış olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi algısını pozitif olarak arttırılmak istenmesi durumunda mükelleflerin hakları konusunda bilinçlendirme çalışmalarının yapılması gerekmektedir.

**Tablo 18: Mükellef Hakları Bilincinin Vergi Bilincine Etkisi**

	$\beta$	t-değeri	Anlamlılık(p)
<b>Vergi Bilinci</b>	,143	3,489	,001
<b>F Değeri</b>		12,175	
<b>Anlamlılık</b>		0,001	
<b>R<sup>2</sup></b>		,020	
<b>Düzeltilmiş R<sup>2</sup></b>		,019	

Tablo 18’de mükellef hakları bilinç düzeyinin vergi bilincine etkisini belirlemeye yönelik yapılan regresyon analizi bakıldığında; mükellef hakları bilincinin vergi bilincine pozitif ve anlamlı etkisi ( $p < 0.01$ ) olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu mükellef hakları bilincinde yapılacak 1 birimlik artışın vergi bilinci düzeyini 0,143 birim pozitif etki edeceği anlamına gelmektedir. Ancak bu etkinin düzeyi düzeltilmiş R<sup>2</sup>’den de görüldüğü üzere %1,9 düzeyinde çok düşük olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 19: Bilgilendirmede İdarenin Yetkinliği ve Etkinliği Konusunda Mükelleflerin Vergi Algısının Vergi Bilincine Etkisi**

	$\beta$	t-değeri	Anlamlılık(p)
<b>Vergi Bilinci</b>	,662	21,388	,000
<b>F Değeri</b>		457,458	
<b>Anlamlılık</b>		0,000	
<b>R<sup>2</sup></b>		,438	
<b>Düzeltilmiş R<sup>2</sup></b>		,437	

Mükellef ile bire bir iletişim içinde olan vergi dairesinin, vergi sisteminde yapılacak değişiklikleri, vergi mükelleflerine açık ve anlaşılır bir dilde izah etmeleri gerekmektedir. Tablo 19’da vergi idaresinin mükellefleri bilgilendirmede ne kadar etkin ve alanlarında ne kadar yetkin olduğunu ve mükelleflerin bu konudaki algısının vergi bilincine etkisinin ne düzeyde olduğunu belirlemek amacıyla yapılan regresyon analizi sonucunda anlaşılacağı gibi pozitif anlamlı ve yüksek düzeyde bir etkisinin olduğu görülmektedir. Öyle ki yapılan regresyon analizinde,  $\beta$  katsayısının dikkate alınması halinde bilgilendirmede idarenin yetkinliği ve etkinliğinin 1 birim arttırılması sonucunda vergi bilincinin 0,66 birim artacağı gözlemlenmiştir ve aynı zamanda idarenin bilgilendirmede yetkinliği ve etkinliğinin vergi bilinci üzerindeki etki düzeyinin ise düzeltilmiş R<sup>2</sup>’den %43,7 seviyesinde çok yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Bunun diğer bir anlamı da mükellefin, vergi sisteminin doğru işlediğini, kendi temel haklarının sağlandığını ve korunduğunu algısına vararak vergi idaresi ile işbirliğine hazır olması şeklinde yorumlanabilir.

## SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada vergi sistemimizde uygulanmakta olan mükellef hakları incelenmiş olup, bu hakların vergi bilinci ve ahlakına katkıları analiz edilmek istenilmiştir.

Finansman araçlarının en önemlisi vergi olarak bilindiğinde ve vergilerin; gelir dağılımında adaleti sağladığı, ülke ekonomisinde büyüme ve kalkınmayı desteklediği düşünüldüğünde, vatandaşların vergiye karşı duyarlılığı ve tepkilerinin de önemi artmaktadır.

Ülkemizde mükellef hakları konusunun, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "Mükellef Hakları Bildirgesi"ni yayınladığı zamandan bu vakte kadar gelişim içinde olduğu gözlemlenmiştir. Yapılmış olan her düzenlemenin mükelleflere iletilmesi ve mükelleflerin düzenlemeler karşısında sergilediği hal ve hareketlerin verginin finansman aracı olmasını kolaylaştıracağı tespit edilmiştir. Mükellef haklarının gelişimi çağdaş ortamda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını artıracaktır.

Türk Vergi Sistemimizde mükellef hakları ilk olarak 2000'li yılların itibaren vergi dairelerinin yapılandırılma çalışmaları sonucunda mükellef odaklı yaklaşımın sonuçları olarak ön plana çıkmaktadır. Bu süreçte mükellef haklarının önemli bir kısmı kanunlarca düzenlenmiş ancak kanunlar yeteri kadar mükelleflere açıklanmamıştır. Bu durumda mükelleflerin haklarının varlığından habersiz olmasına neden olmuştur.

