

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ BARIŞÇIL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN
VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

DOKTORA TEZİ

Cemil ALTUN

EYLÜL -2023

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ BARIŞÇIL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN
VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

DOKTORA TEZİ

Cemil ALTUN

Tez Danışman: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

EYLÜL – 2023

TRABZON

ONAY

Cemil ALTUN tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Barışçıl Yollarla Çözümünün Vergi Uyumuna Etkisi” adlı bu Çalışma 31.10.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	☐	☐	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Atila DOĞAN	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Ersan ÖZ	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

(Large stylized watermark text, likely reading 'KÜLTÜR' or similar, is visible across the page.)

İmza
Cemil ALTUN
27.09.2023

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının çözümünde uygulanan barışçıl uygulamaların vergi uyumuna olan etkisini değerlendirmektedir. Çalışmada, Türkiye’nin ortalama mükellef davranışlarını yansıtabileceği düşünülen İstanbul şehrindeki mükelleflere anket uygulaması yaparak, Türkiye’de uygulanmakta olan; vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması ve vergi afları uygulamalarının vergi uyumuna olan etkisi incelenmiştir. Çalışma, vergi uyumsuzluklarının, hemen hemen her ülkede yaşanan bir sorun olduğunu, bunun üstesinden gelebilmek için, sadece mükellefin vergiye uyum sağlamasını beklemenin yetersiz kalacağını ve bu nedenle devletin söz konusu barışçıl çözüm yollarını işleterek uyumsuzlukları en kısa yoldan sona erdirmesi ve vergi uyumunun sağlanması noktasında çaba sarfetmesinin gerekli olduğu düşüncesini benimsetmiştir.

Doktora sürecimin her safhasında; yardımlarını eksik etmeyen, çalışmamda yol gösteren, günün her vaktinde kendisine rahatça ulaşabilmeme ve düşüncelerinden faydalanabilmeme imkân veren değerli danışmanım Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a, çalışmaya düşünceleriyle katkı sağlayan değerli jüri üyelerim Prof. Dr. Ersan ÖZ, Prof. Dr. Cemil RAKICI, Prof. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK ve Prof. Dr. Atila DOĞAN’a, tez sürecimde desteklerini esirgemeyen değerli meslektaşlarım Dr. Öğr. Üyesi Oğuzhan ASLANTÜRK ve Arş. Gör. Dr. Muhammet AKTUĞ’a şükranlarımı sunarım. Ayrıca çalışma boyunca destekleriyle her zaman yanımda bulunan değerli aileme de teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Eylül, 2023

Cemil ALTUN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIII
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XIV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XV
GİRİŞ	1-5

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ UYUMU	6-71
1.1. Vergi Uyumuna İlişkin Genel Açıklamalar	6
1.2. Vergi Uyum Kavramının Tanımı ve Unsurları.....	7
1.3. Vergi Uyumunun Önemi	9
1.4. Mükellefin Vergi Uyumuyla İlgili Kavramlar.....	13
1.4.1. Vergi Bilinci	19
1.4.2. Vergi Ahlakı	21
1.4.3. Vergi Psikolojisi	25
1.4.4. Mükellef Hakları.....	28
1.4.5. Vergi Erozyonu.....	31
1.4.6. Kayıt Dışı Ekonomi	34
1.4.7. Vergi Kaçırma-Vergiden Kaçınma	36
1.4.8. Vergi Rekabeti	40
1.4.9. Vergi Cennetleri.....	43
1.4.10. Transfer Fiyatlandırması.....	45
1.4.11. Vergi Arbitrajı.....	47
1.5. Devletin Vergi Uyumuyla İlgili Kavramlar.....	48
1.5.1. Vergilendirmenin Hukuki Sınırı	51
1.5.2. Vergilendirmenin Siyasi Sınırı	52
1.5.3. Vergilendirmenin İktisadi Sınırı	52

1.5.4. Vergilendirmenin Mali Sınırı.....	53
1.5.5. Vergilendirmenin Sosyal-Psikolojik Sınırı	53
1.6. Vergi Uyumuna İlişkin Geliştirilen Modeller	54
1.6.1. Ekonomik Modeller	54
1.6.1.1. Beklenen Fayda Modeli.....	55
1.6.1.2. Yitzhaki Modeli.....	56
1.6.1.3. Ekonomik Modellere İlişkin Diğer Yaklaşımlar	57
1.6.2. Psikolojik ve Davranışsal Modeller	61
1.6.2.1. Beklenti Teorisi (Tutumsal Model)	62
1.6.2.2. Song ve Yarbrough'un Basit Vergi Uyum Modeli.....	63
1.6.2.3. Grasmick ve Bursik Genişletilmiş Caydırıcılık Modeli	64
1.6.2.4. Spicer'ın - Gerçekçi Bir Kaçırma Modeli	65
1.6.2.5. Kaygan Yamaç Modeli.....	66
1.6.2.6. Psikolojik Vergi Sözleşmesi.....	68
1.6.2.7. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyum Modeli.....	69

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR. 72-136

2.1. Sürekli Olan Barışçıl Çözüm Yolları.....	74
2.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltmesi	74
2.1.2. Pişmanlık ve Islah	78
2.1.3. Uzlaşma	81
2.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma.....	82
2.1.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	89
2.1.3.3. Mahalli İdarelerde Uzlaşma.....	93
2.1.4. Cezalarda İndirim	93
2.1.5. İzaha Davet	95
2.1.6. Kanun Yolundan Vazgeçme	98
2.2. Sürekli Olmayan Barışçıl Çözüm Yolları.....	101
2.2.1. Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması.....	101
2.2.2. Vergi Affı.....	104
2.2.3. Matrah Artırımı.....	107
2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamaları	107
2.4. Vergi Uyuşmazlıklarına Yönelik Alternatif Çözüm Yöntemleri.....	112
2.5. Farklı Ülkelerdeki Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Örnekler	116
2.5.1. Almanya.....	116
2.5.2. Amerika Birleşik Devletleri.....	117
2.5.3. Avustralya.....	118

2.5.4. İngiltere.....	120
2.5.5. Fransa.....	121
2.5.6. Güney Afrika	124
2.6. Türkiye’deki Barışçıl Çözüm Yollarının Değerlendirilmesi	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ BARIŞÇIL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN VERGİ UYUMUNA ETKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA..... 137-175

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	137
3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi	138
3.3. Araştırmanın Ölçeği ve Verilerin Toplanması	140
3.4. Araştırmanın Kısıtları.....	141
3.5. Verilerin Analizi.....	142
3.6. Barışçıl Çözüm Yolları Ölçeği İstatistikleri	145
3.7. Araştırma Ölçeği Faktör Analizi	167
3.8. Güvenirlik Analizi	173

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	176
KAYNAKÇA	189
EKLER.....	207
ÖZGEÇMİŞ.....	209

ÖZET

Vergilerin kamu gelirleri içindeki hayati önemi, etkin bir vergi sistemini zorunlu kılmaktadır. Etkin bir vergi sisteminden bahsedebilmek için de vergi uyuşmazlıklarının en kısa sürede çözüme kavuşturulması ve vergi alacaklarının hazineye aktarılması gerekmektedir. Yargısal çözüm yolları, zaman ve maddiyat gibi ek maliyetlere neden olduğu için; vergi sisteminden maksimum fayda elde etmek isteyen hemen hemen her ülke tarafından yargı yolları dışında çeşitli çözüm yolları aranmaktadır. Bu çözüm yollarından birisi de barışçıl çözüm yollarıdır. Barışçıl çözüm yollarının isimleri ve yöntemleri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte aynı amaca hizmet ettiği görülmektedir. Barışçıl çözüm yollarının nihai amacı vergi uyumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda, Türkiye’de de diğer ülkelerde olduğu gibi vergi uyuşmazlıklarının çözümünde birçok yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemler arasında vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme, kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması ve vergi afları yer almaktadır. Bu uygulamaların ortak özelliği, uyuşmazlıkları barışçıl yollarla sona erdirmeleri ve vergiye uyumu sağlamalarıdır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de barışçıl çözüm yollarının vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemektir. Barışçıl çözüm yollarının kullanımına ilişkin herhangi bir kısıtlama bulunmadığından, mükellefler barışçıl çözüm yollarını vergi uyumu için bir fırsat olarak görebilecekleri gibi bir istismar aracı olarak da görüyor olabilirler. Çalışma, vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümünün vergi uyumunu artırıp artırmadığı ya da uyumsuzluğu teşvik edip etmediği gibi bu ve benzeri sorulara cevap aramaktadır. Bu bağlamda İstanbul’da 398 muhasebe meslek mensuplarından elde edilen anket verileri, açımlayıcı faktör analizi ve çok değişkenli istatistiksel testler ile analiz edilmiştir.

Çalışma sonucunda mükelleflerin barışçıl yollara bakış açısının olumlu olduğu ve barışçıl yolların vergi uyumunun sağlanmasında etkili olduğu görülmüştür. Barışçıl yolların eşitlik ve adalet ilkesine göre olumsuz etkileri olsa da toplumda belirli bir vergi ahlakı ve vergi bilinci oluşana kadar bu uygulamaların vergi uyumunu sağlamak için gerekli olduğu ve vergi uyumunun sağlanması için sadece mükelleflerden vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini beklemenin yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle mükellefleri vergi ödemeye teşvik etmek için bazı kolaylıklar sağlanması ve bazı uyuşmazlık çözüm mekanizmalarının oluşturulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Uyum, Vergi Uyuşmazlıkları, Barışçıl Çözüm Yolları, Vergi Barışı.

ABSTRACT

The vital importance of taxes in public revenues necessitates an effective tax system. In order to be able to talk about an effective tax system, tax disputes should be resolved as soon as possible and tax receivables should be transferred to the treasury. Since judicial remedies cause additional costs such as time and material costs, various solutions other than judicial remedies are sought by almost every country that wants to obtain maximum benefit from the tax system. One of these solutions is peaceful settlements. Although the names and methods of peaceful remedies vary from country to country, it is seen that they serve the same purpose. The ultimate goal of peaceful remedies is to achieve tax harmonisation. Accordingly, in Turkey, as in other countries, many methods are used to resolve tax disputes. These methods include correction of tax errors, regret and amendment, reconciliation, reduction in penalties, invitation for explanation, waiver of legal remedies, restructuring of public receivables and tax amnesties. The common feature of these practices is that they end disputes peacefully and ensure tax compliance.

The purpose of this study is to examine the impact of peaceful settlements on tax compliance in Turkey. Since there are no restrictions on the use of peaceful settlements, taxpayers may see peaceful settlements as an opportunity for tax compliance or as a means of abuse. The study seeks answers to these and similar questions, such as whether peaceful resolution of tax disputes increases tax compliance or encourages non-compliance. In this context, the survey data obtained from 398 accounting professionals in Istanbul were analysed by exploratory factor analysis and multivariate statistical tests.

As a result of the study, it is seen that taxpayers have a positive perspective on peaceful means and peaceful means are effective in ensuring tax compliance. Although peaceful means have negative effects according to the principle of equality and justice, it is concluded that these practices are necessary to ensure tax compliance until a certain tax morality and tax awareness is formed in the society and it is not sufficient to expect taxpayers to fulfil their tax obligations in order to ensure tax compliance. Therefore, it is concluded that some facilities should be provided and some dispute resolution mechanisms should be established to encourage taxpayers to pay taxes.

Keywords: Tax Compliance, Tax Disputes, Peaceful Settlements, Tax Peace.

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Beklenen Fayda Teorisi ve Beklenti Teorisi Karşılaştırması	63
2	Vergi Hataları ve Türleri	76
3	2006-2022 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları.....	87
4	2012 - 2022 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	92
5	2019 Yılı İzaha Davet Sonuçları.....	97
6	2022 Yılında İzaha Davet Edilen Mükellef Sayısı ve İzaha Davet Nedenleri.....	97
7	Yapılandırılma Kanunlarından Bazıları ve İlgili Kanun Gereklilerinin Özetleri	102
8	Yapılandırma Kanunları ile Tahsil Edilen Tutarlar	104
9	Vergi İndirimine İlişkin Sayısal Veriler	111
10	2022 Yılına Ait Hazır Beyan Sistemine İlişkin Veriler	112
11	2010-2021 Yılları Vergi Gayretine İlişkin Sayısal Veriler.....	126
12	Bazı Yapılandırma Kanunlarının Çıkarıldığı Yıllara Ait İstatistikler.....	127
13	2006-2022 Yılları Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku ve Tahsilatı.....	128
14	Vergi Mahkemelerindeki Dava Türüne Göre Dosya Sayıları.....	130
15	Optimum Örneklem Hacimleri	139
16	Anket cevaplarının puanları ve ibareleri.....	141
17	Katılımcıların Yararlandığı Barışçıl Çözüm Yolları.....	142
18	Katılımcıların Cinsiyeti	142
19	Katılımcıların Eğitim Durumu.....	143
20	Katılımcıların Mükellefiyet Türü.....	143
21	Katılımcıların Medeni Durum	143
22	Katılımcıların Yaş Aralığı	143
23	Katılımcıların Gelir Durumu	144
24	Ticari Faaliyet Süresi.....	144
25	S1. Barışçıl Çözüm Yolları Mükellefi Vergi İdaresi ile Barıştırır	145
26	S2. Barışçıl Çözüm Yolları Zamanında Tahsil Edilemeyen Vergi Gelirlerini Tahsil Etmek İçin Yararlı Bir Yöntemdir.....	146
27	S3. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Denetiminin Az Yapılmasından Kaynaklanan Olumsuzlukları Azaltır	147
28	S4. Mükellef, Dava Yoluna Gitmektense Barışçıl Çözüm Yollarından Yararlanmanın Bazı Durumlarda Daha Avantajlı Olduğuna İnanır	148

29	S5. Barışçıl Çözüm Yollarından Denetlenemeyen Mükellefler Daha Fazla Yararlanmaktadır.....	149
30	S6. Barışçıl Çözüm Yolları Zor Duruma Düşen İyi Niyetli Mükellefler İçin Gerekli Uygulamalardır.....	150
31	S7. Barışçıl Çözüm Yolları Mükelleflerin Vergi Ödeme İsteklerini Artırır.....	151
32	S8. Barışçıl Çözüm Yolları Kayıtlara Girmeyen Gizli Kazancı Kayıtlı Ekonomiye Kazandırır.....	152
33	S9. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi ve Ceza Borcu Nedeniyle Faaliyetlerine Son VermekDurumunda Kalacak Olan İşletmelerin Faaliyetlerine Devam Etmesine İmkân Sağlar.....	153
34	S10. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Uyumsuzluğu İçinde Bulunan Mükelleflere Temiz Bir Sayfa Açarak Vergi ile Uyumlu Bir Mükellef Olmalarına Fırsat Sağlar.....	154
35	S11. Barışçıl Çözüm Yolları ve Özellikle Yeniden Yapılandırma Uygulaması Eski Yasaların Meydana Getirdiği Olumsuz Etkileri Azaltır.....	155
36	S12. Vergi Mevzuatının Sık Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşık Yapıda Olması, Barışçıl Çözüm Yollarını Gerekli Kılar.....	156
37	S13. Barışçıl Çözüm Yolları Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler.....	157
38	S14. Ekonomik İstikrarsızlıklar ve Krizler ile Olağanüstü Durumlar Barışçıl Çözüm Yollarını Gerekli Kılar.....	158
39	S15. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Uyuşmazlığına Düşme İhtimali Yüksek Olan Mükellefler İçin Bir Fırsat Oluşturur.....	159
40	S16. Barışçıl Çözüm Yollarından Elde Edilecek Tecrübeler; Devlete, Vergi Tahsilatını Daha Etkin Hale Getirecek Yenilikler Yapma Fırsatı Kazandırır.....	160
41	S17. Barışçıl Çözüm Yolları Devletin Mükellefe Karşı İyi Niyetli Olduğunu Gösterir.....	161
42	S18. Barışçıl Çözüm Yolları Devletin İyi Niyetinin Suiistimal Edilmesine Neden Olabilir.....	162
43	S19. Barışçıl Çözüm Yolları Sayesinde Mükellefler Kendilerini Vergi İdaresine İfade Etme Fırsatı Bulur.....	163
44	S20. Barışçıl Çözüm Yolları; Mükelleflerin Özelde Vergi İdaresine Genelde İse Devlete Karşı Tavırlarını Olumlu Etkilemektedir.....	164
45	Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Cevapların Yüzdesel Dağılımları.....	165
46	Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları.....	166
47	KMO Değerlerinin Yorumları.....	168
48	KMO ve Bartlett Testi.....	168
49	Anti-Image Correlation Matrisi Köşegen Değerleri.....	169
50	Ortak Varyanslar.....	169
51	Toplam Açıklanan Varyans.....	170
52	Anket Sorularının Barışçıl Çözüm Yollarına Yönelik Yaklaşımı.....	172

53	Döndürülmüş Faktörler Matrisi	172
54	Faktörlerin İstatistikleri	173
55	Cronbach's Alfa Katsayısı Yorumları	174
56	Ölçeğin Güvenirliği	174
57	Madde İstatistikleri Özeti.....	174
58	Ölçek İstatistikleri.....	174
59	Faktör 1'in Güvenirliği.....	174
60	Faktör 1 Maddelerinin İstatistik Özetleri.....	174
61	Faktör 2 Ölçek İstatistikleri	175
62	Faktör 2'nin Güvenirliği.....	175
63	Faktör 2 Maddelerinin İstatistik Özetleri.....	175
64	Faktör 1 Ölçek İstatistikleri	175
65	Ölçeklerin Cronbach's Alpha Güvenirlik Analizi Sonucu	175

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	OECD'nin Vergi Uyum Risk Yönetim Süreci.....	12
2	Avustralya Vergi Ofisi'nin Vergi Uyum Modeli	13
3	Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.....	17
4	Vergi Uyumunu Etkileyen Ekonomik ve Ekonomik Olmayan Faktörler	18
5	Song ve Yarbrough'un Vergi Uyum Davranış Modeli	64
6	Kaygan Yamaç Modeli	66
7	Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyum Modeli	71
8	İzaha Davet Uygulama Broşürü.....	108
9	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü	109
10	Vergi Haftası Broşürü	109

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	Laffer Eğrisi	10
2	Dünyada Vergi Ahlakı, 2010-2014	25
3	Türkiye’de 2006-2021 Yıllarına İlişkin Kayıt Dışı Ekonomi Oranları	129
4	Vergi Mahkemelerindeki Dava Türüne Göre Dosya Sayıları	131



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
ATO	: Avustralya Vergi Ofisi
CATI	: Bilgisayar Destekli Telefonla Anket Sistemi
Çev.	: Çeviren
Ed.	: Editör
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBİ	: Dijital Vergi Asistanı
GSYH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
IRS	: Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KMO	: Kaiser - Mayer - Olkin
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
Vb.	: Ve benzeri
Vd.	: Ve diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
HMRC	: İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi

GİRİŞ

Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek ve toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla devletler tarafından bireylerden ve kurumlardan zorunlu olarak toplanan bir gelir kaynağıdır. Vergi, devletin geleneksel işlevinin temelini oluşturan, ekonomik, sosyal ve siyasi boyutlarda geniş etkileri bulunan önemli bir araçtır. Vergi gelirleri, kamu hizmetlerinin sağlanması için ana finansman kaynağı olarak kullanılmaktadır. Sağlık, eğitim, altyapı ve güvenlik gibi temel hizmetler vergi gelirleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Vergi aynı zamanda maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır ve vergi aracılığıyla gelir dağılımında adalete ve makroekonomik hedeflere ulaşılabilmektedir. İyi tasarlanmış ve etkin bir vergi sistemi; toplumsal ihtiyaçları karşılamada, toplum refahını artırmada ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi sağlamada önemli bir rol oynamaktadır.

Etkin bir vergi sisteminin tesis edilemediği bir durumda ise, harcama ve vergilendirme arasındaki uyum bozulmaktadır. Vergi gelirlerinde bir azalma varsa ve harcama düzeyi düşürülemiyorsa, gelir kaybını telafi etmek için bazı kesimler üzerindeki vergi yükünün artırılması gerekmektedir. Vergi yükünün belirli bir kesim üzerinde yoğunlaşması, adaletsizlik algısının artmasına, vergilendirme işlemlerine direnç gösterilmesine ve sonuç olarak vergi uyuşmazlıklarına yol açmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi sisteminin karmaşık bir yapıda olması ve vergi mevzuatı ile gündelik işlemler arasında uyum sorunu yaşanması gibi nedenler, vergi yükü ile vergi tabanında değişiklikler yaşanmasına ve nihayetinde vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında, vergi kanunlarının yorumlanmasındaki farklılıklardan kaynaklanan, vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi hususundaki ihtilaflardır.

Vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve adil bir şekilde çözüme kavuşturulması, vergilendirmenin amaçlarına ulaşması açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve etkin çözümü sadece yargı mekanizması ile sağlanamaz. Bu nedenle, mükelleflerin vergi konularında eğitilmesi ve bilinçlendirilmesinin yanı sıra, uyuşmazlıkların çözümünde bazı barışçıl yöntemlerin de kullanılması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının gerek yargı mekanizması gerekse alternatif çözüm yöntemleri ile adil ve hızlı bir şekilde çözülmesi mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaktadır. Sonuç olarak, tüm mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uymaları ve vergi

yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri sağlanmaktadır. Kısaca vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyması şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergiye uyum, vergi sisteminin işleyişinin etkinleştirilmesinde ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinin artırılmasında önemli bir faktördür. Mükelleflerin vergiye uyumu, vergi gelirlerinin toplanmasındaki etkinliği artırır. Vergi uyumu adil, etkin ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin oluşturulmasında temel bir unsurdur. Etkin vergi uyumu mali istikrarın garantisidir ve adil gelir dağılımı, ekonomik büyüme ve kalkınma, devlete güven, kamu hizmetlerinin finansmanı ve yatırım gibi alanlarda olumlu etkilere sahiptir. Hükümetler, vergi uyumunu teşvik etmek ve vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmek için etkili politikalar geliştirmelidir.

Vergi uyumunu teşvik etmek ve sağlamak için bir dizi öneri ve uygulama bulunmaktadır. İlk olarak, karmaşıklığı ortadan kaldırmak için vergi kanunlarının vergi mükelleflerine anlaşılır bir dille açıklanması gerekmektedir. Yükümlülüklerini doğru bir şekilde anlayan mükelleflerin bunlara uyarken hata yapma olasılığı daha düşüktür. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini nasıl yerine getirecekleri konusunda görsel, işitsel ve sosyal medya aracılığıyla bilgilendirilmeleri de vergi uyumuna katkı sağlamaktadır. Ayrıca, vergi idarelerine erişimi kolaylaştıran dijital teknolojiler ve çağrı merkezi hizmetleri, mükelleflerin bilgi eksikliklerini anında gidererek olası uyumsuzlukları önleyebilir. Ayrıca, vergi riskinin yüksek olduğu ve sorun yaşanma olasılığının yüksek olduğu sektörlerde denetim ve teftiş sayısının artırılması, olası yasa dışı faaliyetler için caydırıcı bir rol oynayabilir. Öte yandan, vergi uyumunun sürekliliğini sağlamak amacıyla uyumlu mükelleflere vergi indirimleri ve çeşitli teşvikler sunulması vergi uyumunda istikrarı artırabilir. Ayrıca uyuşmazlık durumlarında uzlaşma, tahkim, vergi ombudsmanı, bilirkişi gibi uyuşmazlıkları hızlı ve adil bir şekilde çözebilecek alternatif çözüm yollarının kullanılması da vergi uyumuna önemli katkı sağlayabilir. Bu önerilerin hemen hepsi ve belki de daha fazlası, dünya çapında yaygın olarak uygulanan vergi uyumunu sağlama çabalarının birer parçası olmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki vergi uyumunun sağlanmasına yönelik öneriler her yerde, her koşulda ve her zaman uygulanabilir olmayabilir.

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), mükelleflerin bilgiye erişimini kolaylaştırmak ve vergi işlemlerinin hızlı ve pratik bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla birçok hizmet sunmaktadır. Vergiye uyumu sürekli olarak teşvik etmek amacıyla, vergiye uyumlu mükelleflere “vergi indirimleri” uygulanmaktadır. Ayrıca, bir uyuşmazlık durumunda, uyuşmazlıkların kesin olarak çözülmesi için çeşitli barışçıl çözüm yolları da kullanılmaktadır. Öncelikle, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, bütün vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluyla çözülebileceğini belirtmek gerekir. Yargı yolu uyuşmazlıkları kesin olarak sona erdirir. Ancak yargılama sürecinin uzun sürmesi ve hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından yargı harçları ve avukatlık ücretleri gibi maliyetler

göz önünde bulundurulduğunda, yargı yolunun vergi uyumuna katkı sağlaması açısından çok da etkili olmadığını söylemek mümkündür.

Türkiye’de, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin yargı sürecinin aksine, uygulamada daha kapsamlı bir yaklaşımın hâkim olduğu görülmektedir. Örneğin; mükellef ile devleti hasmane bir ilişki içine sokan çekişmeli yargı sürecine alternatif olarak, uyuşmazlıkları “barışçıl” bir şekilde çözmeyi amaçlayan birçok müessese bulunmaktadır. Ülkemizde geçmişte uygulanan bazı barışçıl yöntemler, vergi cezasının yanı sıra vergi aslını da ortadan kaldırdığı için terk edilmiştir. Buna karşılık son zamanlarda uygulanan barışçıl yöntemler ise, vergi aslının ödenmesi koşuluyla cezaların ve diğer yaptırımların bir kısmının hafifletilmesi esasına dayanmaktadır.

Barışçıl çözüm yollarının yasal bir altyapısı vardır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesi kararı vergi idaresinin takdirine bırakılmamıştır. Barışçıl çözüm yollarından yararlanmak isteyen her mükellef yargı yoluna gitmek yerine bu yollara başvurabilir. Vergi hukukumuzda barışçıl çözüm yolları ise; “vergi hatalarının düzeltilmesi”, “pişmanlık ve ıslah”, “uzlaşma”, “cezalarda indirim”, “izaha davet”, “kanun yolundan vazgeçme” ve son olarak “kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması”dır.

Barışçıl çözüm yollarının hem olumlu hem de olumsuz etkileri olduğuna dair görüşler olduğu bilinmektedir. Devlete ödenmemiş vergilerin tahsil edilmesi ve kamu harcamaları için kaynak oluşturulması, uyuşmazlıkların nihai olarak sonlandırılması, yargı yükünün azaltılması, vergi sisteminde etkinliğin ve vergiye uyumun sağlanması gibi olumlu etkilerinden bahsedilebilir. Bunun yanı sıra, vergisini zamanında ödeyen mükelleflere karşı adaletsiz davranıldığı algısı oluşturması, art niyetli vergi mükellefleri tarafından ekonomik avantaj elde etmek için kullanılabilmesi ve kamu gelirlerini azaltması gibi olumsuz etkileri de olabilir. Uygulama sonucunda hem olumlu hem de olumsuz etkileri olması, barışçıl çözümlerin gerekli olup olmadığının araştırılmasına neden olmaktadır.

İşte, bu nedenle bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini incelemek ve değerlendirmektir.

Bu doğrultuda, barışçıl çözüm yolları hakkında öncelikle mükelleflerin düşüncelerini öğrenmek için bir anket uygulaması yapılmıştır. Anket soruları iki boyutlu bir ölçek olarak hazırlanmıştır. Ölçeğin ilk boyutu vergi mükelleflerinin barışçıl çözümlerden nasıl fayda sağladığı ile ilgilidir. Diğer boyuttaki sorular ise devletin barışçıl çözümlerden nasıl fayda sağladığına ilişkindir. Kısacası anketin ölçeği, barışçıl uygulamaların vergi uyumu bağlamında devleti ve mükellefi nasıl etkilediğiyle ilgilidir. Anket verilerini analiz etmek için faktör analizi ve çok değişkenli istatistiksel testler kullanılmıştır. Faktör analizinde, birinci boyutu değerlendiren soruların faktör yüklerinin bir grupta, ikinci boyutu değerlendiren soruların faktör yüklerinin ise başka bir

grupta toplandığı görülmüştür. Faktör analiziyle, araştırmada kullanılan ölçeğin doğruluğu test edilmiştir.

Araştırmanın kapsamı, vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinde uygulanan barışçıl çözüm yollarıyla sınırlıdır. Yapılan araştırmalarda, genel olarak mükelleflerin barışçıl çözüm yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları dolayısıyla, bunlarla ilgili işlemlerde muhasebe sorumlularının yönlendirmeleriyle hareket ettikleri görülmüştür. Bu nedenle anket uygulaması mükelleflerin vergisel işlemlerini yürüten muhasebe yetkililerine yapılmıştır. Anket sorularını yanıtlarken muhasebe yetkililerinden, temsil ettikleri mükelleflerin genel yaklaşımlarını dikkate alarak cevaplamaları istenmiştir.

Bu kapsamda araştırmanın örneklemini İstanbul’da çalışan mali müşavirler olarak belirlenmiştir. Araştırmanın İstanbul’da yapılmasının nedeni, İstanbul’un mükellef sayısı, vergi kapasitesi ve barışçıl çözüm yollarına başvuru sayısı bakımından Türkiye’yi temsil edebilecek büyüklükte bir şehir olmasıdır.

Araştırmanın birinci kısıtı, anket uygulamasının doğrudan mükelleflerle yapılamamasıdır. Mükelleflerin barışçıl çözüm yolları hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması, verilecek cevapların bilimselliğini tartışmalı hale getirebileceği için mükellefleri bu konularda bilgilendiren ve ilgili işlemlere yönlendiren muhasebe yetkilileri örneklem olarak seçilmiştir. Araştırmanın ikinci kısıtı anketin Türkiye genelinde yapılamamış olmasıdır. Bunun nedeni, bu tür bir araştırmanın ülke çapında yürütülmesinin zaman ve masraflar açısından oldukça maliyetli olmasıdır. Bu noktada çalışma için herhangi bir kuruluştan mali destek alınmadığı belirtilmelidir. Araştırmanın üçüncü kısıtı ise araştırma sonuçlarını destekleyecek barışçıl çözüm yollarının birkaçı dışında uygulama sonuçları hakkında yeterli verilerin bulunmamasıdır.

Çalışmanın literatüre çeşitli yönlerden katkı sağlaması beklenmektedir. Literatürde yargısal ve bazı barışçıl çözüm yollarının vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin bazı çalışmalar bulunmaktadır. Ancak bu çalışmalar, çözümlerden sadece bir veya birkaçını vergi uyumu açısından değerlendirmektedir. Bu çalışmanın, “barışçıl” olarak nitelendirilebilecek tüm uyuşmazlık çözüm yollarının vergi uyumu üzerindeki etkisini hem mükellef hem de devlet perspektifinden inceleyen ilk çalışma olduğu ve literatürdeki bu boşluğu doldurarak, bu konudaki çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin bu uygulamalara ilişkin bakış açılarını yansıtarak, uyuşmazlıkların nasıl daha adil ve etkili bir şekilde çözülebileceği veya mevcut uygulamaların nasıl güçlendirilebileceği hakkında politika yapıcılara ipucu vermesi umulmaktadır.

Giriş ve sonuç bölümleri hariç olmak üzere çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi uyumu kavramı ele alınmaktadır. Bu bölümde vergi uyumu kavramına iki farklı boyuttan yaklaşılmaktadır. Birinci boyut, vergi uyumunun mükellefle ilgili boyutudur. Bu boyutta,

mükellefin vergi uyumu kararları üzerinde etkili olan faktörler anlatılmaktadır. İkinci boyut ise vergiye uyumunun devlet ile ilgili boyutudur. Mükelleflerin vergi uyumu kararları üzerinde etkisi olan vergilendirmenin sınırlamaları bu boyutta ele alınmaktadır. Birinci bölümde son olarak vergi uyum modelleri açıklanmaktadır. Literatürdeki çalışmalara dayanarak, vergi uyum modellerine ilişkin iki farklı yaklaşım geliştirildiği görülmektedir. Bunlardan ilki, mükelleflerin vergi uyum kararlarını ekonomik çıkarları doğrultusunda açıklamaya çalışan ekonomik modellerdir. İkincisi ise mükelleflerin vergi uyum kararlarının sadece ekonomik unsurlar doğrultusunda açıklamaya çalışmanın eksik olacağını, bunun yanında sosyal ve psikolojik birçok unsurun vergi uyum kararları üzerinde etkili olduğunu öne süren ve vergi uyumu kararını bu doğrultuda ele alan psikolojik ve davranışsal modellerdir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye’de devletin vergi uyumunu sağlamak için yürüttüğü faaliyetler anlatılmaktadır. Vergi uyumu konusunda devletin kestirme bir yol izlediği ve uyuşmazlıkları mahkemelere başvurulmadan barışçıl yollarla çözmek anlayışında olduğu görülmektedir. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları ve bunların vergi uyumuna etkisi incelenmektedir. Ayrıca, GİB’in vergi uyumunu sağlamak için sunduğu hizmetlere de değinilmektedir. Son olarak, barışçıl çözüm yolu olarak farklı ülkelerdeki alternatif uyuşmazlık çözümlerine, bunların Türkiye’deki barışçıl çözüm yolları ile karşılaştırılmasına ve çeşitli veriler ve düşünceler ışığında Türkiye’de barışçıl çözüm yollarının değerlendirilmesine değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kullanılan barışçıl çözüm yöntemlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisini değerlendiren bir araştırmayı içermektedir. Burada; araştırmanın amacı ve kapsamı, yöntemi ve örnekleme, araştırmanın kısıtları, verilerin hangi yöntemle toplandığı ve verilerin analizinde kullanılan metodoloji açıklanmaktadır. Anket verilerinin analizinden elde edilen veriler sonucunda, mükelleflerin devlet tarafından sunulan barışçıl çözümlere bakış açısı ve bunların vergi uyumu üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ UYUMU

1.1. Vergi Uyumuna İlişkin Genel Açıklamalar

Vergilerin en önemli fonksiyonu kamu harcamalarının finansmanı olmasıdır. Kamu finansman kaynakları içerisinde en önemli pay hiç şüphesiz vergi gelirleridir. Geniş kapsamlı olan vergilendirme işlemlerinde başlangıçta planlanan ile sahadan gelen sonuçlar genellikle aynı olmamaktadır. Her yıl tahmin edilen vergi gelirlerinin daha azı toplanabilmektedir. İnsanlarda daha az vergi ödeme eğiliminin görülmeye başlaması; altyapı, ulaşım ve savunma gibi daha birçok hususta ekonominin bütünü açısından sorun teşkil eder. Bu nedenle devletin bütçe ile hedeflediği mal ve hizmet sunumunun gerçekleşebilmesi için beklenen vergi gelirlerini elde etmek gerekmektedir. Mevzuatla sağlam zeminlere oturtulan vergilendirme işlemlerinden beklenen faydanın elde edilebilmesi için devletin vatandaşlardan beklentisi, vergi ödevlerini yerine getirmeleri ve vergilendirmeye ilişkin kurallara uygun davranmalarındır. İşte bu durum vergi uyumu sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Vergilendirmenin temel amacı vatandaşları cezalandırmaktan ziyade onlara fayda sağlamak olduğundan, vergilendirmenin başarılı olabilmesi için uygun politikalara ihtiyaç vardır. Kamu yaptırım politikaları toplumda uyumu sağlamak için her zaman gereklidir ve bu yaptırımlar vergi idarelerinin etkinliğini (vergi tahsilatını) artırmada da bir etken olabilir. Burada üzerinde durulması gereken husus, bu yaptırımların ne derece uygulanması gerektiğidir. Ayrıca, kamu yararına yapılan kamu harcamalarının vatandaşların refahı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu ve bu olumlu etkilerin vergi uyumunu artırmak için kullanılabileceği iyi bilinmektedir (James ve Alley, 2002: 28).

