

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI

Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının
Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Manisa İli Örneği

Muhammet Emin COŞKUN

Danışman
Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

MANİSA-2024

TAAHHÜTNAME

Bu tezin Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalında akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını ve kullanılan tüm literatür bilgilerinin referans gösterilerek tezde yer aldığını, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, tezin yazımında akademik ve etik kurallara aykırı herhangi bir yapay zekâ ve program kullanmadığımı beyan ederim.

İmza

Muhammet Emin COŞKUN

ÖZET

Doktora Tezi

Muhammet Emin COŞKUN
Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

Bu araştırmanın amacı vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal aşamada çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini tespit etmektir. Araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının ve vergi uyumunun tanımı, kapsamı ve teorik altyapısı incelenmiştir. İkinci bölümde ise yaşanan uyuşmazlıkların idari ve yargısal aşamada çözümüne ilişkin uygulamaların vergi uyumuna etkisi incelenmiştir. Araştırmanın üçüncü ve son bölümünde Manisa iline ilişkin anket verileri doğrultusunda analiz gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın metodolojisinde nicel yöntem kullanılmıştır. Manisa SMMM odasına kayıtlı 275 meslek mensubuna anket yöntemi uygulanmıştır. Çalışmanın verileri bu şekilde elde edilmiştir. Anket verileri SPSS programı ile analiz edilmiştir. Anket verilerinin normallik dağılımı ve güvenilirlik testleri gerçekleştirilmiştir. Yapı geçerliliğini test etmek amacıyla Açıklayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizleri gerçekleştirilmiştir. Araştırma boyutlarının birbirleriyle olan ilişkisini sınamak amacıyla Korelasyon analizi yapılmıştır. Çalışmanın hipotezlerini test etmek amacıyla Yapısal Eşitlik Modellemesi yapılmıştır.

Anket sonuçları incelendiğinde araştırmanın boyutları olan prosedürel adalet ve dağıtım adaletinin uyuşmazlıkların çözümünde vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği bulgularla desteklenmiştir. Araştırmanın diğer boyutları olan ceza adaleti ve yargı yoluna başvuru da ise vergi uyumunu etkileme açısından anlamlı bir etki gözlemlenmemektedir. Yol analiziyle ceza adaletinin vergi uyumuna yönelik aracılık etkisi incelenmiştir. Bu çerçevede prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve yargı yoluna başvuru vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisi bakımından anlamlı bir etkisi tespit edilememiştir. Cinsiyet, eğitim ve mesleki tecrübe vergi uyumu düzeyi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki gözlemlenmemiştir. Mükellef sayısı vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyuşmazlıkları, Çözüm Yolları, Vergi Uyumu, Davranışsal Maliye

2024, 160 Sayfa

ABSTRACT
PhD Thesis

Muhammet Emin COŞKUN

Manisa Celal Bayar University
Graduate School of Education
Department of Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

This research was carried out in order to determine the effect of the resolutions of tax disputes at the administrative and judicial stage on tax compliance. In the first part, the definition and scope of tax disputes are explained in detail. In the second part, practices regarding the resolution of disputes at the administrative and judicial stages were examined. Tax compliance, which is the main problematic of the research, is also discussed in this section. In the third and last part of the research, analysis was carried out with the survey findings for Manisa province.

The methodology of the research can be expressed as a quantitative method. The data of the study were obtained by the questionnaire method applied to 275 profession members registered in Manisa Certified Public Accountant (CPA) Chamber. Survey data were analyzed with SPSS programs. Normality distribution and reliability tests of the survey data were carried out. Explanatory and Confirmatory Factor Analyzes were conducted to test construct validity. Correlation analysis was performed to test the relationship between the research scale. Structural Equation Modeling was conducted to test the hypotheses of the study.

When the survey results were examined, it was supported by the findings that procedural justice and distributive justice, which are the scale of the research, positively affected tax compliance. In terms of affecting tax compliance, no significant effect is observed in the other scale of the research, namely retributive justice and judicial appeal. Using path analysis, the mediating effect of retributive justice on tax compliance was examined. In this context, no significant relationship could be detected in terms of the mediating effect of retributive justice in the relationship between procedural justice, distributive justice and tax compliance. No statistically significant relationship was observed between gender, education and professional experience and tax compliance level. It can be stated that there is a significant relationship between the number of taxpayers and tax compliance.

Keywords: Tax, Tax Disputes, Solutions, Tax Compliance, Behavioral Finance

2024, 160 pages

ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR

Araştırma vergi uyumsuzluklarının çözümü ve vergi uyumu sorunsalı etrafında şekillenmiştir. Ampirik bulgular bu bağlamda değerlendirilmiştir. Tezin oluşum, gelişim sürecinde ve akademik hayatımın inşasında, babamın bana olan bitmek bilmez güveni, aziz validemin sabrı, merhameti ve sonsuz sevgisi, ailemin değerli fertlerinin desteği, danışman hocam Prof. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR'ın ve bazı hocalarımla yüksek lisans ve doktora sürecindeki yol gösterici teşvikleri, umudu ve hayali paylaştığım kıymetli arkadaşlarımla desteği olmasaydı şüphesiz bu çalışma sonlanamazdı. Onlara teşekkürü borç bilirim, araştırmada iyi bir şey varsa kuşkusuz ismini ifade ettiğim kişilere aittir.

Bu çalışma Yükseköğretim Kurulu (YÖK) 100/2000 Projesi Kamu Maliyesi Alanı Doktora Bursu Programı tarafından desteklenmiştir. Doktora eğitimime vermiş oldukları katkılardan dolayı Yükseköğretim Kurulu'na teşekkür ederim.

Muhammet Emin COŞKUN

Manisa, 2024

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFA	Açıklayıcı Faktör Analizi
AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
BİM	Bölge İdare Mahkemesi
DFA	Doğrulayıcı Faktör Analizi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HSK	Hakimler ve Savcılar Kurulu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KMO	Kaiser -Meyer- Olkin
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCK	Türk Ceza Kanunu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YEM	Yapısal Eşitlik Modellemesi

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Gönüllü Vergi Uyum, Güven, Vergi Ahlakı ve Politika İlişkisi.....	19
Şekil 2. Vergi Uyumunda Yenilikler İçin Değişim Teorisi.....	21
Şekil 3. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Ekonomik Yaklaşım) Açısından Vergi Uyum.....	24
Şekil 4. Mükellef Vergi Uyum Davranış Modeli.....	29
Şekil 5. Vergi İkliminin Aktörleri ve Belirleyicileri.....	30
Şekil 6. Kaygan Yamaç Modeli.....	31



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1. Vergi Hataları.....	49
Tablo 2. Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Uygulanmasının Sonuçları.....	52
Tablo 3. Manisa İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (2018-2022)	72
Tablo 4. Vergi Suçları ve Cezaları.....	84
Tablo 5. Vergi Mahkemeleri Dosya Sayısı, Manisa (2017-2021)	85
Tablo 6. Karar Türüne Göre Manisa Vergi Mahkemesi Kararları (2017-2021)	87
Tablo 7. Literatür Özeti.....	95
Tablo 8. Araştırmaya Konu Olan Ölçekler.....	99
Tablo 9. Anket Formunda Kullanılan Ölçeklere İlişkin İfadeler.....	99
Tablo 10. Verilerin Normallik Dağılımı.....	105
Tablo 11.KMO ve Bartlett's Test Sonucu.....	106
Tablo 12. Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum Katsayıları.....	107
Tablo 13. Doğrulayıcı Faktör Analizi Modeli Sonucu.....	108
Tablo 14. Araştırmanın Güvenilirlik Test Analiz Sonuçları.....	109
Tablo 15. Pearson Korelasyon Analizi.....	110
Tablo 16. Katılımcıların Değişkenlere Göre T Testi Sonuçları.....	111
Tablo 17. Değişkenlere Göre ANOVA Sonuçları.....	111
Tablo 18. Değişkenler ile Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişkinin ANOVA Sonuçları.....	112
Tablo 19. Değişkenler ile Mükellef Sayısı Arasındaki İlişkinin ANOVA Sonuçları.....	113
Tablo 20. Yapısal Eşitlik Modellemesi Sonuç.....	114
Tablo 21. Aracı Etki Analiz Sonuçları.....	115
Tablo 22. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mesleki Deneyimlerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımları.....	116
Tablo 23. Araştırma Hipotezleri Sonuçları.....	118

EKLER LİSTESİ

Ek1: Anket Formu Örneği..... 146

Ek2: Etik Kurul İzin Belgesi..... 148



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ VE TEŞEKKÜR.....	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLolar DİZİNİ.....	ix
EKLER LİSTESİ.....	x
İÇİNDEKİLER.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞININ VE VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	3
1.1.1. Vergi Uyuşmazlıklarının Nedenleri.....	6
1.1.1.1. Vergi İncelemeleri.....	9
1.1.1.2. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları.....	10
1.1.1.3. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi.....	12
1.1.1.4. Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesi.....	12
1.1.1.5. Diğer Nedenlerle Doğan Vergi Uyuşmazlıkları.....	13
1.1.2. Teorik Nedenlerle Doğan Uyuşmazlıklar.....	14
1.1.2.1. Vergilendirme İlkelerine Uyulmamasından Doğan Uyuşmazlıklar.....	14
1.1.2.2. Vergilendirme Etiği ve Psikolojisi Açısından Doğan Uyuşmazlıklar.....	16
1.2. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ.....	17
1.2.1. Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Yaklaşımlar.....	21
1.2.1.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham-Sandmo Yaklaşımı).....	22
1.2.1.2. Ahlakî Duygular Teorisi (Sosyal- Psikolojik Yaklaşım).....	25
1.2.2. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.....	32
1.2.2.1. Ekonomik ve İdari Faktörler.....	32
1.2.2.2. Demografik Faktörler.....	34
1.2.2.3. Sosyal-Psikolojik Faktörler.....	35

1.2.3. Vergi Uyumunun Davranışsal İktisat ve Davranışsal Maliye Boyutu.....	36
1.2.4. Vergi Uyumunun Mali Sosyolojik Boyutu.....	39
1.2.5. Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	43

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR.....	45
2.1.1. İdari Aşamada Çözüm Yolları.....	46
2.1.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme.....	46
2.1.1.1.1. Vergi Hatalarının Türleri.....	48
2.1.1.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması.....	49
2.1.1.1.3. Düzeltme Süreci.....	50
2.1.1.2. Pişmanlık ve Islah.....	51
2.1.1.3. Cezalarda İndirim.....	53
2.1.1.4. Uzlaşma.....	56
2.1.1.4.1. Konu ve Usul.....	58
2.1.1.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	61
2.1.1.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	63
2.1.1.4.4. Uzlaşmanın Sonuçları.....	64
2.1.1.4.5. Uzlaşma Müessesinin Önemi ve Faydaları.....	65
2.1.1.5. İzaha Davet.....	65
2.1.2. İdari Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi.....	70
2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR.....	73
2.2.1. Vergi Yargısı.....	75
2.2.2. Niteliklerine Göre Vergi Davaları.....	78
2.2.2.1. İdari Vergi Davaları.....	79
2.2.2.1.1. Vergi Yargılaması Usulü.....	80
2.2.2.2. Adli Vergi Davaları.....	83
2.2.3. Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi.....	85

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM
YOLLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ: MANİSA İLİ ÖRNEĞİ
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....	88
3.2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ.....	98
3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	101
3.2.2. Araştırmanın Ana Evreni ve Örneklem.....	103
3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	103
3.2.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	104
3.2.5. Verilerin Analizi.....	104
3.2.5.1. Verilerin Araştırmaya Uygunluğunun İncelenmesi.....	105
3.2.5.2. Verilerin Dağılımı.....	105
3.2.5.3. Açıklayıcı Faktör Analizi.....	106
3.2.5.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	107
3.2.5.5. Araştırmanın Güvenirlik Analizleri.....	109
3.2.5.6. Korelasyon Analizi.....	110
3.2.5.7. Fark Testleri.....	111
3.2.5.8. Yapısal Eşitlik Modellemesi.....	114
3.3. BULGULAR.....	115
3.3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mesleki Deneyimleri.....	115
3.3.2. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları.....	118
SONUÇ.....	119
KAYNAKÇA.....	126
EK.....	146

GİRİŞ

Vergi gelirleri devletin kamusal mal ve hizmet sunumunda en temel finansman kaynağıdır. Devlet vergileri hukuksal zorla ve doğrudan karşılığı olmayacak bir şekilde tahsil etmektedir. Vergilendirme sonucunda harcanabilir geliri azalan mükellefler için uyuşmazlıklar meydana gelmektedir. Vergiler nedeniyle devlet ve mükellef arasında uyuşmazlıklar sürekli yaşanmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının ana kaynağı ise vergi idaresinin hazineci yaklaşımı mükelleflerin ise vergiye karşı gönülsüzlüğü olarak ifade edilmektedir.

Uyuşmazlıklar taraflar arasındaki anlaşamama durumunu ifade etmektedir. Vergi uyuşmazlıkları da verginin tarafları olan vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşamama durumunu açıklamaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasında temel unsurlar ise; hukuki etkenlere dikkat edilmemesi, vergi incelemeleri, hatalı tarhiyat, beyana dayalı sorunlar, vergi borcunun mükellef tarafından ödenmemesi gibi nedenlerle yaşanmaktadır. Devlet ve mükellef arasında yaşanan vergi uyuşmazlıkları çözüm yollarını da beraberinde getirmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki temel yöntem söz konusudur. Bunlardan ilki idari çözüm yolları diğeri ise hukuk devletinin gereği olarak yargısal çözüm yoludur.

Diğer yandan ideal bir vergi düzeninde herhangi bir uyuşmazlık yaşanmadan mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesi beklenir. Ancak taraflar arası çıkar çatışması gönüllü vergi uyumuna engel olmaktadır. Gönüllü vergi uyumu bu bağlamda herhangi bir zorlama (ceza, denetim) olmadan mükelleflerin vergi borcunu sorumluluk çerçevesinde yerine getirmesidir. Mükelleflerin sosyal psikolojik durumu, sosyal çevresi, sosyal normlara olan bakış açıları vergi uyumuna engel olabilmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları vergi uyumu ilişkisi bu bağlamda incelendiğinde yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde prosedürel adalet bağlamında mükellef odaklı çözüm yolları vergi uyumunu arttırabilme potansiyeline sahiptir. Yazında yapılan birçok araştırmada mükellef sorunlarının önemszenmesi adaletli, tarafsız ve mükellef haklarına saygılı vergi idaresi hizmetlerinin mükelleflerin vergi uyumuna yönelik davranışlarını geliştirdiği bilinmektedir.

Birinci bölümde uyuşmazlık kavramı ve vergi uyumunun teorik çerçevesi incelenmiştir. Birinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının nedenleri olarak ifade edilebilecek, uygulamalar incelenmiştir. Bu çerçevede çalışmanın temel sorunsalı olan vergi uyumunu açıklamada kullanılan yaklaşımlar ekseninde vergi uyumu davranışı incelenmiştir. Cezai tedbirler ve gönüllü vergi uyumu davranışı arasında mükellef davranışları açıklanmaya ve analiz edilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise uyuşmazlıkların çözümünde tercih edilen çözüm yolları ayrıntılı olarak tartışılmıştır. İdari çözüm yollarından hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davet müessesleri incelenmiştir. Her ne kadar idari çözüm yollarının varlığı vergi uyumu üzerinde olumlu etkiye sahip olsa da cezaları aşındırma ve dürüst mükellefi cezalandırma durumunu da beraberinde getirmektedir. Uygulamada yaşanan farklılıklar, çözüme yönelik mevzuattaki değişiklikler vergi uyumunu olumsuz etkileme potansiyelini de içinde barındırmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının diğer bir çözüm yolu olan yargısal çözüm yolları yine bu bölüm çerçevesinde incelenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna taşınmasıyla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargısal denetimi de gerçekleşmektedir.

Üçüncü ve sonuncu bölümünde ise vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna etkisi Manisa İli özelinde incelenmiştir. Bu çerçevede çalışmada vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna etkisinin olup olmadığı analiz edilecektir. Bu kapsamda mükelleflerle idare arasında köprü görevi gören vergi iklimi aktörlerinden olan muhasebeciler hedef grup olarak çalışmanın örneklemini oluşturmuştur. Bu örneklemin seçilmesinin nedeni ise vergi mevzuatının karmaşık ve birçok teknik detayı içermesidir. Bu nedenle meslek mensuplarının faaliyetlerinden dolayı uyuşmazlıkların çözümüne normal bir mükelleften daha fazla rol üstlenmeleri sebebiyle Mali Müşavirler hedef örneklem grubunu oluşturmuştur.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini analiz eden maliye literatüründe yeterli düzeyde bir çalışma bulunmamaktadır. Bu çerçevede yazına katkı sağlama amacıyla olduğu söylenebilir. Kamusal hizmetlerin sürdürülebilirliği, toplumsal refahın sağlanması için uyuşmazlıkların çözümü ve vergi uyumu zorunlu öneme sahiptir. Bu bağlamda vergi uyum düzeyinin artırılması ve uyuşmazlıkların çözümünde mevcut durumun tespit edilmesi ve iyileştirilmesi yönünde yazına katkıda bulunmak çalışmanın önemini oluşturmaktadır.

Çalışmanın sınırlılıkları ve kısıtları doğrultusunda ilgili örneklemin vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarına ve vergi uyuma ilişkin algı ve tutumları incelenmiştir. Bu çerçevede ilgililere anket çalışması yapılmış yazında yaygın kabul gören güvenilirliği test edilmiş ölçeklerle analiz gerçekleştirilmiştir. Bulgular açısından hem vergi politikalarını yapanlara hem vergi idaresine ve mükelleflerine yönelik bazı önemli tespitler bulunmuştur. Yazında yaygın kabul gören iddiaların bazıları anket bulgularında kabul edilmemiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ

1.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Uyuşmazlık kavramı, “uyuşamama durumu” (TDK, 2022) olarak ifade edilmektedir. Uyuşmazlık Arapça kökenli “ihtilaf” sözcüğünün Türkçe karşılığıdır. Kelime anlamı ise “geride kalmak ve biri diğerinin yerine geçmek” anlamını taşıyan half kökünden türeyen ihtilaf ise “bir şeyin diğer bir şeyin peşinden gelmesi, gidip- gelmek, ayrı görüşe sahip olmak, çekişmek, karşı gelmek, eşit olmamak, görüş ayrılığı ve anlaşmazlık” anlamlarına geldiği bilinmektedir (İslam Ansiklopedisi, 2022). Düşünsel düzeyde ayrışmak anlamına gelen uyuşmazlık kavramı, hukuki açıdan analiz edildiğinde bir konu üzerinde çeşitli taraflar arasında yaşanan bazı ödevlerin ve hakların yerine getirilememesi veya eksik getirilmesi sebebiyle meydana gelebilmektedir (Kızılot, 2003: 36).

Vergi uyuşmazlığı kavramı ise vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında gerçekleşen uyuşmazlığı içeren bir kavramdır. Vergi uyuşmazlıklarının temel nedeni ise, tutarsız uygulamalar, açık ve anlaşılır olmayan vergi politikaları ve kuralları, kaynak kısıtlaması, karmaşık yönetim prosedürleri, vergi hukukunun yetersiz kalması, vergi anlaşmalarına uygun olmayan uygulamalar, vergi idaresinin uygulamalarının istenmeyen sonuçları, yetersiz mali şeffaflık ve vergi dışı faktörler olarak sayılabilir (Thomas vd., 2019: 80-91).

Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamusal hizmet talep edenlere bu hizmetleri sunabilmek için anayasa ve kanunlar ölçüsünde optimal vergiyi toplama isteği, vergi borçlusunun da verginin gelir ve ikame etkisinden¹ arındırarak harcanabilir gelirini arttırmaya yönelik davranış biçimleri taraflar itibarıyla çıkar çatışmasını ve uyuşmazlıkları meydana getirmektedir (Savaşan vd., 2012: 127).

Vergiler bilindiği üzere devletin hukuki cebre dayalı olarak tahsil ettiği iktisadi tutarlardır. Devletin hukuki cebre dayalı olarak kamusal hizmet finansmanı ve ekstra fiskal amaçlar doğrultusunda aldığı vergiler için modern demokratik devletin uyması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar Anayasa’da ve vergi kanunlarında yer almaktadır. Kanunlarda düzenlenen hükümler vergi tarafları (vergi idaresi- mükellefi) arasında uyuşmazlığa neden olabilir. Mükellefler ve vergi idaresi arasında vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler ve bu

¹ Vergilerin ekonomik etkileri incelendiğinde geliri azalan mükelleflerin farklı tercihlerle vergiye yönelik tepki gösterdikleri bilinmektedir. Bu açıdan vergilerin gelir etkisi incelendiğinde vergiler nedeniyle geliri azalan mükelleflerin tasarruf ve tüketimlerini korumak için daha fazla gelir elde etmek için uğraşması ikame etkisinde ise geliri azalan mükellefin vergiden kaçınarak vergi külfetinden kurtulma gayretini ifade etmektedir. Gelir etkisi mükellefi daha fazla çalışmaya iterken ikame etkisi mükellefleri aylak zamana yöneltmektedir (Balseven, 2003: 218).

yükümlülüklerden doğan zam, cezalar, tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında usul ve şekle ilişkin hatalar veya eksik işlemler nedeniyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 111).

Vergi uyuşmazlıkları, vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef veya sorumlusu arasında çıkabilir. Vergi uyuşmazlıkları uygulamada farklı nedenlerle ortaya çıkmakla birlikte temelde vergi alacaklısının “hazineci” perspektifle vergiye bakış açısı, mükelleflerin ise gelirleri azalması nedeniyle vergiye gönüllü uyumsuzluk geliştirmeleri uyuşmazlıkları meydana getirmektedir (Arslan, 2021: 327).

Vergi uyuşmazlıklarının hukuki niteliği incelendiğinde idare ile yükümlülük açısından farklı isimlerle anılan, mükellef ve vergi sorumlusu, yardımcı veya kesilen cezalara muhatap olan kişiler arasında çoğunlukla uygulamada yaşanan fikir ve görüş farklılıkları uyuşmazlıkları arttırmaktadır (Armağan, 2009: 201).

Vergi mevzuatının karmaşık olması ve sürekli yapılan düzenlemeler nedeniyle mevzuatın anlaşılmasında güçlükler yaşanmaktadır. Bu sebeple vergi idaresi ve vergi mükellefleri çeşitli hatalar yapabilmektedir. Verginin tarh ve tahsil aşamasında idarenin tutum ve davranışları, vergi kanunların dar ve idare lehine yorumlanması, mükelleflerin ise geliri azalması nedeniyle ödemeye yönelik direnç göstermeleri buna ek olarak vergi kanunları ile diğer mevzuatın (Anayasa, tüzük, yönetmelik, vb.) birbiriyle çatışması uyuşmazlıkları arttırmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında çoğunlukla devletin hukuki düzenlenmelerinden, uygulamalarından ve mükelleflerin ise bu hukuki düzenlenmelere ve uygulamalara karşı gösterdikleri eylemler nedeniyle gerçekleşmektedir (Karakoç, 2007a: 23; Erol, 2021: 31).

Vergi uyuşmazlıkları genellikle vergi denetimleri ve vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan matrah farkı nedeniyle yaşanmaktadır. Buna ek olarak ekonomik ilişkilerin giderek kompleks bir hale dönüşmesi, mevzuatın ekonomik, teknolojik dönüşümün gerisinde kalması, hukuk aleminin teknoloji ve ekonomik dönüşüm konusunda yetersiz olması, devletin hazineci gelir arttırıcı tutumu, yargının etkin çalışmaması gibi nedenlerle vergi uyuşmazlıkları artmaktadır (Erol, 2021: 30).

Vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkış aşamaları incelendiğinde, idare-mükellef-sorumlunun çıkarlarının çatıştığı her aşamada ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple vergi uyuşmazlıkları vergiyi doğuran olayla başlayıp, mükellefiyeti sonlandıran hukuki nihai aşamaya kadar gerçekleşebilir (Erol, 2021: 31). Örneğin vergi matrahı hesaplanmasına dair işlemlerin başlangıcı itibarıyla taraflar arasında uyuşmazlık başlayabilir. Tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında vergi uyuşmazlıkları mevcudiyetini sürdürebilmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4).

Vergi uyuşmazlıkları derinlemesine bir perspektifle incelendiğinde, vergi- gümrük düzenlenmelerinde yapılan değişiklikler, mükellef kaynaklı hesap hataları, vergilendirme sürecinde matrahta, şahısta, yükümlülükte, vergi miktarında, verginin konusunda ve vergiyi doğuran olayda², tahsilatta karşılaşılan sorunlar uyuşmazlıkların temel sebebini oluşturmaktadır (Erol, 2021: 31).

Vergi uyuşmazlıkları, idare-mükellef geriliminden ortaya çıkmaktadır. Bu gerilim uygulamada tarh, tahsil ve cezai işlemler nedeniyle meydana gelebilmektedir. Tarh aşamasında yaşanan sorunlar incelendiğinde matrahın belirlenmesi, vergi miktarından kaynaklanan uyuşmazlıklar, muafiyet ve istisna gibi vergisel planlama yöntemlerinde yapılan uygulamalar, vergi yükümlüsünün şahsiyetinde gerçekleşen hatalar, tebliğ, tahsil aşamasında gerçekleşen sorunlar olarak özetlenebilir (Karakoç, 2007a: 22).

Vergi uyuşmazlıkları özetle üç nedenle ortaya çıkmaktadır. İlki normlar hiyerarşisi³ içerisinde sıralı norm kurallarına uyulmaması, idari işlem nedeniyle doğan uyuşmazlıklar ve uluslararası vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Bu farklı nedenlerle uygulamada doğan uyuşmazlıklar incelendiğinde bunların çözüm yolları normlar hiyerarşisine uyulmadığı takdirde yargı yoluna başvurularak çözüm arayışı gerçekleşebilir. İdari işlem nedeniyle doğan uyuşmazlıklarda barışçıl çözüm yollarına ve yargı yoluna başvurulabilir. Uluslararası uyuşmazlıklarda ise çifte anlaşmalar ve tahkimler yoluyla çözüm bulunabilmektedir (Durmuş, 2018: 2).

² Vergiyi doğuran olay vergilendirme tekniği açısından oldukça önemli bir unsurdur. Şöyle ki vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları “olayın” vuku bulması veya devam eden süreçte hukuki durumun bitmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (VUK. M.19; Karakoç, 2007b: 234). Vergiyi doğuran olayın tespiti sırasında vergi idaresi, mükellef veya sorumlu tarafından eksik, fazla veya yanlış yapılan işlemler nedeniyle vergiyi doğuran olay veya hukuki durumun tamamlanması sırasında ortaya çıkan hatalar nedeniyle uyuşmazlıklar gerçekleşebilir. Mükellef veya vergi sorumlusu vergi borucunu düşük göstermek amacıyla, vergiyi doğuran olaya konu olan ticari veya ekonomik işlemi veraset ve ivazsız (karşılıksız) mal ve servet transferini kısmen veya bazı durumlarda tamamen gizleyebilir. Yine aynı ekonomik ve ticari işlemler nedeniyle doğan alacağı vergi idaresi tarafından mal ve servet transferlerini yüksek oranda tespitine neden olabilir. Sayılan işlemler nedeniyle mükellef-sorumlu-idare arasında tespit nedeni uyuşmazlık meydana çıkabilir. Vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemlerin gerçeği yansıtması gerekir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti belirlenirken vergi idaresinin- mükellefin ve vergi sorumlusunun özenli ve dikkatli olması gerekmektedir. Dikkatsizlik ve özensizlik alacak-borç tespitinde hukuka aykırı, ekonomik ve ticari teamüllere aykırı iş ve işlemler vergiyi doğuran olay açısından uyuşmazlığa neden olabilir (Erol, 2021: 33-34).

³ Normlar hiyerarşisi, hukuk kurallarının gücünün belirlenmesi hukuk aleminde var olan normların çokluğu anlamına gelmektedir. Hukuk aleminde normlar pramitine göre dizayn edilecek olursa, piramit anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve adsız düzenleyici işlemlerden oluşan birden çok normun varlığı ile ifade edilmektedir (Kuluçlu, 2008: 3-4). Normlar hiyerarşisine uyulmamasından doğan vergi uyuşmazlıklarında, Anayasanın 73. Md. bilindiği üzere vergilerin kanunla konulacağını, değişiklik yapılabileceği ve kaldırılacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Maliye literatüründeki vergilerin kanuniliği ilkesinin bir yansımasıdır. Vergi idaresi kanunların öngördüğü vergilerin dışında ek mali hükümler sayılacak vergisel düzenlemeler getiremez. Bu sebeple idare yaptığı tüm iş ve işlemlerde kanunlara ve anayasaya uygun hareket etmelidir. İdare yaptığı işlemler sırasında hukuki normlar hiyerarşisine uygun hareket etme sorumluluğu bulunmaktadır (Durmuş, 2018: 13-14).

1.1.1. Vergi Uyuşmazlıkları Nedenleri

Vergi uyuşmazlıkları idarenin ve mükellefin sorumluluklarını yerine getirmesi veya eksik getirmesi sonucunda, vergilendirme tekniğinin temel yapı taşı olan verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef türü, istisnalar ve muafiyetler, indirimler, verginin tarh edilmesi, idarenin takdir komisyonu kararları, tebliğ ve tahsil işlemleri, zaman aşımı halleri, verginin terkin, tecili ve çeşitli hak ve ödevlerin ihlali veya eksik yerine getirilmesi nedeniyle uygulamada uyuşmazlıklar meydana gelmektedir (Yaşın, 2006: 19).

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ve mükellefi farklı görüşlere sahip olabilir. Farklı görüşe sahip olma veya çekişmeler vergilendirmenin tekniğine ilişkin olabilir. Uygulamada tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında uyuşmazlık sıklıkla yaşandığı gibi idarenin yaptığı işlemler nedeniyle mükelleflere kesilen cezalar uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Örneğin uygulamada doğan uyuşmazlıklar incelendiğinde vergi idaresi kanunen kabul edilmeyen bir gideri mükellef tarafından indirime konu edildiğinde vergi idaresi bu durum karşısında itiraz gerçekleştirir. Yine mükellef cephesinden uygulamadaki uyuşmazlığa bir örnek vermek gerekirse, mükellefin beyan ettiği matrahı eksik veya düşük bulan idarenin yeni bir vergi tarhı yapması uyuşmazlığa sebebiyet verebilir (Durmuş, 2018: 26).

Uygulamada vergilendirme işleminin uyuşmazlığa konu yapılabilmesi için idarenin denetim yetkisi sonucunda tespit etmiş olduğu veya iddia ettiği matrah farkı nedeniyle İkmalen veya Re'sen Tarhiyat yapması yahut cezai işlemi tebliğ yoluyla bildirmesi gerekmektedir. Bu işlemler nedeniyle vergi uyuşmazlığı doğabilmektedir (Bozdoğan, 2018: 5).

Vergi idaresinin yapmış olduğu düzenleyici veya idari işlem ⁴ tasarrufları uyuşmazlıkların konusunu bir başka nedenini oluşturmaktadır. Örneğin idarenin ödeme emri tebliği düzenlemesi, ihtiyati tahakkuk, cezai işlemler tesis etmesi sırasında usule ve esasa ilişkin yapılan hatalar veya işlemler nedeniyle idare-yükümlü arasında uygulamada uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir (Bayraklı, 2008: 6).

Vergi uyuşmazlıkları vergi idaresi veya vergi mükellefi nedeniyle meydana gelebilmektedir (Bayraklı, 2008: 5). Vergi uyuşmazlıkları 6 farklı nedenle ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2007: 46-55);

- Hukuka aykırı yapılan iş ve işlemler nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar
- Vergi incelemesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar

⁴ İdari İşlem, hukuki ve kamusal gücün işlemi yürüten idari makam tarafından üstün güç olarak tek başına yaptığı yürütülmesi zorunlu işlemlerin tamamına denmektedir. İdare ise yasama ve yargı faaliyetleri dışında yer alan kamusal güç ve yetkiye sahip kurum ve kuruluşlardır (Candan, 2005: 66-69).

- Modern vergiciliğin temel yapı taşı olan beyana dayalı tarhiyatta mükelleflerin düşük matrah gösterme motivasyonu nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar
- Tarhiyat sırasında yapılan hatalı işlemler ve ceza uygulamaları nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar
- Kesinleşen verginin ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar
- Diğer durumlar olarak ifade edilebilir.

Vergi kanunlarının anayasaya aykırı olması nedeniyle de uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Anayasa 73. Md'ye göre vergi kanunları normlar hiyerarşisine göre uygun olmalıdır. Normlar hiyerarşisi kapsamında vergilerin yasallığı, hukuk devleti, hukuki güvenlik, sosyal devlet olmanın gereği olarak kamu gelirlerinin kamu harcamalarının karşılığı olması ilkeleri hiyerarşik olarak dikkate alınmalıdır. Alınmadığı takdirde uyuşmazlık ortaya çıkabilmektedir. Vergilerin temel unsurları haricinde vergilendirme pratiğine ilişkin tüm işlemler idare tarafından yapılmaktadır. Bu işlemleri kanunların kendisine tanıdığı sınırlar dahilinde yapmaktadır. İdare bu işlemleri sürdürürken hukuka aykırı işlem uygulamışsa vergi uyuşmazlığı ortaya çıkabilir. Bu durum karşısında idari işlem iptali için yargı yoluna başvurulabilir. İdarenin düzenleyici iş ve işlemleri sürdürürken özen sorumluluğunu yerine getirmemesi nedeniyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilir (Durmuş, 2018: 18- 26).

Vergi mükellefi ve sorumlusunun bilindiği üzere maddi ve şekli birçok ödevi bulunmaktadır. Maddi yükümlülük “vergi yasalarının emrettiği üzerine terettüp eden borcun TL cinsinden vergi dairesi veznesine veya hesabına belge karşılığında ödenmesi olarak ifade edebilir” (Bayraklı, 2007: 255). Bu maddi yükümlülüğten hareketle maddi ödevin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi yükümlülerinin vergi kayıp veya kaçığına neden olan bu davranışlarının vergi teorisi açısından incelendiğinde vergiye gönüllü uyumun olmaması, objektif olmayan davranışlar veya yükümlüye göre değişen sübjektif niyetler ve davranışlar nedeniyle vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır (Bayraklı, 2008: 5).

Yükümlülerin maddi ödevlerinin yanı sıra şekli veya biçimsel ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevler incelendiğinde, vergilendirme sürecine ve tekniğine ilişkin hükümlülüklerden oluşmaktadır. Bunlar ise; işe başlamanın bildirilmesi, defter tutma, bilgi ve belgeleri saklama sorumluluğu, bilgi ve belgeleri vergi idaresi tarafından istenildiği takdirde ibraz etme sorumluluğu, ödeme kaydedici cihaz bulundurma sorumluluğu, beyanname verme sorumluluğu, vergi incelemesi sırasında ilgili kamu personeline yardımcı olma sorumluluğu bulunmaktadır (Bayraklı, 2008: 5).

Vergi uyuşmazlıkları idarenin yaptığı işlemlerden doğabildiği gibi mükelleflerin uyması gereken yukarda bahsedilen maddi ve şekli ödevlerini ihlali nedeniyle de meydana gelebilmektedir. Bunlara ek olarak idarenin denetim sırasında yaptığı yoklama, inceleme, bilgi toplama gibi denetim işlemlerinin sürdürülmesi sırasında yapılan işlemler nedeniyle uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken unsur idarenin yapmış olduğu denetim faaliyetleri sırasında tespit ettiği veya iddia ettiği usulsüzlük durumunda ikmalen veya re 'sen tarhiyat işlemi yapmış olması ve idarenin tebliğ sorumluluğu nedeniyle ilgili yükümlüye bildirme zorunluluğu mevcuttur (Küçükkaya, 2008: 12).

Uygulamada takdir komisyonu⁵ kararları nedeniyle de uyuşmazlıklar doğmaktadır. Takdir komisyonu kaynaklı uyuşmazlıklar incelendiğinde, yetkili vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçe dışında komisyon kararı verilmesi, kanun saydığı komisyon üyeleri dışında takdir komisyonunda üyelerin yer alması, komisyona dair bilgilerin eksik olması (V.U.K. Md. 31: takdir kararının imzalanmaması, karar sıra numarası ve tarihi, mükellefin adı-soyadı-unvanı, adresi, matrah ve takdirin yazılmaması veya eksik olması) gibi nedenlerle takdir komisyonu kararları örneğin Re 'sen tarhiyat işleminde nesnel, denetlenebilir inceleme yapmadan matrah farkının açıklan(a)maması durumunda yargı kararları ışığında takdir komisyonu işlemleri uyuşmazlıkları meydana getirmekte ve yapılan işlemleri hukuka aykırı kılmaktadır (Bayraklı, 2008: 72-74).

Tarife, vergi uyuşmazlıklarına neden olan diğer sebeplerdendir. Tarife uyuşmazlıkları, vergilendirme tekniğinde vergi matrahlarına uygulanacak yasada belirlenmiş oranlardır. Vergilendirme tekniği açısından incelendiğinde düz oranlı, artan oranlı, tek veya çift oranlı vergi tarifeleri olabilir. Uygulamada tarife nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklar incelendiğinde vergi oranının ve tarifelerinin yanlış uygulanması nedeniyle doğan hesap hataları ve vergilendirmeye yetkili özellikle yerel yönetimlerin vergi benzeri gelirlerin tespiti sırasında yaşanan uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır (Bayraklı, 2008: 84-85).

Vergi uyuşmazlıklarına neden olan hukuki uyuşmazlıklar incelendiğinde yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından herhangi birinin eksik veya kusurlu olması durumunda iptale konu olmaktadır (Bozdoğan, 2018: 6). Vergi işlemi idari bir işlem olduğu için İdari Yargılama Usulü Kanunu Md. 2(a) kapsamında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının birinde hukuka aykırılık olması durumunda yapılan vergilendirme işlemi hukuken sakattır.

⁵ Takdir komisyonları uygulamada vergisel işlemlere ilişkin genel yetkili takdir komisyonları ve emlak vergisine ilişkin işlemlerin sürdürülmesi sırasında sorumluluğu olan özel yetkili takdir komisyonları olarak adlandırılan yetkili birimler bulunmaktadır (Bayraklı, 2005: 72).

Hukuken sakatlık vergi uyumsuzluğına neden olmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008:49, Kızılot ve Kızılot: 2007: 46).

Vergi mevzuatının temel anayasal hükmü Anayasanın 73. Madde 'sinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yasa yapıcı olan parlamentoya aittir. Bu anlamda vergi koyma-değiştirme-kaldırma yetkisi devredilemez. Vergi, resim, harç vb. mali yükümlölüklerle ilişkin kanuni sınırlar dahilinde aşığı yukarı sınırlar doğrultusunda Cumhurbaşkanı muafiyet-istisnalar ve indirimler yapabilir. Bunun dışında vergilendirme yetkisi parlamentoya aittir. Bu yetkinin yer, zaman, konu ve kişi bakımından hukuka uygun olması gerekmektedir (Durmuş, 2018: 30-31).

Konu yönünden aykırılıklar çeşitli sebeplerle meydana gelebilmektedir. Yasaların yasakladığı konularda karar alınması, yapılan idari işlemlerin açık bir şekilde hukuka aykırı olması, mükelleflere objektif olmayan yükümlükler getirilmesi ve yasaların kıyasla yorumlanması konu yönünden işlemi hukuka aykırı kılmaktadır (Gözübüyük, 2001: 231-233).

Şekil yönünden idarenin uyması gereken zorunlu kurallar mevcuttur. Bu kurallar, vergi idaresinin uyması gereken usuller, çalışmalar ve incelemeleri içermektedir. Bu kuralların amacı ise vergi mükellefine ve idaresine izlemesi gereken yolları göstermek ve hazinenin alacağını garanti altına almak olduğu söylenebilir. Şekil kuralları asli ve tali olarak ikiye ayrılmaktadır. Asli şekil unsurlarına aykırılık hukuken işlemi sakatlarken, işlemin esasına ilişkin hukuken bir değişim oluşturmeyen tali şekil unsuru hukuken sakatlık oluşturmaz (Tosuner ve Arıkan, 2008: 50).

Vergilendirme işlemlerinde hukuki sebep ve maddi sebep aranır. Vergi kanunları hukuki vergiyi doğuran olayda maddi sebebi ifade eder. Bu unsurların mevcut olması sebep yönünden vergiyi hukuka uygun kılar (Kızılot ve Kızılot, 2007: 49).

Vergilendirmenin temel amacı kamu yararadır. Kamu yararı dışında başka bir amaç olması durumunda yetki saptırması gerçekleşir. Hukuken uyumsuzluğa neden olur. Amaç unsuru kamu yararı olmakla birlikte vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi alacağının doğması vergi alınması için yeterlidir (Küçükkaya, 2008: 11).

1.1.1.1. Vergi İncelemeleri

Vergi incelemesi modern vergilendirme sisteminde işlemlerinin takibi, beyanın gerçeği yansıtıp yansıtmadığı vergiye dair verilerin doğruluğunun incelendiği denetim aracıdır. Bu çerçevede V.U.K. (Md.134)'e göre "Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlanmasıdır."

Vergi incelemesi sırasında, beyana dayalı tarhiyat esasını nedeniyle mükellef beyanlarının ve sunduğu bilgi, belge ve çeşitli kayıtların detaylı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Vergi

mevzuatında idareye bu kapsamda vergi borcunun doğruluğunu araştırmak, tespit etmek gibi sorumluluk yüklenmektedir (Bozdoğan, 2018: 10; Kızılot ve Kızılot, 2007: 50). İdarenin vergi incelemesi sorumluluğu kapsamında eldeki bilgi, belge ve kayıtlar ile maddi ve şekli ödevlerin yapılıp yapılmadığı yönünde vergi inceleme raporlarına dayanarak matrah farkı veya hatalı işlemler tespit edilmesi durumunda mükelleflere yeni işlem tahsis edilmesi inceleme sırasında uyuşmazlığa neden olabilir (Bozdoğan, 2018: 10-11).

Vergi incelemesi nedeniyle uygulamada yaşanan uyuşmazlıklar incelendiğinde, “Vergi incelenmesine alınan mükelleflerin V.U.K.’un ilgili hükümlerinde nasıl incelemeye tabi tutulacakları belirlenmiştir. Mahkemeye konu olan incelemede mükelleften defter ve belgelerin nasıl istenmesi gerektiği ve bunun ne kadar süreyi kapsayacağı usul kanunda belirlenmiştir. Defter ve belgeleri yasada öngörülen süre ve usul zarfında istenmeyen mükellefin muhasebecisi hakkında yapılan bir inceleme sırasında “arama kararı” olmaksızın hukuk dışı yollarla defter ve belgelere el konulmuştur. Davacının da imzası olan bir tutanak düzenlenmemiştir. Hukuka aykırı yapılan işlemler sonucunda vergi inceleme raporu sonucunda yapılan tarhiyat hukuka aykırı bulunmuş, yerel mahkemenin davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı bozulmuştur.” (Danıştay VDDK’unda, 13.02.2017 tarih ve Esas No: 2017/ 368, Karar No:2017/626).

1.1.1.2. Hatalı Vergi Tarhiyatı ve Ceza Uygulamaları

Hatalı vergi tarhiyatını anlamak için tarhiyatın ne ifade ettiğini kavramak oldukça önemli bir husustur. Uygulamada gerçekleşen uyuşmazlıklarının azımsanmayacak bir kısmı hatalı tarhiyat işlemi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Tarh işlemi V.U.K. (Md. 20)’de “Verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrahlar ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.” Şeklinde ifade edilmektedir. Mükellefin vergi idaresiyle kurduğu ilişki borcu tarh edilen mükellefin vergi borcunun tebliğ edilmesiyle başlamaktadır. Tarh işleminin hukuka uygun olması için gereken unsurlar mevcuttur. Her şeyden önce idari bir işlem olan tarhiyat işleminin geçerli olması için yetki, şekil, sebep, konu ve amaç bakımından hukuka uygun olmalıdır. Tarh işlemi subjektif kökenli bir işlemdir. Doğrudan bir kişiyi veya kurumu ilgilendiren hukuki işlemdir. Kesin ve yürütülmesi zorunludur (Tosuner ve Arıkan, 2008: 48).

Bu çerçevede tarh işlemi, vergi işlemlerini yapmaya yetkili vergi dairesi tarafından vergi borcunun hesaplanma işlemidir. Buna ek olarak yerel yönetimlerin tahakkuk servisleri de tarh işlemi yapmaya yetkilidir. Sorumlu vergi dairesi ise ikametgahın, kanuni merkezi veya iş merkezi olurken, dar mükellefiyet kapsamında tarh işlemi yapmaya yetkili iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesi olabilmektedir (Bayraklı, 2008: 22).

Tarh işleminin hukuka aykırı olmaması için yayınlanmış ve o yılın kamu bütçesinin “C” cetvelinde düzenleme olarak yer alması gerekmektedir. İlgili yılın cetvelinde yer almayan bir düzenleme için tarh işlemi yapılması ya da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmeden vergi tarh yapılması idari işlemi hukuka aykırı kılar. Tarhiyat yapılmasına rağmen vergi mükellefine-sorumlusunun bilgisine sunulmaması hukuki açıdan bir sonuç doğurmayacaktır. Yine uygulamada yaşanan uyuşmazlıklar değerlendirildiğinde, yükümlünün beyanname vermesine rağmen vergi borcunu hesaplanmaması, mükellefiyette hata yapılarak tarh işlemi yapılması ve vergi miktarının eksik veya fazla hesaplanması tarh işlemini uyuşmazlığa konu olmasına neden olmaktadır (Bayraklı, 2008: 28-29).

Vergilendirmenin sağlıklı ve zamanında yapılması için vergi mükellefine veya sorumlusuna da çeşitli ödevler düşmektedir. Bu ödevler yerine getirilmezse veya eksik getirilmesi durumunda verginin hiç hesaplanmaması veya eksik hesaplanması nedeniyle vergi ziyai cezası ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyai sebebiyle vergi mükellefi veya sorumlusu cezanın muhatabı haline gelir. Mükellef veya sorumlu verginin tarh edilmesine ilişkin ödevlerini eksiksiz yerine getirmiş olmalarına rağmen tarhiyat sırasında çeşitli yanlışlıklar sebebiyle vergi tutarı eksik hesaplanmış ise mükellefin ve sorumlunun bu durumda hukuki ve cezai bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu sebeple ceza ve gecikme faizi istenmez. İstenirse vergi yargısı mükellef lehine karar verebilmektedir. Çünkü verginin tarh işlemi sırasında idarenin kusursuz hareket etmesi gerekmektedir (Erol, 2021: 43-44).

Tarhiyat nedenli uyuşmazlıklar incelendiğinde modern vergiciliğin vazgeçilmez unsuru olan beyan üzerinden yapılan tarhiyat işlemi Türkiye ve birçok ülkede uygulamada kullanılmaktadır. Bu çerçevede mükellef beyanları doğru kabul edilir. Bu beyanların doğruluğunu idare denetimler sırasında sınavabilir. Beyanların doğruluğunun sınavılması sırasında idarenin uyması gereken kurallar mevcuttur. İdare bu çerçevede hukuki sorumluluğunu yerine getirmezse tarhiyat işlemi hukuken uyuşmazlığa neden olmaktadır. Denetimler sırasında inceleme raporlarında tespit edilen matrah farklarına dayanarak doğan cezalar sebebiyle de vergi idaresi-mükellef arasında uyuşmazlık ortaya çıkabilmektedir (Durmuş, 2018: 40-41).

Bu çerçevede ceza uygulamaları nedeniyle doğan uyuşmazlıklar incelendiğinde, cezai işlemler uyuşmazlıkları meydana getirebilmektedir. İdarenin uyguladığı idari cezalar ve adli yaptırımlar vergi uyuşmazlıkları meydana getirebilir. Bu kapsamda hürriyeti bağlayıcı cezalar adli, kamusal ceza niteliğindedir. Uygulamada kaçakçılık, vergi gizliliğine uymama, mükellefin özel işlerini yapma nedeniyle ilgili adli yargının konusunu oluşturan cezai işleme muhatap olunur. Bu işlemler sıralı yargı hiyerarşisinde kesinleşene kadar uyuşmazlıklara neden

olmaktadır. Yargı kararı tartışılmayacak hale gelmesiyle birlikte uyuşmazlık ortadan kalkar. İdarenin V.U.K.'tan aldığı yetkiyle kestiği vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları vergi uyuşmazlığını sona erdirmez ilgili yükümlü idarenin yaptığı işleme ya itiraz eder ya da vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi veya Danıştay'a temyiz marifetiyle kesilen idari cezaya ilişkin itirazlarını sürdürebilir, idari yargı içerisinde sıralı yargılama sonucunda karar kesinleşinceye kadar uyuşmazlık devam eder (Bayraklı, 2008: 7).

1.1.1.3. Matrahın Düşük Beyan Edilmesi

Modern vergi sistemlerinde beyan esasına dayalı tarhiyat Türk Vergi Sisteminin önemli unsurlarının başında gelmektedir. Mükellefler beyannamelerini hazırlık aşamasında her zaman dürüstlük kuralıyla hareket etmemektedirler. Geliri azalması nedeniyle psikolojik olarak vergiden uzaklaşma eğiliminde olan mükellefler vergi matrahlarında gerçeği yansıtmayan ölçüde beyan edebilmektedirler. Bu sebeple vergi idaresi mükelleflerin beyannamedeki matrahlarını düşük gösterildiği yönünde düşünceye sahip olabilmektedir. Mükellefler ise idarenin bu tutumu karşısında vergi matrahının düşük olmadığı yönünde kanıya sahip olup taraflar arası uyuşmazlığa neden olabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 53).

Bu kapsamda gerçek ve tüzel kişiler elde ettikleri gelirleri gerçekteki kazancından düşük gösterebilmektedirler. Uygulamada matrahın düşük beyan edilmesi nedeniyle yaşanan uyuşmazlıklara verilebilecek en tipik örnek gayrimenkullerin yıllık vergilerindeki matrahta rayiç bedelinden düşük gösterilmesi veya inceleme sırasında meslek mensuplarının bedeli düşük bulup ek bir matrah talep edilmesi mükelleflerle vergi idaresini karşı karşıya getirmekte dolayısıyla uyuşmazlığa neden olmaktadır (Bozdoğan, 2018: 11-12).

1.1.1.4. Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesi

Ödenecek aşamaya gelen verginin ödenmemesi veya yasal süre zamanın dışında ödenmesi sebebiyle mükellef ve idare arasında uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Çıkan bu uyuşmazlıklar idarenin elinde bulundurduğu hukuki yetkilerden doğabilmektedir. Vergi tahsili için idare çeşitli yollara başvurabilmektedir (Bozdoğan, 2018: 12).

Bilindiği üzere verginin tahakkuk aşamasına gelmesiyle birlikte kamu alacağı yani vergi borcu tahsil edilecek aşamaya gelmektedir. Vergi borcunun tahakkuk etmesiyle borç ve cezalar ortaya çıkabilmektedir. İdare borç ve cezaların alacağı için birtakım önlemler alabilmektedir. Ödeme emri, teminat talebi, haciz, idarenin sahip olduğu haklara verilebilecek örneklerdir. Bu kapsamda idarenin yapmış olduğu işlemler mükelleflerde çeşitli tepkilere yol açabilir. Bu sebeple vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2007: 55).

1.1.1.5. Diğer Nedenlerle Doğan Vergi Uyuşmazlıkları

Uygulamada mükellefiyette yapılan hatalar, denetim sırasındaki usul hataları, tebliğ ve tahsil aşamasında yapılan hatalar nedeniyle birçok uyuşmazlık meydana gelmektedir. Mükellefiyet nedeniyle doğan hataları değerlendirmek gerekirse mükellef kavramına dönmek yerinde olacaktır. Bilindiği üzere mükellef kavramı oldukça kompleks ve karmaşık bir kavramdır. Mükellef olma koşulu incelendiğinde vergiyi doğuran olayın kişiliklerde gerçekleşmesi ve doğan borcun ilgili kişiliğin kendi mal varlığından sorumlu tutulmasıyla sonuçlanmaktadır (Öncel vd., 2012: 72-73).

Diğer nedenler olarak değerlendirebilecek önemli bir başlık ise vergi denetimi sırasında yaşanan uyuşmazlıklardır. Beyan usulü yöntemi vergi denetiminin önemini her geçen gün arttırmaktadır. Mükellefler kişisel kazançlarını kendi beyanları üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmesini sağlamaktadır. Mükellefin beyanın gerçeği yansıtır yansıtmadığının araştırılması ve vergilendirme faaliyetinin sağlıklı sürdürülmesi için vergi idaresi 213 sayılı V.U.K.'a göre (Md. 128, 135 ve 355) yoklama, bilgi isteme ve vergi incelemesi yoluyla vergi denetimi faaliyeti sürdürmektedir. Vergi denetimi sırasında idarenin uyması gereken hukuki sorumluklar bulunmaktadır. Örneğin yoklamaya yetkili olanlar dışında başka kimseler yoklamaya katılmışsa hukuken sakat bir işlem gerçekleşmektedir. Bu çerçevede doğan uyuşmazlıklar idarenin aleyhine sonuçlanabilmektedir (Erol, 2021: 75-82).

Tebliğ nedeniyle doğan uyuşmazlıklar değerlendirildiğinde, Tebliğ V.U.K. (Md. 21)'a göre "Vergilendirmeyi ilgilendiren hüküm ve ifade hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir." Mükellefe bu bilgilerin eksiksiz ve tam bir şekilde bildirilmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin muhatabı vergiyi ödemekte veya tebliğ edilen verginin tutarına itiraz edebilmektedir. Tebliğ sırasında yapılan hatalar tüm süreci hukuken sakatlayabilir. Uygulamada doğan uyuşmazlıkların önemli bir kısmı tebliğ sırasında usule ilişkin kuralların eksik yerine getirilmesinden ortaya çıkmaktadır (Durmuş, 2018: 43-44).