Çalışmada Konya ilinde yaşayan mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakını geliştirmeye yönelik olarak düzenlenen mükellef hakları konusunda farkındalıkları değerlendirilmek istenmektedir. Araştırma kapsamında ilçelerin mükellef sayıları ve demografik yapıları dikkate alınarak 3'ü merkez ilçe olmak üzere toplam 7 ilçe belirlenerek rastgele seçilen 591 örneklem uygulanmıştır. Anket çalışmasında sorular vergi bilinci, vergi ahlakı ve mükelleflerin kendilerine tanınan, mükellef haklarına bakış açıları faktörleri yer almıştır. Mükellefler 6 adet demografik soruya 42 adet likert soruya cevap vermiştir. Ankette aynı zamanda son soru olarak mükelleflerin görüş ve önerileri sorulmuştur.

Anket uygulaması sonuçlarında; mükellefin vergiden kaçınma algısının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda mükelleflerde yaş düzeyinin artması ile birlikte vergi algısı ve vergi bilincinin de arttığı tespit edilmiştir. Vergi ahlakını etkileyen faktörler içerisinde eğitimin öncelikli olduğunun ve eğitim seviyesi yüksek mükelleflerin, vergi kanunları ve mali konular üzerinde daha fazla bilgiye sahip oldukları da tespit edilmiştir.

Mükellef hakları bilincinin oluşması, vergi algısını da pozitif yönde etkileyeceğini kanıtlayan anket çalışmasının neticesinde elde ettiğimiz bir diğer bulgularda görüş ve öneriler kısmında ortaya çıkmaktadır. Görüş ve öneriler kısmında mükelleflerin vergiye karşı tutumunu daha açık sergilediğini gözlemlemiş buluyoruz. Mükelleflerin verdiği cevaplarla ortaya çıkan ifadeleri dört ana faktörde toplarsak; devletin toplamış olduğu vergilerde dolaylı vergilerinin yükünün çok ağır olduğunu ve bu vergilerde yapılacak indirimin vergiye gönüllü uyumu arttıracacağı düşünülmektedir. Kanunların açık ve anlaşılır olmadığını ve kanunları açıklamaya ilişkin idare tarafından mükelleflere tatmin edici bilgi verilmediğini ve bu sebep dolayısıyla mükelleflerin cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalma korkusu içerisinde oldukları görülmüştür. İdarenin vergilemeye başvururken vergilemede eşitlik ilkesine uymadığını, beyan sistemine göre vergilendirilen mükelleflerin yeteri düzeyde denetlenmemesi ve beyana dayalı vergilendirilen mükelleflere sağlanan haklar dolayısıyla stopajla vergilendirilen mükellefleri ciddi bir şekilde rahatsız ettiği gözlemlenmiştir. İdare tarafından toplanan vergilerin doğru hizmetler için finanse edilmediği ve idareye karşı güvensizlik ortamı olduğu, mükellefin vergiye karşı direnç göstermek istediğini ancak direnç ile vatani görev arasında kalınmış bir psikoloji içerisinde davrandığı görülmektedir.

Mükelleflerin sorulara cevapları, görüş ve önerileri dikkate alındığında; mükellef hakları, mükelleflere daha sade ve açıklayıcı hizmetlerle aktarılmalıdır. Ayrıca mükellef haklarının korunması, hakların öğretilmesi ve takibi için mekanizmalar geliştirilmelidir. Bu gelişim hem mükellefin vergi kanunlarına karşı güvenini sağlayacaktır hem de mükellefin vergiye karşı direncini azaltacağı düşünülmektedir. Bu durumun gerçekleştirilebilmesi için sadece yükseköğretim bazında değil, ilk ve ortaöğretimde öğrencilere vergiye ilişkin sürekli ve düzenli olarak eğitimlerin verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu eğitimlerle birlikte verginin mükellef için bir maliyet olmadığı,

verginin toplumsal gelişim için önemli bir kaynak olduğu, vergi ile toplanan gelirler neticesinde gerçekleşen fiili sonuçların açıklamasının vergiye gönüllü uyumun olumlu bir şekilde etkileneceği düşünülmektedir. Bununla birlikte çeşitli basın, yayın organlarını ve günümüz dünyasında gelişen teknoloji ile birlikte toplumun geniş bir kesimin kullanımına sunulan sosyal medya araçlarını kullanarak mükelleflerin vergiye ilişkin haklarının açık ve anlaşılır bir şekilde sunulmasıyla vergiye gönüllü uyumunun artacağı düşünülmektedir.