Mükelleflerin vergi yükümlülüklerine uyabilmeleri için her şeyden önce yükümlülüklerini anlamaları gerekmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin basit ve anlaşılır bir yapıda tasarlanması, mükelleflerin vergi yükümlülüklerine uyumu açısından daha elverişli olabilir. Gelirin kaynağında vergilendirilmesi, vergi gelirlerinin hazineye aktarılmasının en kısa yollarından biridir. Stopaj yöntemi olarak da bilinen bu yöntemin kapsamının genişletilmesi vergiye uyumun artırılmasına yardımcı olabilecektir. Vergi yükünün azaltılması, yani vergi yükünün toplum genelinde daha adil dağıtılması, insanlar üzerindeki olumsuz ekonomik etkiyi de azaltabilecektir. Bu şekilde vergi ahlakının iyileşmesine ve vergi uyumunun artmasına katkıda bulunulabilecektir (Richardson, 2006: 165).

Tüm politikalara rağmen, vergi idaresi her koşulda başarılı olamayabilir. Olağandışı bir durum ortaya çıktığında, vergi sistemi bununla başa çıkmada başarısız olabilir. Vergi sisteminin anlaşılabilirliği, itiraz mekanizmalarının etkinliği ve mükelleflerin yasalara uyma istekliliği gibi birçok faktör bu durumu etkileyebilir. Vergi hukuku olası her durumla başa çıkamayacağı için vergi sisteminin refleks gösterebilmesi için destekleyici hükümlerle donatılması gerekebilir. Kısacası makul düzeyde bir vergi uyumu olmadan vergi sisteminin başarılı bir şekilde işleyemeyeceğini söylemek daha doğru olacaktır (James ve Alley, 2002: 30).

Bir vergi sisteminin uyum üzerindeki etkisini anlamak için vergi kanunlarına kimlerin uyup kimlerin uymadığını tespit etmek önemlidir. Vergi kaçakçılığı neredeyse tüm ülkelerde büyüyen bir sorundur. Bazı ekonomistler bu sorunu, vergi mükelleflerinin belirsizlik altında yaptıkları rasyonel seçimlerden biri olarak görmektedir. Buna göre vergi kaçırma kararı; vergi ödemenin maliyeti, denetlenme riski ve tespit edilmesi halinde karşılaşılabilecek yaptırımlar arasında bir seçim olarak görülmektedir (Torgler, 2002: 657). Ancak bu konuda yapılan çalışmaların sonuçlarına göre her durumda geçerli olabilecek bir husus, devletin her zaman bir alternatifi olduğu ve sık sık yapılan vergi denetimlerinin ve vergi kaçakçılığına karşı alınan önlemlerin mükellefleri vergi kaçırmaktan caydırdığı ve vergi uyumuna zorladığıdır (Casal vd., 2016: 149).

Bazı bireyler vergi ödemenin gerekli olduğunu kabul ettikleri için vergi öderler. Ayrıca, kamu harcamaları bireylerin elde ettiği getirileri artırıyorsa, bu durum vergi uyumuna olumlu katkıda bulunur ve vergi ödeme isteği artar (Alm vd., 1992: 24). Aksine, vergi mükellefleri vergi yükünün adil dağıtılmadığını algıarlarsa, bu durum vergi ödeme konusundaki düşüncelerini ve vergi yükümlülüklerine uyma kararlarını etkileyebilir (Bărbuță-Mișu, 2011: 75).

1.2. Vergi Uyum Kavramının Tanımı ve Unsurları

Vergi uyumu, uyum kelimesinden de anlaşılabilir olduğu gibi, mükelleflerin devlet tarafından konulan vergileri gönüllü bir şekilde ödemeleridir. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin her türlü şekli ve maddi ödevlerini kurallara uygun olarak eksiksiz bir şekilde yerine getirmelerini ifade eder.

Kısaca vergi uyumu, bireyin ödemesi gereken tüm vergileri tam ve zamanında ödemesi olarak tanımlanabilir. Bu kavramın tam tersi olan vergi uyumsuzluğu ise ödenen vergi miktarı ile ödenmesi gereken vergi miktarı arasındaki fark olarak açıklanabilir (Kamleitner vd., 2010: 332). Vergi uyumu, vatandaşların vergi kanunlarına uymaya yönelik bireysel kararlarının bir sonucudur. Tüm mükellefler için vergi mevzuatının gerekliliklerini yerine getirmede başarı sağlamak kolay değildir. Küresel ekonomilerin ortaya çıkışı, elektronik ticaretin gelişimi ve geçmişte yaşanan vergi sorunları gibi olaylar, vergi uyumu kavramını vergi politikasının önemli bir parçası haline getirmektedir. Vergi

uyumunu etkileyen faktörler, vergi sisteminin nasıl tasarlanması gerektiğinin önemini vurgulamaktadır (James ve Alley, 2002: 28).

Gönüllü vergi uyumu kısaca vergi beyannamelerinin kendiliğinden verilmesi ve vergi mükelleflerinin vergilerini zamanında ödemesi olarak tanımlanmaktadır. Gönüllü vergi uyumu temel olarak üç faktörden etkilenmektedir: yasal çerçeve, vatandaşların vergi etiği (ahlakı) ve diğer durumsal faktörler. Yasal çerçeve, devlet kanunlarının meşruiyeti, kanun uygulamalarının etkinliği ile vatandaşların yasal yükümlülüklerinin farkında olmaları ve kabul etmelerinden oluşmaktadır. Vatandaşların bir vergi mükellefi olarak devletle olan ilişkilerini düzenleyen davranış normları manasına gelen vergi ahlakı, vergiye uyum davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Gönüllü vergi uyumunu artıran veya azaltan durumsal faktörler ise; gelir düzeyleri, işsizlik oranları, vergi oranları ve vergi idaresinin etkinliğinden etkilenmektedir. Burada vergi ahlakı yasal çerçeve ile etkileşim halindedir. Öte yandan, vergi ahlakının oluşumunda da durumsal faktörler ve fırsatlar rol oynamaktadır. Birbirini etkileyen yasal çerçeve, vergi ahlakı ve diğer durumsal faktörler mükelleflerin yükümlülüklerini kendi kendilerine beyan etmelerine ve nihayetinde vergi ödemelerine yani gönüllü vergi uyumuna katkıda bulunmaktadır (Song ve Yarbrough, 1978: 444).

Devlet vergi mevzuatını yürürlüğe koyar, ancak uygulama söz konusu olduğunda beklediğini alamayabilir. Bu durum en basit haliyle vergi uyumsuzluğu olarak adlandırılır. Vergi uyumsuzluğu ülkeler için bir sorundur ve bu sorun vergilendirmenin tarihsel süreci kadar eskidir. Vergilendirmenin beklentileri karşılaması, olumsuz etkilerinin açıklanabilmesi ve vergi uyumsuzluklarının azaltılması tüm ülkeler için önemlidir. Vergi uyumu, kamu maliyesinin yapısı, devletin otoritesi ve kolluk kuvvetlerinin etkinliği, devletin mali organizasyonu, işgücünün yapısı ve arzı ve vergi ahlakı gibi konuların bir bileşimi olarak görülebilir (Andreoni vd., 1998: 818).

Vergi uyumunun tam anlamıyla tesis edilebilmesi için çeşitli unsurları içermesi gerekir. Bunlar; vergiye tabi gelirin mükellef tarafından zamanında ve tam olarak beyan edilmesi, vergi matrahından indirilebilecek giderlerin doğru beyan edilmesi ve beyannamenin doğru hazırlanmasıdır. Vergi uyumsuzluğu ise, vergi uyumunun tam tersi olarak, vergi kanunlarına göre cezalandırılan verginin eksik beyan edilmesinin yanı sıra, bilgi ve belgelerin yanlış anlaşılması ve verginin fazla beyan edilmesidir (Roth vd., 1989'dan aktaran: Saruç, 2015: 23).

Demokrasinin seviyesi ne olursa olsun, modern toplumlar vergilendirme olmadan ayakta kalamazlar. Kamu harcamalarının mevcut düzeyi vergi mükelleflerinin uyumu sayesinde elde edilmektedir (Batrancea vd., 2012: 14). Vergi kanunlarına tam olarak uymak, yani vergiye uyumlu bir mükellef olmak için dört temel kural üzerinde durulmaktadır. Bu kurallardan biri ihlal edildiğinde vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. Bunlar (Franzoni, 1999: 54):

- Vergilendirme ile ilgili resmi yükümlölüklerle tam olarak uyulmasıyla -örneğin vergi idaresine bildirimleri tam olarak yapılması- vergi matrahının fiilen belirlenmesini sağlamak.
- Vergi miktarının eksiksiz olarak hesaplanması.
- Vergi idaresinin mükellefe yönelik bildirimleri zamanında ve düzenli olarak yapması.
- Vergi borçlarının zamanında ödenmesi.

1.3. Vergi Uyumunun Önemi

Vatandaşlar çeşitli nedenlerle vergiye uyum konusunda endişe duyabilirler. Her şeyden önce, vergi mükelleflerinin vergi ödemekten kaçınmaya çalıştıkları varsayımına şüpheyile yaklaşmak gerekebilir. Bazı durumlarda ekonomik faktörler, bazı durumlarda da sosyal ve psikolojik nedenler vergi uyumu üzerinde etkili olabilir. Çeşitli çalışmalar, birbirine zıt olarak nitelendirilebilecek faktörlerin vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Bir görüşe göre vergi uyumunun nedeni, vergi denetimleri ve cezaları gibi faktörlerin mükellefleri etkilemesi, uyumsuzluğun maliyetinin çok yüksek olması ve mükelleflerin bununla yüzleşmek istememesidir. Bir diğer görüş ise mükelleflerin içinde yaşadıkları toplumun bir üyesi olarak kendilerini buna mecbur hissetmeleridir. Bazı çalışmalar vatandaşların çoğunun vergi ödemeye istekli olduğunu göstermiştir. Dahası, vergi mükelleflerinin çoğu vergi sisteminin meşruiyetini de kabul edebilir. Çünkü devletin çeşitli ekonomik hedefleri olduğuna, vergilerin bu hedeflere ulaşmak için gerekli olduğuna ve dolayısıyla vergiden kaçınma ya da kaçırma gibi tepkiler göstermeden paylarına düşen vergiyi ödemenin mükelleflerde meşruiyet algısının yerleşmesi için yeterli olabileceğine inanmaktadırlar (Kirchler vd., 2008: 211).

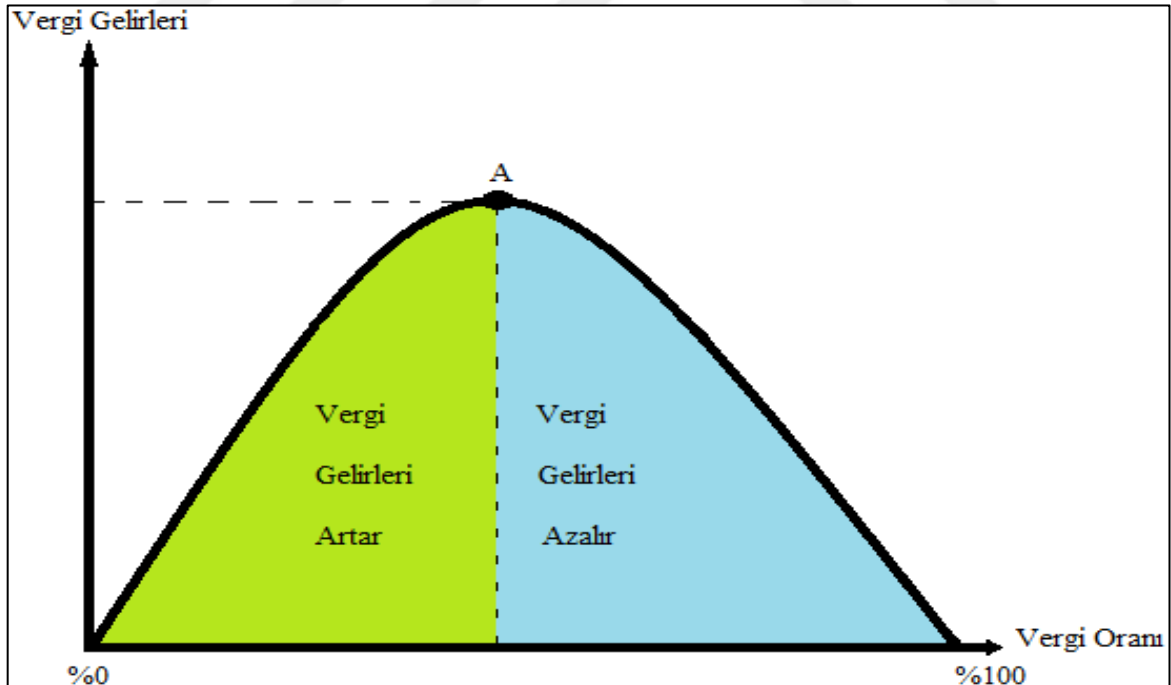
Vergi uyumu tüm ülkeler için önemli bir konudur ve vergilendirme tarihine kadar uzanan bir geçmişe sahiptir. Vergi uyumsuzluğunun nedenlerini tespit etmek, açıklığa kavuşturmak ve çözüm bulmak özellikle önemlidir. Vergi uyumu; kamu maliyesi, yasal yaptırımlar, etik, işgücü arzı, kurumsal tasarım gibi konulardan bağımsız olarak ortaya çıkabilir veya bunların hepsinin bir kombinasyonu olabilir (Andreoni vd., 1998: 818). Vergi uyumu araştırmalarında bir dizi faktör önemli kabul cezaları ve diğer cezalar gibi faktörlerdir (Bărbuță-Mișu, 2011: 70). Bir başka görüşe göre ise vergi edilir ve bunlar gerçek gelir düzeyleri, vergi oranları, vergi avantajları, vergi denetimi, vergi denetimi olasılığı, para uyumunu veya gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler; ahlaki faktörler, kültürel faktörler, kurumsal faktörler, yasal faktörler, politik faktörler, idari faktörler, psikolojik faktörler ve dini faktörler olarak sıralanmaktadır (Aktan, 2012: 18).

Adam (1993)'e göre, medeni bir toplum için bireylerin ne ölçüde vergi ödemeye istekli olduklarının vergi idareleri tarafından belirlenmesi pek olası değildir. Gelirin büyük bir kısmı güçlü bir yaptırım sistemi olmadan toplanmaktadır. Dahası, birçok ülkede caydırıcılık seviyesi, yüksek vergi uyumu düzeyini açıklayamamaktadır (Torgler vd., 2007: 2). Bununla birlikte, vergi

kaçakçılığının azaltılması (vergiye uyumun artırılması) sadece cezaların artırılmasından ibaret olmamaktadır (Cummings vd., 2009: 447).

Vergi uyumu konusundaki öncü çalışmalar ağırlıklı olarak vergi cezaları, denetimler ve yaptırımlara odaklanırken, Laffer (2004) vergi oranını da dahil ederek vergi uyumu çalışmalarına katkıda bulunmuştur. Nitekim vergi oranlarının düşürülmesi daha fazla çalışmayı teşvik edip vergi gelirlerini artırırken, vergi oranlarının artırılması ekonomik işleyişin bozulmasına, işsizliğin artmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır. Grafik 1’de vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi analiz eden “Laffer eğrisi” gösterilmektedir. Eğriye göre, vergi oranlarındaki herhangi bir artış vergi gelirlerinde bir artışa yol açmamakta, hatta belli bir noktada azalışa neden olmaktadır. Optimal vergi oranı olarak da adlandırılan ideal vergi oranı (A noktası) vergi gelirini maksimize eder. Yüksek vergi oranlarına kıyasla, düşük vergi oranları vergi uyumu üzerinde daha olumlu bir etkiye sahip olabilir. Dolayısıyla vergi oranlarının vergi uyumu üzerinde bir etkisi olduğu ve vergi oranlarının vergi uyumu için önemli olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, Laffer eğrisi vergi uyumu ile ilgili olarak sadece vergi oranlarına vurgu yapmaktadır, ancak vergi uyumunu sadece vergi oranları ile açıklamak yeterli olamamaktadır. Araştırmalar vergi uyumunu etkileyen vergi oranları dışında birçok ekonomik ve sosyal faktör olduğunu göstermektedir.

Grafik 1: Laffer Eğrisi



Kaynak: Laffer, 2004: 1.

Vergi uyumu üzerine yapılan bir araştırmaya göre, vergi uyumunun iki boyutu vardır. Birincisi vergi otoritelerinin gücü (denetim, yaptırım ve cezalar gibi...), ikincisi ise vergi sistemine duyulan

güvendir. Bu iki unsur ve bunların etkileşimleri birlikte vergi uyum düzeyini etkilemektedir (Kirchler, 2007: 204). Vergilendirmeye duyulan güven aynı zamanda vergilendirmede meşruiyet ile de ilişkilidir ve meşruiyet kavramının kurumların psikolojik bir özelliğinden kaynaklandığı söylenebilir. Uygun ve adil sosyal düzenlemeler, kuruluşlarda çalışanlar tarafından makul olarak görülmektedir. Meşruiyet, insanların kurallara uygun davranışları gerektiğine inanmalarını sağlar. Zorunluluk korkudan daha baskındır ve insanlar zorunluluktan dolayı kurallara gönüllü olarak uyarlar. Zorunluluk hissi ekonomik olarak zor zamanlarda verimliliği artırır. Vergi sistemi tarafından kurallara uymakla yükümlü tutulan mükellefler kriz dönemlerinde de olağan kurallara uyacaklardır. Ayrıca kurallara uymaya yönelik teşvikler de uyumu artırabilir (Tyler, 2006: 375).

Vergi uyumu, süreçlerin sonunda gözlemlenebilir bir durumdur ve vergi uyumu ya da uyumsuzluğu sadece seçenekler arasındaki fırsatçılığın bir fonksiyonu değil, aynı zamanda bireyin içsel olarak uyma ya da kaçınma isteğinin de bir fonksiyonudur. Bu durum, vergi uyumunun en önemli belirleyicilerinden biri olan vergi ahlakı ile de ilişkilidir. Vergi uyumu, güçlü bir vergi ahlakına sahip mükellefler arasında nispeten daha yüksektir (Torgler, 2002: 658). Siyasi kurumların da vergi ahlakı üzerinde güçlü ve gözlemlenebilir bir etkisi vardır. Ayrıca hesap verebilirlik, hukukun üstünlüğü, siyasi istikrar, yolsuzluğun kontrolü ve katı kuralların olmaması gibi faktörler de vergi ahlakı ve dolayısıyla vergi uyumu üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Torgler vd., 2007: 32).

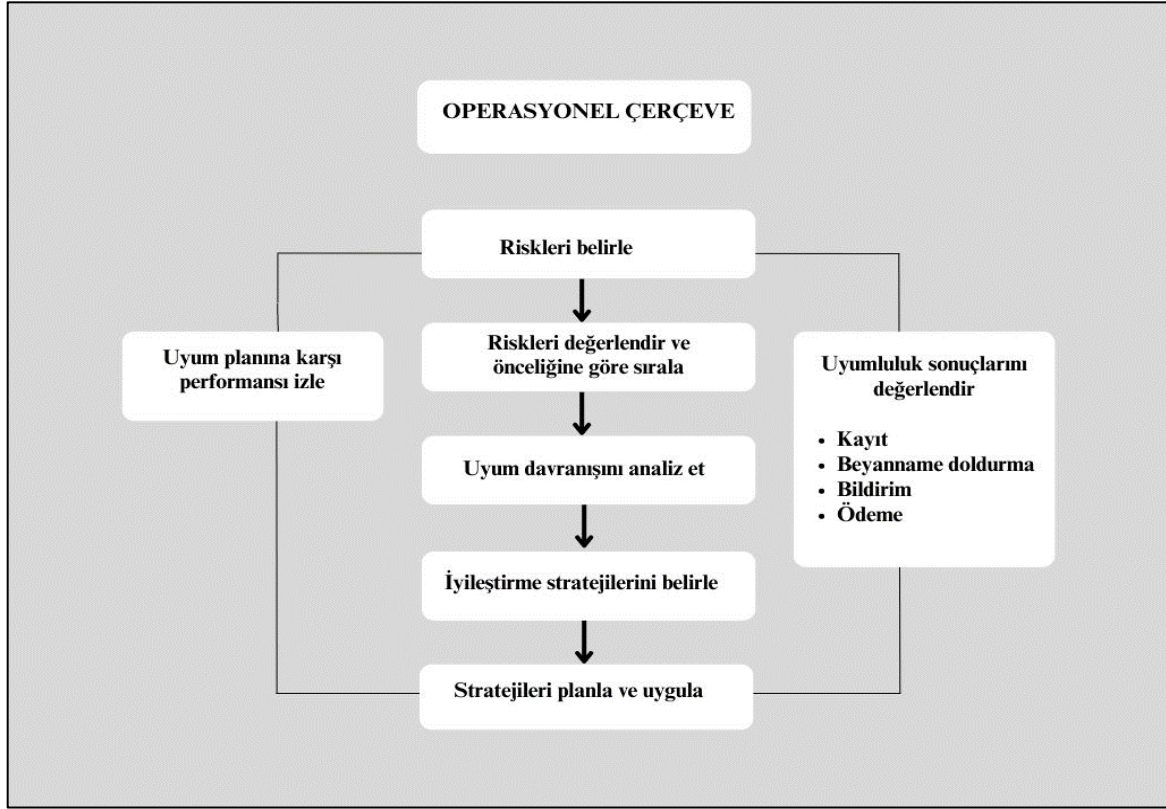
Vergi uyumunun artırılması için kurumsal düzeyde de çalışmalar yürütülmektedir. Bu kapsamda, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi [IRS] çeşitli programlar uygulamaktadır. IRS (2003)'de genel olarak vergi uyumunun üç boyutu dikkate alınmaktadır. Bunlar dosyalama, ödeme ve raporlamadır. Buna göre, gönüllü vergi uyumunu ölçmek ve olası yanlış raporlamaları tespit etmek için geliştirilen programlar şunlardır:

- **Denetim programı:** Vergi mükellefi, uyumlu olmayan faaliyetlerin belirlenmesi amacıyla bire bir denetlenir.
- **Eksik raporlama veya belge eşleştirme programı:** Vergi beyannamesinde bildirilen gelir, kesinti ve krediler, olası eksik bildirimleri tespit etmek için işveren, banka ve kredi birliği beyannamelerinden alınan bilgilerle eşleştirilir.
- **Matematiksel hata programı:** Tüm beyannamelerde vergi değişikliklerine neden olabilecek matematiksel vergi hataları ve mükellef bilgilerindeki hatalar tespit edilir.
- **Otomatik iade ikame programı:** Mevcut bilgilere dayanarak, vergi beyannamesi vermemiş kişilerin vergi beyannameleri oluşturulur, mükellefin yeri tespit edilir ve kendisine gönüllü beyanname verme fırsatı tanınır.

Vergi uyumuna ilişkin bir diğer kurumsal çalışma ise Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı [OECD] (2004: 9) tarafından geliştirilen uyum risk yönetimi sürecidir. Uyumsuzluğu bir risk olarak

tanımlayan model, mükelleflerin performansını izlemekte ve sonuçları değerlendirmektedir. Optimal vergi tahsilatının sağlanması, insanların vergi sistemine olan güveninin tesis edilmesi, değişen koşullara hızlı cevap verilmesi ve uyum stratejilerinin başarı olasılığının yüksek tutulması şeklinde ifade edilen uyum riski yönetim süreci Şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1: OECD’nin Vergi Uyum Risk Yönetim Süreci

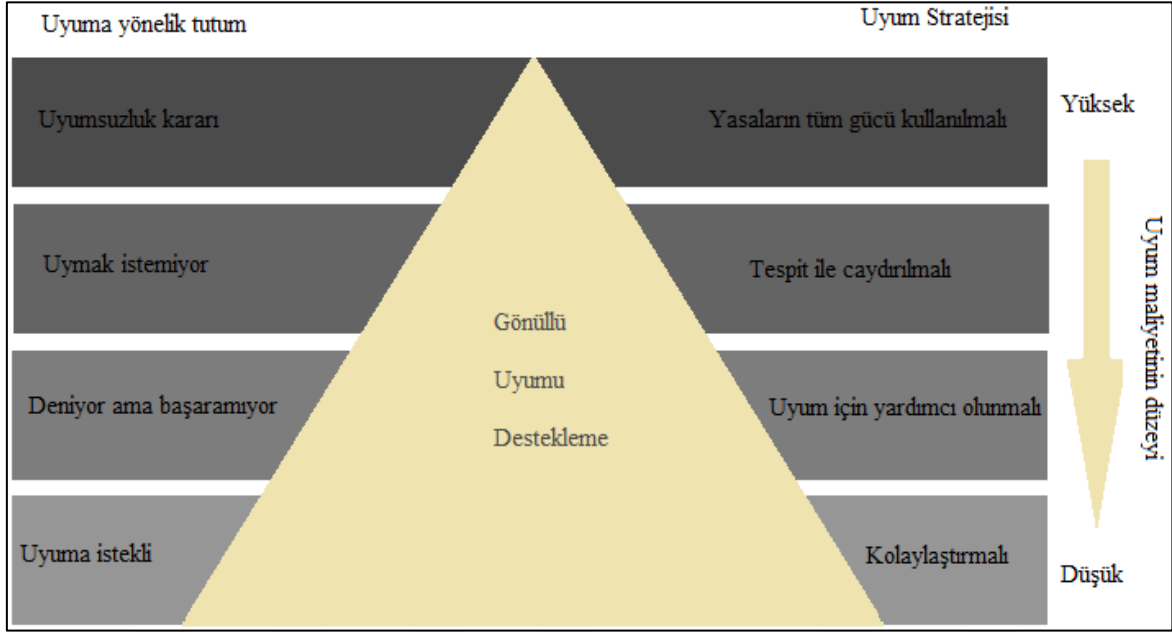


Kaynak: OECD, 2004: 9.

Vergi uyumunu artırmaya yönelik bir diğer önemli kurumsal yaklaşım da Avustralya Vergi İdaresi [ATO] (2014) tarafından geliştirilen uyum modelidir. Bu model vergi mükelleflerinin vergi uyumuna yönelik tutumlarını ve uyum için kullandıkları stratejileri içermektedir. Şekil 2, ATO’nun uyuma yönelik tutumları ve uyum stratejilerini içeren vergi uyum modelini göstermektedir. Bu modele göre, tamamen uyumsuz ve kararında ısrarcı olan mükelleflerin uyumsuzluklarını önlemek için yasaların sağladığı tüm yaptırım yetkilerinin kullanılması önerilmektedir. Vergi kurallarına uymak istemeyen mükelleflerin uyumsuzluklarının tespit edildiği ölçüde cezalandırılması gerektiği belirtilmektedir. Modelde, vergi idarelerinin iyi niyetli ve vergi kurallarına uymak isteyen ancak bunu başaramayan mükelleflere yardımcı olması gerektiği vurgulanmaktadır. İstekli olan ve bu yönde hareket eden mükellefler için ise prosedürler kolaylaştırılmalıdır. Bu modelde tam uyumlu olmayan mükellefin uyum maliyetleri en yüksek olmakta ancak uyum konusunda yararlandığı yardımlar en düşük seviyede tutulmaktadır. Öte yandan tam uyumlu mükellef en düşük uyum

maliyetine neden olduğu için en yüksek düzeyde uyum desteğine sahip olmaktadır. Modelin ana teması; vergiye uyum düzeyi arttıkça idarenin mükellefe sağladığı desteğin artması ve idarenin yaptırım gücünün azalmasıdır. Uyum düzeyi azaldıkça da idarenin mükellefe sağladığı desteğin azalması ve idarenin yaptırım gücünün artmasıdır.

Şekil 2: Avustralya Vergi Ofisi’nin Vergi Uyum Modeli



Kaynak: Australian Taxation Office [ATO], 2014: 28.

Tüm bu bilgiler ışığında vergi uyumunun tek taraflı bir durum olmadığını söylemek mümkündür. Vergi uyumunun iki boyutu vardır: mükellef uyumu ve devlet uyumu. Mükellefin vergi uyumu, vergi mevzuatı hükümlerine uyum olarak ifade edilebilir. Devletin vergi uyumu ise mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirmede iş birliği yapmaya teşvik eden yapısal teşviklerin zorlama olmaksızın sağlanmasıdır. Vergi uyumu üzerine yapılan araştırmalar, sadece zorlama unsuru ile vergi uyumunda başarıya ulaşmanın mümkün olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla her iki tarafın da vergi ilişkisinden fayda sağlayabilmesi ve vergi sisteminin başarılı olabilmesi için mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi, devletin de vatandaşları vergi ödemeye teşvik edecek yapısal teşvikler sağlaması gerekmektedir.

1.4. Mükellefin Vergi Uyumuyla İlgili Kavramlar

Vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalara dayanarak, herhangi bir ülkede saf vergi uyumu bulmanın oldukça zor olduğu söylenebilir. Vergi uyum düzeyinin ülkeden ülkeye ve zamandan zamana değişebildiği görülmektedir. Vergi uyumunun istenilen düzeye ulaşabilmesi için vergi uyumunu ilgilendiren durumların tespit edilmesi ve bu kavramlar üzerinden uyum çalışmalarının

yapılması faydalı olabilir. Örneğin, vergi bilinci düşük bireylerin vergilendirmeye ekonomik açıdan yaklaştığı bir durumda, vergi maliyetleri arttığı için kişilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi mümkündür. Ancak vergi bilincinin yerleşmiş olduğu toplumlarda kişilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken sadece ekonomik gerekçelerle hareket etmedikleri görülmektedir. Vergiyi ekonomik bir kayıp olarak görmeden verginin gerekliliğini tam olarak anlayan bireyler, bu bilinçle hareket ederek vergiye gönüllü uyum gösterebilirler.

Vergi uyumunun sağlanması hem devlet hem de vergi mükellefleri için bir sonuçtur. Bir vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi ve amacına ulaşabilmesi için vergi mükelleflerinin vergiye uyumlu olmaları, yani vergi sistemi kapsamındaki yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri gerekir. Mükellefler bu yükümlülüklerini yerine getirirken farklı nedenlerle hareket edebilirler. Bazı mükellefler uymak zorunda kalabilirken, diğerleri bunu başka nedenlerle gönüllü olarak yapabilirler. Bu bağlamda gönüllü uyum, içsel motivasyona sahip mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirmesi olarak tanımlanabilir. Vergi sistemleri için çok önemli bir sonuç olan vergi uyumunun tam olarak anlaşılabilmesi ve gerçekleştirilebilmesi için vergi uyumu üzerinde etkisi olan bazı kavramların açıklanması gerekmektedir.

Vergi borcu olan herkes bunu ödemekle yükümlüdür. Vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, vergi aslına ek olarak çeşitli cezalara neden olabilir. Vergi tahsilatının gecikmesi sonucunda, vergi aslına ek olarak ortaya çıkan cezai maliyetler verginin ekonomik maliyetini daha da artırmaktadır. Ekonomik bir bakış açısıyla hareket eden herhangi bir birey, en az vergi maliyetine katlanmak istiyorsa vergi yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmelidir. Bu şekilde bireysel fayda maksimizasyonu sağlanabilir. Ancak bireyler vergilerini öderken yalnızca ekonomik bir bakış açısıyla hareket etmezler. Başka bir deyişle, vergi yükümlülüklerini yerine getirirken vergi ödememenin ekonomik yaptırımlarından kaçınmak tek motive edici unsur değildir. Literatürde “ahlaki duygu teorisi” olarak adlandırılan bu husus, ekonomik faktörlerin yanı sıra psikolojik ve etik faktörlerin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu vurgulamaktadır. Daha geniş bir perspektiften bakıldığında, vergi uyumu ekonomik nedenlerin yanı sıra ahlaki, kültürel, dini, kurumsal, psikolojik, yasal, idari (yönetmel) ve politik faktörlerden de etkilenmektedir (Aktan, 2012: 18).

Ahlaki faktörler: Ahlak unsuru, bireyler arasındaki ilişkilerde “iyi-kötü” veya “doğru-yanlış” olarak nitelendirilen temel toplumsal yargıları ifade eder. Bu yargılar zaman içinde toplumda kendiliğinden oluşur. Toplumda oluşan ahlaki kurallar, vergi mükelleflerinin vergi sürecindeki davranışlarını etkiler. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu, vergi ödemeyenlerin ve vergi kaçırانların olumsuz yargılarla nitelendirildiği toplumlarda bu tepkiler vergiye uyumu etkilemektedir (Aktan, 2012: 19).

Bireyler arasında vergi ahlakının genel ahlaka göre daha düşük düzeyde olduğu görülmüştür. Devlete olan güvensizlik ve vergilendirmenin zorlamaya dayalı olması gibi nedenlerle toplumda ahlaklı olarak kabul edilen kişilerin bile vergi kaçırdıkları tespit edilmiştir (User, 1992: 29). Ayrıca bireylerin maruz kaldığı bireysel vergi yükünün yüksek olması ve vergi yükünün toplumda adil dağıtılmadığı algısı nedeniyle vergi ahlakı istenilen ölçüde gelişmemektedir. Vergi uyumunun belirleyicilerinden biri olan vergi ahlakının olumlu yönde gelişmesinin ön koşullarından biri de toplumdaki bireyler arasında genel ahlak kurallarının yerleşmiş olmasıdır. Ahlaki değerleri zayıf olan bireylerde vergi ahlakının istenilen düzeyde gelişmemesi şaşırtıcı değildir.