Son olarak tahsil aşamasında meydana gelen uyuşmazlıklar değerlendirildiğinde, mükelleflerin daha az vergi ödemek amacıyla vergi matrahlarını düşük göstermesi sebebiyle vergi farkı doğmakta ve buna bağlı olarak matrah farkı ilgili mükellefe cezai işlemlerle birlikte bildirilmektedir. Bu sebeple uygulamada tahsil aşamasında uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Buna ek olarak mükellefin vergiyi ödemekte direnmesi veya vadesinden sonra ödemesi uyuşmazlığa neden olmaktadır. Mükellefler tahsil aşamasında üzerine düşen ödevi diğer bir ifadeyle vergi borcunu eksiksiz ve tam bir şekilde ödemesi gerekmektedir. Aksi takdirde cezai işleme muhatap olurlar. Bu durum ise uyuşmazlıkları beraberinde getirebilir (Durmuş, 2018: 45- 46).

1.1.2. Teorik Nedenlerle Doğan Uyuşmazlıklar

Literatürde vergi uyuşmazlıklarının teorik sebepleri göz ardı edilmektedir. Yahut yüzeysel bir bakış açısıyla değerlendirilmektedir. Vergi uyuşmazlıkları doğası gereği üstün bir kamusal otorite olan devletin hukuki cebre dayalı olarak bireylerin gelirine talip olması sebebiyle bireylerin ise doğal olarak kazançlarını paylaşmama isteği nedeniyle tarihsel açıdan birçok uyuşmazlığı beraberinde getirmiştir. Vergilendirmenin tarihsel seyri irili ufaklı birçok vergi isyanıyla çalkanmıştır. Uyuşmazlıkların sosyo-ekonomik gücü toplumların tarihinde önemli dönüm noktalarına işaret etmektedir. Adam Smith ve modern maliyenin kabul ettiği vergilendirme ilkelerinin ihlali mükellef-idare geriliminin diğer bir ifadeyle uyuşmazlıkların başka bir boyutunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme etiği ve psikolojisi yine teorik perspektifle analiz edildiğinde uyuşmazlıkların kökenleri anlaşılabilir. Vergi etiği oturmuş toplumlarda vergiye gönüllü uyum gözlemlenirken vergi etiğine ilişkin problemlerin olduğu toplumlarda vergiye karşı direnç mekanizması göze çarpmaktadır. Bu direnç psikolojik sebeplerle meydana gelebilmektedir.

1.1.2.1. Vergilendirme İlkelerine Uyulmamasından Doğan Uyuşmazlıklar

İnsanlık tarihi boyunca gerçekleşen isyanların, temel nedenlerinden biri vergilendirmedir. Vergilendirmenin bu hayati önemi nedeniyle kamunun düzenli gelir elde etmesi, kamusal faaliyetlerin gerçekleşebilmesi için maliye biliminde ve uygulamada vergilendirmeye ilişkin ilke ve kurallar getirilmiştir (Gökbunar, 2021:123).

Vergilendirme ilkeleri, vergi idaresinin yol haritası ve temel rehberidir. Bu ilkelerin ihmal edilmesi uyuşmazlıkları arttırmaktadır. Adam Smith'te vergilendirmenin dört düsturu olarak yer alan ifade **eşitlik**, **kesinlik**, **uygunluk** ve **iktisadilik** vergilendirme pratiği için oldukça önemli kavramlardır. Devletlerin harcamalarının finansmanını karşılamak için mükelleflerin ödeme gücünü gözeterek vergilendirme yapması gerekmektedir. Vergilendirmede eşitlik veya eşitsizlik ödeme gücünün önemsendiği veya ihlal edildiği dönemlerde ortaya çıkmaktadır. Her mükellefin ödeyeceği vergi kesin olmalıdır. Keyfiyet içermemelidir. Bu sebeple ödeme zamanı, şekli, ödenecek miktar açık seçik anlaşılır olması gerekmektedir (Smith, 2020: 621).

Yersiz vergiler bireyi kaçakçılığa sürükleyebilir. Artan kaçakçılık eğilimi cezalarında bu oranda artmasına neden olacaktır. Bu durum ise adaletin olağan ilkelerine aykırıdır. Vergi memurlarının incelemeleri mükellefleri sıkıştırabilmektedir. Vergi incelemeleri mükellefleri gereksiz zahmete, üzüntüye ve eziyete sokmaktadır. Dört farklı ilkenin birinin veya birkaçının eksikliğinden doğan uyuşmazlıklarda devlete gelen faydadan çok mükellefe külfet yüklemektedir. Sözü edilen ilkelerden hareketle ideal vergi düzeninde vergiler eşit olmalı,

ödeme zamanı, şekli bakımından mükellef için kesin ve uygun olmalıdır. Eğer bu durum sağlanırsa devlete yüksek oranda gelir elde etmekle birlikte, mükellefe de o oranda az külfet doğacaktır (Smith, 2020: 622-623).

Klasik iktisatçılardan David Ricardo'da ünlü eserinde vergilendireme ilke ve esası anlamına gelen tavsiyelerde bulunmuştur. Bu kapsamda devletlerin topladığı gelirleri üretken olmayan alanlara harcamaya devam etmesi durumunda mükelleflerin ve devletin kaynakları azalır. Vergilendirme olmayan durumda sermaye artışı çok daha büyük olur, yüksek vergi oranları sermayenin büyümesine zarar verir. Vergilerin sermaye üzerine yüklenmesi iş kollarının büyümesine engel olmaktadır. Gelir üzerine vergi birikirse tasarruflar azalır (Ricardo, 2021: 124-125). Ünlü iktisatçı Ricardo'nun dediği gibi modern vergi devleti için vergi oranlarının makul seviyede olması mükelleflerin yatırım ve tasarruf kararlarına etki etmemelidir. Vergi mükelleflerinin vergi oranları nedeniyle idareyle gerilim yaşamaktadır. Yüksek vergi oranları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna engel olmakta dolayısıyla uyumsuzlukları arttırmaktadır.

Vergileme ilkeleri uyulması gereken normlardır. Bu çerçevede vergileme ilkeleri, vergi düzeninden beklenen, vergilendirmenin iktisadi, mali ve sosyal fonksiyonlarının gerçekleşmesi için önemli unsur ve kurallar bütünüdür. Vergilendirme ilkeleri günün koşullarına ve ihtiyaçlarına uyum sağlayıcı idare ve mükellef gerilimini ortadan kaldıracak esaslardır. Bu esaslar incelendiğinde yeterlilik ilkesi, esneklik ilkesi, tarafsızlık ilkesi, iktisadi etkinlik ilkesi, adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, ödeme gücü ilkesi, fayda ilkesi, belirlilik ilkesi, tasarruf ilkesi, kolaylık, açıklık, kanunilik, istikrarlık, sistematik bütünlük ve vergi tedbirlerinin uygulanabilirliği ilkeleri mevcuttur (Gökbunar, 2021: 130-131).

Vergi uyumsuzluklarının giderilmesinde özellikle dikkat edilmesi gereken ilkeler ise tarafsızlık ilkesidir. Bu ilke kapsamında mükelleflerin iktisadi ve mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır. Yine adalet ilkesiyle vergilerin mükellefler arasında adil bir biçimde dağılması gerekmektedir. Genellik ilkesi uyumsuzluk ilişkisi incelendiğinde dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce vb. ekonomik ölçü dışında hiçbir ayırım yapılmaması gerekmektedir. Vergide ödeme gücü mükellefin ödeme kapasitesine uygun olmalıdır. Yine bu kapsamda belirlilik ilkesi kapsamında miktar, zaman, ödeme biçimi yani mükellefin maddi ve şekli ödevleri belirli olmalıdır. Sistematik bütünlük ilkesi çerçevesinde vergi kanunları birbirleriyle uyumlu olmalı, birbirini tamamlamalıdır. Vergi tedbirlerinin uygulanabilirliği ilkesi kapsamında vergi uygulaması sırasında tarh, tahsil ve kontrol vergi idaresinin kapasitesine uygun olmalıdır (Gökbunar, 2021: 131-133).

1.1.2.2. Vergilendirme Etiği ve Psikolojisi Açısından Doğan Uyuşmazlıklar

Etik iyiliğin ve kötülüğün ne olduğuna ilişkin sorular ve önermeler koyan felsefi bir soruşturma alanıdır. Vergi etiği ise mükellef davranışlarının bu perspektifle anlaşılmasına çalışılmasıdır. Vergi ödememe sonucunda devletin hukuki yaptırımına maruz kalan mükellefler, vergi etiğini ihlal ettiklerinde sosyal ve psikolojik yaptırım dışında başka bir yaptırıma maruz kalmamaktadırlar. Vergi etiğinin bir toplumda oturması için vergi vermenin vatandaşlık erdemi olarak kabul görmesi, toplumda sosyal norm olarak kabul edilmesi, vergi ödemeden kaçınmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olarak kabul edilmesi, buna ek olarak psikolojik temelli suçluluk, utanma duygusu, itibarında zedelenme etik/ahlaki maliyetlerin artması vergi etiğinin toplumdaki algısının artışına neden olabilir (Kitapçı, 2015: 25).

Vergi psikolojisi açısından iki temel model bulunmaktadır. Birincisi klasik model diğeri ise sosyal-psikolojik modeldir. Bu modeller vergiye uyumun psikolojik kökenlerini soruşturmakta ve cevaplar aramaktadır. Klasik modelde insanın doğası faydasını maksimize etmeye çalışan çıkarıcı ve rant kollayan bir varlık olarak kabul edilir. Bu sebeple mükellefler vergiden kaçınan ve kaçırma eğilimi yüksek olan kimseler olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede mükellefler vergi kaçırması karşılığında alacakları cezaların maliyeti vergiden yüksek olursa ceza- vergi arasında bir mübadele ilişkisi kurarlar. Otoriter devlet felsefesinin uzantısı olan klasik modelde “vergi verilmez, alınır.” Şeklinde ifade edilir. Bu modelde ekonomik ve ceza maliyetiyle mükellef davranışları analiz edilirken, etik ve ahlaki maliyetleri ihmal etmiştir. Sosyal-psikolojik modelde ise bireylerin vergi ödemedeki motivasyonlarının tek başına rasyonel davranış motivasyonu ile açıklanamayacağı ifade edilmektedir. Vergi mükelleflerinin psikolojik algılamalarının, etik duyarlılıklarının, bilişsel süreçlerin vergi ödeme motivasyonlarını da etkilediği bu modelde savunulmaktadır. Klasik modelin “cezacı” anlayışı sosyal-psikolojik modelde eleştirilmektedir. Cezaların mükelleflerin vergi kaçırma arayışını arttırdığı bu modelde savunulmaktadır (Kitapçı, 2015: 23).

Vergilendirme etiği ve psikolojisi açısından doğan uyuşmazlıkların yazında ihmal edildiği veya yüzeysel bir temarla değerlendirildiği bilinmektedir. İnsanın komplike, karmaşık bir varlık olması sebebiyle günlük ve toplumsal ilişkilerin şekillenmesinde insan psikolojisinin ne kadar önemli olduğu bilinmektedir. Uyuşmazlıklar mükellef cephesinden değerlendirildiğinde vergi oranlarının yüksek olması, gelirin azaldığı düşüncesi, vergi adaletinin düşük olması, kamu harcamalarının mükellefleri tatmin edecek düzeyde gerçekleşmemesi, mali saydamlığın-şeffaflığın-hesap verilebilirliğin oluşmaması vb. nedenlerle vergiye karşı gönüllü uyumları etkilenebilmektedir. Bu durum ise çoğunlukla idare mükellef arasında çatışma ve uyuşmazlığa sebep olmaktadır. Vergi etiği-psikolojisi zemininde

optimum bir vergi sistemi oluşturulması durumunda vergi uyumu ile birlikte devletin gelirlerinin artacağı, mükelleflerin vergiye ilişkin algı, tutum ve davranışlarının değişeceği dolayısıyla vergi uyumsuzluklarının azalacağı tahmin edilmektedir.

1.2. VERGİ UYUMU KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Vergi uyumu, vergiye dair sorumlulukların mükellefler tarafından eksiksiz ve zamanında tamamlanmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede vergi uyumu vergi beyannamelerinin, vergi kanunları ve diğer mevzuata ilişkin sorumlulukları eksiksiz ve zamanında yetkili idareye verilmesi olarak değerlendirilebilir (Bişgin ve Ünlüer, 2019: 47-56).

Vergi uyumunun nasıl tanımlandığının yanı sıra vergi uyumunun şekillenmesini etkileyen sorular oldukça önemlidir. Bu çerçevede temel soruların başında kişiler “niçin vergi öderler veya niçin vergi ödemek istemezler?” gibi soruların yer aldığı bilinmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiye dair ödevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri vergi uyumuna ulaşılması yönünde ve soruların cevaplanması anlamında önemli bir göstergedir (Yurdadağ vd., 2016: 805-806).

Bu kapsamda vergi uyumu her ne kadar net bir tanımı ve belli soruları içerse de oldukça karmaşık bir olgudur. Birçok değişkenden etkilenebilmektedir. Karmaşık bir olgu olarak vergi uyumu, çeşitli perspektiflerden ele alınabilir. Mükelleflerin durumu, kamuya karşı olan tavırlar, vergilerin algılanan adaleti, sosyal normlar, vergi uyumsuzluğunun tespit edilip cezalandırılma olasılığı gibi unsurlar bu bağlamda vergi uyumunu etkilemektedir (Franzoni, 1998: 2).

Vergi uyumu birçok değişkenden etkilenmekle birlikte aynı zamanda bir sorun olarak vergilerin kendisi kadar eskidir. Vergi uyumsuzluğunu belirlemek ve açıklamak bu eksenle sorunla mücadele yollarını bulmak birçok ülke için oldukça önemlidir. Vergi uyumu sorunu kamu maliyesi, kanunların uygulanması organizasyon yönetimi, işgücü ve etik sorunların bileşkesi olarak görülebilir. Kamu maliyesinin önemli konularından biri olan vergi uyumu adalet, verimlilik ve yaygınlık kavramlarını kapsamaktadır. Örneğin vergi uyumu bağlamında varlıklılar yoksullara göre daha büyük oranda vergiden kaçınabiliyorsa, o sistemin adil olmadığı söylenebilir. Bu durum vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu bağlamda gelir, vergi oranları, demografik ve sosyal faktörler, cezalar, denetim olasılıkları, geçmiş denetimler, kişisel yaptırımlarla birlikte vergi uyumunu etkilemektedir (Andreoni vd., 1998: 818-846).

Vergi uyumu literatürü birçok disiplinin ve değişkenin etkileşiminden doğmuştur. Bu çerçevede vergi uyumunun teorik arka planında neo klasik iktisat, vergi uyumunu cezalar ve denetimler üzerinden analiz etmektedir. Davranışsal ve psikolojik iktisat ise ekonomik rasyonaliteden uzak, davranışları analizin merkezine alarak farklı bir bakış açısıyla

değerlendirmektedir. Vergi uyumu, Becker (1968)'in suçun ekonomik analizi ve optimal portföy tercih analizleri, Allingham ve Sandmo'nun yapmış olduğu çalışmalar ekseninde gelişim göstermiştir. Allingham ve Sandmo modeli ekseninde ahlaki olmayan ve rasyonel mükelleflerin gelir ve vergi oranında denetleme olasılığı ve vergi cezaları karşısındaki davranışları analiz edilmiştir (Çevik, 2012: 259-261).

Vergi uyumunun teorik olarak suç ekonomisi modeli ve ceza eksenini ile açıklanması neredeyse vergi uyumuna ilişkin tüm araştırmalarda kullanılan modeldir. Vergi uyumunun suç ekonomisi modeli ile açıklanması Becker (1968), Allingham ve Sandmo (1972), Srivivisan (1973) çalışmalarıyla ortaya çıkmıştır. Bu model ekseninde rasyonel birey vergi kaçakçılığı faaliyetini yakalanma ve cezalandırma ihtimali ile ilişkilendirmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde, mükelleflerin tüm gelirini beyan etmelerinde cezalandırılma korkusu olduğu için vergi ödediği düşünülmektedir. Bu durum ise denetim ve ceza oranlarına bağlıdır. Bu bağlamda bireyin vergi ödemesindeki unsur cezalandırma korkusudur (Alm, 2019: 354).

Vergi uyumu cezalar ekseninde incelendiğinde J. Bentham ve C. Beccaria'nın klasik eserlerine kadar gitmektedir. Klasik suç teorilerinin temel dayanağı birey davranışlarının rasyonel olduğu yönündedir. Vergi uyumu açısından ceza ve yakalanma olasılığı düşük, uyumsuzluktan elde edilecek kazançlar yüksek ise bireyler fırsat ve riskleri değerlendirmektedirler. Yasalara itaatsizlik etmektedirler. Bireylerin amacının beklenen faydayı en yüksek düzeye çıkardığı düşünüldüğünde kanun yapıcılar uyumsuzluk yoluyla elde edilen faydaların düşürülmesi (cezalarla) yönünde mükelleflere cevap verebilmektedirler (Murphy, 2008: 114).

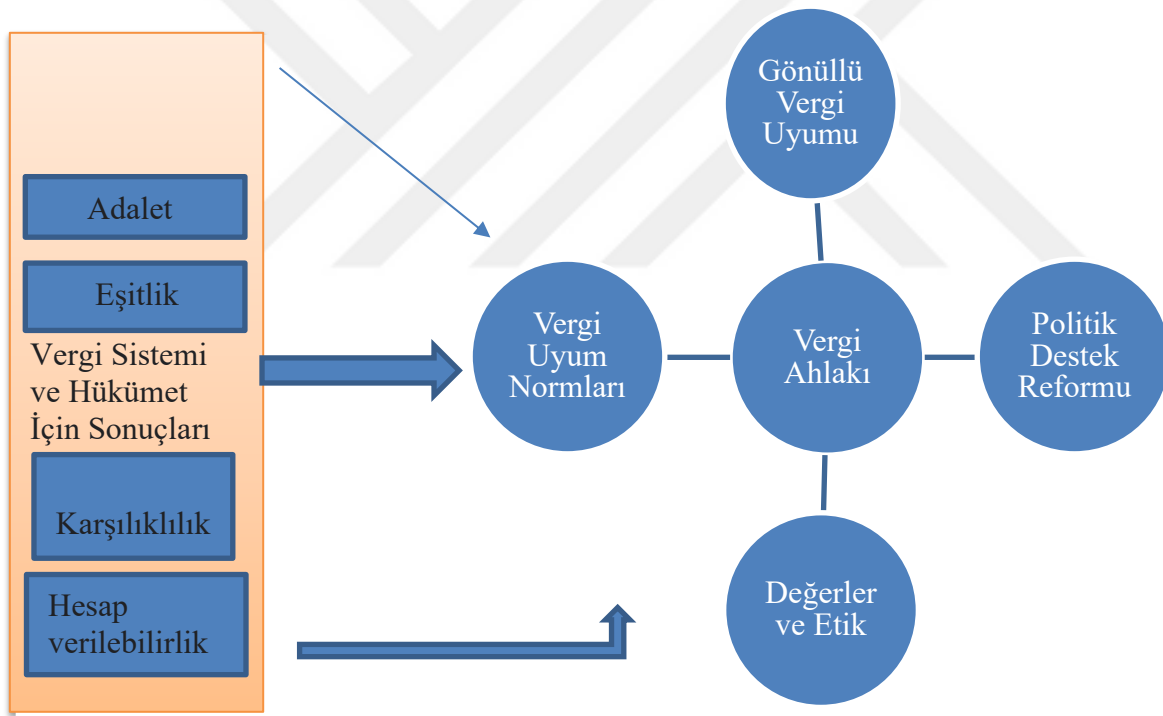
Vergi uyumunda mükelleflere yönelik cevaplar “cezaların” etkisinin artırılması adına ek denetimler ile denetim hizmeti satın alınarak denetim sayısı artırılarak yapılabilir. Bu çerçevede denetimlerin ve denetçilerin kalitesinin iyileştirilmesi, vergi faiz oranı ve cezaların artırılması, modern denetim teknolojisi imkanlarından faydalanılması klasik yaklaşım açısından vergi uyumunu arttırabilir (Alm ve Torgler, 2011: 646).

Vergi uyumunu açıklamada neo klasik ve suç ekonomisi yaklaşımının yanı sıra davranışsal açıdan analizler söz konusudur. Bu bağlamda vergiye yönelik uyum kararların etik boyutu dikkate alınmadan anlaşılması mümkün görünmemektedir. Bu çerçevede vergi kaçakçılığı ile mücadelede neo klasik teorisinin salt “zorlayıcı stratejilerinin” yanı sıra mükelleflere yönelik “hizmet” paradigması inşa edilmelidir. Vergi uyumunun sağlanması adına kibar ve nazik vergi idaresinin rolünün etik temellerle inşa edilmesi ve yeni bir güven paradigması, mükelleflerin vergisel ahlaklarını etkilemektedir (Alm ve Torgler, 2011:635).

Bu sebeple salt ceza ve yasal baskı vergi uyumu yönündeki davranışı arttırmaktan ziyade uyumsuzluğa yol açabilir. Prosedürel adalet bağlamında, vergi mükelleflerinin, vergi idaresi tarafından kötü muamele gördüklerini hissetmeleri durumunda vergi idaresinin meşruiyetini sorgulamalarına yol açabilmektedir. Bu durum ise mükelleflerim vergi uyumuna ilişkin isteklerini etkileyebilir. Vergilere karşı aktif dirence yol açabilir. Burada karşılıklı saygılı ve iş birliğine dayanan düzenleme stratejileri vergi direncini önlemektedir. Böylelikle vergi uyumunun daha yüksek olacağı ifade edilebilir (Murphy, 2003: 399).

Vergi uyumunun gelişiminde mükellefler tarafından vergilerin harcandığı alanların bilinmesi ve istedikleri alanlarda kamusal harcamaların yapılması vergi uyumunu arttırdığı söylenebilir. Vergi idaresinin hizmetlerini adil bulmayan kamusal hizmetlerden memnun olmayan mükellefler vergi idaresinin meşruiyetini ve otoritesini sorgulamaktadır. Bu durum ise vergi uyumuna engel olabilmektedir (Serim, 2015: 141-142).

Şekil 1: Gönüllü Vergi Uyumu, Güven, Vergi Ahlakı ve Politika İlişkisi



Kaynak: Pichard v.d, 2019: 27.

Şekilden de anlaşılacağı üzere vergiye gönüllü uyumu için; birçok değişkenin beraber hareket etmesi gerekmektedir. Siyasal karar alma mekanizmasının adalet, eşitlik, karşılıklılık ve hesap verilebilirlik ekseninde hareket etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergi uyumunun etkilenmesi içi vergi uyum normları, vergi ahlakı, vergi uyumu için politik destek reformu ve değerler-etğin yaygın olarak toplumda karşılık bulması gerekmektedir.

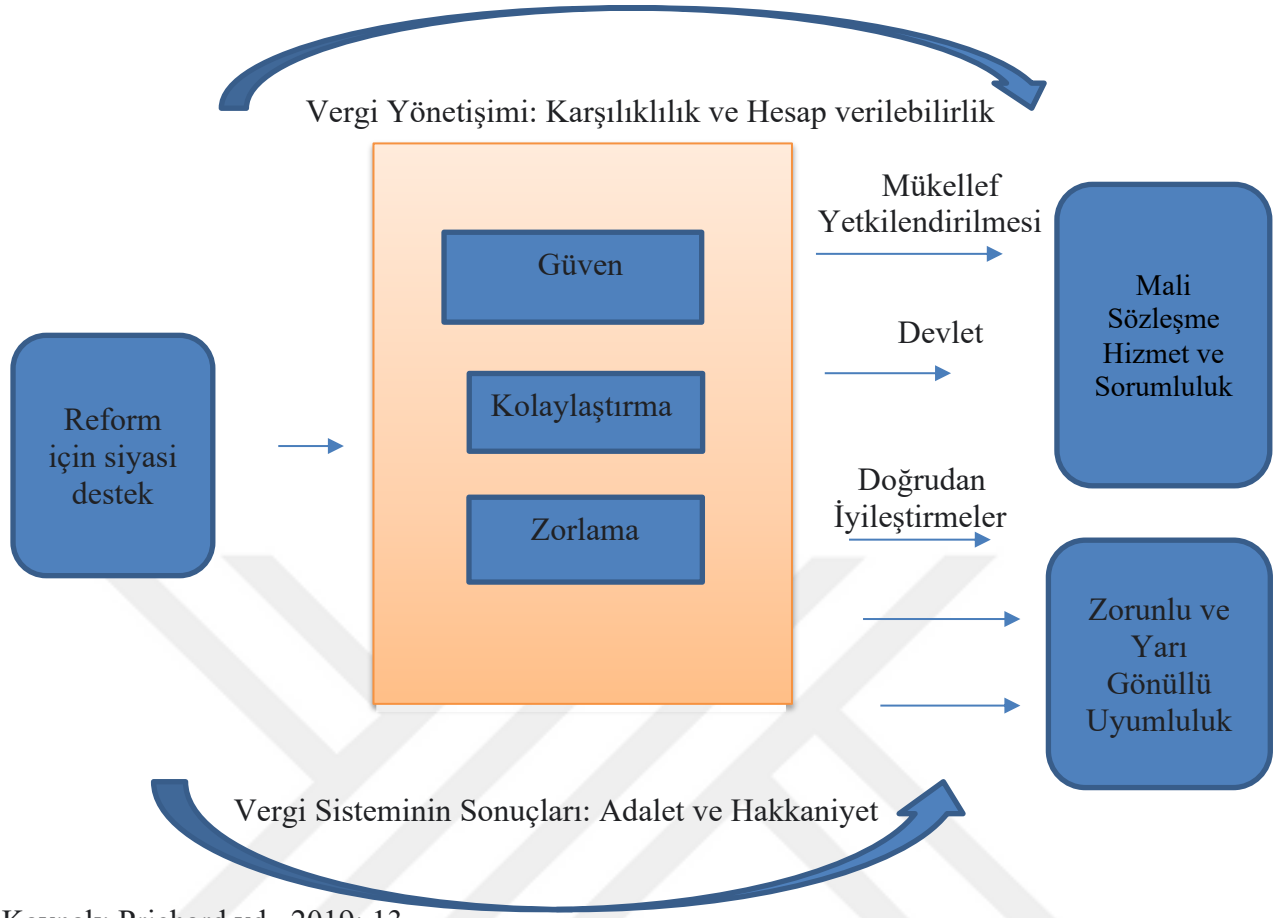
Vergi uyumu hukuki altyapıyla, mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmeleri bakımından önemlidir. Bu sebeple vergi idaresi vergi uyumunu arttırmaya yönelik özel politikalar geliştirmektedir. Ancak vergi uyumunun arttırılması oldukça kompleks bir konudur. Birçok unsurun bir araya gelmesi vergi uyumunu arttırabilir. Hukuki güvenlik bakımından öngörülebilirlik ve belirlilik vergi uyumunu etkileyen unsurların başında gelmektedir. Bu açıdan vergi mevzuatının öngörülebilir ve belirli olması vergi mevzuatına istikrarlı bir görünüm kazandırmaktadır. Vergi mevzuatında sık yapılan değişimler vergi uyumunu azaltabilmektedir (Biyan ve Biyan, 2022: 243).

Vergi uyumu gösteren mükelleflerin vergisel mevzuatın zorlayıcı hükümlerine maruz bırakmadan vergi kanunlarının lafzına ve ruhuna uygun davranılması vergi uyumunu pekiştirmektedir. Siyasal otorite vergileri mali veya ekstra mali amaçları doğrultusunda kullanırken süreci manipüle edebilme potansiyeli bulunmaktadır. Bu durum vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Bu manipülatif eylemi vergi oranlarını ve vergi yükünü arttırarak mükellefler üzerinde psikolojik, sosyal ve kültürel etkiler nedeniyle vergi uyumsuzluğuna neden olabilir (Aksoy ve Üyümez, 2019: 186-191).

Vergi uyumunun arttırılması için vergi uyumunu etkileyen unsurlardan siyasal otorite yararlanabilir. Bu çerçevede ödül etkisi olarak ifade edilen enstrümanlar devreye sokulabilir. Ödül etkisi kapsamında mükelleflere indirim, erteleme, ödemelere yönelik düzenlemeler, mal ve hizmet sunumu, sosyal tanınma gibi unsurların varlığı ödül etkisi etkisiyle vergi uyumu desteklenebilir (Özvar ve Saruç, 2021: 113).

Ödül etkisi gibi uygulamalarla vergi uyumu pekiştirilebilir. Yine bu çerçevede oldukça kompleks bir konu olan vergi uyumunun geliştirilebilmesi için vergisel işlemlerde önemli olan aktörlerin (vergi idaresi, mükellef, muhasebeciler vb.) vergi uyumu kapasitesinin geliştirilmesi bağlamında kullanılması rasyonel açıdan önemlidir.

Şekil 2: Vergi Uyumunda Yenilikler İçin Değişim Teorisi



Kaynak: Prichard vd., 2019: 13.

Vergi uyumunu artırma kapsamında şekil incelendiğinde uygulamada, kolaylaştırma ve güvene yapılan yatırım birbirini etkilemektedir. Daha fazla güven daha güçlü siyasi ve sosyal temel sağlayarak uyuma yönelik çabaların etkinliğini güçlendirmektedir. Buna karşılık daha adil uygulama ve daha fazla vergi ödeme kolaylığı vergi sisteminin adaletine olan güveni oluşturmaktadır (Pichard vd., 2019:13-14).

1.2.1. Vergi Uyumunu Açıklamada Kullanılan Yaklaşımlar

Vergi uyumunun açıklanmasında temelde iki yaklaşım öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham-Sandmo Yaklaşımı) modelidir. Bu yaklaşım vergi uyumu yazınında klasik yaklaşım olarak ifade edilmektedir. Diğer yaklaşım ise Sosyal-Psikolojik yaklaşım veya Ahlaki Duygular Teorisi olarak ifade edilmektedir. Sosyal-psikolojik yaklaşım davranışsal model çerçevesinde şekillenmiştir. Sosyal-psikolojik yaklaşım ekseninde vergi uyumu psikolojik bileşenler ve deneysel yöntemlerle araştırılmaktadır. Bu iki yaklaşım esas kılınmakla birlikte üçüncü bir yaklaşım olarak bu iki modelin sentezi olarak mali bağlantı yaklaşımının da olduğu söylenebilir (Kitapçı, 2015: 40, Didinmez, 2018: 12).

Rasyonel Tercihler (Rational Choice), Allingham-Sandmo, Caydırıcılık Modeli (Deterrence Model) veya Beklenen Fayda Teorisi (Expected Utility Theory) olarak adlandırılan ekonomik yaklaşım temelde ana akım iktisadın “homoeconomicus⁶ (iktisadi birey)” anlayışına dayanmaktadır. Bu model ekseninde insan doğası gereği faydacıdır. Maliyetleri minimum seviyede tuttuğu kararları benimsemektedir. Vergisel açıdan ise mükellefler minimum vergi ödemeyi veya tamamen vergiden kaçınmayı tercih ederler. Rasyonel Beklentiler Teorisi ekseninde vergiye gönüllü uyumu (Voluntary Compliance) belirleyen motivasyon vergi kaçakçılığı sonucunda yakalanma olasılığı veya cezaların büyüklüğüdür. Bu yaklaşım ekseninde vergiye gönüllü uyumu sağlamada denetim-cezalar caydırıcı olma ölçüsünde etkileyici faktörler olarak öne çıkmaktadır (Aktan, 2012: 2-3).

Ahlaki Duygular Teorisi (The Theory of Moral Sentiments) veya sosyal-psikolojik yaklaşımda ise bireylerin vergi ödemeye ilişkin uyum veya uyumsuzluk gösterme davranışının temelinde salt ekonomik rasyonalite ve bireysel çıkar motivasyonu olduğu düşünülmemektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde bireylerin vergi ödeme tutum ve davranışlarının temelinde psikolojik unsurların olduğu düşünülmektedir. Şöyleki ahlaki normların vergilemeyle yakından ilişki halinde olduğu kabul edilir. Bu bağlamda ödev ahlaki⁷ ilkesiyle vergi ödemeyi benimseyenlerin olduğu toplumsal yapıda vergi kaçakçılığı ayıplanan ve kınan bir durum olacağı için vergiye gönüllü uyum kendiliğinden meydana gelebileceği söylenebilir (Aktan, 2012: 6).

1.2.1.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham-Sandmo Yaklaşımı)

Rasyonel beklentiler, Allingham-Sandmo veya ekonomik yaklaşım olarak ifade edilen bu model, Becker (1968), Allingham-Sandmo’nun (1972) çalışmaları etrafında şekillenmiştir. Becker’in suç ve ceza ilişkisine ekonomik çerçevede yaklaştığı ünlü çalışması vergi uyumu çalışmalarının erken dönemlerinde ufuk açıcı bir model olmuştur. Bu çerçevede Becker’in suçların (vergi kaçakçılığı vd. suçlar) ekonomik yaklaşımı teorisine göre, yakalanma, mahkûm olma, para ve hapis cezaları gibi yaptırımların yüksekliği bireylerin suç işlemesini engellemektedir (Becker, 1968: 170-171). Yine modele adını veren başvuru kaynağı olarak Allingham-Sandmo modeli ise mükellef davranışını iki ana stratejiyle açıklamaktadırlar. Bu çerçevede mükellefler denetlenme ihtimaline karşı vergi beyannamelerini gerçek gelirlerine

⁶ Homo-Economicus; Ana akım iktisatta insan Homo Economicus (İktisadi Birey) olarak ifade edilmektedir. Bu varsayımın temelinde bireylerin özel çıkarlarını maksimize eden rasyonel varlıklar olduğu kabul edilmektedir (Aktan ve Yavuzaslan, 2020: 100).

⁷ Ödev Ahlakı konusunda Kant’a bakmak faydalı olacaktır. Ödev ahlakında “nasıl mutlu olabilirim” sorusunun yerine “benden istenilen ve beklenen nedir” sorusu önem taşımaktadır. Kant’ın Kategorik İmperatifi (koşulsuz kesin buyruk) ödev ahlakı anlayışını ifade etmektedir (Aktan, 2009: 44). Dışsal bir zorlamadan ziyade ödev ahlakının, içsel bir istek olduğu söylenebilir. Vergi uyumu yönünde içsel bir motivasyon taşıyan mükellefler ödev ahlakı zihniyetiyle hareket edecektir.

dayalı veya gelirlerinden daha az beyan etme davranışı içindedirler (Allingham ve Sandmo, 1972: 324- 325).

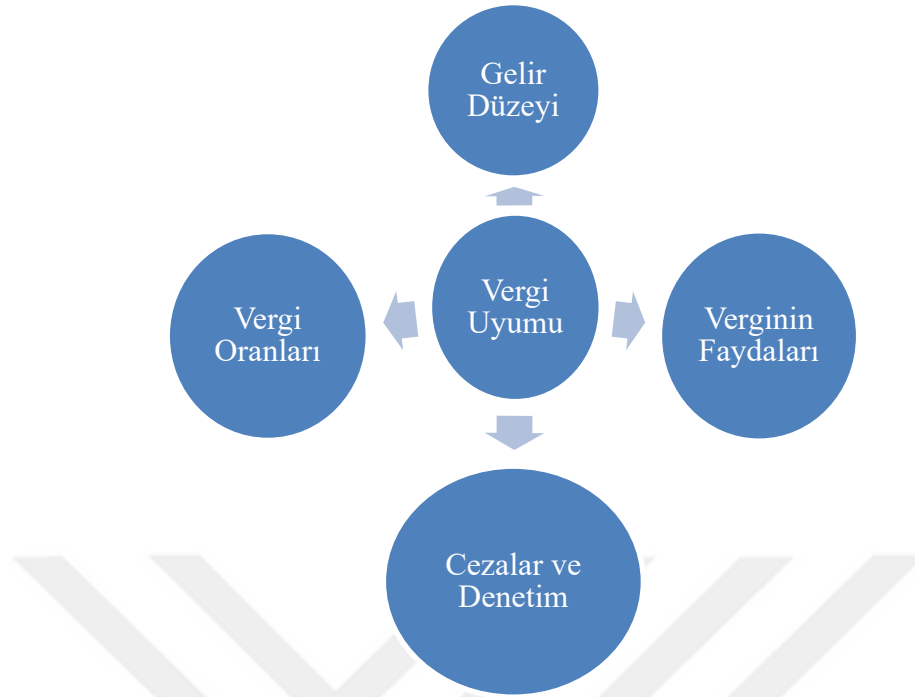
Bu yaklaşıma göre vergi beyannameleri mükellefler tarafından belirsizlik durumu altında verilmektedir. Mükelleflerin gerçek gelirlerini vergi idaresine tamamını bildirmemesinin tespit edilmediği sürece bir cezai müeyyidesi yoktur. Bu açıdan mükellefler beyannamelerini iki ana stratejiye dayanarak vermektedirler. İlk durumda gerçek gelirlerini beyan ederler. İkinci durumda gerçek gelirlerinden daha azını beyan ederler. İkinci stratejiyi seçmeleri durumunda bu durumun maliyeti vergi idaresinin inceleme başlatıp başlatmamasıyla bağlantılı olacaktır. İncelemeye maruz kalmaları sonucundaki cezalar sebebiyle mükelleflerin ilk stratejiyi seçmeleri daha iyi gözükmemektedir. Riskten kaçınılması için bu yönde tercihte bulunulması daha rasyoneldir (Allingham ve Sandmo, 1972: 324-325).

Rasyonel beklentiler veya Allingham-Sandmo yaklaşımının temel varsayımları incelendiğinde (Didinmez, 2018: 13);

- Vergi mükellefleri fayda fonksiyonunu gözetir.
- Birey kararları belirsizlikler altında verilmektedir.
- Bireyler beklenti içinde oldukları faydaları maksimize etmek isterler.
- Bireyler tercihte bulunurken risk unsurunu sevmemektedirler.

Bu yaklaşıma göre vergilere ilişkin denetim ve cezaların artması durumunda vergi kaçakçılığı azalmaktadır. Denetim ve cezaların azaldığı durumda ise vergi kaçakçılığı artmaktadır. Model anlayışına göre “vergi verilmez, alınır.” Şeklinde ifade edilmektedir. Bu bağlamda vergi mükellefleri vergi ödemeye yönelik rızaları yakalanma ve cezalandırılma korkusuyla oluşmaktadır. Rasyonel beklentiler ekseninde mükellefler homo-economicus mükellef olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle rasyonel vergi mükellefidirler. Bu açıdan vergileme işlemlerine ilişkin bencil ve çıkarları doğrultusunda hareket etmektedirler. Mükellefler yine bu yaklaşım çerçevesinde toplumdan izole olduğu düşünülmekte ve davranışlarının kökeninde sosyal psikolojik unsurlar aranmamaktadır (Kitapçı, 2015: 41-43).

Şekil 3. Rasyonel Beklentiler Teorisi Açısından (Ekonomik Yaklaşım) Vergi Uyumunu



Kaynak: (Barbutamişu, 2011: 75).

Vergi uyumu davranışı ekonomik açıdan şekilde de görüldüğü üzere incelendiğinde cezalarla birlikte mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranı, verginin faydaları, vergi denetimi, denetim olasılıkları, para cezaları ve cezalarla ilişki halindedir. Vergi uyumu çalışmalarında ekonomik açıdan cezalarla ilişkisi yaygın değerlendirme biçimidir. Ceza sisteminin varlığı ve çeşitli koşulların bir arada bulunmasıyla birlikte ödeme bilincinin artacağı yönünde ampirik çalışmalar bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı (gelir beyan etmeme, eksik beyan, faturaların muhasebe kaydının yapılmaması, makbuzlar vb.) faaliyetleri vergi idaresinin denetiminden etkilenmektedir (Barbutamişu, 2011: 70-72, Baelli, 2021: 87).

Ekonomik yaklaşım açısından cezalarla birlikte vergi oranlarının da önemli etkisi olduğu yönünde çalışmalar bulunmaktadır. Örneğin Yitzhaki (1974), mükelleflerin mutlak bir riskten kaçınma isteği olduğu varsayımı altında vergi oranlarında bir artış gerçekleştiği takdirde geliri azalan mükellefler azalan gelirini telafi etmek diğer bir ifadeyle verginin gelir etkisi sebebiyle beyan ettikleri gelir miktarı artmaktadır.

Vergi uyumu alanında çalışan bilim insanları klasik yaklaşım ekseninde bireylerin vergi uyumu davranışını açıklarken cezaların yaptırım ilişkisini incelemektedir. Ancak cezaların düşük olmasına rağmen çok sayıda mükellefin vergi ödeme refleksini açıklamada yetersiz kalmaktadır. Standart ekonomik yaklaşımın beyan-ceza ilişkisi bu çerçevede

çelişmektedir. Bu sebeple vergi ödeme davranışının altında başka normların olduğu söylenebilir (Posner, 2000: 1782).

Vergi uyumunun bu kapsamda altında yatan davranışlar ve normlar açısından incelendiğinde öz denetim sınırları, seçim çevrimleri etkisi mali kaygı ve sınırlara ek olarak adalet, diğerkâmlık, karşılıklılık, empati, sempati, güven, suçluluk, utanç, ahlak, yabancılaşma, vatanseverlik, grup düşünceleri, sosyal gelenekler vergi ahlakı gibi birçok kavram tarafından vergi uyumu davranışı etkilenebilmektedir (Alm, 2019: 357-358).

Vergi uyumunu salt rasyonel beklentiler teorisiyle veya salt ekonomik rasyonaliteyle incelemek eksik gözükmemektedir. Ekonomik açıdan vergi ödeme eyleminin temelinde bu yaklaşım gereği cebri unsur ön plandadır. Bu unsur gereği “insanlar neden vergi öder?” sorusunun cevabı yakalanma ve ceza korkusuyla açıklanmaktadır. Ancak Yaklaşım bu açıdan verginin psikolojik ve soysal yönlerini ihmal etmektedir. Bu açıdan vergi uyumunun açıklanmasında ekonomik ve ekonomik olmayan faktörlerle birlikte değerlendirilmesi gerekir (Günay, 2021: 75).

1.2.1.2. Ahlaki Duygular Teorisi (Sosyal- Psikolojik Yaklaşım)

İnsanlar tercihlerinde beklenen fayda teorisi (Expected Utility Theory) ekseninde davranışlarını biçimlendirirken ve risk altında karar verirken fayda teorisi yaklaşımı çerçevesinde hareket etmektedirler. Bu sebeple davranışlarında optimaliteden uzaklaşabilirler. Risk durumu altında insan davranışlarının rasyonel olmaması olasılık dahilindedir (Kahneman ve Tversky, 1979: 263). Bireylerin tercihlerinde sadece kişisel çıkarını korumayı amaç edindiği varsayımı, davranışsal ve deneysel iktisat çalışmaları kapsamında değerlendirildiğinde bireyler tercih sırasında fayda maksimizasyonu ve beklenen fayda ile çelişen iktisadi kararlar aldığı düşünülmektedir (Demirtaş, 2021: 116).

Bireylerin vergiye karşı gerçekleştirdikleri davranışları analiz eden klasik beklenen fayda kuramları, bireylerin neden vergi kaçır(ma)dıklarını yahut neden yüksek oranda vergi ödemeye razı olduklarını açıklayamamaktadır. Bu nedenle bilimsel araştırmalar vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetleri analiz ederken ahlaki kurallar ve sosyal normlar penceresinden yeni bir bakış açısıyla değerlendirmektedir. Bu çerçevede vergi ahlakı doğal değişken olarak düşünülebilir (Gökbunar vd., 2007(b): 69). Bireylerin davranışlarını düzenlemelerle birlikte cezalandırma olasılığı etkilemektedir. İnsan davranışlarını ve tercihlerini şekillendirmek sosyoloji ve psikolojide olduğu gibi içsel motivasyonlardan etkilenmektedir. Bu çerçevede davranışları etkileyen ahlaki ve etik düşünceler olduğu söylenebilir (Frey, 1992: 162).

İnsanlar neden vergi öder? Bu soru vergi alanında dikkat çekmektedir. Vergi uyumu literatüründe caydırıcılıkla vergi ödeme eylemi zora dayalı olarak yapılmaktadır. Suçun

ekonomik analizi çerçevesinde kaçakçılığın boyutunun tespit edilme olasılığı ile cezalar uyumu etkilemektedir. Bu yaklaşım eleştirileri beraberinde getirmektedir. Eleştiriler ışığında vergi uyumu bilmecesini çözmek için verginin ahlaki boyutunu anlamak vergi uyumunu açıklamaya yardımcı olabilir. Yine bu çerçevede ahlaki duyguları bütünleştirmek önemlidir (Torgler, 2003: 3).

Para cezaları ve denetim olasılığı düşük olmasına rağmen vergiler ödenmektedir. Bu durumda içsel motivasyonların etkili olduğu söylenebilir. Birçok vergi mükellefi gelirlerini vergi idaresine doğru bir şekilde beyan etmektedir. Denetleme ihtimali düşük olmasına rağmen doğru beyan etme sorusunun cevabı vergi ahlakıyla açıklanabilir. Vergi ahlakı ve vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir. Vergi ahlakı belirleyicileri ise algılanan vergi yükü, vergi bilinci, uyum, algılar, yetkililere ve devlete güven, yolsuzluk, kurumsal kalite, itaat, dindarlık gibi unsurların vergi ahlakı üzerinde güçlü bir etkisi olduğu ifade edilmektedir (Torgler vd., 2008: 313-336).

Bu çerçevede vergi ahlakı-vergi uyumu ile sıkı bir ilişki içinde olduğu söylenebilir. Vergi uyumunu-vergi ahlakını etkileyen sosyal psikolojik unsurların olduğu bilinmektedir. Vergi ahlakının belirleyicileri bir başka açıdan ise sosyal normlar, suçluluk ve utanç, görev ve korku, içsel motivasyon, adalet algısı, mükellef kamu otoritesi ilişkisi gibi sosyal-psikolojik unsurları içinde barındırmaktadır. Vergi uyumunu belirleyen faktörler, kaçakçılık imkânı olup-olmaması, vergi oranı düzeyi, denetim ve cezalarla salt ilgili değildir. Bu sebeple vergi ahlakı düzeyi vergi uyumunu belirler (Bilgin, 2011: 259-260). Vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi unsurların yüksek olması bilimsel araştırmalara göre de vergi gelirlerini arttırmakta ve vergi kaçakçılığını ise azaltıcı etkiye sahip olduğu bilinmektedir (Teyyare ve Kumbaşı, 2016: 2).

Vergi uyumu ve vergi ahlakı kavramları sosyal-psikolojik birçok faktörden etkilenmektedir. Vergi ahlakını ve vergi uyumunu arttırmak bu faktörlere bağlı gelişim göstermektedir. Hukuksal cebre dayalı politikalar vergi ahlakını ve vergi uyumunu belirli seviyeye kadar arttırabilir. Belirli seviye sonrası vergi uyumu ve vergi ahlakını arttırmak sosyal-psikolojik faktörlerle bağlıdır (Bilgin, 2011: 263).

Bu açıdan Sosyal-Psikolojik yaklaşım çerçevesinde ekonomik faktörlerin yanı sıra vergi kaçırmanın sonucunda ortaya çıkan dürüst olmayan davranış ve kaçakçılık sebebiyle vatandaşlık ödevinin yerine getirilmemesinin oluşturduğu duygu, suçluluk, risk gibi psikolojik unsurlarda mükellefin vergi ödevi davranışında dikkate aldığı söylenebilir. Bu model vergi uyumun yüksek seviyelerinde ekonomik faktörlerin yanı sıra psikolojik ve sosyal unsurlara önem atfetmektedir. Bu sebeple vergi uyumunu birçok faktör ve unsur açısından geniş bir bakış açısıyla incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Ekonomik yaklaşımda denetim ve cezaya

dayalı risk unsurunun yerine mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları yönünde adalet, güven, sosyal normlar gibi çeşitli içsel motivasyonların varlığına işaret etmektedir (Günay, 2021: 80-85).

Ahlaki duygular teorisi, 1990'lı yıllarda gelişim gösteren yeni yaklaşımlar çerçevesinde vergi uyumunu biçimlendiren ekonomik faktörlerin yanı sıra vergi uyumuna ilişkin bireylerin tutum ve davranışlarına dikkat çekmektedir. Vergi uyumu sosyal-psikolojik yaklaşım ekseninde “insanların neden vergi ödediği” sorusunun yanı sıra “insanların neden vergi kaçırdığı” sorusuna cevap aranarak vergi uyumsuzluğuna yönelik çözümler aranmaktadır. Bu çerçevede modele göre sosyal kültürel, psikolojik, dinsel ve ahlaki faktörlerde vergi uyumunu tetikleyen faktörler olarak ifade edilmektedir (Koç, 2019: 278, Kitapçı, 2015: 48).

Bu çerçevede davranışların şekillenmesinde ahlaki duygular kuramında da ifade edilmiş olduğu üzere sosyal kültürel kodlar, ahlaki faktörler ve psikolojik unsurların etkisi olduğu söylenebilir. Bu bağlamda bireylerin sahip oldukları duyguların etkisiyle farklı davranış biçimleri gösterdikleri bu sebeple bireylerin davranışlarında Homo-Economicus fiktif modelinden ibaret olmadığı söylenebilir. Örneğin A. Smith temel metinlerinden biri olan Ahlaki Duygular Kuramında (The Theory of Moral Sentiments) iktisadi öznelere davranışlarını psikolojik (empati) kavramlarla açıklamaktadır (Afşar ve Demir: 443).

Adam Smith Ahlaki Duygular Kuramı adlı eserinde, Duygularımızı, Davranışlarımızı, Görev Bilincimizi İlgilendiren Yargılamamızın Temeli Üzerine adlı bölümlerinde övgüyü sevmek, ayıplanmaktan korkmak, vicdan etkisi, görev bilinci ve onaylanmanın davranışını nasıl şekillendirdiği tartışmaktadır. Bu kapsamda Smith, övgü ve ayıplanma için övülmeye layık olma veya ayıplanmayı hak etmek olarak ifade etmektedir. Övülmeyi istemek diğer insanların kendimiz hakkında iyi duygular ifade etmesini istemektedir. Bireylerin ayıplanmaktan kaçmadığı sürece ayıplanmayı hak edecek bir şeyden imtina etmesi bireyi tatmin etmez. Bireyler ayıplanması gerektiği düşündüğü bir davranışı, yapar görevlerini savsaklarsa bu durumda ayıplanmaktan kurtulamayacaktır. Bireyler davranışlarında belli değişiklikler yaparak titiz ve dikkatli davranarak ayıplanmaktan kurtulabilirler (Smith, 2018: 187-189).

Davranışlarla ilgili yaklaşım görev bilinciyle şekillenmektedir. Bu bilinç insan yaşamının en büyük amacıdır. İnsanlar içinde aldıkları disiplinle, eğitimle yaşadığı örneklerle genel kurallara uyan, düzgün davranan ayıplanmaktan korkan kimseler bulunmaktadır (Smith, 2018: 234-235). Bununla birlikte Smith'in belirtmiş olduğu övgü, ayıplanmaktan korkmak, vicdan, görev bilinci ve onaylanma gibi sosyal-psikolojik duygular veya ahlaki unsurlar vergi ödevinin yerine getirilmesinde itici güç olarak bazı kimselerin içsel motivasyon kaynağını oluşturabilir. Vergi görevi bilinci, ahlaki gibi diğer unsurlar bu bağlamda vergiye gönüllü

uyumun arttırılmasında önemli bir rol oynayabilir. Bu sebeple neo-klasik yaklaşımın salt ekonomik yaklaşımının yanı sıra Smith'in ahlaki unsurları üzerine vergi rızası inşa edilebilir.

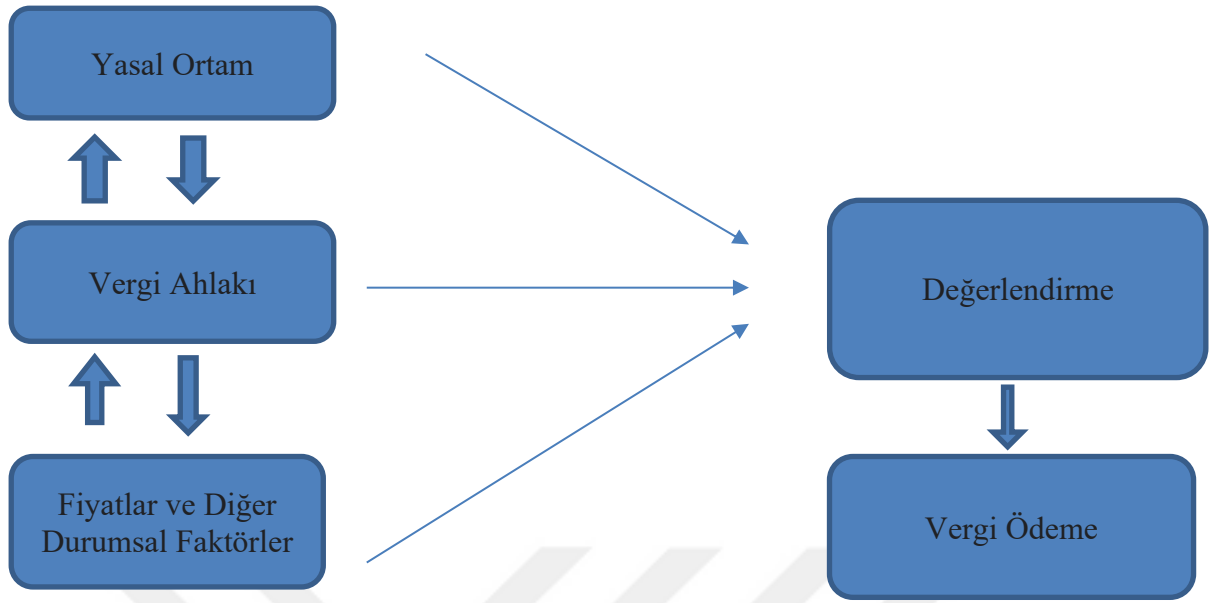
Mükelleflerin vergi uyumu davranışının iyi anlaşılabilmesi, benimsenmesi ve tepkilerin kontrol altında tutulması için mükellef psikolojisi, davranışları diğer bir ifadeyle verginin psikolojik ve sosyal etkileri üzerinde durulmalıdır. Toplumsal barış amaçlanıyorsa vergi psikolojisine ilişkin politikalar arttırılarak adaletli bir yapı sağlayacak politikalar arttırılmalıdır (Aydoğan, 2017: 15-17). Örneğin vergi uyum niyetinin araştırıldığı çalışmalarda sosyal normların ve dağıtım adaletinin vergi uyumuna ilişkin etkisi olduğu söylenebilir (Akbelen vd., 2021: 16).