Ödenen verginin nereye harcandığının vatandaşlar tarafından bilinmemesi ya da yanlış yerlere harcandığı görüşünün yok edilmesi açısından devlet, harcama politikalarını daha şeffaf ve adil ilkeler ışığında gerçekleştirmelidir. Yine, vergilerin adil ve eşit koşullarda alınmadığı düşüncesinin yıkılması adına, hukuk devleti ilkeleri yönünde yapılacak çalışmalarla mükelleflerin negatif tutumlarının azalacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda vergiyi tabana yayıp dolaylı vergilerin yükünü azaltıp, gelir ve servet düzeyindeki artış dikkate alınarak vergilemeye başvurulması, özellikle sadece emek unsuru kullanarak gelir elde eden ücretlilerden daha düşük oranda vergilendirilmeye gidilmesi, vergilemede eşitlik ve adalet vurgusunu ön plana çıkartarak vergiye gönüllü uyumun artacağı tespit edilmiş ve bu duruma ilişkin politikaların üretilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerde oran farklılaştırılmasına gidilip, zorunlu tüketimden düşük, lüks tüketimden ve özellikle ithal edilen mallardan alınan vergilerin yüksek tutulması ve bu durumun gerekliliğinin ekonomik ve mali nedenleriyle birlikte kamuoyuyla paylaşarak toplum içinde yer alan mükelleflerin vergi bilincini arttıracacağı düşünülmektedir.

Bazı vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmaması nedeniyle mükelleflerin vergiye ilişkin eksik bilgiye sahip olduğu gözlenmiştir. Söz konusu kanunların günümüz diline uyarlanıp sade ve anlaşılır bir dilde düzenlenmesi, vergi kanunlarında yer alan teşviklerin mükelleflerle detaylarıyla birlikte paylaşılması vergi bilincini arttıracacağı düşünülmektedir.

Vergi borcunu ödemeyen mükellefler vergi cezaları ile karşı karşıya kalırken, vergi borcunu erken veya vaktinde ödeyen mükellefin ödüllendirilmesinin mükellefin

vergiye karşı tutumunu olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir. Nitekim 08/03/2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 121. maddesi yeniden düzenlenerek getirilen vergiye uyumlu olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerine vergi indirimi 01/01/2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanması ile birlikte vergiye gönüllü uyumun artacağı düşünülmektedir. Aynı zamanda söz konusu uygulamanın yürürlüğe girmesiyle birlikte, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflere sağlanan uzlaşma, pişmanlık ıslah, cezada indirim, izaha davet veya af uygulamalarının yaratmış olduğu eşitsizliğin kanaatimizce azaltılacağı düşünülmektedir. Özellikle ekonomik, siyasi ve mali etkenler dolayısıyla çıkartılan ve sürekli hale gelen af kanunlarına başvurulması vergiye gönüllü uyumu azaltıp mükellefleri kayıt dışı ekonomiye ittiği gözlenmiştir.

Mükelleflerin haklarını bildiği, vergi dairelerinin de mükellef haklarını sunabildiği, mükellefin vergiye gönüllü uyumunun artacağı, adil ve eşit vergi sisteminin var olacağı bir düzende mükellefin vergi sistemimize güvenle bağlı kalacağı tespit edilmiştir.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993.
- AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKGÜL Aziz, ÇELİK Osman, İstatistiksel Analiz Teknikleri “SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları”, 2. Baskı, Emek Ofset, Ankara, 2005.
- AKTEMUR Salman, Vergi Mükellefinin Hakları, Yüksek Lisans Tezi, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul, 2012.
- AKTAN Coşkun Can, ÇOBAN Hilmi, ”Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler” içinde: Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki Sosyo-Psikolojik Sınırları, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Dergisi, 2006.
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Y., Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara, 2006.
- AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Vergi, Zulüm ve İsyan” Phoenix Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2002.
- AKTAN Coşkun Can, GENCEL Ufuk, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali“, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 5, Sayı 1, 2003.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Devlet Borçları, Bütçe, Maliye Politikası, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- ALKAN Arzu, Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak ili Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Zonguldak, 2009.
- ALM James, JACKSON Betty R. & MCKEE Michael, Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, American Economic Review, 82: 1018-1026, 1992.