Kültürel faktörler: Kültür, sosyal bilimlerde birçok unsuru içinde barındıran ve toplumların yaşayışları, deneyimleri, değerleri, alışkanlıkları gibi birçok konuda bilgi veren bir kavramdır. Kültür, yıllar içinde kuşaktan kuşağa aktarılan birikimler sonucunda ortaya çıkar (Aktan, 2012: 19). Her toplum kültürel olarak birbirinden farklıdır. Buna bağlı olarak farklı kültürlere sahip toplumlarda vergiye bakış açısı, yani “vergi kültürü” de farklı olabilmektedir. Bazı çalışmalara göre vergi uyumu ile yakından ilişkili olan vergi ahlakının oluşumunda kültürel faktörler etkili olurken, bazı çalışmalara göre ise aralarında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır (Didinmez, 2018: 49-50). Vergi ödeme alışkanlıklarının yani vergi kültürünün oluşturulması sürecinin temelleri ailede atılmaktadır. Daha sonra bu alışkanlıklar toplumdaki kültürel faktörlere göre şekillenmektedir (Dayıoğlu, 2018: 54). Tarihsel süreçte toplumlarda yerleşen kültür farklı olduğu için vergi kültürü, vergi ahlakı ve vergi uyumunda da bir farklılaşma görmek mümkündür.

Dini faktörler: Din, insan hayatını birçok yönden etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Rasyonel bir bakış açısıyla insanlar her zaman kendi çıkarlarını düşünür ve kendi faydalarını artıracak adımlar atarlar. Ancak din faktörünün etkisiyle insanlar her zaman kendilerini düşünmez, diğer insanların hayatlarını kolaylaştırmak ve onlara fayda sağlamak için de adımlar atarlar. İslam dinindeki zekât vergisi uygulaması bu konuda gösterilebilecek güzel örneklerden biridir. Zekât vergisi İslam’ın temel şartlarından biridir ve ihtiyaç sahiplerine yapılan yardımları kapsar (Aktan, 2012: 20). Ekonomik hayatta “homo-economicus” yani ekonomik insan özelliklerini taşıyan insanlar, aynı zamanda dinin etkisiyle “homo-religious” yani dindar insan özelliklerini de taşırlar. Dini değerlere sahip olan ve yaşayan insanlar ekonomik davranışlarında dini emir ve kuralları takip ederler. Dolayısıyla din faktörünün insanların vergiye uyum davranışları üzerinde etkili olabileceği sonucuna varılabilir (Kitapçı, 2011: 231).

Kurumsal faktörler: Kurallar ve kurumlar kültürün temel unsurlarıdır. Kurallar insan ilişkilerini etkiler. Sosyal düzenin sağlanması için kuralların var olması ve bunlara uyulması gerekir. Kuralların yanı sıra teoriler de sosyal düzenin sağlanmasında çok önemlidir. Kurumlar, insanların yaşamlarını, davranışlarını, faaliyetlerini, değerlerini ve inançlarını yöneten düzenli ve düzensiz kuralları içerir. Tarihsel süreç içinde kuralları ve kurumları oluşmuş toplumlar görev bilincine sahiptir. Mali yükümlülükleri yerine getirme, vergi ödeme gibi alışkanlıklar görev bilinci olan

toplumlarda daha belirgindir. Görev bilincine sahip bireylerin vergi yükümlülüklerini yerine getirerek vergi uyumu gösterme olasılıkları daha yüksektir (Aktan, 2012: 19-20).

Psikolojik faktörler: İnsanların vergilendirmeye yönelik tutumlarını şekillendiren bir diğer faktör de vergilendirmeye ilişkin psikolojik algılarıdır. Dış dünyada meydana gelen somut ve soyut olaylar, karşı karşıya kalınan durumun farkındalığı ve eldeki bilgiler ışığında olayları değerlendirme yeteneği insanların psikolojik algılarını şekillendirmektedir (Aktan, 2012: 19). Devletin kamu harcamaları yoluyla bireyler üzerindeki olumlu etkisi ile vergi politikası sonucunda bireylerin katlandığı vergi maliyetleri arasındaki denge, bireylere ve toplumun geri kalanına yüklenen vergi yükünün adil olup olmadığı gibi pek çok konu insanların vergilendirmeye ilişkin psikolojik algılarını etkilemektedir. Vergilendirmeye ilişkin olumlu bir psikolojik algıya sahip olan bireylerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri, yani vergiye uyum göstermeleri daha kolay olabilir. Bunun nedeni, insanların içselleştirebildikleri konularda daha özverili davranmalarıdır. Öte yandan, olumsuz vergi algısına sahip kişiler, neden vergi ödemeleri gerektiği fikrini içselleştiremedikleri için vergiye uyum konusunda zorluk yaşayabilirler.

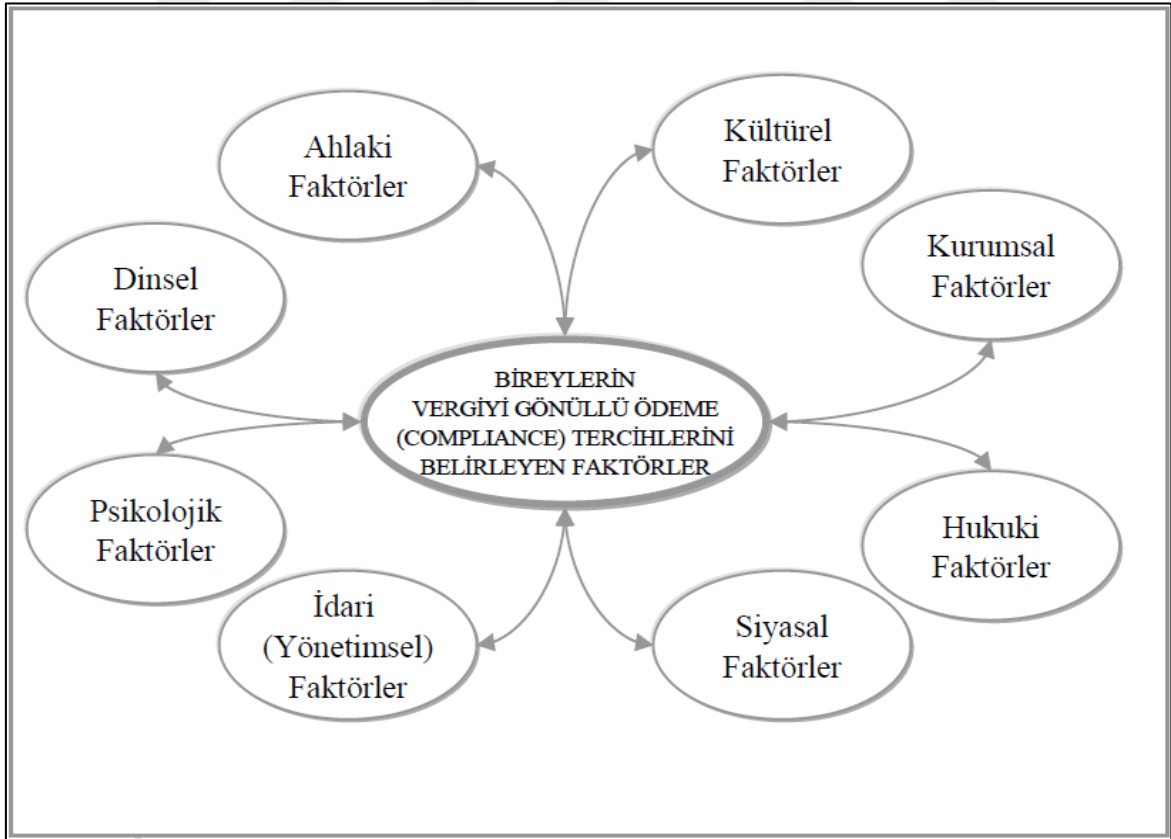
Hukuki faktörler: Hukuk, toplumsal düzeni sağlamak amacıyla uygulamaya konulan kurallardan ve bu kurallara uyulmaması halinde devletin uygulayacağı yaptırımlardan oluşur. Vergi hukuku ise vergilendirme ile ilgili tüm konuları ele alan kurallardan oluşur. Vergi mükelleflerinin yerine getirmesi gereken vergi yükümlülükleri ve bunlara uyulmaması halinde öngörülen cezalar ve diğer yaptırımlar vergi hukuku kapsamına girer. Başka bir deyişle, kanun kapsamındaki vergi yükümlülüklerine uymamanın bir bedeli vardır. Mükellefler bu iki seçenek arasında seçim yapmak zorundadır (Aktan, 2012: 20). Mükellefler bazen yasal yaptırımlardan kaçınmak için vergiye uyumu tercih ederler, ancak yasal yaptırımların varlığı her zaman sürecin vergiye uyumla sonlanacağı anlamına gelmez. Mükellefler yasal yaptırımlar dışında da çeşitli nedenlerle vergilerini ödemeye isteklidirler (Kirchler vd., 2008: 211).

İdari (yönetimsel) faktörler: Başarılı bir vergi süreci, vergi idaresinin iyi yönetilmesini gerektirir. Vergi idaresi mükelleflere iyi niyetle yaklaşmalı, mükellefleri çeşitli vergi konularında bilgilendirmeli ve vergi mevzuatındaki karmaşık konuları açıklığa kavuşturmalıdır. Bu şekilde mükellefin işi kolaylaşacaktır. Ayrıca mükellefin yaşadığı sorunlar karşısında vergi idaresinin iyi niyetli ve yapıcı tutumu mükellef üzerinde olumlu bir etki oluşturacak, vergi ödeme isteğinin ve vergiye uyumun artmasına katkıda bulunabilecektir (Frey ve Feld, 2002: 6).

Siyasi faktörler: Vergi uyumunu etkileyen bir diğer faktör de siyasi faktörlerdir. Politik koşulların vergi uyumu üzerindeki etkisi bütçe hakkı kavramı ile ilişkilidir. Bütçe hakkı kısaca devletin yaptığı harcamaları ve bu harcamaları karşılamak için topladığı gelirleri belirleme hakkı olarak tanımlanabilir (Durdu, 2020: 50). Bütçe hakkının kullanımı geçmişten günümüze çeşitlilik göstermiştir. Tarihsel süreç içerisinde devlet yönetimleri ve siyasi mekanizmalar daha demokratik

hale gelmiştir. Monarşiden demokrasiye geçiş sürecinde hükümet karar alma mekanizması tek merkezden katılımcı demokrasiye geçmiştir. Aynı zamanda vergi düzenlemelerine ilişkin kararlar söz konusu olduğunda da tek bir irade noktasından, kararların halk tarafından seçilen temsilciler tarafından alındığı katılımcı demokrasilerde parlamentoların söz sahibi olduğu günümüz karar alma sistemine geçiş yaşanmıştır. Vergi düzenlemelerinin vatandaşların demokratik süreçte seçtikleri ve seçimler yoluyla kontrol edebildikleri temsilciler aracılığıyla yapıyor olması vergiye gönüllü uyumu artırabilir (Aktan, 2012: 19). Çünkü bir tarafta vergi yükümlülüklerinin belirlenmesinde iradesi yok sayılan vatandaşın bu düzenlemelere karşı yaklaşımı, diğer tarafta ise söz konusu yükümlülüklerin vatandaşın kendi özgür iradesiyle seçtiği temsilciler tarafından belirlendiği süreç bulunmaktadır. İkinci süreçte, ilkinde göre daha az tepki olması muhtemel görünmektedir. Bunun nedeni, demokratik olmayan yönetim biçimlerinde vatandaşların karar alma sistemine dahil olamamasıdır. Vergilendirmeye ilişkin kararlar tek taraflı olarak alınır ve vatandaşlara zorlama yoluyla uygulanır. Başka bir deyişle, harcama-gelir sürecinde vatandaşlar sadece zorlama yoluyla kendilerinden vergi toplanan taraftır. Bu nedenle, kamu harcamalarının ve toplanan kamu gelirlerinin etkisini tam olarak anlayamadıkları için kişilerin vergi bilincine sahip olmaları zorlaşacaktır. Vergilendirmenin mantığını anlayamayan ve vergi zorlamasıyla karşı karşıya kalan bireylerin vergi bilincinin olmaması, vergi ahlakının da gelişmemesine yol açmaktadır (Saygın, 2018: 76).

Şekil 3: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

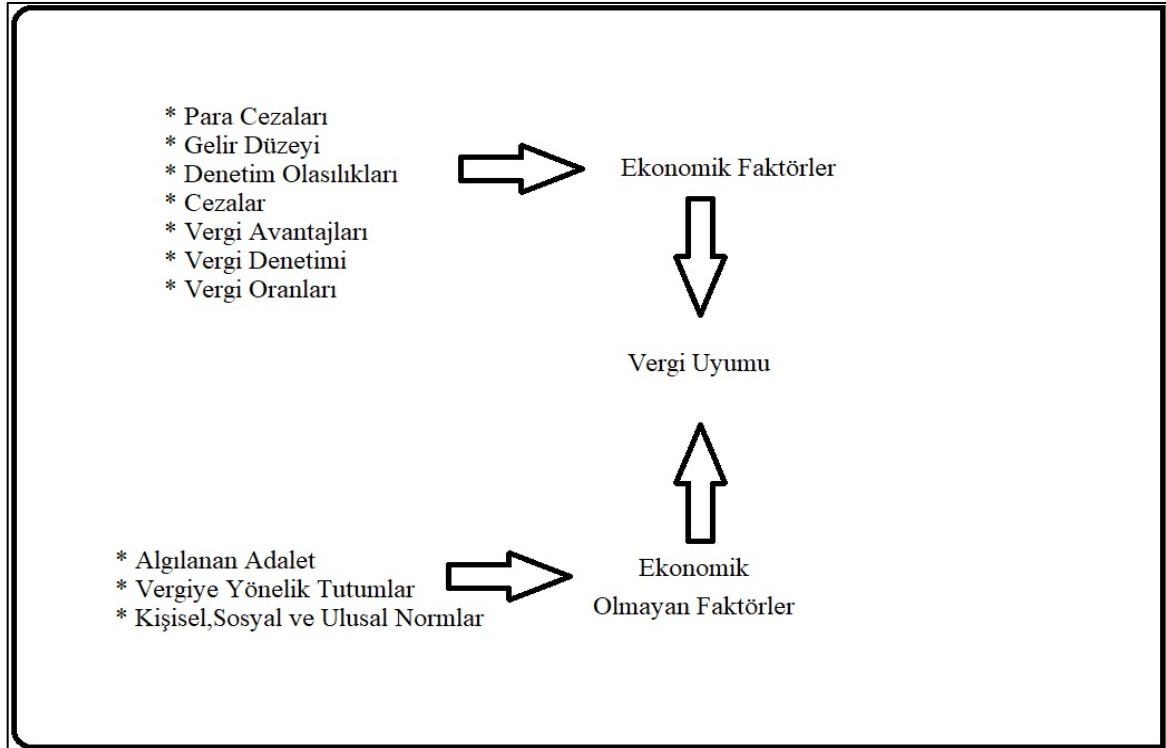


Kaynak: Aktan, 2012: 18.

Vergi mükelleflerinin, vergilendirme ve harcama yetkisine sahip siyasi yönetimin faaliyetlerini nasıl algıladıkları önemli bir konudur. Gerçekten de vergi mükellefleri, ödedikleri vergilerin harcama yoluyla topluma ne ölçüde geri döndüğüne ilişkin algıları ve kamu sektörünün adil hizmet dağıtımına duydukları güvensizlik nedeniyle vergi ödemekte isteksiz davranabilmektedirler (Tunçer, 2002: 114).

Literatürde vergi uyumunu etkileyen faktörlere ilişkin birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak bu faktörler ülkeden ülkeye ve hatta bireyden bireye farklılık gösterebilmektedir. Bazı çalışmalarda ele alınan faktörler bazı ülkelerde vergi uyumunu etkilerken, diğer çalışmalarda aynı faktörün söz konusu ülkede vergi uyumunu etkilemediği tespit edilmiştir. Dolayısıyla her koşulda vergi uyumunu etkileyen faktörleri net olarak tanımlamak mümkün değildir. Ayrıca aynı ülkede yapılan bir çalışmada, değerlendirmelerden ortaya çıkan sonuçlardan biri de bir faktörün bazı bireyler için vergiye uyumu artırmada etkili olurken, diğerleri için etkili olmadığı yönündedir. Bărbuță-Mișu (2011: 75) literatürde vergi uyumunu etkileyen faktörler üzerine yapılan çalışmaları analiz etmiştir. Analizlere dayanarak, Bărbuță-Mișu vergi uyumunu etkileyen faktörleri ekonomik ve ekonomik olmayan faktörler olarak iki gruba ayırmıştır. Buna göre ekonomik faktörler; cezalar, gelir düzeyi, denetim olanakları, cezalar, vergi avantajları, vergi denetimi ve vergi oranlarıdır. Ekonomik olmayan faktörler ise algılanan adalet, vergiye karşı tutumlar, kişisel normlar, sosyal normlar ve ulusal normlardır.

Şekil 4: Vergi Uyumunu Etkileyen Ekonomik ve Ekonomik Olmayan Faktörler



Kaynak: Bărbuță-Mișu, 2011: 75.

1.4.1. Vergi Bilinci

Vergiler, devletin kamu hizmetlerini finanse etmesi için önemli bir gelir kaynağıdır. Devletin vatandaşlara sunduğu kamu hizmetlerinin sürekliliğinin sağlanması ve insan ihtiyaçlarının karşılanması için vergilendirmeden beklenen getirinin elde edilmesi esastır. Vergi yükümlülüklerine uyum düzeyi ne kadar yüksek olursa, vergilendirme de o kadar etkin olur. Ancak vatandaşların kamu hizmetleri ve vergilendirme arasındaki ilişkiyi nasıl algıladıkları da önemlidir. Devlet bazı vergi yükümlülükleri getirir ve vatandaşlarından bunları kendiliğinden yerine getirmelerini bekler. Bu vergi yükümlülükleri vatandaşlara ek maliyetler yüklemektedir. Bireylerin belirli kamu hizmetlerini kullanma ve maliyetlerine katlanma konusunda isteksiz olmaları, ekonomik yaklaşımın (bireysel çıkar) bir gereği olduğu için şaşırtıcı bir sonuç değildir. Ancak toplumu oluşturan bireylerin ekonomik gelirlerinde azalmaya neden olmasına rağmen vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda istekli olunması, bencilliğin ötesinde farklı bir algının varlığına işaret etmektedir. Bu algı, kamu hizmetlerinin sağlanması ile vergilendirme arasındaki bağın öneminin farkına varılmasıyla, diğer bir ifadeyle vergi bilinciyle bağlantılıdır.

Bilinç, insanların gerçekliği ve gerçekliğe karşı nasıl davrandıklarını anlamak için bir unsurdur. Bilinç, bir bilgi veya anlayış durumudur. Vergi bilinci ise insanları vergi ödemeye teşvik eden bir kavramdır. Başka bir deyişle, vergi bilinci, vergi ödemede gecikmenin ve vergi yükünü azaltma çabalarının ülkeye zarar verdiğinin anlaşılmasıdır. Vergi bilincine sahip mükellefler vergilerini ödemeye isteklidirler çünkü ulusal kalkınma için gerekli olan finansman eksikliklerinin veya gecikmelerinin sonuçlarının farkındadırlar (Savitri ve Musfialdy, 2016: 683). Vergi mükellefleri de vergilerin güçlü bir yasal dayanağı olduğunu ve bu nedenle bunları ödemekle yükümlü olduklarını kabul etmektedirler (Asrinanda, 2018: 543).

Bazı araştırmalara göre vergi bilinci vergi uyumunu etkilemektedir. Buna göre bir toplumda yaşayan bireylerin vergi bilinci ne kadar yüksekse, o toplumda vergi uyumu da o kadar yüksek olmaktadır. Aksine vergi uyumunun düşük olduğu toplumlarda ise bunun nedenlerinden birisinin vergi bilincinin tam olarak yerleşmemiş olduğu söylenebilir (Asrinanda, 2018: 548). Devletin vatandaşların refahını sağlamak gibi temel bir işlevini yerine getirebilmesi için bireylerde verginin zorunlu bir unsur olduğu fikrinin yerleşmesi gerekir. Aksi takdirde insanların vergilerle ilgili yanlış algıları devletin bu işlevi yerine getirmede başarısız olmasına neden olabilir (Rahiem ve Ardillah, 2022: 3). Bilinçli bir vergi mükellefi, vergi ödeme ihtiyacı için bir neden aramaz. Kendisinin ve diğerlerinin vergiye uyumu sonucunda toplumun fayda sağlayacağına inanır ve bu nedenle devletin vergilendirme faaliyetlerini destekler (Nurkhin vd., 2018: 245). Vatandaşın hem bir vatandaş hem de bir vergi mükellefi olarak milliyetçi doğası, yüksek vergi uyumu ile sonuçlanan bir vergi bilincinin oluşmasında etkilidir (Idrus vd., 2020: 592).

Vergi bilincinin oluşturulmasında birçok faktör etkili olmaktadır. Vergi bilinci, verginin ödeyicisi olan mükellefleri ilgilendirdiği kadar verginin alacaklısı olan devleti de ilgilendirmektedir. Diğer bir deyişle, vergi makamları, vergi işlemlerine katılanlar ve yasa koyucular da vergi bilincinin oluşmasında etkilidir (Akdoğan, 2016: 192). Vergi makamlarının mükelleflere yansıttığı davranış ve uygulamalar gibi birçok faktör vergi ödeme isteğinin artmasında ya da azalmasında etkili olabilmektedir.

Vergi bilinci, vergi uyumunun belirleyicilerinden biridir. Vergi uyumunun sağlanması ve uyumsuzluk sorunlarına çözüm bulunabilmesi için vergi bilincinin oluşturulmasında nelerin etkili olduğunun belirlenmesi oldukça önemlidir. Literatürdeki bazı çalışmalara dayanarak vergi bilincinin; vergi eğitimi, vergi bilgisi, vergi okuryazarlığı, vergiye karşı tutum, vergi ahlakı, vergi sosyalleşmesi, devlet hizmetlerinin kalitesi, sosyal çevre, vergi yaptırımları, vergi afları ve vergi makamlarının vergilendirme sürecindeki rolü gibi faktörlerden etkilendiği söylenebilir. Bu faktörler arasında, kişilerin almış oldukları vergi eğitimi ve vergi bilgisinin derecesi, vergi bilincinin oluşması ve yüksek vergi uyumunun gerçekleşmesi üzerinde daha büyük bir etkiye sahiptir (Mohamad vd., 2022: 311).

Verginin, mükellefin rızası olmaksızın, en başından itibaren zorunlu bir şekilde tarh edilmesi, mükellefe önemsiz olduğu hissini verebilir. Bunun önüne geçmek için belirli kurallar getirilmiş ve mükelleflere haklar tanınmıştır. Diğer bir deyişle, devletin tek taraflı yasal direktiflerinin muhatabı olan mükellef, devlet tarafından sağlanan bazı güvencelerle korunmaktadır. Bunlar mükellef hakları olarak adlandırılır. Mükellefin haklarının korunduğuna inanması, daha bilinçli bir mükellef olmasına yol açabilir. Yasal olarak tanınan bu hakların ihlali, vatandaşların vergi bilincini olumsuz etkileyebilir ve vergi uyumsuzluğuna yol açabilir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 126).

Vergi idareleri, vergi bilincinin ve gönüllü vergi uyumunun artırılmasında da etkilidir. Bu amaçla vergi idarelerinin modernize edilmesi ve daha etkin hizmet sunması büyük önem taşımaktadır. Özellikle mükellefler vergiler konusunda bilgilendirilmeli ve vergiye uyumu kolaylaştırmak için elektronik ve dijital araçlar daha aktif kullanılmalıdır. Ayrıca mükelleflerin sorularına en hızlı şekilde cevap verebilmek için çağrı merkezi hizmetleri sunulmalı ve sosyal medya gibi araçlarla etkileşim sağlanmalıdır. Vergi rehberleri, broşürler, vergi kılavuzları gibi araçların dijital ve basılı yayınlar şeklinde hazırlanması ve vatandaşların kullanımına sunulması vergi bilgisini artırabilir (Türkay, 2021: 43). Böylece vatandaşların vergi düzenlemeleri ve mevzuat değişiklikleri hakkında bilgi sahibi olması ve bunları anlamasının hem vergi bilinci hem de vergi uyumu üzerinde doğrudan olumlu bir etki oluşturması beklenmektedir (Rahayu vd., 2017: 145).

Mükelleflerin vergiler ve devletin vergi gelirlerini nasıl harcadığı (bütçe süreci) hakkında bilgi sahibi olmaları ve bunları anlamaları, devlete olan güvenlerini artırmaktadır. Bu güven duygusu vergi bilincinin oluşmasında rol oynayan bir diğer faktördür. Devletin vatandaşlar nezdinde güven ve dürüstlük tesis edebilmesi için tüm kamu harcamalarının ve vergi gelirlerinin şeffaf bir şekilde

vatandaşlarla paylaşılması gerekmektedir. Bu, vatandaşların hesap verebilirlik ve iyi yönetim algılarını güçlendirecektir. Bu süreç, hükümet ile vergi mükellefleri arasındaki dürüstlük ve güven duygusunu artıracaktır (Mugarura vd., 2021: 4315). Mükelleflerin çeşitli nedenlerle olumsuz vergi algıları ve vergi farkındalıkları varsa bunların düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarındaki karmaşıklığın giderilmesi, bireylerden ödeme güçleri oranında vergi alınması ve toplanan vergilerin doğrudan vatandaşların refahını artıracak şekilde harcanması gibi faktörler hem devlete olan bağlılık ve inancın artırılmasında hem de vergi bilincinin artırılmasında etkili olabilir (Beşel ve Gürdal, 2017: 150).

Vergi mevzuatında öngörülen cezai yaptırımların vergi uyumunu sağlamada kısmi bir başarıya sahip olduğu söylenebilir, ancak vergi uyumu için tam bir motivasyon aracı olduğu söylenemez. Dolayısıyla cezai yaptırımlar vergi uyumunun sağlanmasında temel araç olmamalıdır. Cezai yaptırımlar mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarında bulunmalarını sonuna kadar engelleyecek bir yöntem değildir. Mükellefler arasında vergi bilinci veya vergi ahlakı tam olarak yerleşmemişse, ilk fırsatta vergi uyumsuzluğunun tespit edilmesi olası olacaktır. Bu nedenle, vergilendirmenin doğal süreci içerisinde vergi uyumunun istenilen düzeye ulaşmasında vergi ahlakı ve vergi bilinci iyi olan mükelleflerin yaptırımlardan daha etkili olması beklenmektedir (Kılıç, 2019: 116).

1.4.2. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, bireylerin vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu olarak tanımlanabilir. Vergi ahlakı, bireylerin vergi ödeme istekliliğini, ahlaki yükümlülüklerini veya vergi ödeyerek topluma katkıda bulunma inançlarını ifade eder. Vergi ahlakı, vergi kaçakçılığı yapıldığında duyulan ahlaki pişmanlık ve suçluluk duygusunu da içerir. Yani, pişmanlık ve suçluluk duyguları güçlü olduğunda bireyler vergi ödemeye daha istekli olabilirler. Vergi ahlakı, bireylerin daha az vergi ödemek için tüm gelirlerini beyan etmemelerinin yanlış olduğuna inanma derecesi olarak da tanımlanabilir (Torgler, 2005: 526). Vergi ahlakı, vergi kaçırma gibi bireysel bir davranış değil, daha ziyade bireysel bir tutumdur (Torgler ve Schneider, 2009: 230). Vergi uyumunun, standartlaştırılmış ve ülkeler arasında yaygın olarak uygulanan caydırıcılık faktörünün ötesinde birçok faktörden etkilendiği bilinmektedir. Vergi ahlakı da bu faktörlerden biridir (Alm ve Torgler, 2004: 269).

Yapılan araştırmalar vergi ahlakının ülkeden ülkeye farklılık gösterdiğini ortaya koymuştur. Vergi ahlakındaki farklılıkların nedenlerini sıralamak oldukça zordur. Farklı ülkelerde yapılan deneylerde aynı tür uygulamaların farklı düzeylerde vergi uyumu göstermesi, vergi ahlakının ülkeler arasında farklılık gösteren yapısından kaynaklanıyor olabilir. Vergi ahlakındaki farklılıklar, ülkeler arasındaki kültürel değerlerdeki farklılıklardan kaynaklanıyor olabilir. Eğer kültürel değerler mükelleflerin yanlış yola sapmasını engelliyorsa, kültürel değerler ile vergi ahlakı arasında güçlü bir etkileşim olduğu söylenebilir. Bu şekilde, toplumsal değerlerle şekillenen vergi ahlakı, vergiye

uyumun ve diğer mükellef davranışlarındaki farklılaşmanın önemli bir belirleyicisi haline gelmektedir (Alm ve Torgler, 2004: 269).

Vergi denetimleri ve cezaları, vergi ahlakını etkileyen faktörler listesinin başında yer almaktadır. Çoğu çalışma, denetim ve ceza faktörleri arttıkça vergi ahlakının ve vergi uyumunun arttığını göstermektedir. Ancak bunun aksine, bazı ülkelerde denetim ve cezaların düşük olmasına rağmen vergi ahlakının yüksek olması, vergi ahlakının salt yaptırımlardan değil, toplumların sosyal yapılarından ve kurallarından da etkilendiğini göstermektedir. Grasmick ve Bursik (1990: 841-842) tarafından yapılan “Caydırıcılık Modelinin Genişletilmesi” adlı çalışmada, bireylerin vergi ahlakının oluşmasında sosyal çevrenin ve toplumsal kuralların etkisi olduğu belirtilmektedir. Öyle ki devlet, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri doğrudan cezalandırabilmekte ve bazı haklardan mahrum bırakabilmektedir. Böylece bu kişilerin toplumdaki saygınlığı azalmaktadır. Öte yandan toplum da bu kişilere bakış açısını değiştirerek ve vergi ahlakı düşük bu kişilerde utanç duygusu uyandırarak ahlaki yaptırımlar uygulamaktadır. Örnek vatandaşlık davranışlarına aykırı hareket eden bu vergiye uyumsuz bireyler, suçluluk duygusunun etkisiyle pişmanlık yaşayabilmektedir. Toplumun düşük vergi ahlakına sahip bireylere yönelik bu tutumu, bu bireylerin vergi ahlakına aykırı davranışlarından dolayı kendilerini sorgulamalarına neden olmaktadır. Sonuç olarak, devletin mali ve yoksun bırakma yaptırımlarının, sosyal çevrenin ahlaki yaptırımlarının ve bireyin kendi vicdani yaptırımlarının bireylerin vergi ahlakı üzerinde etkili olduğu söylenebilir.

Vergi kaçakçılığını caydıracak bir vergi ikliminin ve vergi ahlakının oluşmasında yaşam çevresinin de etkisi vardır. Ekonomik hakların ve can güvenliğinin garanti altına alındığı, etkin rekabet kurallarının bulunduğu ve yaşam kalitesinin yüksek olduğu bir ortamda bireyler vergiye uyumlu olma eğiliminde olmakta ve bunu bir vatandaşlık görevi olarak görmektedir (Riahi-Belkaoui, 2004: 142). Ancak vergi ahlakının düşük olduğu ülkelerde bireyler vergiyi gerektiği gibi ödemeyi aldatılma olarak algılayabilmektedir. Buna ek olarak, bireyler toplumdaki diğer vergi mükelleflerinin davranışlarını gözlemlemektedir ve vergi kanunlarını ihlal eden ve yaptırıma maruz kalmayarak ekonomik fayda sağlayan mükelleflerin davranışlarından etkilenmektedirler. Bu bağlamda, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma fikrini mantıklı ve haklı bulabilmektedirler. Böyle bir toplumda, ne kadar çok kişi vergi kaçırırsa, bunun tespit edilme olasılığı da o kadar düşük olacaktır (Kemme vd., 2020: 3).

Vergi ahlakının sosyal normlardan etkilendiğini vurgulayan bir diğer bakış açısı ise Cullis ve Lewis (1997: 311) tarafından geliştirilmiştir. Onlara göre, bireyler neyin kabul edilebilir olduğuna karar vermek için başkalarının deneyimlerini takip ederler. Bireylerin başkaları tarafından benimsemeye teşvik edildiği inançlar ve davranışlar gibi sosyal normlar vardır. Toplum içindeki sosyal karşılaştırmalar, eşitlik ve adalet duygusunun yerleşmesi, devletin koyduğu kural ve yasaların uygun olduğu düşüncesi vergi ahlakını etkileyen diğer faktörler arasında yer almaktadır.

Mükelleflerin vergi ahlakı (vergi ödeme istekliliği) vergi idaresinin onlara davranış biçimine göre de değişebilir. Eğer vergi idaresi mükelleflere saygılı davranırsa, mükellefler de buna sistematik olarak karşılık verebilir ve vergi ödeme isteklerini artırabilirler. Öte yandan, vergi idaresinin mükellefi sadece vergi ödemesi gereken bir nesne olarak görmesi, mükelleflerin vergiden kaçınmak için başka çabalar göstermesine yol açabilir. Literatürde “Kalabalıklaşma Teorisi” olarak adlandırılan bu durum, mükellefler üzerindeki dış müdahaleler ile mükelleflerin içsel motivasyonu olarak nitelendirilebilecek vergi ahlakı arasında sistematik bir ilişki kurmaya çalışmaktadır. 1970-1995 yılları arasında İsviçre kantonlarının vergilendirilmesinde, vergi mükelleflerinin vergi idaresinin kendilerine saygılı davranıp davranmadığının farkında oldukları varsayılmıştır. Bu açıdan bakıldığında vergi ahlakını güçlendirmek için vergi idaresi tarafından uygulanabilecek caydırıcı tedbirlerin atılacak adımlardan sadece biri olarak görülebileceği söylenebilir. Vergi uyumu, vergi ahlakını güçlendirebilecek ve hatta artırabilecek (kalabalıklaşma) saygılı muamele ile vergi ahlakını azaltabilecek otoriter tutumlar gibi iki zıt muamelenin olası sonuçlarına göre değişebilir (Frey ve Feld, 2002: 7).