Vergi mükelleflerinin zihinsel arka planlarının incelenmesi bu arka planın vergi ödeme kararlarını nasıl şekillendirdiği tespit edilmesi yüksek vergi uyumu sağlanması açısından yol gösterici olabilir. Vergi uyumunun arttırılmasına yönelik psikolojik unsurlardan yararlanılması bir tür psikolojik sözleşme niteliği taşıyan devlet-mükellef (birey) etkileşimini arttırmaktadır. Vergi mükelleflerini vergisel davranışlarında her zaman rasyonel olmadığı sınırlı rasyonel davrandıkları söylenebilir. Örneğin çoğu Avrupa ülkesinde vergiye ilişkin cezalar ve denetim düşük olmasına rağmen vergi uyumunun yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Baskı ve ceza stratejisinde vergi politikalarının yetersiz olacağı tahmin edilebilir. Bu bağlamda davranışsal kamu maliyesi paradigmasıyla mükelleflerin içsel motivasyonlarının arttırılmasında bilişsel psikolojiden⁸ yararlanabilir (Kitapçı, 2016: 64- 67).

Mükelleflerin vergi uyumunu sağlamasına yönelik içsel ve psikolojik motivasyonlardan ziyade aşırı ceza stratejisi, rüşvet ve yolsuzluğun daha yaygın bir hale gelmesine neden olabilir. Bunun sonucunda daha düşük vergi uyumu ve kamu kurumlarına güven kaybı söz konusu olabilir. Vergi kaçakçılığını azaltmak için etkili politikalar tasarlamak ve vergi uyum kararının davranışsal yöntemini anlamayı gerektirmektedir (Cummings vd., 2005: 2).

⁸ Bilişsel Psikoloji; zihnin bilimsel çerçevede ele alınması olarak ifade edilebilir. Bilişsel psikoloji bu kapsamda deney, gözlem ve yöntemlerle zihinsel süreçleri inceler (Bakırtaş, 2017: 512). Zihinsel süreçlerin, algı ve bellek de meydana geldiği ifade edilebilir.

Şekil 4. Mükellef Vergi Uyum Davranış Modeli

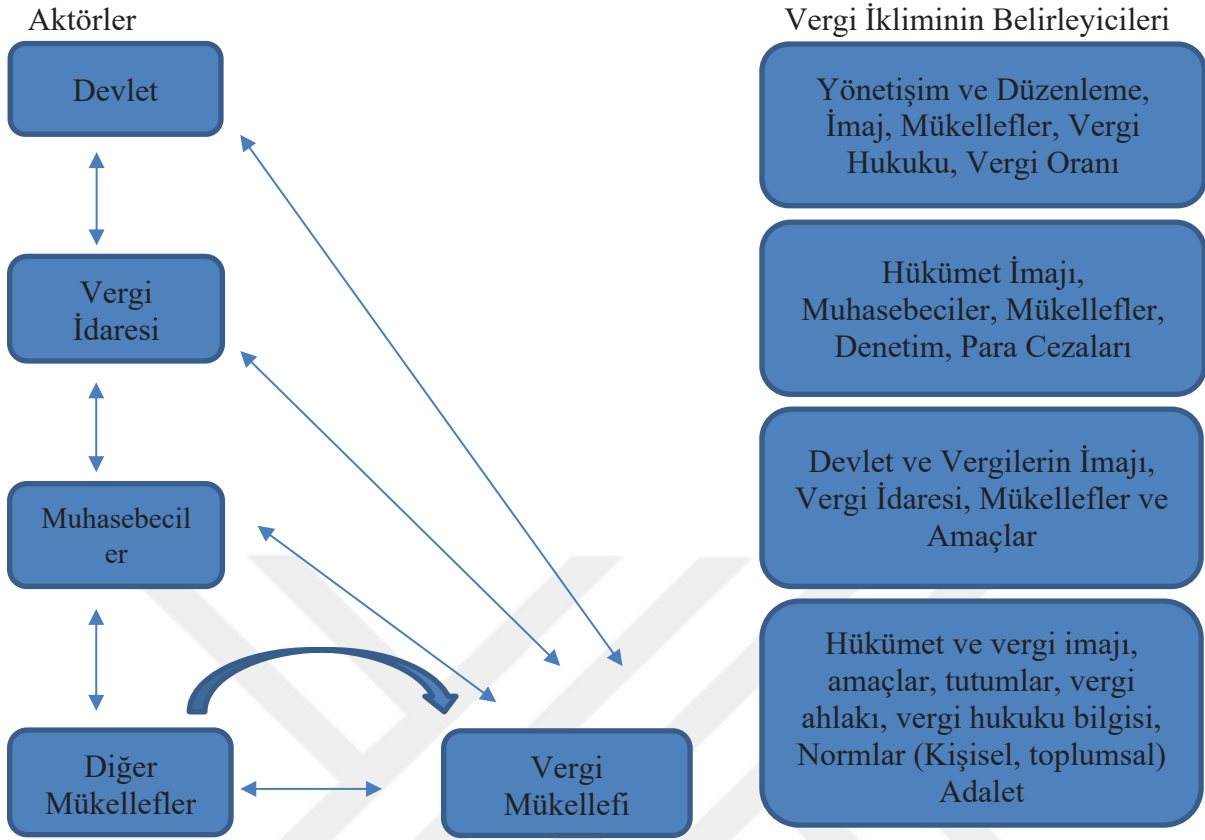


Kaynak: Song ve Yarbrough, 1978: 444.

Song ve Yarbrough'un mükellefin vergi uyum davranışını modellediği çalışmasında hukuki altyapının, vergi ahlakının ve fiyatlar-diğer durumsal faktörler olarak ifade ettikleri unsurların birbirini etkilediğini söylemektedirler. Bu etkileşim mükellef davranışını şekillendirdiği bu bakış açısıyla bir değerlendirme süzgecinden geçirdikten sonra vergi ödeme niyeti taşıdıkları modele göre ifade edilmektedir. Ahlaki duygular kuramı diğer bir ifadeyle vergi uyumun açıklanmasındaki sosyal-psikolojik unsurların yasal ortamla ilişkide olduğu söylenebilir. Salt cezalandırma ve denetim unsurları üzerine kurulu bir yasal mevzuat yerine yasaların davranışsal yönü mükelleflerin uyum etkisini arttıracak yönde düzenlenebilir.

Cezai yaptırım üzerine kurulu vergi uyum stratejisi mükelleflerin uyum davranışının önünde yapısal engelleri beraberinde getirebilir. Gönüllü uyum stratejilerinin geliştirilmesi için grup davranışlarının uyum yönünde iyileştirilmesi, diğerkamalık, ödev bilinci, görev ahlakı gibi vergi ahlakı bileşenlerinin desteklenmesi vergi ikliminin etkinleştirilmesine dolayısıyla vergi uyumunun artmasına neden olabilir. Artan uyumla birlikte kayıp ve kaçak vergi miktarı azalma gösterebilir. Tüm bu strateji çerçevesindeki hamleler sonucunda kamu gelirleri artış sağlayabilir artan gelirler sayesinde toplumsal gönencin sağlanmasına yönelik önemli bir adım atılmış olur.

Şekil 5. Vergi İkliminin Aktörleri ve Belirleyicileri

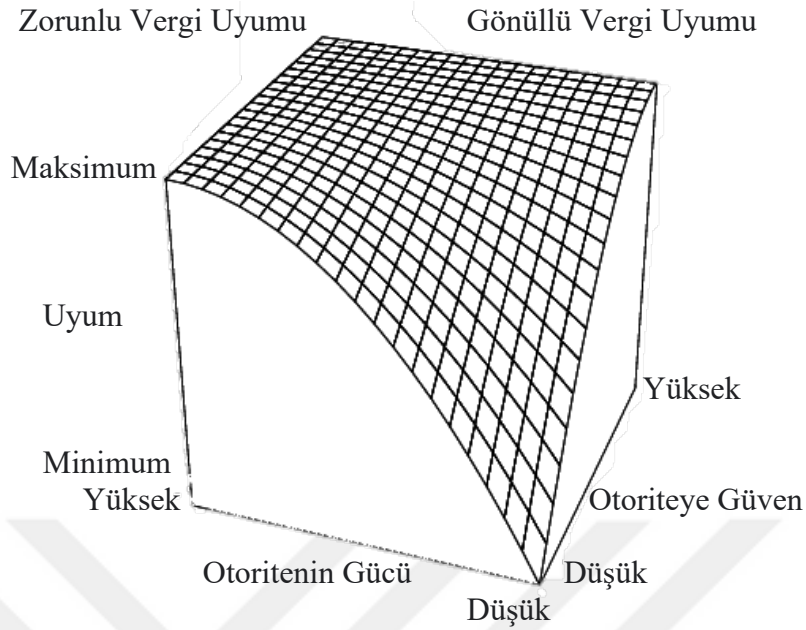


Kaynak: Alm vd., 2012: 136.

Vergilendirme ikliminde vergi makamlarına (idare) özel olarak odaklanmak gerekmektedir. Vergi idaresi mükelleflerle doğrudan temas kurduğu için vergi uyumunu etkilediği söylenebilir. Vergi idaresi vergilendirme sürecinde hizmet sunarak, denetim ve ceza uygulamalarıyla mükellef davranışlarını şekillendirmektedir (Alm vd., 2012: 136). Ülkeler ve kültürler arasında uyum düzeylerinde yaptırım çabasıyla ilgili olmayan gözlemlenen farklılıklar bulunmaktadır. Kültürler arasındaki uyumluluk davranışındaki farklılıkların anlaşılması için vergi idaresi ve vatandaşların hükümete karşı tutumlarının anlaşılması gerekmektedir. Kültürlerarası farklılıkların davranışları etkilemesinin temel nedeni kurumlar olarak ifade edilebilir. Vergi uyumu karmaşık bir davranış sorunudur. Bu sebeple araştırılmasında çeşitli yöntemlerin ve veri kaynakların kullanılması gerekmektedir (Cummings vd., 2005:1).

Bu çerçevede vergi iklimi aktörleri ve belirleyicileri olan unsurların birbirleriyle kurdukları ilişki iyi analiz edilmelidir. Cezai yaptırımların yanı sıra yönetim, hesap verilebilirlik ve saydamlık gibi kavramların etkili olması vergi ikliminin sosyal-psikolojik unsurlar ve yeni yönetim anlayışlarıyla biçimlendirilmesi uyum için önemli gözükmemektedir.

Şekil 6. Kaygan Yamaç Modeli



Kaynak: Kirchler vd., 2008: 212.

Kaygan yamaç modeli ekseninde rasyonel beklentiler ve ahlaki duygular kuramını ceza ve güven zıtlığı üzerinden incelendiğinde vergi uyumunu açıklamaya çalışan yaklaşımları anlamlandırmak kolay olacaktır. Bu çerçevede otoriteye (yetkili makamlar) güvenin düşük olduğu, yetkililerin gücünün zayıf olduğu koşullarda, vatandaşlar vergiden kaçarak uyumu en aza indirmektedirler. Düşük güven koşullarında güç boyutunda sol kenar boşluğunda hareket edildiğinde uyum otoritenin denetim ve tespit olasılıklarını artırma ve para cezaları vermesiyle artmaktadır. Uyumsuzluğun beklenen sonucu, uyumun beklenen sonucunun altına düştüğü için mükellefler daha az vergiden kaçmaktadır. Vergi otoritesinin artan gücü muhtemelen zorunlu uyum ile sonuçlanacaktır. Düşük güç koşullarında güven boyutu sağ kenar boyunca ön köşeden hareket edildiğinde uyum güven derecesi ile artar. Artan güven muhtemelen gönüllü uyum ile sonuçlanacaktır. Yüksek düzeyde uyum hem otoritenin güçlü olduğunda ve güven duyulduğunda artabilir. Ancak zorunlu ve gönüllü uyum arasında niteliksel bir fark bulunmaktadır. Bu kapsamda güç ve güven birbirini dengelemektedir. Güç maksimumda olduğunda güven önemsizdir. Otorite zorunlu uyum sağlayabilir. Güven maksimum olduğunda ise güç ne olursa olsun vatandaşlar kendi payına düşeni yaparlar (Kirchler vd., 2008: 212-213).

1.2.2. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen faktörler incelendiğinde, demografik, ekonomik, vergi idaresi, siyasi, sosyal-psikolojik faktörlerin olduğu bilinmektedir (Kılıç ve Aytaç, 2019: 1358). Bu faktörlere ek olarak kültürel, kurumsal, dinsel ve hukuksal değişkenlerin olduğu da söylenebilir. Bu çerçevede psikolojik açıdan vergi uyumuna karşı tavrı belirleyen unsurlar verginin bireylerdeki tutum, davranış ve algılarıyla şekillenmektedir. Kültürel altyapının da yine vergi uyumunu etkilediği bu bağlamda söylenebilir. Bilindiği üzere kültürel altyapı zaman içinde oluşmuş kurumların ve kuralların tamamıdır. Bu açıdan kültürel faktörler ile kurumsal faktörler iç içedir. Dinsel faktörler vergi uyumu etkileşimi incelendiğinde bireyler sadece kişisel çıkar peşinde koşan homo-economicus değildir. Başkasının yararına da hareket eden homo-religiousdur. Bu perspektiften değerlendirildiğinde din, ötekine yardım etmeyi arzulayan özneye emir ve talimatlar verir. Bu açıdan örneğin zekât dinsel bir faktör bağlamında vergi olarak değerlendirilebilir (Aktan, 2012: 6-8).

Siyasal yönetimin meşruiyeti, demokrasi, katılımcılık vs. uygulanma düzeyi siyasal değişken olarak vergi uyumunu şekillendirmektedir. Temsilsiz vergilendirmenin olduğu despotik yönetimlerde vergiye karşı gönülsüzlük görülebilir. Halkın özgür idaresinin tecelli ettiği demokratik rejimlerde vergiye gönüllü uyum daha yüksek olduğu söylenebilir. İdari-yönetimsel faktörlerde vergi uyumunu etkilemektedir. İdari faktörlerin belirleyicileri ise geniş anlamda iyi devlet yönetimi iken dar anlamda vergi idaresinin tutum ve davranışları olarak ifade edilebilir. Vergi uyumunun hukuksal faktörleri incelendiğinde bilindiği üzere hukuksal zemin yasalarda belirlenir. Vergi suç ve cezaları da yine yasalarda açıkça belirlenmektedir. Bu anlamda vergi yasalarınca belirlenmiş suç ve cezalara karşı karar ve tercihler hukuksal faktörler tarafından belirlenir (Aktan, 2012: 8).

1.2.2.1. Ekonomik ve İdari Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen ekonomik ve idari faktörler incelendiğinde, gelir, vergi oranı, vergi cezaları, vergi denetimi, vergi idaresi, vergi sisteminin yapısı ve mükelleflerin kamu harcamalarını algılama düzeyleri vergi uyumunu etkilemektedir (Didinmez, 2018: 34). Vergi oranları, vergi tabanı dar olan gelişmekte olan ülkeler için önemli bir faktördür. Vergi yükünün toplumun dar bir kesimi üzerinde kaldığı durumlarda vergi oranlarının arttırılması gelirler üzerinde baskıya neden olabilir (Ekici, 2009: 210). Artan baskı vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyebilir. Ancak yüksek vergi oranlarının daha düşük vergi uyumuna neden olup olmadığı literatürde merak konusudur. Literatürde yüksek vergi oranı geliri azaltacağı ve mükellefleri vergi kaçakçılığına yöneltebileceğine dair çalışmalar bulunmaktadır. Özetle

ampirik çalışmalar ışığında yüksek vergi oranları vergi uyumunun düşmesine neden olduğu söylenebilir (Barbutamışu, 2011: 70).

Vergi denetimi-vergi uyumu arasında bir ilişki olduğu söylenebilir. Denetimlerin kaçakçılığın önündeki en büyük engel olduğu düşünülmektedir. Ancak vergi denetimleri idari maliyet veya külfet oluşturur. Vergi denetim düzeyinin arttırılması vergi mükellef hizmeti, vergi tahsilatı ve vergi idaresinin diğer idari işlevlerinin sürdürülmesini etkilemektedir. Vergi cezaları-uyum ilişkisi irdelendiğinde, vergi cezaları ve yapısı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bu sebeple farklı vergi kanunlarına göre çeşitli ceza türleri olabilir. Vergi cezalarına sebep olan mükellef eylemleri incelendiğinde zamanında fakat eksik beyanda bulunulması veya hiç beyanda bulunmaması durumunda vergi idaresi kötü niyetli kişileri incelemeye alabilmektedir. Vergi kaçırma davranışını etkileyen belirleyiciler olarak vergi dosyalarının cezası ve oranı uyum konusunda önemli bir gösterge olabilir (Barbutamışu, 2011: 71-72).

İdari faktörler genelde merkezi yönetime duyulan memnuniyet özelde ise vergi idaresiyle kurulan ilişkiler etrafında şekillenmektedir. Siyasal otoriteye duyulan memnuniyet uyum yönünde düşünceleri etkilemektedir. Vergileme yetkisine sahip siyasal otoritenin algılanışı vergi uyumunu belirleyebilmektedir. Algılamanın belirleyicileri ise siyasal karar alma mekanizması ve işleyişi, bireylerin siyasal karar alma mekanizmasına katılımı, kamu harcamalarının yapılış süreci kamu harcamaları sırasında bürokrasi, israf ve yolsuzluk, mükelleflerin demiş oldukları vergilerin karşılığını alıp-almaması, idarenin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerin niteliği ve kalitesi, hizmet sunumu sırasında idarenin meşruiyeti ve yönetime bağlılık gibi unsurlar vergi uyumunu hükümet (siyasal otorite) mükellef (birey) bağlamında etkilemektedir (Tunçer, 2002: 125). Vergi sisteminin yapısı veya vergi hukukunun altyapısının karmaşıklığı dikey eşitliğin sağlanmasına yönelik muafiyet sayılarının arttırılması gibi hususlar vergi uyum maliyetlerinin artışına neden olabilir (Mahangila, 2017: 60).

Vergi uyumu geniş ve karmaşık bir olgudur. Vergi uyumunun teşvik edilmesinde politika yapıcılarının tutum ve normları değiştirmeye yönelik hamleleri önemlidir. Bununla birlikte geleneksel zorlayıcı politikaların uyumun arttırılmasına yönelik uygulanması gerekmektedir. Bu çerçevede vergi idaresinin vergi uyumunu zorlamak için devletin geleneksel zorlayıcı aygıtlarının kullanılmasının yanı sıra gönüllü uyumu teşvik edici dengeli vergi uyumu politikaları benimsemesi önemlidir. Siyasal otoritede vergi uyum kültürünü inşa etmek için vergi gelirlerini doğru yerde kullanıldığı algısını oluşturabilir. Dürüst mükelleflerin ülkenin kalkınma ve istihdamı arttırmadaki rolü kamuoyuna kitle iletişim araçlarıyla duyurulabilir. Dürüst mükellefler yine kamuoyuna “kahraman” olarak tanıtılabilir. Vergi kaçakçıları ise

toplum tarafından eleştirilmesi, cezalandırılması için ekonomik ve sosyal gelişmenin düşmanı olarak tanımlanabilir (Marandu vd., 2015: 216-217).

1.2.2.2. Demografik Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden demografik faktörler incelendiğinde bireylerin; ırk, cinsiyet, iş, yaşadıkları yerler, medeni durum vb. unsurların dikkate alındığı söylenebilir. Vergi uyumu çalışmalarında demografik faktörler uyum değişkeni olarak asli unsurdan ziyade yardımcı bileşen olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, vergi uyumu açısından yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, meslek ve din demografik faktörlerin inceleme konusunu oluşturmaktadır (Didinmez, 2018: 44).

Vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda gençlerin yaşlılara oranla vergi kaçırmaya meyilli olduğuna yönelik bulgular bulunmaktadır. Her ne kadar bu yönde görgül çalışmalar olsa dahi bu savların aksi yönünde durumların ortaya çıkması olasıdır. Bu sebeple yaş değişkeni vergi uyumuna ilişkin ipucu konusunda net bir fikir vermemektedir (Didinmez, 2018: 45). Medeni durum açısından vergi uyumu incelendiğinde evli yükümlülerin bekarlara göre daha yüksek oranla vergi ödeme davranışını devlete bağlılık göstergesi olarak kabul ettikleri ifade edilebilir. Cinsiyet açısından vergi uyumu değerlendirildiğinde hem teorik hem ampirik çalışmalarda kadın mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin erkek mükelleflere oranla daha yüksek olduğu söylenebilir. Bu bağlamda kadınların vergi uyum düzeylerinin yüksek olmasını sağlayan içsel faktörlerden vicdani sorumluluklarının ve itaatkarlıklarının erkeklere oranla fazla olması uyum düzeylerinin yüksek olmasına neden olduğu söylenebilir (İpek ve Kaynar, 2009b: 128).

Dinlerin iyi ahlak konusunda kesişim kümelerinin olduğu söylenebilir. Din toplumsal yaşamda bireyin yol göstericisi konumundadır. Bu kapsamda vergi ödeme ahlaki bir davranış olarak kabul edilmektedir. Örneğin İslamiyet açısından Müslüman bir bireyin vergi uyumuna yönelik hassas davranışlarda olması ve vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Araştırmalardan elde edilen bulgulardan hareketle Müslümanların vergi uyumu yönünde olumlu bakış açısına sahip oldukları söylenebilir. Ancak dinin vergi uyumunu etkileyen bir değişken olduğu kabul edilse de mükelleflerin kişisel yaşamında dini kurallara uyum gösterip göstermemesi önem taşımaktadır. Dini hassasiyetleri olan bireylerin bazı koşullar altında vergi uyum düzeyleri azalabilir. Örneğin toplanan vergilerin iyi yerlerde harcanıp harcanmadığından tutup ekonomide gerçekleşen yolsuzluklar skalasına kadar vergi uyum davranışı üzerinde belirleyici olabilir (Avcı vd., 2022: 35-64-65).

1.2.2.3. Sosyal-Psikolojik Faktörler

Vergi uyumu literatüründe, insan davranışlarını şekillendiren unsurun sosyal-psikolojik faktörlerin olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda sosyal-psikolojik faktörlerin bir değişken olarak yer alması yazında tartışılmaktadır. Sosyal-psikolojik faktörlerin vergi uyumu için doğru sonuçlara ulaşmada önemli bir girişim olduğuna dair görüş literatürde ağırlık kazanmaktadır. Sosyal-psikolojik faktörler ise, kültürel faktörler, sosyal faktörler ve politik faktörler olarak ifade edilmektedir (Didinmez, 2018: 48).

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden sosyal-psikolojik faktörlerin alt başlığı olan kültürel faktörler incelendiğinde, ırk, dil, tarih, iktisadi zihniyet, mülkiyet zihniyeti ve coğrafi konumun kültürel faktörlerin bileşeni olduğu bilinmektedir. Vergi kültürü açısından da ilgili bileşenlerin vergi altyapısını oluşturduğu söylenebilir. Bu bileşenlerin her toplumsal dokuda farklılık göstereceği açıktır. Bu sebeple her toplumsal yapının farklı vergi kültürü olduğu ifade edilebilir (Tosuner ve Demir, 2009: 10). Vergi kültürünün vergi ahlakı ile etkileşim halinde olduğu düşünülmektedir. Mükelleflerin vergi ödeme gereği hissetmesi mükellefleri vergi ödevini yerine getirme konusunda istekli yapar. Bu durum ise vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu etkiler (Ayas ve Saruç, 2015: 185).

Vergi ödeme konusunda içsel itici gücün ekonomik faktörlerle şekillendiği düşüncesi, içerisinde ahlaki unsurların barındıran bir olgu olması sebebiyle vergi ahlakı yukarıda ifade edildiği üzere vergi ödemede içsel motivasyonun itici gücü olabilmektedir. Bu açıdan sosyal kültürel faktörler olan vatandaşlık bilinci, devlete bağlılık, toplumsal gelenekler, inançlar, demokrasi gibi unsurların gelişim göstermesi vergi ahlakını arttırabilecektir (Tosuner ve Demir, 2009: 13). Vergi ahlak düzeyinin yükselmesi vergi uyumunu da etkileyecektir.

Sosyal faktörlerin sosyal psikoloji ile ilişki halinde olduğu ifade edilmektedir. Sosyal psikoloji ise insanların düşünce, duygu ve davranışlarını başka insanların gerçek veya diğer varlıklardan nasıl etkilendiğinin bilimsel temelde incelenmesidir. Diğer bir ifadeyle sosyal psikoloji sosyal davranışların ifade edilmesi toplumsal düzeyde bireyin almış olduğu rol ve toplumsal süreçlerin bireyler üzerindeki etkisini inceleyen bir disiplindir. Bu çerçevede bireylerin zihin dünyası, düşünce, duygu ve davranışları kültürel, ailevi unsurların yanı sıra çevreden de etkilenmektedir. Bireylerin yaşadığı sosyal ve kültürel bağlam sosyal psikologların düşünce, duygu ve davranışlarının neden ve nasıl toplumsal çevrenin tamamı tarafından şekillendirildiğini inceler (Aronson vd., 2012: 31-32; Narter, 2007: 23).

Bu bağlamda sosyal psikolojiye göre bir grubun kural ve norm sisteminin tanımı, bireysel davranışla temel alınarak ifade edilebilir. Bu davranış gruba uygun veya uygun olmayan bir davranış olabilir. Sosyal ve kültürel kalıplarla davranışı belirginleşen birey,

yetenekleri, geçmişi, hedefleri, özlemleri, kişiisel olarak değer verdiği gruplara ulaşmaya çalışması ve gelişim sağlaması psikolojik açıdan anlamlı olarak değerlendirilebilir. Bu çerçevede iyi bir grubun yesi olma ve iyi grup olma sürecinde, birey önemli sosyal ve kültürel tutumlar oluşturur. Grubun zorlayıcı varlığı, zamanla yerini içsel kaynaklı tutumlara bırakır (Sherif, 1959: 111).

Sosyal psikolojinin ilgilendiği birey, grup davranışları vergisel yapının şekillenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bireyin vergi davranışı grubun ve kültürel kodların etkisiyle şekillenebilir. Grubun vergiye bakış açısını oluşturan, sosyal adalet, gelenekler, toplumsal olarak dürüst davranışın övgüye değer olması, suçluluk, itibar vs. gibi unsurlar vergisel işlemlerin yerine getirilmesinde tutum, duygu ve davranışları yönlendirerek etkili olabilir. Bu bağlamda iyi bir grubun yesi olma ve iyi grup olma sürecinde vergi ödeme davranışı onaylanan bir unsur ise grup davranışı dolayısıyla birey-mükellef davranışı “iyilik” ekseninde şekillenebilir. Bu durum ise sosyal referanslarla vergi uyumunu etkiler.

Vergi uyumuna yönelik politik faktörlerin şekillenmesinde siyasi otoriteye duyulan meşruiyet algısı, demokrasinin unsurları olan katılımcılık, yerinden yönetim gibi unsurların uygulama düzeyi vergi uyumu açısından ödeme/ ödememe yönünde etkili olabilir (Aktan, 2012: 8). Politik faktörlerin gelişmesi bu bağlamda vergi uyumunun artmasını sağlayabilir. Siyasi otoritenin birey-mükellefe tavrı, siyasi karar alma mekanizmasında bireyin önemli olması ve bu durumun demokrasinin araçları ile geliştirilmesi vergi uyumuna yönelik olumlu tutum ve davranışları etkileyebilir.

1.2.3. Vergi Uyumunun Davranışsal İktisat ve Davranışsal Maliye Boyutu

18.yy’dan 20.yy’lın ilk yarısına kadar Adam Smith, J.M. Keynes ve Irving Fisher gibi dönemlerinin önde gelen iktisatçıları, analizlerinde insan psikolojisinin bazı yönlerini çalışmalarına dahil ettikleri bilinmektedir. 20.yy’lın ortalara gelindiğinde 1960’larda rasyonel beklentiler yaklaşımıyla birlikte iktisatçılar, insan psikolojisiyle ilgili kesin olarak belirlenmiş varsayımlara sahip modellere odaklanmışlardır. Bu modellerle birlikte insan rasyonel davranan beklenen fayda anlayışıyla karar veren bir özne olarak değerlendirilmiştir (Barberis, 2018: 661).

1980’lerin başında beklenen fayda ve rasyonel inançlar ekseninde insanların karar aldıkları varsayımı küçük bir grup tarafından itiraz edilmeye başlanmıştır. Ekonomik olguları anlamak için insan davranışı hakkında psikolojik olarak daha gerçekçi varsayımlara ihtiyaç olduğu dşnlmştir. Bu düşünceye paralel davranışsal iktisat, psikolojik modeller aracılığı ile ekonomi anlayışında sağlam bir zeminde kurulmuştur. 2017’de Thaler’in Nobel Ekonomi dl alması, davranışsal iktisatçıların anomalileri diğer bir ifadeyle rasyonel yaklaşımla açıklanamayan durumlara ilişkin ampirik çalışmaları, psikolojik olarak daha gerçekçi modeller

retmesi, insanların ekonomik kararlarına yardım etmeye yönelik yolların gelişmesi ve davranışsal ekonomiye araştırmacıların ilgi duymasını bu alanın gelişimine katkı sağlamıştır (Barberies, 2018: 661-662). Katona, Kahneman ve Thaler katkılarıyla davranışsal iktisat yeni bir bilim dalı haline gelmiştir. Bu isimler dışında Scitovsky, Easterlin, Rabin ve Leibeinstein gibi psikolog ve iktisatçıların alanın gelişmesine yönelik önemli katkıları bulunmaktadır (Tekin ve Gram, 2019: 65-67).

Ana akım iktisadın temel varsayımı olan rasyonel birey anlayışı tarihsel süreçte yeni tartışmaları beraberinde getirmiştir. Bu anlayışın çıkışını savunan sınırlı rasyonel davranış veya irrasyonel birey davranışları iktisadi araştırmaların merkezinde yer almıştır. Bunun sonucunda nöroekonomi ya da davranışsal ekonomi denilen literatür inşa edilmiş ekonomi araştırmalarında nöroloji ve psikoloji gibi alanlar göz önüne alınarak bilimsel hipotezler ve araştırmalar ortaya çıkmıştır. Bireylerin rasyonel olduğuna ilişkin yöneltilen eleştiriler incelendiğinde birey tercihlerinin reklamlar, arkadaş, çevresel koşullardan etkilendiği “karar” verme sürecindeki birey davranışlarının ne kadar rasyonel olduğu tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. Beynin rasyonel oluşunun aksine sınırlı rasyonalite veya irrasyonel olduğuna dair yapılan çalışmalar bulunmaktadır. Beynin frontal bölgesi denilen kısmın dl, risk, ceza ve pişmanlık algılamasında önemli rol oynamaktadır. Bu algılamaların yapılan çalışmalarda karar verme sürecinde etkili olduğu düşünülmektedir (ıplak, 2018: 271).

Bireylerin karar almada her zaman rasyonel davranmadıkları bilinmektedir. Psikolojik durumları, bireylerin tutum ve davranışlarını şekillendirmektedir. İlk defa A. Smith Ahlaki Duygular Kuramı’nda ekonomik kararların şekillenmesinde duygular, önyargılar, tutumların etkili olabileceği yönünde savlardan bahsetmiştir. Daha sonra bağımsız bir alana dönüşen davranışsal ekonomi çeşitli bilim adamlarının çalışmalarıyla gelişim göstermiştir (Tekin ve Gram, 2019: 65).

Neoklasik iktisadın W. Jevons, C. Menger ve L. Walras gibi bilim adamlarının çalışmalarıyla gelişim gösterdiği bilinmektedir. Bu bağlamda neoklasik okulda beklenen fayda teorisi çerçevesinde kayıp ve kazançların maddi unsurlarına dikkat edilirken psikolojik unsurları göz ardı edilmiştir. Kendi içindeki paradoksal durumlar Davranışsal İktisadın önemli ncleri D. Kahneman ve A. Tversky’nin “Perspect Theory: An Analysis of Decision Under Risk” Belirsizlik Risk Altında Karar Verme Beklenti Teorisi adlı çalışmalarında davranışsal iktisat bağlamında beklenti teorisine odaklanılmıştır (elik, 2022: 235).

Beklenti teorisi Kahneman ve Tversky’nin beraber geliştirdikleri bir kavramdır. Beklenti teorisi rasyonel karar mekanizmasının bir nevi eleştirisidir. Daniel Bernolli’nin beklenen fayda teorisinde kayıp ve kazançlar karşısında bireyler benzer reflekslerde

bulunmaktadır. Şöyle ki bireyler elde ettikleri kazançlara ve kayıplara eşit tepki vermektedir. Beklenti teorisi, fayda teorisinin aksine bireylerin rasyonel davranmadığı sistematik hatalar yapacağını iddia etmektedir. Benzer miktarda kaybın etkisi kazanca oranla misli olarak daha ıstıraplı olarak değerlendirilmektedir. Teoriye göre bireyler kayıptan hoşlanmaz, kayıptan kaçınma davranışıyla hareket etmektedirler (Çelik ve Sağbaş, 2022: 80).

Neoklasik iktisadın eleştirisi olan davranışsal iktisat yaklaşımı insan tercihleri konusunda laboratuvar deneyleri ve bulgularından faydalanır. Bu çerçevede davranışsal maliye, davranışsal iktisadın konusunu oluşturan eylemler ve vergilerin maliye disiplinine uygulanmasıdır. Bu bağlam içinde davranışsal maliye için vergi kaçırma eylemi önemli bir başlık olarak değerlendirilebilir (Çelik ve Sağbaş, 2022: 70).

Vergi uyumunun temel belirleyicisinin vergi kaçırma davranışı olduğu söylenebilir. Vergi kaçırma davranışı, iktisatçılar, maliyeciler, psikologlar, sosyologlar, suç bilimciler vb. sosyal bilimcilerin alanına giren geniş bir araştırma konusudur. Vergilendirmenin başlangıcından bu yana vergi kaçırma davranışının varlığı bilinmektedir. Tamamen ortadan kaldırmak ise oldukça güçtür. Her ne kadar güç gözükse de vergi kaçırma en aza indirmek mümkündür. Vergiye gönüllü uyum arttırılarak mükellefin vergiye uyum isteğinin artması sağlanabilir (Çelik, 2022: 233).

Vergisel süreçlere dair mükelleflerin konum ve pozisyonu gerçeğe en yakın şekilde tespit edebilmek için davranışsal yaklaşımın yetkili birimler tarafından tercih edilmesi vergi uyumunu arttıracakı söylenebilir. Artan uyum ise toplumsal refahın artmasını sağlayabilir (Seçilmiş ve Didinmez, 2016: 204).

Ekonomik ve sosyal amaçlara erişmek için vergi politikası kullanabilmektedir. Bu açıdan istikrarlı bir ekonomik yapı için mali hedeflerle kurgulanmış bir vergi sistemi gerekmektedir. Vergi sistemlerinin bu durum gözetilerek yapılması oldukça önemlidir. Bu düzenin politika yansımalarında iktisadi öznelerin algı ve tutumları oldukça önemlidir. Bu sebeple vergiye dair davranışların ekonomik psikolojisine odaklanmak gerekmektedir. Salt rasyonel birey tasarımı yetersiz olacaktır. Bilişsel sapmaların tespiti ve davranışsal iktisat yöntemleri önem göstermektedir. Vergilendirme sürecindeki öznelerin davranışlarının sosyal ve ekonomik çıkış noktasını tespit etmek ve başarılı vergi stratejileri kurarak gerçekleşecektir. Bu konuda davranışsal iktisat umut vadetmektedir. Toplumsal gönencin arttırılmasının amaç edinildiği mali bir düzende vergi politikalarında davranışsal yaklaşımın göz ardı edilmesi veya negatif yansımaları üzerinde durulması pozitif yansımaları arka plana itilmiş olması toplumsal refaha ulaşmadaki rasyonel vergi sisteminin oluşmasına engel olabilecektir. Bu çerçevede

politika yapıcılar vergisel işlemlere dair toplumsal refah için davranışsal iktisadın olumlu yanlarını kullanarak reform yapabilirler (Seçilmiş ve Didinmez, 2016: 222-223).

Vergilendirme kapasitesinin artırılması için bu bağlamda davranışsal yaklaşımdan faydalanabilir. Vergi uyumunu arttırmaya yönelik, denetim, cezalar, vergilerin karşılığının kamusal hizmet olduğu algısı, ödüllendirme, sosyal normlar, vergi afları sonrası takip mekanizması kamu gelirlerini arttırılabilir. Her ne kadar sayılan unsurlar vergi gelirlerini arttırsa da en yoğun artış bu konuda vergilendirmede adaletin sağladığının mükellefler tarafından hissedildiğinde önemli olacaktır. Bu açıdan adalet duygusu davranışsal bakış açısının önemsendiği bir kavramdır (Kılıçaslan ve Sonkur, 2022: 63).

Beyinsel fonksiyonların ödül, suçluluk, risk, pişmanlık vb. duyguların karşısında bireylerin karar alma mekanizmayla etkileşim halinde olduğu söylenebilir. Bu kapsamda vergisel işlemlerde nörolojik faktörlerin vergi uyumuna yönelik fonksiyonları incelendiğinde cezai önlemlerden ziyade ödül temelli uygulamaların vergi uyumuna yönelik etkili olabilmektedir. Örneğin İngiltere’de ve bazı ülkelerde karar alma sürecinde birey motivasyonunu arttırmaya yönelik ılımlı ve ikna edici mailler atıldığında vergi uyumu arttığı gözlemlenmiştir (Çıplak, 2018: 270).

Uygulama açısından bireyler gelirlerinde azalma olmasına karşın vergi ödemede istekli olabilmektedirler. Bu durumun temel açıklayıcı noktası ise, içsel motivasyonlardır. Nöro ekonominin de ilgilendiği içsel motivasyonlar, sosyal etiket, saygınlık, sosyal normlar, dışlanma korkusu vb. unsurlar vergi uyumunda içsel motivasyonların şekillenmesinde etkili olmaktadır. Bilişsel, davranışsal süreçler arasında kitlesel araç yöntemleri ile direkt veya dolaylı olarak bireyler üzerinde nörolojik etkiler oluşturulabilir. Bu durum vergi uyumu-nöro ekonomi arasındaki bağlantının ortaya çıkmasında etkili olabilir. Beklenen yöntemleri, laboratuvar ortamında vergi, ceza ve ödemelerle ilgili beyinsel fonksiyonları tepkiler ölçülerek vergi politikaları belirlenip vergi uyumunun artmasına yönelik vergi otoritesi tarafından adımlar atılabilir (Çıplak, 2018: 271).

1.2.4. Vergi Uyumunun Mali Sosyolojik Boyutu

Sosyolojinin zorunlu olarak ihtisaslaşmaya mecbur kalması ortaya birçok dalın çıkmasına neden olmuştur. Bunlardan biri de mali sosyolojidir. Maliye disiplini, mali ilke ve usulleri açıklamaktadır. Bu açıklama sırasında tarihi etkileşimi ve sosyal boyutları incelemektedir. Tam burada mali sosyoloji, mali olayın içinde yer aldığı sosyal olayları tarihi yerel bağlardan kopartılmaksızın incelemektedir (Kurtkan, 1968: 9). Mali sosyoloji, içerisinde birçok etken ve bileşen bulunmaktadır. Bu bağlamda mali olaylarla ilişkisi bakımından ekonomik ve sosyal kavramlar, teoriler iç içe geçmektedir. Bunun sonucunda mali sosyolojinin

kapsamı sadece mali olaylar değildir. İç içe geçmiş alanların kapsamı gereği, kültürel, politik, tarihi ve sosyal değişimler mali sosyolojiye dahil olmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 9).

Mali sosyolojinin ilgilendiği alan basit bir bilimsel araştırmanın ötesinde daha fazla konuyu kapsamaktadır. Mali sosyoloji, devlet politikalarının olumsuz yanlarını belirleme devlet politikalarının uygulanması sırasında doğabilecek riskleri tespit etme, kamuoyunu bu konular hakkında bilgi sahibi etmek gibi faydalı ve fonksiyonel rolünün olduğu söylenebilir. Bu rol itibarıyla hem “aydınlanma” hem de toplumsal refaha ulaşmada mali sosyoloji kaynak olarak kullanılabilir (Üyümez ve Ergül, 2009: 52).

Mali sosyoloji, sosyal, tarihi ve mali olguları bir bütün içinde incelemektedir. İbn-i Haldun 14. yy’da bu bağlam içinde toplum ile mali sistem arasındaki bağı incelemiştir. Batı’da ise J. Schumpeter ve R. Goldscheid ancak 20.yy başlarında toplum ile mali sistem arasındaki bağı dikkate almıştır. 20. yy’da mali sosyolojiye ilgi gösterilmesinin sebebi 1. Dünya Savaşı’nın neden olduğu mali sorunlardır. Bu sorunlar ve kriz atmosferi çözüme yönelik çalışmaları zorunlu kılmıştır. Bu dönem zarfında mali sosyolojide “Avusturya Okulu” temsilcisi sayılabilecek iki isim öne çıkmaktadır. Bu isimler ise Rudolf Goldscheid ve Joseph Alois Schumpeter’dir (Dayıoğlu, 2018: 20-25).

Vergi toplama usulünün aynı unsurdan nakdi unsura geçişi, “vergi devletin⁹” oluşumu ve gelişimini sağlamıştır. Bu durum ve gelişim süreci Avrupa’da farklı özellikler göstermektedir. Goldscheid ve Schumpeter başta olmak üzere birçok bilim adamı vergi devletine ilişkin çözümlemelerde bulunmuştur. Goldscheid 1917 yılında yayınladığı Staatssozialismus oder Staatskapitalismus (Devlet Sosyalizmi ya da Devlet Kapitalizmi) adlı çalışmasında mali sosyolojiye yönelik ilk incelemeleri yapmıştır. Daha sonra 1925 yılında yayınlanan Handbuch der Finanzwissenschaft içinde yayınlanan daha sonra İngilizceye A Sociological Approach to Problems of Public Finance (Kamu Maliyesi Problemlerine Sosyolojik Bir Yaklaşım) çalışmalarında kamu maliyesine sosyolojik perspektifle yaklaşmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 26-27).

⁹ Vergi devleti kavramı kısaca; egemenliğe dayalı olarak vergi koyan kamusal harcamalarını bu koyduğu vergilerle düzenli bir biçimde finanse eden modern devleti ifade etmektedir. Vergi Devleti kavramı, J. Schumpeter tarafından “The Crisis of Tax State” adlı meşhur eseri Avusturya Maliye Bakanı olmadan önce Viyana Sosyoloji Derneği için yaptığı bir konuşmasından kavramsallaştırılmıştır. Schumpeter’e göre “vergi devleti” kavramının ortaya çıkışında, Osmanlı’nın yani Türk Akınlarının Avrupa’ya ulaşmasının önemli bir etkisi olduğu iddia edilmektedir. Osmanlı karşısında güvenlik için finansman ihtiyacı sistemli bir vergi devletin doğuşuna neden olmuştur (Dönmez ve Kaya, 2014, 99-100). J. Schumpeter’in ünlü makalesinde “Vergi Devletin Krizi (1918)” vergi devletini mali sosyolojik bir perspektifle incelemektedir. Bu kapsamda vergi devletin görünümünün altında yatan unsurları özetle yüzeysellik arkasındaki gerçekleri görmek için bütçe verileri, mali yapı ve sosyal yapı arasındaki bağın anlaşılması ve tarihsel etkileşimleri incelenmesidir (Musgrave, 1992: 90). Vergiler toplumların anlaşılması, onların hangi ideolojik, dini, kültürel ve antropolojik kökenlere sahip olduğunu anlamak için önemli göstergelerdir.

Goldscheid bu çalışmalarında ülkelerin tarihsel deneyimlerinden başlayarak ülkesinin yaşadığı krizin sosyolojik açıdan nedenlerini araştırmakta ve buna ilişkin çözüm üretme amacıyla çalışmalar yapmıştır. Avusturya okulunun diğer önemli temsilcisi Schumpeter Vergi Devletin Krizi isimli çalışmasında benzer tartışma konularını incelemiştir (Dayıoğlu, 2018: 29). Yüzyıl başında maliye disiplinine tarihsel ve sosyolojik analizin dahil olması, Goldscheid'in mali sorunları sosyolojik zeminde incelemesi, Schumpeter'in mali meseleler üzerine toplumsal bağlam eksenli bakış açısı getirmesi oldukça önemlidir (Sert, 2011: 15).

Mali sosyolojide İtalyan Okulu ise V. Pareto ve onun öğrencilerinin katkıları ile gelişim göstermiştir. İtalyan yaklaşımına göre ekonomik ve sosyal dengede meydana gelen değişim mali olgunun her yönü sonuca varılmadan belirlenmelidir. Gino Borgatta ve Guido Sensini, Pareto takipçileri arasında İtalyan Mali Sosyolojisinin gelişimine katkıda bulunan en önemli kişilerdir. Bu teorisyenlerin İtalyan Okulu için önemi analitik bir çerçeve geliştirmiş olmalarıdır. Kuramları “Kamu Maliyesi Ekonomisi” ve sosyolojisi barındırmaktadır. İtalyan mali sosyolojisi toplum biçimini belirleyen koşulları incelemiştir. Bu inceleme kapsamında, sosyolojik denge, sosyal fayda, yönetici sınıfın ekonomik ve sosyal özellikleri, yönetenlerin yönetilenlerle olan ilişkisi, genel olarak mali olgunun rolü incelemelerinin boyutlarını oluşturmaktadır (McLure, 2003: 34-35).

Amerikan mali sosyolojisi ise Schumpeter ve Goldscheid'in çalışmalarının İngilizceye çevrilmesinden sonra gelişim göstermiştir. Klasik mali kriz Amerikan Mali Sosyolojisinin teması haline gelmiştir. James O'Connor ve R. Musgrave'in çalışmaları ile önemli katkılar sağlamıştır. O'Connor'ın Devletin Mali Krizi isimli etkileyici eseri ve diğer çalışmalarında devletin “verimsiz” “sosyal harcamaları” olduğunu gözlemlemiştir. Bu tip ödemelerin kapitalizmin çelişkisi olduğunu ifade etmiştir. Vergilerin ise kapitalizm altındaki sistemlerde rehabilite edici bir unsur olarak tasarlandığını düşünmektedir (McLure, 2003: 36). O'Connor, vergilerin ve finansmanı “ekonomik sömürü” çeşidi olarak değerlendirmektedir. Vergi sistemlerinin bu bağlamda sınıf sistemiyle bağlantısını kurmaktadır (Sert, 2011: 15). R. Musgrave ise kavramsal bir çerçeveye mali faydaların ve maliyetlerin sınıf genelinde kesildiğini vurgulamıştır (McLure, 2003: 37).

Maliye disiplini teknik mali usulleri açıklamak ve iktisadi sonuçlarını ifade etmek amacıyla olduğu söylenebilir. Mali sosyoloji bu açıdan oldukça önemlidir. Şöyleki mali sosyoloji, maliye disiplinin “teknik” olma karakterinden doğan eksiklikleri tamamlar. Mali olayların gerçeklik içerisinde ele alınmasına imkân vermek suretiyle alınacak tedbirleri sosyal yapı hakkında bilgi edinilmesine katkı sağlar. Böylelikle maliye politikasına yol gösterir (Kurtkan, 1968: 9-11).

Mali olay sadece kamu gelir ve giderleri analizi üzerinden anlaşılamamaktadır. Mali olayların içeriğindeki dalgalanmalar, tarihsel gelişim ve sosyolojik bağların içindedir. Sosyolojik fenomenler ile mali olayların içsel bağlantısı bulunmaktadır. Kamu maliyesi ile devletin evrimi, toplumun yapısı ile bütçe arasındaki ilişki, evrimsel ve tarihsel değişimi kapsayan mali sistemlerin, mali olay ekseninde açıklanmasıdır (Andic ve Andic, 1985: 254).

Toplumsal yapının durumu bu yapının parçası olan vergi yapısının değişmesine neden olabilir. Her toplumun ekonomik kalkınma aşaması doğrultusunda bir vergi yapısına sahip olduğu söylenebilir (Heper, 1981: 85). Yine bu bağlamda, her toplumun kendine has sosyal, ekonomik ve politik bir yapısı bulunmaktadır. Bu yapıların değişimi toplumların yapısına göre değişiklik gösterebilir. Bu değişiklik geleneksel, geçiş dönemi ve modern toplum aşamalarında farklılık gösterebilir. Vergi yapısı da toplumsal yapının bir uzantısı olduğu düşünüldüğünde farklı toplumlarda farklı vergi yapılarının olduğu söylenebilir (Heper, 1981).

Vergi kanunlarının tarihsel analizi yapıldığında vergi sistemleri ülkelerin kültürel, politik ve toplumsal dönüşümleri anlaşılabilir. Örneğin gelir vergisindeki indirimler, hizmetlerin toplumsal yapıya dair kurguların tespit edilmesinde, hükümetin öncelikleri, endişeleri, kültürel konular, yenilik, teknoloji, yenilebilir enerji kaynakları hakkında bazı göstergeler, lüks malların durumu, gösterişçi tüketim, medeni durum, aileler arasındaki farklılıklara dair vergi rejimi toplumsal yapının anlaşılmasında oldukça önemlidir (Üyümez ve Ergül, 2009: 53).

Mali sosyolojinin önemli araştırma başlıklarından biri de vergi uyumudur. Mali sosyoloji demografik faktörler olarak ifade edilen yaş, cinsiyet, din, orijin, medeni durum, sosyal sınıf, eğitim gibi değişkenlerin vergi davranışının şekillenmesindeki etkisini araştırmaya açık bir alandır. Bu çerçevede mali sosyolojisi açısından vergi kaçırma davranışı incelenirken vergi kaçırma davranışının nedenleri değil, mükellefleri kaçırmaya yönelten davranışın nedenleri araştırılmaktadır. Bu nedenleri önlemeye yönelik nasıl bir sosyal mekanizmanın oluşturulması yine mali sosyolojinin ilgilendiği bir alandır. Vergi uyumunda standart yaklaşımın evrensellik iddiasının yapılan ampirik çalışmalarda yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda farklı kültürel uyarlamalardan, karşılıklık, inanç, sıcaklık, sadakat ve sempatinin alternatif olarak sosyal aktörlerin davranışlarının tamamlayıcı unsurları olarak değerlendirilmektedir (Üyümez ve Ergül, 2009: 54).

Vergi ve harcama politikalarının belirleme ve uygulanma sırasında toplumun sahip olduğu hassasiyet, algılar ve toplumsal yapı oldukça önemlidir. Vergisel ve harcamaya ilişkin plan ve programlar hassasiyet, toplumsal algı ve yapı esas alınarak yapılmalıdır. Toplumla özdeşleşen, örtüşen düzenlemeler ve politikalar toplum tarafından uyum sağlanır. Tam tersi

toplum değerleri ve gelenekleri ile çatışan politikalar dirençle karşılaşabilir. Vergi politikalarına gösterilen tepkiler bireyleri vergi ödeme noktasında isteksiz olmalarına neden olabilir. Vergi politikalarının benimsenmemesi vergi uyumuna engel olmaktadır. Mali sosyoloji vergi uyum ilişkisi tam bu sorunsal üzerinden ortaya çıkmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 41).

Politika yapıcıların mali sosyoloji çalışmaları göz önüne alarak yapacağı uygulamalar, mükelleflerin vergi uyumu davranışını arttırabilir. Bu çerçevede toplumun vergi ahlakı, vergi bilinci, vergiye karşı toplumsal tavır, mali konuların toplumda algılanışı, vergi kültürü, kamu harcamalarına yönelik tutum, vergi kapasitesi gibi vergisel konuların toplumsal yapıyı oluşturan değerleri göze alınarak yapılan politikaların mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmasını kolaylaştırabilir. Gönüllü uyum dışında toplumsal yapının iyi anlaşılması sonucunda, vergi kaçırma veya ödememe davranışı, potansiyeli, düşünceler ve buna ilişkin boşlukları iyi tespit edip denetim mekanizmaları ile zorunlu vergi uyumu yönünde adımlar atılabilir. Her ülkenin her toplumsal yapının farklı dinamikleri bulunmaktadır. Bu farklılıklar vergi uyumunun farklı düzeylerde gerçekleşmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda mali sosyoloji araştırmaları yoluyla toplumun mali ve sosyolojik yapısına uygun vergi politikaları hem gönüllü vergi uyumu hem de zorunlu vergi uyumu için önemlidir (Dayıoğlu, 2018: 42).

1.2.5. Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi uyuşmazlıkları uygulamada birçok sebeple meydana gelmektedir. Özellikle vergi idaresinin hazineci tutumu, mükelleflerin ise vergi direnci taşıması tarafları uyuşmazlık zeminine taşımaktadır. Uyuşmazlıkların artışı kamu alacaklarının zamanında tahsil edilmemesine neden olmaktadır. Kamu alacaklarının geç tahsili kamu hizmetlerinin niteliğini azaltma tehlikesi ile birlikte refah kaybını da beraberinde getirebilmektedir. Bu durum kamu maliyesinin fiskal ve sosyal amacından sapmasına neden olabilir. Bilindiği üzere vergi uyumu ideal bir vergi sisteminde erişilmesi gereken bir durumdur. Özellikle gönüllü vergi uyumu bu bağlamda mükellefleri herhangi bir zorlamaya tabii tutmadan sosyal-psikolojik faktörlerin yardımıyla vergilere mükelleflerin kendiliğinden uyum göstermesi beklenen ideal durumu ifade etmektedir.