- ALM James, JORGE Matinez Varquez, Tax Morale and Tax Evasion in Latin America, International Studies Program, December 2007.
- ALTUNIŞIK Remzi, COŞKUN Recai, BAYRAKTAROĞLU Serkan, YILDIRIM Engin, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemi SPSS Uygulamalı, Sakarya Yayıncılık, 2005.
- ARIKAN Zeynep, Vergi Borçlarında Tecil, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 46. Seri, 2004. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/7254> (Erişim Tarihi:04.05.2018)
- ARSLAN Mehmet, “Vergi Yüğü ve Türkiye’deki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı: 135, Kasım 1992.
- ARSLAN Mehmet, Vergi Hukuku, Alfa Kitapevi, Bursa, 2000.
- ASLAN İsmail Özgür, “Vergi Yükümlüsünün Hakları: Bir Katalog Tasarımı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- ATAÇ Beyhan, Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No: 118, Eskişehir, 1999.
- ATAÇ Engin ve diğerleri, Devlet Bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007.
- ATEŞ Leyla, Vergilendirmede Eşitlik, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.
- AY Hakkı M., ŞAHİN Ümit, SOYLU Hüseyin, Mükellef ile Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği. C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, cilt:11, sayı:1, ss:272–288, 2010.
- AYYILDIZ Yaşar, VURAL Tarık ve DEMİRLİ Yunus, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler: Bolu İli Alan Çalışması”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Yayınları, Bolu, 2014.
- BAKER Philip, “Taxpayer’s Charter and a Taxpayers’ Charter for Europe”, Protection of Taxpayer’s Rights European, International and Domestic Tax Law Perspective, Ed. Wlodzimiers Nykiel – Malgorzata Sek, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa, 2009.
- BALCI Muharrem, Tanzimat’tan Günümüze Islah, Resepsiyon ve Uyum Çalışmalarının Tahlili Ankara, s.43-44. <http://www.muhamrembalci.com/yayinlar/tebligler/52.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.04.2019)
- BENTLEY Duncan, “Classifying Taxpayers' Rights”, Taxpayers' Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press, 1998.

- BERKSOY Turgay, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No. 411, İ.İ.B.F. Yayın No. 362, Fatih Yayınevi Matbaası, 1984.
- BERON Kurt J., TAUCHEN Helen V. & Witte, Ann Dryden, The Effect of Audits and Socioeconomic Variables on Compliance, In: Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement (ss. 67-89), Ann Arbor: University of Michigan Pres, 1992.
- BEŞEL Furkan, Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 107, Ekim – Aralık 2017.
- BİLGİN Handan Kaynar, Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:20, Sayı: 2, Sayfa: 259-278, 2011.
- BİRECİKLİ İhsan Burak, Amerika'nın Kuruluşu ve ABD-Avrupa İlişkileri (1776-1876), ABD ve Büyük Ortadoğu İlişkileri Özel Sayısı, 2011.
- BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 32.baskı, Ankara, 2014.
- BİNİŞ Mine, Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, cilt:17, sayı:2, ss:485 – 508, 2012. <https://dergipark.org.tr/download/article-file/194415> (Erişim Tarihi: 05.05.2018)
- BULUTOĞLU Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2008.
- BUYRUKOĞLU Selçuk, TOPARLAK Ekrem, Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:5, sayı:1, s.57-68, 2018.
- BUYRUKOĞLU Selçuk, ERASA İrem, Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası, ss:116-127, Kasım, 2012.
- CANSIZ Harun, Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği, Yönetim ve Ekonomi, Cilt:22, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA, 2015.
- CSONTOS Laszlo, KORNAI Janos and TOTH Istvan Gyorgy, “Tax Awareness and Reform Of The Welfare state: Hungarian Survey Results”, Economics of Transition, 6, 1998.
- ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- CANSIZ Harun, Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:8, Sayı:2, ss:115–138, 2006.

- ÇATALOLUK Cuma, Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, s.220  
<http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346> , (Erişim Tarihi: 13.03.2018)
- ÇELİK Binnur, “Vergi Usul Kanununda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, Maliye Seçme Yazılar, Ed. S.Binnur Çelik – Fatih Saraçoğlu, Ankara, 2003.
- ÇELİKKAYA Ali, GÜRBÜZ Hüseyin, Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir alan Çalışması, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 247, 10.01.2006.
- ÇETİN Güneş, GÖKBUNAR Ramazan, Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, cilt:17, sayı:1, 23–46, 2010.
- ÇİÇEK Halit, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması), İSMMMO Yayınları, 2006,İstanbul, No:65.
- ÇOBAN Hilmi, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2004.
- DEMİR İhsan Cemil, “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği” Yayınlanmış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2008.
- DERDİYOK Türkmen; Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini, İktisat Dergisi, Mayıs 1993, sayı:14.
- DEVELLİOĞLU Ferit, Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lügat, Aydın Kitapevi Ankara, 2001.
- DİDİNMEZ İrem, SEÇİLMİŞ Erdem, İdare - Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumuna Üzerine Etkileri, AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt:18, sayı: 2, ss:105-128, 2018, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/535242> (Erişim Tarihi: 05.05.2018)
- DORNSTEIN Miriam, “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, Journal of Economic Psychology, 8, 1987.
- DÖNMEZ Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, Yaklaşım, Nisan 2004, Sayı:136.
- DUBIN Jeffrey A., GRAETZ Michael J. & WILDE Louis L., The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax: 1977-1986, National Tax Journal, 43(4): ss.395-409, December 1990.