Türkiye’de uygulanan vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarından bazıları “kalabalık teorisi” perspektifinden değerlendirilebilir. Bu uygulamalarda mükelleflere karşı otoriter bir tutumun aksine iyimser bir yaklaşımın sergilendiği söylenebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi, izaha davet, pişmanlık ve ıslah uygulama örnekleri ile vergi idaresinin cezalandırıcı bir yaklaşımdan ziyade saygılı olduğu ve telafi imkânı gibi fırsatlar sunduğu görülmektedir. Yani hatalı bir vergi işlemini cezalandırmak yerine düzeltme fırsatı verilerek sorun çözülebilmektedir. Vergi idaresinin dikkatini çeken, kapsamlı ve mantıklı bir açıklama gerektiren durumlarda mükellefin durumu açıklamaya davet edilmesi ve izaha davet sürecinde meydana gelen gelişmelere göre mükellefe muamele edilmesi iyimser bakış açısının bir diğer örneğidir. Ayrıca, pişmanlık ve ıslah müessesesi; vergi yükümlülüklerine doğrudan aykırı olan durumlarda dahi mükellefin vergi idaresinin bilgisi veya bildirimi dışında yapmış olduğu fiilden pişmanlık duyması ve bu durumdan pişmanlık duyduğunu vergi idaresine beyan etmesi ve bunun sonucunda cezalı duruma düşmekten kurtulması; vergi idaresinin mükelleflere karşı iyimser yaklaşımın ötesine geçen hoşgörülü ve affedici yaklaşımı ile vergi ahlakını ve uyumunu artırmaya yönelik çabalarıdır.

Vergi ahlakını iyileştirmeye yönelik çabalar vergi uyumunu da artırır. Politika yapıcılar vergi politikalarını vergi ahlakını iyileştirecek ve dolayısıyla vergi uyumunu artıracak şekilde tasarlayabilirler. Vergi ahlakı ile ilgili olarak, “ahlak” yaptırıma tabi tutulamaz, ancak mükelleflerin davranışları caydırılabilir. Vergi ahlakı iyi olan ve vergi uyumuna istekli olan mükelleflere kolaylaştırıcı bir strateji uygulanabilir. Vergi uyumunda tutarlı olmayan mükellefler için ise vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olacak tedbirler alınabilir. Vergi ahlakı zayıf olan ve vergi yükümlülüklerine uymamakta ısrar eden mükellefler için tüm yasal yaptırımlar uygulanabilir. Böylece vergi uyumunu artırmak için yukarıda bahsedilen üç farklı vergi

ahlakına sahip bireyler üzerinde çalışmalar yapılarak uyum düzeyi artırılabilir (Anca ve Margareta, 2012: 741-742).

Lisi (2015)'e göre, vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik caydırıcı politika araçları mükelleflerin vergi ahlakı düzeyine göre değişmelidir. Şöyle ki, vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükelleflere bunun karşılığında vergi indirimleri sunulmalıdır. Öte yandan, vergi kaçırıcılara yönelik cezalar artırılmalıdır. Her iki durum da politika yapıcılar tarafından yakından izlenmelidir. Vergi makamlarının gücünü bu yönde kullanmak, mükellefler nezdinde güven tesis etmenin önemli bir yolu olarak görülebilir. Dahası, vergi uyumunu artırmaya yönelik tedbirler sadece bireyler üzerinde değil şirketler üzerinde de benzer etkilere sahiptir. Vergi ödemelerinin doğruluğunun vurgulanması ve kötü niyetli vergi hilelerinin ortaya çıkarılması vergi ahlakına olumlu katkıda bulunabilir. Kısacası, etkin vergi denetimleri vergi uygulamalarının etkinliğini artırdığı gibi, vergi ahlakını iyileştirmek için uygulanan politikalar da vergi uyumunda iyileşmelere yol açabilir (Alm ve McClellan, 2012: 15).

Yasadışı davranışlar için ciddi caydırıcı yaptırımların uygulanması, vatandaşların yolsuzluğa karşı korunması ve vatandaşların çalışmalarını yavaşlatan veya sınırlayan ağır bürokratik engellerin azaltılması, vergi ahlakının oluşumuna istenen katkıyı sağlayabilir. Gelişmekte olan ülkeler hem vergiye uyumu hem de ekonomik kalkınmayı destekleyen bir vergi ahlakı oluşturmak için yolsuzluğu ve bürokratik engelleri azaltmalıdır (Picur ve Riahi-Belkaoui, 2006: 178-179). Ekonomik hakların güvence altına alındığı ve elverişli yaşam koşullarının sağlandığı toplumlarda bireyler vergi yükünü kolaylıkla bir vatandaşlık görevi olarak algılamaktadır. Vergi kaçakçılığına karşı güçlü yaptırımların varlığı ve bireylerin ekonomik haklarını ve güvenli yaşam koşullarını garanti altına alan düzenlemeler, vergi ahlakının oluşmasına ve dolayısıyla vergi uyumuna olumlu katkıda bulunmaktadır (Riahi-Belkaoui, 2004: 141).

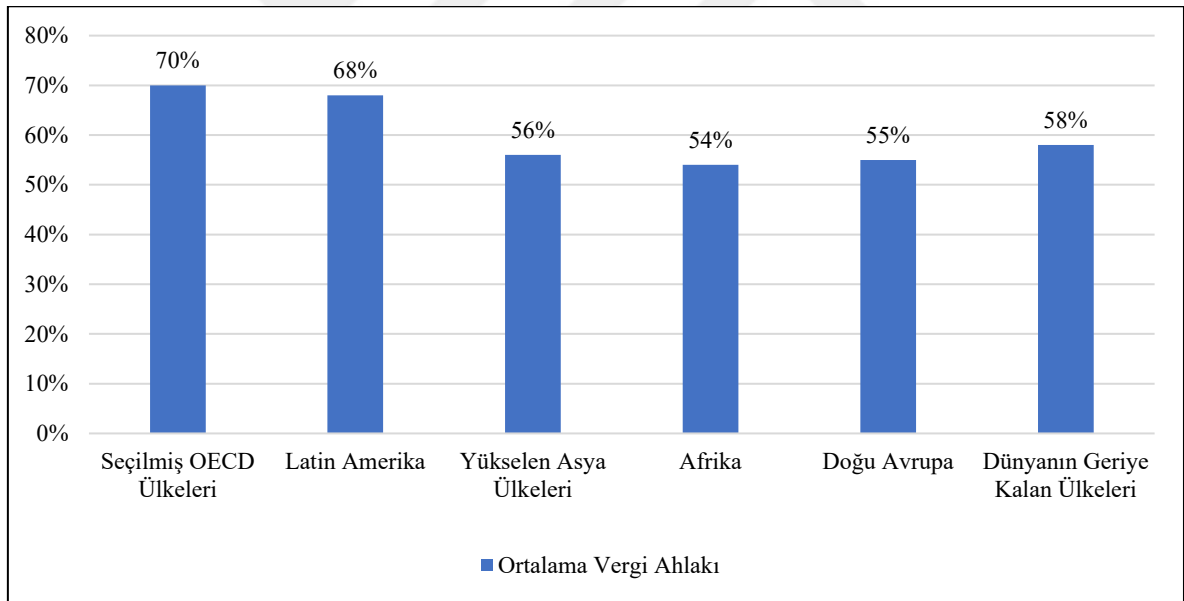
Küresel araştırmalara göre, sosyo-ekonomik faktörler, kurumsal yapı ve hükümet politikaları vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Araştırma sonucunda özelde vergi ahlakını, genelde ise vergi uyumunu artıran sosyo-ekonomik ve kurumsal faktörlere ilişkin aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir (OECD, 2019: 20-21):

- İnancı veya dini kimliğe sahip bireyler vergi ödeme konusunda daha olumlu bir tutuma sahiptir.
- Liyakate dayalı yönetilen bir toplumda yaşadığına inanan bireylerin vergi ahlakı daha yüksektir.
- Ulusal hükümetlerine güvenen bireylerin vergi ahlakı, güvenmeyenlere göre daha yüksektir.
- Zenginlerin vergilendirilmesi ve düşük gelirli bireylerin sübvansede edilmesi yoluyla gelirin yeniden dağıtılması gerektiğine inanan bireylerin vergi ahlakı daha yüksektir.

- Demokrasinin en iyi yönetim sistemi olduğuna inanan kişiler vergi kaçırmanın adil olmadığını düşünmektedir.
- Daha eğitilmiş insanlar vergi ödeme konusunda daha olumlu bir tutuma sahiptir.
- Kadınların vergi ahlakı erkeklerden daha yüksektir.
- Yaşlı insanların vergi kaçırmanın doğru olduğunu düşünme olasılığı gençlere göre daha düşüktür.
- Bir ülkenin vatandaşları, vatandaş olmayanlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahiptir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, eğitim, cinsiyet, yaş, vatandaşlık, din gibi sosyo-ekonomik faktörler ile liyakate dayalı yönetim, devlet yönetimine güven, adil gelir dağılımı ve yönetim sistemi gibi kurumsal faktörler vergi ahlakını ve dolayısıyla vergi uyumunu etkileyen nedenlerden bazıları olarak karşımıza çıkmaktadır. Birçok insanın neden vergiye uyumlu olduğunu daha iyi anlayabilmek için vergi uyumu modellerinde sosyal normların ve sosyal kurumların etkilerini birlikte değerlendirmek gerekmektedir (Torgler, 2007: 288).

Grafik 2: Dünyada Vergi Ahlakı, 2010-2014



Kaynak: OECD, 2019: 18.

1.4.3. Vergi Psikolojisi

Mali sosyoloji, kamu gelir ve harcamalarının gerçekleşmesi ile şekillenen bireysel tutum ve davranışlara odaklanmaktadır. Ancak vergi psikolojisi kavramı sadece vergilerle ilgilidir ve kapsamı daha dar ve daha spesifik. Vergi mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirirken her zaman kendi çıkarlarını gözetken bir bakış açısı benimsemezler. Bu bağlamda, vergi yükümlülükleri yerine getirilirken karar verme sürecinde bazı sosyal ve psikolojik faktörler devreye girebilmektedir. Bazı

ülkelerde yaptırım ve caydırıcılık düzeyinin düşük olmasına rağmen vergiye uyum düzeyinin yüksek olması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Vergi psikolojisi, vergi etkinliğinin sağlanması için vergi otoriteleri tarafından dikkate alınması gereken önemli bir durumdur (Yavuz vd., 2019: 8-9).

Vergi psikolojisi, vergi uygulamalarının bireylerin tutum ve davranışları üzerindeki etkileri ile ilgilenir. Vergi politikalarının uygulanması sonucunda mükelleflerin tercih ve davranışlarında bazı değişiklikler meydana gelebilir. Bireylerde vergi psikolojisinin oluşmasında vergi algısı kavramı özel bir öneme sahiptir. Vergi algısı, bireyin vergilendirmeye bakış açısını ifade eder. Bireylerde vergi algısının nasıl oluştuğu, onların vergilendirmeye yönelik tutum ve davranışlarını etkiler. Bireylerde vergi psikolojisinin ve vergi algısının olumlu yönde gelişmesi, yani bireylerin vergiye karşı tutumlarının istenilen yönde gelişmesi, vergi uyumunun artmasına yardımcı olabilir. Vergi politikalarının etkinliğini sağlamak için politika yapıcılarının mevcut ekonomik koşulları ve vergi psikolojisini göz önünde bulundurmaları önem taşımaktadır (Saruç, 2013: 20-22).

Vergi psikolojisi; gelir dağılımındaki adaletsizlik, devlete duyulan güven, vergi idaresi - mükellef ilişkileri, vergi oranları, vergi yükü, vergi denetimi ve yasal yaptırımlar gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Vergi algısı oturmuş ve vergi psikolojisi olumlu olan toplumlarda gönüllü vergi uyumu artar ve uygulanan vergi politikasının etkinliğinin sağlanması açısından fayda elde edilir. Bunun olmadığı durumlarda ise mükellefler vergilendirmeye karşı direnç gösterebilirler. Vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi planlaması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Vergi direncini belirleyen hususlar ülkeden ülkeye ve dönemden döneme değişiklik gösterebilir. Vergi yükünün adil dağıtılmadığı inancı, kamu harcamalarından yararlanma düzeyi ve serbestlik yaklaşımı, toplanan vergilerin nasıl kullanıldığına dair yeterli bilginin olmaması, eğitim düzeyi ve vergi bilinci gibi birçok konu vergi algısının ve vergi psikolojisinin oluşmasında etkili olabilir (Dayıoğlu, 2018: 126-127).

Feld ve Frey (2002: 89) çalışmalarında vergi uyumu konusunda farklı bir bakış açısı geliştirmişlerdir. Çalışmalarında vergi uyumunu açıklamada eksik kalan yönleri ve vergi kaçakçılığı ile siyasi katılım arasındaki negatif ilişkiyi açıklamaktadırlar. Bu çalışmada vergi idarelerinin mükelleflere nasıl davrandığına odaklanılmıştır. Vergi idareleri ile mükellef arasında örtülü bir psikolojik sözleşme olduğunu savunmaktadırlar. Siyasi katılım hakları ne kadar gelişirse, aralarındaki psikolojik sözleşmenin de o kadar önemli hale geleceğini vurgulamaktadırlar. Böyle bir süreç vergi ahlakını ve vergi uyumunu artıracaktır. Taraflar arasındaki bu sözleşmenin geçerliliğini korumak için karşılıklı yükümlülüklerin sürdürülmesi gerekir. Özellikle dürüst mükellefler vergi idareleri tarafından istismar edilmemeli ve mükelleflere karşı saygılı davranılmalıdır.

Psikolojik sözleşme her iki taraf için de faydalıdır. Devlet kamu harcamaları için gerekli fona sahip olur ve vergi mükellefi ödediği vergiler için ödüllendirilir. Vergi mükellefleri vergilendirmenin mali yükünü üstlenirken, devlet de toplanan vergileri kamu harcamaları yoluyla topluma aktarma

işlevini yerine getirir. Böylece mükellefler vergi yükümlülüklerini düzenli bir şekilde ve tek taraflı fedakârlığın olumsuz psikolojisinden etkilenmeden yerine getirebileceklerdir (Saygın, 2018: 33). Devlet ile mükellef arasındaki psikolojik sözleşme sonucunda devletin vergi gelirlerini tahsil edememe ihtimali ortadan kalkacak ve vergiye uyum sağlanacaktır.

Mükelleflerin tutum ve algılarına ilişkin bir diğer yaklaşım Vogel (1974: 500-501) tarafından geliştirilmiştir. Vogel, vergi ahlakı ve vergi kaçakçılığını açıklayan faktörleri üç gruba ayırmıştır. Bunlar; mübadele, sosyal yönelim ve yasadışı fırsat göstergeleridir. Değişim göstergesi, mübadele yaklaşımına dayalı olarak, vergi mükelleflerinin yararlandıkları kamu hizmetleri ile katlandıkları bireysel vergi yükünü karşılaştırmaktadır. Bu yaklaşıma göre, bireyin geliri ne kadar yüksekse, mübadele o kadar az elverişlidir. Buna göre kişinin geliri arttıkça hem marjinal vergi oranı artmakta hem de yararlandığı kamu hizmetleri azalmaktadır. Bu durumda mübadele daha zor hale gelmektedir. Sosyal yönelim göstergesi, sosyal sınıf ve vergi sistemi bilgilerine göre değerlendirilir. Yani bireylerin gelir durumları vergi sisteminin adaletli olduğunu kabul etmelerinde etkili olurken, sahip oldukları bilgi düzeyi de tutumlarını etkilemektedir. Bilgi düzeyi, kamu sektöründe çalışanlar ile derneklerde çalışanların vergi bilincini diğer vatandaşlara göre farklılaştırmaktadır. Yasadışı fırsat göstergesi, vergi kaçırma tutumlarının sosyal etkileşim yoluyla diğerlerinin vergi psikolojisi üzerindeki etkisi olarak ifade edilebilir. Bireylerin birbirleriyle olan etkileşimleri, gelir durumları, fırsatları ve vergi adaleti algıları vergi psikolojisi üzerinde etkili olmaktadır. Bu durumda, olumlu bir vergi psikolojisine sahip bireylerin yüksek düzeyde vergi uyumuna sahip olmaları muhtemeldir.

Ekonomik rasyonalite nedeniyle mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı olumsuz bir tutum sergilemeleri mümkündür. Ancak mükelleflerin vergi psikolojisinin sadece ekonomik bakış açısıyla şekillenmediği yapılan çalışmalarla tespit edilmiştir. Mükellef tutumlarını ekonomik nedenler dışında açıklamaya çalışan bir diğer çalışma Cullis vd. (2012: 418) tarafından yapılmıştır. Çalışma, bireylerin vergiden kaçınma motivasyonlarına odaklanmaktadır. Buna göre, bireylerin vergilendirme işlemlerine karşı sadece refahlarını maksimize etmek amacıyla davranmadıkları tespit edilmiştir. Bireylerin aşırı bir vergi düzenlemesi ve yaptırım algıladıklarında “kin etkisi” ile hareket edebilecekleri belirtilmektedir. Yani vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında psikolojik bir sözleşme olduğu ve bireylerin vergi ilişkisinde sözleşmenin ihlal edilmesine vergi uyumlarını azaltarak tepki verdikleri savunulmaktadır. Azalan vergi uyumu karşısında vergi idarelerinin yaptırım düzeyini artırması psikolojik durumu daha da derinleştirmekte ve mükelleflerde “kin etkisi” oluşmasına neden olarak vergi idaresi ile inatlaşma sürecinin başlamasına yol açmaktadır. Vergi idaresi tarafından yürütülen vergi uyum politikalarının (artan denetimler ve cezalar) bu inatlaşma nedeniyle yetersiz kalabileceği düşünülmektedir.

1.4.4. Mükellef Hakları

Vergi mükellefleri vergi ilişkisinde hiyerarşik olarak daha düşük bir konuma sahiptir. Daha geniş anlamda, vergi mükellefleri devletin tek taraflı olarak vergi işlemlerini belirlediği karar alma sürecine dahil değildir ve tesis edilen vergi işlemlerine uymak zorundadır. Devlet kanunen vergi işlemleri yapma hakkına sahip olsa da vergi mükellefi gerektiğinde bu işlemlere karşı kendini savunma hakkına sahip olmalıdır. Kendisini ilgilendiren bir durumda ileri sürebileceği iddialar, her türlü talepte bulunma hakkı ve hakkı gasp edildiğinde hukuki koruma kalkanı gibi hususlar bu süreçte mükellef için önem arz etmektedir. Bu haklar hem mükellefin vergiye gönüllü uyumuna hem de vergi idaresinin işlevini etkin bir şekilde yerine getirmesine katkı sağlamaktadır. Bunlar kısaca mükellef hakları olarak anılmaktadır (Tamzok, 2018: 36).

Kısaca mükellef hakları, mükelleflerin vergi işlemlerinde konumlarını korumak için sahip oldukları belirli hakları ifade eder. Daha geniş anlamda mükellef hakları; “dilekçe verme, bilgi edinme, ihbar ödülü alma, kamu denetçisine başvurma, dava açma, temsil edilme, eşit muamele görme gibi mükellefe tanınan hakların yanı sıra vergi kanunlarında özel olarak düzenlenmiş olan vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarını kullanma, itiraz etme, vergi mahremiyetine sahip olma, vergi erteleme ve taksitlendirme, açıklama isteme gibi mükellefe tanınan hakları” ifade etmektedir (Türkay, 2020: 114-115).

Mükellef hakları birdenbire ortaya çıkmamış, zaman içinde yapılan çalışmaların da katkısıyla bugünkü halini almıştır. Bentley (2002), mükellef haklarının gelişiminin kademeli olduğunu belirtmektedir. Buna göre, mükellef hakları ancak modern vergi sistemlerinin gelişmesiyle birlikte ortaya çıkmıştır. Bu süreç, mükellefler için yasal hakların tanınması ile başlamıştır. Daha sonra vergi idareleri ve mükellefler arasında kapsamlı bir etkileşim oluşturmak için yasal ve idari bir çerçeve belirlenmiştir. Bu kapsamda vergi mahremiyeti, gizlilik, mükellef bilgilerine erişimin kısıtlanması, arama ve el koyma gibi konuları düzenlemek üzere yeni haklar getirilmiştir. Akabinde, vergiye gönüllü uyumu artırmak ve doğrudan yabancı yatırım ve ticareti teşvik etmek amacıyla vergi mükelleflerinin haklarına ilişkin beyannameler geliştirilmiş ve kabul edilmiştir. Bu bağlamda, şeffaflık ve vergi idaresi ile mükellefler arasında daha iyi ilişkiler açısından gelişmeler sağlanmıştır. Bu durum, yabancı yatırımcılar için kesinliğin belirleyicisi olmuştur. Son olarak, uluslararası anlaşmalar ve ticaret blokları yoluyla koruma sağlama süreci başlamıştır. Bu anlaşmalar doğrudan vergi mükelleflerinin haklarını ele almasa bile, anlaşmaların uygulanması yoluyla yerel düzeyde vergi mükelleflerinin haklarının geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.

Vergi uyumunun sağlanması hem devlet hem de vergi mükellefi için bir kazan-kazan durumudur. Vergi, bir vatandaşlık görevidir ve buna uyan mükellefler bu görevi en iyi şekilde yerine getirmenin mutluluğunu yaşayacaklardır. Devlet ise kamu hizmetlerini kesintisiz sürdürebilmek ve vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılayabilmek için ihtiyaç duyduğu gelir kaynağını, etkin bir şekilde

sağlayarak bir kamu hizmeti sunmuş olacaktır. Vergi mevzuatına tam uyumun sağlanması ihtiyacı, vergi mükelleflerinin haklarını çeşitli açılardan önemli kılmaktadır (Özpehriz, 2006: 111-113):

• **İdarenin mükelleflere olan bakış açısındaki değişim:** Vergi sistemini daha verimli hale getirmek için vergi idaresi ile mükellef arasında iş birliği gereklidir. Bu, taraflar arasında karşılıklı güven duygusu oluşturacaktır. Ayrıca vergi sistemindeki değişiklikler ve vergi tabanının genişlemesi sonucunda mükellef ile idare arasındaki etkileşim artmaktadır. Bu etkileşimin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi, mükellef haklarının korunarak ve şeffaflık sağlanarak sürecin titizlikle yürütülmesine bağlıdır. Bazı sorunların ortaya çıkmasının ardından mükellefin dinlenmesi, mükellefin sorunlarına yönelik çözüm odaklı adımlar atılması ve beyan esasına göre vergilendirme yapılması gibi hususlar; etkin ve verimli bir vergi sisteminin sağlanması için idarenin mükellefe bakış açısının değiştiğini bizlere göstermektedir.

• **Vergi sisteminin karmaşık yapıda olması:** Ekonomik gelişmeler vergi tabanının büyümesine yol açmaktadır. Bu gelişmeye uyum sağlamak amacıyla vergi sistemi sürekli değişime tabi tutulmaktadır. Vergi mevzuatının neredeyse tüm ülkelerde en sık değiştirilen kararlar olması da bunu kanıtlar niteliktedir. Vergi sistemindeki değişiklikler yeni yükümlülükler ve durumlar meydana getirmektedir. Vergilendirmede belirlilik ilkesi, yeni gelişmeler açıklanırken ayrıntılı, açık ve anlaşılır bir dil kullanılmasını gerektirir. Vergi sisteminde yeni gelişmeleri ele alan değişiklikler, mükelleflerin yeni durumdaki haklarını dikkate alacak şekilde düzenlenmelidir. Haklarını kaybettiklerini düşünen mükellefler vergiden kaçınma yoluna başvurabilirler. Bunu önlemek için vergi sistemindeki gelişmelere paralel olarak mükellef haklarının güncellenmesi ihmal edilmemelidir.

• **Uluslararası vergisel gelişmeler:** Küreselleşme, ülkelerin ekonomilerini daha fazla iç içe geçirmekte ve gelişen durumlara karşı çatı birlikler oluşturulmasını gerekli kılmaktadır. Küresel ekonomik sorunların çözümü için uluslararası örgütler kurulmuş ve yeni anlaşmalar yapılmıştır. Vergi konuları da bu düzenlemelerin içinde yer almaktadır. Hızla gelişen dünyada vergi konuları da değişmektedir. Vergi mükellefleri de yeni ticari yöntemlerden etkin bir şekilde yararlanabilmelidir. Ortaya çıkabilecek olası sorunlar karşısında vergi mükelleflerini koruyan hakların sağlanması gerekmektedir. Çifte vergilendirme ve transfer fiyatlandırması konuları bunlara örnektir. Mükelleflerin herhangi bir mağduriyet yaşamaması için sadece yerel düzeyde değil uluslararası düzeyde de mükellef haklarının tesis edilmesi ve korunması çok önemlidir.

• **Teknolojik ilerleme:** Teknolojinin gelişmesi, vergi konularında yeni tekniklerin ortaya çıkmasına katkıda bulunmuştur. Birçok ticari işlem artık elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir. Vergi idareleri vergi işlemlerini dijital ortamda gerçekleştirebilmekte ve mükellef bilgilerini dijital yöntemlerle saklayabilmektedir. Vergi beyannamelerinin elektronik

ortamda verilebilmesi, elektronik ödeme araçlarının kullanımı ve e-ticarete elektronik fatura kullanımı dijital ortamda bilgi alışverişini artırmaktadır. Bu durumda vergi mahremiyeti daha hassas hale gelebilir ve bu süreçte herhangi bir sorun yaşanmaması için dijital ortamda vergi mahremiyetini sağlayacak önlemler alınarak mükelleflerin hakları korunmalıdır.

• **Mükelleflerin bir seçmen olması:** Vergi konusunda mükelleflere birtakım yükümlülükler getiren hükümet, seçim döneminde de aynı mükelleflerden oy talep etmektedir. Hem seçmen hem de vergi mükellefi olan bireylerin haklarının ihmal edilmesinin seçim döneminde kullanılan oylara yansması muhtemeldir ve bu nedenle vergi mükelleflerinin talepleri göz ardı edilmemelidir.

Mükelleflerin yasalarla korunan hakları olumlu bir psikolojik etkiye sahiptir ve vergiye gönüllü uyumu arttırmaktadır. Vergilendirmenin mükellefler üzerinde olumsuz bir psikolojik etkiye sahip olduğu iyi bilinmektedir. Ancak yasal olarak korunduğunu bilen ve haklarını kullanabilen bir mükellefte bu olumsuz etki biraz olsun değişebilmektedir. Vergi idarelerinin daha etkin çalışabilmesi ve gönüllü uyumun artırılabilmesi için mükelleflerin sahip oldukları hakların bilincinde olmaları gerekmektedir. Bu bilincin artırılması için vergi idaresi ile mükellef arasındaki iletişim kanallarının güçlendirilmesi gerekmektedir. Görsel ve işitsel medya araçlarının yaygın kullanımı, iletişim kanallarının artmasına ve mükellef psikolojisinin olumlu yönde etkilenmesine katkı sağlayabilecektir (Gökbunar ve Çetin, 2010: 112).

Mükelleflerin hakları konusundaki farkındalıklarının artırılması, vergi kayıplarının önlenmesine, kamu gelirlerinde istikrarın sağlanmasına, uyuşmazlıkların kolaylıkla çözülmesine ve vergi mevzuatı sürecinde faydalı sonuçlar elde edilmesine katkı sağlayabilir (Gencel ve Sarı, 2014: 79). Haklarının korunduğuna inanan mükellefler, vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda daha bilinçli hareket edebilirler. Mükellef haklarının herkese tanındığı ve devletin dahi bu hakları ihlal etmediği düşüncesi, vergi adaletine olan inancın ve vergiye gönüllü uyumun artmasında etkili olabilmektedir. Ancak vergi yükümlülükleri karşısında haklarının ihlal edildiğine inanan mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma davranışlarına girme olasılıkları artmakta, bu da kamu gelirlerinin düşmesine neden olabilmektedir (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012: 125-126).

Dijitalleşme bir yandan vergi mükelleflerinin haklarını ihlal ederek onlara zorluklar çıkarırken, diğer yandan da fırsatlar sunmaktadır. Zorlukları ele almak ve fırsatlardan yararlanmak için bir dizi ilkenin geliştirilmesi gerekmektedir. Dijitalleşme; tutarlılık ve orantılılık, eşitlik ve adalet, hukukun üstünlüğü, önyargı ve ayrımcılık, şeffaflık, mahremiyet ve güvenlik açısından bazı sorunlar ortaya çıkarmaktadır, ancak bu sorunlar yine de dijitalleşme ile aşılabilmektedir. Dijitalleşmeyle vergi mükelleflerine sunulan hizmetler daha da kişiselleşebilmektedir. Ayrıca dijitalleşmenin gerektirdiği mükellef hakları küresel ölçekte hukuk sistemlerine dâhil edilebilmekte ve bazı uluslararası vergi

olumsuzlukları ortadan kaldırılabilmektedir (Bentley, 2020: 287). Bunun başarılması, devlet ile vatandaşlar arasında güven inşa edilmesine ve vergi uyumunun artırılmasına yardımcı olabilmektedir.

Bir vergi idaresinin, mükelleflerin vergi sisteminin adaletine olan güvenini ve itimadını tesis edebilmesi için mükellef haklarının tam anlamıyla işlerlik kazanması gerekmektedir. Bu durumda, mükelleflerin haklarının neler olduğunu, bu hakların ne zaman geçerli olduğunu ve farkında olmadan haklarından nasıl feragat edebileceklerini anlamalarına yardımcı olunarak mükellef farkındalığının artırılması gerekmektedir. Ayrıca vergi idaresi personeli mükellef hakları konusunda bilgilendirilir ve mükellef haklarının hangi işlemlerde nasıl korunacağına ilişkin bir çerçeve hazırlanırsa, mükellef hakları vergi idaresi tarafından da korunmuş olacaktır. Bu sayede mükellef hakları beyannamesi amacına ulaşmış olacaktır (Bartmann, 2016: 624).

Mükellef haklarının vergi uyumu üzerindeki etkisine ilişkin hâkim görüş pozitif olduğu yönündedir. Bununla birlikte, mükellef haklarının her koşulda vergi uyumunu artırdığına dair net bir sonuç ve fikir birliği olmadığı unutulmamalıdır. Ancak söylenebilecek olan, mükellef haklarının, vergi uyumu ya da kamu gelirlerinin artışı üzerinde herhangi bir etkisi olmasa bile, yasal bir gereklilik olarak var olması gerektiğidir. Çünkü vergi mükellefleri de insandır ve dolayısıyla hakları vardır. Mükellefler ister vergiye uyumlu ister uyumsuz olsun, her iki tür mükellef de ayırım yapılmaksızın aynı düzeyde haklara sahip olmalıdır. Anayasal bir devlette hiç kimsenin bu hakları kullanması engellenemez. Ayrıca, mükellef haklarının vergi usullerinin etkinliği üzerinde hiçbir etkisi olmadığı kanıtlanırsa bile, mükellef haklarının varlığının insan haklarının korunması açısından faydalı olduğu düşünülmektedir (Owens vd., 2016: 599).

1.4.5. Vergi Erozyonu

Vergi erozyonu, vergi tabanının aşınması anlamına gelmektedir. Vergi erozyonuna; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi harcamaları (muafiyetler, istisnalar, indirimler) ve enflasyon neden olmaktadır. Vergi erozyonu, matrah erozyonu olarak da ifade edilebilmektedir ve vergi erozyonu arttıkça vergi geliri de azalmaktadır. Vergi erozyonunun kamu harcama düzeyi üzerinde de etkisi vardır. Vergi gelirlerindeki erozyona rağmen kamu harcama düzeyinin korunması isteniyorsa, mevcut vergi oranlarının artırılması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, matrah aşınması nedeniyle vergi gelirlerinde meydana gelen azalma, aşınmayan diğer kısımlar tarafından telafi edilmelidir. Bu durum vergi yükünün artmasına yol açmaktadır. Vergi matrahı erozyonunu etkileyen en önemli faktör küreselleşme ve etkileridir. Ayrıca bir ülkede uygulanan yüksek vergi oranları, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarına yol açabilmekte, bu da vergi erozyonuna neden olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2019: 59).

Neredeyse tüm ülkeler yerel ve uluslararası şirketleri vergilendirmektedir. Ancak, uluslararası şirketler genellikle vergilendirmeden kaçınmak için ilgili ülkenin vergi kurallarını manipüle etmeye çalışmaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle uluslararası şirketler, ülkeler arasındaki vergi sistemlerindeki farklılıklardan ve bazı ülkelerin sunduğu vergi imtiyazlarından yararlanarak vergiden kaçınma kapasitelerini artırmışlardır. Bu durum, bazı bölgelerde sermayenin vergi tabanından kaçmasına yol açmıştır. Bazı çalışmalar, OECD ekonomilerinde dışa açıklık derecesi arttıkça sermaye kaçışının da arttığını göstermektedir. Sermaye kaçışını önlemek için sermaye üzerindeki vergilerin azaltıldığı ve bu durumun emek vergilerinin artırılmasıyla telafi edilmeye çalışıldığı görülmektedir (Kobetsky, 2011: 60).

Kurumlar vergisi, vergi erozyonunun en fazla yaşandığı vergilerden biridir. Çok uluslu şirketlerin daha az vergi ödemek için yaptıkları vergi planlamaları sonucunda kurumlar vergisi matrahının aşınması gündeme gelmektedir. Uluslararası vergi rekabetinin yoğunluğu ve her ülkenin kendi vergi sistemini diğer ülkelerinkinden daha cazip hale getirme çabaları, ülkelerin bu duruma karşı kırılğanlıklarını karşılıklı olarak artırdıkları endişesini doğurmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler, yüksek gelirli ülkelere kıyasla kurumlar vergisine daha fazla bağımlı olduklarından, kurumlar vergisi matrahı erozyonu ile mücadele etmek bu ülkeler için özellikle önemlidir (Crivelli vd., 2016: 268-269).

Sektörler, meslekler ve gelir dilimleri arasında vergi oranlarındaki farklılıklar ekonomik kararları etkileyebilir. Vergi erozyonu sonucunda vergi tabanının daralması, yani vergi yükünün belirli kesimler üzerinde kalması, işgücü ve sermayenin başka bölgelere/ülkelere kaçmasına yol açabilir. Bu durumda vergi tabanının aşınması muhtemeldir. Buna ek olarak, vergi tabanının daralması ve matrah erozyonu sonucunda marjinal vergi oranlarının artması muhtemeldir. Artan vergilendirme, vergi beyannamelerinin eksik bildirilmesine veya bildirilmemesine yol açabilir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi erozyonunun önemli bir kaynağını vergi beyannamelerinin verilmemesi oluşturmaktadır. Böyle bir durumda, hükümet tarafından vergi teşviklerinin sağlanması, marjinal vergi oranlarını düşürerek vergi tabanını genişletme etkisine sahip olabilecektir (Alm vd., 1991: 867-868).

Vergi tabanının aşınmasında güçlü bir etken de küreselleşmeyle birlikte gelen faktör hareketliliğidir. Özellikle, teknolojik ilerleme ve hükümet politikalarının artan liberalizasyonu, portföy ve doğrudan yabancı yatırımların sınır ötesi hareketliliğinde önemli bir artışa yol açmıştır. Bu hareketlilik, yüksek vergi yükü olan bölgelerden düşük vergi yükü olan bölgelere doğru gerçekleşmektedir. Yabancı sermaye yatırımlarının önemli bir istihdam kaynağı ve teknolojik ilerleme ile ekonomik büyümenin habercisi olduğu beklentisi, hükümetlerin kurumlar vergisi oranlarını uygulamada birbirleriyle rekabet etmelerine yol açmıştır. Böylece küreselleşme, dünya çapında daha düşük vergi yükü uygulama eğilimini artırmıştır (Park, 2008: 17).