Her ne kadar kamu maliyesinde davranışçı yaklaşımların yükselişi, mükellef odaklı vergi politikaları inşa edilmesi söz konusu olsa da mükelleflerin kendiliğinden gönüllü vergi uyumu göstermeleri oldukça zordur. Özellikle idarenin hazineci yaklaşımı, geliri (harcanabilir, tasarruf edilebilir) azalan mükellefin hoşnutsuzlukları beraberinde getirmektedir. Bu durum ise vergi uyuşmazlıklarına neden olabilmektedir. İdarenin eskiden beri elinde bulunduğu cebri enstrümanlar (denetim ve cezalar) devreye girse de ideal bir vergi uyuşmazlıklarının çözüm döngüsü oluşturulamamaktadır. Kamu yönetiminde değişen paradigmadan kamu mali yönetimi

de üzerine düşeni almış, son yıllarda özellikle hesap verilebilirlik, şeffaflık ve mali saydamlık gibi kavramlar ekseninde şekillenen politikalarla mükelleflerle bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının çözümü hedeflenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve vergi uyumu sağlanması hazine alacağının kısa sürede tahsile neden olacağı gibi mükellef nezdinde karşısında prosedürel adalet bağlamında muhatap bir vergi idaresi görmesi uyum düzeyinde istekli olmasına neden olabilir. Güçlü bir toplumsal düzen için sağlam mali yapı gerekmektedir. Bunun en temel unsuru bilindiği üzere sağlıklı bir vergi rejimidir. Bu sebeple vergi uyuşmazlıklarının çözümü oldukça elzemdir. Bu çerçevede vergilerin fiskal ve ekstra fiskal amaçları göz önünde bulundurularak, değişen yönetim kalıplarına uygun vergi politikaları mükellef ve vergi idaresi arasında yaşanan uyuşmazlıkları azaltabileceği gibi vergi uyum düzeyinde de iyileşmelere neden olabilir. Özellikle çalışma bu kapsamda yazında yaygın iddiaların geçerliliğini sorgulamakla birlikte uyuşmazlıkların giderilmesinde vergi uyumunun konumunu sorgulamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

2.1.VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Vergi uyuşmazlıklarının arka planı incelendiğinde, vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığı temelde vergi mükellefinin hukuksal ödevlerini ihmal etmesi veya vergi idaresinin yaptığı işlemler nedeniyle meydana gelmektedir. Uyuşmazlığa neden olan vergi ve cezalar tarafların anlaşması durumunda kısmen veya tamamen ortadan kalkabilir (Bayraklı, 2008: 94- 95).

Bu aşamada vergi incelemeleri, hatalı tarhiyat, matrahın düşük beyanı, verginin ödenmemesi gibi nedenlerle uyuşmazlıkların yaşandığı bilinmektedir. Bu çerçevede uyuşmazlıkların çözümünün gelişim gösterdiği söylenebilir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesinde faydalanan çeşitli müesseseler bulunmaktadır. Bu müesseseler, hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davet müesseseleridir. Vergi idaresinin hatalı işlemi nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının doğduğu bilinmektedir. Bu hatalar ise hesap hataları ve vergilendirme hatalarıdır. Burada vergi idaresi matrahta, miktarda ve vergiyi mükerrer talep etmesi nedeniyle hesap hataları ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme hatalarında ise mükellefin şahsında, mükellefte, mevzuda ve vergilendirme dönemlerinde hata nedeniyle uyuşmazlıkların ortaya çıkmaktadır. İdare ve mükellef arasında uyuşmazlığa neden olan bu durum hata düzeltme müessesesiyle giderilebilir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, mükelleflerin vergisel ödevlerini zamanında veya eksiksiz yerine getirmemesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyayı kabahatlerine uygulanmaktadır. Bu müessese kapsamına ayrıca vergi kaçakçılığı dahil edilmektedir. Bu çerçevede vergi ziyayı ve kaçakçılığı hallerinde idare-mükellef arası uyuşmazlıklarda pişmanlık duyanların ıslah edilmesi amacıyla çözüme kavuşturulur. Cezalarda indirim müessesesi ise yine mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı işlemleri nedeniyle doğan uyuşmazlıklarda kullanılan çözüm yöntemidir. Vergi ziyayı ve usulsüzlükler müessesinin konusunu oluşturmaktadır. Uzlaşma müessesesi idari çözüm yollarında en çok tercih edilen yöntemdir. Uzlaşma müessesinde vergi borcu tarh edilmiş ve tebliğ edilmiş olabilir. Ayrıca idare yapmış olduğu incelemeler sonucunda mükellefler aleyhinde tarhiyat yapabilir. Bu nedenlerle meydana gelecek uyuşmazlıkların çözümü için tercih edilen bir usuldür. Diğerlerine nazaran yeni bir idari çözüm yolu olan izaha davet müessesinde vergi ziyasına neden olan mükelleflere izah hakkı tanınması olarak ifade edilebilir.

2.1.1. İdari Aşamada Çözüm Yolları

Vergi uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla vergi idaresi ile vergi mükelleflerinden birinin girişimde bulunması veya anlaşmaları halinde vergi ve cezanın bir kısmının veya tamamının ortadan kaldırıldığı uygulamalara vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolu denilmektedir (Bayraklı, 2008: 95- 96).

Vergi uyuşmazlığına neden olan vergi olaylarının barışçıl yöntemlerle idari denetim ilişkileri çerçevesinde ortadan kaldırılabilir. Yazında barışçıl çözüm yolları¹⁰ olarak ta ifade edilen idari çözüm yollarının gerçekleşmesinde idare kendiliğinden hareket edebilirken, mükelleflerin başvurusu üzerine idari çözüm yollarından faydalanabilir (Durmuş, 2016: 50).

Vergi düzeninde idari çözüm yolları incelendiğinde V.U.K. 116-126. Maddelerinde düzenlenen hata düzeltme, yine V.U.K. 371. Maddesi kapsamındaki pişmanlık ve ıslah, V.U.K. 124. Maddesinde şikâyet ve üst makama başvuru hakkı son olarak V.U.K. ek 1 ila 12. Maddeleriyle düzenlenmiş olan uzlaşma müessesisiyle birlikte idari çözüm yollarının olduğu bilinmektedir (Durmuş, 2016: 51).

İdari çözüm yolları için vergi idaresi ve vergi mükellefi taraflarından biri çözüm için girişimde bulunabilir. Vergi idaresi re 'sen düzeltme yapabildiği gibi taahhüt etmemek koşuluyla uzlaşma teklifinde bulunabilir. İdari çözüm yollarının temelde amacı hata düzeltme ve uzlaşma yoluna gidilmesidir. Anlaşma girişimine rağmen uyuşmazlığın devam etmesi durumunda vergi mükellefi idarenin hatalı işlemlerine ve yanlış işlemlerine karşı vergi yargısına başvurabilir. Vergi idaresi ise idari işlemlerini yapmayı (tarh ve cezai işlemler devam eder) sürdürür. İdari çözüm yolu sırasında vergide veya cezada anlaşılabilir. Bu anlaşmayla birlikte vergi veya ceza tamamen ortadan kalkabilir (Bayraklı, 2008: 96-97).

2.1.1.1. Vergi Hatalarını Düzeltme

Vergi usul kanunun üçüncü bölümünde yer alan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat başlığı altında yer alan V.U.K. Md. 116-126 arasında vergi hataları tanımlanmıştır. Türleri, ortaya çıkarılması, düzeltilme aşaması detaylı bir şekilde ifade bulmuştur. V.U.K. madde 116'ya göre vergi hatası "vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." Yazındaki önemli vergi hukukçuları hata düzeltmeyi, vergilendirme sırasında doğan vergilendirmeye ilişkin sakatlıkların çözümlenmesi amacıyla V.U.K.'ta düzenlenen bir idari süreç olarak tanımlamaktadır (Öncel vd., 2013: 173).

¹⁰ Barışçıl çözüm yolları, taraflar arası hukuki mevzuu da "çekişme" var ise, taraflar haklarını ispat etmeye karşı tarafın haksız olduğunu ispat etmeye çalışmaktadırlar. Yazında barışçıl çözüm yolu olarak ta ifade edilmesinin sebebi idari çözüm yollarının temel karakteristiğinde "çekişmenin" olmamasıdır (Bayraklı, 2008: 95).

V.U.K. Md. 116’da tanımlanan vergi hataları mezkûr kanunun 117. Maddesinde “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” başlığı altında ikiye ayrılmaktadır. Vergi hatası türlerinden bir tanesinin tespiti durumunda, yargı yoluna gidilebileceği gibi, beş yıllık zaman aşımı süresi içinde re’ sen veya mükellef başvurusu üzerine hata düzeltme yoluna gidilebilir. Düzeltme başvurusu reddedilen mükellef şikâyet yoluyla üst mercie gidebilir. Şikâyet başvurusu reddedildiği durumda karşı dava açabilir. Hata düzeltmenin kamu hukuku içinde önemli bir yeri bulunmaktadır. İşlemlerdeki sakatlıkların giderilmesi ve vergilerin kanuniliği ilkesini sağlamlaştıracı bir rol üstlenmektedir. Bunun sonucunda anayasal hukuk devletine ulaşmaya yönelik önemli bir adım atılmaktadır. Maddi ve şekli vergi hukuku açısından hata düzeltme müessesesi değerlendirildiğinde maddi açıdan vergi borcunu sonlandırırken, şekli açıdan ise idari çözüm yollarından birini oluşturmaktadır (Öncel vd., 2013: 173-174).

Vergiye ilişkin hatalar mükellef nedeniyle olabileceği gibi idare nedeniyle de gerçekleşebilir. Vergi mevzuatı bu hataların yargıya ulaşmadan idari çözüm yolu olarak hataları düzeltme müessesine yer vermiştir. Hata düzeltme de vergilendirme sırasında gerçekleşen eksiklerin yanlışlıkların kaldırılması için düzeltme hükümleri uygulanır. Hatalar mükellef veya idare aleyhine olabilir. Mükellef aleyhine gerçekleşen hatanın düzeltilmesi durumunda hata sonucu ortaya çıkan vergi borcunun aslı ve cezası sona erer (Günay, 2021: 34).

Uygulamada vergi hatalarına ek olarak idare veya mükellef tarafından vergi kanunlarının farklı yorumlanması vergi hatalarının yanı sıra uyuşmazlığa neden olmaktadır. Hatalara yönelik düzeltme işlemi bilindiği üzere hata düzeltme işlemi sadece vergi hatalarına uygulanmaktadır. Hata düzeltme işleminin pratik karşılığı olabilmesi için vergi hatalarının yoruma açık olmadan açık bir şekilde tanımlanması gerekmektedir (Uyaroğlu, 2016: 46). Düzeltme talebi yapılabilmesi için hatalar tartışmaya açık olmamalıdır. Yoruma açık hatalar Danıştay kararları doğrultusunda hukuki uyuşmazlık olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple hata düzeltmeye konu olmayan uyuşmazlıklar değerlendirildiğinde, tartışmaya açık uyuşmazlıklar, vergi yargısının tespit etmiş olduğu yanlışlıklar, ödeme emri sırasında doğan uyuşmazlıklar nedeniyle hata düzeltmeye konu yapılamamaktadır (Öztürk, 2017: 60).

Vergi hataları, vergilendirmenin ana unsuru olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında vergi idaresi veya vergi mükellefi nedeniyle ortaya çıkabilen hatalardır. Uygulamada yaşanan vergi hataları incelendiğinde, muhasebe standartlarının getirmiş olduğu temel ilkelere aykırı ve tam anlamıyla uygun hareket edilmemesi, çeşitli işlemsel hesap hatalarından ortaya çıkabilmektedir. Vergilendirme sırasında beyanname, matrah tespiti, tarh ve tebliğ aşamalarında ortaya çıkabilmektedir (Öztürk, 2017: 59- 60).

Uygulamada hata düzeltmeye ilişkin yaşanan sorunlar incelendiğinde mükelleflerin hata düzeltme başvurularının çoğu idare tarafından reddedilmektedir. Yargı kararları incelendiğinde ise hata düzeltmeye ilişkin yorumlar dar bir çerçevede sınırlayıcı değerlendirmeye tabidir. Dar çerçevede değerlendirilmesinin sebebi ise yasa maddelerinde sayılan hata düzeltme kapsamındaki hükümler ancak hata düzeltmeye konu yapılabilmektedir. Bu durum gerçekleşmesi içinde mevcut durumun açık, anlaşılır yorum gerektirmeyecek durumda olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi yargısına başvuran mükelleflerin davanın esası görüşülmeden reddedilmektedir. Dava açmadan hata düzeltmeye çalışıldığında ise başvuru nedeniyle “dava süresi durdurulamayacağı” için yargı yolu denendiğinde ise “davanın süreden reddi” ile karşılaşmaktadır. Bu kısır döngü nedeniyle idari çözüm yollarından olan hata düzeltme işlemi efektif bir yol olmaktan uzaklaşmaktadır (Doğrusöz, 2015).

2.1.1.1.1. Vergi Hatalarının Türleri

Vergi hukuku açısından hatalar hesap hataları ve vergilendirme hataları başlığı altında ikiye ayrılmıştır. Hesap hataları incelendiğinde V.U.K. Md. 117’de ifade edildiği üzere matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması olarak değerlendirilebilir. Yine V.U.K. Md. 118’de vergilendirme hataları, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmiştir (Erol, 2021: 142-143). Hesap hataları ve vergilendirme hatalarından birisi açıkça olmadığı sürece hata düzeltme işlemlerinden faydalanılmamaktadır.

Hesap hataları ve vergilendirme hatalarının mükellef veya devlet açısından istenmeyen sonuçları olabilmektedir. İlgili hataların muhatabı olmak için vergi mükellefi-sorumlusu veya ceza muhatabı olunmayabilir. Vergi idaresi hatalı bir şekilde hiç ilişkisi olmayan birine hatalı tarhiyat işlemi uygulayabilir (Erol, 2021: 143). Kusurlu idari işlemin tespiti durumunda ilgili muhatap düzeltme isteyebileceği gibi vergi idaresi yapılan işlemin hatalı olduğunu tespit ettiği takdirde re’ sen düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir.

Hesap hataları özelde matematiksel hesap yanlışlıklarından doğmaktadır. Örnek vermek gerekirse, değer artışı açısından mükellefin sahip olduğu hisse oranı yerine taşınmazın tamamının esas alınması maddi hata kapsamında değerlendirilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 89). V.U.K. Md. 117’de düzenlenen hesap hataları matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması olarak ifade edilmektedir.

Vergilendirme hataları incelendiğinde mükellefin şahsında hata, mükellefiyette veya yükümlülükte hata, verginin konusunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak ifade edilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 91-92).

Tablo 1. Vergi Hataları

Hesap Hataları	Vergilendirme Hataları
- Matrah Hataları - Vergi Miktarında Hatalar - Verginin Mükerrer Olması	- Mükellefin Şahsında Hata - Mükellefiyette Hata - Mevzuda Hata - Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Kaynak: V.U.K. 117 ve 118 de düzenlenen maddelerden tarafımızca hazırlanmıştır.

2.1.1.1.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

V.U.K. m. 119’da hataların nasıl ortaya çıkarılacağı beş madde halinde sayılmıştır. Madde 119 detaylı bir biçimde incelendiğinde bu maddeler dışında hataların tespiti mümkün değildir. Kanun maddesi kesin bir dille vergi hatalarını bu beş maddede tanımlamıştır. Bunun dışında kalan haller ile bir hata tespiti ister vergi idaresi ister mükellef tarafından tespit edilse dahi düzeltme yapılamaz (Durmuş, 2018: 74).

Hataların ortaya çıkarılması maddeler halinde özetlenirse (Arslan, 2021: 330, Durmuş, 2018: 75);

a) İlgili memur eliyle hataların tespiti veya fark edilmesi: Vergi idaresi çalışanı olan memurlar vergilendirme işlemi sırasında hatayı tespit edebilir veya sonra dosya incelemesi sırasında fark edebilirler.

b) Vergi idaresinin üst memurlarının yaptığı inceleme sonucunda bulunduğu hatalar: Vergi dairesi müdürü, müdür yardımcısı, servis şefi gibi vergi idaresinin üst memurlarının yaptığı incelemeler sırasında hatalar fark edilebilir.

c) Teftiş sırasında hatanın tespiti: Modern vergicilikte beyanname esasına göre vergilendirme işlemleri yapıldığı için vergi idaresi mükellefleri belirli dönemlerde inceleme elemanları tarafından denetime tabi tutabilirler. Bu denetim sırasında mükelleflerin dosyalarını ve diğer kayıtlarını incelemektedirler. Bu inceleme sonucunda bir hata tespit edilebilir.

d) Vergi incelemesi sürecinde hatanın tespit edilmesi: Vergi incelemesi uygulamada vergi borcunun eksiksiz doğru bir şekilde ödenmesini sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Bu sebeple bir hata tespit edilirse vergi inceleme raporunda hatanın belli edilmesi gerekmektedir.

e) Mükellefin vergi hatasını tespit edip başvurusu ile: Mükellefin, vergi idaresi veya kendisi nedeniyle ortaya çıkan hataları tespit edip zaman aşımı süresi içinde hataların düzeltilmesi yönünde vergi idaresine talepte bulunabilirler. Vergi hukuku bakımından bu tür talepler mükellef lehine olan taleplerdendir.

2.1.1.1.3. Düzeltme Süreci

Düzeltme işlemleri bilindiği üzere verginin aslı ve feri kısmına uygulanabilir. Yine bu kapsamda V.U.K. Md. 375’de düzenlendiği üzere vergi hatalarının düzeltilmesindeki usul ve işlemler cezaları içinde uygulanır şeklinde belirtilmiştir. Düzeltme işlemi iki yolla gerçekleşebilir. İlki vergi dairesinin kendiliğinden re’ sen işlem tahsis etmesi, ikincisi ise mükellefin başvurusu sonucunda yapılabilir. Yine hataların düzeltilmesi ön koşulu olan “açık ve mutlak hatalar” vergi idaresi marifetiyle ortadan kaldırılabilir. Re ‘sen yapılan bu sürecin asıl amacı idarenin iç denetim kanallarını aktif tutmasıyla ortaya çıkar. İdarenin yapmış olduğu re’ sen işlem mükellefin aleyhine tahsis edilmiş ise mükellefin bu işleme ilişkin dava açma hakkı saklıdır (Öncel vd., 2012: 182).

Düzeltme sürecinin diğer önemli bir basamağı mükellefin başvurusu sonucunda gerçekleşebilir. Hatalı işlemi fark eden mükellef vergi idaresine işlemin düzeltilmesi yönünde başvuruda bulunabilir. Bu durum teknik açıdan idari denetimin yerine getirilmesine katkı sağlamaktadır. Yine V.U.K. Md. 124’e göre vergi idaresine hatanın düzeltilmesi yönünde bir sürecin başlaması için başvuruda bulunan mükellefin başvurusu reddedildiği takdirde üst mercie başvuruda bulunabilir. Böylelikle şikâyet yöntemiyle idari denetim gerçekleşmiş olur. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Valilik, Belediye Başkanlığı verginin tahsil etme yetkilisi hangi idare ise sayılı idarelere şikâyet yoluyla başvurulabilir. Şikâyet mekanizmasının esas muhatabı maliye bakanlığıdır. Diğer adı geçen idareler il özel idaresi gelirleri ve belediye gelirleri için şikâyet mekanizmasının muhatabıdır. Şikâyet başvurusu reddedilen mükellef vergi yargısına başvurabilir (Öncel vd., 2012: 182).

Vergi hatalarının düzeltilmesi yönünde mükellefler bizzat vergi dairesine başvurabileceği gibi hatalı işlemi tespit ettikten sonra düzeltme başvurusunu posta yolu ile iadeli taahhütlü şekilde de yapabilir. Başvuru üzerine hatalı işlemin düzeltilmesi sonucunda mükellefin üzerindeki fazladan olan vergi yükü kaldırılabilir (Durmuş, 2018: 76). İster re’ sen ister başvuru sonucunda hatalı işlemin düzeltilmesi için V.U.K. Md. 126’da düzeltme zaman aşımı süreci madde 114’e atıfla beş yıl süreyle sınırlandırmıştır. Ancak bu süre zarfında düzeltme işlemi yapılabilir (V.U.K. M. 126).

V.U.K. 121 maddesi uyarınca yorum farklılığına neden olmayan “açık ve mutlak” vergi hataları vergi idaresi tarafından re ‘sen düzeltilebilir. İdarenin yapmış olduğu işlem sonucunda aleyhe bir durum oluşması sonucunda mükellefler vergi yargısına başvurabilir (V.U.K. Md. 121). Kanun maddesinde belirtilen açık ve mutlak vergi hataları, herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmadan hatanın hemen göze çarpması, lafzi yorum dışında başka bir yoruma

ihtiyaç duyulmadan anlaşılmasını ifade etmektedir. Yoruma ilişkin açık ve mutlak olmayan konularda re 'sen düzeltme söz konusu değildir (Durmuş, 2018: 76-77).

Düzeltilme talebi V.U.K. Md. 122'de düzenlenmiştir. Kanun maddesi gereği başvuru üzerine düzeltme, mükelleflerin vergi hatalarını fark edip düzeltilmesi yönünde vergi dairesine yazı ile başvurabilecekleri gibi buna ek olarak taahhütlü posta yoluyla da talepte bulunabilecekleri hükme bağlanmıştır (V.U.K. Md. 122). Yine ilgili kanunun 123. Maddesinde başvuru talebinin inceleme koşulları ifade edilmektedir. Buna göre, vergi dairesinin ilgili birimi ön inceleme sonucunda kendi görüşünü de ekleyerek düzeltme başvurusunu düzeltme birimine gönderir. Düzeltme biriminin incelemesi sonucunda başvuru talebi haklı ve uygun görüldüğü takdirde, düzeltme gerçekleştirilebilir. Uygun görmediği takdirde yine mükellef başvurusuna ilişkin tebliğ olunur (V.U.K. m. 123).

V.U.K. vergilendirmenin sürekliliği için zamanaşımı süresi öngörmüştür. Hata düzeltme işlemlerinde zamanaşımı sürecine tabidir. V.U.K. Md. 126'ya göre, aynı kanun 114. Maddesinde belirlenmiş zamanaşımı geçirildikten sonra hatalar tespit edilse dahi düzeltilemez. V.U.K. 114. Madde'si tahakkuk zamanaşımını esas almakla birlikte vergiyi doğuran olayı ve onu takip eden takvim yılını ifade etmektedir. Kanunda ifade edilen zamanaşımı süresi beş yıllı ifade edilmektedir. Bu her iki düzeltme işlemi içinde geçerlidir. Beş yıl süresi içerisinde başvuru üzerine veya re 'sen düzeltme işlemi yapılabilir (Öncel vd., 2012: 182-185). Özetle zamanaşımı süresi geçtikten sonra düzeltme işlemi gerçekleştirilememektedir. Yasada bu durumun süre bakımından istisnası olan durumlar mevcuttur.

2.1.1.2. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, vergi ziyayı kabahatlerinde uygulanmakla birlikte vergi kaçakçılığı sebebiyle de bu müesseseden faydalanabilir. Pişmanlık ve ıslah kavramlarının anlamı incelendiğinde pişmanlık pişman olma, nedamet getirme anlamına gelmektedir. Pişmanlık halinde kişi yaptığı iş ve eylemin sonucundan rahatsız olduğunu ve yaptığı eylemi tekrar yapmayacağını yetkili makamlara bildirir. İslah kavramı ise, düzeltme veya iyileştirme anlamına gelmektedir. Bu açıdan barışçıl çözüm yoluna başvuran mükellefin "ıslah" olduğu anlaşılır (Bayraklı, 2017: 47-49).

Hukuk devleti ilkesi gereği her kabahatin ve suçun cezası bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi ziyayı ve usulsüzlükler de vergi kabahatinin konusunu oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı ve mezkûr kanunda sayılmış diğer haller vergi suçunu oluşturmaktadır. Vergi hukukunda her kabahatin ve suçun yaptırımı bulunmaktadır. Bu yaptırımı tamamen veya kısmen kaldıran birçok işlem bulunmaktadır. Bu işlemlerden biri de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Bu müessese cezai yaptırımları kaldırabilme yetkisine sahip bir çözüm yoludur. Bu çözüm yolunun

amacı temelde vergiye gönüllü uyumu ve vergide verimliliği yükseltmeyi hedeflemektedir (Bozdoğan, 2017: 153). Kanun emrettiği katı uygulamalar karşısında mükellefler güçsüz kalmaktadır. İdarenin hoşgörü ve pişmanlık karşısında çözüm odaklı olması mükellef-idare gerilimini azaltmakla birlikte vergiye olan direnci yumuşatmaktadır (Apalı, 2017: 211).

Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücüne göre hukuki ve fiili cebir gücüyle alınmaktadır. Cebir gücüyle vergilerin tahsil edilmesi vergilerin başlangıcından günümüze kadar ödenmesi sırasında ödeyicilerin direnç göstermesine neden olmuştur. Bu direnç mekanizması çoğunlukla vergi hukuku kurallarına aykırı davranmakla sonuçlanmıştır. Vergi hukuku kurallarına aykırı işlemleri her zaman tespit etmek kolay değildir. Tespiti zor hukuka aykırı durumlar için maksadı aşan cezalandırmayı önlemek adına idarenin aradığı çıkış yollarından bir tanesi pişmanlık ve ıslah müessesidir. Bu müessese sayesinde pişmanlık duyan mükellefler dürüst vergi ödeyicisi ve vergi idaresiyle barışmaktadır. Barışmaya ek olarak verginin aslı ve gecikme zammı söz konusu mükelleflerden tahsil edilmektedir. Hukuk felsefesi ve hukukun kamu barışındaki rolü gereği hukuk kurallarına aykırı eylemler nedeniyle vergi kaybı doğmasa dahi mükellefleri suçluluk psikolojisinden arındırmak için böyle bir müesseseye ihtiyaç bulunmaktadır (Bayraklı, 2017: 47).

Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi mevzuatında barışçıl çözüm yolu olarak varlığını sürdürmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi beyan esasına dayanan vergilerde mükellefin yasal koşulları sağlaması durumunda idari ve adli yaptırımlara tabi olmasını engellemektedir. Öyle ki V.U.K. Md. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlerin pişmanlık başvurusu kabul edilir ve müesseseden faydalanması durumunda, mezkûr kanun 359. maddesinde hüküm olan hürriyeti bağlayıcı cezalara tabi olunmamaktadır (Bozdoğanoglu, 2016: 147-149).

Tablo 2. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Sonuçları

Mükellef Açısından	İdare Açısından
- Kanuni sorumluluklarını yerine getiren mükellefe vergi ziyai cezası uygulanmaz, gecikme zammının muhatabı olur - Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanan mükellefler, yargı harcı, avukatlık ücreti vb. hukuki giderlerden kurtulmakla birlikte emek ve zaman kaybından kurtulmaktadırlar. - Dürüst mükellefe fırsat vermekle birlikte vergi kaçakçılığı suçlarını da kapsamı	- Mükelleflerin pişmanlık hükümlerinden faydalanması durumunda vergi aslı ve gecikme zammı tahsil edilecek ve uyuşmazlık çözülecektir. - Emek ve zaman kaybından kurtulmakla birlikte paranın zaman değerinden faydalanılacaktır. - Takdir komisyonlarının iş yükü azaltılacaktır.

nedeniyle pişmanlık duyanlar için bir “af” niteliğindedir.	
--	--

Kaynak: (Apalı, 2017: 216-218).

2.1.1.3. Cezalarda İndirim

Vergiye ilişkin uyuşmazlıkların çözümünün zaman almakta ve maliyeti yüksek olmaktadır. Bununla birlikte kamu gelirlerinin enflasyon nedeniyle aşınması kamu hizmetlerinin temel finansmanı olan vergilerin tahsil sürecini uzatmaktadır. Böylece, kamu hizmetleri aksayabilmektedir. Bu sebeple vergi kanunlarına aykırı davranışların sonucunda ortaya çıkan cezaların taraflar arasında uyuşmazlığa neden olmadan çözüme ulaştırılmasına cezalarda indirim müessesesi adı verilmektedir (Karakoç, 2014: 3637-3638).

Vergi mükellefleri bazı durumlarda bilgi yetersizliği veya istemeden vergi ziyaına sebep olabilmektedirler. Yaptığı işlemlerin genellikle sonuçlarına yönelik iyi niyet taşıyan mükellefler cezalarda indirim müessesesinden faydalanabilirler. Cezalarda iyi niyet ve ölçülülük gereği bu durumlardaki mükellefi bilerek ve isteyerek vergi ziyaına neden olan mükelleflere nazaran daha hafif bir yaptırım sağlamak amacıyla, uyuşmazlıkları çözmek için cezalarda indirim müessesesi ihdas edilmiştir. Müessesenin varlığıyla vergilerin tam ve süresi içinde tahsil edilmesi, uyuşmazlıkların idari yargıya taşınmadan çözümü sağlanmış olmakla birlikte yargının yükü de hafiflemektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 102, Biniş, 2012b: 92).

Vergi mevzuatı açısından cezalarda indirim müessesesi vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. İdarenin yapmış olduğu tarhiyat işlemleri neticesinde, mükellefe yapılan ihbarnamelerin tebliği tarihinde otuz günlük yasal süre içerisinde sorumlu oldukları vergi dairesine başvurarak 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. 10. Md.¹¹'de belirtilen teminatı göstererek vade tarihi sona ermeden üzerine düşen borcu üç ay içinde beyan ettiği takdirde (V.U.K. Md. 376);

¹¹ AATUK Md.10'da düzenlenmiş haliyle teminat şunlardır;

-Para

-Teminat mektupları ve kefalet senetleri

-Devlet iç borçlanma senetleri

- Hükümet tarafından belirlenmiş milli esham ve tahvilat, bu esham ve tahvilatın kabulü için en yakın borsa çetveli %15 noksan belirlenir.

- Haciz varakasına kaydedilmiş menkul ve gayri menkul mallar

Ekonomik ve diğer nedenlerle daha sonra teminatın değerinde azalma gerçekleşirse veya borç artarsa daha fazla teminat istenebilir. Borçlular verdiği teminatları aynı değer üzerinden kanunda belirtilenler üzerinden değiştirebilir.

- Vergi ziyai¹² cezası nedeniyle başvuruda bulunacak ise, ilk defa olması durumunda vergi ziyai cezasının yarısı, tekr  r halinde üçte biri indirim konusunu oluşturur.
- Usuls  zl  k¹³ veya özel usuls  zl  kler¹⁴ hallerinde ise uygulanacak oran üçte bir şeklinde gerçekleştirmektedir.

Mükellefler üzerlerine terettüp eden vergi borcunu ve cezasını itiraz etmeden bu müesseseden faydalanmak üzere idareye dilekçesini sunması gerekmektedir.   darenin de takdiriyle cezalarda indirim söz konusu olabilir. Bu müessesede diğer idari çözüm yolları gibi idare-mükellef uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik birçok katkısı bulunmaktadır. Bu katkılar ise idare açısından uyuşmazlık yargıya intikal etmeden   z  lmekte kamu alacağı daha kısa sürede tahsil edilmektedir. Böylelikle idari açıdan zaman ve emek kaybı azalmış olacaktır. Mükellefler yönünden ise emek ve zaman kaybından kurtulmakla birlikte cezalarda indirim imkanına sahip olmaktadır.   ndirim uygulaması vergi türü bakımından herhangi bir sınırlama içermemektedir. V.U.K.'a tabi olan bütün vergi vb. gelirler indirim konusu olabilir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 102-104).

Cezalarda indirim müessesesi sayesinde (Karakoç, 2014: 3648);

- Mükellef ve idare yargıya ilişkin maddi külfetlerden kurtulmaktadır.
- Vergi borcu ve ona ilişkin indirilen cezalar kamu hazinesine kısa sürede ulaşmaktadır.

¹² V.U.K Md. 341'de vergi ziyai düzenlenmiştir. Kanun çerçevesinde vergi ziyai, vergi   devlisinin sorumluluklarını zamanında yerine getirmemesinden veya eksik getirmesi sebebiyle vergi borcunun zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesini ifade etmektedir. Şahsi, medeni veya ailevi nedenlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi veya geri verilmesi de vergi zıyanının konusunu oluşturur.

¹³ V.U.K Md. 351-352'de usulsüzlük tanımlanmış ve dereceleri, cezaları belirtilmiştir. Şöyle ki mezkûr kanun Md. 351'de usulsüzlük vergi kanunlarının emrettiği şekle ve usule uygun davranılmamasını ifade etmektedir. Yine aynı kanun Md. 352'de usulsüzlükler iki dereceye ayrılmıştır. Şöyle ki 1. Derece Usulsüzlükler;

- Beyannamelerin yasal süresi içinde verilmemiş olması
- Defterlerin tutulmamış olması
- Defterlerin incelemeye engel olacak biçimde eksik, noksan, karışık şekilde tutulması
-   ift  ilerce muhtar ve ihtiyar heyetlerinin davetine katılmaması
-    e ba  lamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdik olması gereken defterlerin tasdik ettirilmemiş olması
- Diğer   cretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı dolmasına rağmen tarh işleminin yapılmamış olması

- V  V beyannamesinin s  resinde verilmemiş olması

2. Derece Usulsüzlükler;

- V  V beyannamelerinin süresinin sonundan ba  layarak belirtilen süre içinde verilmesi
- Ekim ve sayım beyanlarının s  resinde veya doğru bir şekilde yapılmamış olması
- Vergi kanunlarının emrettiği bildirimlerin zamanında yapılmamış olması
- Vergi karnesinin 15 gün süre dolmasına rağmen alınmamış olması
- Tasdiki zorunlu defterlerin yasal süresi dolduktan sonra 1 ay içinde tasdiklenmesi
- Beyannameler, bildirimler, evrak ve vesikaların bunların ekleri dahil kanunda belirlenen hükümlere uygun düzenlenmemiş olması

- Hesapların doğruluğunu bozmamak koşuluyla evrak ve belgelerin bulunmaması veya gösterilmemesi

¹⁴ V.U.K Md. 353'de düzenlenen özel usulsüzlükler ise;

- Fatura verilmemesi veya alınmaması, Damga Vergisinin verilmemesi, bilgi vermekten çekinilmesi olarak özetle ifade edilebilir.

- Uyuşmazlıkları önleyici bir müessesedir.
- Devlet belirli oranlarda cezadan vazgeçmektedir.
- Mükellefler ise ceza indiriminden faydalanmaktadır.

Mükellefler cezalarda indirim müessesinden, dava açıldıktan sonra faydalanmak isterse, davadan vazgeçilmesi koşuluyla bu uygulamadan faydalanabilirler. Ancak buradaki koşul vergi mahkemesinin otuz günlük dava açma süresi dahilinde yargıya konu olan uyuşmazlık hakkında karar vermemiş olması gerekmektedir. Buna ek olarak mükelleflerin otuz günlük dava açma süresi sonlandıktan sonra, davadan vazgeçmesi dahilinde indirimden faydalanması mümkün değildir (Türkay, 2017).

Cezalardan indirim müessesinden faydalanmak isteyenler, vergi mükellefi veya sorumluları olabilir. Bu durum uygulama açısından özellikli birçok vakıayı beraberinde getirmektedir. Vergi idaresinin yapmış olduğu tarhiyat ve cezaya konu olan işlemin muhatabı aynı kişi olması durumunda uygulamada sorun gerçekleşmemektedir. Bu sebeple ilgili yükümlü cezalarda indirimden faydalanabilmektedir. Ancak uygulamada adi ortaklık, kolektif ve komandit şirketlerde ise cezanın ve tarhiyatın muhatabı birbirinden farklı olmaktadır. Bu sebeple adi ortaklıklarda ortaklardan birisi indirim müessesinden faydalanma yönünde talepte bulunması yeterli olmaktadır (Türkay, 2017).

Şahıs ortaklarında kolektif ve adi komandit şirketler için Gelir Vergisi ortaklar adına idare tarafından tarh edilmektedir. Vergiye ilişkin cezalar ise tüzel kişiliğin sorumluluğundadır. Bu durumda yine ortaklardan biri indirim talebinde bulunabilir. Burada uygulama açısından meydana gelen özellikli durum ise muhtasar ve KDV gibi tarhiyat işleminin ve cezanın sorumlusu şirket tüzel kişiliği olması sebebiyle burada indirim talebini şirketi kanunen temsil etme yetkisine sahip ortağın indirim talebinde bulunması gerekir (Türkay, 2017).

Cezalarda indirim uygulamasına yönelik yazında eleştiriler mevcuttur. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bilindiği üzere vergilerin kanuniliği ilkesi gereği ve anayasal hüküm gereği vergi cezaların konulması, değiştirilmesi ve yürürlükten kaldırılması kanunla yapılması esastır. Uyuşmazlıkların çözümünde tek taraflı bir başvuru sonucunda cezalarda indirim müessesesinin koşulları sağlayan mükellefin indirime konu ettiği işlem gerçekleştirilmektedir. Anayasa’da muafiyet, istisna, oran ve indirim kanuni sınırlar içinde aşağı-yukarı oranlarında düzenleme yapma yetkisi istisnai olarak sadece Cumhurbaşkanı’na verilmiştir. Anayasada sayılan işlem dışında başka bir düzenleme bulunmazken, idarenin tasarrufunda cezalarda indirim yapma yetkisi tanınması özetle vergilerin kanuniliği ilkesiyle çeliştiği yönünde eleştiriler mevcuttur. Ayrıca cezai müeyyidelerin mükellefler üzerindeki etkisi bu uygulama ile

birlikte azalmakla birlikte vergiye ilişkin cezaların etkisizleşmesine neden olmaktadır (Hepaksaz ve Avcı, 2021: 266, Bozdoğan, 2018: 25).

2.1.1.4. Uzlaşma

Vergilendirme anlayışında yaşanan değişimlerle birlikte vergi idaresinin vergilendirme yetkisi hukuk pratikleriyle zaman zaman kısıtlanmaktadır. Tahsil edilmesi gereken vergiye ilişkin verginin konusu ve ona ilişkin tüm unsurlarına yönelik bireylere itiraz ve anlaşma hakkı tanınmıştır. Vergilendirme anlayışında paradigma değişimiyle birlikte, mükelleflerinde uyuşmazlıklar karşısında anlaşma yapabilme ve vergiye ilişkin işlemlerde gönüllü vergi uyumu göstermesi beklenmektedir. Bu hedefin uzantısı olarak uzlaşma müessesesi ihdas edilmiştir. Bu müessesinin varlığı diyalog kanallarının açık tutulmasını sağlamakla birlikte uzlaşma sırasında mükellefe vergilendirmeye ilişkin iddia ve itiraz hakkı tanımaktadır. Uzlaşmayla idare-mükellef arasındaki ihtilaflı konular yargıya konu edilmeden çözülmektedir (Kızıltoprak, 2020a: 107).

Toplumsal hayatın barış ve huzur ortamında sürdürülebilmesi oldukça önemlidir. Vergilendirme işleminde barış ve huzur içinde yapılması taraflar arasında doğan uyuşmazlıkları adaletli ve kısa sürede çözmek vergilendirme işleminde barış ve huzur iklimini etkilemektedir. Vergilendirme işleminin adaletli ve yapıcı bir şekilde sürdürülmesinde uzlaşma müessesesi diğer barışçıl çözüm yollarından daha fazla katkı sağlamaktadır (Sarılı, 2020: 40). Vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeden çözümünde önemli bir rol oynayan uzlaşma müessesesi, idare-mükellef arasındaki uyuşmazlığın çözülmesinde olumlu anlamda taraflar arası ilişkilerin gelişmesini sağlayan bir uygulamadır. Uzlaşmanın amacı taraflar arasındaki uyuşmazlığı kaldırıp en kısa zamanda çözümlenmesidir (Çiftçi, 2020: 95).

Mükelleflerin kamu mal ve hizmetlerine yönelik artan talebine karşın hazine de vergi gelirlerini arttırma eğilimindedir. Bu durum uyuşmazlıkların yaşanmasına neden olmaktadır. Özellikle kanunların net ve anlaşılır olmaması, kanunlardaki yorum farklılıkları uyuşmazlıkları arttırmaktadır. İdari çözüm yollarından biri olan uzlaşma bu durumdan dolayı çözüm mekanizması olarak ortaya çıkmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 234).

Uzlaşma müessesesi mükelleflerin üstünde maddi ve manevi rahatlamaya neden olmaktadır. Uzlaşma nedeniyle mükellefin vergi idaresiyle kurduğu ilişki olumlu yönde bir seyir göstermektedir. Uzlaşma sonucunda vergi idaresi ile mükellef arasında “barış” gerçekleşmektedir. Mükelleflerin denetimi sırasında vergi idaresi elemanlarının yapmış olduğu hatalı işlemler uzlaşma sırasında tespit edilebilir (Eroğlu ve Cibo, 2019:128). Bu çerçevede vergiye ilişkin davranışların şekillenmesinde denetim ve cezaların, mükellef davranışlarını şekillendirdiği bilinmektedir (DeBacker vd., 2013: 2).

Vergi idaresinin, mükelleflerle uzlaşmaya gitmesi durumunda vergi alacağı açısından belirli ölçüde avantajlarını kaybedeceği bilinmektedir. Ancak uzlaşmanın diğer tarafı olan mükellefler uzlaşmayı olumlu algılamaktadırlar. Uzlaşmanın etkin olabilmesi için mükelleflerin uzlaşma sonucundaki faydaları fazla ise uzlaşma yönünde olumlu davranışlar geliştirmektedirler (Finley, 2017: 1-2).

Uzlaşma kavramı, vergi borcu tarh edilmiş ve tebliğ edilmiş yahut idarenin yapmış olduğu vergi incelemesine dayanarak yapılan tarhiyat nedeniyle idare-mükellef arasında gerilime neden olan veya olacak uyuşmazlığı ortadan kaldırmak amacıyla verginin tarafları olan idare-mükellefin karşılıklı taviz vererek anlaşmaları olarak tanımlanabilir (Tüleykan ve Aslan, 2019: 751). Uzlaşmanın tanımını yargı kararları ve doktrin ışığında yapmak mümkündür. Bu açıdan uzlaşmayı idare-mükellef arasındaki vergi ilişkisinin sonucunda doğan uyuşmazlıkları karşılıklı mutabakata dayanarak yargıya dair usul ve yollara gidilmeden çözülmesi olarak ifade edilebilir (Arslaner, 2016: 80). Vergi uzlaşması kısaca, beyana dayalı vergilerde beyan dışı tutulan vergilerin ve bu vergilere bağlı cezalar için idare ile mükellef arasında anlaşma ve pazarlık görüşmelerine vergi uzlaşması denilmektedir (Kızıltoprak, 2020 (b): 26).

Uzlaşma müessesinin hukuki niteliği incelendiğinde, uzlaşmanın bir sözleşme olduğu ve sözleşmenin içerik olarak bir “sulh akdi” veya “idari sözleşme” olduğu yönünde tartışmalar bulunmaktadır. Ancak vergi hukukunun kendi kavramları, kuralları ve terminolojisi açısından değerlendirildiğinde kendine özgü niteliği ve özellikleri olan isimsiz sözleşmeler sınıfındadır (Yılmaz, 2009: 326-336).

Uzlaşmanın konusu incelendiğinde, tarh edilmiş veya edilecek buna mukabil tahakkuk ettirilecek vergi miktarı ve buna bağlı cezalar uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır. Buna ek olarak kamu bütçesine gelir olarak dahil olan vergi benzeri gelirler ve buna bağlı cezalarda yine uzlaşmanın konusunu oluşturabilir (Yavaşlar, 2008: 316).

Uzlaşma müessesesi özelinde, kanun koyucu vergi mevzuatının içine bazı müesseseler dahil eder. Uyuşmazlıkların çözümünde uygulanan bu müesseselerin hukuki niteliğinden çok uygulamadaki faydaları önceliklidir. Devletin hukuki cebre dayanarak topladığı vergiler, devlet hazinesine hızlı bir şekilde intikal etmesi gereken tutarlardır. Vergi mükelleflerin vergilendirme karşısındaki durumları ise, gelir kaybına uğramaları sebebiyle vergiler karşısında olumsuz iradeleri bulunmaktadır. Vergi idaresi ise, en kısa ve kolay yoldan gelirini tahsil etme amacındadır. Bu çerçevede vergiler yoluyla kişilerin malvarlığına müdahale eden devlet, uyum ve kolaylık için uzlaşma benzeri müesseseleri hukuki mahiyetinden çok pratik faydaları için değerlendirmelidir (Yılmaz, 2009: 335).

Dünyanın birçok ülkesinde uyuşmazlıkların çözümü için uzlaşma müessesesi kullanılmaktadır. Barışçıl çözüm yolları olarak bilinen yöntemlerin öncüsü konumundadır. Gelirin hazineye hızlı intikali için idarenin olumlu yönde değerlendirdiği uzlaşma müessesesi mali yazında kişisel vergi affı olarak sakıncalı bulunup olumsuz olarak değerlendirilmektedir (Tekin ve Avşar, 2019: 517).

Uzlaşma uygulamaları farklı ülke vergi sistemlerinde bulunmaktadır. Fransa’da arabuluculuk ve danışmanlık, İngiltere’de komisyonlara itiraz etmek mümkün ve bu yapı çözümü itibariyle çok katmanlı bir durumla sonuçlanmaktadır. A.B.D. ve Türkiye’de ise uzlaşma müessesinde tek katmanlı bir yapı söz konusudur. Farklı ülkelerde uzlaşma farklı dönemlerde yapılabilmektedir. Bazı ülkeler tarhiyat öncesi ve sonrasını esas kılarken, bazı ülkeler tahakkuk etmiş tahsil aşamasındaki alacakları uzlaşmanın konusu yapmaktadır (Kızıltoprak, 2020a: 107-108). Alman vergi hukukunda uyuşmazlıkların çözümünde yargı yoluna gidilmesinde aranan koşul idari çözüm yollarının tüketilmiş olması koşuludur. Dava dilekçesinde bu durumun ispatlanması gerekmektedir. Uzlaşmanın konusunda her türlü vergi girmektedir. Anayasaya aykırılık nedeniyle 1977 yılında Almanya’da uzlaşma müessesesi kaldırılmıştır (Türkay, 2016: 58).

2.1.1.4.1. Konu ve Usul

Uzlaşmanın gelişimi incelendiğinde, Uzlaşma müessesesi Alman Vergi Hukukundan esinlenerek 205 sayılı kanunla vergi mevzuatındaki yerini almıştır. 2365 sayılı kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Merkez Uzlaşma Komisyonuna bu kapsamda yetki verilmiştir. 3329 sayılı kanun ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma yeni bir uygulama olarak yerini almıştır. 4008 sayılı kanun ile vergi kaçakçılığı suçu uzlaşmadan çıkarılmıştır. 4329 sayılı kanun ile vergi cezaları uzlaşmanın dışına çıkarılmış, 4444 sayılı kanun ile günümüzdeki haliyle cezalar uzlaşmanın konusunu oluşturmaktadır (Sarılı, 2020: 41; Buz, 2013: 1371).

Uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir rol oynayan uzlaşma müessesesi, yapılan düzenlemeyle V.U.K. Madde 33’de “tarhiyat öncesi uzlaşma” adı altında yeni uygulamaları da beraberinde getirmiştir. V.U.K.’ta açık bir biçimde “tarhiyat sonrası uzlaşma” şeklinde bir ifade yer almasa da vergi mevzuatının ek hükümleri incelendiğinde mükelleflere vergi veya vergiye ilişkin cezalarda yapılan tarhiyat işlemi sonrasında başvurabilecekleri “uzlaşmayı” tanımlamaktadır. Vergi mevzuatının ek 1 maddesine yönelik çıkarılan “uzlaşma yönetmeliği” kapsamında ifade edilen uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir (Küçükşıkaya, 2020: 254).

7103 sayılı Kanun 15. Maddesindeki düzenlemeyle daha önce tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu yapılan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşmanın kapsamı dışına

alınmıştır. Yazında sıklıkla eleştirilen usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma aşamasına konu edilebilmesine rağmen tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu edilememesi yönünde yapılan uygulama farklılıkları böylece son bulmuştur (Şin, 2019: 306).

2018 yılında gerçekleşen düzenlemeyle usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunun kapsamı dışına alınmasıyla birlikte ilgili vergi kabahatlerinin cezalarda indirim müessesisiyle çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır. Yapılan araştırmalar ışığında usulsüzlük ve özel usulsüzlüğün tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamından çıkarılmış olması meslek mensupları tarafından uzlaşma müessesinin çözüm potansiyelini daraltıldığı ve doğru bir uygulama olmadığı yönünde değerlendirmeler bulunmaktadır (Demirli ve Ayyıldız, 2019: 694).

Uzlaşmanın konusunu, ikmalen, re' sen ve idarece tarhiyat oluşturmakla birlikte, Danıştay idarenin yapmış olduğu tarhiyat işlemlerinin uzlaşmanın konusu yapılabilirliği üzerine ihtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerini de uzlaşmanın konusu yapılabileceğini hükmetmiştir (Gültekin, 2016: 581).

V.U.K Madde 116'da düzenlenen hatalar nedeniyle de haksız yere ortaya çıkan vergilerin eksik veya fazla alınması sebebiyle de taraflar uzlaşma talep edebilir. Vergi incelemeye ve ceza kesmeye yetkili olanların kesmiş olduğu cezaların gerekçesinde yönelik yargı kararı olması ve bu kararlar idarenin uygulamalarını ihtilaflı hale getirmesi durumunda da uzlaşmaya gidilebilir (Çiftçi, 2020: 99).

Uzlaşmanın tarafları, vergi idaresi ve mükelleflerdir. Vergi idaresinin uzlaşmaya yetkili birimi uzlaşma komisyonudur. Uzlaşma açısından görev ve yetkileri belirli bir organdır. Komisyon üç kişiden oluşmaktadır. Komisyon üyeleri vergi idaresi elemanları içinden seçilmektedir. Dava ehliyeti söz konusudur. Bu açıdan komisyonun almış olduğu karara karşı komisyonun kendisine dava açılır. Vergi mükellefi ve ceza muhatabı uzlaşmanın diğer tarafını oluşturmaktadır. Bilindiği üzere vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kimsedir. Ceza muhatabı ise, kanun hükümlerinde açıkça tanımlanan vergi kabahatlerini işlemesi sonucunda idari para cezasına muhatap olan kimse olarak ifade edilmektedir. Mükellef ve ceza muhatabı aynı kişiler olabileceği gibi farklı kişilerde olabilmektedir. Bu açıklamalar ışığında mükellef veya ceza sorumlusu da vergi uzlaşmasının tarafını oluşturmaktadır (Yavaşlar, 2008: 319-320).

Uzlaşmanın gerekçeleri incelendiğinde, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi, vergi hataları ile her türlü maddi hatalar ve yargı kararları ile idarenin arasında görüş farklılığının bulunması olarak sayılabilir. Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi incelendiğinde, uzlaşmaya başvurma gerekçelerinden biridir. Vergi ve cezaları

üzerine terettüp eden kişilerin kanun hükümlerini yeterince anlaşılmadığını ileri sürerek uzlaşmaya başvurmaktadırlar. Örneğin kanun hükümleri neticesinde vergi yükümlüsünün maddi ve şekli ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi gerekirken, getirmemesi nedeniyle vergi ziyai cezasına muhatap olurlar. Gerekçe olarak kanunlara yeterince nüfuz edilmediği belirtildiği takdirde uzlaşmaya başvurulabilir (Çiftçi, 2020: 99).

Uzlaşmanın gerekçelerinden olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” mükellefler nezdinde kullanılıyor oluşu, vergi mevzuatının anlaşılabilirliğinin artırılması, basitleştirilmesi için oldukça önemlidir. Anlaşılabilirliğin artması vergiye uyumu arttırmakla birlikte idare-mükellef uyumsuzluklarını azaltacağı açıktır. Vergi mevzuatının buna rağmen açık ve anlaşılır hale getirilmemesi mükelleflerin kanuna nüfuz edememesi sebebiyle uzlaşma talep etmelerine neden olabilir. Bu durum uzlaşmanın mantığıyla çelişmektedir, fayda sağlamamakla birlikte cezaları etkisizleştirmektedir (Üyümez, 2016: 89-90).

Yasada sayılan gerekçeleri bulunan mükellefler vergi uyumsuzluğunun çözümü için uzlaşma müessesisiyle çözüme ulaşmayı hedefler. Uzlaşma görüşmelerinin tarafları olan vergi idaresi (Uzlaşma Komisyonları aracılığıyla) ve vergi mükelleflerinin görüşmeleri sonucunda tarafların anlaşması durumunda “uzlaşmanın sağlanması”, uyumsuzluğun tarafların biri açısından sürmesi durumunda “uzlaşmanın temin edilememesi” ve “uzlaşmanın vaki olmaması” ile sonuçlanabilmektedir (Küçükkaya, 2020: 256).

Uzlaşma görüşmelerinin usul açısından doğru biçimde ilerlemesi için komisyonun hukuki mahiyetinin iyi anlaşılması gerekmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi hukukunda uygulama bulan uzlaşma müessesinin diğer hukuk dallarındaki uzlaşmadan farklı oluşunun göstergesi olarak, vergi hukukunda uzlaşma vergi idaresine bağlı bir komisyonla yürütülürken diğer hukuk dallarında uzlaşma, uzlaştırmacı veya arabulucu adında bir kişi tarafından uzlaşma faaliyetleri sürdürülmektedir (Şin, 2019: 307).

Uzlaşma talebi verginin tebliğini takip eden otuz günlük yasal süre içerisinde yazı ile ilgili komisyona başvuru ile gerçekleşmektedir. Yasal süresi içinde uygun şekilde uzlaşma başvurusunda bulunulmaması ve başvuru sonucunda uzlaşma sağlanamaması durumunda vergi yargısına uyumsuzluklar taşınabilmektedir. Uzlaşmaya başvurmadan önce vergi yargısına konu edilmişse uzlaşmanın sonucu ortaya çıkmadan karar verilememektedir. Karar verilmesi durumunda hükümsüz sayılmaktadır (Arslaner, 2016: 284).

Uzlaşma günü ve saati belirlenmiş ise en az on beş gün önce mükellefe yazılı şekilde bildirilir. İnceleme tutanağına uzlaşmanın günü ve saati de yazılabilir. Bu süre bir kısıt değildir.

Tarafların istemesi dahilinde on beş günlük süre beklenmeden daha önce uzlaşma tarihi belirlenebilir (Buyrukoğlu ve Buzkiran, 2016: 2085).

Uzlaşmanın hukuki usul açısından sonuçları değerlendirildiğinde, taraflara akde bağlılık ilkesine uymayı zorunlu kılmaktadır. Bu ilke gereği hem mükellef hem vergi idaresi açısından bağlayıcıdır. Uzlaşma tutanağının gereğini taraflar derhal yerine getirmekle yükümlüdür. Mükellef veya ceza muhatabı uzlaşılan miktarı kanuni süresi içinde ödemek zorundadır (Yavaşlar, 2008: 329).

2.1.1.4.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

V.U.K. Ek 11’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vergi incelemeleri neticesinde tarh edilecek vergilerin ortaya çıkması ve bu vergilere ilişkin kesilecek cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verebilme yetkisi tanınmıştır. Bakanlık bu yetkisini Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile düzenlemektedir (Demirli ve Ayyıldız, 2019: 697).