- DURMUŞ Mustafa, "Kayıt Dışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği", TİSK Akademi, Sayı: 1, 2006.
- DURSUN Günay Deniz, "1990–2006 Yılları Arası Türkiye'nin Vergi Kapasitesinin Hesaplanmasına Ait Bir Araştırma", Maliye Finans Yazıları, Sayı 79, Nisan 2008.
- DPT, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, DPT-Uzmanlık Tezleri, Nisan, 1999.
- EDİZDOĞAN Nihat, ÇETİNKAYA Özhan, GÜMÜŞ Erhan, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, 5.Baskı, Bursa, 2013.
- EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Maliyesi, Güncelleştirilmiş 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat, Kamu Bütçesi, Güncelleştirilmiş 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat, GÜMÜŞ Erhan, Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:164, Ocak – Haziran 2013. (Orijinal Eser için bkz: MIKELSEN John L., "Tax Amnesties as a Tool for Revenue Administration", State Government, 57/4,1984)
- EGELİ Haluk - DAĞ Mehmet, Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, sayı 63, Temmuz-Aralık 2012.
- EMİNİ M. Emin, Hak Kavramı, [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler), (Erişim Tarihi: 03.11.2018)
- ERDEM M. Burhan, Kamu Maliyesi, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Ders Kitapları No:18, s.131, 1996.
- ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- FALLAN L. Gender, Exposure to Tax Knowledge and Attitudes Toward Taxation: An Experimental Approach, Journal of Business Ethics, 1999, No:18, 173-184.
- FELD Lars P., FREY Bruno S., "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation". Law & Policy, 29(1), ss:102-120, 2007.
- FİLA Hürrem, Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi, 16.Cilt, Interpress Basın A.S., İstanbul.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, 2007, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/uzlasma.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf) (Erişim Tarihi: 26.06.2018)

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017 Yılı Faaliyet Raporu, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf) (Erişim Tarihi: 07.05.2018)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi, <http://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi> (Erişim Tarihi: 09.02.2018)
- GERÇEK Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi , (Sayı:209), 121–149, 2006. [https://www.researchgate.net/publication/299599155\\_Vergi\\_Mukelleflerinin\\_Davranislari\\_Uzerine\\_Ampirik\\_Bir\\_Inceleme\\_Denizli\\_Ornegi](https://www.researchgate.net/publication/299599155_Vergi_Mukelleflerinin_Davranislari_Uzerine_Ampirik_Bir_Inceleme_Denizli_Ornegi) (Erişim Tarihi: 04.05.2018)
- GERÇEK Adnan, GERGER Güneş Çetin, TAŞKIN Çağatay, BAKAR Feride, Güzel Simla, Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015.
- GÖK A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2007.
- GÖKBEL Doğan, “Mükellef Hakları”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Eskişehir, 2000.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, SELİM Sibel, YANIKKAYA Halit, Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Ekonomik Yaklaşım, Cilt:18, Sayı:63, ss:69-94, 2007.
- GÖZLER Kemal, Türk Anayasa Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- GÖZLER Kemal, Anayasa Hukukuna Giriş, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2004.
- GÖZLER Kemal, “Sened-i İttifak””, <http://www.anayasa.gen.tr/senediittifak.htm>, (Erişim Tarihi: 15.04.2019)
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Anayasa Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, KİLİ Suna, Türk Anayasa Metinleri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 496, 2. Bası, Ankara, 1982. <https://anayasa.tbmm.gov.tr/docs/1876/1876ilkmetinler/1876-ilkhal-turkce.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2018)
- GÜNAY Kerem, Türkiye’de Vergi Yüğü ve Kapasitesi Hesaplaması Üzerine Örnek Bir Çalışma, İstanbul, 2007, <https://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf> (Erişim Tarihi: 08.10.2017)
- HİLAL Ersan, Magna Carta, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 34, Sayı: 1-4, 1968.

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_2.xls.htm)> (Erişim Tarihi: 12.11.2017)

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm) (15.04.2019)

1924 Anayasası, <http://www.anayasa.gen.tr/1924tek.htm> (Erişim Tarihi: 12.11.2018)

1961 Anayasası <http://www.anayasa.gen.tr/1961ay.htm> (Erişim Tarihi: 03.08.2018)

1961 Anayasası <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (Erişim Tarihi: 12.11.2017)

1982 Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (Erişim Tarihi: 04.08.2018)

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm) (Erişim Tarihi: 15.04.2019)

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm) (Erişim Tarihi: 15.04.2019)

<http://www.agire-serhildan.com/vergi-gayreti-ve-vergi-gayretini-t27106.html?s=1519b1ce0e43343f497d7411f732a55d&> (Erişim Tarihi: 10.10.2017)

JAMES Simon, MURPHY Kristina, REHINHART Monica, Taxpayer Beliefs and Views: Two New Surveys, 2005. [https://www.researchgate.net/publication/228425553\\_Taxpayer\\_beliefs\\_and\\_views\\_Two\\_new\\_surveys](https://www.researchgate.net/publication/228425553_Taxpayer_beliefs_and_views_Two_new_surveys) ( Erişim Tarihi: 05.06.2018)

KARTALCI Kadir, DOĞAN Mübeyna, NWSA-Social Sciences, 3C0113, 8, (3), Temmuz, s.116-132, 2013,

KARAKOÇ Yusuf, Sosyal Maliye, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61, s.68, 1995.