Küreselleşme birçok ülkenin ekonomik olarak gelişmesini sağlamış ve ülkelere yapılan doğrudan yabancı yatırımları artırmıştır. Yabancı yatırım sayesinde büyüme, istihdam ve inovasyon artarken, yoksullukla mücadelede de önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Küreselleşme ile ülkelerin ekonomileri daha bütünleşmiş hale gelirken, şirketler de daha bütünleşmiş hale gelmektedir. Ülkelere özgü iş modellerinden bölgesel veya küresel işlevleri olan küresel modellere doğru bir geçiş yaşanmıştır. Bu modeller, ülkelerin fiziksel konumlarından uzak coğrafi bölgelerde üretken faaliyetlerde bulunmalarını kolaylaştırmıştır. Sonuç olarak, yasal arbitraj fırsatlarının ve kabul edilebilir vergi planlamasının sınırlarını belirleme konusu daha karmaşık bir hale gelmiştir. Bu sürecin ortaya çıkardığı fırsatlar, çok uluslu şirketleri vergilendirme konusunda agresif bir tutum sergilemeye teşvik etmiştir. Bu gelişmeler ışığında, çok uluslu şirketlerin vergi yükünü en aza indirmek için fırsatlar doğmuş ve vatandaşların vergi adaleti konusunda daha duyarlı hale geldiği endişe verici durumlar ortaya çıkmıştır. Çok uluslu şirketlerin vergi tabanını aşındırma çabaları hükümetlere, bireysel vergi mükelleflerine ve şirketlere zarar vermektedir. Hükümetler vergi tabanının erozyona uğraması ve küreselleşmeye uyum sağlamak amacıyla kamu yatırımları için yetersiz fon bulunması ihtimaliyle karşı karşıyadır. Öte yandan bireyler, vergi tabanı daraldıkça daha yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır. Firmalar da vergi avantajları nedeniyle daha güçlü hale gelen çok uluslu şirketlerle rekabet etmekte zorlanmaktadır. Tüm bu gelişmeler çifte vergilendirme sorununu da ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda, uluslararası vergi hukuku, küresel ekonominin büyümesini desteklemede ve olumsuz etkilerine karşı koymada kilit bir rol oynamaktadır (OECD, 2013: 7-8).

Vergi matrahı erozyonu küresel çapta ülkeleri olumsuz etkileyen bir sorundur. OECD (2013: 29-40); uluslararası düzeyde kurumlar vergisini güçlendirmek, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmasını sınırlandırmak ve küresel ekonominin olumsuz etkilerini azaltmak amacıyla vergi matrahı erozyonunu önlemeye yönelik bir eylem planı sunmaktadır. Söz konusu planda yer alan önerilerin özetle şunlardan oluşmaktadır:

- Mevcut uluslararası vergi kurallarının uygulanmasında dijital ekonomiden kaynaklanan zorluklar tespit edilmeli ve bu zorlukları ele almak için hem doğrudan hem de dolaylı vergilendirmeyi dikkate alan ayrıntılı seçeneklerle bütünsel bir yaklaşım geliştirilebilir.
- Çifte vergilendirme, çifte muafiyet ve vergi yükümlülüğünün uzun süreli ertelenmesi gibi mevcut anlaşmaların suistimal edilmesini önlemek için yerel kurallar geliştirilebilir.
- Yabancı şirketlerin denetimini güçlendirecek kurallar getirilebilir.
- İkinci veya üçüncü taraflar aracılığıyla borçlanma araçlarına ödenen faizler yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını önlemek için öneriler geliştirilebilir. Finansal işlemlerin fiyatlandırılmasına ilişkin transfer fiyatlandırması kılavuzları da geliştirilebilir.
- Zararlı vergi uygulamalarına ilişkin çalışmalar, bu tür uygulamalarla daha etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için şeffaflık ve olayların gerçek mahiyeti dikkate alınarak yenilenebilir.

- Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemek için model anlaşma hükümleri ve iç kuralların tasarlanmasına yönelik öneriler geliştirilebilir.
- Daimî işyeri statüsü açıkça tanımlanmalı ve belirli komisyon planları ve muafiyetlerin kullanılması yoluyla daimî işyeri statüsünden yapay olarak kaçınma çabaları engellenebilir.
- Transfer fiyatlandırması sonuçlarının değer bazlı olmasını sağlamak için kurallar ve özel tedbirler geliştirilebilir.
- Alınan önlemler hakkında veri toplanabilir ve faydalı analizler yapmak için yöntemler oluşturulabilir.
- Zararlı planlamaların ifşa edilmesini sağlamak amacıyla, kötüye kullanılan işlemler de dâhil olmak üzere, vergi mükellefleri tarafından yapılan vergi planlamalarının ifşa edilmesine yönelik kurallar geliştirebilir.
- Şirketler için uyum maliyetleri dikkate alınarak, şeffaflığı artırmak için transfer fiyatlandırması dokümantasyonuna ilişkin kurallar geliştirilebilir. Bu kurallar, çok uluslu işletmelerin ülkeler arasında ödenen gelir ve yürütülen ekonomik faaliyetler hakkında gerekli bilgileri sağlamasını gerektiren ortak bir şablona dayanmalıdır.
- Uyuşmazlık çözüm mekanizmaları daha etkin hale getirilebilir.
- Uluslararası vergi konularına yenilikçi bir yaklaşım geliştirilerek, küresel ekonominin hızlı evrimine ayak uydurabilecek ve yeni gelişmeleri bünyesine katabilecek çok yönlü bir araç oluşturulabilir.

Vergi erozyonu ile mücadele etmek için vergi idarelerinin vergi mükellefleri hakkında daha fazla bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Bunu başarmak için, bu kurumların sağlanması gereken ek mali kaynaklara ihtiyacı olabilir. Bu şekilde elde edilen bilgiler temelinde yeni politikalar ve çözümler geliştirilebilir. Bu uygulamaların her ülke için faydalı olması beklenirken, ülkeler arasında iş birliği, bilgi alışverişi, yeni teknolojilerin ve metodolojilerin paylaşımı ve karşılıklı kullanımı da vergi matrahı erozyonuna karşı uluslararası düzeyde faydalı olabilir (Alm vd., 2020: 755).

1.4.6. Kayıt Dışı Ekonomi

Vergilendirme konusunda yaşanan en önemli sorunlarından birisi hiç şüphesiz kayıt dışı ekonomidir. OECD (2002: 139) tarafından kayıt dışı ekonominin geniş tanımlaması şu şekilde yapılmaktadır:

“Gelir, katma değer veya diğer vergiler ile sosyal güvenlik primlerinin ödenmesinden kaçınmak; asgari ücret, azami çalışma saati, güvenlik veya sağlık vb. yasal standartları karşılamak zorunda kalmamak; istatistiki işlemlerin tamamlanması, anketler veya diğer idari formlar gibi belirli idari prosedürlere uymamak için tüm yasal üretim faaliyetlerinin kamu makamlarından kasten gizlenmesidir”.

Kayıt dışı ekonominin varlığı, ülkelerin en önemli gelir kaynağı olan vergilerden mahrum kalmasına neden olmaktadır. Dünya ekonomisinin yaklaşık üçte biri kayıt dışıdır. En büyük kayıt dışı ekonomiye sahip bölge yüzde 37,6 ile Sahra altı Afrika'dır. Vergi sisteminin karmaşıklığı, zayıf ve etkin olmayan vergilerin varlığı, devlete duyulan güvenin derecesi, devletin ekonomik modeli, işgücüne katılım oranı, bankacılık sistemi, kamu hizmetlerinin kalitesi, devletin denetim sürecindeki etkinliği, vergi idaresi süreci ve vergiye uyumun maliyeti kayıt dışı ekonominin boyutunu belirleyen faktörler arasında yer almaktadır (Awasthi ve Engelschalk, 2018: 2, 37).

Bireylerin vergi sonrası kazançları ile toplam işgücü maliyetleri arasındaki farkın büyüklüğü kayıt dışı ekonominin boyutunun artmasını teşvik edebilir. Büyük vergi reformları ve büyük vergi indirimleri bile kayıt dışı ekonomide beklenen düşüşü sağlayamayabilir, sadece daha fazla büyümesini önleyebilirler. Sosyal ağlar, kişisel ilişkiler ve beşerî sermayeye yapılan yatırımlar insanları kayıtlı ekonomiye geçmeye, yani kayıt dışı ekonomiyi terk etmeye teşvik edebilir. Doğrudan ve dolaylı vergilendirmenin kayıt dışı ekonomiye katkısı ampirik çalışmalarla ortaya konmuştur. İskandinav ülkeleri ve Avusturya için kayıt dışı ekonominin en önemli nedeninin vergi yükü olduğu tespit edilmiştir (Schneider, 2005: 601).

Kirchgässner (2011: 347) kayıt dışı ekonomiyi üç kısma ayırmaktadır. Birinci kısım, faaliyetlerin yasal olarak yürütüldüğü ancak hiçbir verginin ödenmediği, yani vergi kaçakçılığının saf olduğu kısımdır. İkinci kısım, yasal faaliyetlerin tamamen yasadışı ve kayıt dışı bir şekilde yürütüldüğü kısımdır. Üçüncü kısım ise cezai suçlar da dahil olmak üzere tamamen yasadışı faaliyetlerin yürütüldüğü kısımdır. Bu ayırmda vergi kaçakçılığı sadece birinci kısımda değil, aynı zamanda yasadışı faaliyetlerde de ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi her zaman vergi kaçakçılığı ve birbiriyle ilişkili diğer faktörlerle bağlantılı olmaktadır.

Torgler ve Schneider (2010) kayıt dışı ekonomiyle mücadelede yerel özerkliğin etkisini analiz etmişlerdir. Çalışma, politika yapıcılarının kayıt dışı ekonomiyle mücadelede vergi ahlakını ve uyumunu artırmak için katı yaptırım stratejilerine başvurduğunu ileri sürmektedir. Vatandaşların ve yetkili makamların kurumsal sorumluluk duygusuyla etkileşim içinde olan bir yapıya sahip olması halinde hesap verebilirliğin artacağı ve sistemin daha iyi yönetilerek politikaların daha etkili olacağı düşünülmektedir. Bu doğrultuda, vatandaşların tercihlerini dikkate almayan ve onları sadece vergi ödeme noktasında bir nesne olarak gören kurumların vergi ahlakını artırmada başarısız olabileceği, kamuoyu desteği alan ve vatandaşların tercihlerine saygı duyan kurumların ise vergi ahlakını artırmada daha başarılı olabileceği vurgulanmaktadır. Çalışmada, kendilerine saygı duyulduğunun ve tercihlerinin dikkate alındığının bilincinde olan vatandaşların sosyal kuralları benimsemesi ve uygulamasının vergi ödeme isteklerini artıracığı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede daha başarılı olacağı vurgulanmaktadır.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele konusunda literatürde pek çok çalışma bulunmaktadır. Williams (2014: 223-224), “Kayıt Dışı Ekonomiyle Yüzleşmek” başlıklı kitabında, söz konusu yıla kadar yapılan çalışmalara bakarak kayıt dışı ekonomiyle çok yönlü bir şekilde mücadele edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Öncelikle, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede sorunun birçok nedeni olduğunun kabul edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Öte yandan, her ülkede uygulanabilecek kanıtlanmış bir politika deneyimi olmadığı için kayıt dışı ekonomiyle mücadelede hangi politikaların işe yaradığı ya da yaramadığı konusunda ciddi bir bilgi eksikliği olduğu da unutulmamalıdır. Genel bir caydırıcı yöntem olarak kullanılan kayıt dışı ekonomiyi besleyen faktörlerin yok edilmesi yaklaşımının terk edilmesi ve çok çeşitli politika tedbirleri yoluyla kayıt altına almayı artıran kolaylaştırıcı bir yaklaşımın benimsenmesi daha faydalı olabilir. Başka bir deyişle, yıkıcı bir yaklaşımdan ziyade rehabilite edici bir yaklaşım daha uygun olabilir. Bu süreçte, beyanı daha kolay ve faydalı hale getiren doğrudan kontrollere yer verilebilir.

1.4.7. Vergi Kaçırma-Vergiden Kaçınma

Vergi ilişkisi, bir tarafın devlet, diğer tarafın ise vergi mükellefi olduğu iki taraflı bir ilişkidir. Vergi ilişkisinde devlet, vergi işlemlerini yürütme yetkisine sahip olan vergi idaresi tarafından temsil edilmektedir. Vergi mükellefinin rolü ise kanunla tanımlanmaktadır. Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlar ve verginin mükellefi, vergi kanununda belirtilen vergiyi doğuran olayla bağlantılı olan eylemi gerçekleştiren kimsedir. Bu bağlamda vergilendirme konusunda hukuki bir ilişki söz konusu olmaktadır. Vergilerin ödenmesi bireylerin harcanabilir gelirini azalttığı için, vergilendirme bireyler üzerinde mali bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin vergilendirmeye karşı tepki göstermeleri şaşırtıcı olmayacaktır. Bu tepki bazen meşru, yani hukuka uygun olabilirken, bazen de hukuka aykırı davranışlar şeklinde ortaya çıkabilmektedir.

Mükelleflerin vergilendirmeye karşı gösterdikleri tepkilerden ilki vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma, bireyin vergiyi doğuran olayın ilgili olduğu fiili gerçekleştirmemesi nedeniyle vergi yükünden kurtulma çabası olarak ifade edilebilir (Akdoğan, 2016: 173-174). Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bireyin vergi yükümlülüğüne neden olmak istememesi ve bunu yasal bir şekilde yani hukuka uygun olarak gerçekleştirmek istemesidir. Vergiden kaçınma, vergi kurallarındaki yasal boşluklardan yararlanılarak da gerçekleştirilebilir. Basit bir örnek olarak, vergi kanunları kapsamına girmeyen bir faaliyette bulunmak, bireyin vergi ödemekten kaçınmasına olanak tanır. Vergiden kaçınma sadece faaliyet değiştirerek değil, aynı zamanda yer değiştirerek de gerçekleştirilebilir. Örneğin, vergilerin yüksek ve külfetli olduğu bir ikamet yerinden vergilerin ya hiç olmadığı ya da çok düşük olduğu başka bir yere taşınarak vergiden kaçınma sağlanabilir. Vergiden kaçınma farklı zaman dilimleri arasında da gerçekleşebilir. Örneğin, daha önce vergi kapsamı dışında olan bir sektörün gelecekte vergi kapsamına alınacağı duyurulduğunda, bir kişi vergi süreci başlayana kadar bu sektörde faaliyet göstererek vergiden kaçınabilir.

Stiglitz (1985: 325) vergiden kaçınmanın üç temel ilkesini tanımlamaktadır. Birincisi, vergi ertelemesi; ikincisi, farklı vergi dilimlerindeki bireyler arasında vergi arbitrajı ve üçüncüsü, farklı vergilere tabi gelir akışları arasında vergi arbitrajı. İlk durumda, bugüne ertelenen geçmiş bir verginin değeri, bugünkü değerinden çok daha düşüktür. Bir kişi geçmişte bir bireysel emeklilik hesabına gelir aktarırsa, vergi ödemekten muaf olur. Bu hesaptan elde ettiği gelir gelecekte daha az vergilendirilirse, farklı vergi oranları arasında arbitraj yaparak vergiden kaçınmış olur. İkinci durumda ise, vergiden kaçınmanın aile içindeki vergi yükümlülüklerini azaltmada etkili olabileceğine işaret etmektedir. Bireyler bazı subjektif koşullar nedeniyle farklı vergilendirmeye tabi olabilirler. Vergi açısından daha avantajlı olan kişi üzerinden işlem yapılması vergi yükünün azaltılmasında etkili olacaktır. Örneğin engelli kişiler vergiden muafıdır. Muafiyet derecesi engellilik derecesi ile artmaktadır. Aynı aileden olan ve muafiyeti bulunmayan kişinin vergiye tabi işlemleri engelli kişi üzerinden gerçekleştirmesi halinde daha düşük vergi yükümlülüğü olacağı açıktır. Üçüncü durumda vergiden kaçınma, uzun vadeli yatırımlardan elde edilen gelirin diğer gelir türlerine göre daha düşük oranda vergilendirildiği gerçeğine dayanarak, sermayenin uzun vadeli yatırım araçlarına yatırılmasıyla vergi yükünün azaltılabileceğini vurgulamaktadır.

Vergilendirmeye karşı bir diğer tepki de vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı, bir kişinin vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle, yasalara uymayarak suç işlenmesi ve vergi borcunun doğmasının engellenmesidir. Vergilerin ödenmemesi veya kısmen ödenmesi de vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (Akdoğan, 2016: 175).

Birçok ekonomist vergi kaçakçılığını bir tür kumara benzetmektedir. Varsayım, vergi mükelleflerinin yasadışı faaliyetlerin tespit edilme olasılığını ve tespit edilen kaçakçılara uygulanan cezaları dikkate alarak optimal bir kaçakçılık seviyesi seçecekleri yönündedir. Buna ek olarak, araştırmalar yüksek gelirli bireylerin ve gelirlerinin çoğunu asıl işleri dışında kazananların vergi kaçırma olasılığının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ekonomik nedenler elbette vergi kaçakçılığının önemli bir nedenidir, ancak tek nedeni değildir. Vergi kaçakçılığında sosyal normların da rol oynadığını gösteren çalışmalar da vardır. Örneğin, sosyal normlara bireysel uyumun vergi kaçırma azaltması, vergi kaçırmanın ahlak dışı ve yanlış olarak görülmesi, vergi kaçırmanın toplum tarafından ayıplanması ve sosyal yaptırımların vergi kaçırma düzeyini azaltmada etkili olması gibi sosyal normlar vergi kaçırma azaltan unsurlar arasında yer almaktadır (Spicer, 1986: 16-17).

Vergi kaçakçılığı, vergi uyumunu doğrudan etkileyen bir durumdur. Vergi kaçakçılığı ile ilgili her konu aynı zamanda vergi uyumu ile de ilgilidir. Bu açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı ile ilgili konuların vergi uyumu açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçırma konusunda yapılan çalışmalara dayanarak vergi kaçırma kararlarında etkili olan nedenleri dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar (Khelif ve Achek, 2014: 487):

- Ekonomik nedenler
- Demografik nedenler
- Yasal ve kurumsal nedenler
- Kültürel ve davranışsal nedenler

Kişilerin ekonomik faaliyetlerini yürütürken yasal düzenlemelerin dışına çıkma ve kayıt dışı alanlara yönelme eğiliminde olmaları kaçakçılık fiilleri kapsamında değerlendirilebilir. Bu durum da vergi uyumunu bozan ve kamu gelirlerini azaltan temel nedenlerden biridir. Vergi uyumunu artırmaya yönelik politikalar geliştirirken, mükelleflerin davranışlarını analiz etmek ve sorunların nereden kaynaklandığını tespit etmek gerekir. Bu durum tespit edilirken kültürel değerlerin de dikkate alınması önemlidir. Şöyle ki, vergi uyumunu artırmaya yönelik yaptırımlar bazı ülkelerde olumlu sonuçlar doğururken, bazılarında etkisiz kalabilmektedir. Bunun nedeni farklı ülkelerin farklı kültürel yapıya sahip olması olabilir. Örneğin, bazı uyumsuz davranışlar sosyal olarak damgalanmış olabilir. Son derece bireyci bir kültürel yapıya sahip bölgelerde bu yaptırım işe yarayabilir. Vergi kaçırıcılara toplum tarafından uygulanan sosyal yaptırımlar da vergi idarelerinin işini kolaylaştırır ve uyuma katkı sağlar. Sosyal ilişkilerin ve kültürel bağların zayıf olduğu ülkelerde bu sosyal yaptırım işe yaramayabilir. Belki de bu ülkelerde cezai yaptırımlar daha etkili olacaktır. Bu nedenle vergi uyumunu artırmaya yönelik politikalar geliştirilirken kültürel yapının da dikkate alınması gerekmektedir (Tsakumis vd., 2007: 144).

Vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için neden yasadışı yollara başvurdıklarını araştıran birçok çalışma yapılmıştır. Allingham ve Sandmo (1972: 324), “Gelir Vergisi Kaçakçılığının Teorik Analizi” başlıklı çalışmalarında vergi kaçakçılığı literatürüne öncü bir katkı yapmışlardır. Çalışmaya göre, vergi mükellefleri vergi beyannamelerini belirsizlik altında vermektedirler. Bu belirsizlik, vergilendirmenin maliyeti ve vergi kaçırmanın olası sonuçları ile ilgilidir. Bu belirsizlik altında mükellef iki şekilde hareket edebilir. Birincisi, gelirini gerçek olarak beyan edebilir ve vergi yüküne katlanarak vergiye uyum gösterebilir. İkinci seçenek ise gelirini olduğundan düşük göstermektir. Başka bir deyişle vergi kaçırmadır. Bu yasadışı seçimin sonuçları, vergi makamlarının durumu kontrol edip etmemesine bağlıdır. Mükellef bu riski alır ve daha sonra bir denetime yakalanırsa, ilk duruma göre daha yüksek maliyetlerle karşılaşması muhtemeldir.

Belirsizliğin temel varsayımı, vergi mükelleflerinin faaliyetlerini vergi makamlarından gizleme arzudur. Bu arzunun tezahürü, yani mükellefin uyumsuzluğu tercih etmesi, cezalar ve denetimlerin sıklığı ile ilgilidir. Denetim ne kadar sık olursa ve mükellef durumun ne kadar farkında olursa, vergi kaçırma refleksi o kadar azalabilir. Ayrıca, yüksek cezalar mükellefleri bu riski almaktan caydırabilir. Buna göre, denetimler ve cezalar vergi uyumunu artırmak için bir araç olarak kullanılabilir. Vergi kaçırma kararı, bireylerin başkalarının davranışlarına ilişkin algılarına dayanıyor olabilir. Belirli bir toplumda vergi kaçırma ne kadar yaygın ve sosyal olarak kabul edilebilirse,

azaltılması da o kadar zor olacaktır. Vergi kaçırmaya yönelik toplumsal ilgi ne kadar yüksekse, vergi uyumunun sağlanmasındaki başarı da o kadar düşük olacaktır (Sandmo, 2005: 660).

Richardson (2008: 75-76) bireylerin bilinmeyen ve belirsiz durumlarla başa çıkmak için çözümler üretmeye yatkın olduğunu vurgulamaktadır. Bireylerin yüksek vergi maliyetleri ile yasa dışı yollara başvurma seçenekleri arasında bir çıkış yolu bulabileceklerini vurgulamaktadır. Ayrıca, toplum üyeleri arasında bağlılık (bireycilik), yasal yaptırımlar, devlete güven ve dindarlık düzeyi ne kadar düşükse, vergi kaçırma düzeyi de o kadar yüksektir. Bu bulgulara dayanarak, hükümet vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için olumlu politikalar geliştirebilir. Politika yapımcıların; kültürel, hukuki, siyasi ve dini perspektiflerden vergi reformu politikaları oluşturması, vergi kaçakçılığı ile mücadelede faydalı olabilir. Bu bağlamda, mükellefleri vergiye uyum konusunda tereddüde düşürecek yüksek vergi maliyetlerinden kaçınmalıdırlar. Mükelleflerin sorunlara çözüm bulma kapasitesi yüksektir. Ayrıca toplumda kişiler arasındaki bağların zayıflaması (düşük bireycilik) vergi kaçırma refleksinin artmasını engellemeyebilir. Çünkü bireyler arasındaki bağların güçlü olması durumunda yasa dışı yolları seçenler toplum tarafından yargılanacak ve toplumun yaptırımlarıyla karşı karşıya kalacaktır. Toplumdaki kültürel bağların zayıflaması, yasa dışı yollara başvuran bireylerdeki utanma ve çekinme duygusunu azaltacaktır. Böylece toplum, kültürel alışkanlıklardan sapmak isteyenleri etkileyemeyecektir. Bu açıdan bakıldığında devletin toplumda kültürel bağları güçlendirme politikasının dolaylı olarak vergi uyumuna katkı sağlayacağı söylenebilir. Sonuç olarak, hukukun üstünlüğüne dayalı yasal yaptırımlar, devlete duyulan güven ve dindarlık düzeyinin artması söz konusu toplumda vergi uyumuna ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayabilecektir.

Hem vergi kaçırma hem de vergiden kaçınma stratejilerinin ardındaki motivasyon vergi yükünü azaltmaktır. Vergiden kaçınma yasallık, vergi tasarrufu, rasyonellik, iyi fikir gibi kavramlarla tanımlanabilirken, vergi kaçırma yasadışı, dolandırıcılık, suç, risk, kara para gibi kavramlarla tanımlanabilir. Vergiden kaçınmanın yasal ve ahlaki, vergi kaçırmanın ise yasadışı ve ahlak dışı olarak görüldüğü söylenebilir (Kogler ve Krichler, 2020: 199-200).

Ekonomik açıdan bakıldığında, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, kamu gelirlerini azaltma açısından benzer özelliklere sahiptir. Ancak, yasal olup olmamaları, vergi kaçırmanın ahlaki kaygılar oluşturup oluşturmaması ve yaptırımların olup olmaması açısından farklılık gösterirler. Vergi yükleri, vergi adaleti algıları, vergi idareleri ve mükellefler arasındaki iş birliği düzeyleri ve sosyal normlar bireylerin vergilendirmeye karşı tepkilerini etkilemektedir. Mükelleflerin vergi yüklerini yasal olarak nasıl azaltabilecekleri konusunda bilgilendirilmeleri, vergi yükünü azaltmak isteyen mükelleflerde memnuniyet oluşturabilir. Bu durum, yasa dışı yollarla vergi kaçırma eğilimlerini azaltabilir ve vergi idaresinin maliyetlerini düşürebilir (Krichler vd., 2003). Çünkü vergi mükelleflerinin yasadışı faaliyetlerini tespit etmek hem zor hem de maliyetli bir süreçtir. Bu açıdan bakıldığında, bilgi hem mükellefler hem de vergi idareleri için vergi uyumuna katkıda bulunabilir.

Aksine, mükellefler vergi denetimi ve ceza olasılığının düşük olduğunu algıladıklarında, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi faaliyetleri bir fırsat olarak görme olasılıkları daha yüksektir. Fırsattan istifade ederek yasa dışı yollara başvuran mükellefler ise bedel ödemeye razı olmaktadır (Kirchler ve Wahi, 2010: 333).

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın nedenleri ile bireysel değişkenler arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Bunları önlemek için hayata geçirilebilecek bazı uygulamalar aşağıdaki gibidir (Mughal ve Akram, 2012: 221-222):

- Vergi kaçakçılığı vakalarının tam olarak tespit edilebilmesi ve önlenbilmesi için vergiye tabi gerçek kişi sayısı belirlenmelidir.
- Vergi memurlarının yasa dışı faaliyetlere karışması durumunda, bunları tespit etmek için denetim birimleri kurulmalıdır.
- Vergiden muaf olanlara muafiyet belgesi verilerek, yasadışı faaliyetlerde bulunanlar kolayca tespit edilebilir.
- Vergilerin zamanında ödenmesini sağlamaya yönelik teşvikler, mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma faaliyetlerine girişmeden önce, en başından itibaren mükelleflere iletilmelidir.
- Sadece vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya odaklanmak eksik kalabilir. Yeni politikalar kayıt dışı ekonomiyi de ele almalıdır.
- Vergi kanunlarını daha anlaşılır kılmak ve uyumu kolaylaştırmak için mükellefler medya aracılığıyla bilgilendirilmelidir.
- Vergi kaçırıcıları hapis ve ağır para cezaları ile daha etkin bir şekilde cezalandırmak için özel vergi mahkemeleri kurulmalıdır.

Vergilendirmeden beklenen getiriye elde etmek her hükümetin arzusudur. Ancak sonuç her zaman istenildiği gibi olmayabilir. Bu nedenle politika yapıcılar vergi uyum sorunlarının nedenlerini tespit etmeye ve çözüm bulmaya çalışırlar. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığından daha tolere edilebilir olsa da vergi kaçakçılığı tolere edilemez. Vergi kaçakçılığının vergilendirmedeki en büyük sorunlardan biri olduğu ve bu nedenle etkinliğin sağlanması açısından tüm vergi sistemleri için büyük önem taşıdığı vurgulanmalıdır.

1.4.8. Vergi Rekabeti

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle uluslararası ekonomik hareketlilik artmakta ve çok uluslu şirketler çoğalmaktadır. Küreselleşmenin etkisiyle sermaye ve işgücü hareketliliği artarken, vergi rekabeti konusu da gündeme gelmektedir. Vergi rekabeti, ülkelerin vergi kolaylıkları ve avantajları sunarak yabancı şirketleri çekme çabaları olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2016: 196).

Vergi rekabeti kavramı sadece ülkeler arası rekabetten ibaret değildir. Federal yapıya sahip bir ülke içerisinde de yönetim kademesine göre farklılık gösteren vergi rekabeti söz konusudur. Federal devletler arasında vergi rekabeti varsa yatay vergi rekabetinden, federal devlet ile federasyon arasında vergi rekabeti varsa dikey vergi rekabetinin varlığından söz edilebilir (Talpoş ve Crâşneac, 2010: 41). Küreselleşme, ülkelerin ekonomik entegrasyonunu daha da artırarak rekabetin artmasına ve dolayısıyla vergi oranlarının düşmesine yol açmaktadır (Borck ve Pflüger, 2006: 648).

Hiç şüphe yok ki her yatırım ülkenin mevcut vergi sisteminden etkilenir. Herhangi bir yatırımcının vergi yükü en düşük olan ülkeyi seçmek istemesi normaldir. Daha fazla üretim faktörü ve sermaye hareketliliğinin kendi lehlerine olmasını isteyen ülkeler vergi oranlarını düşürmektedir. Dolayısıyla vergi rekabeti, ülkeler arasında vergi oranlarının farklılaşmasına yol açar. Bu farklılaşma sıfıra yakın vergi oranlarına bile neden olabilir ve vergi rekabetinden olumsuz etkilenen ülkelerin gelir kaynaklarında ciddi bir azalma yaşanabilir (Saruç, 2013: 28).

Ampirik çalışmalar, bir ülkenin pazar büyüklüğünün ve sermayeye uyguladığı vergi oranlarının çok uluslu şirketlerin yatırım yapacağı ülkelerin seçimini etkileyen en önemli faktörler arasında olduğunu göstermektedir (Haufler ve Wooton, 1999: 122). Bu bağlamda küreselleşme, ülkelerin vergi tabanlarının diğer ülkelere ihraç edilmesine yol açarken, vergi rekabetinin kapsamını da artırmaktadır. Küreselleşmenin etkileri kaçınılmazdır ve vergi rekabetinden yararlanan ülkeler sonuçları daha da kötüleştirebilir. Vergi rekabeti ülkelerin vergi sistemlerinin yapılarını bozarak ve hatta artan oranlılığın azalmasına yol açarak vergi sistemlerini daha az adil hale getirebilir (Tanzi, 1996: 20).

Literatürde vergi rekabetine ilişkin iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüş, uluslararası iş birliğine yanaşmayan ülkelerle ilgilidir. Kendi lehine avantajlar elde etmek isteyen bir ülke diğer ülkelerle vergi rekabetine girmekte ve vergi oranlarını düşürmektedir. Bu durumun olumsuz bir sonucu olarak vergiler geliri yeniden dağıtma işlevini yitirmekte ve sadece mali gelir sağlamaktadır. Asgari vergi oranlarının uygulamaya konulması buna bir örnektir. İkinci görüş ise vergi rekabetinin kısmen mali disiplini sağladığı yönündedir. Vergi rekabeti nedeniyle, politika yapıcılar kendi çıkarları doğrultusunda vergi oranlarını düşürmektedir. Vergi gelirleri düştükçe kamu harcamalarındaki artışlar engellenir ve aşırı yüksek vergi oranları frenlenir. Diğer bir deyişle vergi rekabeti, aşırı vergilendirmeyi önleyen ve vergi kurallarını kapsayan mali anayasanın eksikliklerini gidermede faydalı olur (Edwards ve Keen, 1996: 114-115).

Vergi oranlarının sıfır ya da sıfıra çok yakın olduğu ülkelere vergi cenneti denir. Vergi cenneti ülkeler, bölgelerindeki ülkelere kıyasla daha düşük vergi uygulayarak ya da hiç vergi uygulamayarak uluslararası sermayeyi çekmeyi başarmaktadır. Vergi cenneti ülkeler, vergi rekabetini destekleyen ve vergi rekabeti sorunlarını şiddetlendiren bir sürecin ana aktörleri haline gelirler. Bazı çalışmalar vergi cennetlerinin tamamen veya kısmen ortadan kaldırılmasının ekonomilerin refahında artışa yol

açtığını göstermiştir. Bu açıdan vergi cennetlerini sınırlandırmaya yönelik girişimler -yaptırımlar- vergi rekabetinin olumsuz sonuçlarını ortadan kaldırmak için faydalı olabilir. Vergi cennetlerinin vergi oranlarını artırmaları karşılığında, yaptırımların azaltılmasına yönelik bir anlaşmaya varılabilir. Bu anlaşma vergi cennetlerine de fayda sağlayacaktır. Yaptırımların kaldırılmasıyla birlikte vergi cennetlerine daha fazla hizmet talebi yönelebilir (Slemrod ve Wilson, 2009: 1262).

Vergi rekabeti nedeniyle yatırımların sınır ötesine kaçması, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli oluşturmaktadır. Bu da vergi tabanının başka ülkelere kayması nedeniyle vergi erozyonuna ve gelir kaybına yol açmaktadır. Vergi rekabetini önlemek için diğer ülkelere uygulanan yaptırımlar, bu ülkelerin egemenlik yetkilerini kullanma hakkını kısıtlamaktadır. Günümüzde sermaye uluslararası alanda serbestçe hareket hakkına, şirketler de yatırım için istedikleri ülkeyi seçme hakkına sahiptir. Sermayenin bu hareketliliği, herhangi bir ülkenin bu sermayeyi vergilendirme kabiliyetini sınırlamaktadır. Başka bir deyişle, küreselleşme ve vergi rekabetinin bir sonucu olarak, tek taraflı veya iki taraflı vergi anlaşmaları çerçevesinde hareket eden ülkeler artık kendi vergi kurallarını belirleyememektedir. Bu nedenle ülkeler ulusal rekabet güçlerini korumak isteyecek ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyecek girişimlerden kaçınacaklardır. Kısacası vergi rekabetinin olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için tek taraflı ya da iki taraflı anlaşmalarla değil, çok taraflı anlaşmalarla tüm ülkeleri dikkate alan çözümler geliştirmek gerekmektedir (Avi-Yonah, 2000: 1675).