V.U.K. Ek 11. Maddesi kapsamında, vergi incelemeleri ışığında doğan veya doğacak olan vergi tarhı neticesinde vergiler ve cezalar için idare veya mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu tercih edebilir. Ancak kaçakçılık fiili sonucunda vergi ziyai meydana gelirse bu durumda vergi ziyai için uzlaşma yapılamaz. İncelemeye dayalı bir uzlaşma gerçekleştiğinde inceleme elemanın daveti üzerine mükellefler uzlaşmaya gidebilirler (Arslaner, 2016: 282).

Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinden faydalanılması için vergi incelemesi esastır. Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasındaki temel düşünce vergi idaresinin işlem yapmadan uyumsuzluğa konu olabilecek sorunun çözümü amaçlanmaktadır. Yine uzlaşma müessesinde V.U.K. Madde 359’da düzenlendiği üzere, vergi kaçakçılığı tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusundan çıkarılmıştır (Demirli ve Ayyıldız, 2019: 697). Tarhiyat öncesi uzlaşma kısaca inceleme sonucunda hesaplanacak veya tarh edilecek vergiler ve bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezalarında idare ile mükellef arasındaki çözüm yoludur (Şenses, 2021: 225).

Tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefler incelemenin her aşamasında uzlaşmaya başvurabilirler. Örneğin inceleme elemanlarının incelemeye başlamasından, son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen her aşamada incelemenin muhatabı olan kimseler tarhiyat öncesi uzlaşmadan faydalanabilirler (Şenses, 2021: 235). Bilindiği üzere tarhiyat öncesi uzlaşma ancak vergi incelemelerine dayanılarak yapılmaktadır. Vergi incelemesine ise defter, hesap, evrak ve vesikaları tutmaya, saklamaya ve istenilmesi durumunda ibraz etmeğe yükümlü gerçek ve tüzel kişiler tabidir. Bu tür şekli ödevleri ise ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişiler ve kurumlar vergisine tabi tüzel kişiler muhatap olmaktadır. Böylece tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinden bu kimseler faydalanabilmektedir (Yavaşlar, 2008: 322).

Tarhiyat öncesi uzlaşma iki şekilde yapılmaktadır. İlki mükellef açısından “uzlaşma talebi” diğeri idarenin sahadaki inceleme elemanı tarafından yapılan “uzlaşma davetiyle” gerçekleşebilmektedir. Uzlaşma talebi için mükellefin veya vekili tarafından yazılı başvuruyla yapılması esastır. Buna ek olarak inceleme tutanağında uzlaşma talebinin var olması yazılı başvuru yerine geçeceği kabul edilmektedir. Bu durum şu şekilde özetlenebilir, vergi incelemeleri sırasında inceleme elemanını herhangi bir taahhüt altına almaksızın mükellefi uzlaşmaya davet etmesi sonucunda gerçekleşmektedir (Şenses, 2021: 229).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın üç tip sonucu bulunmaktadır. Bunlar uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın vaki olmaması şeklide ifade edilebilir. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, uzlaşmaya ilişkin tutanağın tebliğ edildiği tarihte ödeme süresi bitmemiş ise o süre içinde, sürenin geçmesi halinde ise ilgiliye yapılan tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu çerçevede içinde uzlaşmanın gerçekleşmesi sebebiyle dava açılmaz, hiçbir mercie şikâyet yapılamaz uzlaşılan tutar üzerinden gecikme faizi hesaplanır (Buz, 2013: 1371; Şenses, 2021: 227).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise uzlaşmanın inceleme elemanın raporuna dayanarak yapılması sebebiyle uzlaşılmadığı takdirde yine bu rapora göre işlem yapılmaktadır. Mükellefler vergi ve ona ilişkin cezaların ihbarnamesinin tebliği itibarıyla otuz gün içinde ilgili miktarı ödeyebilecekleri gibi davada açabilirler. Mükellefler otuz gün içinde ödeme yaparlarsa cezalarda indirim müessesinden faydalanabilirler (Buz, 2013: 1371). Uzlaşmanın temin edilememesi ise, mükellefin uzlaşma komisyonuna katılmaması, uzlaşma tutanağına imza atmaması veya ihtirazı kayıtlı atmak istememesi gibi sebeplerle uzlaşma temin edilememiş sayılmaktadır. Bu durum karşısında uzlaşma komisyonu üç adet tutanak düzenler birini mükellefe vermek üzere, uzlaşmanın tarafı olan mükellef bu tutanağı almamakta direktirse tutanağın iki örneği sorumlu vergi dairesine gönderilir. Uzlaşma temin edilmemesi durumunda aynı vergi ve verginin cezasına ilişkin için uzlaşma görüşmesi tekrar yapılamaz (Türkay, 2016: 170).

Uzlaşma talebi sırasında mükelleflerin çok dikkatli olması gerekmektedir. Bilindiği üzere uygulamada tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası şeklinde iki türlü uzlaşma gerçekleşmektedir. Mükellefler bu uzlaşma türlerinden birini seçip bir defa talep edebilmektedirler. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın talep edilmemesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilmektedir. Bu durumda dikkat edilmesi gereken nokta tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesine rağmen bir uzlaşma gerçekleşmemiş ise tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilemez (Buz, 2013: 1371).

2.1.1.4.3. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Tarhiyat sonrası uzlaşma her türlü vergi tarhı ve buna ilişkin cezaların meydana gelmesinden sonra yapılabilecek bir uygulamadır. V.U.K. Ek Madde 1'e göre tarhiyat sonrası uzlaşma yapılabilmesi için re 'sen, ikmalen veya idarece tarh işlemleri yapılması gerekir. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu, vergi idaresinin yapmaya yetkili olduğu tarh işlemleri neticesinde tüm vergi, resim ve harçlar bunlara ait vergi ziyai cezaları tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu oluşturmaktadır. Usulsüzlük ve kaçakçılığa ilişkin cezalar tarhiyat öncesinde olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu dışındadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 235).

Bilindiği üzere, V.U.K. Ek Madde 1'de sayılan, kanunlara yeterince nüfuz edememe, hatalar, yargı kararları ve idarenin kararları arasında bir uyumsuzluk var ise tarhiyat sonrası uzlaşmanın gerekçesi oluşmaktadır. Bu gerekçelerin vergi komisyonu tarafından bir kasıt taşımadığı ve bu durumdan hareketle gerekçesini yerinde bulunması gerekmektedir (Tekin ve Avşar, 2019: 513).

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi usul açısından değerlendirildiğinde mükellef veya vekili, tüzel kişi, küçük veya kısıtlılarda ise yasal temsilcileri aracılığı ile uzlaşmak için yetkili komisyona veya doğrudan vergi idaresinin kendisine dilekçe ile başvuru yapılabilir. Yasal ceza ihbarnamesinin tebliğini takip eden otuz gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Usul açısından belirlenen süre içerisinde başvuru yapıp yapılmadığı komisyon yetkileri için diğer önemli bir husustur. Eğer komisyona usule uygun başvuru yapılmış ise uzlaşma görüşmelerine katılmak üzere görüşmenin yeri, zamanı ve saati belirtilerek mükellefe on beş gün önceden bildirim gerçekleşir. Ancak mükellefin talebi doğrultusunda on beş günlük süre bir kısıt değildir. Daha öncesinde de uzlaşma görüşmeleri gerçekleşebilir (Tekin ve Avşar, 2019: 513).

Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinin de üç tip sonucu bulunmaktadır. Bunlar incelendiğinde uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın vaki olmaması ve uzlaşmanın temin edilmemesidir. Uzlaşmanın vaki olması, uzlaşmanın taraflarının asgari müşterekte buluştuklarını gösterir. Bu açıdan uzlaşmanın vaki olması durumunda üç nüsha uzlaşma tutanağı hazırlanır. İlgili imzalar atıldıktan sonra mükellefe tebliğ edilir (Uzlaşma Yönetmeliği, 1999: Madde 10).

Uzlaşma komisyonu, mükellefin sorumlu olduğu vergi dairesi değil ise tutanağın bir örneği ilgili sorumlu vergi dairesine yollanır. Uzlaşmanın vaki olmaması ise, uzlaşmanın gerçekleşmediği durumu ifade etmektedir. Burada benzer biçimde üç nüsha tutanak imza edilir. Mükellef komisyonun belirlemiş olduğu tutar uzlaşma tutanağına işlenir. Mükelleflerin uzlaşmamasına rağmen dava açma süresinin bitiminin son akşamına kadar uzlaşma teklifini

kabul etmesi durumunda, ilgili vergi dairesine bildirir. Uzlaşma tarih itibariyle gerçekleşmiş sayılabilir. Uzlaşmanın temin edilememesi durumunda ise mükellefin uzlaşma davetine katılmaması, tutanağı imzalamaması veya ihtirazı kayıtlı imzalamak istememesi sebebiyle uzlaşma temin edilmemiş sayılır (Uzlaşma Yönetmeliği, 1999: Madde 10).

2.1.1.4.4. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşmanın sonuçları incelendiğinde, uzlaşmanın sağlanması, uzlaşmanın sağlanmaması ve uzlaşmanın temin edilmemesi gibi sonuçları bulunmaktadır. Uzlaşmanın sağlanması aşaması mükellefin uzlaşma görüşmesine katılmasıyla başlamaktadır. Mükellefler görüşmelere meslek mensubuyla katılabilirler. Temsilciler sadece görüş bildirirler. Tutanaklara imza atmaya ehil değildirler. Uzlaşmanın sağlanması durumunda, tutanakla ile durum tespiti yapılır. Durum tespitinde mükellefin kimlik bilgileri, komisyon üyelerinin bilgileri, uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarı, sorumlu olunan vergi dairesine ait bilgiler tutanağa kaydedilir. Tarafların imzalaması sonucunda uzlaşma gerçekleşmiş sayılır (Bayraklı, 2008: 150).

Uzlaşmaya ilişkin düzenlenen tutanak sayısı üç tanedir. Bu nüshalardan, ilki mükellefe verilir. İkincisi ilgili hesap servisine yollanır. Sonuncu nüsha ise uzlaşma dosyasında kalır. İlgili vergi dairesine bağlı hesap işleri servisi tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezayı, uzlaşma görüşmelerinde uzlaşılan tutar üzerinden yeniden düzenler. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalama aşamasına kadar uzlaşmadan cayma hakkı bulunmaktadır. Ancak mükellef tutanağı imzalaması durumunda uzlaşmanın sorumluluklarını yerine getirmekle yükümlüdür. Uzlaşılan miktar ödeme süresi geçmemişse ilgi tutar o süre içerisinde yükümlü tarafından yerine getirilir. Ödeme süresi geçmiş ise, tutanağın mükellefe tebliği itibariyle otuz gün içinde ödeme yapmak durumundadır. Ödemenin yapılmasıyla birlikte söz konusu uyuşmazlık sonlanmaktadır (Bayraklı, 2008: 150-151).

Uzlaşmanın sağlanamaması durumu incelendiğinde, mükellef veya vekilin uzlaşmaya yanaşmaması, tutanağın mükellef tarafından imzalanmak istenmemesi, tutanağa ihtirazı kayıtlı imza atmak istemesi sebebiyle gerçekleşmektedir. Uzlaşmanın sonucunda ise, bu durum yine üç nüsha halinde tutanakla kayda alınır. İlki mükellefe, diğeri ilgili vergi dairesine yollanır. Sonuncusu ise uzlaşma dosyasında saklanır. İdare açısından da bu duruma ilişkin koruma önlemleri ve haciz işlemleri başlatılabilir. Mükellef ise aynı vergi konusu üzerinden yeniden uzlaşma talep edemez, cezalarda indirim müessesesinden faydalanmak üzere ilgili idareye başvuru yapabilir. Buna ek olarak yapılan tarh ve cezai işleme yönelik vergi yargısına konuyu direkt taşıyabilme hakkı da bulunmaktadır (Bayraklı, 2008: 150-151).

Uzlaşmanın sonuçları özet bir şekilde değerlendirildiğinde, uzlaşmanın sonucu kesindir. Uzlaşmanın sonucu dava edilemez. Uzlaşmaya varılması, uzlaşmanın temin edilememesi,

uzlaşmaya varılamaması, cezada indirim ve cezaların ödenmesi gibi sonuçları bulunmaktadır (Doğan, 2018: 50).

2.1.1.4.5. Uzlaşma Müessesinin Önemi ve Faydaları

Uzlaşma müessesinin önemi ve faydası hem idare hem mükellef açısından birçok olumlu yönü bulunmaktadır. Uzlaşmanın her iki taraf için en önemli yönü, söz konusu uyuşmazlıkların vergi yargısına konu edilmeden maddi ve manevi külfetlerden (zaman maliyeti, psikolojik yorgunluk, yargı giderleri) kurtulabilirler. Hukuk devleti ilkesi gereği uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl seçeneklerin bulunması çatışmacı ortamın çözülmesine ve mükelleflerin devlete duydukları güvenin arttırmasına, adalet duygularının gelişmesine yönelik katkı sağlayabilecektir. Bunun sonucunda vergiye gönüllü uyum gerçekleşebilir (Günay, 2021: 43-44).

Kamusal mal ve hizmetin temel finansman aracı olan vergilerin hazineye hızlı bir şekilde ulaşması oldukça önemlidir. Enflasyon vb. sebeplerle kamusal gelirlerin aşınmaması için az ama zamanında toplanan vergiler, zaman maliyeti sebebiyle makbul miktarda ama geç toplanan vergiye göre daha çok tercih edilebilir. Uzlaşma müessesisiyle, kamu gelirlerinin toplanması kolaylaşabilir. İdarenin uzlaşmacı davranışının iktisadi rasyonaliteye de uygun olduğu söylenebilir. Şöyle ki idare uzlaşarak vergi davasına emek ve zaman harcamaktan kurtulmaktadır. Buna ek olarak mükellefin davayı kazanması durumundaki maliyetlerden de kurtulabilmektedir. Uzlaşma yönünde istekli olan idare “vergi affı” ihtimaliyle aşınacak vergi gelirlerini de riske atmamaktadır. Uzlaşma müessesesi, idarenin iş yükünün azalmasına katkı sağlayabilir (Bozdoğan, 2018: 168-169).

2.1.1.5. İzaha Davet

İzah kavramının kelime anlamı genelde açıklama olarak ifade edilmektedir. Vergilendirme sürecinde ise, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın vergi ziyanına sebep olan mükelleflere ceza uygulaması yapmadan önce izah hakkı tanınmasıdır. Vergi idaresinin ön inceleme sırasında emarelerin tespit edilmesiyle mükelleflerden bu konuda izah talep edilebilir. Ön inceleme sonucunda vergi ziyayı tespit edilmez ise vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesi engellenmektedir. Vergi ziyanının tespit edilmesi durumunda belirli kuralların yerine getirilmesi şartıyla indirimli cezalar uygulanmakla birlikte, mükellefler müessese sayesinde ağır cezai yaptırımlardan kurtulmaktadırlar (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 58).

İzaha davet müessesesi kısaca, vergi ziyanına sebebiyet vereceğinden şüphe duyulan vergi mükelleflerine mevcut durumunu açıklamaya bu açıklama ekseninde idarenin değerlendirme yapması ve bu doğrultuda mükelleflere bazı imkanlar tanınması şeklinde özetlenebilir. İzaha

davet müessesesi içeriği itibariyle ve genel hatları açısından vergi uyuşmazlıklarının aşılmasında alternatif bir idari çözüm yolu olarak ifade edilebilir. İzaha davet müessesinin, mükelleflerin uzun süre inceleme baskısından kurtararak vergi uyumunu arttırmaya yönelik bir amaç taşıdığı söylenebilir (Şanver ve Demirtaş, 2022: 20, Hepaksaz ve Avcı, 2018: 768).

İzaha davet müessesesi vergiye uyum açısından oldukça önemli bir konuyu beraberinde getirmektedir. Devletler vergi sistemlerinin içine ceza mekanizmaları yerleştirmektedir. Bu mekanizmaların temel amacı kamu alacağının güvence altına alınmasıdır. Devletler cezalara ek olarak uyum sağlanması adına kayıp ve kaçakların önlenmesi için izaha davet, af, pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, zor durum ve zaman aşımı gibi haller tanımaktadır (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 43).

İzaha davet müessesesi, vergiye gönüllü uyumu arttırmakla birlikte, mükelleflerin yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde aktif rol almasına katkı sağlamaktadır. Bu durum ise katılımcı demokrasi açısından önem taşımaktadır. Şöyle ki müessese sayesinde uyuşmazlıklar idare veya mükellef açısından kaynaklansa da idari aşamada çözüm bulunması yargısal aşamaya taşınmadan yaşanan belirsizliklerden tarafları korumaktadır (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 561).

İzaha davet müessesinin hukuk felsefesi açısından da oldukça önemli katkısı olduğu söylenebilir. Devletin sadece cezalandırıcı bir yapı olmasından ziyade mükellefleri dinlemesi, yaşanan süreci anlamlı bir biçimde analiz etmesi cezalandırıcı denetimden ziyade, hafif denetim mekanizmaları ile mükellefleri motive edebilir. Vergi uyumu ve kanun yararı açısından da mükelleflere daha az ceza verilmesi ve izah sürecinde mükelleflerin muhatap alınması mutluluklarını attırabilir (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 585).

İzaha davet müessesesindeki amaç, idare-mükellef arasındaki uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin bir yol olmakla birlikte idarenin zamanını daha etkin ve verimli olan alanlara hasretmesi, yaşanan vergisel işlemlere mükelleflerin katkıda bulunması sebebiyle vergiye uyumun artırılması hedeflenmektedir (Altunoğlu, 2017: 265). İzaha davetin amaçları, idareyi gereksiz vergi incelemesi ve takdir işlemlerinden varest etmek, haksız ve gereksiz işlemlerden mükellefleri korumak, uyuşmazlıkları yargıya taşımadan idari aşamada çözüm sağlamak, vergi uyumu arttırarak kayıp ve kaçaklara azaltmak şeklinde sıralanabilir (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 44).

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarında olduğu gibi izaha davet müessesinde de vergilerin mali, ekonomik ve diğer amaçlarının yerine getirilmesine yönelik fonksiyon bulunmaktadır. Bu sebeple vergilendirme sürecindeki öznelerin etkinliğini arttırmak müessesinin amacını oluşturmaktadır (Sarılı, 2020: 74). Müesseseyle birlikte zamanında yerine

getirilemeyen veya eksik yerine getirilen vergisel yükümlölükler tamamlanarak, verginin ceza miktarının belirli oranda indirilmesine imkân kılması vergi özneleri açısından uygulamayı cezbedici kılmaktadır (Bıyan vd., 2021: 336).

Vergi mevzuatında 01/07/2017 yılı itibariyle mali idare ve mükellefler arasında yaşanan uyuşmazlıkları çözmeye yönelik uygulanmaya başlanılan izaha davet müessesesi çerçevesinde inceleme ve takdir işleminden evvel mükellefler uyuşmazlığa konu olabilecek haller nedeniyle açıklama yapılabilir. İzaha davet komisyonlarının uygun bulması halinde indirimli ceza uygulamasıyla birlikte zaman maliyetinin önüne geçilmektedir (Çiçek ve Güneş, 2019: 13). İzaha davet müessesesi kabahat ve suçlar açısından sadece vergi ziyayı kabahatine neden olunan haller için çözüm olmaktadır. Örneğin V.U.K. Md. 359 da sayılan kaçakçılık nedeniyle doğan verginin ziyaına uğraması izaha davet yoluna kapalıdır. Uygulama açısından bu sebeple müessesinin dar bir çerçevesi olduğu söylenebilir (Sarılı, 2020: 76-77).

Türkiye’de 2017 yılı itibariyle uygulama alanı bulan izaha davet müessesesi değerlendirildiğinde, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma müessesesi arasında sayılabilecek bir barışçıl çözüm yolu olarak ifade edilebilir. İzaha davet müessesesi V.U.K. 370. Madde ve 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 22. Maddesinde düzenlenmiştir. İzaha davet müessesesinde mevzuatın özü itibariyle vergi öncesi tespit edilen, vergi ziyasına neden olan işlemlerin mükellef cephesinden vergiye gönüllü uyumu esas alarak uyuşmazlığı hızlı ve etkili bir biçimde çözmek amacı taşımaktadır. Uyuşmazlıkların diğer çözüm yollarındaki gibi yargı yükünü azaltmakla birlikte vergi alacağının hazineye intikalini kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte normalden düşük oranda kesilen vergi cezası nedeniyle mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin verilecek bilgilerin doğru verilmesini sağlamaktadır (Doğan ve Kabayel, 2018: 59).

İzaha davetin şartları incelendiğinde, mükelleflerin hakkında vergi incelemesi yapılmamış olması, ilgili mükelleflerin takdir komisyonlarına sevk edilmemiş olmaması, mükellefler hakkında herhangi bir ihbarın bulunmamış olması izaha davetin şartlarını oluşturmaktadır (Özmen, 2018: 76-77). Şartların bulunmasının temel nedeni uygulamanın temel çıkış noktası olan taraflar açısından zaman maliyeti ve iş yükünü minimize etmek olduğu için vergilendirmeye dair işlemlerin maksimum ekonomik kapasiteyle yapılması önemlidir. Bu çerçevede incelemeye tabi olmama ve takdir komisyonuna sevk olmama gibi şartların aranması oldukça rasyoneldir.

İzaha davet müessesinin konusunu Hazine ve Maliye Bakanlığı belirlemektedir. Bu açıdan konunun belirlenmesinde ilgili bakanlığın izaha davetin konusunun daraltılması veya genişletilmesi açısından yetki verilmiş olması idarenin mevcut koşullar dahilinde esnek

davranabileceğini göstermektedir (Doğan ve Kabayel, 2018: 60). İzaha davet müessesinin 482 nolu V.U.K Genel Tebliğinde konusu ve kapsamı 16 madde¹⁵ olarak sayılmıştır. 30.07.2020 tarihi itibarıyla 482 nolu tebliğin yürürlükten kaldırılması yerine ihdas edilen 519 Nolu V.U.K Genel Tebliğinde 16 maddelik dar bir sınırlandırma yapılmamıştır (Şanver ve Demirtaş, 2022: 20).

482 Nolu Genel Tebliğinde izaha davet müessesinin gerekçesi, idarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi mükelleflerin ise olayların tespitinde katkıda bulunup vergiye gönüllü uyumun arttırılması gibi bir gerekçe mevcut iken 519 Nolu Genel Tebliğinde bu tarz bir gerekçeden ziyade, mükelleflerin vergi ziyasına sebebiyet vermesi veya vermemesi durumunda yapılacak işlemler çerçevesinde açıklanmıştır. Örneğin vergi ziyasına sebebiyet verilmemesi durumunda vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk edilmesi engellenmiş olacaktır. Vergi ziyayı tespit edilmesi durumunda ise mükellefler ağır cezai müeyyidelerden kurtulacaklardır (Şanver ve Demirtaş, 2022: 21).

519 Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde izaha davet süreci, ön tespit, izaha davet komisyonu ve mükellefin izaha davet edilmesi şeklinde ilerlemektedir. V.U.K. Md. 370 ve 519 Nolu V.U.K. Genel Tebliğinde izah değerlendirme sonucunda dava açılıp açılmayacağına dair bir ifade bulunmamaktadır. Ancak vergi yargısına konu edilebilecek unsurlardan olan tarh ve cezalar şüphesiz vergi yargısının konusunu oluşturmaktadır. Kaldı ki idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşın Anayasa 125. Madde gereği dava yoluna gidilebilmektedir (Sarılı, 2020: 80-81).

482 Nolu Genel Tebliğinde sahte muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma belirli koşullar dahilinde izaha davet müessesinin kapsamında iken 519 Nolu Genel Tebliğindeki

¹⁵ - Ba- Bs olarak adlandırılan bildirim formlarındaki bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda mükellefleri idarenin izaha davet etmesi

- Kredi kartı satışıyla KDV beyannamelerinin mukayese edilmesi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Beyannamelerin (Yıllık, Muhtasar, Prim Hizmet) karşılaştırması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Çeşitli Kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler doğrultusunda asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda izaha davet edilmesi
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin beyannameleri üzerinde yapılan indirimleri, kanuni oranları aşanları izaha davet edilmesi
- Dağıttığı kar üzerinden tevkifat yapmayanların izaha davet edilmesi
- Geçmiş yıl zararlarının mahsup konusunda mükelleflerin izaha davet edilmesi
- İştirak kazançlarını ilgili hesapta göstermeyenlerin izaha davet edilmesi
- Kurumlar Vergisi Kanunda 5/1-e maddesinde düzenlenen istisna ile ilgili olmak üzere bu mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Örtülü sermaye sebebiyle mükelleflerin izaha davet edilmesi
- Limited şirket ortaklarının, ortaklık hakları veya hisselerin elden çıkarılmalarına rağmen beyanda bulunmamaları sebebiyle izaha davet edilmesi
- Gayrimenkul alım/satım tutarlarının eksik beyan edilmesi durumunda izaha davet
- Gayrimenkul değer artışları sebebiyle izaha davet
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan edenlerin izaha davet edilmesi
- Sahte veya İçeriği İtibariyle Yanıltıcı belge kullanılması sebebiyle izaha davet

yeniliklerden biri olarak İzaha davet kapsamından çıkarılmıştır. Ancak söz konusu fiil için hala belirli koşullar¹⁶ dahilinde indirimli ceza imkânı bulunmaktadır (Sarılı, 2020: 84-85).

İzahın değerlendirilmesi vergilendirme tekniği açısından bir süreci ifade etmektedir. Şöyle ki vergi ziyayı olma ihtimaline karşın idare tarafından kendisine izaha davet yazısı tebliğ olunanlar otuz günlük süre zarfında ilgili mercilere izah vermeleri gerekmektedir. Bu süre içinde izah vermeyen vergi ödevlisi izaha davet müessesinden faydalanamaz. İlgili komisyonlar tarafından karara bağlanır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 60).

İzahın değerlendirme sürecinde önemli başlıklardan bir tanesi “ön tespit” sürecidir. Bu süreç içinde vergi incelemesi yapmaya, bilgi toplamaya kanunlarla yetkilendirilmiş kişilerin doğrudan veya dolaylı yoldan elde ettikleri bilgi ve bulgular ışığında vergi ziyayı olabilecek durumları tespit edip ilgili komisyona sunması sonucunda vergi ziyayı olabilecek durumları izah değerlendirme komisyonuna sunarak, ilgili komisyonun vergi ziyayı olabilme ihtimaline karşı mükellefleri izaha davet etme sürecini ifade eder. Ön tespitin kabul edilebilir olması için, vergi ziyayı ihtimali, yetki birimler tarafından ön tespitin yapılmış olması, vergi incelemesi yapılmamış olması, ihbarname bulunmamış olması ve takdir komisyonuna sevk işleminin gerçekleşmemiş olması gerekmektedir (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 54-60).

İzaha davet komisyonlarının¹⁷ süreçteki rolü incelendiğinde, üç durum meydana gelmektedir. İlk durum mükelleflerin lehine oluşan durumlardır. Bu açıdan mezkûr komisyonun mükelleflerin izahına yönelik vergi ziyasına ilişkin bir işlemin takdir edilmeyeceğine yönelik karar vermesidir. Bu sonuç halinde mükelleflerin aleyhine herhangi bir vergisel işlem yapılmaz. Diğer durumlar ise mükellefin verdiği izahın yetersiz bulunması veya mükelleflerin beyanname vermesi gereken durumu ifade etmektedir. Bu sonuç itibarıyla komisyon mükellefe kararı tebliğ eder. Bu karar çerçevesinde mükellef izahın yapıldığı tarihten otuz günlük süre bitmeden, verilmemiş beyannamelerin verilmesi, eksik veya yanlış vergi

¹⁶ “..... sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında (320.000 TL) Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödemesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir (V.U.K Madde 370)......”

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde olmak üzere izaha davet komisyonları kurulabilir. Komisyonların görev ve yetkileri incelendiğinde (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 577);

- Kendisine gelen hukuki durumları müessese kapsamında bulunup bulunmadığını tespit etmek
- Komisyona ulaşan bilgi, belge ve bulgularla vergi ziyanın ön tespitini yapmak
- İzaha davet yazısını ilgililere tebliğ etmek
- Komisyona yapılan izahları değerlendirip karara bağlamak olarak sayılabilir.

beyanlarının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçen vergilerin 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Md.51 gereği gecikme zammı oranında bu zam yerine geçecek izah zammı ödenmesi şartıyla, vergi ziyai cezası verginin 1/5 oranında hesaplanmasıyla sonuçlanır. Bir başka ifadeyle %20 oranı üzerinden kesilen vergi ziyai cezasına ilişkin, tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir. Otuz günlük süre içinde tahakkuk eden vergiler ve izah zamları ödenmemesi durumunda indirimli ceza %50 oranında ikmal edilir. İzah zammı yerine gecikme faizi uygulanır (Özmen, 2018: 77-78, Çağlar, 2019: 211-212).

İzaha davet müessesesi, vergilerin kanuniliği ilkesini zedelemektedir. Vergi idaresine keyfi bir boşluk oluşturmaktadır. Dürüst mükellefleri cezalandırmaktadır. Cezaların caydırıcılığına zayıflatmaya neden olduğu yönünde uygulama açısından dezavantajlı durumları taşımaktadır (Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 63-65).

Müessesede aynı vergisel durumda bulunan mükelleflerin hangisine izaha davet çağrısının yapıp yapılmadığı, izaha davet edilecek mükellefin neye göre seçildiği yazındaki eleştirilerin başında gelmektedir. Ancak idarenin izaha davet etmediği mükelleflere de pişmanlık müessesinin açık olması mükellef haklarına aykırı olduğu yönündeki eleştirileri belirli anlamda yersiz kılmaktadır (Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 563).

İzaha davet müessesine yapılan diğer bir eleştiri ise hukuki açıdan yapılmaktadır. İzaha davet müessesinin V.U.K un 3. Kısımında cezaların ödenmesi ve kalkması başlığı altında düzenlenmiş olmasıdır. Bilindiği üzere müessese cezaları tamamen ortadan kaldırmamaktadır. %20 oranında ödenmesini sağlayarak indirim sağlamaktadır. V.U.K'da düzenlenen yerin bu açıdan uzlaşma başlığı altında düzenlenmesi yönünde eleştiriler bulunmaktadır. Bununla birlikte izah zammının gecikme zammı oranında uygulanması yine önemli eleştiri başlıklarından birini oluşturmaktadır. Çünkü izaha davet tarhiyat işlemine ilişkin olduğu için gecikme faizi uygulaması yönünde öneriler yazında bulunmaktadır (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 54).

2.1.2. İdari Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi

İdari çözüm yolları vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu katkısı bulunmaktadır. Mükelleflerin yaşanan uyuşmazlıklarda anlaşma yapabilme ve karşısında idari bir muhatap mekanizması görebilmesi vergisel işlemlerde gönüllü uyum arttırıcı etkiye sahip olmaktadır. Vergisel işlemlerin mükelleflerin rızasıyla gönüllü bir şekilde sürdürülmesi oldukça önemlidir. Taraflar arasında yaşanan uyuşmazlıkların kısa ve adaletli bir biçimde sonuçlanması taraflar nezdinde teşvik edicidir. Uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüyle birlikte vergi idaresi kamu alacağını hızlı bir şekilde hazineye intikal ettirirken vergi mükelleflerinde ise vergi borcunun aslı ve cezai uygulamalarının üstlerindeki mali ve psikolojik külfeti ortadan kalkmaktadır.

Vergi hatalarını düzeltme vergi uyumu ilişkisi incelendiğinde içinde kasıt unsuru bulunmayan çeşitli nedenlerle örneğin yanlışlıkla, dalgınlıkla ve bilmeden yapılan vergi hataları vergi uyumsuzluğuna neden olduğu söylenebilir. Vergi hataları nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıklarda hem mükellefe hem idareye ekstra sonuçlar doğurmaktadır. Taraflar üzerindeki olumsuz sonuçlar değerlendirildiğinde idare açısından vergi ziyai işlemlerinin uygulanması, iş yükü ve idari maliyetlere neden olmaktadır. Mükellef açısından değerlendirildiğinde ise hatalı işlemler nedeniyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışı olumsuz etkilenmektedir. Hata nedeniyle mükellef aleyhine maliyetler doğmakla birlikte mükellefe yönelik vergi incelemesi yapılabilmektedir (Biniş, 2012a: 486- 491).

Vergi uyumu vergi hatalarını düzeltme müessesesi ile hem idari külfetler ortadan kalkmakta hem de mükelleflerin gönüllü uyumunu bozucu maliyetler giderilmektedir. Vergilendirme de hata işlemi nedeniyle psikolojik külfetler giderilmektedir. Bu bağlamda uyuşmazlıkların çözümünde hata düzeltme müessesinin vergi uyumunu artırabileceği ifade edilebilir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından biri olan pişmanlık ve ıslah müessesinden faydalananlara vergi ziyai cezası uygulanmamaktadır. Yargısal giderler müessese sayesinde ortadan kalkmaktadır. Müesseseden faydalanılması durumunda uyuşmazlık sona ermektedir. Taraflar açısında emek ve zaman kaybı ortadan kalkacaktır. İçinde barındırdığı tüm bu unsurlar nedeniyle pişmanlık ve ıslah müessesinin vergi uyumunu arttırabileceği ifade edilebilir.

Vergi uyumu pişmanlık ve ıslah müessesesi ilişkisi değerlendirildiğinde uyuşmazlıkların çözümünde önemli bir rol oynamaktadır. Vergiye gönüllü uyumu arttırma yönünde olumlu etkisi bulunmakla birlikte cezai işlemleri zayıflatması vergi kaçakçılığı gibi ağır bir suçu müessese çerçevesinde cezalandırma işleminde esneklik tanınması ve pişmanlık hükümlerinden bir mükellefin en fazla kaç defa faydalanabileceğinin belirli olmaması “ıslahtan” çok su istimal riskini de beraberinde taşımaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümleri uyuşmazlıkların çözümünde kendi içinde barındırdığı sakıncalarla birlikte değerlendirildiğinde vergi cezalarının yaptırımlarını koruyabilir ayrıca vergi düzenine kendiliğinden vergi uyumu gösteren dürüst mükellefler de gözetilmiş olur (Bozdoğan, 2017: 166-167).

Vergi uyumu cezalarda indirim müessesesi arasındaki ilişki değerlendirildiğinde cezalarda indirim müessesesi, ekonomik anlamda zor durumda bulunan veya çeşitli sebepler nedeniyle zor duruma düşecek mükellefi korumak, vergi borcunu ödemeye istekli hale getirmek ve vergi ihtilaflarını ortadan kaldırmaya yönelik bir uygulama olduğu bilinmektedir (Altıntaş,

2018: 202). Bu bağlamda vergiye gönüllü uyum potansiyelinden uzaklaşan mükellefleri müessese sayesinde yeniden vergi uyumu döngüsüne kazandırılabilceği ifade edilebilir.

Vergi uyumu uzlaşma müessesesi ilişkisi incelendiğinde, idareyle kurulan barışçıl ilişkiler vergilendirmenin doğal sürecinde yatan “gerilimli” durumun belirli anlamda azalmasına yardımcı olabilir. Vergiye gönüllü uyuma yönelik davranışların gelişmesine katkı sağlayabilmektedir. Uzlaşma sonucunda mükellefler hukuki güvenlik sağlayabilir. İdareyle benzer şekilde mükelleflerde vergi davasının maddi ve manevi külfetlerinden kurtulabilir. Vergilendirme nedeniyle oluşan psikolojik baskı uzlaşma yoluyla azalabilir. Mükellefler uyuşmazlığın vergi yargısında olumsuz sonuçlanması durumunda vergi ziyai ve gecikme faizi ödeme ihtimalinden uzlaşma sayesinde kurtulabilir. İdarenin mükellefi muhatap olarak kabul etmesi güven duygusunun taraflar nazarında artmasını sağlayabilir (Demirli ve Ayyıldız, 2019: 695).

İzaha davet müessesesi vergi uyumu ilişkisi incelendiğinde bilinen en büyük faydası mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmasıdır. İzaha davet müessesinin çözüm yolu olarak getirilmesindeki amaç vergi uyumunun arttırılma isteğidir. İdare ve mükellef arasındaki uyuşmazlıkların çözülmesi, azaltılması buna ek olarak hızlı ve etkin bir vergilendirme süreci sağlaması olası uyuşmazlıkların çözümüne yönelik mükelleflerin görüşlerinin alınması idarenin alacağını hızlı yolla tahsil etmesi, söz konusu uyuşmazlığın yargı yoluna gitmeden çözülmesi gibi birçok avantajı içinde barındırmaktadır (Ateş, 2019: 78-79; Hepaksaz ve Avcı, 2018: 767).

Tablo 3. Manisa İli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (2018-2022)

Yıllar	Müessese	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
		Başvuru	Uzlaşılan	Konu Olan Tutar	Sonuç	Konu Olan Tutar	Sonuç
2018	Uzlaşma	1052	939	1.253.155,70	1.225.665,11	2.914.483,94	605.924,65
2019	Uzlaşma	1.227	1.174	2.163.725,01	2.163.011,28	4.416.377,49	907.534,64
2020	Uzlaşma	1.317	1.253	2.260.901,58	2.260.901,58	5.924.633,27	1.210.144,21
2021	Uzlaşma	1.236	978	1.748.469,10	1.748.469,10	3.891.477,72	789.756,35
2022	Uzlaşma	762	743	2.993.620	2.993.620	9.403,858*	2.312,016**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından tarafımızca oluşturulmuştur.

Gelir idaresi başkanlığı faaliyet raporları incelendiğinde tarhiyat sonrası uzlaşma verileri bulunmaktadır. Bu çerçevede Manisa İlinde 2018-2022 yıllarında veriler incelendiğinde önemli ölçüde tercih edilen bir çözüm yolu olarak değerlendirilebilir. 2022 yılı hariç uzlaşma

* Vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplam tutarıdır.

talebiyle başvuru dosya adedinde artış gözlemlenmektedir. Mali aflar nedeniyle zaman zaman müesseseye konu olan dosya sayısında azalmalar olsa da vergi tutarı olarak hazineye yüksek tutarda vergi intikali gerçekleşmektedir. Özellikle 2020 yılında 1.317 oranında başvuru gerçekleşmiş uzlaşılan dosya ise 1.253 olarak gerçekleşmiştir. Bu çerçevede 2.260.901,58 tutarında kamu geliri olan vergi hazineye intikal etmiştir. Aynı yıl içerisinde vazgeçilen ceza tutarı ise 4.714.489,06 olarak gerçekleşmiştir.

Teorik olarak en çok eleştirilen verginin ana tutarından indirim ilgili yıllarda gerçekleşmemiştir. Ceza tutarında vazgeçmeler söz konusu olsa da hem vergi idaresi lehine hem mükellef lehine önemli bir sonuç meydana gelmiştir. Sakatlanan kamu alacağını idare tahsil ederken mükellef de çeşitli nedenlerle ödeyemediği vergi cezalarından kurtulmuştur. Vergi uyumu bağlamında müessese değerlendirildiğinde taraflar arası uyumsuzlığa neden olan tutarlar uzlaşma sayesinde ortadan kalkmıştır. Bu bağlamda idari çözüm yolları vergi uyumunu artırma da önemli katkı sağladığı ifade edilebilir. Her ne kadar cezaların caydırıcılığını uzlaşma müessesesi aşındırsa da dürüst vergi mükelleflerine yönelik pozitif ayrımcılık ve davranışçı mali politikalarla vergi uyum düzeyi toplumsal tabanlarda dengeli ve adil dağıtılabilir.

2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada çözüm yolunda, idari çözüm yollarından farklı olarak taraflar arasındaki uyuşmazlığı kesin bir şekilde sona erdirir. Yargı aşamasında uyuşmazlığın sona erdirilmesinde idarenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin hukuk devleti ilkesi gereği yargısal denetimi de söz konusu olmaktadır. Bu açıdan işlemlerin yasaya uygun yapılıp yapılmadığının incelenmesi sayesinde vergilerin kanuniliği ilkesi kendiliğinden sorgulanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 2).

Vergilendirme işlemlerinde vergi mükelleflerinin idarenin yapmış olduğu işlemler sonucunda hukuki durumlarının ihlal edilmesini engellemek amacıyla idari ve yargısal denetim mekanizmaları sistemde mevcuttur. İdari aşamada vergi uyuşmazlıkları her zaman çözülmemektedir. Bu sebeple vergi uyuşmazlıkları taraflar arasında ki uyuşmazlıktan çıkıp başka otoritenin çözmesi gereken durum haline gelebilmektedir. Buna ek olarak Anayasanın 125. Md. “İdarenin her türlü eylem ve işlemine yargı denetimine tabi olması ilkesi” gereği yaşanan uyuşmazlıkların vergi yargısıyla çözüme ulaşabileceği söylenebilir (Karakoç, 2007a: 105). İdari aşamada çözülemeyen veya barışçıl yollarla çözüme kavuşmayan uyuşmazlıklar, nihai olarak vergi yargısına taşınabilir (Öncel vd., 2013: 184).

Vergi yargısının konusuna idari aşamada çözülemeyen uyuşmazlıklar veya idari çözüm yoluna konu edilmeyen uyuşmazlıklar girmektedir. Vergi yargısının Anayasanın 9 Md. gereği

yetkisini Türk Milleti adına bağımsız mahkemeler sürdürmektedir. Hukukun evrensel standartları gereği hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik ilkeleri ışığında idarenin yapmış olduğu her türlü iş ve eylemin yargı denetimine açık olması gerekmektedir (Erol, 2021: 204).

Vergi yargısına konu olan uygulamadaki uyuşmazlıklar incelendiğinde, tarh, tebliğ ve tahsil sırasında yapılan işlemler, ceza kesme sırasında kaynaklanan işlemler ve bunlara ek olarak idari düzenlemeler kanunlara ve hukukun temel ilkelerine aykırı olması sebebiyle vergi yargısının konusunu oluşturabilmektedir (Karakoç, 2007a: 106).

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yetkili olan mahkemeler incelendiğinde; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri, Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Danıştay İçtihat Birleştirme Kurulu olarak ifade edilebilir. Vergi yargısının, vergi uyuşmazlığının çözülmesi ve kesin hüküm çıkması için üst kanun yolunun bulunmaması gerekir. Şöyle ki bir kanun yolu mevcut ise bu kanun yoluna ilişkin başvuru süresinin sona ermesi, kanunda mevcut haliyle yapılan başvuruların kabul veya reddedilmesi durumunda yargı kesinlik kazanır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 3).

Türk vergi yargı sisteminin yargılama usulüne ilişkin temel referans kanun kaynağı olan İYUK’da doğrudan vergi davası ibaresi bulunmamaktadır. Ancak V.U.K 377. Maddesinde belirtildiği üzere mükellefler veya kendisine vergi cezası tebliğ edilenler, tarh edilmiş vergilere ve ona ilişkin cezalara karşın vergi yargısı yolunu tercih edebilecekleri hüküm altındadır. Burada önemli olan konu vergi davası açılması sırasında vergi mahkemelerinin dava konusu yapılacak işlem için görevli olması gerekmektedir. Diğer yargı organlarının konusunu oluşturan uyuşmazlıklar vergi yargısının konusunu oluşturmaz. Dava dilekçelerinde yapılan ilk inceleme bu açıdan oldukça önemlidir. Bu açıdan yapılan incelemelerde, görev ve yetki, idari merci tecavüzü, ehliyet, zamanaşımı, husumet ve dilekçedeki usul şartlarına uygunluk İYUK gereği gözetilerek inceleme yapılmaktadır (Erol, 2021: 205).

Türk Vergi Yargısı Sisteminde kullanılan yasalar şunlardır (Erol, 2021: 204-205):

- 2577 Sayılı İYUK
- 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun
- 2575 Danıştay Kanunu
- 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun

İYUK’ta İdari Davalar;

- İptal Davaları
- Tam Yargı Davaları

- İdari Sözleşmelerden Doğan Uyuşmazlıklara İlişkin Davalar

İYUK'taki davalardan olan İptal Davaları vergi hukuku açısından amacı değerlendirildiğinde, yargısal denetim hedeflenmektedir. Nihai amaç ise hukuk düzenin korunmasıdır. Örneğin açılacak bir vergi davasında öncelikle idarenin yapmış olduğu işlemin hukuk kurallarına uygunluğu incelenir. İşlemden ötürü önlenmesi imkânsız bir durum meydana gelmesine karşın idari işleme yönelik yürütmeyi durdurma yapılabilir. İdari işlemde hukuka aykırı işlem tespit edilmesi durumunda işlem iptal edilir (Erol, 2021: 206).

2.2.1. Vergi Yargısı

Demokrasi ve tarihsel deneyimlere eşanlı bir seyir izleyen hukuk düzeni her ülkenin kendi gelenek ve deneyimlerinden payına düşeni almaktadır. Hukuk sistemin bir parçası olan vergi yargısı da bu nispette gelişim göstermektedir. Gelişmişlik düzeyi gibi etkenler tek başına gösterge olmasa da farklı ülkelerin vergi yargı gelişimini belirli ölçüde etkilemektedir. Örneğin Alman vergi yargı düzeni ile Anglosakson vergi yargı düzeni birbirinden farklılık göstermektedir (Kaya ve Kılıç, 2017: 37-38).

Anglosakson hukuk sistemi (Common Law) ile Kıta Avrupası Hukuk Sistemi (Civil Law) arasındaki hukuksal farklılıklar vergi yargı sisteminde de farklılıklar meydana getirmektedir. Anglosakson hukuk düzeninde olan ülkeler içinde bile örneğin İngiltere ve Amerika vergi yargısı bakımından usul ve mahkemelerin dizaynı açısından farklılık göstermektedir (Kaya ve Kılıç, 2017: 54).

Vergi yargısının temel işlevi idare-mükellef arasındaki ihtilafları sonlandırmak olsa da ikincil bir amacının olduğu söylenebilir. “Vergilendirmede adalet sağlama” ve “çıkarlar dengesini koruma işlevi” gibi fonksiyonu vergi yargısının ikincil amacını oluşturmaktadır. Vergi yargısı toplumsal barışı sağlamanın yanı sıra, vergi kanunları karşısında mükellefleri korumaktadır. Vergi yargısı idarenin yargısal denetimini yaparak vergilendirmede adalet prensibine hizmet etmektedir (Saygın ve Sandalcı, 2019: 219-221).

Vergi uyuşmazlıkları, vergi yargısınca denetlenmelidir. Hukuk devleti ilkesinin gereği idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemler yargı denetimine tabiidir. Vergi idaresi bilindiği üzere vergi toplaması sırasında eylem ve işlemlerde bulunabilmektedir. Vergilendirme tekniği açısından yapılan tarh, tahakkuk ve tahsilin belirli bir düzen içinde yapılması için idareye başvurma, uzlaşma talebi gibi idari çözüm yollarıyla birlikte vergi yargısına başvuru imkânı oldukça önemlidir (Çağan, 1971: 183).

Vergilendirme sistemi oldukça karmaşık ve iç içe geçmiş birçok yapının uyum halinde olmasıyla sağlıklı bir biçimde işleyebilmektedir. Vergi idaresinin tutum ve davranışları, etkin

vergi denetimi ve vergi yargısının etkinliği sistemin sağlıklı işlemesi için oldukça önemlidir. Vergi yargısının etkinliğinin ölçüsünü belirleyen unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar incelendiğinde adil kararlar alınması, etkin muhakeme sistemi, isabetli ve hızlı karar alınmasıdır (Ortaç ve Ünsal, 2016: 2).

Türkiye’de vergi uyuşmazlıkları vergi yargısıyla da çözüme ulaşmaktadır. Vergi yargısına taşınan konuların yorumlanmasıyla içtihatlar meydana gelmektedir. Bilindiği üzere uyuşmazlıkların çözümünde idari ve yargı kanalıyla çözüme kavuşulmaktadır. Uyuşmazlıklar idari aşamada genelde aşılmaktadır. Çözüm elde edilemediği takdirde diğer bir yol olan yargı aşaması devreye girmektedir. Türkiye’de bu kapsamda ilk derece uyuşmazlıkları çözmeye yetkili yargı birimi vergi mahkemeleridir. Son derece ise Danıştay’dır (Armağan, 2015: 127).

Türkiye’de vergi yargısına taşınan uyuşmazlıklar incelendiğinde, tarh-tahakkuk ve tahsil aşamasında olmak üzere iki aşamada ortaya çıkmaktadır. Tarh-tahakkuk aşamasında, ikmalen, re ‘sen ve idarece tarhiyat edilmiş olması, vergi idaresi tarafından kesilen cezalar, takdir komisyonlarının kararlarına istinaden vergi borcu doğmuş olması, tevfiyat usulü alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması veya ödeme yapanlar tarafından verginin salınmış olması, tahsil aşamasında ise, ödeme ihbarnamesinin tebliği, teminat talebi, ihtiyati haciz, malların paraya dönüştürülmesi, tecil veya terkin talebinin reddi gibi gerekçelerle vergi mahkemelerine dava açılabilir (Gözler ve Demir, 2015: 29).

Vergilendirme işlemi temelde idari işlem olması sebebiyle, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından vergilendirme işleminin uygun olması gerekmektedir. Bu sebeple hak ve menfaat kaybına uğrayan mükellefler idari yargı mercilerine iptal ve tam yargı davalarını açmaya mükellefler kadar, vergi idaresi de ehildir. Vergi davalarının hukuki niteliği değerlendirildiğinde, vergilendirme işleminde yapılan çeşitli haksız işlem nedeniyle iptal davası statüsü taşımakla birlikte, vergilendirme işlemi nedeniyle maddi ve manevi zarara uğranması durumunda hukuk devletinin bir gereği olarak mükellefler zararın tazmini için tam yargı davası açabilirler (Kaya ve Kılıç, 2017: 55; Acinöroğlu, 2009: 192-200).

Vergi davasının özellikleri incelendiğinde, öncelikle taraflardan biri vergi idaresi olmalıdır. Vergi idaresi kavramı ise bilindiği üzere vergilendirme işlemlerinde tarh, tahsil veya vergilendirmeye ilişkin talepte bulunabilme yetkisi bulunan kamu kurumudur. Buna ek olarak verginin mükellef tarafından ödenmesi ve ödenmiş vergilendirme ilişkisinden kaynaklanması gerekmektedir. Bu ilişkiler çerçevesinde vergi davası açılır. Vergi davaları teknik açıdan vergi kanunlarının uygulanmasından doğmaktadır. Bununla birlikte vergi kanunlarında vergi davalarının dışında ceza, hukuk ve idari davaların açılmasına dair maddeler bulunmaktadır (Armağan, 2015: 137).

Vergi yargısı süreç açısından mükellefler kendilerine vergi borcu tebliğ edildikten sonra belirli sınıra takılmaksızın otuz gün içinde vergi mahkemelerine dava açabilmektedirler. İstinaf süresi de yine otuz gündür. İdari davalarda özel bir süre belirlenmediği durumlarda ise Danıştay ve İdare Mahkemelerine dava açma süresi altmış gündür (Kaya ve Kılıç, 2017: 55). Vergi yargısının iyi çalışması adaletin yerine getirilmesi için bu sürelerle dikkat edilmesi gerekmektedir. Süre kıstı aynı zamanda dava açma hakkının da sınırını oluşturmaktadır.

Vergi Mahkemeleri, İdari yargı düzeninde ilk derece uyuşmazlıkları çözmeye yetkili mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi ve idare mahkemelerinin verdiği kararlara karşı istinaf merci bölge idare mahkemesidir. Bölge idare mahkemesi kararlarının temyiz merci olan yetkili yüksek yargı organı ise Danıştay'dır. Danıştay ayrıca kanununda belirtilen durumlarda ilk derece mahkemesi olarak ta görev alır. Vergi mahkemeleri yasada sayılan tutarlar kapsamında davanın tutarına göre tek yargıçlı veya heyet halinde görev yapan vergi mahkemesi olabilir (Erol, 2021: 217-220).

Vergi mahkemeleri tek hakimle veya heyet halinde oy birliği veya oyçokluğuyla karar alabilir. 2022 yılı itibariyle yeniden değerlendirme oranıyla birlikte 77.000 TL altında olan tutarlar için olan davalarda tek hakimle karar verilmektedir. 77.000. TL'yi aşan tutarlarda ise kararlar heyet halinde verilmektedir. 9.000 TL'yi aşmayan tutarlar ise istinafa konu edilemez vergi mahkemelerinin bu tutarlar kapsamında verdiği kararlar kesin hükmündedir. 77.000 TL altında tutarlarda vergi hakiminin takdiriyle davalar duruşmalı yapılabilir. 77.000 TL'nin üstünde olan davalarda ise davacı duruşma talebinde bulunursa heyetin duruşmayı kabul etmesi gerekmektedir (2576 Sayılı Kanun Md.7; İYUK Md.17).

Bölge İdare Mahkemeleri, Vergi yargısında üst mahkemedir. Bölge idare mahkemeleri istinaf yapmaya yetkilidir. Hakimler Savcılar Kurulu tarafından belirlenen bölgelerdeki vergi mahkemeleri ve idare mahkemelerinin kararlarını üst merci olarak değerlendirip karara bağlar. İdari yargı organları arasındaki yetki ve görev ihtilaflarını çözüme ulaştırır. İdare ve vergi mahkemelerine karşı bulunulan yargı çevresine bağlı olmak koşulu ile otuz gün içinde uyuşmazlık istinafa götürülebilir (Erol, 2021: 222; İYUK Md.45).

Vergi yargısında 2022 yılı itibariyle istinaf sınırı 9.000 TL'sidir. İlk derece vergi mahkemesinin kararlarını istinafa taşımak için 9.000 TL'yi aşması gerekmektedir. Bu sınıra kadar ilk derece mahkemenin kararı kesindir, istinafa konu edilememektedir. 9.000 TL ile 77.000 TL arasında olan davalar tek hakimle karar verilmektedir. 77.000 TL ile 261.000 TL arasında olan davalar heyet halinde ve istinaf yoluyla kesinlik kazanmaktadır (İYUK Md. 45).