KARAKOÇ Yusuf, Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara,2004.

KARCIOĞLU Reşat, YAZARKAN Hakan, Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Sırasında Kamu Kurumlarında Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Ampirik Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, cilt.11, sayı 34, ss:1-12, 2011.

KARGI Veli, Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 13, ss.101-115, 2011.

- KILDİŞ Yusuf, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri – 1” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 144, Eylül, 2000.
- KIZILOT Şükrü, ÇOMAKLI Şafak Ertan, Vergi Kayıp Ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi, “19. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- KIRBAŞ Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 13.BASKI, Ankara, 2001.
- KOŞAR Neslihan, “Avrupa Birliği’nde Mükellef Hakları ve Türkiye’ de Mükellefin Durumu”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2007.
- KUMLUCA İbrahim, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler,” Vergi Sorunları Dergisi, 2003, Sayı: 180.
- KÜSMENOĞLU İlhan, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi Birinci Kitap (Osmanlı Devleti’nden 1980’e), Oluş Yayıncılık AŞ., Ankara, 2010, s.13.
- LARS P. Feld, BRUNO S. Frey, “Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations And Tax Payers Interact”, Submission to the OECD Jan Francke Tax Research Award, 2002.
- LARS P. Feld, BRUNO S. Frey, “Tax Compliance As a Result of a Psychological Tax Content: The Role of Incentives and Responsive Regulation”, ANU Working Paper, No: 26, 2005.
- LEWIS Alan, "An Empirical Assessment of Tax Mentality", Public Finance, vol:34, ss:245-257, 1979.
- MOODY J. Scott, The Cost of Tax Compliance: House Way & Means Committee Testimony, 2001
- MUTER Naci B., ÇELEBİ A. Kemal, SAKINÇ Süreyya, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2006.
- MUTLU Abdullah, Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:2009/390, Ankara, 2009.
- MUTLUER M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- MÜFTÜOĞLU HOŞ Zeynep, Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulaması, TBB Dergisi 2014.

- NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1985.
- ÖNER Erdoğan, Kamu Maliyesi, Ankara, 1986.
- ÖNER İzzettin, Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:23-24, Ekim 2000 – Mart 2001, ss.241-254.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 18. Bası, Ankara, Mart 2010.
- ÖZ Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1995.
- ÖZDEMİR Ali Rıza - AYVALI Hasan, Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler, Maliye Dergisi, Sayı 153, 2007.
- ÖZDEMİR Muharrem, “Vergi Mahremiyeti Sınırları ve İhlali“, Vergi Denetmenleri Derneği Vergi Raporu, Sayı: 59, 2002.
- ÖZDEN Murat, İhtirazi Kayıtlı Beyan, Yaklaşım, Ocak 1996.
- ÖZER Atilla, Anayasa Hukuku Genel İlkeler, Turhan Kitabevi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, Ankara, 2005.
- PECHMAN, J. A. ,Federal Tax Policy, Studies of Government Finance. Washington DC: The Brookings Institution, 1967.
- PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2006.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2014.
- SABAN Nihal, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000.
- SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları “Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt VIII, Sayı 1, ss.41-65, 2006.
- SAYGILIOĞLU Nevzat, “Vergi Reformu”, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Gökhan Matbaacılık, İstanbul, 1991.

- SERİM Nilgün, Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün Ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVII Sayı:1, Haziran 2015 s.141-156.
- SMITH Kent W., "Reciprocity and Falmess: Positive Incentives for Tax Compliance," SLEMROD Joel (ed.), Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement (Ann Arbor: University of Michigan Press):223-250, 1992.
- SOFUOĞLU, Ahmet., "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları", Vergi Dünyası, Temmuz 1997, Sayı:191.
- SONG Young-dahl, YARBOROUGH Tinsley E., "Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey", Public Administration Review, Vol. 38, No. 5 (Sep.- Oct., 1978), ss. 442-452.
- SONSUZOĞLU Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı 141, Haziran, 2000.
- SUGÖZÜ İbrahim Halil, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği), 2010.
- SÜRMEYEN Yusuf "Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü", Sayıştay Dergisi, 7. Sayı, s.26-27, 1992.
- ŞENGÜL Selami, Kayıt Dışı Ekonomi, İmaj yayıncılık, Ankara 1997.
- ŞENYÜZ Doğan, Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi, Bülten, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, 1994, Sayı: 17, s. 83.
- ŞENYÜZ Doğan, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995.
- ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 10. Baskı, Bursa, 2017.
- ŞENYÜZ Doğan – YÜCE Mehmet – GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa, 2011.
- TANÖR Bülent, Osmanlı Türk Anayasal Gelişmeleri, Afa Yayınları, 3. baskı, İstanbul, 1996.
- TEKBAŞ Abdullah, Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, s.160.  
<http://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/5-abdullahtekbas.pdf> (Erişim Tarihi: 09.02.2018)
- TEYLER Tom R., Why People Obey the Law, New Haven: Yale University Press,1990, s.40-56.