Artan vergi rekabeti, finansal ve beşerî sermaye üzerindeki hedeflenen vergi oranlarını aşağı çekmekte ve sermaye üzerindeki vergi tabanını büyük ülkelerden küçük ülkelere kaydırmaktadır. Vergi rekabeti sürecinde, büyük ülkelerin mobil sermayeden gelir elde etme kabiliyeti azalırken, küçük ülkelerin gelir elde etme kabiliyeti artmaktadır. Büyük ülkeler daralan vergi tabanını ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde meydana gelen düşüşü işgücü ve tüketime odaklanarak telafi etmeye çalışmaktadır. Bu da zengin sermaye sahipleri ile toplumun geri kalanı arasında gelir eşitsizliğine yol açmaktadır. Hem vergi eşitliğini hem de vergi uyumunu olumsuz etkileyen bu süreçteki en önemli sorunlardan biri, vergi rekabeti nedeniyle vergi yükünün üretim faktörleri üzerindeki dağılımının değişmesidir (Genschel ve Schwarz, 2012: 17-19).

Ülkelerin vergi tabanlarının erozyona uğraması ve daha cazip vergi yetki alanlarına taşınması sorununa çözüm arayışları artmaktadır. Çalışmalarda ortaya çıkan ortak görüş, uluslararası vergi rekabetini önlemek için çatı birliklerin oluşturulmasıdır. Bu birliklerin bünyesinde oluşturulacak vergi idareleri, ülkeler arasında vergi uyumunu sağlayabilir. Ülkeler arasında ortak vergi standartları uygulanarak vergi rekabetinin olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Ancak bu amaçla kurulan birliklere tanınan vergilendirme yetkisi, ülkelerin ulusal vergilendirme yetkileri üzerinde bir sınırlama meydana getirecektir (Genschel ve Schwarz, 2011: 365). Ulusal vergi makamlarının ulus devletlere getirdiği bir vergi sınırlamasının, bu ülkelerin ortaya çıkan vergi sorunlarını ele alma kabiliyetlerini de sınırlayabileceği kabul edilmelidir (OECD, 1998: 37).

1.4.9. Vergi Cennetleri

Vergi cenneti kavramı, zararlı vergi rekabetinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Saruç, 2013: 29). Vergi cennetleri, “düşük vergi oranları uygulayan, yabancı yatırımcıları çekmek için vergi kolaylıkları sağlayan ve vergi rekabeti koşulları altında vergiden kaçınma fırsatları sunan ülkeler” olarak tanımlanabilir (Öztürk ve Ülger, 2016: 238). Daha geniş bir tanımla vergi cennetleri, vergi düzenlemelerinden kaçınmak isteyen yerleşik olmayanların işlemlerini kolaylaştırmak için yasalar oluşturan ve yasal bir gizlilik perdesi oluşturarak işlemleri kolaylaştıran yargı alanlarıdır. Vergi cennetleri muhasebeciler, avukatlar, bankacılar ve vergi uzmanlarından oluşan geniş bir profesyonel ekibin desteği ile oluşturulmaktadır (Palan vd., 2010: 236).

Birçok ülke, ekonomik fayda sağlamak için vergi ve vergi dışı teşvikler sunarak yabancı sermaye akışını çekmeye çalışmaktadır. Vergi cenneti olarak adlandırılan bu ülkeler, yabancı yatırımcılara yönelik düzenleyici tedbirlerin ve idari kısıtlamaların azaltıldığı, düşük vergili veya vergisiz bir ortam sunmaktadır. Genel olarak, bu yetki alanlarındaki ekonomik faaliyetler takas içermeyen bir şekilde gerçekleşir. Vergi cennetleri, gelir vergilerinin alınmadığı yerler olup, vergi yüklerini azaltmak isteyen vergi mükelleflerine fırsatlar sunmakta ve zararlı vergi rekabeti oluşturmaktadır. Vergi cennetleri, mevcut küresel mali altyapıyı kullanarak sermaye akımlarını kolaylaştırıp çekmekte ve diğer ülkelerin vergi tabanlarının aşınması olasılığını ortaya çıkarmaktadır (OECD, 1998: 22).

Vergi cennetleri üç ana amaca hizmet etmektedir. Mevduat sahipleri için güvenli bir kasa görevi görürler, kâğıt üzerinde kar elde edenlerin karlarını korurlar ve banka hesap bilgilerini gizli tutarak diğer ülkelerin vergi makamlarının incelemesinden koruma sağlarlar. Sonuç olarak hem bireyler hem de şirketler tarafından vergiden kaçınma ve kaçırma kolaylaşmakta ve ilgili ülkelerin vergi sistemlerine zarar vermektedir. Sistem aynı zamanda kara para aklamayı da kolaylaştırmaktadır. Bir ülkenin vergi cenneti olarak nitelendirilebilmesi için dikkate alınması gereken temel hususlar aşağıdaki gibidir (OECD, 1998: 23):

- Ekonomik faaliyetler üzerinden vergi alınmaması veya sadece nominal vergi alınması. Bu özellik vergi cenneti olmanın başlangıç noktası olarak nitelendirilmektedir.
- Bireyler veya şirketler hakkında hiçbir bilgi dış dünya ile paylaşılmaz. Bu durumda, ilgili ülkelerin vergi makamları bireyler ve şirketler hakkında soruşturma yürütememektedir.
- Kanun ve yönetmeliklerin uygulanmasında şeffaflığın olmaması.
- Ülkede iş yapmak için herhangi bir konuya önem verilmemesi.

Dünyada vergi cennetlerinin evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımı yoktur. Bunun nedeni vergi cennetlerinin birçok yönden farklılık göstermesi olabilir. Bununla birlikte, tüm vergi

cennetlerinin en azından vergi mükelleflerine vergiden kaçınmak için alternatif bir yerde faaliyet gösterme işlevi sunduğu söylenebilir. Örneğin, kendi yetki alanınızdaki oyunun kurallarından memnun değilseniz, aynı oyunu kuralların daha çok hoşunuza gittiği başka bir yerde oynamak isteyebilirsiniz. İşte vergi cennetleri bu fırsatı sunar. Vergi cennetleri sadece ödenecek vergi miktarında bir azalma değil, aynı zamanda cezai sorumluluktan ve ifşa edilme olasılığından da bir kaçış imkânı sağlar. Üstelik vergi cennetlerini tercih etme eğiliminde olan kurumlar çok uluslu ve büyük finans kuruluşlarıdır. Bu da piyasada faaliyet gösteren diğer küçük ve orta ölçekli işletmelere karşı tekelleşmeyi artırıcı bir etki yapar. Vergi cennetleri böylece mevcut eşitsizlikleri daha da derinleştirir (Shaxson, 2019: 7).

Bazı durumlarda vergi cennetleri diğer ülkeler için faydalı olabilmektedir. Vergi cennetleri vergiden kaçınmak için açık fırsatlar sunduğundan, yüksek vergi oranlarına sahip ülkelere bu bölgelere sermaye kayması olasılığı her zaman bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi cennetleri, diğer ülkelerdeki yüksek vergi oranlarını engellemek için her zaman bir tehdit olarak var olmaktadır (Jaafar ve Thornton, 2015: 453-454).

Küreselleşmeyle birlikte çok uluslu şirketlerin sayısında artış yaşanmıştır. Çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerinde faaliyet göstermesi veya vergi cennetlerinde iştiraklerinin bulunması, kurumlar vergisi matrahında ciddi bir erozyona neden olmaktadır. Bu durum, sermayesi vergi cennetlerine aktarılan ülkelerin kurumlar vergisi oranları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesinde rol oynamaktadır. Yabancı sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin iç vergi oranlarını düşürmesi, ülkeler arasında vergi rekabeti doğmasında etkili olmuştur. Tersine, kurumlar vergisi oranları gibi iç vergi oranlarını düşüremeyen ülkeler, yabancı sermayeyi çekmek için küresel rekabetten olumsuz etkilenmektedir. Kısacası, vergi cennetlerinin ülkelerin kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinde ve yüksek kurumlar vergisi oranlarına sahip ülkelere bu oranların düşürülmesinde oldukça etkili olduğu söylenebilmektedir (Jones ve Temouri, 2016: 246).

Desai vd. (2006: 529-530) Amerika Birleşik Devletleri'ndeki (ABD) çok uluslu şirketlerin vergi cennetlerini vergiden kaçınma stratejisi olarak kullandıklarını ileri sürmektedir. Çalışmada ayrıca uluslararası aktif firmaların vergi cennetlerinde iştirakleri olduğu ve AR-GE yoğun firmaların vergi cennetlerine en fazla talep gösteren firmalar olduğu belirtilmektedir. Vergi cennetlerindeki iştirakler, vergilendirilebilir gelirin yüksek vergili yetki alanlarından kaydırılmasını kolaylaştırmakta ve gelirin ana ülkede vergilendirilmesinin erteleme maliyetlerini azaltmaktadır. Ayrıca vergi cennetlerindeki iştirakler, transfer fiyatlandırması yoluyla gelirin yeniden dağıtılması için bir fırsat sağlamaktadır. Bu şekilde kârlılık açısından avantaj elde eden şirketler, gelişmekte olan ülkelere yatırım yaparken diğer şirketlere göre avantaj elde etmektedir.

Vergi cenneti ülkeler zengin, iyi yönetilen ve küçük ülkelerdir. Bu ülkelerin vergi cenneti olma işlevlerini yerine getirebilmek için uluslararası vergi anlaşmalarına sıcak bakmamaları beklenen bir durumdur. Ancak sorun sadece onların sorunu değildir. Çünkü tüm dünyada evrensel olarak kabul görecektir bir vergi anlaşması yapmak mümkün değildir. Başka bir deyişle, bu anlaşmalar her ülkenin kabul edebileceği şekilde tasarlanamamaktadır. Bir diğer sorun ise vergi cennetleri listesinde yer almayan ancak vergi konusuna gereken önemi vermeyen, vergi uyumunu sağlamada etkin olmayan, vergi sürecini iyi yönetemeyen ve vergi matrahını iyi kavrayamayan ülkelerin de vergi cenneti olarak işlev görebilmesidir. Bu durumun, vergilerin kamu gelirleri içindeki payının düşük olduğu ülkelerde görülmesi muhtemeldir (Dharmapala ve Hines Jr., 2009: 1065). Bu açıdan vergi cennetleri konusuna daha geniş bir perspektifle bakmakta fayda bulunmaktadır.

Vergi cennetleri sadece vergiden kaçınma ve vergi kaçırma amacıyla kullanılmamaktadır. Vergi cennetleri, finans dünyasında ülkelerin ve bireylerin mali kaynaklarını yönetmek için de kullanılabilir. Vergi cennetleri özellikle yabancılar için fırsatlar sunmaktadır. Lihtenştayn vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerden biridir ve ilginç bir şekilde vergi uyumu açısından vergi tabanına sıkı yaptırımlar uygulamaktadır. Vergi cennetleri küresel ekonominin bir parçası olarak görülmekte ve diğer ülkelerin egemenlik haklarına müdahale etmekle eleştirilmektedir. Ortak bir zemin bulunamaması nedeniyle vergi cenneti ülkeler sürekli olarak diğer ülkelerin baskı ve yaptırımları altında kalmaktadır. Bu durumu savunmak için vergi cenneti ülkeler, düzenlemelerinin egemenlik haklarına dayandığını iddia etmektedir (Palan vd., 2010: 236).

1.4.10. Transfer Fiyatlandırması

“Çok uluslu şirketlerin merkezinde (yurt içi) ve yurtdışında faaliyette bulunan, hukuki ve ticari olarak birbirine bağlı şubeleri arasında gerçekleşen mal ve hizmet alımında uygulanan fiyata” transfer fiyatlandırması denilmektedir. Dünya hızlı bir küreselleşme sürecinden geçmektedir. Küreselleşmenin uluslararası ticaret hacmini arttırdığı görülmektedir ve çok uluslu şirketler dünyanın her yerinde faaliyet gösterebilmektedir. Ticaretin ana ilkesi olan kâr maksimizasyonunu sağlamak için çok uluslu şirketler transfer fiyatlandırmasına başvurmaktadır. Çok uluslu şirketler, birbirleriyle bağlantılı şubeleri ve iştirakleri arasında mal ve hizmet alım ve satımını aşırı veya düşük fiyatlandırabilmektedir. Aralarındaki bu ticaret sırasında rakamlar olduğundan düşük gösterebilmektedir. Bu durum vergi açısından sorunludur ve transfer fiyatlandırması vergi gelirlerinde önemli bir azalmaya yol açabilmektedir. Örneğin, çok uluslu bir şirket yabancı bir iştirakinden mal satın alır. Bu alımın miktarı olduğundan fazla gösterilirse, vergi matrahı azalacak ve ödenecek vergi miktarı olması gerekenden daha düşük olacaktır. Kısacası transfer fiyatlandırması ile vergi (matrah) erozyonu meydana gelmektedir (Şen ve Sağbaş, 2019: 200). Böylece transfer fiyatlandırması vergi uyumu üzerinde doğrudan olumsuz bir etki meydana getirmektedir.

Transfer fiyatlandırması, yüksek vergili ülkelerdeki şubelerin kârlarını düşük göstererek ve düşük vergili ülkelerdeki şubelerin kârlarını yüksek göstererek vergi maliyetlerini azaltmak için kullanılmaktadır. Bu çabalar, kârların örtülü bir şekilde transfer edilmesine ve ilgili ülkelerdeki vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlandırması yoluyla daha az vergi ödeme çabaları bir sır değildir. Bilinen bu gerçek karşısında hemen hemen tüm ülkeler çok uluslu şirketlerin örtülü kazanç dağıtımını işlemlerine karşı gerekli önlemleri almaya çalışmaktadır (Saruç, 2013: 29). Aynı zamanda transfer fiyatlandırması, faaliyetlerden elde edilen gelirin beyan edilmesi gereken ana ülkenin egemenliğini de ihlal etmektedir (Terzi ve Köse, 2016: 84).

Transfer fiyatlandırmasına karşı uluslararası kabul görmüş bir ilke bulunmaktadır. Buna “kol uzunluğu (emsallere uygunluk) ilkesi” denilmektedir. Kol uzunluğu ilkesi, OECD üyesi ülkeler, çok uluslu şirket grupları ve vergi idareleri tarafından vergi amaçlı kullanılmak üzere kabul edilmiş bir ilkedir. Bu ilkeye göre, ilişkili iki şirket arasındaki ticari veya finansal ilişkilerin, bağımsız şirketler arasında görülebilecek işlemlerin ötesine geçmesi halinde, bu işlemler sonucunda şirketlerden birine tahakkuk eden ancak diğerine tahakkuk etmeyen kâr tutarı, tahakkuk etmeyen şirketin kârına dahil edilebilmekte ve buna göre vergilendirilebilmektedir. Kârları, bağımsız işletmeler arasındaki karşılaştırılabilir işlemlerden elde edilen bilgilere dayanarak düzeltmeye çalışan “kol uzunluğu ilkesi”, çok uluslu bir şirket grubunun üyelerine bağımsız işletmeler gibi muamele etmektedir. Bu nedenle, normal piyasa koşullarında gerçekleşen işlemleri ve bunlar arasındaki işlemleri karşılaştırılabilirlik analizine tabi tutmaktadır. Bu ilkenin amacı, vergisel avantaj ve dezavantajların önüne geçmektir. Çok uluslu şirketler arasındaki işlemlerin kol uzunluğu ilkesine uygun olup olmadığını belirlemek için vergi idaresi, mükellef tarafından sağlanan belgelerin incelenmesi ve işlemlerin yapıldığı dönemdeki piyasa koşulları hakkında bilgi toplanması gibi ek maliyetlere katlanmak zorunda kalabilmektedir (OECD, 2010: 33-35). Vergi idaresi tarafından transfer fiyatlandırması olarak belirlenen tutarlar Türkiye’de örtülü kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmektedir. Amaç, kamu alacaklarının güvenliği ile ilgilidir. Türkiye’de örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilen tutarlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmekte ve vergilendirilmektedir (Çelik, 2019: 118).

Transfer fiyatlandırmasında emsallere uygun fiyatı belirlemek kolay değildir. Bu bakımdan vergi idaresinin vergi kaybını en aza indirme çabaları pek sonuç vermeyebilir. İşte bu noktada vergi ahlakı ve vergi etiği kavramları devreye girmektedir. Etik, doğru, uygun ve adil olanın seçilmesini gerektirir. Ne yazık ki, yüksek vergi ahlakına sahip mükelleflerin bile yüksek vergi maliyetlerine yol açacak bir seçim yapmaları beklenemez (Hansen vd., 1992: 683-684). Çok uluslu şirket yöneticilerinin ücretlerini şirket kârlarıyla ilişkilendirme eğiliminin, karmaşık transfer fiyatlandırması planlarını ve vergiden kaçınma stratejileri arayışını teşvik etmesi muhtemeldir. Bu da birkaç kişinin zenginleşmesini sağlayacak ve devletin gelir kaybına uğramasına yol açacaktır (Sikka ve Willmott, 2010: 354).

Transfer fiyatlandırması uygulayan çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi zor ve karmaşık bir süreçtir. Küreselleşme bu süreci daha da zorlaştırmaktadır. Bu sorunun üstesinden gelmek için, “OECD Model Vergi Anlaşması”nı temel alan, ikamet ilkesine ve emsallere uygunluk standardına dayalı iki taraflı vergi anlaşmaları yapmak ve bu tür anlaşmaların ağını genişletmek etkili olabilir (Eden, 2009: 32). Bir diğer öneri de vergi idarelerinin transfer fiyatlandırması ile mücadele kapasitelerini artırmalarıdır. Zira transfer fiyatlandırması, özel olarak araştırılması, yeni gelişmeleri takip etmek ve bunlara çözüm bulmak için ayrı bir birim tarafından takip edilmesi gereken bir konudur. Bu amaçla vergi idareleri bünyesinde bir transfer fiyatlandırması birimi kurulabilir. Bu özel birim sayesinde emsallere uygun fiyatların tespiti, denetim faaliyetleri, şirketler arasında vergi yükünü azaltan işlemlerin nasıl yapıldığının bilinmesi ve cezaların uygulanması daha etkin bir şekilde yürütülebilir. Bu birim yeni gelişmeler ışığında sürekli eğitime tabi tutulabilir. Bu birimler ayrıca uluslararası iş birliğine açık hale getirilerek transfer fiyatlandırması işlemlerine karşı önlem alınmasında faydalı olabilir (Nguyen vd., 2019: 1308-1309).

1.4.11. Vergi Arbitraji

Vergi arbitraji veya sınır ötesi vergi arbitraji, “*vergi mükelleflerinin farklı ülkelerin veya bölgelerin vergi uygulamalarından yola çıkarak sunulan vergilendirme seçenekleri arasından kendisine en düşük vergi yükümlülüğünü doğuracak şekilde tercih yapması*” olarak ifade edilmektedir (Şenyüz vd., 2017: 355, Ring, 2002: 80).

Vergi arbitraji sadece uluslararası vergi işlemleriyle sınırlı değildir. Aynı ülke içinde farklı teknikler kullanılarak da gerçekleştirilebilir. Örneğin, bir şirket bir makineyi satın alıp kullanmak yerine “leasing” yani kiralama yoluyla kullanırsa vergi avantajı elde edebilir (Akdoğan, 2016: 199). Vergi arbitraji, vergiden kaçınmanın bir sonucu olarak ortaya çıkar. Mükellefler vergi yüklerini en aza indirmek için vergi sisteminin sağladığı fırsatlardan yararlanmak isteyebilirler. Böylece daha az vergi ödeme fırsatları tespit edilerek vergi arbitraji yoluyla vergi avantajı elde edilir (Pehlivan, 2021: 167).

Vergi arbitraji sadece şirketler için değil bireyler için de vergi yükünü azaltmak amacıyla tercih edilen bir yöntemdir. Ampirik çalışmalar, yüksek marjinal vergi oranlarına maruz kalan ve yüksek gelire sahip bireylerin vergi muafiyetleri arama veya vergi yüklerini azaltma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Önceki dönemlerin aksine, içinde bulunduğumuz dönemde küreselleşme ve teknolojik ilerleme nedeniyle işgücü arzının daha esnek hale gelmesi, bireylerin daha fazla gelir elde etmek için vergi arbitraji yapmalarını mümkün kılmaktadır (Agell ve Persson, 2000: 6). Sporcuların kariyerlerinde belirli bir seviyeye ulaştıktan sonra, söz konusu spor dalında ünlü olmayan ancak daha düşük vergi yüküne katlanabilecekleri ülkelerde daha fazla gelir elde etme arayışına girmeleri buna bir örnektir.

“Tek vergi ilkesi” vergi arbitrajı alanında ortaya çıkmaktadır. Tek vergi ilkesi bir uluslararası vergilendirme teorisidir. Bu teoriye göre, sınır ötesi gelir tam vergilendirmeye tabi olmalıdır. Tam vergilendirme, bireylerin ikamet ettikleri ülkede, şirketlerin ise ticari kârlarını elde ettikleri kaynak ülkede vergilendirilmeleri gerektiği anlamına gelir. Eksik vergilendirme durumunda ise bireyler kaynak ülkede, kurumlar ise ikamet ettikleri ülkede vergilendirilerek eksiklik giderilmektedir (Avi-Yonah, 2015: 306). Tek vergi ilkesi ile vergilendirme nihai olarak tamamlanmakta ve ikamet edilen veya kaynak ülkenin vergi uygulamalarında varsa herhangi bir avantaj ortadan kalkmaktadır. Öte yandan vergi arbitrajı, farklı seçeneklerin vergi avantajlarının değerlendirilmesini içermektedir. Bu açıdan vergi arbitrajı, tek vergi ilkesinin doğrudan reddi olarak yorumlanabilmektedir (Avi-Yonah, 2007: 137).

Uluslararası vergi arbitrajı, ülkeler arasındaki farklı vergi politikası uygulamalarından ve ülkelerin uluslararası vergi sistemi içinde sorunu çözmek için iş birliği yapma konusundaki isteksizliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu da dünya çapında optimal olmayan vergi rejimlerine yol açmaktadır. Ülkeler arasında yasama yetkisine sahip küresel bir vergi otoritesinin oluşturulması, vergi arbitrajının neden olduğu matrah erozyonu ve vergi uyumu sorunlarının ele alınmasında faydalı olabilir. Ancak hiçbir ülke vergi konularındaki egemenliğini böyle bir üst kuruma devretmeye istekli değildir. Dahası, vergilendirmenin her ülkenin saygı gösterilmesi gereken egemenlik ayrıcalığı olduğu gerçeği, uyumlaştırma politikalarını daha da zorlaştırmaktadır (Rosenzweig, 2007: 558).

1.5. Devletin Vergi Uyumuyla İlgili Kavramlar

Vergilendirme hem devleti hem de toplumu etkileyen önemli bir konudur. Vergilendirme devlet için hayati bir önem taşımaktadır. Vergi politikası yapıcılar için esas olan, vergilendirmeden beklenen amaca ulaşmaktır. Başka bir deyişle, vergilendirmenin temel amacı kamu harcamaları için gerekli finansmanı sağlamaktır. Öte yandan ekonomik ve psikolojik açıdan birçok unsur vergilendirmenin sonuçlarından doğrudan ya da dolaylı olarak etkilenmektedir. Bunların başında vergi mükellefleri gelmektedir.

Vergiler mükelleflere maliyet yükler ve bu nedenle mükelleflerin vergilendirmeye karşı istenmeyen tepkiler vermesi olasıdır. Üstelik bu tepkileri tamamen ortadan kaldırmak hiçbir zaman mümkün değildir. Vergiden kaçınmaya izin veren tüm yasal boşluklar ortadan kaldırılsa bile, mükellefler daha az çalışarak, daha az tasarruf ederek, daha az satarak ve daha az satın alarak vergilendirmeye tepki gösterebilirler. Yasal bir sorun teşkil etmeyen bu mükellef tepkilerinin önüne geçmek mümkün görünmemektedir. Bu koşullar altında, devlet için maksimum fayda ve toplum için minimum maliyet elde etmek amacıyla ideal (optimal) bir vergi sistemi tasarlamak önemlidir. Optimal bir vergi sisteminin tasarımı, vergilendirme sonucunda istenmeyen sosyal davranışların önlenmesini, gelirin yeniden dağılımını ve vergilendirmenin sosyal maliyetlerini dikkate almalıdır. Herhangi bir vergilendirme süreci hedeflenen amacına ulaşamayabilir. Bu nedenle vergilendirme

sürecinde karşılaşılan zorluklara dikkat edilmeli, bunlar iyi tespit edilmeli ve vergi politikası bunların varlığı kabul edilerek tasarlanmalıdır (Raskolnikov, 2012: 523-525).

Vergi sisteminin yapısı ve vergi sistemine duyulan güven vergiye uyumun sağlanmasında etkilidir. İşte bu noktada hukuki güvenlik ilkesi ön plana çıkmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, “bireylerin mevzuat hükümlerine güven duymaları, hayatlarını buna göre planlayabilmeleri ve haklarını koruyabilmeleri” anlamına gelmektedir (Karakoç, 2019: 499). Hukuki güvenlik ilkesi sayesinde mükellefler vergilendirme alanında idarenin keyfi uygulamalarından korunmakta ve yükümlülük doğuran düzenlemelerin parlamento yetkisi ile yapılması gerekmektedir (Karaca, 2021: 190). Hukuki belirlilik ilkesinin tam olarak tesis edilebilmesi için belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerinin de hayata geçirilmesi gerekmektedir. Belirlilik ilkesi doğrultusunda denilebilir ki, bir toplumda konulan kurallara tam uyumun sağlanabilmesi için öncelikle bu kuralların anlaşılabilir olması ve kesinliğinden şüphe duyulmaması gerekir. Öte yandan kuralların sık sık değişmesi, yeni duruma uyum sağlamada bazı sorunlara yol açabilir. Başka bir deyişle, herhangi bir planlamada ilgili konuda var olan kurallara göre hareket edilir ve bu kuralların sürekli değişmesi planlamada çeşitli kararsızlıklara neden olabilir. Bu nedenle öngörülebilirlik ilkesi dikkat çekicidir (Arıkan, 2021: 116). Devletin vergilendirmede beklentilerini karşılayabilmesi ve mükelleflerin vergiye uyum gösterebilmesi için vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlik hususlarının mutlaka üzerinde durulması gerekmektedir.

Vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergilendirme ile ilgili tüm hususların açık ve net bir şekilde açıklanması gerektiği anlamına gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında bir mükellefin vergiye tam uyum gösterebilmesi için tüm vergisel işlemleri için ne yapması gerektiğinin mevzuatta açık ve kesin bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Öte yandan belirlilik ilkesine göre vergi düzenlemeleri anayasal ilkelere uygun olarak belirlenmelidir (Karakoç, 2019: 500). Bunun nedeni, devletin temel işlevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynağın vergiler olması ve bu nedenle anayasada vergilendirmeye ilişkin hükümlerin bulunmasıdır (Kaneti vd., 2019: 13). Ayrıca, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin 17. maddesi “Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz” ifadesi (UN, 1948: madde 17) ve 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesinde yer alan “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmü vergilendirmede keyfiliğe yer olmadığını ve temsilsiz vergilendirme olamayacağını belirterek belirlilik ilkesine vurgu yapmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2019: 45).

Vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesi, hukuki belirlilik ilkesinin bir diğer bileşenidir. Vergilendirmede istikrar ilkesi olarak da anılan bu ilke, vergi mevzuatının sık sık değişmemesini sağlayarak mükelleflerin geleceğe yönelik sağlam planlar yapmasına ve gerçekçi öngörülerde bulunmasına olanak tanır (Pehlivan, 2021: 161). Vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin ardından mükellefler yeni sürece uyum sağlamakta zorlanabilmektedir. Zira mükellefler gelirleri üzerindeki tasarruflarını belirlerken de vergi sistemine göre hareket etmektedir. Zira vergi unsuru karlılığı

azaltan bir durumdur; tüketim yapılırken harcama vergileri, yatırım yapılırken ise sektörel vergi yükleri dikkate alınır. Vergi mevzuatı hemen hemen tüm ülkelerde en çok değişikliğe uğrayan mevzuat olduğundan, mükelleflerin geleceğe yönelik planlarının da mevzuattaki değişikliklere paralel olarak değişmesi şaşırtıcı olmayacaktır (Karaca, 2021: 195). Ancak günün koşullarına uyum sağlamayan ve etkin olmayan vergi mevzuatının da değiştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi sisteminde köklü değişikliklere gerek kalmadan zaman içinde gerekli güncellemeler yapılarak vergi sisteminin etkinliği sağlanabilir (Akdoğan, 2016: 221). Vergi mevzuatının mükelleflerin görüşleri dikkate alınmadan değiştirilmesi, mükelleflerin hayal kırıklığına uğramasına yol açabileceği gibi vergi mevzuatına olan güvenlerini de zedeleyebilir (Arıkan, 2021: 209-210). Dolayısıyla vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde isteksizliğe neden olabilecek bu durum, vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmektedir.

Bir ülkede devlet vergi koyma ve vergiyle ilgili tüm değişiklikleri yapma yetkisine sahiptir ve bu yetkiyi egemenlik hakkına dayanarak kullanmaktadır. Devlet adına ekonomiyi hükümet yönetmektedir. Ekonomik hedeflere ulaşmak için vergiler maliye politikasının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Bu minvalde, vergiler sadece gelir elde etmek için değil, aynı zamanda iyi bir politika aracı olarak da kullanılmaktadır. Vergi politikasının her zaman istenen sonuçları üretmesi arzu edilen bir durumdur. Ancak bu her zaman mümkün olmamaktadır çünkü vergilendirmenin de bir sınırı bulunmaktadır. Vergilendirmenin sınırları, vergi sisteminde vergilerle ilgili değişiklik yapılamaması ve yeni vergilerin yürürlüğe konulamaması olarak ifade edilebilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2019: 43).

Vergilendirme sınırlarının aşılması ekonomiye ciddi zararlar verebilir. Bu nedenle hükümet politik davranarak vergileri sınırlar içinde tutmaya çalışmalı, vergilendirmeye karşı direncin farkında olmalı ve olası olumsuz sonuçları hesaplamalıdır. Vergi oranlarını artırarak veya yeni vergiler getirerek ek gelir elde edilememesi, vergilendirmenin mutlak sınırına ulaşıldığını gösterir. Ancak bu sınıra nadiren ulaşılır. Genel olarak, bir vergi sınırı kesin bir seviyede saptanmamakla birlikte, neden olunan zarar açısından yeni koşullar ortaya koyar. Sınırın aşılması halinde olumsuz etkiler, mali disiplinin ve ek gelirin faydalarından daha ağır basacak kadar büyük olabilir. Üretken kapasitenin zarar görmesi, ekonomik teşviklerin kaybolması, vergilendirmeye karşı direnç ve vergi kaçakçılığı bunlara örnek olarak verilebilir (Goode, 1980: 11).

Vergilendirme sınırlarını değerlendirirken dikkate alınması gereken birçok husus vardır. Şöyle ki, sonuçları uzun vadede ortaya çıkabilecek sınırlar güvenli bir şekilde aşılabılır. Örneğin, vergilendirmenin çalışma motivasyonu ve üretkenlik üzerindeki etkileri birkaç yıl içerisinde ortaya çıkmaktadır. Savaş veya diğer acil durumlarda insanlar yüksek düzeyde vergilendirmeyi kabul etmeye istekli olabilirler. Vergilendirme sınırlarının zaman içinde artma eğiliminde olduğu da söylenebilir. Diğer ülkelerdeki vergi oranlarının etkisiyle sermayenin düşük vergili bölgelere kayma olasılığı da vergilendirmenin sınırlarının belirlenmesinde rol oynar. Bir diğer konu ise artan oranlı

vergilendirmenin vergi sınırı üzerindeki etkisidir. Artan oranlı vergilendirmede marjinal vergi oranlarının yüksek olması kişiler üzerinde olumsuz etki oluşturmakta ve vergi sınırını aşağı çekmektedir. Vergisel yeniliklere açık olma ve toplumun bunları kabul etmeye hazır olması, vergilendirme aşırı olmadığı sürece vergi sınırının yükseltilmesinde etkili olabilir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra geniş tabanlı satış vergilerinin getirilmesi, katma değer vergilerinin geliştirilmesi ve stopaj vergilerinin sıfırdan oluşturulması yerine mevcut araçlar üzerinde değişiklik yapılarak uygulamaya konulmasının vergi sınırının yükseltilmesinde etkili olduğu söylenebilir (Goode, 1980: 12).

Vergi sisteminin bir ülkenin idari kapasitesine ve vergi mükelleflerinin uyum istekliliğine uyarlanması, vergi kaçakçılığını ve vergilerin eşit olmayan şekilde uygulanmasından kaynaklanan zararı en aza indirerek gelir kapasitesini artırma potansiyeline sahiptir. Başka bir deyişle, vergi marjını artırabilir. Bu nedenle, vergi sınırını etkileyen faktörler politika oluşturma sürecinde önemli bir husustur. Eğer bir ülke vergi eşiğini aşmışsa, istemeden de olsa kamu harcamalarını vergi geliri seviyesine düşürmek zorunda kalacaktır. Bu koşullarda, vergi sınırını aşmamış bir ülke daha iyi bir konumdadır ve vergi sınırının altındaki gelirlerle çalışmaya devam edebilir. Burada kullanılmayan vergi kapasitesi, kamu harcamalarının düzeyini artırmak veya bütçe açığını azaltmak için kullanılabilir (Goode, 1980: 13).

Toplumda genel olarak vergilendirmeye karşı bir tepki olması doğaldır. Bu tepkinin şiddeti ve devletin kararlılığı vergilendirme sürecinin yönünü belirler. Bu süreçte ortaya çıkabilecek vergilendirmeye karşı tepkiler, vergilerden beklenen gelirin elde edilememesi sorununa yol açabilir. Diğer bir deyişle, vergilendirme sürecinde mükelleflerin tepkilerine neden olan önemli hususlara dikkat edilmemesi, yani devletin vergiye uyum sağlamaması, toplumda tüketim ve yatırım alışkanlıklarının değişmesi ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Vergilendirme ve vergilendirmenin beklenen hedeflere ulaşamaması üzerinde hukuki, siyasi, iktisadi, mali ve sosyo-psikolojik sınırlar bulunmaktadır. Bu sınırlamalar kısaca aşağıdaki gibi özetlenebilir (User, 1992: 3-22):

1.5.1. Vergilendirmenin Hukuki Sınırı

Devletin vergilendirme yetkisini kullanması, anayasal ve yasal hükümlerden kaynaklanan bir haktır. Bu yetki devlet tarafından her zaman kullanılır. Ancak bu yetkinin sınırsız olarak kullanılması mümkün değildir. Vergilendirme yetkisi, kendisine yetki verilen hükümlerle sınırlıdır. Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası vergilendirmeye ilişkin hükümler içermektedir. Vergiler topluma yüklenirken mali güce göre vergilendirme yapılması burada bir sınırlamaya dikkat çekmektedir. Yine Anayasa'ya göre vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla düzenlenebilecek olması, hükümet kararları ile vergi yükümlülüğü getirilemeyeceği yasal bir sınırlama örneğidir.