Danıştay, Danıştay Kanunda ve Anayasanın 155. maddesinde ifade edildiği üzere idari mahkemelerce verilen kararların ve hükümlerin son inceleme mercidir. Danıştay

uyuşmazlıkları çözmek ve kanun emrettiği diğer işleri yapmakla yükümlüdür. Danıştay üyeleri dörtte üçü birinci sınıf hâkim ve savcılar içinden HSK tarafından geri kalan dörtte biri Cumhurbaşkanlığı tarafından seçilmektedir. Yüksek idare mahkemesinin yanı sıra inceleme yapmaya yetkili danışma mercidir (Anayasa Md. 155- 2575 Sayılı Danıştay Kanunu Md.1). Vergi davalarında bilindiği üzere temyiz mahkemesi statüsüyle vergi davalarını inceleyip karara bağlamaktadır. Vergiler başta olmak üzere genel düzenleyici olarak bilinen yönetmelik, tüzük vb. işlemler için ve birden fazla vergi mahkemesinin yetki alanına giren davalarda ise ilk derece mahkemesi olarak dava görmektedir (Öncel vd., 2013: 188).

2022 Yeniden Değerle Oranı göz önüne alındığında, parasal sınır bakımından 261.000 TL'den fazla olan parasal tutarlar temyize konu edilebilir. Bu tutarı aşan davalara temyiz yolu açık bırakılmıştır. Temyiz davaları heyet halinde görülür. Duruşma talebi durumunda talebin yerine getirilmesi gerekmektedir. Temyiz sonucu ortaya çıkan kararlar kesin hükmündedir. Süre bakımından bölge idare mahkeme kararı otuz gün içinde temyize taşınabilir (İYUK, Md. 46).

2.2.2. Niteliklerine Göre Vergi Davaları

Vergilendirme sürecinde mükellef idare uyuşmazlığı yaşanabileceği gibi vergi usul hukukunda belirtilen nedenlerden dolayı idare veya adli yargı birimlerinde uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Mükelleflerin idare ile yaşanan uyuşmazlıkların yaptırımı, parasal tutar olurken adli yargıda hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar meydana gelebilmektedir. Hukuk devleti gereği yaşanan uyuşmazlıklar hem idari hem de adli yargıya konu edilebilmektedir. Ancak idari çözüm ve adli çözüm yolları birbirinden farklılık göstermektedir (Yeğen, 2019: 131).

Vergi vb. alacaklar kamu alacağı statüsünde olduğu için ve bu alacaklar kamu gücüyle toplandığı için burada yaşanan uyuşmazlıklar idari yargının konusudur. Ancak tahsil aşamasında çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle adli yargı birimleri görevli olabilmektedir (Demir, 2007: 220). Örneğin V.U.K'ta düzenlenmiş olmasına rağmen, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçu adli yargının konusunu oluşturmaktadır (Yeğen, 2019: 134).

Türkiye'de vergi davaları açısından idari ve adli yargının vermiş olduğu kararlar karşısında dava açma yolu açıktır (Yeğen, 2019: 138). Bu ekseninde yargıda açılacak bir davanın sonuçlanması için birçok faktörün bir arada olması gerekmektedir. Örneğin sürenin kısa ve yargılama sürecinin etkili olabilmesi için, yasal düzenlemeler, adli ve idari personelin yargılama sürecine uygun yetiştirilmesi, malzeme ve teçhizatın sağlanması oldukça önemlidir. İdari yargı bir bütün olarak değerlendirildiğinde diğer yargı kollarına oranla daha kısa sürede

sonuca ulaşmaktadır. İdari işlem nedeniyle hukuki menfaatleri zedelenen mükelleflerin haklarına ilişkin kararların hızlı bir şekilde alınması önemli olmakla birlikte, sürecin hızlanması için yeni adımlar atılmalıdır (Gündoğdu ve Alp, 2010: 358-359).

2.2.2.1. İdari Vergi Davaları

Türk hukuk düzeninde, vergi uyuşmazlıkları bilindiği üzere idari yargıda çözülmektedir. Bu sebeple idari dava türleri içinde nihayete ermesi beklenmektedir (Karakoç, 2007a: 123). İ.Y.U.K Md. 2/1’de düzenlenmiş olduğu şekilde iptal davası, tam yargı davası ve idari sözleşmeler sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar nedeniyle idari davalar açılmaktadır. Tam yargı davaları, idarenin tahsis etmiş olduğu işlemler sonucunda kişilerin hukuki menfaatleri zarar görmesi nedeniyle idari yargıya konu edilmektedir. İptal davaları ise, tahsis edilen işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönünden hukuka aykırı olması sebebiyle açılan davalardır (Acinöroğlu, 2009: 193).

Yazında vergi davalarının türü sıkça tartışılan konuların başında gelmektedir. Vergi davasının iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğu yönünde teorik tartışmalar yaşansa da vergi davaları kendi karakteristiğinde yatan unsurlar nedeniyle salt iptal davası veya salt tam yargı davası demek uygun görünmemektedir. Vergi davalarının teorik niteliği incelendiğinde, vergi davasının para ile ölçülebilen bir hak ihlali olduğu için tam yargı davası olduğu düşünülmektedir. İptal davası olduğu yönünde de unsurlar yine vergi davalarında bulunmaktadır. Ancak bu iki dava tipi dışında kendine özgü dava niteliğine sahip olduğu da söylenebilir. Bu teorik tartışmanın yanı sıra vakıya göre hem tam yargı hem iptal davası özelliği taşıdığı söylenebilir (Öncel vd., 2013: 190-191).

İptal davalarına örnek vermek gerekirse, vergi tarhına ilişkin işlemler, ödeme emri düzenlenmesi, tahakkuk veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulamaları, haciz, tecil ve terkin işlemlerinin reddi, takdir komisyonlarının kararları, vergilendirmeye dair hataların düzeltilmesi talebine yönelik ret cevabına karşın açılacak davalar iptal davasının konusunu oluşturmaktadır. İptal edilen işlem nedeniyle idareden alacağı doğan davacıya alacağı ödenmediği takdirde, davacının zararının tazmini için açacağı dava tam yargı davasının konusunu oluşturmaktadır (Karakoç, 2007a: 127).

İdari vergi davalarıyla çözüme ulaşan uyuşmazlıklar ise temelde, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlara benzeri mali yükümlülükler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar, tarifeler, A.A.T.U.H.K’den doğan uyuşmazlıklar idari vergi davalarıyla çözüme ulaşır (Öncel vd., 2013: 189).

2.2.2.1.1. Vergi Yargılaması Usulü

Yargılama usulü kanunda yetkilendirilmiş mahkemeye dava açarak başlamaktadır. Vergi yargılaması usulü yazılı şekle tabidir. Dilekçeler üzerinden mahkemelere uyuşmazlıkların çözümü için başvurulur. Dilekçeler idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, ilgili başkanlıkların bulunmadığı yerlerde asliye mahkemelerine, Danıştay'a verilmektedir. Vergi yargılama sürecinde en önemli noktaların başında süre gelmektedir. Otuz günle sınırlandırma söz konusudur (Öncel vd., 2013: 191-192).

Türk yargı usulü ve uluslararası hukuk usulünde “duruşma” yapma güvence altına alınmasına rağmen tarafların özel isteği veya mahkemenin kararı dışında vergi davaları “dosya” üzerinden gerçekleşir. A.İ.H.M’in son dönemlerde aldığı kararlar doğrultusunda adil yargılanma hakkının ihlal edilmemesi için önceki kararlarının aksine duruşma sırasında kanıtların inandırıcılığı ve güvenilirliği belirlenebilirse vergi davalarının duruşmalı olması yönünde karar vermektedir (Tosun, 2017: 84).

Vergi yargılaması usulü yazılı olması sebebiyle dilekçe yasaya uygun biçimde yazıldığı takdirde yargılama usulü süreci başlar. Dilekçenin uygunluk denetimi sonrası ilgililere tebliğ gerçekleşir. Davalının savunması ve ona ek olarak davacıdan ikinci dilekçeler alınabilir. Usule uygun dilekçe sonrası uyuşmazlığa konu olan konu vergi mahkemelerinde görülür. Mükellef tarafından açılan davanın kabulü halinde vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler iptal edilir. Tarhiyatın terkin, tahsili gerçekleşen verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması talep edilebilir (Öncel vd., 2013: 192-193).

Vergi yargılaması usulü, yargılama şartları, yargılama özneleri, ön ve son soruşturmalar olmak üzere çeşitli aşamaları içinde barındırmaktadır (Üstün, 2001: 312). Vergi yargılaması usulünde bu kapsamda delil ve ispat, dava açmaya yetkili özneler (kişiler), taraflar, davanın konusu, süreler gibi unsurlar farklı kanunlara atıflarla vergi yargılaması usulü olmak üzere düzenlenmiştir. Örneğin İ.Y.U.K’ta vergi yargılamasına ilişkin temel hükümler düzenlenmiştir. Kanun ilgili maddelerinde uyuşmazlıkların çözümünde referans olarak kullanılacak kaynak olarak mezkûr kanuna atıfta bulunmaktadır (Karakoç, 2007a: 123-125).

Vergi Davasının Konusu, V.U.K ve Gümrük Kanundan doğan kamu alacakları vergi, resim, harç vb. gelirler vergi yargısının konusunu oluşturmaktadır. Vergi davalarının ilgili kamu alacaklarının tarh tahakkuk veya tahsil aşamasında açılması mümkündür. Tarh aşamasında konu edilebilecek uyuşmazlıklar matrahın tespit edilmesi sırasında, vergi borcunun miktarına ilişkin, istisna ve muafiyetlere yönelik, vergilendirme hataları, tebliğde yapılan işlemler nedeniyle meydana gelebilir. Tahsil aşamasında ise, teminat talebi, ihtiyati haciz

uygulaması, ödeme emri, haciz veya malların paraya çevrilmesi, tecil ve terkinin reddedilmesi vergi davalarının tahsil aşamasında konu edilmesine neden olabilir (Karakoç, 2007a:128-129).

V.U.K Md. 378’de vergi davalarının konusu ifade edilmiştir. Mezkûr kanunun ilgili maddesinde uyuşmazlığın vergi davasının konusu yapılabilmesi için, verginin tarh edilmiş olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla yapılan vergilerde ilgililere ödemenin yapılmış ve verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Cezaların kesilmiş, takdir komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Kanun metninden de anlaşılacağı üzere idarenin işlemleri vergi davasına konu edilmektedir. Vergi davalarına konu edilen en önemli konu tarhiyat sebebiyle doğan uyuşmazlıklardır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 125).

Dava konusu edilen haller incelendiğinde, özellikle vergi tarhının konu edilmesi önemli bir başlıktır. Verginin tarhı, beyan esaslı veya idarenin yapmış olduğu işlemler sonucunda gerçekleşmektedir. Vergilendirme tekniği olarak Türk Vergi Sistemi’nde beyan usulü esastır. Beyana dayalı tarhiyat yapılsa da kişinin kendi beyanına karşı dava açması mantıklı durmamaktadır. Ancak beyana dayanan vergilerin dava konusu edilmesinin iki istisnası bulunmaktadır. İlki vergi hatası ikincisi ise ihtirazi kayıtla verilen beyannameler vergi yargısına taşınabilmektedir. Bununla birlikte idarenin yapmış olduğu, re’ sen, ikmalen ve idarece tarhiyat işlemleri vergi davasına konu edilebilir (Bayraklı, 2008: 185-186).

Vergi cezalarının ve takdir komisyonlarının kararlarının vergi davasına konu edilmesi, vergi cezaları idari ve adli olarak ikiye ayrılmaktadır. Adli suçlar, idari ve vergi davalarının dışında kalan hürriyeti bağlayıcı yaptırım olan suçlardır. Adli yargıya konu edilmektedir. İdari vergi cezaları ise vergi ziyası, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlükler olarak ifade edilmektedir. İdare tarafından kesilen cezalar olduğu için vergi davasına konu edilmektedir. Yine takdir ve komisyonlarının verdiği emsal bedel veya takdir esaslı gibi konular için dava açılabilir (Bayraklı, 2008: 187-188).

Tevkif yoluyla yapılan işlemlerin dava konusu edilmesinde ise, idare için gelir kaybının minimize edilen Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, VİV gibi vergilerde kaynakta kesinti usulü yapılmaktadır. Dava konusu yapılan kesintilerde vergiler muhtasar veya beyan usulü vergi idaresine bildirilmesi ile vergi tarhı gerçekleşmiş sayılır. Tarhiyat sırasında hukuka aykırı bir işlem var ise vergi davasına konu edilebilmektedir (Bayraklı, 2008: 187-188).

Vergi yargılamasına konu edilebilecek diğer işlemler ise, hatalı beyan, vergi hatasının şikâyet yoluyla düzeltilmesi başvurusunun reddi, uzlaşmanın vaki olmaması gibi sebeplerle vergi davası açılabilir. Gümrük üzerinden alınan vergilerde meydana gelen uyuşmazlıklarda vergi uyuşmazlıklarının çözüm usulüne uygun olmakla birlikte gümrük idaresinin itiraz merciine başvurmadan gümrük uyuşmazlıkları vergi davasına konu edilemez. Uyuşmazlıkların

vergi yargısına konu edilmesinde ulaşılmak istenen sonuçlar incelendiğinde, işlemin iptali, verginin terkin, tahsil edilen haksız verginin iade edilmesi, haciz uygulamalarının kaldırılması gibi konulardır (Karakoç, 2007a: 129-130).

Dava Açma Süresi, herhangi bir işlemin tesis edilmesi için belirlenmiş zaman boyutudur. Tüm ülke hukuk sistemlerinde belirli sürelerde bazı işlemlerin yapılması ve görevlerin yerine getirilmesi düzenlenmiştir. Vergi hukukunda da yine süreler belirlenmiştir. Kanunlarda belirlenmiş sürelere uyulmadığı takdirde çeşitli haklar kaybedilebilir. Bu nedenle sürelere uyulmaması hak düşürücü mahiyettedir (Köseoğlu, 2013: 130).

İ.Y.U.K Md.7’de dava açma sürelerine ilişkin hükümler belirlenmiştir. Bu kapsamda dava açma süresi kanunlarda özel bir düzenleme yok ise Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir. Mezkûr kanunun aynı maddesinin 2. ve 3. Fıkralarında, idari uyuşmazlıklarda yazılı bildirimin yapıldığı, vergi vb. mali yükümlülüklerden doğan uyuşmazlıklarda tahakkuku tahsile bağı olan vergilerde tahsilatın, tebligatın yapıldığı, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı, vergilerin tescil edildiği, idarenin dava açması gereken konularda komisyon kararının geldiği tarihi izleyen günden itibaren başlar. Adresleri belli olmayanlara ilan yoluyla bildirim yapılması durumlarında ise kanunlarda özel bir durum bulunmaması halinde son ilan tarihini takip eden günden on beş gün sonra süre işlemeye başlar. Yine İ.Y.U.K Md.7/4’de ise ilanı gereken düzenleyici işlemlere karşı dava süresi ilan tarihini takip eden günden başlar. Söz konusu işlemlere yönelik ilgililer düzenleyici işlem veya uygulanan işlem için ya da her ikisine karşın dava açabilirler (İ.Y.U.K Md. 7).

Kararların Sonuçları, Dava dilekçesinde usul eksikliği bulunmadığı takdirde ilgili dilekçe işleme alınarak dava dosyası açılır. Mahkeme üyeleri tarafından dosyanın tekemmül etmesinden sonra değerlendirme süreci başlar. Heyetin takdiri doğrultusunda tanık dinlenebilir. Mahkemenin duruşmalı görülmesi yönünde karar alınabilir. Bilirkişiye başvurmaya ihtiyaç duyulduğu takdirde yine bu müesseseden faydalanabilir. Tüm bu süreçlerin sonucunda esasa yönelik, yürütmenin durdurulması, davanın kabulü, davanın reddi, davanın kısmen kabulü yönünde karar verilebilir. Yine dava açmanın sonuçları açısından zamanaşımının kesilmesi, derdestlik¹⁸ ve hüküm verme şeklinde dava açmanın sonuçlarını özetlemek mümkündür (Erol, 2021: 252; Karakoç, 2007a: 165).

Vergi mükellefi tarafından açılan dava vergi mahkemesinin kabul etmesi durumunda idarenin yapmış olduğu işlem hukuka aykırı olduğu kabul edilir. Bu sebeple idarenin yapmış

¹⁸ Derdestlik, aynı davanın daha önceden açılmış olması ve hala görülüyor olmasını ifade etmektedir. Böyle bir durumun olmaması yönünde dava şartı aranır (HMK Md. 114/i).

olduğu işlem iptal edilir. Örneğin tarhiyat terkinin, verginin iadesi, haciz vb. idarenin yapmış olduğu işlemlerin kaldırılmasına yönelik vergi yargısı tarafından hüküm verilir. Vergi idaresince açılan dava kabul edildiği takdirde, takdir ve tadilat komisyonu tarafından yapılan değerlendirme işlemleri geçersiz sayılır. Vergi mükellefinin dava talebi reddedildiği takdirde tarh edilen vergi borcu kesinleşir. Tahsili durdurulan vergilerde taksit süresi geçenler için mahkemenin kararı doğrultusunda hesaplanan ve tebliğ edilen vergi borcu bir ay içinde ödenir (Karakoç, 2007a: 185).

İdarenin yapmış olduğu re' sen, ikmalen ve idarece tarhiyata karşı dava açılması ve kaybedilmesi durumunda normal vade tarihinden başlayarak yargı kararının sonucunun tebliğ edildiği tarihe kadar gecikme faizi doğar bir ay içinde ödenir. Davacıların mahkeme nezdinde kısmen haklı çıkması durumunda yapılan tarh, ceza kesme veya takdir komisyonu kararlarının tamamının iptali yerine kısmen iptal söz konusu olabilir. Bu durumda vergi idaresinin yeni bir idari işlem tesis etmesine lüzum olmadan mahkemenin vermiş olduğu karar doğrultusunda hesaplanmış olduğu vergi borcu ve ona ilişkin cezaları mükellefe tebliğ etmesi yeterli olmaktadır (Karakoç, 2007a: 185-186).

2.2.2.2. Adli Vergi Davaları

Adli vergi davaları işlenen vergi suçları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. VUK'ta belirtilen suçlara neden olan uyuşmazlıklar adli vergi davalarının konusunu oluşturmaktadır. Vergi suçları ise, topluma karşı işlenen suçlar kategorisindedir. Devletin milli muhasebesi ve bütçesine karşı kanunlara aykırı eylemlerde bulunulması olarak ifade edilebilir. Vergi suçları netice itibarıyla kamu düzenini bozmaktadır. Bu sebeple vergi suçları hürriyeti bağlayıcı cezalara tabidir. Bu durum vergi hukukunun ceza yargılaması ilişkisini meydana getirmektedir. Vergi etiğinin oturmadığı toplumlarda vergi suçları sıklıkla ortaya çıkmaktadır. Yaşanan vergi suçları nedeniyle vergi kayıpları artmaktadır. Kamuya ciddi mali külfetlere sebep olabilmektedir. Netice itibarıyla kamunun zarara uğraması durumunda vergi suçu ekseninde cezai yaptırımların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Öz ve Armağan, 2018: 2-3; Ömercioğlu vd., 2018: 51).

Mükelleflerin adli vergi davalarına konu olan uyuşmazlıkları sonucunda hapis cezası söz konusu olabilmektedir. V.U.K'ta düzenlenmesine rağmen adli vergi davalarına konu olan eylemler kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi, mükelleflerin özel işlerinin yapılması adli yaptırımlara neden olmaktadır. Adli davalara konu olan uyuşmazlıkların yaptırımında hapis cezası olması sebebiyle idarenin kesmiş olduğu parasal cezalardan ayrılmaktadır. Bu sebeple yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde başvurulacak yargı kolları değişmektedir. Adli vergi

davalarına konu olan uyuşmazlıklarda yetkili mahkeme asliye ceza mahkemeleridir (Yeğen, 2019: 134-135).

Klasik anlamda adli vergi davalarına konu olan uyuşmazlıklar bağlamında vergi suçları; kaçakçılık suçları, vergi mahremiyeti ihlali, mükelleflerin özel işini yapma iken yine vergi suçları bağlamında haysiyet ve şerefe hakaret, ekim sayım beyanlarının denetlememesi durumunda adli davalar ortaya çıkabilmektedir. Ancak haysiyet ve şerefe tecavüz suçu V.U.K'ta doğrudan düzenleme alanı bulmamıştır. T.C.K'nın "Hakaret" suçuna benzer şeklini oluşturmaktadır. Yine bu çerçevede ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi suçu kanun sistematığına aykırı olarak denetlememe bu kapsamda yine suç olarak sayılmıştır (Öz ve Armağan, 2018: 2-3; Ömercioğlu vd., 2018: 54).

Tablo 4. Vergi Suçları ve Cezaları

V.U.K Madde	Eylem	Ceza
359/a	-Defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullananlar	On sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası söz konusu olur.
359/b	-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, belgeleri tahrif etmek	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası
359/c	-Belge basmak veya kullanmak	İki yıldan sekiz yıla kadar hapis
359/ç	-Ödeme kaydedici cihazlarda usule aykırı işlem yapanlar	Üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına muhatap olurlar.
362	-Vergi mahremiyetini ihlal etmek	TCK 239. Madde kapsamında bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası
363	-Mükellefin özel işlerini yapmak	TCK 257. Madde gereği bir yıldan üç yıla kadar hapis ve vergi ziyaına neden olunmuşsa VUK Md. 344 kapsamında vergi ziyası cezası kesilir.

Kaynak: V.U.K ve T.C.K hükümlerinden alınarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi suçlarında gerçekleşen artışların birçok sebebi bulunmaktadır. Hukuki boşluklar, yargılamaya ilişkin yaşanan sıkıntılar ve aksaklıklar, kanunların özümsemesinde yaşanan sorunlar ve cezai müeyyidelerin caydırıcılığının yetersizliği vergi suçlarında artışa neden olduğu söylenebilir (Öz ve Armağan, 2018: 34). Vergi suçlarında yaşanan artışların temel nedeni incelendiğinde ise vergi bilincinin ve ahlakının düşük olması sebebiyle gerçekleştiği

söylenbilir. Vergi kayıp ve kaçakların azaltılması için vergi bilincinin ve vergi denetimlerinin artırılması oldukça önemlidir. Bu mekanizmayla vergi suçları kontrol altına alınabilir. Son yıllarda yapılan idari ve hukuki düzenlemelerin bu anlamda suç ve suçluların tespitinin kolaylaştırdığı söylenebilir (Ömercioğlu vd., 2018: 68).

2.2.2. Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi

Yargısal çözüm yolları idari aşamadaki çözüm yollarından farklı olarak yargısal aşamada çözüm sırasında taraflar arasında bir “çekişme” söz konusudur. Yargı mercii bu çekişmeyi karara bağlayıp sonlandırmayla görevlidir. Yargısal çözüm yollarının birçok faydasının yanı sıra içtihat ve yorum yoluyla vergi uyuşmazlıkların çözümünde ve vergi hukukunun gelişimine katkı sağladığı söylenebilir (Öncel vd., 2013: 185).

Yargısal aşamada çözüm yolları vergi uyuşmazlıklarını bitirme konusunda etkindir. İdarenin yapmış olduğu vergisel işlemlerin bu aşamada denetimi söz konusudur. Vergilendirme sürecinde veya idari çözüm yolları aşamasında adil, tarafsız veya eşit hizmet alamayan mükellefler yargısal çözüm yollarıyla bu bağlamda yeniden bir çözüm yolu bulabilir. Vergi idaresinin keyfi veya hukuka uygun olmayan işlemleri mükelleflerde haksızlık duygusu oluşturabilir. Yargısal çözüm yolları sayesinde mükellefler vergiye ilişkin algı ve tutumları lehlerine çıkan yargı kararları doğrultusunda değişebilir. Teorik olarak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumunu arttıracığı varsayılmaktadır. Yargısal çözüm yollarının birincil amacının vergi uyumunu arttırmayı hedeflediği tam olarak ifade edilmese de hukuki uyuşmazlıkların giderilmesi bu bağlamda mükelleflerin vergi uyum davranışlarını olumlu etkilediği düşünülmektedir.

Tablo 5. Vergi Mahkemeleri Dosya Sayısı, Manisa (2017-2021)

Yıllar	Gelen				Çıkan		
	Geçen Yıldan Devreden Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Bir Sonraki Yıla Devreden	Temizleme Oranı	Ortalama Süre
2017	364	985	50	1.399	378	-	130
2018	378	1.312	104	1.794	454	-	109
2019	454	1.582	77	2.113	412	107.5	93
2020	412	2.974	51	3.437	902	83.8	85
2021	902	1.826	69	2.797	311	131.2	100

Kaynak: Adli İstatistikler 2017-2021 verilerinden alınarak tarafımızca hazırlanmıştır. (Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü)

Manisa vergi mahkemesinde açılan dava dosyaları adli istatistikler üzerinden 2017-2021 yılına kadar olan veriler incelenmiştir. Dava dosyalarında ve geçen yıldan devreden gelen dosya

sayısında artış gözlemlenmektedir. Özellikle 2020 yılında yıl içinde açılan dava dosya sayısının 2.974 seviyelerine çıktığını toplamda ise 3.437 dosyaya erişildiği görülmektedir. Adli birimler tarafından yıl içinde açılan karara bağlanan dosyaların yıl içinde yeni gelen oranını gösteren temizleme oranı 131.2'lerle 2021 yılında en yüksek seviyeye çıktığı söylenebilir. Adli davalara oranla dosya üzerinden yürüyen vergi yargılaması usulünün de etkisiyle dava görülme sürelerinin ortalama 85 ile 130 gün arasında görüldüğü istatistiklerden anlaşılmaktadır.

Dosya sayısındaki artışların artan uyuşmazlıklara işaret ettiği ifade edilebilir. Bu çerçevede idare- mükellef uyuşmazlığının 2020 yılında en yüksek seviyelere çıkıldığı bilinmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının tüketilmeden yargı yoluna başvuru seçeneğinin olması burada yargının iş yükünün artmasına ve etkin çalışmamasına neden olabilmektedir.

İdari yollar tüketilmeden uyuşmazlıkların yargı yoluna götürülmesine izin verilmesi yargısal yükleri beraberinde getirmektedir. Araştırmanın ampirik bulguları kapsamında ilgili örnekleme etkin bir uyuşmazlık çözümü için idari çözüm yollarının tüketilmesinin zorunlu olması gerektiğine dair ifadeye verilen cevabın %66.9 gibi yüksek bir oranda evet cevabı şeklindedir. Katılımcılarda vergi uyuşmazlıklarının çözümünde idari yolların tüketilmesinin gerektiği yönünde tutum sergilemektedir.

Uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna konun taşınması yargı külfetlerini (süre, psikolojik ve maddi) beraberinde getirmektedir. Artan psikolojik baskı, maddi kayıplar mükellefler üzerinde vergi uyumuna ilişkin gönülsüzlüklerinin artmasına veya vergi dirençlerinin yükselmesine neden olabilir. Hak arama eylemi dışında, etkin bir idari çözüm yolu politikası inşa edildiğinde hukuka aykırı fiiller dışında uyuşmazlıkların çözümü hızlanabilir bu bağlamda toplumsal geniş tabanlarda vergiye gönüllü uyum davranışlarında artış gerçekleşebilir.

Tablo 6. Karar Türüne Göre Manisa Vergi Mahkemesi Kararları (2017-2021)

Yıllar	Birleşti rme	Ret	İptal	Kısmen İptal Kısmen Ret	İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciine Tevdii	Mercii Tayini Bağlantı	Kabul Feraga t vb. Nedenl erle KVYO	Davanın Açılma mış Sayılmas ma	Re'sen İnceleme Üzerine Verilen Kesin Kararla r	Diğer	Toplam
2017	29	242	427	52	109	3	57	6	41	55	1.021
2018	-	215	776	53	137	13	63	6	38	39	1.340
2019	24	209	1.022	89	192	6	34	9	67	49	1.701
2020	-	232	1.790	78	262	-	69	5	51	48	2.535
2021	-	319	813	174	190	261	145	4	92	488	2.486

Kaynak: Adli İstatistikler 2017-2021 verilerinden alınarak tarafımızca hazırlanmıştır. Adalet Bakanlığı Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü)

Manisa vergi mahkemesinin uyuşmazlıklara yönelik kararları incelendiğinde iptal kararlarının oldukça yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Vergi idaresinin vergisel işlemlerde yaptığı fiiller, usul hataları gibi temel nedenler hukuka aykırı olarak değerlendirilmekte ve iptalin konusunu oluşturmaktadır. Vergi idaresi sürdürmüş olduğu işlemler nedeniyle hazine alacağını sakatlanmaktadır. Vergi toplama süreleri ve maliyetleri artmaktadır. Uyuşmazlıkların yargısal aşamaya taşınmadan idarenin sunmuş olacağı tarafsız, eşit ve etkin çözüm yolları mükelleflere belirli maliyetlere katlanarak vergi uyumu yönünde davranış göstermelerine katkıda bulunabilir. Vergi alacağı böylelikle hazineye daha kısa sürede intikal eder. Araştırmanın ampirik bulgularıyla bu durum desteklenmektedir.

Mükellefler idarenin yapmış olduğu fiiller nedeniyle vergiye gönüllü uyum noktasından uzaklaşmaktadırlar. Bu çerçevede yargısal yollarla hak arayan mükellef vergi idaresine güvenden uzaklaşmaktadır. Mükelleflerin vergilendirme geleceği açısından bu durum vergi iklimine zarar vermektedir. Yargısal çözüm yolu ile hak arama sonucunda haksız alacaklardan kurtulan mükellef mezkûr vergisel işleme ilişkin vergi uyumu gösterebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ VE YARGISAL AŞAMADA ÇÖZÜM YOLLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİNİN ANALİZİ: MANİSA İLİ ÖRNEĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelendiğinde vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargisal çözüm yollarına ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna olan etkisini analizini yapan çalışmaların kısıtlı ve sınırlı olduğu söylenebilir. Çalışmanın özgünlüğünü oluşturan taraf ise uyuşmazlık çözüm yollarının vergi uyum davranışına olan etkisinin analiz edilmesidir. Bu bağlamda vergi uyumu zengin malzemeler sunmaktadır. Vergi uyumu davranışının ekonomik, sosyal-psikolojik açıdan inceleyen birçok yurt içi ve yurt dışı çalışma bulunmaktadır. Standart yaklaşımın yanı sıra davranışçı yaklaşımın vergi uyumu araştırmalarında tercih edilir hale gelmesi çalışmanın yönünü de bu doğrultuda etkilemiştir. Deneysel çalışmalar da vergi uyumu davranışının araştırılmasında önemli bir hale gelmiştir. Anket yönteminin yanı sıra ülkelerin resmi istatistik setleri kullanılarak vergi uyumu analizi yapıldığı çalışmalar bulunmaktadır.

Savaşan vd. (2012) yaptıkları çalışmada idari çözüm yolları ile adli çözüm yolları arasında karşılaştırma yapmışlardır. Kullandıkları yöntem ise örnek olay çalışması ve odak görüşme olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede vergi uyuşmazlıklarının çözümünün de ekonomik usulün tercih edilmesine yönelik yapılan analizde mükelleflerin yeteri kadar araştırma yapmadan uyuşmazlıkların çözümü yöntemlerinden birini tercih ettiklerinde ekonomik zararlar karşılaştıkları tespit edilmiştir. Yapılan odak görüşmelerinden elde edilen bilgilere göre vergi idaresi yapmış olduğu işlemlerde her zaman doğru işlemler yapmadığı anlaşılmaktadır. Doğru yapılmayan işlemler nedeniyle açılan davaların yargının iş yükünü arttırdığı tespit edilmiştir. Yapılan görüşme neticesinde uyuşmazlığın paydaşları (Vergi idaresi- Mükellef- Vergi Yargısı) vergi uyuşmazlıklarını en aza indirilmesi, yargı kararlarının önemsenmesi, basit vergi sistemin kurgulanması uyuşmazlığın çözümünde alternatif yöntemlerin kullanılmasının önemli olduğu ifade edilmiştir.

Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014) çalışmalarında, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Kahramanmaraş Vergi Dairesi örnek çalışması yapmışlardır. Çalışma kapsamında 2012 yılında açılan davaların sonuçları ayrıntılı olarak incelenmiştir. Vergi dairesinin ilgili biriminden alınan verilerle dolaylı ve dolaysız vergiler nedeniyle doğan uyuşmazlıklara yönelik istatistikler vergi

tutarları ve vergi türleri itibariyle incelemeye konu edinilmiştir. Bu çerçevede kanunlarda açıkça yazılmasına ve içtihat haline gelen yargı kararları bulunması açılan davalarda vergi idaresinin aleyhine sonuçlanmasına rağmen gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı iddia edilmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısı mevzuat nedenli uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarının basit, kapsayıcı ve anlaşılır olmasına yönelik vurgu yapılmaktadır.

Armağan (2009), vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünde Isparta özelinde yapılan çalışmada %80 oranında vergi idaresi aleyhine davaların sonuçlarını ifade etmektedir. Bu durumun ise mevzuatta yapılan sık değişiklikler, ikincil mevzuatla (genelge, iç genelge) yürütülen vergisel süreçler, vergi idaresi vergi yargısı arasında yasaların yorumlanmış farklılıkları, yargı kararlarının idari işlemlerin tamamına uygulanmaması sebebiyle uyuşmazlıkların yaşandığını ifade etmiştir. Yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl çözüm yollarından faydalanılması, mükelleflerin çözüm yolları konusunda bilgilendirilmesi ve personel kalitesinin artırılmasının önemli olacağı düşünülmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde tamamen vergi idaresinin sorumlu tutulması çözüm için eksik olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda uyuşmazlıkların çözümünde bilrkişilik gibi müesseselerden faydalanılması ve yargı kararlarında birlik sağlanması önemli olacağı çalışmada belirtilmektedir.

Kızıltoprak (2020) uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma özelinde oyun teorisi yaklaşımının stratejik konumlanma için önemini araştırmıştır. Bu çerçevede bir tür pazarlık olan uzlaşma görüşmelerinde mükelleflerin cezalardan korunma, idarenin kayıptan kaçınma davranışı nedeniyle oyun teorisiyle karar verilebileceğini düşünmektedir. Bu bağlamda iki taraf içinde “uzlaş stratejisi” önemli gözükmektedir. Yapılan modelleme çalışmasında sonuçların uygulamadaki uzlaşma sonuçlarıyla uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Uygulamada Türkiye için mükellefler açısından uzlaşma durumunda 2016 yılı için yüksek oranda indirimler elde edildiği gözlemlenmiştir. Faydasını maksimize etmeye çalışan mükellef için rasyonel bir strateji olarak bu durum değerlendirilmiştir.

Eroğlu ve Cibo (2019), çalışmalarında uzlaşma müessesinin vergiye gönüllü uyumuna etkisini Ankara özelinde meslek mensuplarına yaptıkları anket çalışmasıyla değerlendirmişlerdir. Bu çerçevede literatürde, uzlaşma müessesinin vergi uyumunu bozucu, ödeme isteği azaltıcı etkisi nedeniyle vergi sistemini bozucu olduğu düşüncesinin aksine yapılan alan araştırmasına göre meslek mensupları uzlaşma müessesinin vergi uyumunu bozduğuna dair genel kaniya katılmamaktadırlar. Ancak meslek mensupları uzlaşmanın cezaların caydırıcılığına zarar verdiğini, vergi ödevini zamanında yerine getiren mükellefte

haksızlık duygusu oluşturduğunu düşünmektedirler. Yapılan anket çalışmasındaki bulgulara göre uzlaşma müessesesi mükelleflerde rahatlamaya sebep olmakla birlikte vergi idaresine olan tavırlarda olumlu değişmelere neden olduğu tespit edilmiştir.

Biyan vd. (2021) izaha davet müessesinin vergi uyumundaki rolünü Denizli özelinde meslek mensuplarıyla yapılan anket çalışmasında değerlendirmişlerdir. Ankete 300 kişi katılmıştır. Anket bulgularına göre vergi uyum düzeyi yükseldikçe izaha davet ve diğer barışçıl çözüm yollarına da uyum artmaktadır.

Çelik (2022) davranışsal iktisat boyutuyla vergi uyumunu analiz ettiği ampirik çalışmasında Afyon Kocatepe Üniversitesi öğrencilerinden 177 kişiyle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Bulgulara göre iş tecrübesi olan katılımcıların tecrübesi olmayanlara oranla daha düşük vergi uyumu gösterdikleri tespit edilmiştir. Nüfus azaldıkça vergi uyumunun da arttığı gözlemlenmiştir. Risk almayı seven bireylerin sevmeyenlere oranla vergi uyumunun daha düşük olduğu, standart vergi uyumu yaklaşımının göstergeleri olan vergi oranları, denetim ve cezalar ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki kurulamamıştır. Çalışmada önemli vargılardan biri ise vergi uyumunun davranışsal faktörlerden etkilendiği sonucuna varılmıştır.

İpek ve Kaynar (2009b) yaptıkları çalışmalarında Çanakkale özelinde demografik faktörlerin vergi uyumuna etkisini analiz etmişlerdir. Bu kapsamda yaş, medeni durum, cinsiyet, aile üye sayısı, eğitim gibi demografik göstergelerin vergi uyumu üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir. Çalışmada elli yaş üstü bireyler vergi mevzuatını karmaşık anlaşılır bulmamaktadırlar. Otuz yaş ve altı mükelleflerde ise kamu harcamalarının etkin kullanılmadığı düşüncesi hakimdir. Evli yükümlüler vergi ödeme davranışı bekarlara oranla doğru bir davranış olarak bulmakla birlikte vergi sistemini bekarlara oranla adil bulmamaktadırlar. Kadın mükelleflerin erkeklere oranla vergi uyum düzeyleri daha yüksektir. Vergi ödenmediğine dair düşüncenin üç ve beş kişilik ailelerde daha yüksek olduğu bulunmuştur. Eğitimin vergi uyum düzeyinde anlamlı etkisi bulunmaktadır.

Ayas ve Saruç (2015) Türkiye ve İtalya arasındaki vergi kültürü ve vergi ahlakı karşılaştırması yaptıkları çalışmalarında, her iki ülkenin farklı vergi kültürleri olduğu bilinse de vergi ahlak skorları birbirine yakın çıkmıştır. Her iki ülkede de kamu kaynaklarının kullanımı, algılanan vergi yükü vergi ahlakını belirleyen faktörler olarak tespit edilmiştir. Yapılan teste göre kültür değişkenin vergi ahlakı üzerinde bir etkisi olmadığı gözlemlenmiştir. Türk katılımcılardan erkeklerin kadınlara oranla vergi ahlakı yüksek çıkarken, İtalyan katılımcılarda kadınların vergi ahlakı daha yüksek çıkmış, her iki ülkede de yaş ilerledikçe vergi kaçırma davranışının arttığı, vergi ahlakının ise düştüğü gözlemlenmiştir.

Gökbunar vd. (2007b) Türkiye’de vergi ahlakını belirleyen faktörleri araştırdıkları çalışmalarında demografik faktörler, gelir, sosyal-ekonomik durum, dindarlık, milli gurur, adalet, hükümete güven ve politik düşüncelerin kontrol değişkeni olarak analize dahil etmişlerdir. Bu çerçevede yaşın vergi ahlakıyla ilişkisi olduğu gözlemlenmiştir. Yaşlıların vergi ahlak düzeylerinin yüksek olduğu ifade edilmektedir. Yine kadınların erkeklere oranla vergi ahlakı ve vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Eğitim ve medeni durumun ise vergi ahlakı üzerinde bir etkisi olmadığı ifade edilmektedir. Bireylerin ekonomik durumlarının vergi ahlakı ile bir ilişkisi olmadığı gözlemlenmiştir. Adaletle güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki bulunamamıştır. Milli gururun yüksek olmasının vergi ahlakı üzerinde bir etkisi gözlemlenememiştir. Dindarlık ve demokrasiye inanç arttıkça vergi ahlakı da artmaktadır.

Çelik ve Sağbaş (2022) Davranışsal Maliye perspektifinden kayıptan kaçınmayı etkileyen faktörleri analiz ettikleri çalışmalarında, 817 katılımcıyla yapılan anket çalışmasına göre kayıptan kaçınma oranı 4,50 olarak tahmin edilmiştir. Buna ek olarak çalışmanın bulgularında bireylerin risk düzeyleri arttıkça kayıptan kaçınma oranının azaldığı, yaşanan bölgenin nüfusu arttıkça kayıptan kaçınma oranının arttığı ifade edilmiştir.

Akbelen vd. (2021) yaptıkları çalışmalarında vergi uyumuna yönelik sosyal normların ve dağıtım adaletinin küçük ve orta ölçekli işletmeler özelinde incelenmiştir. Bu kapsamda vergi uyum niyetinin sosyal normlar ve dağıtım adaleti faktörleri tarafından etkilendiği tespit edilmiştir.

Göksu ve Saruç (2012) Türkiye’de vergi uyumuna yönelik yaptıkları mülakat çalışmasında, mükellef, akademisyen ve vergi mükelleflerinden oluşan 15 kişilik 3 gruba nitel yöntem uygulanmıştır. Sorulara verilen cevaplar genel itibariyle aynı olsa da teori ve uygulamayı bilen akademisyenlerin ve müfettişlerin cevapları farklı perspektifler içermektedir. Bulgulara göre vergi afları vergi uyumuna yönelik dürüst mükellefi cezalandırıcı etkisi olduğu yönünde cevaplar verilmiştir. Vergi müfettişleri ise bu konuda farklı düşünce beyan etmişlerdir. Gönüllü vergi uyumuna yönelik dürüst mükellefi ödüllendirilmesi için yeni mekanizmalara işaret edilmiştir. Çalışmada genel bulgular değerlendirildiğinde vergi adaletinin sağlanamadığı, vergi bilinç düzeyinin düşük olduğu, eğitim seviyesinin düşük olduğu ve vergi aflarının veriye gönüllü uyumu olumsuz etkilediği düşünülmektedir.

Korlu vd. (2016) yaptıkları çalışmada, yerel vergi bilincinin belirleyen faktörler olan, adalet, din, ahlak, katılımcılık, yerelleşme, kültür, idareye olan bakış ve siyasi anlayış eksenin de Bursa’da 680 kişiye anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda adalet ve eşitlik, din ve ahlak faktörlerinin yerel vergi bilinci için en önemli iki unsur olduğu

gözlemlenmiştir. Anlamlılık açısından katılımcılık, yerelleşme, kültür, idareye olan bakış açısı ve siyasi anlayışta vergi bilinci açısından belirleyici olmasa da anlamlı ilişkisi olduğu söylenebilir.

Serim (2015) yılında yaptığı çalışmada 336 vergi mükellefiyle anket yöntemi ile gönüllü vergi uyumun arttırılmasında kamu otoritesinin rolünü araştırmıştır. Bu kapsamda bireylerin vergilere ilişkin politik karar sürecinde tam anlamıyla yer almamaları toplanan kamu gelirlerinin harcamalar yapılırken mükelleflerin kararlarının önemsenmemesine neden olacağı düşünülmektedir. Harcama alanlarının bilinmesi ve mükellef beklentileriyle uyumlu olması vergi uyumunu arttırmaktadır. Vergi idaresinin tutumu ve kamusal hizmetlerden duyulan memnuniyete göre vergi otoritesine direnç gösterilmektedir. Aile ve arkadaş çevresinin vergisel süreçte sosyal etkisi bulunduğu çalışmada ifade edilmiştir.

Bişgin ve Ünlüer (2019) yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensupları ve mükellef ilişkisinin vergi uyumuna etkisi analiz edilmiştir. Bu çerçevede nitel araştırma yöntemlerinden durum çalışması (Case Study) yapılmıştır. Vergi uyumunu etkileyen birçok değişken olduğu ifade edilmiştir. Çalışma özelinde meslek mensubu mükellef ilişkisinin de vergi uyumunda bir değişken olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın bulguları açısından meslek mensubu mükellef ilişkisinde olumsuz etkisi olabilecek sorunlar tespit edilmiştir.

Demir ve Kaya (2017) çiftçilere yönelik vergi algısı ve vergi uyumuna yönelik yaptıkları ampirik çalışmalarının bulguları incelendiğinde çiftçilerin vergi bilinçlerinin diğer mükelleflere göre farklılık göstermemektedir. Destekleme yardımlarından faydalanan mükelleflerin vergi algılarının desteklemelerden faydalanmayan mükelleflerden daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Vergi algısının vergi uyumunu etkilediği araştırmada ifade edilmiştir.

Atçeken vd. (2018) vergi aflarının vergi uyumuna etkisini Kocaeli Örneğinde araştırdıkları çalışmada 534 kişiye yönelik anket uygulaması yapmışlardır. Araştırmanın bulguları incelendiğinde vergi aflarına bağlı suç ve ayrımcılık boyutunun vergi uyumu üzerinde bir etkisi olmazken vergi aflarının olumlu faydalarına yönelik tutumların vergi uyumunu arttırdığı yönünde sonuca ulaşmışlardır.

Güzel ve Özer (2023) muhasebecilerin vergi ahlakının ve vergi uyumunun belirleyicileri üzerine yaptıkları uygulama araştırması bulguları incelendiğinde özel norm, vergi ahlakı ve vergi sistemine yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu çalışma çerçevesinde bulunmuştur.

Coleman'ın (1996) yapmış olduğu deneysel çalışmada 47.000 vergi mükellefi katılmıştır. Çalışmanın amacı eyalet gelir vergisinde gönüllü vergi uyumunu arttırmak olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda çeşitli stratejiler kurgulanarak çalışma yürütülmüştür. Denetimin

bir değişken olarak uyumu arttırmadaki rolünü tespit için bazı mükelleflere beyannamelerinin daha fazla incelenmesi ve denetlenmesi yönünde bilgi verilmiştir. Diğer bir gruba ise vergi mükelleflerine yönelik geliştirilmiş hizmetlerle ilgili bilgi verilmiştir. Denekler en iyi strateji için rastgele seçilmiştir. Kontrol gruplarına dair bulgular incelendiğinde denetimle karşılaşan düşük ve orta gelirli gruplar daha fazla gelir beyan etmiştir. Bununla birlikte daha fazla vergi ödemiştir. Yüksek gelir grubundaki mükellefler ise denetime ilişkin karışık tepkiler vermiştir. Bazıları olumlu bazıları olumsuz tepki vermiştir. Hizmetin iyileştirmesinin ise net bir etkisi gözlemlenmemiştir.

Murphy (2008) Avustralya Vergi Dairesine bağlı 652 vergi mükellefine yönelik yapılan anket çalışmasında, vergi uyumunda cezaların mı yoksa ikna ve iş birliğinin mi daha etkili olduğu incelenmiştir. Araştırmada, mükelleflerin otoriteye gösterdikleri olumsuz tavırlar uyumsuzluğa neden olduğu gözlemlenmiştir. Otoriteyle kurulan ilişkinin olumlu olması vergi uyum düzeyinde artışlara neden olduğu ifade edilmiştir. Vergi uyumunun arttırılması yönünde stratejilerin belirlenmesi çalışmada vurgulanmaktadır.

Torgler vd. (2008), vergi ahlakının vergi uyumunu nasıl etkilediğini araştırdıkları çalışmada, Türkiye’den ve A.B.D’den alınan veri setleri ile incelenen araştırmada temel sorunsal denetleme düşük olmasına rağmen mükelleflerin kendiliğinden uyum göstermesinin altında yatan nedenleri sorgulamışlardır. Bu çerçevede vergi ahlakı ve vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Vergi sisteminin yapısı, idarenin durumu, vergi yükü, vergi bilinci, vergi algısı, idareye güven, yolsuzluk, kurumsal kalite, itaat ve dindarlık gibi değişkenlerin vergi ahlakını etkilemede güçlü bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Vogel (1974) 1976 kişiyle İsveç’te yapmış olduğu anket çalışmasında, eğitimin eşitsizliğe neden olduğunu, mükellefler üzerinde vergi yükünün artması durumunda vergi uyumsuzluğuna yönelik davranışın daha kazançlı bulunduğu, kadınların erkeklere oranla vergi uyumunun yüksek olduğu, yaşı değişkeni açısından yaşlıların gençlere oranla daha yüksek vergi uyum düzeyine sahip olduğuna dair bulgular bulmuştur.

Torgler vd. (2007), vergi mükelleflerinin standart yaklaşımın aksine vergi uyumunun daha yüksek olduğu kabulü üzerine saha, deneysel ve anket verileri kullanılarak yapılan çalışmada vergi uyumu ve vergi ahlakı arasında güçlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu çerçevede vergi ahlakı göstergelerinin önemli olduğu yönetim kalitesinin iyileştirilmesinin vergi ahlakına katkı sağlayacağı ifade edilmektedir.

Baeli (2021) çalışmasında Endonezya’da 100 katılımcıyla anket çalışması yapmıştır. Vergi ödeme bilincinin ölçülmesi her ne kadar zor olsa da mali durum ve vergi ödeme bilinci dikkate alınarak, profesyonel ve mükellef odaklı vergi hizmetiyle beraber ceza sisteminin

varlığı vergi ödeme isteğini arttırdığı gözlemlenmiştir. Mali durum devlete milli duygularla bağlılık gibi göstergelerin vergi ödemede %95 etkili olduğu ifade edilmiştir.

Cummings vd. (2005) deneysel ve anket çalışmalarının analizi yapıldığı bu çalışmada, ülkeler arasındaki kültür farklılıklarının uyum farklılığına neden olduğu ifade edilmiştir. Devlet ve vergi idaresinin rolü vergi uyum davranışlarının farklılığının anlaşılmasında önemli bir rolü vardır. Vergi uyum davranışlarının şekillenmesinde etkili olmaktadır.

Kasipillai ve Abdul-Jabbar (2006) vergi uyumunda cinsiyet ve etnik kökenin etkisinin araştırıldığı çalışmada, rastgele 500 kişiye telefon yoluyla ulaşmaya çalıştıkları anket çalışmasında 156 kişi çalışmaya katılmaya istekli olduklarını bildirmiştir. Bu çerçevede çalışmanın bulguları incelendiğinde, Malezya’da vergi mükellefinin etnik kökeni vergi uyumu konusunda etkili olduğu ifade edilmektedir. Erkeklerin ve kadınların ise benzer vergi uyumuna sahip olduğu tespit edilmiştir.

Alm vd. (2015) yaptıkları deneysel çalışmada, vergi uyumuna ilişkin laboratuvar deneylerinde katılımcı davranışları incelendiğinde doğal olarak gelişen bir ortamda katılımcıların benzer davranışlarda benzer kararlar verdikleri gözlemlenmiştir. Öğrenci davranışlarının öğrenci olmayanlara oranla daha benzer karar verdikleri ifade edilmektedir.

Mahangila (2017) Tanzanya özelinde yapılmış deneysel çalışmada katılımcılara para verilmiştir. 75 KOBİ’yle yapılan araştırmanın bulguları incelendiğinde, vergi uyum maliyetleri arttıkça vergi uyumunun düştüğü gözlemlenmektedir. Araştırmada KOBİ örnekleminin kullanımı çalışmanın genellemeye yapmaya engel olduğu düşünülmektedir. Vergi uyum maliyetlerinin düşürülmesi için vergi sistemin basitleştirilmesi gerektiği araştırmada ifade edilmektedir.

Gangi vd. (2013) vergi idaresinin hizmetlerinin vergi uyumuna olan etkisini inceledikleri çalışmalarında, 807 Hollandalı özel vergi mükellefi ve 1377 temsili girişimcinin örneklem olarak alındığı analizde anket çalışması yapılmıştır. Algılanan hizmet vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Yetkililere duyulan güvenin vergi uyumuna aracılık ettiği söylenebilir. Çalışmanın nihai bulgusu olarak vergi idaresinin hizmetini algılayan mükelleflerin vergi ödemeye istekli oldukları ifade edilmektedir.

Wahl vd. (2010) yaptıkları deneysel çalışmaların iki deney grubu üzerinden vergi idaresine güven ve uygulama gücünün kaygan yamaç üzerinden vergi uyumuna etkisini ampirik olarak analiz etmişlerdir. Bu çerçevede Laboratuvar Deney 1’e göre katılımcılar yirmi dönem vergi ödemişlerdir. Buradaki gözlemlere göre güven ve güç vergi ödemelerini olumlu olarak etkilemektedir. Güven ve güç kullanma vergi uyumu üzerinde ters orantılı etkiye sahiptir. Güven artarsa güç dayalı vergiye gönüllü uyumu azalmaktadır. Deney 2’de kurulan modelde

düşük güven yüksek güce dayalı politikalarda yüksek güven yüksek güce göre vergi uyumu daha yüksektir.

Faizal vd. (2017) yaptıkları araştırmada prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve ceza adaletinin ayrıca güvenin vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Güven boyutunun vergi uyumunu etkilemekle birlikte adalet unsuruyla bir ilişkisi olduğu anlaşılmaktadır. Prosedürel adalet ve güven vergi uyumunu etkilemektedir.

Budiarto vd. (2018) Cinsiyete dayalı dindarlığın vergi uyumu üzerindeki etkisini inceledikleri araştırmalarında gelişmekte olan ülkeler açısından dindarlığın vergi uyumu üzerinde bir etkisi gözlemlenmemiştir. Para sevgisinin ise vergi uyumunu etkilediği yönünde bulgular elde etmişlerdir. Araştırma kapsamında dindarlığın değil para sevgisinin vergi kaçırmaı etkilediği tespit edilmiştir. Cinsiyet değişkeni ise para sevgisinin ve vergi kaçakçılığının göstergesi değildir.

Blaufus vd. (2014) yılında yaptıkları araştırmalarında gelir vergisinin bireysel vergi uyumu üzerindeki maliyetlerini tespit etmişlerdir. Bu çerçevede serbest meslek mensubu kişilerin vergi uyum maliyetlerinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Eğitim ile vergi uyumu arasında olumlu anlamlı ilişki gözlemlenmiştir. Ayrıca evli çiftlerinin beyanlarının vergi uyum yükünü azalttığı bulgularla desteklenmiştir.