- TITTLE Charles R., Sanctions and Social Deviance: The Question of Deterrence, New York: Praeger, 1980.
- TİMUR Mehmet, UYSAL Mustafa, ÇAĞLAYAN Zafer, GERÇEK Adnan, BAĞDINLI Halil, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı, s. 27, 2005, <<http://www.gkd.org.tr/doc/desifre.doc>>, (Erişim Tarihi: 05.11.2017).
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep, Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2007.
- TOSUNER Mehmet, Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler, Vergi Sorunları, Sayı 85.
- TOSUNER Mehmet ve DEMİR İhsan C., “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi,” Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt X, Sayı: 2, ss: 355-373., 2008.
- TORGLER Benno, “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel, 2003.
- TORGLER Benno, SCHALTEGGER Christoph A. “Tax Morale and Fiscal Policy”, CREMA Working Paper. Basel, No.2005-30, 1-34, 2005.
- TORGLER Benno, DEMİR İhsan C., MACINTYRE Alison & SCHAFFNER Marcus, Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, Economic Analysis and Policy, 38/2: 313-339, 2008.
- TUAY Elif, İNCİ Güvenç, “Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:51, 2007
- TURHAN Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜRKAY İmdat, Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım - Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, sayı:299, Ağustos, 2013. <https://docplayer.biz.tr/12901837-Turk-vergi-idaresinde-mukellef-odakli-yaklasim-mukellef-haklari-vergiye-gonullu-uyum-uygulamalari.html> (Erişim Tarihi: 05.05.2018)
- ULUATAM Özhan, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005.
- US Vuslat, Türkiye Ekonomi Tartışma Kurumu, “Tartışma Metni 2004/17”, Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Önerisi: Türkiye Örneği, Haziran, 2004.
- USER İnci, “Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1992, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- ÜNAL Noyan Alper, “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, Yaklaşım, Yıl.12, Sayı:133, Ocak, 2004.

ÜZELTÜRK Hakan, “Vergi Hukuku ve Adil Yargılama: Point-No Point”, Vergi Dünyası, Sayı: 250, 2002.

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları, Ankara, 1992.

YALTI Billur, “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu: 144. Yıl, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara, 2012.

YELMAN Ercan, Türkiye’de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun’un Mali Yönden İncelenmesi, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 15, Aralık 2017.(Alıntılanan Kaynak: Aliçavuşoğlu, 2016: 64, Yurdakul, 2013: 74-75, Kireçtepe ve Avcı, 2016: 152-153) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/395236> (Erişim Tarihi: 15.04.2019)

YENİÇERİ Harun, Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Belek/Antalya 10 -14 Mayıs 2004.

YILDIRIM Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 1.B., Adalet Yayınları, Ankara, 2013.

YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 2001.

YILMAZ Gülay Akgül, “Yeraltı Ekonomisi ve Vergi Kaybı”, (basılmamış doktora tezi), İstanbul, 1992.

YURDAKUL Ali, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Dora Yayıncılık, Bursa, 2013.

YURDAKUL Ali, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, Bursa, 2013.

YURTSEVER Hatice, Vergi Hukukunda Terkin, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,(Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2007.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (Erişim Tarihi: 15.04.2019)

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (Erişim Tarihi: 15.04.2019)
- 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnemelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanun, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Kanunlar/6824.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kanunlar/6824.pdf) (Erişim Tarihi: 13.06.2018)
- 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/03/20180327M2-1.htm> (Erişim Tarihi: 16.06.2018)
- 482 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/123353> (Erişim Tarihi: 15.04.2019)
- 493 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, <https://www.gib.gov.tr/493-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği> (Erişim Tarihi: 16.03.2019)

## EKLER

### Ek-1: Anket Formu



#### Değerli katılımcı;

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı “BİLGİLENDİRMEYE YÖNELİK MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ BİLİNCİNE ETKİSİ: KONYA İLİ ÖRNEĞİ” tez çalışmasına vereceğiniz katkılar; Dr. Dilek GÖZE KAYA önderliğinde hazırlanmış olup bilimsel bir çalışmanın ürünüdür. Çalışmamızın başarıya ulaşması, siz değerli katılımcıların vereceği yanıtların objektifliğine bağlıdır.