Hukuk normları toplumun bütününe kapsar. Örneğin Anayasa'ya göre herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Bu durumda hiç kimse keyfi olarak, vergi ödemeyi ve diğer yükümlülükleri yerine getirmeyi reddetme hakkına sahip değildir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982: madde 73). Vergilendirme sürecinin sınırlarını açıkça belirleyen bu ve bunun gibi diğer hükümler, vergilendirmenin yasal sınırlarını oluşturmaktadır. Bu sınırların aşılması hem devlet hem de bireyler için söz konusu değildir.

1.5.2. Vergilendirmenin Siyasi Sınırı

Devleti yönetenler siyaset mekanizması aracılığıyla iktidara gelirler. Bu süreçte devlet yönetimine talip olan siyasetçiler, seçmenler tarafından oylarla iktidara getirilirler. Bu bakımdan siyasetçilerin seçim yoluyla iktidara gelebilmeleri için oya ihtiyaçları vardır. Seçmenlerin ise kendilerine en ideal kamu hizmeti paketini sunan siyasetçilere oy vermeleri beklenir. Öte yandan, bu kamu hizmetlerinin maliyeti vergiler yoluyla topluma geri dönmektedir. Bu koşullar altında rasyonel bireylerin yararlanacakları kamu hizmetleri ile ödeyecekleri vergiler arasında siyasi tercih yapmaları beklenir. Bu süreçte politikacılar bir yandan vatandaşların faydalarını artırmaya odaklanırken, diğer yandan da vergilerden vatandaşların olumsuz etkilenmemesini isterler. Bu sağlamadığı takdirde vatandaşlar tarafından tepkilerin oylara yansması muhtemeldir. Vergiler, oy kaybetmek istemeyen politikacıların davranışlarını etkiler. Dolayısıyla, siyaset mekanizmasında vergilendirmenin oy kaybettirmeye başladığı nokta, vergilendirmenin siyasi sınırını ifade eder (Şen ve Sağbaş, 2019: 46).

1.5.3. Vergilendirmenin İktisadi Sınırı

Devlet, egemen olduğu toprakları vergilendirerek ekonomik faaliyetlerine gelir sağlamaktadır. Bu gelirlerin seviyesi bazen yükselebilir bazen de düşebilir. Ancak hiçbir zaman sınırsız düzeyde vergi geliri elde etmek mümkün değildir. Buradaki durum vergi potansiyelinin ne ölçüde vergilendirildiği ile ilgilidir. Bir ülkenin vergilendirme yoluyla toplayabileceği gelirin bir üst sınırı vardır ve bu sınıra vergi potansiyeli (vergi kapasitesi) denir. Devletin vergi gelirini maksimize etmesi, yani milli geliri tamamen vergilendirmesi teorik olarak mümkündür. Bu bakımdan vergi kapasitesinin milli gelire eşit olduğu söylenebilir. Vergi kapasitesi her ülkenin milli geliri kadardır ancak her ülkede aynı ölçüde kullanılamayabilir. İşte bu noktada vergi gayreti kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergi gayreti, toplanan vergi gelirinin vergi kapasitesine oranı olarak hesaplanmaktadır. Bir ülkede vergi gayretinin artması, bir bütün olarak toplum üzerindeki vergi yükünün artması anlamına gelmektedir (Şen ve Sağbaş, 2019: 48).

Vergi gayretinin %100 olması, vergi kapasitesinin tamamının vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Vergi gayreti arttıkça, insanlar üzerindeki vergi yükü de artar. Bu durumda kişilerin daha yüksek bir vergi yüküne maruz kalması hem vergi psikolojisi hem de vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkiye neden olmaktadır. Ayrıca, sektörel veya bireysel vergi yükündeki bir artış arz ve

talep arasındaki dengeyi bozar, maliyetleri artırır ve ekonomik faaliyetleri olumsuz etkiler. Bu bağlamda, vergilendirmenin ekonomik sınırının, ekonomik faaliyetin vergilendirmeden olumsuz etkilenmeye başladığı nokta olduğu söylenebilir.

1.5.4. Vergilendirmenin Mali Sınırı

Vergilendirmenin birçok işlevi vardır. Bunlardan en önemlisi kamu harcamaları için yeterli kaynak sağlamaktır ve bunun için toplumdaki herkes ödeme gücüne göre belirli bir miktar vergi öder. Bireyler açısından ödenecek vergi miktarı, vergi oranının vergi matrahına uygulanmasıyla hesaplanır. Burada vergi oranı ile vergi miktarı arasında matematiksel olarak doğrudan bir ilişki bulunmaktadır ve vergi matrahına uygulanan vergi oranı arttıkça vergi miktarının da artması gerekmektedir. Ancak söz konusu vergilendirme olduğunda, teori ile uygulama farklılaşabilmekte, matematiksel hesaplamalar hedeflenen vergi gelirinin elde edilmesi açısından tek başına istenen sonuçları vermemektedir. Uygulamada, hedeflenen geliri elde etmek için önce vergi tabanı tahmin edilir ve bu taban üzerinden vergi alınır. Bazı vergiler ilan edildikten sonra beklenen geliri karşılarken, bazı vergilerin performansı beklenenin altında kalabilmektedir (Eroğlu, 2018: 58). Bu durum vergi uyumu ile doğrudan ilişkilidir. Eğer konulan vergi sonucunda hedeflenen gelir elde ediliyorsa mükelleflerin söz konusu vergiye uyum sağladığı söylenebilir. Buna karşılık, bir vergi uygulamaya konulduktan sonra tahmin edilenden daha az gelir elde ediliyorsa, mükelleflerin vergiye uyum sağlamadığı ve bir sınırlamayla karşılaştığı sonucuna varılabilir. İşte bu açıdan, vergi oranının artırılmasına rağmen vergi gelirinin artmadığı, hatta azalmaya başladığı noktaya verginin mali sınırı denilmektedir.

Daha önce de değinilen Laffer eğrisinde ifade edildiği gibi, belirli bir vergi oranına kadar toplumun vergiye uyum gösterdiği ve bunun da vergi gelirlerini artırdığı sonucuna varılabilir. Vergi oranlarındaki bir artış; işi bırakma, daha az çalışma, kayıt dışılığa yönelme, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yasal ve yasadışı tepkilere yol açabilir ve bu da diğer birçok vergi uyumsuzluğuna ve vergi gelirlerinde azalmaya neden olabilir. Bu bağlamda, vergi politikası yapıcılar için vergi uyumsuzluğuna yol açmayan ve vergi gelirlerinde sürekli bir artış sağlayan optimal vergi oranının belirlenmesi vergi politikası tasarım sürecinde büyük önem taşımaktadır.

1.5.5. Vergilendirmenin Sosyal-Psikolojik Sınırı

Ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi, toplumların sosyal ve kültürel yapıları ve mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin algıları vergilendirmenin sınırlarını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Ekonomik gelişmişlik düzeyi yüksek olan ülkelerin diğer ülkelere göre daha fazla vergi geliri elde etmesi beklenir ve bu ülkeler aynı zamanda vergiye uyum düzeyi yüksek ülkeler arasında yer alır. Bu ülkelerde vergi yükündeki artışlara diğer ülkelere göre nispeten daha az tepki gösterilmektedir (Çiçek, 2006: 18). Sadece ekonomik gelişmişlik değil, aynı zamanda kültürel yapı

da vergi uyumu üzerinde etkilidir. Latin ülkelerinde vergi can sıkıcı bir yük olarak algılanırken, İskandinav ve Anglo-Sakson ülkelerinde vergi bir görev ve devlete katkı olarak algılanmaktadır. İslam coğrafyasında ise zekât dini bir vecibe olarak ödenen bir vergidir. Zekâtın dine dayalı olması nedeniyle İslam toplumlarında vergiye sadakat düşüncesi hâkimdir ve dinin etkisiyle uzun yıllar içinde oluşmuş bir vergi kültürü yaygındır (User, 1992: 21). Birçok sosyal ve psikolojik faktörün etkisiyle vergi ahlakının yerleştiği toplumlarda vergiye uyumun da yüksek olduğu ve vergilendirmenin sınırlarının yukarıya doğru çekildiği görülebilmektedir. Ayrıca devlete güven, yolsuzluk algısı, kamu harcamalarında israf gibi daha birçok faktör vergi algısının ve dolayısıyla vergi uyumunun şekillenmesinde etkili olmaktadır (Saruç, 2013: 35).

1.6. Vergi Uyumuna İlişkin Geliştirilen Modeller

Literatürde vergi uyumunun önemi, nedenleri, sonuçları ve vergi uyumunu etkileyen faktörler üzerine birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazılarında kişilerin neden vergiye uyumlu olup olmadıklarını açıklamak için birçok vergi uyum modeli oluşturulmuştur.

Vergi uyumuna ilişkin bazı modellerin benzer, bazılarının ise farklı olduğu görülmektedir. Konuyla ilgili ilk çalışmalar vergiye uyum davranışını ekonomik boyutta açıklamaya çalışmaktadır. Ekonomik yaklaşım olarak da adlandırılabilen bu modellerde vergi uyumu konusu vergi cezaları, denetimler ve diğer vergi yaptırımları açısından ele alınmaktadır. Daha sonraki çalışmalarda yer alan vergi uyum modelleri ise ekonomik nedenlerin vergi uyumunu açıklamada yeterli olmadığını, sosyal ve psikolojik nedenlerin de vergi uyumunda önemli rol oynadığını belirtmektedir. Hatta bazı çalışmalarda ekonomik faktörlerin vergi uyumunu açıklamada etkili olmadığı tespit edilmiştir.

Lederman (2003)'e göre, vergi uyumunu artırmaya yönelik ekonomik ve sosyal-psikolojik yaklaşımlar çelişkili değil, tamamlayıcı olabilir. Nitekim vergi uyumunu sağlamak için uygulanan yaptırımlar, sosyal ve ahlaki kurallara dayalı uyum artırıcı faktörleri destekleyebilir. Ayrıca vergi mükelleflerinin heterojen olduğunu ve vergi uyumunun artırılmasında bazı mükelleflerin yaptırımlardan, bazılarının ise değer yargılarından etkilenebileceğini belirtmektedir.

Çalışmada, vergi uyum modelleri; ekonomik, psikolojik ve davranışsal modellerle açıklanmaya çalışılmıştır.

1.6.1. Ekonomik Modeller

Vergi uyumunu ekonomik terimlerle açıklamaya çalışan modeller genellikle mükelleflerin vergilendirme ile karşı karşıya kaldıklarında ekonomik çıkarları doğrultusunda hareket ettiklerini vurgulamaktadır. Bu modellerde vergi uyumu denetimler ve cezalardan etkilenmektedir. Bu yaklaşımlar, mükelleflerin vergi ödemenin doğrudan maliyetleri ile vergi ödememenin doğrudan ve

dolaylı maliyetleri arasında bir seçim yaptıklarını varsaymaktadır. Ekonomik modeller vergi uyumunu etkileyen sosyal ve psikolojik faktörleri dikkate almamaktadır. Başka bir deyişle, vergi uyumunun sadece ekonomik yönden açıklanabileceği savunulmaktadır.

Allingham ve Sandmo (1972) tarafından geliştirilen “Beklenen Fayda Modeli” ve Shlomo Yitzhaki (1974) tarafından yapılan ve literatürde “Ytzhaki Modeli” olarak bilinen çalışmalar vergi uyumu için geliştirilen ekonomik modellerin öncüleri arasında yer almaktadır. Bunların dışında bu ekonomik modelleri farklı açılardan değerlendiren ve vergi uyumuna katkı sağlayan birçok çalışma bulunmaktadır.

1.6.1.1. Beklenen Fayda Modeli

Allingham ve Sandmo (1972) vergi mükelleflerinin kararlarını, bireysel bir vergi mükellefinin eksik beyanda bulunarak kasıtlı olarak vergiden kaçınıp kaçınmayacağı ve bu tür bir davranışın ne ölçüde gerçekleşeceği konusunda analiz etmiştir. Beklenen fayda yaklaşımı, Becker (1968), Tulkens ve Jacquemin (1971), Arrow (1970) ve Mossin (1968) tartışılan “suç faaliyeti ekonomisi” çalışmalarıyla ilişkilidir.

Allingham ve Sandmo modeli, devletin vergi denetimleri, kanundaki cezai yaptırımlar ve denetim oranları gibi faktörlerden etkilenen belirli riskler ve belirsizlikler altında, bir bireyin vergi kaçırıp kaçırmayacağını ve ne ölçüde kaçıracağını analiz eder (Aktan, 2012: 15-16). Allingham ve Sandmo modeli literatürde beklenen fayda modeli, klasik yaklaşım modeli, rasyonel tercihler modeli ve rasyonel beklentiler modeli gibi çeşitli isimlerle anılmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 43). Vergi uyumuna yönelik ileri sürülen beklenen fayda modeli yaklaşımı özetle şu şekildedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 324-332):

- Birey tüm gelirini vergi makamlarına beyan etmese bile otomatik olarak cezai bir yaptırımla karşılaşmadığından, vergi beyanı kararı belirsizlik altında verilmektedir. Bu durumda belirsizlik iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlk olarak, birey herhangi bir risk almadan tüm gelirini beyan etmekte ve olası cezai yaptırımlardan kaçınmaktadır. Cezai yaptırım korkusu bireyi gönüllü vergi uyumuna itmektedir. İkincisi, gerçek gelirden daha azı beyan edilmektedir. Bu durumda herhangi bir inceleme ya da soruşturma yoksa gerçek gelir ile beyan edilen gelir arasındaki fark kadar bir kazanç söz konusudur. Ancak bir soruşturma varsa, olası cezai yaptırımların maliyeti söz konusudur. Bu nedenle, doğru beyanda bulunup bulunmama stratejisi çok önemlidir.
- Bireyler mutlak riski azaltmaktan kaçınma eğilimindedir. Başka bir deyişle, bireyin geliri arttıkça eksik beyanda bulunma eğilimi azalmaktadır.
- Eksik beyanın tespit edilme olasılığındaki artış, gerçekte beyan edilen gelirin oranını artırır.

- Ceza oranlarındaki artış, gerçekte beyan edilen gelir oranını artırır.
- Miyop olmayan bir birey, gelirini eksik beyan ettiğinin tespit edilmesi halinde tüm geçmişinin mercek altına alınacağını bilirse her şeyi beyan edecektir.

Beklenen fayda modeli, bireylerin cezaların ve denetim oranlarının gerçek değerlerini bildiklerini varsayar. Ancak, bir denetimin ne zaman ve ne sıklıkta yapılacağına ilişkin bilgi edinmek çok zordur. Bu model vergi uyumuna ekonomik bir perspektiften yaklaşmakta ve bireylerin gelirlerini olduğundan az ya da fazla gösterme konusunda rasyonel davrandıklarını varsaymaktadır. Dolayısıyla, bireyler vergiye uyumlu olup olmadıklarından ne memnuniyet ne de utanç duyarlar (Bayraklı vd., 2004: 229-230).

Suç davranışı ekonomik teorisine göre, vergiler basit bir maliyet hesaplamasına dayanmaktadır. Teori, ödenmemiş vergi ile beklenen cezayı ve ceza olasılığını karşılaştırır. Bu modele göre, ceza olasılığı ne kadar düşük olursa, vergi mükellefleri vergi yükümlülüklerine uymaktan o kadar kaçınacaktır. Kirchgässner (2011: 347), vergi uyumunun sadece bu sınırlı bakış açısıyla tam olarak açıklanamayacağını, bireylerin tam uyum için ek motivasyona ihtiyaç duyduğunu ve vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlerin de önemli hale geldiğini vurgulamaktadır.

Modelin bir diğer kısıtı ise ceza tutarının belirlenmesidir. Allingham ve Sandmo modelinde, birey tarafından ödenecek ceza tutarı, vergi matrahının eksik beyan edilen kısmı üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak günümüzde cezalar genellikle kaçırılan vergi miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Modelde ele alınmayan bir diğer konu da vergi kaçakçılığı ile işgücüne katılım arasındaki etkileşimdir. Örneğin, tespit edilemeyen vergi kaçakçılığı sonucunda bireyler gelirlerini artıracaktır. Böylece, artan gelir nedeniyle işgücü arzında bir artış olacaktır. Bu durumda gelir bağımlı değişken olarak ele alınmalıdır (Bayraklı vd., 2004: 230-231).

Beklenen fayda modeli vergi uyumuna yeni bir bakış açısı getirmektedir, ancak bu yaklaşım vergi uyumuna sadece ekonomik bir perspektiften baktığı için biraz sınırlıdır. Cezalar ve denetimler gibi faktörler vergi uyumunun tek belirleyicileri değildir. Birçok ampirik çalışma, insanların vergi uyumuna ahlaki bir perspektiften de yaklaştığını göstermiştir. Vergi kaçırma sonucunda hissedilen utanç duygusu, toplum tarafından ayıplanma ve dışlanma korkusu, vergi yükümlülüklerinin ahlaki bir görev olarak yerine getirilmesi gibi birçok psikolojik ve sosyal faktör modele dahil edilmemiştir (Aktan, 2012: 16).

1.6.1.2. Yitzhaki Modeli

Shlomo Yitzhaki (1974: 201-202) gelir vergisi kaçakçılığına ilişkin teorik bir analiz geliştirmiştir. Vergi uyumunu ekonomik bir perspektiften açıklamaya çalışan Yitzhaki modeli,

Allingham ve Sandmo'nun beklenen fayda modelinden bazı değişikliklerle türetilmiştir. Yitzhaki, Allingham ve Sandmo modelindeki ceza miktarının belirlenmesini eleştirmekte ve vergi cezasının beyan edilmeyen vergi matrahı üzerinden değil, kaçırılan vergi miktarı üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmektedir. Günümüzde Türkiye de dahil olmak üzere birçok ülkede vergi cezaları kaçırılan vergi miktarı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu varsayım altında geliştirilen Yitzhaki modeli varsayımları şunlardır:

- Allingham ve Sandmo modelinde, vergi mükellefinin beyan edilmeyen gelir için ceza ödemesi halinde, vergi kaçırmanın getirisine göre, vergi oranının artması durumunda gelir ve ikame etkileri olmak üzere iki zıt etki ortaya çıkmaktadır.
- Ceza, kaçırılan vergi miktarı üzerinden alınmalıdır.
- Vergi mükelleflerinin gelirleri arttıkça mutlak riskten kaçınma eğilimlerinin artacağı varsayılmaktadır. Bu varsayıma göre, vergi oranı arttıkça ödenecek vergi miktarı artmakta ve riskten kaçınma altında kaçırılan gelir miktarı (beyan edilmeyen gelir) azalmaktadır. Bu durumda ikame etkisi ortadan kalkmakta, saf gelir etkisi devreye girmektedir.

Yitzhaki'nin vergi oranları arttıkça beyan edilmeyen gelirin azalacağı iddiası hâkim görüşe aykırıdır. Bu iddianın nedeni, ödenecek vergi miktarının gelirin bir fonksiyonu olması ve vergi oranı arttıkça ödenecek vergi miktarının da artmasıdır. Ampirik çalışmalar, insan davranışının mutlak riskten kaçınma eğilimini azaltma yönünde olduğunu göstermiştir. Vergi oranları yükseldikçe harcanabilir gelir düşer. Bu durumda ikame etkisi yoktur, çünkü gelir arttıkça vergi oranlarındaki artışla birlikte harcanabilir gelir azalır. Düşük gelirli kişiler için, düşük geliri gizlemek amacıyla eksik beyanda bulunmak için bir neden yoktur. Başka bir deyişle, birey düşük olan gelirini beyan etmekten kaçınmayacaktır. Dolayısıyla birey riskli bir seçenek olan vergi kaçakçılığından uzaklaşarak beyan edilmeyen gelir miktarını azaltacaktır (Saruç, 2013: 53-54).

1.6.1.3. Ekonomik Modellere İlişkin Diğer Yaklaşımlar

Blackwell (2007), vergi uyumunun belirleyicileri hakkındaki literatürü bir meta-analiz yoluyla sentezlemeye çalışmıştır. Blackwell, vergi oranı, ceza oranı ve denetim olasılığı gibi vergi uyumunun geleneksel ekonomik belirleyicilerinin etkilerini vurgulamıştır. Ampirik çalışmalara göre, ceza oranı ve denetim olasılığındaki artışın vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu ve kamu malının kişi başına marjinal getirisindeki artışın daha yüksek vergi uyumuna yol açtığını belirtmektedir. Aynı çalışmada vergi oranının vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını bulmuştur.

Christiansen (1980), tespit edilme olasılığı düşük olan büyük bir para cezası ile tespit edilme olasılığı yüksek olan küçük bir para cezasının vergi kaçakçılığı üzerinde caydırıcı bir etkisi olup

olmadığını analiz etmiştir. Aynı çalışmada vergi oranının vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini de analiz etmiştir. Çalışma sonucunda, tespit edilme olasılığı nötr olduğunda yüksek vergi cezalarının vergi kaçakçılığı üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olduğunu belirtmiştir.

Dean vd. (1980), genel vergilendirme düzeyi arttıkça, vergi mükelleflerinin vergi sonrası gelirlerini korumak için vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına başvurabileceklerini ileri sürmektedirler. Ayrıca, yüksek marjinal vergi oranına sahip mükelleflerin, düşük marjinal vergi oranına sahip mükelleflere göre vergilendirmeye karşı daha dirençli olduklarını, çünkü vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığından daha fazla kazanç elde ettiklerini savunmaktadırlar.

Balassone ve Jones (1998), vergi cezasının suçla eşleştirilmesinin, yani cezanın kaçırılan vergi miktarı üzerinden hesaplanmasının vergiye uyumun sağlanmasında daha etkili olduğunu savunmaktadırlar.

Alm ve McKee (2006), denetim ve vergi uyumu arasında önemli bir ilişki olduğunu savunmaktadırlar. Aslında, denetlenenlerini bilen mükelleflerin daha uyumlu, denetlenmeyeceklerini bilenlerin ise daha az uyumlu olduklarını bulmuşlardır. Dahası, devletin denetim faaliyeti arttığında bile, vergi uyumu ancak bireyler denetlenmeyi bekliyorsa artar. Eğer bireyler denetlenmeyi beklemiyorsa, denetim faaliyeti tek başına vergi uyumunu artırmayacaktır.

Görxhani ve Schram (2001), denetim olasılığına ilişkin yaptıkları çalışmada; vergi kaçırmanın mümkün olabileceği durumlarda, kayıt dışı gelirlerin daha çok tercih edildiği, birçok mükellefin vergi kaçırma müsaitsi gelirleri içsel olarak istemesine rağmen yine de gelirlerini dürüstçe beyan ettiğini, denetleme olasılığı arttıkça vergi uyumunun da arttığını, mükelleflerin gelir türü seçimi ile vergi kaçırıp kaçırmayacağına ilişkin kararları aynı anda verdiğini ifade edilmektedir. Hatta, bu kararın üzerinde denetleme olasılığının etkili olabileceği de vurgulanmaktadır.

Kuchumova (2017); vergi idaresinin mükelleflerin gelirleri hakkında fikir edinmesine yardımcı olan “bilgi raporlama” uygulamasını modelleyerek, uygulamanın vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlayacağını belirtmektedir. Modeldeki bilgi raporlama, üçüncü tarafların gelir ödemelerine ilişkin bilgileri içeren raporları vergi idaresine gönderme yükümlülüğünü ifade ederek mükelleflerin beyanlarını doğrulamalarına olanak tanır. Vergi idaresinin gelirini en üst düzeye çıkarmak için ve vergi idaresinin kaynaklarının sınırlı olduğu durumlarda, kaynakların vergi denetimi ve bilgi raporlama arasında nasıl paylaştırılacağına değerlendirilmesi önemlidir. Bilgi raporlaması, vergi mükellefinin durumunun daha net bir resmini sunar. Bu şekilde, denetimlerin daha az bilgi akışı olan mükelleflere kaydırılmasıyla daha fazla denetim etkinliği elde edilebilir ve vergi uyumu artırılabilir.

Witte ve Woodbury (1985), ödenmeyen her vergi için birden fazla ceza içeren bir vergi uyumu modeli geliştirmişlerdir. Model, denetim olasılığındaki, mükellef bilgilerinin raporlanmasındaki ve

vergi kesintilerindeki yapılacak artışların vergi uyumunu artırabileceğini savunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin ekonomik avantaj elde etmek için kullandıkları fırsatların da vergi uyumu üzerinde önemli bir etkisi olduğu savunulmaktadır.

Kogler vd. (2016), vergi denetimi geri bildiriminin geciktirilmesinin daha yüksek vergi uyumuna yol açtığını savunmaktadırlar. Vergi işlemlerinin tamamlanması ile vergi denetimi geri bildirimi arasındaki süre ne kadar uzun olursa, vergi uyumu da o kadar yüksek olmaktadır. Yani, vergi mükellefleri vergi idaresinin vergi yükümlülüklerini yerine getirdikten sonra vergi denetimlerinin sonucuna ilişkin geri bildirim sağlamasını beklemektedir. Bu sürecin uzaması, mükelleflerin denetlendikleri algısını artırmaktadır. Vergi kanunlarına uymayan mükellefler için, hatalarının bir denetimde ortaya çıkması ve ağır cezalarla karşı karşıya kalma ihtimali, yanlış davranışları caydırabilir ve yüksek vergi uyumunu teşvik edebilir. Aynı durum, vergi yükümlülüklerini yerine getiren dürüst mükelleflerin adalet algısı üzerinde de olumsuz bir etkiye sahip olabilir. Nitekim, işlemlerinden sonra denetlenen dürüst mükelleflere vergi iadelerinin gecikmeli dönüş yapması, algılanan adalet ve yetkililere duyulan güvene ilişkin olumsuz algıları artırabilir ve hatta bu adaletsiz muameleye tepki olarak vergi uyumundan vazgeçilmesine yol açabilir.

Bergman ve Nevarez (2006), vergi denetimlerinin mükelleflerin sonraki uyumları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Bu çalışmaya göre, vergi denetimleri hile yapan mükellefler üzerinde uyumsuzluk davranışlarını daha da artıran bir etkiye sahiptir. Aslında, denetim sonucunda hile yapan mükellefe uygulanan ek tarhiyatın maliyeti, mükellefin bir sonraki vergi kaçırma davranışı ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Aksine, vergi uyum eğilimi yüksek olan mükellefler arasında vergi denetimlerinin vergi uyumu üzerinde artırıcı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

Slemrod vd. (2001), vergi denetimi ihtimalinin vergi uyumuna etkisini kontrollü bir deney yaparak ele almışlardır. Buna göre; yüksek gelirli vergi mükellefleri denetlenme ihtimalini hissettiklerinde, bir denetimde tüm kaçakçılığın otomatik olarak tespit edilip cezalandırmayacağı algısına dayanarak, daha az gelir bildirebilecektir. Diğer bir ifadeyle, çok kapsamlı bir denetim yapılamayacağı için, vergi uyumunu artırmak konusunda denetim tehdidinin tek başına yeterli olmayacağı belirtilmektedir.

Varma ve Doob (1998), caydırıcılık teorisinin ceza adaleti için faydasını vergi kaçakçılığı bağlamında incelemişlerdir. Bu çalışmaya göre, vergi kaçakçılığı yapan mükellefler vergi cezalarının büyüklüğünden ziyade yakalanma olasılığını düşünmektedirler. Dolayısıyla, yaptırımların ağırlığına dayalı vergi uyum stratejilerinin vergi uyumunu sağlamada yeterli olmayacağı vurgulanmaktadır.

Andreoni vd. (1998); vergiye uyum modellerinde ekonomik yaklaşım ile gerçek uyum davranışı arasında bir tutarsızlık olduğunu, uyumsuzluk tahminlerinin abartılı olduğunu ve gerçek gelirin bildirilmesinin ahlaki bir tercih olabileceğini savunmaktadırlar.

Murphy (2004), ceza tehdidi ve yasal zorlama gibi maliyetli idari uygulamaların vergi uyumunu sağlamada etkisiz olabileceğini gösteren bir çalışma yapmıştır. Buna göre, vergi uyumsuzluğu sürecini yönetirken güven değişkeni de dikkate alınmalıdır. Vergi kurallarını koyanların adil davrandıkları görülürse, insanlar idarenin amaçlarına güvenecek ve idarenin kararlarına gönüllü olarak uyacaklardır. Vergi idaresinin kasıtlı ya da kasıtsız olarak mükelleflere kötü muamelede bulunması, mükelleflerin idareye olan güveninin azalmasına yol açacaktır. İdareye duyulan güvenin azalması, gönüllü uyum üzerinde olumsuz bir etki oluşturabilir ve vergi idaresine karşı aktif bir direnişe yol açabilir. Vergiye uyum davranışını şekillendirmek için idarenin caydırıcılık odaklı motivasyon araçları yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için vergi idaresi ile mükellef arasında karşılıklı güvenin tesis edilmesi gerekmektedir.

Alm ve Gomez (2008), vergiye uyum davranışının geleneksel ekonomik analizlerle tam olarak açıklanamayacağını, bunun yerine diğer faktörlerin, özellikle de vergi ahlaki kavramının vergiye uyumu açıklamaya yardımcı olabileceğini ileri sürmektedirler. Buna ek olarak, vergi ahlakının ve dolayısıyla vergi uyumunun, kamunun mal ve hizmet sunumunun faydalarına ilişkin kamu algılarıyla önemli ölçüde pozitif ilişkili olduğunu bulmuşlardır. Ayrıca, ödenen vergilerle ilişkili olarak kamu hizmetlerinin yetersizliğinin, diğer bir deyişle “mali sömürün”, vergi ödemeye yönelik içsel motivasyon üzerinde doğrudan olumsuz bir etkiye sahip olduğuna işaret etmektedirler.

Lisi ve Pugno (2011), vergi kaçırmanın ahlaki maliyetinin vergi kaçırıcı girişimci sayısı ile ters orantılı olduğunu belirtmektedirler. Diğer bir deyişle, vergi kaçırıcıların sayısı azaldıkça, vergi kaçırmanın ahlaki boyutu daha belirgin hale gelmekte ve vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkiye sahip olmaktadır. Ayrıca, aynı caydırıcı politika karşısında düşük denetim olasılıkları ve düşük cezalara rağmen insanların neden vergi ödemeye devam ettiği bulmacasını açıklamaya çalışmaktadırlar. Başka bir deyişle, Lisi ve Pugno ekonomik yaklaşımın ceza ve denetim unsurlarının vergi uyumunu açıklamakta yetersiz kaldığını vurgulamaktadır.

Pommerehne ve Frey (1992), çalışmalarında denetim oranlarındaki ve cezalardaki artışların beyan edilen gelir üzerinde sistematik ve anlamlı bir etkisi olmadığını bulmuşlardır. Ayrıca dürüst mükelleflerin denetlenirken dürüst olmayan mükelleflerin denetlenmemesinin memnuniyetsizliğe yol açtığını ve bu durumun vergi ahlakında ve vergi uyumunda düşüşe neden olduğunu bulmuşlardır.

Alm vd. (1992), mükelleflerin uyum davranışlarının çeşitli faktörlerden etkilenebileceğini savunmaktadırlar. Şöyle ki, bazı mükellefler denetlenme olasılığının düşük olduğunu dikkate

almadan uyum göstermektedir. Vergi uyumu sadece vergi kaçırmanın yanlış olduğuna dair değer yargılarına dayanmamaktadır. Ampirik çalışmalar, etkili veya etkisiz koşulların mükelleflerin davranışlarını değiştirmedikleri sonucuna varmıştır. Bazı insanların aldıkları kamu hizmetlerine değer verdikleri için vergi ödedikleri bilinmektedir.

Güth vd. (2005), tespit edilme olasılığı ve cezaların olmadığı durumlarda bile bireylerin önemli miktarda vergi ödediğini belirtmektedirler. Ayrıca, merkezi olmayan bir yapıda, vergi gelirlerinin öncelikle toplandıkları yerlerde harcanması halinde bireylerin vergi ödeme olasılıklarının daha yüksek olduğunu savunmaktadırlar. Federal sistemlerde toplanan vergi gelirleri merkeze gitmeden kendi bölgelerinde harcandığında somut bir fayda sağlandığı ve insanların vergiye daha fazla uyum gösterdiği sonucuna varmışlardır. Dolayısıyla âdem-i merkeziyetçi bir yapının vergi uyumuna merkezi bir yapıdan daha fazla katkı sağladığı vurgulanmaktadır.

1.6.2. Psikolojik ve Davranışsal Modeller

Literatürde vergi uyumunu anlamaya yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalara bakıldığında vergi uyumunun tek boyutlu bir konu olmadığı anlaşılmaktadır. Bazı çalışmalarda vergi uyumu ekonomik gerekçelerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak bazı çalışmalarda vergi uyumunun sadece ekonomik nedenlerle açıklanamayacağı, vergi uyumunda birçok sosyal ve psikolojik faktörün etkili olduğu vurgulanmıştır. Dahası, bazı ampirik çalışmalar vergi uyumunun ekonomik bir bakış açısıyla açıklanamayacağını göstermiştir. Örneğin, vergi ödemenin gerekliliğine inanan bazı mükellefler, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma imkânları olmasına rağmen bunu tercih etmemekte ve vergilerini gerektiği gibi ödemektedirler. Vergi uyumunun bu şekilde gerçekleştiği süreçlerde, vergi uyumunu etkileyen ekonomi dışı diğer faktörlerin de incelenmesi gerekmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda vergi uyumunu açıklamaya yönelik birçok sosyal, psikolojik ve davranışsal yaklaşım geliştirilmiştir.