Tablo 7. Literatür Özeti

Yazar	Yöntem	Örneklem	Ülke	Bulgular
Savaşan vd. (2012)	Nitel Yöntem (Mülakat-Örnek Olay Çalışması)	3	Türkiye	Uyuşmazlığın çözüm yolları mükellefleri etkiler
Yardımcıoğlu ve Kütükçü (2014)	Veri Analizi	-	Türkiye	Vergi mevzuatının karmaşıklığı uyuşmazlığı etkiler
Armağan (2009)	Veri Analizi	-	Türkiye	Vergi mevzuatı, yorum farklılıkları uyuşmazlıkları etkiler
Kızıltoprak (2020)	Soyut Model	-	Türkiye	Fayda Maksimizasyonu uyuşmazlıkların çözümünü etkiler
Eroğlu ve Cibo (2019)	Anket	401	Türkiye	Uzlaşma vergi uyumunu etkilememektedir.
Biyan vd. (2021)	Anket	300	Türkiye	Vergi uyum düzeyi arttıkça izaha davete uyum artar

Çelik (2022)	Anket	177	Türkiye	İş tecrübesi, nüfus ve risk alma vergi uyumunu etkiler
İpek ve Kaynar (2009(b))	Anket	409	Türkiye	Demografik faktörler vergi uyumunu etkiler
Ayas ve Saruç (2015)	Anket	480	Türkiye-İtalya	Kültür değişkeni etkili olmazken, kamu harcamaları, cinsiyet ve yaş vergi ahlakını etkiler
Gökbunar vd. (2007 (b))	Regresyon analizi	1206	Türkiye	Yaş, cinsiyet, dindarlık ve demokrasi vergi ahlakını etkiler
Çelik ve Sağbaş (2022)	Anket	817	Türkiye	Risk ve nüfus kayıp ve kaçak ilişkisi vardır
Akbelen vd. (2021)	Anket	320	Türkiye	Sosyal normlar ve dağıtım adaleti vergi uyumunu etkiler
Göksu ve Saruç (2012)	Mülakat	15	Türkiye	Vergi adaleti, eğitim, vergi bilinci uyumu etkiler
Korlu vd. (2016)	Anket	680	Türkiye	Yerelleşme, kültür, idareye bakış vergi bilincini etkiler
Serim (2015)	Anket	336	Türkiye	Aile ve arkadaş çevresi vergisel süreçte sosyal etkisi bulunur
Bişgin ve Ünlüer (2019)	Nitel Yöntem (Mülakat)	40	Türkiye	Muhasebe meslek mensupları mükellefi etkiler
Demir ve Kaya (2017)	Anket	263	Türkiye	Destekleme yardımlarından faydalanan mükelleflerin (Çiftçiler) vergi algıları yararlanmayanlara göre daha yüksektir
Atçeken vd. (2018)	Anket	534	Türkiye	Vergi aflarının faydalarına yönelik olumlu tutumların vergi uyumunu yükseltmektedir
Güzel ve Özer (2023)	Anket	392	Türkiye	Özel norm, vergi ahlakı ve vergi sistemine duyulan

				güven vergi uyumunu etkiler
Coleman (1996)	Deneysel	47.000	ABD	Denetim farklı gelir gruplarında farklı tepkiyle karşılanır, hizmet kalitesinin etkisi yoktur.
Murphy (2008)	Anket	652	Avustralya	Otorite vergi uyumu ilişkisi vardır
Torgler vd. (2008)	Veri Analizi	2003	Türkiye-ABD	Vergi ahlakı vergi kaçakçılığı üzerinde anlamlı etkisi vardır
Vogel (1974)	Anket	1976	İsveç	Eğitim, Cinsiyet ve Yaş Uyumu etkiler
Torgler vd. (2007)	Deneysel ve Anket	239 (Deneysel) 1000 (anket)	İsviçre- Avustralya- Kosta Rika	Vergi ahlakı vergi uyumunu etkiler
Baeli (2021)	Anket	100	Endonezya	Vergi bilinci, mali durum ve hizmet ödemeyi belirler
Cummings vd. (2005)	Deneysel ve Anket	3059 kişi	Afrika	Devlet ve vergi idaresi uyumu etkiler
Kasipillai ve Abdul-Jabbar (2006)	Anket	156	Malezya	Etnik köken vergi uyumunu etkiler
Alm vd. (2015)	Deneysel	347	ABD	Benzer Grup davranışı tespit edilmiştir.
Mahangila (2017)	Deneysel	75	Tanzanya	Vergi uyum maliyetleri arttıkça uyum düşer
Gangi vd. (2013)	Anket	2184	Hollanda	Algılanan hizmet vergi uyumunu etkiler
Wahl vd. (2010)	Deneysel	247 (Deneyler Toplamı)	Deneysel	İdareye güven ve güce dayalı politikalar vergi uyumunu etkiler
Faizal vd. (2017)	Anket	300	Malezya	Prosedürel adalet vergi uyumunu etkiler
Budiarto vd. (2018)	Anket	207	Endonezya	Dindarlığın vergi uyumu üzerinde bir etkisi yoktur.
Blaufus vd (2014)	Anket	894	Almanya	Bireysel vergi yükü vergi uyumunu etkiler

Kaynak: Literatür verilerinden tarafımızca hazırlanmıştır.

3.2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Çalışmada nicel yöntem uygulanmıştır. Nicel yöntem bu bağlamda geniş literatürü özetlemenin etkili bir yoludur. Nicel yöntemde araştırmanın sonuçları hakkında kantitatif (nicel) gözden geçirme olması sebebiyle çalışmalar kolay analiz edilmektedir (Green ve Hall, 1984: 40). Araştırmanın verileri anket yöntemiyle elde edilmiştir. Anket araştırmaları sosyal bilimlerin birçok alanında uygulanmaktadır. Anket uygulaması büyük araştırma evrenine ilişkin kısa zamanda bulgular vermesi bakımından oldukça yararlı olmaktadır. Her ne kadar kendi içinde taşıdığı kısıtlılıklar sebebiyle araştırmanın genellemesine engel olsa da bilimsel çalışmalara oldukça yardımcı olmaktadır. Anket yöntemi her şeyden önce bir tasarımın tasarımı olarak ifade edilebilir. Anketi tanımlamak gerekirse herhangi bir gözlem veya ihtiyaç hakkındaki gerçeklerin araştırılmasıdır. Bilgi toplama yöntemi olan anket bir şey öğrenmek için büyük bir nüfusun içindeki örneklem üzerinden gerçekleştirilmektedir. Örneğin bu bağlamda seçmen örneklemini incelenebilir. Üretici piyasaya bir ürün sürmeden önce anket yöntemiyle araştırma yapabilir (Ferber vd., 1980: 2).

Çalışmada bu bağlamda vergi uyuşmazlıkları çözüm yolları ile vergi uyum ilişkisi çerçevesinde Manisa'daki SMMM'lere anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Anket yönteminde bir araştırma konusuna ilişkin algı, tutum ve düşüncelerin ölçülmesi esastır. Manisa özelinde SMMM'lerin vergi uyuşmazlıkları konusunda uyuma ilişkin algı tutum ve düşünceleri anket tekniği ile incelenmiştir. Anket formunun tasarımı yerli ve yabancı literatürden derlenerek oluşturulmuştur. Bu çerçevede araştırmada, Prosedürel Adalet, Yargı Yoluna Başvuru, Ceza Adaleti, Dağıtım Adaleti ve Vergi Uyumlu ölçekleri kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan ölçekler incelendiğinde prosedürel adalet, vergi idaresinin mükellef haklarına saygılı, adil ve mükellef görüşlerinin önemsendiği durumu ifade etmektedir (Günay, 2021:112). Yargı yoluna başvuru ise, uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının yanı sıra hukuk alanında çözüme ulaşmayı ifade etmektedir. Ceza adaleti ölçeği ise vergi kaçırarak mükelleflere verilmesi gereken cezaların eksiksiz ve zamanında verilip veya verilmediğini ifade eden bir durumu içermektedir (Topal, 2016: 164).

Dağıtım adaleti ise, vergi yükünün ve cezalarının toplumun içindeki bireyler üzerinde adaletli ve dengeli dağılımını ifade eder (Topal, 2011:113). Vergi uyumu ise temelde iki şekilde ifade edilmektedir. İdari bir yaptırıma muhatap olmaksızın mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında gönülden yerine getirmesidir. Bunun aksi ifadesi ise mükelleflerin idari ve yargısal yaptırımla zorla vergisel ve cezai sorumluluklarını yerine

getirmesini içermektedir. Bu çalışmada kullanılan ölçekler daha önce vergi uyumu araştırmalarında güvenilirliği ve geçerliliği ispatlanmış ölçeklerdir. Ölçeği geliştiren ve uyarlayan yazarların her birinden kullanım izni alınmıştır.

Tablo 8. Araştırmaya Konu Olan Ölçekler

Ölçekler	Çalışmalar	İfade Sayısı	Cronbach Alpha Katsayısı
Prosedürel Adalet	Murphy (2011)	12	0,90
Yargı Yoluna Başvuru	Kaplan (2023)	4	0,67
Ceza Adaleti	Topal (2016)	3	0,86
Dağıtım Adaleti	Verboon ve Dijke (2007)	5	0,73
Vergi Uyumu	Biyan vd. (2021)	4	0,67

Araştırma anket formu iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda ankete katılanların demografik ve mesleki bilgileri ölçülmeye çalışılmıştır. İkinci kısımda ise ölçeğe ilişkin ifadelerin sınıandığı bölüm bulunmaktadır. Birinci kısımda meslek mensuplarının demografik ve mesleki bilgilerini ölçen 7 ifade bulunmaktadır. İkinci kısımda ise ölçeklere ilişkin 28 ifade bulunmaktadır. Toplamda ise 35 ifade bulunmaktadır. Araştırmada 5’li likert tipi ölçek kullanılmıştır. 1’den Kesinlikle Katılmıyorum dan başlayıp 5’e kadar Kesinlikle Katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir. Ankete ilişkin verilerin analizi ise SPSS (Statistical Package for Social Sciences) program ile gerçekleştirilmiştir.

Tablo 9. Anket Formunda Kullanılan Ölçeklere İlişkin İfadeler

Ölçek	İfade	Kaynak
Prosedürel Adalet	Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümünde; • Mükellefler vergi idaresinin mükellef haklarına saygı duyduğunu düşünür. • Mükellefler haklarının korunmasında vergi idaresinin ilgili olduğunu düşünür. • Mükellefler vergi idaresi karar verirken kaygılarının önemsendiğini düşünür. • Vergi idaresi verdiği kararlarda adil olmaya çalışır.	Murphy (2011)

	• Vergi idaresi mükelleflerin kişisel durumuyla ilgilenir. • Vergi idaresi karar verirken her türlü bilgiyi dikkate alır. • Vergi idaresi tüm vatandaşların düşüncelerine eşit değer verir. • Mükellefler ilişkilerinde vergi idaresinin dürüst davrandığını düşünür. • Mükellefler vergi dairesinin güvenle işlemler yaptığını düşünür. • Vergi idaresi mükelleflere sadece mecbur kaldıklarında doğru olanı yapacakmış gibi davranır. • Vergi idaresi vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesinde işlerini kolaylaştırmak için geniş çapta istişarede bulunur. • Vergi idaresi sisteminde değişiklikler için mükelleflere danışmak için çaba gösterir.	
Yargı Yoluna Başvuru	• Mükellefler vergi işlemleri ile ilgili uyuşmazlıklarda kanunlarda belirtilen hallerde vergi mahkemelerine dava açabilirler. • Mükellefler vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurabilirler. • Mükelleflerin tarh edilen (Ödemesi gereken tutarı idare tarafından hesaplanan) karşı yasal itiraz hakları vardır. • Vergi cezası kesilen mükellefler, kesilen cezalara	Kaplan (2023)

	karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.	
Ceza Adaleti	• Vergi kaçırancılara kesilen cezalar adildir. • Vergi kaçırancılar kaçırıcıkları verginin cezasını tam öderler. • Vergi kaçırancılara hakkettikleri ceza tam zamanında verilir.	Topal (2016)
Dağıtım Adaleti	• Mükellefler ödediğı vergiyle karşılaştırıldığında daha az kamu hizmeti alır. • Toplumdaki bazı gruplar vergi sisteminden daha fazla avantaj sağlar. • Bazı insanların daha az vergi ödemesine rağmen daha fazla kamu hizmetinden avantaj sağlamaları adil değildir. • Mükellefler çok fazla vergi ödediklerini düşünür. • Mükellefler vergi sisteminin adil olduğunu düşünür.	Verboon ve Dijke (2007)
Vergi Uyumı	• Vergileri düzenli olarak öderim. • Vergisel yükümlölüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiririm. • Vergi idaresiyle sorun yaşadığında uyuşmazlık yollarını kullanırım. • Vergi kaçırmaya yönelik hallerden kaçınırım.	Biyan vd. (2021)

3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Uyuşmazlık tarafların ihtilafa düşmesini ifade eden bir durumdur. Vergi idaresinin geliri kısa sürede tahsil etme isteğı, geliri azalan mükellefin ise doğal direnç göstermesi taraflar arasında uyuşmazlıklara neden olmaktadır. Burada idarenin tutum ve davranışları, vergi mevzuatının yapısı ihtilafların diğeri bir sebebi olarak sıklıkla tartışılmaktadır. Kamu gelirlerinin uyuşmazlıklar nedeniyle hazineye geç intikal etmesi birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de vergi idaresi uyuşmazlıkların çözümünde

barışçıl yollar olarak ifade edilebilecek çözüm yolları geliştirmiştir. Buna ek olarak vergilendirmenin her şeyden önce hukuki bir işlem olması sebebiyle ihtilaf halinde yargısal çözüm yolları bulunmaktadır.

İdari ve yargısal çözüm yolları her ne kadar bulunsa da belirli bir süreç sonunda gerçekleşmektedir. Özellikle vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmesi durumunda maddi ve psikolojik maliyetler yükselmektedir. İdari çözüm yollarında ise mükelleflerin doğrudan muhatap alınması çözüm odaklı ve yeni mali yönetim kalıplarına uygun davranılması durumunda vergi uyumu etkilenebilir. Vergi uyumu bilindiği üzere mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesini ifade etmektedir. Bu ödevlerin idari ve cezai yaptırıma muhatap olmaksızın yerine getirilmesi gönüllü vergi uyumunu ifade ederken, idari ve yargısal yaptırımla gerçekleşen uyum cebri vergi uyumu olarak ifade edilmektedir. Vergi uyumunun hukuk ilkeleri ve sosyal-psikolojik faktörler göze alınarak gerçekleşmesi durumunda taraflar arası maliyetler azalacaktır. Vergi idaresi gelirlerini zamanında ve az maliyetle tahsil edecek mükellefler ise daha az maddi ve psikolojik maliyetle karşılaşacaktır.

Taraflar arası çıkar çatışması bir olgu olarak ifade edilebilir. Her ne kadar ideal bir vergi sisteminde uyuşmazlıkların meydana gelmesi istenmese de idare veya mükellef nedeniyle birçok uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Bu durum sebebiyle vergi kayıp ve kaçakları söz konusu olabilmektedir. Vergi uyumunun kendiliğinden sağlanması ulaşılması istenilen ideal durumdur. Ancak taraflar arası ihtilaflar çoğu zaman buna engel olmaktadır. Özellikle barışçıl çözüm yolları olarak ifade edilen idari çözüm yollarında mükelleflerin vergi uyumunu arttırmaya yönelik tutum ve davranışları geliştirilmesi uyuşmazlıkların çözümünde mükellefleri daha istekli hale getirebilir. Cebri yollardan ziyade davranışçı yaklaşımların da göze önüne alınarak sosyal normların vergi sistemine entegre edilmesiyle gönüllü vergi uyumu gösterilmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Özellikle vergi kayıp ve kaçaklarının kamusal hizmetlerin sekteye uğramasına veya kalitesinin düşmesine neden olduğu düşünüldüğünde vergi uyumunun önemli bir toplumsal mesele olduğu açıktır. Özellikle sağlam bir mali yapı ve toplumsal refah için oturmuş vergi sistemi oldukça önemlidir. Bu bağlamda çalışma özellikle taraflar arası uyuşmazlıkların vergi uyumu bağlamında çözümünü amaç edinmektedir.

Bu araştırma da vergi uyuşmazlıklarının idari ve yargısal çözüm yollarının vergi uyumuna etkisi Manisa özelinde SMMM'lerle yapılan anket çalışmasıyla incelenmektedir. Bu bağlamda idari ve yargısal çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini ölçmeye yöneliktir. Her ne kadar yazında çözüm yollarıyla ilgili bazı çalışmalar bulunsa da çözüm yollarının vergi uyumu ilişkisini Manisa için analiz eden çalışmalara rastlanılmamıştır. Bu çerçevede çalışma bu boşluğu doldurma amacıyla olduğunu ifade edebileceğimiz özel bir öneme sahiptir. Bu çalışma

ile uyumsuzlukların çözüm yollarının vergi uyumu arasındaki etkileşimin Manisa örnekleminde incelenmesiyle bilimsel yazına katkı sağlama amacıyla olduğu söylenebilir.

3.2.2. Araştırmanın Ana Evreni ve Örneklem

SMMM'ler vergi idaresiyle mükellef arasında yaptıkları işler (vergisel, mali danışmanlık) nedeniyle uygulamada köprü görevindedirler. Anket çalışmasında soruların teknik bilgi birikim içermesi, cevapların çalışmanın problematiğine yönelik algı, tutum, düşünce ve davranış içermesi sebebiyle hedef grup olarak araştırma evrenine mükelleflerle sürekli iletişimde olan vergi idaresine karşı mükelleflerin vergi temsilcisi olan SMMM'ler konu edilmiştir. Çalışmanın kısıtları dahilinde Manisa Araştırma Evreninde SMMM olarak hizmet veren 932 (Türmob, 03.07. 2023) meslek mensubu bulunmaktadır. İlgili araştırma evreninden basit tesadüfi örneklem seçimi tercih edilmiştir. Bu kapsamda örneklem seçiminde sıklıkla kullanılan formülle örneklem belirlenmiştir (Cochran, 1977: 75-76):

$$n = [N \cdot t^2 \cdot p \cdot q] / [d^2 \cdot (N - 1) + t^2 \cdot p \cdot q]$$

Formüle;

N: Araştırma Evrenindeki Kişi Sayısı

n: Örneklem Konu Olacak Meslek Mensubu Sayısı

p: Olayın Gerçekleşme Olasılığı

q: Olayın Gerçekleşmeme Olasılığı

t: Anlamlılık Düzeyinde Bulunan t Tablosuna Göre Teorik Değer

d: Olayın Gerçekleşme Olasılığına Göre Kabul Gören Örneklem Hatası

Gerçekleşme olasılığı %50 kabul edilen modellemenin örneklem hatası %5 olarak belirlenmiştir. %95 güven seviyesinde t tablosunda bulunan t değeri 1,96'dır. Bu durumda ilgili veriler formüle yazıldığında gerçekleşen sonuç;

$$n = [(932) \cdot (1,96^2) \cdot (0,5) \cdot (0,5)] / [(0,05^2) \cdot (932 - 1) + (1,96^2) \cdot (0,5) \cdot (0,5)] = 272.2384$$

Hesaplamalar doğrultusunda ulaşılması hedeflenen örneklem sayısı 272 olarak belirlenmiştir. Manisa örnekleminde SMMM olarak faaliyet gösteren 272 mali müşavir hedef grup olarak çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır.

3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın kapsamı Manisa SMMM'ler üzerinden anket uygulamasıyla gerçekleşmiştir. Bu bölgede daha önceden böyle bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Anket uygulamasına geçilmeden ilgili kişilere anketin amacı, içeriği ve bilimselliği hakkında bilgi

verilmiştir. Çalışma verilerinin sadece bilimsel ve etik unsurlar göze alınarak kullanılacağı, istenildiği takdirde katılımcıların anket uygulamasının her aşamasından çıkabilecekleri ifade edilmiştir. Katılımcıların bu çerçevede mesleki sırları, mükellef sırlarını ihlal edecek herhangi bir kişisel bilginin sorulmadığı katılımcılara açıkça anlatılmıştır.

Manisa'daki SMMM'lerin bir bölümünün çalışmaya gönüllü olmaması verilerin toplanmasında zorluğa neden olmuştur. Mükelleflerle idare arasında köprü görevi gören mali müşavirlerin mesleki tavır ve tutumları, iş yükleri nedeniyle zamanlarının kısıtlı olması çalışmanın bu anlamda sınırlılıklarını oluşturmaktadır. Ankete katılım gösteren SMMM'ler araştırma evrenini tam olarak yansıtmamaktadır. Bu durum anket çalışmalarının genel sınırlılıkları oluşturduğu gibi bu çalışmanın da sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

3.2.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri şu şeklide ifade edilebilir:

- H₁:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumunu pozitif etkiler.
- H₂:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler.
- H₃:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.
- H₄:** Vergi uyuşmazlıkların çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.
- H₅:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.
- H₆:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.
- H₇:** Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.
- H₈:** Vergi uyum düzeyleri ile cinsiyetler açısından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H₉:** Eğitim seviyesi arttıkça vergi uyum düzeyi artmaktadır.
- H₁₀:** Mesleki tecrübe ile vergi uyumu arasında anlamlı bir farklılık yoktur.
- H₁₁:** Mesleki tecrübe ceza adaleti algısını etkiler.
- H₁₂:** Mükellef sayısı vergi uyumunu etkiler.

3.2.5. Verilerin Analizi

Araştırmanın analizinde çok değişkenli betimsel istatistiksel testler ve yapısal eşitleme modellenmesi uygulanmıştır. Verilerin araştırmaya uygunluğunun incelemesi safhasında normallik dağılımları test edilmiştir. Skewness (Çarpıklık) ve Kurtosis (Basıklık) katsayıları bu çerçevede referans değerler olarak alınmıştır. Araştırmanın demografik kısmına ait frekans ve yüzdelik dağılımları analiz kısmında ifade edilmiştir. Araştırmanın güvenilirlik testleri için

Cronbach's Alfa değerleri hesaplanmıştır. Cronbach's Alfa değerlerini bozan Prosedürel Adalet ölçeğiyle ilişkili 2. İfade, Yargı Yoluna Başvuru ölçeğiyle ilgili 1. ifade analizden çıkarılmıştır. Ölçeklerin yapısal geçerliliğini tespit etmek için Açıklayıcı Faktör ve Doğrulayıcı Faktör analizi yapılmıştır. Araştırmanın değişkenleri arasında ilişkilerin ortaya konulması için korelasyon analizi yapılmıştır. Araştırmanın hipotezlerinin tespiti için YEM kapsamında yol analizi yapılmıştır.

3.2.5.1. Verilerin Araştırmaya Uygunluğunun İncelenmesi

Araştırma analizinin doğru bir biçimde sürdürülebilmesi için veri setinin incelenmesi oldukça önemlidir. Bu safhada çalışmanın verileri araştırmaya uygun hale getirilmektedir. Verilerin ortalamasının alınmasında ve güvenilirlik testleri için ters kodlanmış ifadeler analize uygun hale getirilmiştir. Hatalı veri girişi ve kayıp değerler incelenmiş bu aşamada araştırmayı bozucu bir veri girişi ve kayıp değer tespit edilmemiştir. Veri setinin araştırmaya uygunluğunun tespiti için önemli göstergeler olan normallik dağılımı ve güvenilirlik testleri araştırma için uygun bulunmuştur.

3.2.5.2. Verilerin Dağılımı

Araştırmanın parametrik testlerinin yapılabilmesi için verilerin normal dağılımı oldukça önemlidir. Verilerin normal dağılımları için Skewness (Çarpıklık) ve Kurtosis (Basıklık) değerleri incelenir. Değişkenlerin çarpıklık değerleri, ortalama etrafında değerlerin sola mı yoksa sağa mı çarpık olduğunu gösterir. Kurtosis (Basıklık) ise değerlerin basıklık ve sivrililiğinin ölçülmesiyle ilişkindir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 216). Skewness ve Kurtosis değerlerinin normalliğine ilişkin literatürde farklı değer aralıkları kabul edilmektedir. -2 ile +2 değerleri arasındaki değerlerin normal dağılımı sağladığı söylenebilir (George ve Mallery, 2019: 114).

Tablo 10. Verilerin Normallik Dağılımı

Ölçekler	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
Prosedürel Adalet Ortalama	0.495	0.971
Yargı Yoluna Başvuru Ortalama	-0.184	-0.132
Ceza Adaleti Ortalama	-0.883	0.546
Dağıtım Adaleti Ortalama	-0.118	-0.328
Vergi Uyum Ortalama	-0.888	0.911

Verilerin dağılımı incelendiğinde, ölçeklerin ortalaması alınıp Skewness ve Kurtosis katsayıları hesaplanmıştır. Değer aralıkları incelendiğinde tüm ölçeklerin normal dağılımı

aralığı sayılan -2 ile +2 aralığında olduğu gözlemlenmiştir. Bu çerçevede verilerin normal dağılımı sağladığı ifade edilebilir. Veri setinin parametrik analizler olarak kabul edilen testlere uygun olduğu söylenebilir.

3.2.5.3. Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi araştırmaya konu olan değişkenlerin birkaç temel faktörle ifade edilmesinin incelendiği süreci inceler. Sosyal bilim çalışmalarında faktör analizi açıklayıcı (keşfedici) faktör analizi¹⁹ (Exploratory Analysis) ve doğrulayıcı faktör analizi (Confirmatory Factor Analysis) olarak iki safhada incelenmektedir. Açıklayıcı faktör analizleri ölçek geliştirme çalışmalarında uygulanmaktadır. Bu aşama da yapılan AFA gözlenen değişkenlerin faktörlerle ilişkisini incelemektedir. AFA aynı zamanda değişken sayısını azaltıp değişkenleri temel güçlü faktörlerle ifade edilmesine olanak sağlamaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 309).

Açıklayıcı faktör analizi yapılabilmesi için veri setinin uygunluğunun denetlenmesinde Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett Küresellik Testinden (Barlett's Test of Sphericity) faydalanılmaktadır. KMO için literatürde kabul edilmiş katsayılar incelendiğinde, 0,50- 0,60 kötü faktör analizi yapılamaz, 0,60-0,70 zayıf, 0,70-0,80 orta 0,80-0,90 iyi 0,90- 1 arası için ise faktör analizi için mükemmel düzeyde uygun olduğunu ifade etmektedir. Barlett Küresellik testinin anlamlılık aralığı $p < 0.05$ olarak değerlendirilmektedir (Kaiser, 1974: 35; Hair vd., 2019: 137).

Tablo. 11 KMO ve Bartlett's Test Sonucu

Kaiser-Meyer-Olkin		0.839
Bartlett's Test	Yaklaşık. Chi-Square	2375.861
	Df	253
	Sig.	<.001

KMO ve Barlett's küresellik testleri faktör analizine geçilmeden yapılması gereken analizlerdir. Ölçeğin yapısını incelemek amacıyla yapılan analizde KMO katsayısı 0.839 bulunmuştur. Literatürdeki katsayı izdüşümü olarak oldukça iyi bir katsayı olarak ifade edilebilir. Barlett's testi ise <0.001 bulunmuş, <0.05 küçük olduğu için anlamlı olduğu görülmektedir. KMO ve Barlett's testi sonucu araştırmanın faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir.

¹⁹ Literatürde Keşfedici faktör analizi, Açıklayıcı faktör analizi gibi farklı adlandırmalar olsa da çalışma da Açıklayıcı faktör analizi olarak ifade edilmektedir.

Veri setinin faktör analizine uygunluğu tespit edildikten sonra AFA analizi yapılmıştır. Değişkenlerin birleştirilmesine yönelik faktör türetmek için Temel Bileşenler Modeli uygulanmıştır. Temel Bileşenler analizinde eğik döndürme işlemleri için Direct Oblimin seçilmiştir. Bu çerçevede ortak faktörlerin varyanslarının açıklandığı tabloda değerler oldukça yüksek görünmektedir. Eigen değerleri 1'den büyük olan 6 faktör altında değişkenler birleşmiştir. Yapılan döndürme işlemi sonrası 6 faktörün açıklandığı varyansların toplamı % 60.764'tür. Ölçekte yer alan ifadelerin AFA faktör yükleri kabul edilebilir değerlerin üstündedir. 6 faktörlü yapının diğer boyutlara dağılan PA9, PA11 ve DA4 ifadeleri ölçekten çıkarılmıştır.

3.2.5.4. Doğrulayıcı Faktör Analizi

Doğrulayıcı faktör analizi (DFA), önceden kullanıma tabi tutulmuş ölçeklerin yapısının toplanan veri ile doğruluğunu kontrol etmek amacıyla yapılmaktadır. Açıklayıcı faktör analizinde genellikle maddelerin hangi faktörler etrafında toplanacağı tespit edilmektedir. DFA değişken ilişkilerinin ve hipotezlerin doğrulanması için yapılmaktadır. Bu çerçevede AFA'nın keşfedici DFA'nın doğrulayıcı olduğu söylenebilir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 334). DFA'nın geçerliliğini ölçmeye yönelik literatürde model uyum iyiliğine ilişkin değerler bulunmaktadır.

Model uyum iyiliğine ilişkin çeşitli indikatörlere bakılsa da çalışmamızda yaygın olarak kullanılan CMIN (χ^2) / DF, CFI, NFI ve RMSEA değerleri incelenecektir. CMIN katsayısının 5'ten küçük olması durumunda modelin genel uyum değerleri kabul edilebilir olduğu söylenmektedir (Wheaton, 1987). CFI 0,90 üzeri kabul edilebilir uyum 0,95 üzeri ise iyi bir model uyumunu ifade etmektedir. NFI değeri için 0,90 üzeri kabul edilebilir uyum olarak bilinmektedir. REMSEA değerleri için ise 0,08'den küçük değerler model uyum için kabul edilmektedir (Hair vd., 2019).

Tablo 12. Doğrulayıcı Faktör Analizi Uyum Katsayıları

Uyum Göstergesi	Değerler	Uyum
CMIN (χ^2 /DF)	2.204	İyi Uyum
CFI	0.911	Kabul Edilebilir
RMSEA	0.066	Kabul Edilebilir
NFI	0.90	Kabul Edilebilir

Yapılan analiz sonuçlarına göre MODEL FIT değerleri olarak kabul edilen katsayılar incelendiğinde CMIN, CFI, NFI ve RMSEA katsayılarının araştırma modeli için uygun görülmektedir. Uyum değerlerinin hepsinin kabul edilebilir düzeyde olduğu analiz sonucunda gözlemlenmiştir.

AFA ile tespit edilen ölçek yapısı DFA'ya tabi tutulmuştur. Uyum katsayıları incelenmiştir. Uyum katsayılarının arttırılmasına yönelik program tarafından modifikasyon önerileri yapılmıştır. Bu çerçevede PA5 ve PA12 arasında modifikasyon gerçekleştirilmiştir. Model uyumun iyi olduğu ifade edilebilir. Ancak standart yükler açısından PA6, PA7 ve PA8 değerleri düşük çıktığı için bu safhada çıkarılmıştır. Tablo 11'de DFA'ya ait Standart tahmin yükleri standart hatalar, kritik değerleri ve anlamlılık düzeyi hakkında katsayılar verilmiştir.

Tablo 13. Doğrulayıcı Faktör Analizi Modeli Sonucu

Faktör	PA	YY	CA	DA	VU
PA1	0.723				
PA3	0.904				
PA4	0.833				
PA5	0.790				
PA10	0.859				
PA12	0.888				
YY2		0.602			
YY3		0.791			
YY4		0.605			
CA1			0.816		
CA2			0.559		
CA3			0.610		
DA1				0.784	
DA2				0.728	
DA3				0.778	
DA5				0.777	
VU1					0.806
VU2					0.876
VU3					0.877
VU4					0.701

3.2.5.5. Araştırmanın Güvenirlik Analizleri

Araştırmanın diğer önemli bir noktası ise ölçeklerin güvenilirliği sağlamasıdır. Bu çerçevede içsel tutarlığı tespit etmek ve boyutların güvenilirliği için Cronbach's Alfa değerleri hesaplanmıştır. Cronbach's Alfa değerlerinin güvenilirliği sağlaması için kabul edilen değerler bulunmaktadır. Cronbach's Alfa değerleri ile ilgili güvenilirlik katsayıları yaygın olarak şu şekilde ifade edilmektedir (İslamoğlu ve Alınacak, 2013: 278):

$0,00 < a < 0,40$ ölçek güvenilir değildir.

$0,41 < a < 0,60$ ölçek güvenilirliği düşük düzeydedir.

$0,61 < a < 0,80$ ölçek oldukça güvenilir.

$0,81 < a < 1,00$ ölçek yüksek derecede güvenilir olarak kabul edilmektedir.

Tablo 14. Araştırmanın Güvenirlik Test Analiz Sonuçları

Ölçekler	İfadeler	Cronbach's Alfa Değerleri
Prosedürel Adalet	PA1, PA3, PA4, PA5, PA6, PA7, PA8, PA9, PA10, PA11, PA12	0.616
Yargı Yoluna Başvuru	YY2, YY3, YY4,	0.631
Ceza Adaleti	CA1, CA2, CA3	0.554
Dağıtım Adaleti	DA1, DA2, DA3, DA4, DA5	0.740
Vergi Uyumu	VU1, VU2, VU3, VU4	0.883
Toplam		0.834

Yapılan analiz sonucunda araştırmanın güvenilirliğini düşürdüğü tespit edilen Prosedürel Adalet ölçeğine bağlı PA2, Yargı yoluna başvuru ölçeğine bağlı YY1 ifadeleri analizden çıkarılmıştır. Bu işlem sonrası gözlemlenen değerler incelendiğinde Prosedürel Adalet ölçeğine bağlı ifadelerin güvenilirlik testinin 0.616 olduğu değer skalası açısından oldukça güvenilir kabul edilmektedir. Yargı yoluna başvuru ölçeğine bağlı ifadelerde ise 0.631 aralığında oldukça güvenilir olarak gözlemlenmiştir. Ceza Adaleti ölçeğinin ifadeleri 0.554 düşük güvenilirlik derecesine sahiptir. Dağıtım Adaleti 0.740 ile oldukça güvenilir iken Vergi Uyumu ölçeğine bağlı ifadelerin güvenilirlik katsayısı 0.883 ile yüksek derecede güvenilir olarak değerlendirilebilir. Araştırmanın toplam ifadelerine uygulanan Cronbach's Alfa testi sonucu ise 0.834 ile yüksek derecede güvenilir olarak ifade edilebilir.

3.2.5.6. Korelasyon Analizi

Korelasyon iki veya daha fazla değişkenin ilişki durumunu açıklamaktadır. Bu ilişki neden sonuç ilişkisini ifade etmemekle birlikte değişkenler arasındaki ilişkinin varlığını diğer bir ifadeyle bir ilişki olup olmadığını, bir ilişki var ise kuvvetli mi zayıf mı, biri artarken diğeri artıyor mu veya azalıyor mu gibi gözlemlenebilir değişkenler arası ilişkiyi ifade etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016: 263-264). Bu çerçevede araştırmanın boyutları arasındaki ilişkinin tespit edilmesine yönelik Pearson Korelasyon matrisi uygulanmıştır.

Tablo 15. Pearson Korelasyon Analizi

Boyutlar	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Prosedürel Adalet	1				
Yargı Yoluna Başvuru	0.260**	1			
Ceza Adaleti	0.316**	0.106	1		
Dağıtım Adaleti	0.676**	0.281**	0.398**	1	
Vergi Uyum	0.633**	0.223**	0.280**	0.704**	1

**p< 0.01 *p<0.05 (1) Prosedürel Adalet, (2) Yargı Yoluna Başvuru, (3) Ceza Adaleti, (4) Dağıtım Adaleti, (5) Vergi Uyum

Korelasyon katsayısı referans göstergeleri incelendiğinde (Gürbüz ve Şahin, 2016: 264):

-1≤ r < -0.7 Negatif Kuvvetli İlişki

-0.7≤ r < -0.3 Negatif Orta Düzey İlişkili

-0.3≤ r < 0 Negatif Zayıf İlişki

0 < r ≤ 0.3 Pozitif Zayıf İlişki

0.3 < r ≤ 0.7 Pozitif Orta Düzey İlişki

0.7 < r ≤ +1 Pozitif Kuvvetli İlişki

Prosedürel adalet ile, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti, dağıtım adaleti ve vergi uyumu arasında pozitif anlamlı ilişki bulunmaktadır (p < 0.01). Yargı yolunun prosedürel adalet, dağıtım adaleti vergi uyumu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (p < 0.01). Yargı yoluna başvuru ile ceza adaleti anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (p > 0.05). Ceza adaleti prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve vergi uyumu arasında pozitif anlamlı ilişki bulunmaktadır (p < 0.01). Ceza adaleti ve yargı yoluna başvuru arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (p

>0.05). Dağıtım adaleti ile prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti ve vergi uyumu arasında anlamlı pozitif ilişki bulunmaktadır ($p<0.01$). Vergi uyumu değişkeniyle diğer boyutların arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmaktadır ($p<0.01$).

3.2.5.7. Fark Testleri

Fark testlerinden T testi ve ANOVA testleri çalışmanın bu bölümünde gerçekleştirilecektir. Bu safhada katılımcıların demografik özelliklerinin araştırmanın değişkenleri olan prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti, dağıtım adaleti ve vergi uyumu ile anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı araştırılacaktır. Yapılan T testi ve ANOVA testleri ışığında aralarında anlamlı ilişki bulunanlar çalışmaya da ifade edilecektir.

Tablo 16. Katılımcıların Değişkenlere Göre T Testi Sonuçları

Değişkenler	Gruplar	N	X	Ss	t	sd	p
Vergi	Erkek	200	4.07	0.77	1.907	273	0.06
Uyumu	Kadın	75	3.86	0.94			

Vergi uyumu yönünden kadınların erkeklere oranla vergi uyumu düzeyi açısından anlamlı farklılıkları bulunmamaktadır ($p>0.05$). Araştırmanın diğer değişkenleri olan prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti ve dağıtım adaleti ile cinsiyet arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Araştırmanın H_8 ' nolu hipotezinde cinsiyet arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Bu çerçevede araştırmanın hipotezi kabul edilmiştir. ($P >0.05$).

Tablo 17. Değişkenler ile Eğitim Durumu İlişkisinin ANOVA Sonuçları

Değişkenler	Eğitim	N	X	Ss	F	p
Vergi Uyumu	Lise	2	3.50	0.70	0.344	0.848
	Ön	6	4.12	0.44		
	Lisans					
	Lisans	202	4.03	0.77		
	Yüksek	60	3.95	1.05		
	Lisans					
	Doktora	5	3.90	0.51		
	Toplam	275	4.01	0.83		

Değişkenlerin eğitim durumu ile anlamlılık ilişkisini ölçmeye çalıştığımız ANOVA testinde prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti, dağıtım adaleti ve vergi uyumu ilişkisi açısından anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır ($p > 0.05$). Bu çerçevede H_0 nolu hipotezde iddia edilen eğitim durumu ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Beklenin aksine eğitim durumu arttıkça vergi uyum düzeyinin arttığı araştırma kapsamı ve sınırlılıklarında söylenememektedir.

Tablo 18. Değişkenler ile Mesleki Tecrübe Arasındaki İlişkinin ANOVA Sonuçları

Değişkenler	Mesleki Tecrübe	N	X	Ss	F	p	Post Hoc
Prosedürel	0-5 Yıl (1)	24	3.69	0.36			
Adalet	5-10 Yıl (2)	53	3.84	0.46			
	10-15 Yıl (3)	121	3.80	0.50	0.733	0.53	
	15+ Yıl (4)	77	3.84	0.42			
Yargı	0-5 Yıl	24	4.03	0.61			
Yoluna	5-10 Yıl	53	3.93	0.52	1.903	0.129	
Başvuru	10-15 Yıl	121	3.83	0.55			
	15+ Yıl	77	4.00	0.51			
Ceza	0-5 Yıl	24	4.02	0.72			
Adaleti	5-10 Yıl	53	3.77	0.73			
	10-15 Yıl	121	3.87	0.71	2.85	0.03	2<4
	15+ Yıl	77	4.09	0.48			
Dağıtım	0-5 Yıl	24	4.13	0.51			
Adaleti	5-10 Yıl	53	4.16	0.46			
	10-15 Yıl	121	4.03	0.56	2.62	0.05	3<4
	15+ Yıl	77	4.12	0.50			
Vergi	0-5 Yıl	24	4.06	0.79			
Uyumu	5-10 Yıl	53	4.01	0.78			
	10-15 Yıl	121	3.95	0.86	0.436	0.727	

15+ Yıl	77	4.09	0.83
---------	----	------	------

Varyansların tüm değişkenler için homojen dağıldığı gözlemlenmiştir. Prosedürel adalet mesleki tecrübe arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Yargı yoluna başvuru değişkeniyle mesleki tecrübe arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenmemektedir ($p>0.05$). Mesleğinde 5-10 yıl arasında tecrübeye sahip olanların 10-15 yıl arasında tecrübeye sahip olanlardan daha düşük olduğu ifade edilebilir.

Ceza adaleti mesleki tecrübe arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p<0.05$). Bu farklılığın hangi mesleki tecrübe arasından kaynaklandığını ölçmeye yönelik Post Hoc testlerinden Tukey uygulanmıştır. Mesleki tecrübe ceza adalet ilişkisi, mesleki tecrübesi 5-10 yıl (2) arasında olan katılımcıların 15+ yıl (4) olanlara göre daha düşük olduğu gözlemlenmiştir. Mesleki tecrübe arttıkça ceza adaletine ilişkin tutumların değişeceği ifade edilebilir. H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Dağıtım adaleti mesleki tecrübe arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($p<0.05$). Mesleğinde 10-15 yıl (3) arasında tecrübeye sahip olanlar 15+ yıl (4) deneyime sahip olanlara göre daha düşüktür. Vergi uyumu mesleki tecrübe arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($p>0.05$). H_{10} nolu hipotezin reddedildiği ifade edilebilir. Meslekte geçirilen süre vergi uyumunu etkilememektedir.

Tablo 19. Değişkenler ile Mükellef Sayısı Arasındaki İlişkinin ANOVA Sonuçları

Değişkenler	Mükellef Sayısı	N	X	Ss	F	p	Post Hoc
Dağıtım	1-30 Kişi	57	3.77	0.36			
Adaleti	(1)						
	30-50 Kişi	71	3.80	0.44			
	(2)				0.301	0.825	
	50-100 Kişi	111	3.84	0.53			
	(3)						
	100+Kişi	36	3.79	0.42			
	(4)						
Vergi	1-30 Kişi	57	3.82	0.82			
Uyumu	30-50 Kişi	71	4.12	0.67			
		111	3.95	0.92	2.823	0.03	1>4

50-100			
Kişi	36	4.27	0.73
100+ Kişi			

Dağıtım adaleti, Prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru ve ceza adaleti ile mükellef sayısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0.05$). Mükellef sayısı vergi uyumu arasında ise anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p<0.05$). Bu farklılığın tespit edilmesine yönelik Post Hoc testlerinden Tukey uygulanmıştır. Vergi uyumu açısından 1-30 kişi (1) mükellefe sayısına sahip olan meslek mensuplarının vergi uyum düzeyleri 100+ kişi (4) göre daha yüksek çıkmıştır. H_{11} nolu hipotezi kabul edilmiştir. Beklenin aksine mükellef sayısı daha az olan 1. Gruptakilerin vergi uyum düzeyleri daha yüksek tespit edilmiştir.

3.2.5.8. Yapısal Eşitlik Modellemesi

Yapısal Eşitlik Modellemesi (Structural Equation Modelling) diğer bir ifadeyle YEM, faktör analizi ve regresyon analizlerinin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. YEM gözlenen değişkenler (ölçek maddeleri) ile örtük değişkenler (gözlenen değişkene bağlı varsayılan yapı) arasındaki ilişkileri test eden DFA ile örtük değişkenler arasındaki bağlantıyı test eden yapısal model (yol analizi) analizlerinin genel adı olarak ifade edilmektedir. YEM'in temel amacı, bir veya birden fazla bağımsız değişken ile bir veya birden fazla bağımlı değişken arasındaki ilişkileri analiz etmek amacıyla yapılmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2016: 331-332).

Tablo 20. Yapısal Eşitlik Modellemesi Sonuç

İlişki	B	S.E	C. R.	P
VU <----- PA	0.336	0.282	3.497	0.000
VU<-----DA	0.739	0.294	5.694	0.000
VU<-----YY	-0.098	0.104	-1.662	0.096
VU<-----CA	-0.072	0.437	-0.939	0.348

(B: Standartlaştırılmış Regresyon Ağırlıkları, S.E: Standart Hata, C.R: Kritik Oran P: Hipotez)

Yapılan YEM analizi sonucunda boyutlar arası ilişkilerin ölçülmesi çerçevesinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet ile vergi uyumu arasında pozitif anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Böylelikle araştırmanın, H_1 nolu hipotezi Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumunu pozitif etkiler. Çözüm sırasında adil mükellef haklarına saygılı idare davranışlarının vergi uyumunu arttırdığı söylenebilir ($\beta=0.336$, $p=0.000$). Uyuşmazlıkların çözümünde dağıtım adaleti ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Araştırmanın H_2 nolu hipotezi Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım

adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler. Uyuşmazlıkların çözümünde vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı vergi uyumunu arttırdığı söylenebilir. Bu hipotezde vergi yükünün dağılımının vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisi tespit edilmiştir ($\beta=0.739$, $p=0.000$).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvuru vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. **H₃** nolu hipotez reddedilmiştir ($\beta=-0.098$, $p=0.096$). Son olarak **H₄** nolu hipotez uyuşmazlıkların çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif ve anlamlı yönde etkilemektedir araştırma kapsamında reddedilmektedir ($\beta=-0.072$, $p=0.348$).

Araştırma çerçevesinde ceza adaleti prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve yargı yoluna başvuru değişkenleri üzerinde aracı bir etki taşıyıp taşımadığı incelenmiştir. Yapısal eşitlik modellemesi kapsamında standart dolaylı etkiler, standart hatalar ve bootstrap yöntemiyle %95 güvenirlilik aralığında 5000 yeniden örnekleme (sample) için katsayılar tablo 18’de ifade edilmiştir.

Tablo 21. Aracı Etki Analiz Sonuçları

Aracı Değişken	İlişki	Standart Dolaylı Etki (β)	S.E	Bootstrap Alt-Üst Sınır	Aracı Etki
	VU←CA←PA	0.004	0.046	-0.066, 0.140	-
Ceza Adaleti	VU←CA←DA	0.618	0.096	-0.535, 0.097	-
	VU←CA←YY	-0.122	0.090	-0.023, 0.111	-

Tablo 21 incelendiğinde prosedürel adaletin ceza adaleti aracılığıyla vergi uyumu üzerinde anlamlı aracı etkisi bulunmamaktadır. **H₅**’nolu hipotez reddedilmektedir. Adil ve saygılı davranışların ceza adaleti üzerinden vergi uyumunu etkilediği araştırma kapsamında tespit edilmemektedir ($\beta=0.004$, -0.066, 0.140). Dağıtım adaletinin ceza adaleti aracılığıyla vergi uyumu üzerindeki aracılık etkisinin Boostarap güven aralığı sıfırı kapsadığı için anlamlı aracı bir etkisi bulunmamaktadır. **H₆**’nolu hipotez reddedilmiştir. ($\beta=0.618$, -0.535, 0.097). Yargı yoluna başvuru değişkenin ceza adaleti aracılığı ile vergi uyumu üzerinde anlamlı etkisi bulunmamaktadır. **H₇** hipotezi reddedilmiştir ($\beta=-0.122$, -0.023, 0.111).

3.3. BULGULAR

3.3.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mesleki Deneyimleri

Araştırmaya konu olan 275 SMMM’nin demografik ve mesleki deneyimlerine ilişkin veriler tablo 19 de verilmiştir. Tablo incelendiğinde katılımcıların %72.7 erkek %27.3 kadın olduğu gözlemlenmektedir. Eğitim düzeyleri açısından veriler incelendiğinde lisans mezunu sayısı %73.5 ile yüksek bir paya sahiptir. Buna ek olarak lisansüstü eğitimde yüksek lisans

mezunu sayısının da görece yüksek olduğu görülmektedir. Lise, ön lisans ve doktora eğitimin azınlıkta olduğu söylenebilir.

Tablo 22. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mesleki Deneyimlerine İlişkin Frekans ve Yüzdelik Dağılımları

	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Erkek	200	72.7
Kadın	75	27.3
Eğitim		
Lise	2	0.7
Ön Lisans	6	2.2
Lisans	202	73.5
Yüksek Lisans	60	21.8
Doktora	5	1.8
Mesleki Tecrübe		
0-5 Yıl	24	8.7
5-10 Yıl	53	19.3
10-15 Yıl	121	44.0
15+ Yıl	77	28.0
Mükellef Sayısı		
1-30 Kişi	57	20.7
30-50 Kişi	71	25.8
50-100 Kişi	111	40.4
100+ Kişi	36	13.1
Çözüm Tercihi		
İdari Çözüm Yolu	231	84.0
Yargısal Çözüm Yolu	44	16.0
Tercih Edilen İdari Çözüm Yolu		
Uzlaşma	195	70.9
Cezalarda İndirim	30	10.9
Hata Düzeltme	17	6.2
Pişmanlık ve Islah	21	7.6
İzaha Davet	12	4.4
İdari Çözüm Yolu Zorunluluğu		
Evet	184	66.9
Hayır	91	33.1
Toplam	275	100

Meslek mensuplarının mesleki deneyim 10-15 yıl aralığında %44 aralığında yüksek bir yüzdeliğe sahiptir. 0-5 yıl arası deneyimde ise %8.7 meslek mensubu olduğu söylenebilir. Ankete katılım gösteren SMMM’lerin içinde 50-100 kişi aralığında sorumlu oldukları mükellef sayısı bakımından %40.4 istatistiğe sahip meslek mensubu bulunmaktadır. SMMM’lerin çözüm yoluna bakış açısından idari çözüm yolu tercihleri %84.0 iken yargısal çözüm yolları 16.0 olduğu gözlemlenmektedir. Meslek mensuplarının çözüm yolu önceliği açısından idari çözüm yollarına karşı daha istekli oldukları gözlemlenmektedir. İdari çözüm yolları açısından en çok tercih edilen yol %70.9 ile uzlaşma müessesesi öncelikli durmaktadır. En az tercih edilen idari çözüm yolu ise %4.4 ile izaha davet müessesesi olduğu görülmektedir.

Katılımcılara sorulan çözüm yollarına bakış açısını anlamak amacıyla idari çözüm yollarının tüketilmeden yargı yoluna başvuruyu engelleyen idari çözüm yoluna başvuru zorunluluğu %66.9 gibi yüksek bir oranda gözlemlenmiştir. Yazında tartışılan idari çözüm yollarının tüketilmeden yargı yoluna başvuru, yargının iş yükünü arttırmaktadır. Görüşüne benzer şekilde bir bakış açısı gözlemlenmektedir. Çözüm tercihi açısından katılımcıların %84’ünün idari çözüm yollarını tercih ettiği görülmektedir. Yargının iş yükünün azaltılmasında ve araştırmaya katılanların değerlendirmeleri ekseninde idari çözüm yollarını işlevsel eştirmek için uygulamada yaşanan sorunları göze alarak yeni bir idari çözüm paradigması bu anlamda inşa etmek önemli görülmektedir.

Katılımcıların en çok tercih ettiği idari çözüm yolu %70.9 oranında uzlaşma müessesesi olduğu görülmektedir. İdari çözüm yolu bir nevi “uzlaşma çözüm yolu” çatısında toplandığı görülmektedir. Cezalarda indirim müessesesi uzlaşma yolundan sonra %10.9 oranında ikinci alternatif olarak göze çarpmaktadır. Diğerlerine bakarak daha yeni bir çözüm yolu olarak ifade edebileceğimiz izaha davet müessesesi katılımcıların %4.4’ü gibi küçük bir grubun tercih alternatifini oluşturmaktadır.

Katılımcıların demografik özelliklerine yönelik bulguların sonuçları değerlendirildiğinde kadınların vergi uyum düzeyi erkeklere oranla yüksektir düşüncesi reddedilmiştir. Kadınların daha ılımlı otoriteyle uyumlu olduğu yönündeki teorik varsayımlar çalışmanın bulguları kapsamında reddedildiği ifade edilebilir. Eğitim durumu yükseldikçe vergi uyum düzeyinin artacağı yönündeki değerlendirmelerin aksine eğitim durumu ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Katılımcıların demografik özelliklerinden olan mesleki tecrübe ve defterlerini tutmakla yükümlü oldukları mükellef sayısı vergi uyumu ilişkisinin araştırıldığı hipotezlerden mesleki tecrübe arttıkça vergi uyum düzeyinin artacağı yönündeki hipotez kabul edilmiştir. Burada meslek tecrübe vergi uyum düzeyinin etkilemesi meslek mensuplarının mesleki deneyimleri

sonucunda çok fazla cezai tedbirle karşılaştıkları için cezai işlemlerin varlığı ve meslek etik ilkelerinin gelişmesi bu yönde davranışın gelişmesinde etken olabilmektedir.

Demografik özellikler ekseninde sorumlu olunan mükellef sayısı vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bu çerçevede araştırmanın hipotezi kabul edilmiştir. Ancak beklenin aksine sorumlu olunan mükellef sayısı az olanların vergi uyumuna yönelik davranışları çalışma sınırlılıklarında daha yüksek olduğu ifade edilebilir.

3.3.2 Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Tablo 23. Araştırma Hipotezleri Sonuçları

Hipotez No:	Hipotez	Durum
H ₁	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumunu pozitif etkiler.	Kabul edildi.
H ₂	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif etkiler.	Kabul edildi.
H ₃	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.	Reddedildi.
H ₄	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde ceza adaleti vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.	Reddedildi.
H ₅	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H ₆	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde dağıtım adaleti vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H ₇	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yollarına başvuru vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etmektedir.	Reddedildi.
H ₈	Vergi uyum düzeyi cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	Kabul edildi.
H ₉	Eğitim seviyesi arttıkça vergi uyum düzeyi artmaktadır.	Reddedildi.
H ₁₀	Vergi uyumu mesleki tecrübe arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.	Kabul edildi.
H ₁₁	Mesleki tecrübe ile ceza adaletini algısını etkiler.	Kabul edildi.
H ₁₂	Mükellef sayısı vergi uyumu etkiler.	Kabul edildi.