Çalışmamıza yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

#### A. DEMOGRAFİK BİLGİLER

##### 1. Yaşınız

17-28       29-40       41-50       51-60       61 ve üzeri

##### 2. Cinsiyetiniz

Kadın       Erkek

##### 3. Eğitim Durumunuz

ilkokul       ortaokul       lise       ön lisans       lisans       lisansüstü

##### 4. Aylık ortalama geliriniz

1500 TL ve Altı       1501-3000 TL       3001-4500 TL       4501-6000 TL  
 6001 TL ve üzeri

5. Vergi diliminiz  %15       %20       %27       %35

6. Kaç yıldır vergi mükellefisiniz?

## B. MÜKELLEFLERİN VERGİ BİLİNCİ ÜZERİNE ETKİSİ

SORULAR		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KARASIZIM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
1	Vergi bir vatandaşlık görevidir.					
2	Vergi kamu hizmetlerinin karşılığıdır.					
3	Herkes vergisini öderse yoksulluk kalmaz.					
4	Bireyler vergi ödemezse kamu hizmetleri aksar					
5	Devletin vergi alması özel sektörü olumsuz etkiler					
6	Ülkemizde vergi yükü çoktur.					
7	Ülkemizde vergi oranları yüksektir.					
8	Vergi ahlaki bir kavramdır.					
9	Vergi kaçırmak ahlaksızlıktır.					
10	Çok sayıda vergi kaçırmanın olması vergi ödeme isteğini engelliyor.					
11	Vergi oranları yüksek olduğundan vergi ödeme isteğim azalıyor.					
12	Vergi sistemini adil bulmadığımdan vergi kaçırmayı hak görüyorum.					
13	Vergi bilinci bireyin vergi ödemesi gerektiğini vicdanında hissetmesidir.					
14	Vergi bilinci bireyin vergi ödemesi gerektiği konusunda sahip olduğu duygudur.					
15	Kamu yönetiminin şeffaf olması vergi bilincini artırır.					
16	Ödenen vergilerin nereye harcandığının vatandaşlara aktarılması vergi bilincini artırır.					
17	Vergisini ödemeyenlere yaptırım uygulanması vergi bilincini artırır.					
18	Vergisini ödemeyenlerin aştan yararlanması vergi bilincini azaltır.					
19	Vergi haftası etkinlikleri vergi bilinci konusunda farkındalık yaratır.					
20	Alışverişte fiş/fatura alınmalıdır.					
21	Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermese bile istenmelidir.					

22	Alışverişlerde satıcı fiş/fatura vermezse yetkili makamlara şikâyet edilmelidir					
23	Vergi sistemimiz çok karışık olduğundan vergi ödemekten kaçınıyorum.					
24	Vergi mevzuatlarında çok sık değişiklik yapıldığından vergi bilincim azalıyor.					
25	Kamu hizmetlerinden çok sık yararlandığım için vergi ödüyorum.					
26	Devletin yaptırımlarından korktuğum için vergi ödüyorum.					
27	Vergi kaçırmak dinimize uygun olmadığı için vergi ödüyorum.					
28	Vergi dairelerinin mükellef haklarıyla ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir.					
29	Vergi daireleri güvenilir ve zamanında bilgi vermektedirler.					
30	Vergi daireleri mükellef hakları konusunda yeteri bilgiye sahiptirler.					
31	Devlet vergi konusunda mükellefleri yeterince bilgilendirmektedir.					
32	Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecededir.					
33	Vergi dairelerinde mükellef temsilcisi olursa vergi bilinci artar.					
34	Mükellefler birliğinin oluşması ile yapılacak olan çalışmalar sayesinde mükellef hakları bilincim daha çok artar.					
35	Mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım.					
36	Vergi mevzuatında yer alan vergi usul, esas ve oranları hakkında bilgi sahibiyim.					
37	189 Alo maliye hattını çevreme sıklıkla hatırlatırım.					
38	Vergi kanunlarının uygulanmasında adil ve eşit davranılmaktadır.					
39	Vergi konusunda yaşadığım sorunlara hızlı çözüm bulabiliyorum.					
40	Vergi sisteminin işleyişi ve güncel bilgiler hakkında istediğim zaman bilgi alabiliyorum.					
41	Mükellef olarak hangi davranışlarımın vergiye tabi olduğu konusunda yeterli bilgiye sahibim.					
42	Vergi konusunda yaşanan sorunların çözüm sürecinin nasıl işleyeceğini biliyorum.					

#### 43. Görüş ve Önerileriniz?

## ÖZ GEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler** :

Adı ve Soyadı : Şükrü Burak ARAFAT  
Doğum Yeri ve Yılı : ANKARA / 05.03.1986  
Medeni Hali : Evli

### **Eğitim Durumu** :

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Maliye Bölümü  
Yüksek Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı

### **Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi** :

1. İngilizce / orta seviye

### **İş Denevimi** :

1. İstem Yayıncılık ve Eğitim Hizmetleri Ltd. Şti. Maliye Öğretmenliği
2. İstem Yayıncılık ve Eğitim Hizmetleri Ltd. Şti Müdür

### **Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar** :

1. ....