Araştırma hipotezleri değerlendirildiğinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet ve dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif yönde anlamlı olarak etkilemektedir. Ceza adaleti ve yargı yoluna başvuru vergi uyumu ilişkisinde anlamlılık bulunmamaktadır. YEM çerçevesinde ceza adaletinin aracılık etkisinin analiz sonuçlarında ise prosedürel adalet, dağıtım ve yargı yoluna başvuru vergi uyumu ilişkisinde ceza adaletinin aracılık etkisinden söz edilememektedir. Cinsiyet, eğitim ve mesleki tecrübe vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulunmazken, mükellef sayısı ve mesleki tecrübeyle ceza adaleti algısı vergi uyumunu etkilediği araştırma kapsamında ifade edilebilir.

SONUÇ

Vergiler kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda temel finansman kaynağıdır. İdeal bir toplum düzeni için sağlıklı bir vergi sistemi olması gerekmektedir. İdeal bir vergi sisteminde mükelleflerin kendiliğinden vergi uyumu davranışında bulunması beklenir. Ancak taraflar arası çıkar çatışması hem vergi idaresi için hem vergi mükellefleri açısından bu duruma engel olmaktadır. Vergi idaresinin hazineci yaklaşımı mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri uyumsuzluk, uyuşmazlıkları beraberinde getirmektedir. İdarenin yetki, konu, şekil, sebep ve amaç gibi temel hukuki etkenlere dikkat etmemesi mükelleflerin beyanname verme sürecindeki ödevlerini eksik veya hatalı yerine getirmesi gibi sebepler nedeniyle uyuşmazlıkların meydana geldiği ifade edilebilir.

Vergi uyuşmazlıkları oldukça karmaşık bir sorundur. Tarih boyunca vergi otoritesi ile vergi mükellefleri arasında uyuşmazlıkların yaşandığı bilinmektedir. Geniş bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde uyuşmazlıklar beraberinde yeni toplumsal dönüşümlere kapı aralamaktadır. Ancak vergi ödevinin aksatılması ve hazineye gelirin geç intikali toplumsal bir probleme işaret etmektedir. Vergilerin hazineye geç intikalinin oluşturduğu problemler olarak sosyal-ekonomik düzenin yeniden inşasında finansman sorunların meydana gelmesi, kaynakların etkin dağılımı, ekonomik büyüme ve kalkınma, ekonomik istikrar, gelir dağılımı için vergilerin geç tahsili nedeniyle makro indikatörlerde problemler yaşanabilmektedir.

Vergilerin sosyal-ekonomik düzenin sürdürülebilirliği için hayati rolü sebebiyle hazineye en kısa zamanda (hukuki zeminde) intikal etmesi oldukça önemlidir. İdare ve mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıklar kamu alacaklarının aşınmasına neden olmaktadır. Bu çerçevede vergi gelirlerinin zaman maliyeti karşısında erimesini önlemeye yönelik uyuşmazlıkların çözümü oldukça etkili olabilmektedir. Mükelleflerin idareyle yaşadığı uyuşmazlık problemleri yine zaman ve psikolojik külfet açısından taraflar için etkili olabilmektedir. Hem idare hem mükellef açısından vergi uyuşmazlıklarının çözümü bu sebeple oldukça önemlidir.

Uyuşmazlıkların çözüm yolları bulunsa da ideal bir vergi sistemi için mükelleflerin kendiliğinden vergi uyumu davranışında olmaları oldukça önemlidir. Bu kapsamda vergi uyumunun iki tipi bulunmaktadır. Bunların gönüllü ve cebri vergi uyumu olduğu söylenebilir. Gönüllü vergi uyumunda herhangi bir zorlama olmaksızın mükelleflerin kendiliğinden vergi uyumu davranışını göstermektedir. Cebri vergi uyumunda ise mükellefler cezai unsurları göze alarak hareket etmektedirler. Vergi uyumunun gönüllü veya cebri oluşu vergi uyumunun kendi içinde barındırdığı yaklaşımların uzantısı olarak ifade edilebilir.

Vergi uyumunda teorik olarak iki bakış açısı söz konusudur. Ekonomik yaklaşım olarak bilinen bakış açısında ceza, denetim, vergi oranları mükellefler üzerinde etkiye sahiptir. Cezalandırma ve vergi ödevini yerine getirme sırasında mükellefler tercih mübadelesinde bulunabilir. Cezalandırma olasılığının düşük olması durumunda mükellefler vergi ödevini eksik veya hiç yerine getirmeyebilir. Bu bağlamda sosyal-psikolojik yaklaşımda ise mükelleflerin her zaman rasyonel hareket etmediği varsayımı kabul edilmektedir. Bu anlayışın uzantısı olarak mükelleflerin vergi ödevini yerine getirmesinde ceza, denetim vs. unsurların yerine bireyin içinde bulunduğu toplum yapısı, psikolojik durum ve sosyal normların etkili olduğu söylenebilir.

Vergi mevzuatında uyuşmazlıklarının çözümünde iki yol bulunmaktadır. İlki idari çözüm yolları yazında barışçıl çözüm yolları olarak ta ifade edilmektedir. Diğeri ise yargısal çözüm yollarıdır. Çalışmada incelenen idari çözüm yolları hata düzeltme, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim, uzlaşma ve izaha davet olarak ifade edilebilir. Hata düzeltme kendi içinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır. Matrah hataları, miktarda hatalar, mükellefiyette hatalar vs. nedenlerle ortaya çıktığı bilinmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyai ve kaçakçılığı hallerinde uygulanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesinin mantığı yaptığı eylemden pişmanlık duyanları ıslah etmek amacı taşıdığı söylenebilir. Pişmanlık duyan ve yakalanmaktan korkan mükelleflere yönelik böyle bir mekanizmanın varlığı vergi uyumunu artırıcı etkiye sahip olduğu düşünülmektedir.

Cezalarda indirim müessesisiyle uyuşmazlıkların diğer çözüm yollarında olduğu gibi kamu alacağı bir an evvel hazineye intikali sağlanmaya çalışıldığı ifade edilebilir. Uzlaşma müessesesi en önemli idari çözüm yoludur. İdari çözüm yolları açısından anket bulgularına göre de en çok tercih edilen barışçıl yöntemdir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda gelir hazineye hızlı bir şekilde intikal etmektedir. Uzlaşma müessesesi kendi içinde barındırdığı potansiyele rağmen yazında en çok tartışılan müessesesidir. Cezalarda indirim ve uzlaşma yoluyla vergi uyumu döngüsünden uzaklaşan mükellefler çözüm yolları sayesinde yeniden vergiye uyumuna yönelik tutum ve davranışlarda bulunabilir. Böylelikle vergi idaresi kayıp potansiyelde olan kamu alacağını tahsil etmekte mükellef ise psikolojik ve maddi külfetlerden kurtulmaktadır.

İzaha davet müessesesi diğer çözüm yollarına oranla daha yeni bir müessese olduğu söylenebilir. İzaha davet müessesesinde amaç vergi ziyasına neden olan mükelleflere açıklama yapma hakkı tanınmasıdır. İzaha davet müessesinin amacının vergi uyumunu arttırmaya yönelik bir çözüm yolu olduğu GİB'in faaliyet raporlarında açıkça ifade edilmektedir. Şüpheli hale gelme potansiyeli olan vergi gelirlerine ilişkin yasal bir yaptırım başlamadan mükelleflerin gönüllü vergi uyumuna daveti söz konusudur. Yargısal çözüm yolları değerlendirildiğinde ise

taraflar arası yaşanan uyuşmazlıkların çözümünün idari aşamada çözüme ulaşmadığı veya doğrudan mevcut uyuşmazlığın vergi yargısına konu edilmesidir. Açık hukuka aykırı fiilin varlığı vergi yargısına konu olmaktadır. İdari çözüm yollarından istediği sonucu alamayan mükellefin vergi yargısında lehine çıkan karar sonucunda vergi uyumu davranışı geliştirebilme potansiyeli yüksektir.

Vergi uyuşmazlıkları çözüm yolları ve vergi uyumu ilişkisi değerlendirildiğinde, uyuşmazlıkların çözümünde mükellef odaklı adaletli ve tarafsız hizmetlerin sürdürülmesi mükelleflerde vergi uyumunun gelişmesine yönelik katkı sağlayacağı söylenebilir. Yazında her ne kadar idari çözüm yollarının anayasada belirtilen eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylene de ampirik çalışmaların bulguları doğrultusunda prosedürel adalet bağlamında uyuşmazlıkların çözümü vergi uyumunu arttırdığı yönünde araştırmalar söz konusudur. Uyuşmazlıkların çözümünün eşitliğe veya kanunilik ilkesine aykırı olduğu söylene de kamu alacağının hazineye intikal etmemesinden ziyade belirli çözüm yollarından sonra tahsil edilebilir olması oldukça önemlidir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna yönelik diğer önemli bir eleştirisi ise dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı ve cezaların caydırıcılığını yitirmesine neden olduğu düşüncesidir. Dürüst mükellefler vergi sisteminde ödül mekanizmalarıyla teşvik edilebilir. Böylelikle vergi uyuşmazlığı yaşayan mükelleflerin dürüst mükellef olma yönünde gelişimi sağlanabilir. Cezaların caydırıcılığının uyuşmazlıkların çözümüyle birlikte aşındığı düşüncesi haksız bir eleştiri değildir. Ancak hukuk düzenin salt cezalandırma mantığı üzerine inşa edilemeyeceği açıktır. Hukuk mekanizmasının içine ıslah edici tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu çerçevede uyuşmazlıkların çözüm yollarının ıslah edici kapasitesi nedeniyle uyuşmazlık yaşayan mükelleflerde vergi uyumu davranışını arttırıcı potansiyele sahip olduğu söylenebilir.

Araştırmada Manisa odasına kayıtlı 275 SMMM'ye yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu örneklem üzerinden vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna olan etkisi Manisa ili örneğinde incelenmiştir. Bu kapsamda prosedürel adalet, dağıtım adaleti, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti ve vergi uyumu ölçekleriyle analiz gerçekleştirilmiştir. Prosedürel adalet mükellef odaklı adaletli, tarafsız hizmeti ifade etmektedir. Dağıtım adaletinde ise vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı söz konusudur. Yargı yoluna başvuru boyutunda ise çözüm aşamasında vergi yargısına başvurunun vergi uyumuna etkisi incelenmektedir. Ceza adaleti ise vergilere ilişkin cezai sorumlulukları içermektedir. Vergi uyumu boyutu ise araştırmanın temel problematiğini oluşturmaktadır.

Analiz bulguları değerlendirildiğinde ölçekler arası korelasyon testi sonucuna göre boyutlar arası anlamlı ilişkiler olduğu söylenebilir. Prosedürel adalet ile, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti, dağıtım adaleti ve vergi uyumu arasında pozitif anlamlı ilişki bulunmaktadır. Yargı yolunun prosedürel adalet, dağıtım adaleti ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Yargı yoluna başvuru ile ceza adaleti anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Ceza adaleti ile prosedürel adalet, dağıtım adaleti ve vergi uyumu arasında pozitif anlamlı ilişki bulunmaktadır. Ceza adaleti ve yargı yoluna başvuru arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Dağıtım adaleti ile prosedürel adalet, yargı yoluna başvuru, ceza adaleti ve vergi uyumu arasında anlamlı pozitif ilişki bulunmaktadır. Vergi uyumu değişkeniyle diğer boyutların arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmaktadır.

Araştırmanın vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini incelemek amacıyla oluşturulan hipotezleri değerlendirildiğinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde prosedürel adalet ve dağıtım adaleti vergi uyumunu pozitif yönde istatistiksel olarak anlamlı etkilemektedir. Ceza adaletinin ve yargı yollarına başvurunun vergi uyumunu arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenmemektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümünde adil, tarafsız ve eşit hizmet algısının mükelleflerde vergi uyum yönünde davranışlar sergileyeceği ifade edilebilir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, ödenen vergilere karşı kamusal hizmetlerden alınan paya yönelik dağıtım adaleti algısının da uyuşmazlıkların çözümünde de önemli bir etkisinin olduğu gözlemlenmiştir. Beklenin aksine ceza adaleti algısının ve yargı yoluna başvurunun vergi uyumuna yönelik anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Cezai tedbir algısı ve yargı sürecinin uzunluğu maddi ve psikolojik külfetleri araştırma ölçeğinde vergi uyumuna bu iki ölçeğin etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan YEM analizi sonucuna göre uyuşmazlıkların çözümünde prosedürel adalet vergi uyumu ilişkisine ceza adaleti aracılık etkisi söz konusu değildir. Dağıtım adaleti ve yargı yollarına başvuru vergi uyumu ilişkisinde ceza adaleti aracılık etkisi gözlemlenememiştir. Ceza adaleti algısının diğer değişkenler üzerinde aracılık etkisi bulunmamaktadır. Yapılan fark testleri sonucunda (T Testi ve ANOVA) cinsiyetin, eğitim seviyesinin ve mesleki tecrübenin vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisi gözlemlenememiştir. Ancak mükellef sayısı ve mesleki tecrübe ceza adaleti algısı vergi uyumu üzerinde anlamlı bir ilişkisi olduğu araştırmanın bulgularıyla desteklendiği ifade edilebilir.

Araştırmanın demografik bulguları değerlendirildiğinde araştırmaya 200 erkek 75 kadın katılım sağlamıştır. Eğitim durumu ise büyük çoğunluk lisans mezunu olduğu anlaşılmaktadır. Mesleki tecrübe 10-15 yıl aralığında olanlar araştırmaya katılanların çoğunluğunu oluşturmaktadır. Mükellef sayısı açısından ise 50-100 arasında mükellefe sahip olanlar

çoğunluktadır. Araştırmaya katılanların %84'ü (231 kişi) çözüm tercihleri açısından idari çözüm yollarını tercih ettiklerini ifade etmiştir. İdari çözüm yollarının meslek mensupları tarafından tercih edilmesi uygulama açısından oldukça önemlidir. İdari çözüm yollarının bu bağlamda daha efektif bir biçimde kullanılması gerektiği çalışma bulgularıyla desteklenmektedir.

Araştırmaya katılanların %70.9'u (195 kişi) en çok tercih ettiği çözüm yolunun uzlaşma müessesesi olduğunu belirtmiştir. Uygulamada uyuşmazlıkların çözümünde temel müesseselerden olan uzlaşma bu bağlamda yeniden değerlendirilmelidir. Usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşmadan kaldırılmış olması müessesinin kapsamını daraltmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının verginin aslına ve cezasına yönelik müzakere görüşmelerinde standart tekliflerde bulunması yine uygulamada yaşanan sorunlara işaret etmektedir. Yargı yoluna gidilmeden önce idari çözüm yollarının zorunlu olmasına yönelik soruya verilen cevap incelendiğinde %66.9 (184 kişi) zorunlu olması gerektiğini ifade etmiştir. Bu bağlamda idari çözüm yollarının tüketilmeden yaşanan uyuşmazlıkların vergi yargısına konu edilmesi hem zaman kaybına hem de psikolojik külfete neden olmaktadır. Bu anlamda uygulama açısından açık hukuka aykırı işlemler dışında idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunlu tutulabilir.

Uyuşmazlıkların çözümünde idari çözüm yollarının özellikle vergi uyumunu arttırdığı hem teorik hem de ampirik olarak desteklenmektedir. Uyuşmazlıkların çözümünde özellikle vergi idaresinin adil, tarafsız ve eşit hizmeti vergi uyumunu artırıcı özelliğe sahiptir. Bununla birlikte vergi yükünün adil ve dengeli dağılımına yönelik algı vergi uyumunu artıran başka bir değişkendir. Ancak beklenen aksine ceza adaleti algısı vergi uyumu üzerinde anlamlı etkiye sahip değildir. Bu çerçevede idari çözüm yollarının vergi uyumuna yönelik etkisi artırılmak istenildiğinde davranışçı ve mali sosyolojide kapsayan önlemler çözüm mekanizmasına kazandırılabilir.

Uyuşmazlıkların çözümünde yargı yollarına başvuru ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki gözlemlenememiştir. Vergi uyuşmazlıkların yargı yolunun uzun süreci maddi külfetleri tarafları yargısal sürece ilişkin algılarını olumsuz etkilemektedir. Uluslararası uygulamalarda olduğu gibi idari yollar tüketilmeden vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamaya taşınmamasına yönelik önlemler oldukça yerinde olacaktır. Hem idare hazine alacağını geç tahsil etmeyecek, mükellefler maddi ve psikolojik külfetlerden kurtulacak hem de yargının iş yükü azalacaktır. Yargı yoluna başvurunun vergi uyumunu etkilemediği araştırma sınırlılıklarında ifade edilebilir.

Uyuşmazlıkların çözüm yollarının hukuki altyapısı meslek mensupları tarafından eksikleri olsa da uygun bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde belirli oranda indirimlerin olması çözüm yollarını standart kalıplara sıkışmasına neden olmaktadır. Bu anlamda çözüm sırasında teknik esnetilmemektedir. Bu durumun aşılmasında vergilendirme adalet ilişkisi gözetilerek gelirle orantılı uyuşmazlık çözüm modelleri uygulanması alternatif seçenek olarak değerlendirilebilir. Uyuşmazlık sürecinde vergi idaresinin dijital altyapısının yetersiz bulunmaktadır. Mükelleflere kesilen cezalar için meslek mensuplarının detaylı biçimde idare tarafından bilgilendirilmesi yerinde olacaktır.

Uyuşmazlıkların çözümünde ifade edildiği gibi standart yaklaşım çözüm yollarının müzakere anlayışından koparmaktadır. Mükelleflerin özel durumu vs. özelliklerinin gözetilerek yeni bir uyuşmazlık yaklaşımı çözüm stratejileri açısından oldukça önemli gözükmektedir. Bununla birlikte idarenin yapmış olduğu işlemlerde usul eksiklikleri yazında sık tartışılan konuların başında gelmektedir. Usul hatası nedeniyle vergi yargısına taşınan uyuşmazlıklarda idare aleyhine sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan idare personelinin eğitim eksikliği ve hatalı işlem nedeniyle yaptırıma muhatap olmaması idareyi kusurlu hale getirmektedir. Bu açıdan yeni bir personel yönetimi vergi uyumu için önemli gözükmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde teknoloji kullanımı henüz tam oturmamıştır. Dijitalleşme, sınırlı kalmaktadır. Dijitalleşme vergi uyuşmazlıklarını en aza indirmeye ve çözmeye yardımcı olabilir. Teknolojik dönüşüm vergi idarelerini mükelleflere dijital ortamda hizmet vermeyi zorunlu kılmıştır. Dijital teknolojinin sağladığı e-fatura, dijital ödemeler ve denetimler vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilir. Dijitalleşme ile vergi toplanmasında zaman ve maliyetlerden tasarruf edilebilir. Ödeme sırasında dijital para kullanımı, vergi stopajını otomatik hale getirmek vergi uyuşmazlıkların çözümünde çağın ihtiyaçlarına uygun dijitalleşme ve teknoloji kullanımıyla birlikte uyuşmazlıklarda düşüş gerçekleşebilir. Yeni gelişen yapay zekâ ve yazılım uygulamaları yeni alternatif çözüm yollarının kapısını aralayabilir.

Dijital dönüşümün yanı sıra vergi idaresinin hizmet politikalarının vergi uyumunu arttırmaya yönelik mükellef dostu hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede vergi mükelleflerinin vergi uyumu yönünde vergi eğitiminin teşvik edilmesi, vergisel ödevlerin hazırlanmasında ve vergi borcunun ödenmesi sırasında mükelleflere gerekli hizmetlerin ve kolaylıkların sağlanması bunların dışında kitle iletişim araçları ile iletişimin artırılması, vergi idaresinin internet sitesinin düzenlenmesi anlaşılır ve basit hale getirilmesi önemli bir adım olarak atılabilir. Vergilerin ve ödemelerin kompleks karmaşık yapısının sadeleştirilmesi yönünde atılan adımlar davranışsal politikalar için de oldukça önemlidir. Bu bağlamda idarenin

hizmet politikaları değişime uğrayacak vergi uyumunda sosyal-psikolojik faktörler adına katkı sağlanacaktır.

Vergi uyumun arttırılmasına yönelik adımlar sadece vergi idaresinin hizmet politikalarıyla iyileştirilememektedir. Bu çerçevede merkezi hükümet politikalarının da toplumda güven duygusunu arttıracak yönde olması gerekmektedir. Örneğin hükümet politikaları bağlamında vergi uyumun arttırılması adına kitle iletişim araçlarının kullanılması vergi kaçakçılarının kamu oyuna tanıtılması, dağıtım adaleti bağlamında vergilerin kamusal hizmetlerin finansmanındaki rolünün toplumun çeşitli katmanlarında anlaşılmasının sağlanması, vergi ödemenin doğru şey olduğu, vatandaşlık görevi olduğu, iyi bir grubun parçası olmak için vergi uyumu göstermenin gerekliliği anlayışının kazandırılması, vergi uyumunun arttırılmasına yönelik kamu kurumları ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar ile işbirliğinin arttırılması hükümet politikaları bağlamında önemli adımlar olarak değerlendirilebilir.

Toplumsal refahın arttırılmasında vergi uyumu önemli araçsal bir role sahiptir. Bu sebeple uyuşmazlıkların çözümünde ilişkilerin iyileştirilmesi gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi uyumunun teşvik edilmesinde politika yapıcılarının tutum ve davranışlarının yanı sıra toplumsal taleplerin ve mükelleflerin pozisyonlarıyla uyumlu politikaların birleştirilmesi önemlidir. Yaşanan paradigma değişimiyle beraber vergi uyumu politikalarını belirleyenler davranışçı politikalarla beraber klasik yaklaşımlardan faydalanabilir. Bu doğrultuda sağlıklı bir vergi rızası inşa edilebilir.

Uyuşmazlıkların giderilmesi ve vergi uyumu sağlanması kamu alacağını kısa sürede tahsile neden olacağı gibi mükellef nezdinde karşısında muhatap müzakereci bir kurum görmesi uyum düzeyinde istekli olmasına neden olabilir. Güçlü bir toplum için sağlam bir mali yapı gerekmektedir. Bunun en temel unsuru bilindiği üzere sağlıklı bir vergi düzenidir. Değişen yönetim kalıplarına uygun vergi politikaları birey-devlet uyuşmazlığını azaltabileceği gibi vergi uyum düzeyinde de iyileşmeleri de beraberinde getirebilir. Artan vergi uyum düzeyinin toplumsal refahın artmasına katkı sağladığı söylenebilir. Vergi uyumunun artışı doğrultusunda kamusal mal ve hizmet sunumuyla toplumsal barış ve uzlaşi için önemli bir adım atılabilir.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S. (2009). Vergi Davasının Hukuki Niteliği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 23(3): 191-207.

Afşar, E. K. ve Demir, N. (2018). Adam Smith'in Ahlaki Duygular Teorisi Üzerinden Davranışsal İktisadın Ekonomi Politik Kökenleri. *Birinci Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Tam Metin Bildiri Kitabı* (ss. 443-455). Düzenleyen İzmir Demokrasi Üniversitesi. 5-7 Ekim 2018.

Akbelen, Z., Arlı, B., N, Leba., R., ve Aydemir, M. (2021). Sosyal Normlar ve Dağıtım Adaleti Algısının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri. *International Journal of Social Inquiry*. 14(1): 1-25.

Akkaya, M. (1997) Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 46(1): 185-208.

Aksoy, S. S. ve Üyümez, E, M. (2019). Yönlendirici Vergilendirmenin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. *Vergi Raporu*. 241: 178-194.

Aktan, C. C. (15 Eylül 2012). *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*. Çimento İşveren Dergisi. https://www.researchgate.net/publication/318673031_VERGI_PSIKOLOJISI_NIN_TEMELLERI_ve_VERGI_AHLAKI, (15.09.2023).

Aktan, C. C. ve Yavuzaslan, K. (2020). Davranışsal iktisat: Bireylerin İktisadi Karar ve Tercihlerinde Zihinsel, Duygusal ve Psikolojik Faktörlerin Analizi. *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*. 12(2): 100-120.

Aktan, C. C. (2009). Ahlak ve Ahlak Felsefesine Giriş. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 1(1): 38-59.

Alingham, G. M. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1: 323-338.

Alm, J. ve Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*. 101: 635-651.

Alm, J. (2019). What Motivates Tax Compliance?. *Journal of Economic Surveys*. 33(2): 353-388.

Alm, J., Kirchler, E., ve Muelbacher, S. (2012). Combining Psychology and Economics in The Analysis Of Complimance: From Enforcement To Cooperation. *Economic Analysis & Policy*. 42(2): 133-151.

Alm, J., Bloomquist, M., ve McKee, M. (2015). On The External Validity of Laboratory Tax Compliance Experiments. *Economic Inquiry*. 53(2): 1170–1186.

Altıntaş, M. (2018). İndirim Talep Edilen Cezalarda Tecil Müessesesinin Örnek Uygulamalarla Açıklanması. *Mali Çözüm Dergisi*. 28: 191-206.

Altunoğlu, E. (2017). 6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen “İzaha Davet” Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 27: 265-274.

Andic, M. F. ve Andic, S. (1985). An Exploration into Fiscal Sociology: İbn Khaldun Schumpeter, and Puplic Choice. *Puplic Finace Analysis*. 43(83): 454-469.

Andreoni, J., Erard., B. ve Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*. 36(2): 818-860.

Apalı, İ. (2017). Vergi Usul Kanununa Göre Pişmanlık ve Islah Müessesesi Uygulaması ve Faydalar. *Mali Çözüm Dergisi*. 27: 211-220.

Armağan, R. (2009). Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Sürecinde Çözümü: Isparta İli Özelinde Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*. 156: 199- 218.

Armağan, R. (2015). Yönetmelik Yargıda Vergi Davalarının Hukuki Niteliği: Tam Yargı-İptal Davası Tartışmaları. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 2(1): 127-145.

Aronson, E., Wilson, D., T., ve Akert, M. R. (2012). *Sosyal Psikoloji*. (Çev. Okhan Gündüz). İstanbul: Kaknüs Yayınları.

Arslan, M. (2021). *Vergi Hukuku*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Arslaner, H. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. 17: 273-300.

Atçeken, D. F., Altundemir, E. M., ve Turan, A. H. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 4(1): 59-75.

Ayas, I. ve Saruç, T. N. (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 179-188.

Aydoğan, D. S. Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*. 3: 14-22.

Avcı M., Taşdemir Y., ve Kılıç Ö. (2022). İslam Ekonomisinde Vergi Uyum: Dünya Değerler Araştırmasından Bulgular. *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi*. 8(1): 33-72.

Baeli, J. (2021). Analysis Of Tax Compliance Based On Psychological Factors And Tax Administration. *AKADEMİK: Journal Mahasiswa Ekonomi&Bisnis*. 1(3): 87-94.

Baistrochi, E. (2012). Tax Diputes Under Institutional Instability Theory and Implacations. *The Modern Law Review Puplished Blacwell Oxford UK*. 75 (a): 547-577.

Bakırtaş, T. (2017). Bilişsel Psikoloji (Cognitive Psychology) E. Bruce Goldstein, Çev: Okhan Gündüz, Kaknüs Yayınları, İstanbul 2013. Kitap Tanıtımları, *Çukurova Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. 17(1):511-516.

Balseven, H. (2003). Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkame ve Mali Etkileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 5(2): 217-238.

Barberis, N. (2018). Richard Thaler and the Rise of Behavioral Economics. *The Scandinavian Journal of Economics*. 120 (3): 661-684.

Barbutamişu, N. (2011). A Review of Factors For Tax Compliance. *Annals of Duarea de Joi University of Galati Fascicle Economics and Applied Informatics*. 17:69-76.

Bayraklı, H. H. (2008). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaası.

Bayraklı, H. H. (2000). *Vergi İcra Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.

Bayraklı, H. H. (2007). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları.

Bayraklı, H. H. (2005). *Genel Vergi Hukuku*. Afyon: Derya Kitapevi.

Bayraklı, H. H. (2017). Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 8 (31): 47-64.

Bayraklı, H. H. ve Hatipoğlu, M. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9(2): 561-592.

Bayram, N., Aydemir, M., Yıldırım, Z., ve Leba, R. (2017). Confirmatory Factor Analysis on Tax Compliance Intentions, General Fairness, Procedural Fairness and Social Norms. *Business and Economics Research Journal*. 8(4): 749-758.

Becker, S. G. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy The University of Chicago Press*. 76(2): 169-217.

Bilgin, K. H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(2): 259-278.

Biniş, M. (2012a). Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2): 485-508.

Biniş, M. (2012b). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bişgin, A. ve Ünlüer, S. (2019). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumuna Bağlamında İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi*. 1(1): 45-57.

Biyan, Ö., Biyan, N., A., ve Ötgen, Z. (2021). İzaha Davet Müessesinin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *International Journal Of Puplic Finance*. 6(2): 332-352.

Biyan, Ö. ve Biyan, A. N. (2022). Vergi Mevzuatındaki Sık Değişikliklerin İşletmelerin Karar Alma Süreçlerine Etkisinin Vergi Uyumuna Açısından Değerlendirilmesi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 20(4): 233-248.

Blaufus, K., Eichfelder, S., ve Hundsdoerfer, J. (2014). Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence From Germany. *Puplic Finance Review*. 42(6):800-829.

Bozdoğan, K. (2018). *Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılıklı Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bozdoğan, D. (2017). Pişmanlık ve Islah Müessesinin Vergi Cezalarında Yaptırım Gücüne Etkisi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 12 (1): 153-168.

Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2018). Vergi Usul Kanunda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economic Perspectives*. 6(1): 42-56.

Bozdoğanoglu, B. (2016). Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri. *International Journal of Puplic Finance*, 1(2): 146-167.

Budiarto, S. D. ve Yennisa, R. W. (2018). Does Religiosity Improve Tax Compliance? An empirical research based from gender. *JDA*. 10(1):82-90.

Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 5(7): 2077-2091.

Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5 (1): 57-68.

Buz, F. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Bir Çözüm Yolu: Uzlaşma Müessesesi ve Türkiye Etkinliği. *II. Türkiye Lisansüstü Çalışmaları Kongresi Bildiriler Kitabı V.* (ss.1367-1379), 6-8 Mayıs 2013.

Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hukuku Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Carpenter, D. ve Prior, D. (2015). Magna Carta & Parliament. *Houses of Parliament Parliamentary Archives*, Parliamentary Copyright House of Lords 2015: 4-38.

Cochran, W. G. (1977). *Sampling Techniques*. Canada: John Wiley&Sons Inc.

Coleman, S. (1996). The Minnesota Income Tax Compliance Experiment State Tax Results. *MPRA Paper* No: 4827:1-59.

Cummings, R., G., Martinez, V., J., McKee, M., ve Torgler, B. (2005). Effects of Tax Morale on Tax Compliance: Experimental and Survey Evidence. *CREMA Working Paper*. No: 2005-29: 1-35.

Çağan, N. (1971). Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 28 (1):183-204.

Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 29 (154): 201-217.

Çelik, E. ve Sağbaş, İ. (2022). Davranışsal Maliye Perspektifinden Kayıptan Kaçınmayı Etkileyen Faktörlerin Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 8(2): 68-82.

Çelik, E. (2022). Neoklasik İktisattan Davranışsal İktisada Doğru Vergi Uyumu: Ampirik Bir Analiz. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*. 4(3): 232-243.

Çevik, S. (2012). Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı. *Maliye Dergisi*. 163:258-289.

Çıplak, B. (2018). Nöroekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 3(1): 262-273.

Çiçek, G. H. ve Güneş, B. (2019) Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*. 6(17): 12-29.

Çiftçi, T. E. (2020). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Üzerine Etkisi Hakkında Bir Değerlendirme. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 4(2): 94-106.

Dayıoğlu, R. M. (2018). *Mali Sosyolojide Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Sistemlerinde Yapısal Unsurların Etkisinin Analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

DeBacker, J., Heim, B. T., Tran, A., ve Yuskavage, A. (2015). The Impact of Legal Enforment: An Analysis of Corporate Tax Aggressiveness After An Audit. *Journal of Law and Economics*. 58(2): 291-324.

Demir, C. İ. ve Kaya, B. P. (2017). Çiftçilerin Vergi Algısı ve Vergi Uyumu: Ampirik Bir Çalışma. *AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 19(2): 127-141.

Demir, O. (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yetkili Mahkeme. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 11(1-2): 219-256.

Demirli, Y. ve Ayyıldız, Y. (2019). Muhasebe Meslek Mensupları Gözünden Usulsüzlüklerin Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması. *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*. 15(3): 694-713.

Demirtaş, K. B. (2021). Vergi Uyum Davranışı ve Laboratuvar Deneyleri: Bir Yazın Taraması. *Maliye Dergisi*. 180:115-143.

Didinmez, İ. (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğan, S. B. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Bir Tanesi Olarak Uzlaşma. *Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi ve İdari Araştırmalar Dergisi*. 1(1): 45-57.

Doğan, A. ve Kabayel, M. (2018). Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması. *Vergi Raporu*. 224: 58-66.

Doğrusöz, B. (8 Ağustos 2019). *Hata ve Düzeltme Hükümlerinin Kapsamı*. <https://www.bumindogruso.com/article/hata-ve-duzeltme-hukumlernn-kapsami>, Erişim Tarihi: 28. 09. 2022.

Dönmez, R. ve Kaya, Ö. (2014). Vergi Devleti Kavramı ve Tarihsel Temelleri. *Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 2(4): 99-108.

Durmuş, N. K. (2018). *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Durmuş, N. K. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*. 2016/1: 47-76.

Durmuş, K. N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 18(3-4): 505-528.

Ekici, S. M. (2009). Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(30): 200-223.

Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(2): 233-250.

Eroğlu, O. ve Cibo, H. (2019). Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi: Ankara'daki SMMM, YMM ve SM'ler Üzerine Bir Uygulama. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 8(15): 110-132.

Erol, A. (2021). *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Faizal, M. S., Palil, R. M., Maelah, R., ve Ramli, R. (2017). Perception on justice trust and tax compliance behavior in Malaysia. *Kasetsart Journal of Social Sciences*. 38(2017):226-232.

Ferber, R., Sheatsley, P., Turner, A. G., ve Waksberg, J. (1980). What is a Survey?. *EMBRAPA-DMQ*: 3-25.

Finley, A. R. (2017). The Impact of Large Tax Dettlement Favorability on Firms Subsequent Tax Avoidance. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the Tax Association*. 110(35): 1-50.

Franzoni, L. A. (1 Eylül 1998). *Tax Evasion and Tax Compliance*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=137430> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.137430>. Erişim Tarihi: 11.04.2023.

Frey, S. B. (1992). Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation. *KYKLOS*. 45(2): 161-184.

Gangi, K., Muelbacher, S., Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G., ve Kirchler, E. (2013). "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 69 (4): 487-510.

George, D. ve Mallery, P. (2018). *IBM SPSS Statistics 25 Step by Step*. New York: Routledge.

Gökbunar, A. R. (2021). Halk Ayaklanmalarının Şafağı Vergilendirme İlkeleri. *Düşüncede ve Uygulamada Maliye Tarihi* (ss.123-134). Editör: Hakan Ay. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Gökbunar, R. A., ve Selim, S., ve Yanıkkaya, H. (2007b). Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*. 18(63): 69-94.

Göksu, G. G. ve Saruç, N. T. (2012). Türkiye’de Vergiye Uyum: Mülakat Çalışması. *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 176: 1-11.

Gözler, T. ve Demir, A. (2015). Vergi Uyuşmazlıkları ve Vergi Yargılaması Usulü. *Journal of International Management and Social Researches*. 2(4): 28-41.

Gözübüyük, Ş. (2001). *Yönetmelik Yargı* 14. Ankara: Turhan Kitapevi.

Green, F. B. ve Hall, A. J. (1984). Quantative Methods For Literature Reviews. *Annu. Rev. Psychol.* 35:37-54.

Gültekin, M. (2016). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 7: 575-607.

Gümüş, V. (2013). Vergi Yargılama Hukukunda Süre ve İttıla Faktörü. *Ankara Barosu Dergisi*. 1: 203-219.

Günay, H. F. (2021). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güney, S. ve Bozkurt, R. (2011). Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 50: 149-166.

Gündoğdu, C. E. ve Alp, S. (2010). İdare ve Vergi Mahkemelerindeki Dava Süreçlerinin Morkov Geçiş Modeli. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 12(1): 347-361.

Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2016). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe- Yöntem-Anali*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Güzel, A. S. ve Özer, G. (2023). Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 25(1): 213-235.

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. ve Anderson, R. E. (2019). *Multivariate Data Analysis (Eighth Edition)*. New Jersey: Prentice Hall International Inc.

Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları (İzaha Davet Müessesesi ve Mükellef Hakları Bağlamında Değerlendirmeler). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 23: 759-772.

Hepaksaz, E. ve Avcı, O. (2021). Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve İdarenin Takdir Yetkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 22(2): 248- 274.

Heper, F. (1981). *Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.

İpek, S. ve Kaynar, İ. (2009b). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. *Maliye Dergisi*. 157: 116-130.

İslamoğlu, A. H. ve Alınacak, Ü. (2013). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Kahneman, D. ve Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Desicion Under Risk. *Econometrica*. 47(2): 263-291.

Kaiser, H. F. (1974). An Index of Factorial Simplicity. *Psychometrika*. 39(1). 31-36.

Kaplan, A. (2023). *Mükellef Haklarının Vergi Uyumuna Etkisinin Analizi: Batı Akdeniz Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karakoç, Y. (2007a). *Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)* Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2007b). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık.

Karakoç, Y. (2015). Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16 (Özel Sayı): 3637-3739.

Kasipillai, J. ve Abdul Jabbar, H. (2006). Gender and Ethnicity Differences in Tax Compliance. *Asian Academy of Management Journal*, 11(2): 73–88.

Kaya, G. M. ve Kılıç, S. (2017). ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri. *Sayıştay Dergisi*. 107: 37-64.

Kılıç, S. Aytaç, D. (2019). Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Bir Faktör Olarak Etnosentrizm. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*. 54(3): 1357-1376.

Kılıçaslan, A. ve Sonkur, G. (2022). Davranışsal Yaklaşım Perspektifinden Vergi Uyum. *Uluslararası Ticaret ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 6(2): 57-64.

Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M., ve Dönmez, R. (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş. (2003). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2007). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızıltoprak, Ö. (2020a). Türkiye ve Çeşitli Ülkelerin Vergi Sistemlerinde Vergi Uzlaşması. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 42(1):106-123.

Kızıltoprak, Ö. (2020b). Vergi Uzlaşma Görüşmelerinde Oyun Teorik Metodoloji ile Stratejik Konumlanma. *International Anatolia Academic Online Journal*. 6(1): 25-36.

Kirchler, E., Hoelzl, E., ve Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. *Journal Of Economic Psychology*. 29: 210-225.

Kitapçı, İ. (2015). *Vergi Etiği Vergi Psikolojisi: Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kitapçı, İ. (2016). Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi. *Finans & Ekonomik Yorumlar*. 53(611): 57-69.

Koç, E. Ö. (2019). Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi. *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular* (ss.267-290). Editörler: Mustafa Taytak ve İsmail Çiğerci Ankara: Savaş Yayınevi.

Korlu, K. R., Çetinkaya, Ö., ve Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi İle Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 14(28): 443-465.

Köseoğlu, M. (2013). Vergi Hukukunda Süreler. *İzmir SMMMO Dayanışma Dergisi*. 118: 130-145.

Kuluçlu, E. (2008). Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri. *Sayıştay Dergisi*. 71: 3-22.

Kurtkan, A. (1968). *Metodolojik Bir Deneme Olarak: Mali Sosyoloji*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

Küçükkaya M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Küçükkaya, M. (2020). Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 30(1): 253-272.

Mahangila, N. D. (2017). The Impact of Tax Compliance Costs on Tax Compliance Behaviour. *Journal of Tax Administration*. 3(1): 57-76.

Marandu, E. E., Mbekomize, D. C., ve Ifuze, N., A. (2015). Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance*. 7(9): 207-218.

McLure, M. (2003). Approaches To Fiscal Sociology. *The European Journal of Management and Puplic Policy*. 2(2): 32-42.

Murphy, K. (2003). Procedural Justice and Tax Compliance. *Australian Journal of Social Issues*. 38(3): 1-29.

Murphy, K. (2008). Enforcing Tax Compliance: To Punish or Pursuade?. *Economic Analysis &Policy*. 38(1): 113-135.

Murphy, K. (2011). Procedural justice, emotions and resistance to authority. *Emotions, Crime and Justice* (ss.211-232). Editörler In S. Karstedt, I. Loader & H. Strang (Eds.). Oxford ve Portland: Hart Puplishing.

Musgrave, R. (1992). Schumpeter's Crisis of the Tax State: an Essay in Fiscal Sociology. *Journal of Evolutionary Economics*. 90: 89-113.

Narter, M. (2007). Sosyal Psikolojinin Sosyal Kavramına Dair Öneriler. *Sosyoloji Dergisi*. 3(15): 23-30.

Ortaç, R. F. ve Ünsal, H. (2016). Türk Vergi Yargısında İstinaf Sistemi ve Muhtemel Sorunlar. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3(1): 1-22.

Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, R., M., ve Arslan, B. C. (2018). Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Çözümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(1): 51-70.

Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitapevi.

Öz, E., ve Armağan, A. (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. 33: 1-38.

Özmen, İ. (2018). Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 26(1): 63-85.

Özvar, S. ve Saruç, T. N. (2021). Vergi Uyumunu ve Ödöl Etkisi Gelir ve Kurumlar Vergisinde Uygulanan İndirim. *Maliye Dergisi*. 181:112-140.

Posner, A. E. (2000). Law and Social Norms: The Case Of Tax Compliance. *Virginia Law Review*. 86(8): 1781-1819.

Prichard, W., Custeis, A., Dom, R., Davenport, S., ve Roscitt, M. (2019). Innovatians in Tax Compliance. Policy Research Working Paper, *World Bank Group Macroeconomics, Trade and Investment Global Practice& Governance Global Practice*. 9032: 2-46.

Ricardo, D. (2021). *Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri*. İstanbul: İş Bankası Kültür Yayınları.

Sarılı, Ö. (2020). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz. *Aydın İktisat Faköltesi Dergisi*. 5(2): 40-64.

Sarılı, Ö. (2020). Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolu Olarak İzaha Davet Uygulaması. *Gümrük Ticaret Dergisi*. 7(22): 72-85.

Savaşan, F., Altundemir, M. E., ve Ulupınar, A. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması. *Maliye Dergisi*. 162: 126-144.

Saygın, Ö. ve Sandalcı, U. (2019). Vergi Yargısının İşlevleri Özelinde Kanun Yararına Bozma ve Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 62: 212-227.

Seçilmiş, E. ve Didinmez, İ. (2016). Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Bilig*. 77: 203-232.

Serim, N. (2015). Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Prohibit Model Yaklaşımı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*. 17(1): 141-156.

Sert, M. (2011). “Maliye’ye” Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Mali Sosyoloji: Öncüler. *Ekonomik Yaklaşım*. 22(81): 1-16.

Sherif, M. (1959). Social Psychology, Anthropology and the “Behavioral Sciences”. *The Southwestern Social Science Quarterly*. 40(2): 105-112.

Smith, A. (2018). *Ahlaki Duygular Kuramı*. (Çev. Derman Kızılay). İstanbul: Pinhan Yayıncılık.

Smith, A. (2020). *Milletlerin Zenginliği: Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir İnceleme*. (Çev. Mustafa Acar). İstanbul: Liberus Yayınları.

Song, Y. ve Yarbrough, E. T. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*. 38(5): 442-452.

Şanver, C. ve Demirtaş, N. (2022). İzaha Davet Komisyonu Üyelerinin İzaha Davet Müessesine Bakışı: Ankara Örneği. *Vergi Dünyası*. 1(495): 18-30.

Şenses, N. (2021). Vergi Hukukunda Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 165: 225-232.

Şin, S. (2019) Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 9(1): 304-322.

Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 54: 67-90.

Tekbaş, A. ve Hayrulloğlu, B. (2018). Vergi Uyuşmazlıkları Bakımından Makul Sürede Yargılanma Hakkı. *Maliye Dergisi*. 175: 253-274.

Tekin, A. ve Avşar, G. C. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 6(5): 506-518.

Tekin, A. ve Gürçam, S. Ö. Davranışsal İktisat ve Vergi Uyumu Arasındaki İlişki Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 6(5): 65-76.

Terzi, G. (2017). Uluslararası Çifte Vergilendirme ve Önleyici Düzenlemeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 9: 74-83.

Teyyare, E. ve Kumbaşı, E. (2016). Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16 (4): 1-29.

Thomas, R., Beeky, L., ve Kyle, J. (2019). Discusion Paper on İmproving Dispute Settlement Anony, “Belt and Road” Jurudications in BRİTACOM. *Special Edition, Buuilding a Growth-Friendly Tax Enviroment in Collabration Curth International Taxation In China*. April, 2019.

Topal, H. M. (2011). *Refah Devletine Yönelik Tutumlar ve Vergi Adaleti Algısı: Türkiye Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

Topal, H. M. (2016). Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(2): 149-172.

Torgler, B. (2003). Tax Morale and Institutions. *Center For Research in Economics, Management and The Arts Working Paper*. No. 2003-09: 2-36.

Torgler, B. (2005). Tax Morale and Direct Democracy. *European Journal of Political Economy*. 21(2): 525-531.

Torgler, B., Schaffner, M., ve McIntyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality. *Center For Researchin Economics Management and the Arts Working Paper No. 2007-17*: 1-41.

Torgler, B., Demir, C., I, Macintyre, A., ve Scheffer, M. (2008). Causes and Consequenses of Tax Morale An Ampirical Investigation. *Economic Analysis & Policy*. 38(2): 313-339.

Tosun, N. A. (2017). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararlarında Pazkondi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7(2): 83-94.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Neşâ Yayınevi.

Tosuner, M. ve Demir, C. İ. (2009). Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1): 1-15.

Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*. 57(3): 107-128.

Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitapevi.

Tüleykan, H. ve Aslan, K. (2019). Türkiye’de Uzlaşma Müessesesi Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016). *İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*. 8 (11): 749-775.

Türedi, S. ve Topal, M. H. (2016). Vergilendirme ve Demokrasi Arasındaki İlişki: Gelişmekte Olan Ülkeler İçin Panel Nedensellik Analizi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 11(1): 63-86.

Türkay, İ. (2016). Vergi ve Cezalarda İdari Başvuru Yolu “Uzlaşma”. *Vergi Raporu*. 205: 153-190.

Türkay, İ. (31 Mart 2017). *Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi*. <https://vergialgi.com/vergi-cezalarinda-indirim-muessesesi>, Erişim Tarihi: 01. 11. 2022.

Uyaroğlu, S. (2016). Vergi Usul Hukukunda Vergi Hatalarının İdari Aşamada Değerlendirilmesi İçin Usuller. *Vergi Raporu Dergisi*. 201: 45-56.

Üstün, S. Ü. (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9(3-4): 293-323.

Üyümez, E. M. ve Ergül, T. Y. (2009). Vergilemede Mali Sosyoloji Yaklaşımının Önemi. *Vergi Raporu*. 119: 51-57.

Üyümez, E. (2016). Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 8(1): 75-92.

Verboon, P. ve Dijke, M. V. (2007). A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability. *Journal of Economic Psychology*. 28. 704–727.

Vogel, R. C. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*. 27 (4): 499-513.

Wahl, I., Kastlunger, B., ve Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”. *LAW & POLICY*. 32(4): 383-406.

Wheaton, B. (1987). Assessment of fit Assessment of fit in overidentified models with latent variables. *Sociological Methods & Research*. 16: 118-154.

Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma. *Akademik Araştırmalar Dergisi*. 6(11): 2-26.

Yaşın, M. (2006). *Türk Vergi Yargısı ve Vergi Uyuşmazlıklarının Dava Yoluyla Çözümü*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Yavaşlar, B, F. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 25(2): 309-337.

Yeğen, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Adli Yargı Kapsamında Çözüm Süreçleri ve Öneriler. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 7(2), 131-141.

Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 10(1-2): 321-351.

Yitzhaki, S. (1974). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Puplic Economics*. 3(2): 201-202.

Yurdadağ, V., Gökbunar, R., ve Tuncay, B. (2016). Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 23(3): 805-816.



EK1: Anket Formu Örneği

ANKET FORMU

Saygıdeğer Meslek Mensubu

Bu anket çalışması vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarından olan idari ve yargısal çözüm yollarını bilimsel bakış açısıyla değerlendirmekle birlikte vergi uyumuna ilişkin etkisini incelemektedir. Bu çerçevede mükelleflerin vergiye ilişkin yaşadıkları sorunların çözümünde muhasebe ve danışmanlık hizmetleriniz deneyimleriniz doğrultusunda vereceğiniz cevaplar araştırmanın güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Vereceğiniz bilgiler gizli tutulup sadece bilimsel araştırma kapsamında değerlendirilecektir. Talep etmeniz dahilinde sonuçlar sizinle paylaşılacaktır. Değerli zamanınızı ayırdığınız için ve sunduğunuz katkı sebebiyle teşekkür ederiz.

I. Bölüm

1. Cinsiyetiniz: Erkek () Kadın ()
2. Eğitim Durumunuz: Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()
3. Mesleki Tecrübeniz: 0-5 Yıl () 5-10 Yıl () 10 -15 Yıl () 15+ Yıl ()
4. Mükellef Sayınız: 1-30 () 30- 50 () 50-100 () 100+ ()
5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde En Çok Tercih Edilen Yol Hangisidir:
İdari Çözüm Yolu ()
Yargısal Çözüm Yolu ()
6. İdari Çözüm Yollarından En Çok Hangisi Tercih edilmektedir:
Uzlaşma ()
Cezalarda İndirim ()
Hata Düzeltme ()
Pişmanlık ve Islah ()
İzaha Davet ()
7. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yargı Aşamasına Geçilmeden İdari Çözüm Zorunlu olmalı mıdır: Evet () Hayır ()

II. Bölüm

Sıra No.	Soruları 1 ile 5 arasındaki derecelendirmeye göre cevaplandırınız.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Mükellefler vergi idaresinin mükellef haklarına saygı duyduğunu düşünür.	1	2	3	4	5
2	Mükellefler haklarının korunmasında vergi idaresinin ilgili olduğunu düşünür.	1	2	3	4	5

3	Mükellefler vergi idaresi karar verirken kaygılarının önemsendiğini düşünür.	1	2	3	4	5
4	Vergi idaresi verdiği kararlarda adil olmaya çalışır.	1	2	3	4	5
5	Vergi idaresi mükelleflerin kişisel durumuyla ilgilenir.	1	2	3	4	5
6	Vergi idaresi karar verirken her türlü bilgiyi dikkate alır.	1	2	3	4	5
7	Vergi idaresi tüm vatandaşların düşüncelerine eşit değer verir.	1	2	3	4	5
8	Mükellefler vergi idaresinin dürüst davrandığını düşünür.	1	2	3	4	5
9	Mükellefler vergi idaresinin güvenle işlemler yaptığını düşünür.	1	2	3	4	5
10	Vergi idaresi mükelleflere sadece mecbur kaldıklarında doğru olanı yapacakmış gibi davranır.	1	2	3	4	5
11	Vergi idaresi vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirmesinde işlerini kolaylaştırmak için geniş çapta istişarede bulunur.	1	2	3	4	5
12	Vergi idaresi sisteminde değişiklikler için mükelleflere danışmak için çaba gösterir.	1	2	3	4	5
13	Mükellefler vergi işlemleri ile ilgili uyuşmazlıklarda kanunlarda belirtilen hallerde vergi mahkemelerine dava açabilirler.	1	2	3	4	5
14	Mükellefler vergi mahkemelerinin verdiği kararlara karşı istinaf ve temyiz yoluna başvurabilirler.	1	2	3	4	5
15	Mükelleflerin tarh edilen (Ödemesi gereken tutarı idare tarafından hesaplanan) vergilere karşı yasal itiraz hakları vardır.	1	2	3	4	5
16	Vergi cezası kesilen mükellefler, kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.	1	2	3	4	5
17	Vergi kaçıranlara kesilen cezalar adildir.	1	2	3	4	5
18	Vergi kaçıranlar kaçырdıkları verginin cezasını tam öderler.	1	2	3	4	5
19	Vergi kaçıranlara hakkettikleri ceza tam zamanında verilir.	1	2	3	4	5
20	Mükellefler ödediği vergiyle karşılaştırıldığında daha az kamu hizmeti alır.	1	2	3	4	5
21	Toplumdaki bazı gruplar vergi sisteminden daha fazla avantaj sağlar.	1	2	3	4	5
22	Bazı insanların daha az vergi ödemesine rağmen daha fazla kamu hizmetinden avantaj sağlamaları adil değildir.	1	2	3	4	5
23	Mükellefler çok fazla vergi ödediklerini düşünür.	1	2	3	4	5
24	Mükellefler vergi sisteminin adil olduğunu düşünür.	1	2	3	4	5
25	Vergileri düzenli olarak öderim.	1	2	3	4	5
26	Vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiririm.	1	2	3	4	5
27	Vergi idaresiyle sorun yaşadığında uyuşmazlık yollarını kullanırım.	1	2	3	4	5
28	Vergi kaçırmaya yönelik hallerden kaçınırım.	1	2	3	4	5

EK2: Etik Kurul İzin Belgesi

Evrak Tarih ve Sayısı: 04.07.2023-E.569479



T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği
Kurulu

Sayı : E--050.01.04-569479
Konu : Muhammet Emin Coşkun-Etik Kurul
Başvurunuz-Hk-

04.07.2023

Sayın Öğr. Gör. Muhammet Emin COŞKUN

İlgi : 05.06.2023 tarihli ve 555714 sayılı yazı.

"Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Aşamada Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi; Manisa İli Örneği" adlı başvurunuz kurulumuzun 23.06.2023 tarih ve 2023/07 sayılı toplantısında görüşülmüş olup, araştırma çalışmasının etik yönden uygunluğuna karar verilmiştir. Kurulumuzda alınan karar ekte gönderilmektedir. Bilgilerini rica ederim.

Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR
Kurul Başkanı

Ek: 3-Nolu Karar (1 Sayfa)

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Doğrulama Kodu :BS4ZVPP3S1 Pin Kodu :97372

Belge Takip Adresi : <https://turkiye.gov.tr/ebd?eK=4049&eD=BS4ZVPP3S1&eS=569479>

Adres:Şehit Prof. Dr. İlhan Varank Yerleşkesi 45140 - Yunusemre/Manisa

Telefon:(0 236) 2011000 Faks:(0 236) 2372442

Elektronik Ağ:http://www.cbu.edu.tr

Kep Adresi:celalbayaruniversitesi@hs01.kep.tr

Bilgi için: Bülent Tekenli

Unvanı: Şef



Telefon No: 2362011095

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.