Frey ve Torgler (2007), vergi mükelleflerinin davranışlarının birbiriyle ilişkili olduğunu; vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığının yaygın olduğuna inanmaları halinde vergi ahlakının bu durumdan olumsuz etkilendiğini savunmaktadırlar. Aksine, mükellefler diğer mükelleflerin dürüst olduğuna inandıklarında vergi ahlakının arttığına işaret etmektedirler. Frey ve Torgler, ekonomik yaklaşımın aksine, hesap verebilirlik, siyasi istikrar, şiddete başvurmama, hükümetin etkinliği, hukukun üstünlüğü ve yolsuzluğun kontrolünün vergi uyumu üzerinde güçlü bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Özetle, sosyal etkileşim ve siyasi kurumlar vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

Stainer vd. (1997), demokrasilerde güçlü yaptırımların etkili bir caydırıcı olmadığını ve vergi uyumunun sağlanmasında kovuşturma yerine müzakere ve uzlaşmanın daha etkili olabileceğini ileri sürmektedirler. Vergi planlamasında dürüstlük ön planda tutularak karşılıklı güven ve iyi ahlak

ortamının oluşturulmasına özen gösterilmelidir. Ayrıca vergi idaresinin vergi planlama sürecindeki objektif yaklaşımı güven unsurunu artırarak vergi uyumuna olumlu katkı sağlayabilir.

Andreoni vd. (1998), ekonomik faktörlerin vergi uyumunu açıklamada yetersiz olduğunu ve suçluluk, utanç, pişmanlık gibi ekonomik olmayan faktörlerin ve görev duygusu gibi diğer birçok psikolojik faktörün vergi uyumu modellerine dahil edilmesi gerektiğini savunmaktadırlar.

Vergi uyumunu açıklamaya yönelik davranışsal yaklaşım, çeşitli akademik disiplinlerden yararlanarak vergi mükelleflerini vergi yükümlülüklerine uymaya motive eden diğer önemli faktörleri de dikkate almaktadır. Sosyolojik çalışmalar, sosyal destek, sosyal etki, tutumlar, yaş, cinsiyet, ırk, kültür ve daha birçok faktör bunlara örnek olarak sıralanabilir. Ayrıca devlete karşı tutumlar, mükellef algıları, mükelleflerin toplumdaki rolleri ve bu rollere göre kabul edilen davranış kuralları, inançlar, sosyal normlar, diğer insanlarla birlikte hareket etme gibi daha birçok faktör psikolojik ve davranışsal olarak vergi uyumunun açıklanmasında önemlidir (James ve Alley, 2002: 35).

1.6.2.1. Beklenti Teorisi (Tutumsal Model)

Vergi uyumunu açıklamak için sosyal ve psikolojik modeller geliştirilmiştir. Bunlardan biri de beklenti teorisidir. Kahneman ve Tversky (1979) tarafından geliştirilen bu teorinin “tutumsal model”, “beklenti teorisi”, “umut teorisi” ve “ahlaki duygular teorisi” gibi farklı isimleri bulunmaktadır. Ahlaki duygular teorisi, vergi uyumunu psikolojik bir perspektiften açıklamaya çalışmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 52).

Vergi uyumuna daha geniş bir perspektiften bakılabilir. Vergi mükelleflerinin meşru vergiden kaçınma kararları alma güdülerini ve vergi yükümlülüklerine uyma motivasyonlarını da dikkate almak gerekir. Bu açıdan bakıldığında, davranışsal yaklaşım vergi uyumuna ilişkin daha kapsamlı bir açıklama sunmaktadır (James ve Alley, 2002: 33).

Risk altında yapılan seçimlerin vergi uyumu modeline eklenmesi gerektiğini, beklenen fayda teorisinin vergi uyumunu açıklamada eksik kaldığını ve bireylerin vergiye uyum ya da uyumsuzluk gösterirken nasıl karar verdiklerini ifade eden beklenti teorisinin kapsamı aşağıdaki gibidir (Saruç, 2013: 78-79):

- Bireyler bir karar verdiğinde, referans noktası karardan önceki servet durumudur.
- Beklenen fayda teorisinde, bireyler bir karar verdiğinde odak noktası servetin nihai durumudur. Beklenti teorisinde ise, karardan önceki servet durumuna bağlı olarak, karardan sonra meydana gelen değişikliğin bir kayıp mı yoksa kazanç mı olduğuna odaklanılır.

- Yeni durumdaki sonuca bağılı olarak, kayıp algısı kazanç algısından daha yüksektir.
- Bireyler yüksek oranda kazanç elde etmek için riskten kaçınırlar, ancak kayıp olasılığı yüksekse, bundan kaçınmak için risk alabilirler.
- Bireyler aynı miktarda kazanç veya kayıp için aynı miktarda risk almazlar. Örneğin, bir bireyin kaynakta kesilen geliri için vergi direnci düşükken, aynı bireyin beyan yoluyla vergilendirilen başka bir faaliyeti için vergi direnci daha yüksektir. Buna göre, peşin vergilendirme yoluyla kaynakta kesilen aşırı vergiler, yıl sonunda iade edilse bile, vergi uyumunu artırabilir (düşük direnç).

Tablo 1: Beklenen Fayda Teorisi ve Beklenti Teorisi Karşılaştırması

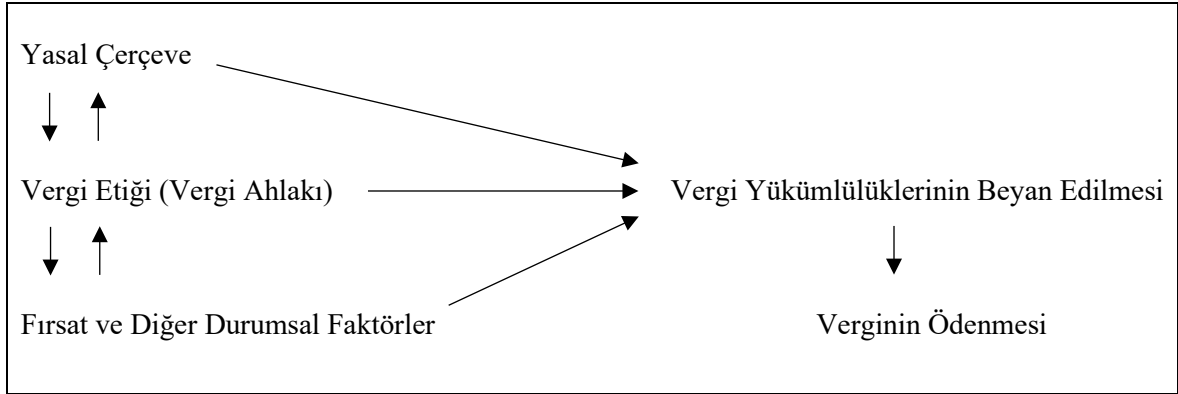
Vergi Uyumu Modeli	Beklenen Fayda Teorisi	Beklenti Teorisi
Kavram	Vergi ödeme istekliliği düşüktür Gerçek gelir daha az beyan edilir	Vergi ödeme istekliliği yüksektir, gönüllülük ve kanunun lafzına ve ruhuna uygun hareket etme istekliliği vardır
Tanımlama	Daha dar	Daha geniş
Konu	Ekonomik rasyonellik	Davranışsal iş birliği
Kapsam	Değiş tokuş vardır 1. Vergi kaçırmadan beklenen fayda 2. Denetim olasılığı ve cezaya maruz kalma riski. Kişisel servetin en üst düzeye çıkarılması hedeflenmektedir.	Bireyler, bireysel fayda maksimizasyonu peşinde değildir. Farklı tutumlar, inançlar, normlar ve rollerle etkileşim halindedir. Başarı iş birliğine bağlıdır.
Sorunlar	Kaynak tahsisinde etkinlik	Eşitlik, adalet ve yansıma
Vergi mükellefinin görünümü	Maddi kazançlarını artıran ve kayıplarını azaltma peşinde olan birey	“İyi vatandaş”
Yaklaşım türü	Ekonomik Yaklaşım	Davranışsal Yaklaşım

Kaynak: James ve Alley, 2002: 33; Kitapçı, İsmail, 2011: 20’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

1.6.2.2. Song ve Yarbrough’un Basit Vergi Uyum Modeli

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biri de vergi ahlakıdır. Song ve Yarbrough (1978: 444); vergi ahlakı ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ele alan, mükelleflerin vergi ile ilgili konulardaki tutum ve algılarını içeren basit bir vergi uyumu modeli önermişlerdir. Modelin işleyişi Şekil 5’te yer almaktadır.

Şekil 5: Song ve Yarbrough'un Vergi Uyum Davranış Modeli



Kaynak: Song ve Yarbrough, 1978: 444.

Gönüllü vergi uyumuna dayalı bir vergi sisteminde, vergi ahlakı standartlarının vergi uyumu için önemli olduğunu belirten Song ve Yarbrough (1978: 442-451) tarafından geliştirilen basit vergi uyumu modelinin özeti aşağıdaki gibidir:

- Vergi uyumu, adil ve etkin bir vergi sistemi için ön koşuldur.
- Eğer mükellefler vergiden kaçınmaya ya da vergi kaçırmaya kararlıysa, vergi idaresi bunu önlemede çok az başarılı olacaktır.
- Vergiye gönüllü uyum üç ana faktörden etkilenir: yasal çerçeve, vergi ahlakı ve belirli bir zaman ve yerde geçerli olan diğer durumsal faktörler (gelir düzeyleri, işsizlik oranları, vergi oranları ve vergi idaresinin etkinliği gibi).
- Vergi uyumunun belirleyicilerinden biri olan yasal çerçeve, yasaların meşruiyeti, yasaların uygulama sürecindeki etkinliği ve vatandaşların yükümlülüklerini anlaması ve bunlara uyması ile şekillenir.
- Vergi ahlakı, vergi uyumunun önemli bir belirleyicisidir.
- Gelir düzeyi, işsizlik oranı, vergi oranları ve vergi idaresinin etkinliği gibi durumsal faktörler vergi ahlakı ile etkileşim halindedir.
- Yüksek vergi ahlakı ile ilişkili değişkenler bozulma eğilimindedir.
- Vergi ahlakının genel seviyesi arzu edilen düzeyde değildir.
- Vergiler daha adil ve vergi kanunları daha basit hale getirilmedikçe, vergi yükünün arttığı bir ortamda vergi ahlakının olumsuz etkilenmesi ve düşmesi ihtimali vardır.

1.6.2.3. Grasmick ve Bursik Genişletilmiş Caydırıcılık Modeli

Grasmick ve Bursik (1990: 853-858) çalışmalarında, rasyonel suç modeline yasal yaptırımlara ek olarak vicdan ve önemli kişileri de dahil etmişlerdir. Önemli diğer kişileri ve vicdanı devlet gibi ceza kaynakları olarak kavramsallaştırmışlardır. Kendinden algılanan utanç, sosyal olarak uygulanan

utanç ve devletten algılanan yasal yaptırım tehdidi ölçümelerini geliştirmeye çalışmışlardır. Model özetle şunları ifade etmektedir:

- Herhangi bir tehdit bireyler tarafından güç ve kesinliğin bir ürünü olarak algılanır ki bu da ekonomik yaklaşımla tutarlıdır.
- Bireylerin algıları devlet yaptırımlarının tehdidi ile şekillenir ve bu algılar zaman içinde değişir.
- Bireylerin iç kontrolünün yasalara uyum üzerinde etkisi vardır ve iç kontrol, yasadışı yollardan beklenen faydaları azaltabilecek bir ceza tehdidi olarak görülebilir.
- Bireylerin utanç duygusu caydırıcı bir etkiye sahiptir.
- Bireyler gerçek bir suç eylemiyle karşı karşıya kaldıklarında utanç duyup duymayacaklarını kesin olarak bildiklerinden, buradaki cezalandırıcı unsur kendi utanç duygularıdır.
- Vicdan, başkalarının ne düşüneceği korkusundan (utanç) daha güçlü bir caydırıcıdır.

Genişletilmiş caydırıcılık modelinde yer alan utanç, mahcubiyet ve vicdan gibi unsurlar mükelleflerin yasa dışı yollarla vergi uyumsuzluğunu tercih etmelerini engelleyebilir. İlk olarak, bir kişinin vicdanı vergi kaçakçılığı gibi suç teşkil eden eylemleri seçmesini engelleyebilir. Bunun nedeni, kişinin vicdanının başka yaptırımlara ihtiyaç duymadan bir yaptırım uygulayabilmesidir. Vergi suçu işleyen bir kişi, manevi baskı yoluyla toplum tarafından utandırılabilir. Buna ek olarak, önemli kişilerin suç teşkil eden eylemleri öğrenmesi veya bunlardan haberdar olması ihtimali, mükellefin utanç duygusunu artırabilir ve yasadışı eylemleri caydırmada ve vergiye uyumun artmasına katkıda bulunmada başarılı olabilir.

1.6.2.4. Spicer'ın - Gerçekçi Bir Kaçırma Modeli

Spicer (1986: 13-19), psikolojik faktörleri vergi uyum modeline dahil ederek yeni bir model ortaya koymuştur. Spicer, beklenen fayda modelinin fayda maksimizasyonuna yol açmayan davranışları açıklamada ve sosyal uyum normlarının önemini vurgulamada etkisiz olduğunu savunmaktadır. Spicer çalışmasında, vergi uyumu ile ilgili kavramları içeren basit bir vergi kaçakçılığı modeli önermektedir. Modelin kapsamı aşağıda özetlenmektedir:

- Ceza oranları ve tespit edilme olasılığı ne kadar yüksekse, vergi kaçakçılığının görülme sıklığı da o kadar düşük olur.
- Vergi mükellefleri vergi kaçırdıklarında, yasaları çiğnedikleri için kendilerini suçlu hissederler.
- Vergi kaçakçılığı, kaçakçılıktan beklenen kazanç, ceza ve suçluluğun psikolojik maliyetlerini aştığı sürece gerçekleşir. Gerçekten de, bazı vergi mükellefleri için psikolojik

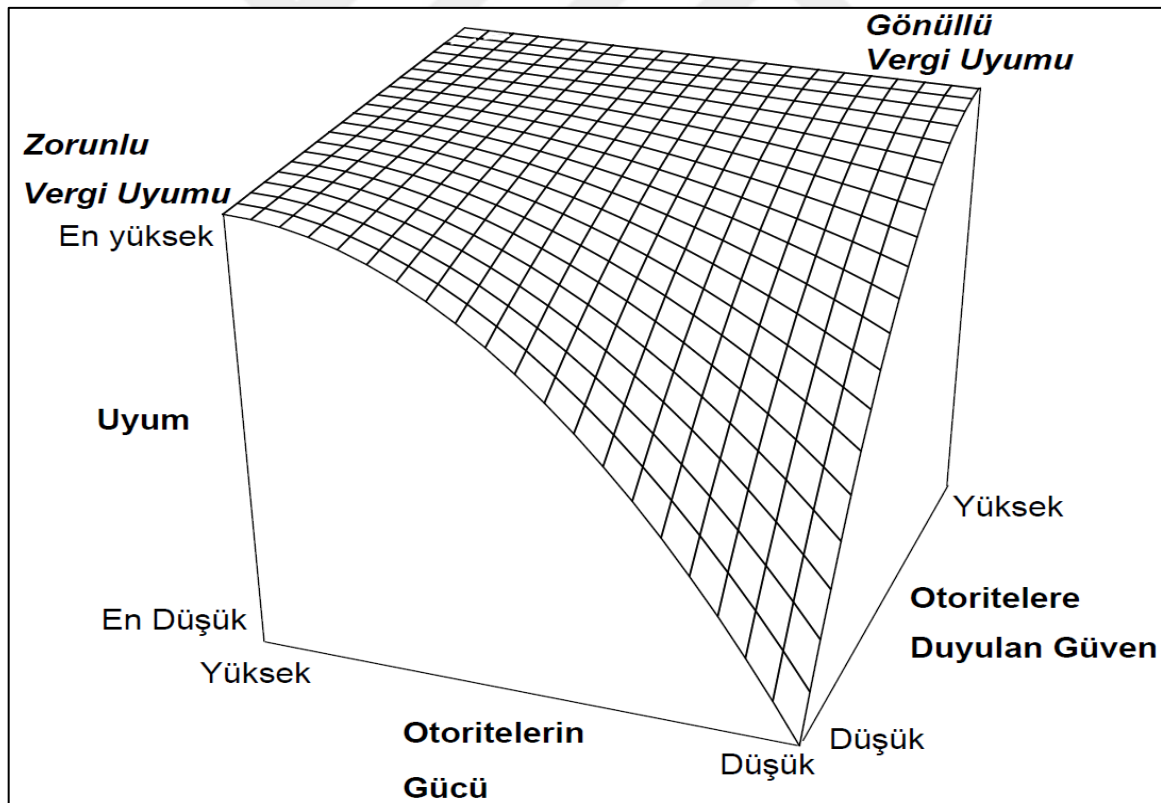
maliyetler beklenen faydaları aşmaktadır. Bu nedenle, kaçakçılıktan beklenen kazanç pozitif olsa bile, gerçekleşmeyebilir.

- Vergi oranı arttıkça vergi kaçırma eylemi de artacaktır çünkü vergi kaçırmadan beklenen kazanç daha yüksek olacaktır. Vergi oranları arttıkça, beklenen kazanç bir noktada psikolojik maliyeti aşacaktır.

1.6.2.5. Kaygan Yamaç Modeli

Kirchler vd. (2008: 210), “Kaygan Yamaç Modeli” başlıklı çalışmalarında vergi idarelerinin gücü ile vergi idarelerine duyulan güven arasındaki etkileşimin vergi uyumunu etkilediğini belirtmektedirler. Bu çalışmada denetim olasılıkları, cezalar, vergi oranları, kişisel vergi bilgisi, vergi karar alma süreçlerine katılım düzeyi, vergiye yönelik tutumlar, algılanan adalet, kişisel, sosyal ve ulusal normlar gibi kavramsal faktörler vergi idarelerinin güç ve güven boyutları ile ilişkili olarak ele alınmaktadır.

Şekil 6: Kaygan Yamaç Modeli



Kaynak: Kirchler vd., 2008: 212.

Kavramsal faktörlerin vergi uyumunu artırmak için operasyonel bir araç olarak kullanılabileceğini öne süren “Kaygan Yamaç Modeli” aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Kirchler vd.,

2008: 211-214):

- Modeldeki tavsiyeler, vergi sürecine dahil olan taraflar arasında düşmanca bir tutum (antagonistik) ile karşılıklı iş birliği ve saygıya dayalı bir vergi iklimi (sinerjik) arasında ortamın değişebileceği fikrinden türetilmiştir. Vergi idaresi mükelleflere karşı düşmanca bir tutum sergilediğinde, mükellefler idarenin gözünde vergi kaçırmaya çalışan ve bu nedenle sürekli kontrol altında tutulması gereken kişiler olarak görülür. Bu durumda, mükellefler vergi idaresi tarafından takip edildiklerini düşündükleri için vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda isteksiz olabilirler ve vergiye gönüllü uyum düşük olabilir.
- Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma davranışlarında fayda-maliyet hesabı yapmaları muhtemeldir. Sinerjik bir vergi ikliminde vergi idaresi mükelleflere saygılı ve dostane bir şekilde yaklaşır. Uygulamada şeffaflık birinci önceliktir. Buna karşılık, vergi mükellefleri vergi kaçırma olasılığını daha az düşünebilir ve vatandaş olarak katkılarını sunmak isteyebilirler. Böyle bir ortamda mükelleflerin gönüllü olarak uyum sağlaması daha olasıdır.
- Model iki boyuta dayanmaktadır. Bunlardan ilki vergi idaresinin gücü, ikincisi ise vergi idaresine duyulan güvendir. Bu iki boyutun etkileşimi vergiye uyum düzeyini etkilemektedir. Vergi idaresinin güçlendirilmesi, denetim sayısının artırılması anlamına gelmektedir. Bu sayede olası yasa dışı faaliyetler tespit edilir ve bu faaliyetlerin orantılı bir şekilde cezalandırılması yoluyla caydırıcılık sağlanır. Bu da vergi uyumunu artırır.
- Vergi memurlarının iyimser ve yardımsever tutumu vergi idaresine olan güveni artırır. Görevliler tarafından gerçekleştirilen vergi işlemlerinin kamu yararına olduğu algısının güçlenmesi, mükelleflere vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda içsel bir motivasyon sağlar ve bu etkileşim vergi uyumunu artırır.
- Vergi idaresinin gücü zayıfladığında ve vergi idaresine duyulan güven azaldığında ise mükelleflerin bireysel çıkarlarını artırma güdüsüyle hareket etmeleri ve vergi uyumunu azaltmaları muhtemeldir. Vergi idaresinin gücünün arttığı ve vergi idaresine olan güvenin değişmediği bir durum ise vergi kaçırmanın beklenen faydalarını azaltarak mükellefleri vergi uyumuna zorlayabilir.
- Vergi idaresinin gücü düşük olsa da vergi idaresine duyulan güvenin artması, mükelleflerin vatandaşlık ve kamu yararı bilinciyle hareket etmelerini sağlayarak gönüllü uyuma yol açabilir.
- Vergi idaresinin gücünün ve vergi idaresine duyulan güvenin en yüksek olduğu yerlerde vergi uyumunun da en yüksek olması muhtemeldir. Çünkü vergi idaresi bir yandan denetim sürecini etkin bir şekilde işletmekte ve caydırıcı uygulamalarla yasadışı faaliyetleri önlemeye çalışmaktadır. Bu durumda olası vergi kaçırma eylemlerinin maliyeti artmaktadır. Diğer yandan vergi idaresinin iyimser ve saygılı yaklaşımı idareye olan güveni artırmakta ve mükellefleri vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda içsel olarak motive etmektedir.
- Vergi idaresinin gücünün düşük olduğu durumlarda, idareye duyulan güvendedeki değişimler vergi uyumunun sağlanması açısından önemlidir. Diğer bir deyişle, cezaların ve denetim

olasılıklarının düşük olduğu bir durumda, vergi uyumunu belirleyen sonuç ancak mükelleflerin gönüllü eylemleriyle elde edilebilir.

- Vergi idaresinin gücü yüksek olduğunda ise güven duygusu çok önemli değildir. Gönüllü olarak hareket etmeyen mükellefler uyuma zorlanabilir.

1.6.2.6. Psikolojik Vergi Sözleşmesi

Feld ve Frey (2007: 102-116), vergi ahlakını mükellef ve devlet arasında klasik caydırıcılık modelinin ötesine geçen karmaşık bir etkileşim olarak ifade etmektedirler. Çalışma, vergi mükellefleri ile devlet arasında psikolojik bir sözleşme olduğunu, sözleşmeye göre tarafların belirli görev ve haklara sahip olduğunu ve sözleşme yerine getirildiğinde vergi uyumunun arttığını savunmaktadır. Vergi uyumuna ilişkin psikolojik vergi sözleşmesi modelinin çıkarımları aşağıdaki gibidir:

- Vergi mükellefi ile devlet arasında psikolojik bir sözleşme olduğu varsayılır. Bu sözleşme taraflara bazı haklar ve bazı sorumluluklar yüklemektedir.
- Başlangıçta devlet, vergi ödemeleri karşılığında vatandaşlarına kamu hizmetleri sunar. Burada bir mübadeleden söz edilebilir. Vatandaşlar yararlandıkları kamu hizmetlerinin bedelini vergi yükümlülüklerini yerine getirerek, yani vergiye uyumlu davranarak öderler.
- Devlet ile vatandaşlar arasındaki mübadele (kamu harcamaları-vergiler) vatandaşlar tarafından adil ve meşru olarak algılandığı sürece sorunsuz bir şekilde devam eder. Başka bir deyişle, vatandaşlar mali sömürüye maruz kalsalar bile (ödenen vergilere kıyasla daha az kamu harcaması kullanılması), söz konusu mübadele meşru ve adil olarak algılanıyorsa, muhatap vatandaşlar bu durumdan herhangi bir rahatsızlık duymayacaktır.
- Sözleşmeye göre vergi idaresi ve vergi mükellefleri vergi denetim sürecinde birbirlerine saygılı ve dürüst davranmalıdır. Ayrıca ortak olarak hareket etmelidirler. Vergi idaresi, mükelleflerin kendilerini hiyerarşik olarak daha aşağıda hissetmelerine neden olacak tutum ve dayatmalara başvurduğunda, aralarındaki sözleşmeyi ihlal etmiş olur. Bu durumda mükellefler sözleşmeyi bozmak için bir neden bulacak ve bu durumu vergi kaçırma girişimleri için bir bahane olarak kullanabilecektir.
- Denetimler, cezalar ve diğer yaptırımlar gibi caydırıcı önlemler vergi ahlakını etkiler. Ancak vergi ahlakını etkileyen tek neden bu değildir. Ayrıca parasal ödüller, mali mübadeleler, siyasi karar alma usulleri ve mükelleflere yapılan muameleler de vergi ahlakını ve dolayısıyla vergi uyumunu etkilemektedir.
- İyi niyetli vergi mükelleflerine kendi kendilerini ihbar ettikleri için vergi affı tanınmalı, ancak vergi sahtekarlığı gibi kötü niyetli eylemler için ağır cezalar verilmelidir. Buna ek olarak, temel bir sözleşme ihlali teşkil etmeyen küçük vergi hataları da aynı şekilde hafif bir şekilde cezalandırılmalıdır. Bunun nedeni, her vergi mükellefinin hata yapabileceği ve dürüst vergi

mükelleflerinin iyi niyetle hareket ettiklerinde dürüst olmayan vergi mükelleflerinden farklı muamele görmeleri gerektiğidir.

- Vergi yükümlülüklerine tam olarak uyan mükelleflerin ödüllendirilmesi hem vergi ahlakını hem de vergi uyumunu artırabilir. Araştırmalar ödüllendirmenin cezalandırmadan daha etkili bir yöntem olduğunu göstermiştir. Ödüller doğrudan vergi indirimi ya da çeşitli kamu hizmetlerinden indirimli yararlanma hakkı şeklinde olabilir. Ödüllendirilen mükellefler bu sonucu maddi bir kazançtan ziyade görevlerini yerine getirdikleri için bir takdir işareti olarak algılayacaklardır.

Psikolojik vergi sözleşmesi modeline ait resmi bir belge bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir sözleşmenin varlığından söz edilemese bile adından da anlaşılacağı üzere mükellefler üzerindeki psikolojik etkisi kaçınılmazdır. Ancak bazı hukuk kuralları bu sözleşmenin yazıya dökülmüş haline benzemektedir. Aslında hukuk kuralları hem devlet hem de vatandaşlar için bağlayıcıdır. Bu bağlamda bazı hukuk kuralları hem mükellefe hem de devlete birtakım yükümlülükler getirmektedir. Örneğin, temsilsiz vergi olmaz ilkesine dayanan verginin kanuniliği ilkesi, mükelleflerin keyfi vergilendirilmesini engelleyen bir kuraldır. Öte yandan, vergilendirmede adalet, vergilendirmede belirlilik ve vergilendirmede uygunluk gibi anayasal ilkeler, vergilendirmenin birçok alanında devleti sınırlandırmakta ve mükellefe devlet karşısında belirli güvenceler sağlamaktadır.

1.6.2.7. Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyum Modeli

Kamu harcamalarının gerçekleştirilmesi bireylerin refahında artışa yol açtığından, bireylerin kamu harcamalarına olan ilgisini artırır. Kamu harcamaları büyük ölçüde vergilerle finanse edilir. Kamu harcamalarının önemini anlayan bir birey, vergilerin önemini de anlayabilecektir. Vergiler ve kamu harcamaları arasındaki bu ilişki mali bağlantı olarak adlandırılır. Fayda sağladığı bir hizmete önem veren bir birey, bu hizmetin sağlanması için gereken finansmana da aynı önemi vermelidir. Başka bir deyişle, bireyin vergilendirmenin gerekliliğini anlaması vergilendirmeye karşı direnci azaltır ve vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırır. Devletin kamu harcamalarının sağlanmasında etkin bir rol oynaması, vergi tasarrufu açısından israf ve yolsuzluk gibi olumsuz algılara yer bırakmaması, vatandaşlar üzerinde harcama-vergi ilişkisi açısından olumlu bir etki bırakmaktadır (Demir, 2009: 211).

Vergilendirmenin vatandaşlar üzerinde ekonomik olarak kısıtlayıcı bir etkisi olduğu iyi bilinmektedir. Bu nedenle vatandaşların vergilendirmeye karşı doğal bir direnç göstermesi şaşırtıcı değildir. Vergilendirmenin bu etkisi ne kadar doğruysa, vergi politikasının başarılı olabilmesi için vergiye gönüllü uyumun gerekli olduğu da o kadar doğrudur. Dolayısıyla kamu harcamalarına ilişkin algılar ile vergilendirmeye ilişkin algılar paralellik göstermektedir. Toplumda kamu harcamaları algısını etkileyen faktörlerin tespit edilmesi ve bu konuda çalışmalar yapılması, politika yapıcıların

vergi uyumunu artırmaları için faydalı olabilir (Demir, 2009: 223). Bu çalışmalar sayesinde kamu harcamalarının gerekliliği ve faydaları vurgulanabilir ve vergilerin daraltıcı etkisi nedeniyle yaygınlaşan olumsuz algılar telafi edilebilir.

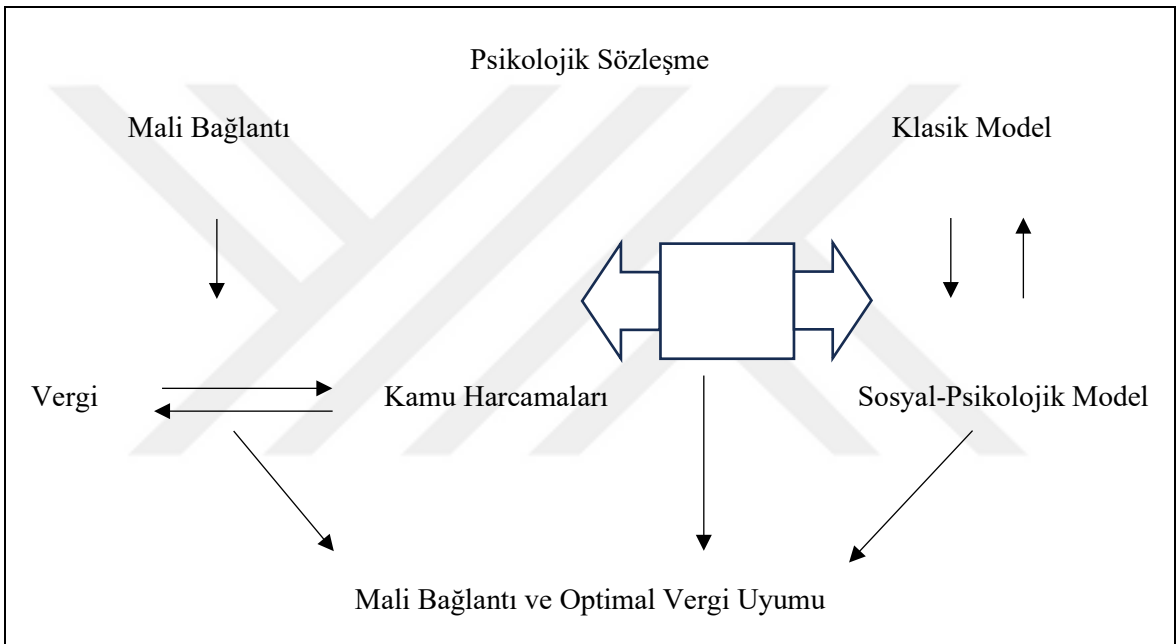
Karar alma süreçlerine katılımın daha fazla olduğu sistemlerde mükellefler, yararlandıkları kamu hizmetlerinin ödedikleri vergiler sayesinde sağlandığının bilincindedirler. Vergi algısı bu şekilde şekillenen mükellefler kendilerini vergilerini dürüstçe ödemek zorunda hissederler (Feld ve Frey, 2000: 6). Devletin vergi gelirlerine olan ihtiyacı toplumun geneli tarafından kabul edilebilir olsa da mükelleflerin neredeyse tamamının seçme şansları olsa vergi ödememeyi tercih edecekleri açıktır. Bu açıdan bakıldığında vergi uyumunun sağlanmasının ne kadar önemli olduğu anlaşılabilir.

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarına dönüştürülmesi sürecinde âdemi merkezîyetçi bir yapı, yani vergilerin öncelikle toplandıkları bölgelerde harcanması, vergiye gönüllü uyuma katkıda bulunabilir (Torgler ve Schaltegger, 2005: 2). Örneğin, harcamaların merkezi idare yerine yerel yönetimler tarafından planlanması, yerel yönetimlerin kendi yetki alanlarında daha etkin ve verimli hizmetler sunmasını sağlayabilir. Bölgesel ihtiyaçların kamu harcamaları yoluyla karşılanmasının faydalarının bölgede yaşayan vatandaşlar tarafından daha güçlü bir şekilde hissedileceği ve maliyetlere katlanma konusunda daha toleranslı olacakları varsayılmaktadır. Örneğin, bir kişi çok açtır ve yemek yemeye ihtiyacı vardır. Yemeğin faydası kadar maliyeti de önemlidir. Kişiden yemediği yemeğin parasını ödemesi istenirse, yediği yemeğin parasını ödemesi istendiğinden daha farklı tepki verecektir. Vergiler karşılıksızdır, ancak bir kamu hizmetinden yararlanmadan vergi ödeme duygusu ile bir kamu hizmetinden yararlanma karşılığında vergi ödeme duygusu yemek örneğindeki seçeneklerin karşılaştırılması gibidir. Özetle, âdemi merkezîyetçi bir yapıda vergi uyumunun daha yüksek olması muhtemeldir.

Optimal vergi uyumu, vergi uyumunu sağlamak için caydırıcı faktörleri sosyal ve psikolojik yaklaşımlarla birlikte değerlendiren bir yaklaşımı ifade etmektedir (Kitapçı, 2011: 40). Musgrave (1959), devletin ekonomiyi nasıl vergilendirdiği ve vergi gelirlerini nasıl harcadığı konusunda maliye politikasının üç gerekliliğine dikkat çekmektedir. Bunlar; tahsis, dağıtım ve istikrardır. Tahsis; kaynakların kamu ve özel sektör arasında etkin bir şekilde dağıtılması, verimliliğin sağlanması ve vergi ahlakının iyileştirilmesi için kullanılabilir. Dağıtım ise eşitlik ve adalet sorunlarına çözüm sağlayabilir. Dağıtım ve tahsis ekseninde optimal bir vergi uyum stratejisi ortaya çıkmaktadır (Torgler ve Schaltegger, 2005: 3-4). Optimal vergi uyumu modeli, kamu harcamaları ve vergiler arasındaki bağlantıyı, vergi uyumuna ekonomik yaklaşımı ve vergi uyumuna sosyal-psikolojik yaklaşımı birleştirmektedir. Ayrıca, modelin bileşenleri arasındaki etkileşim Şekil 7’de gösterilmektedir., “Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyum Modeli” aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Kitapçı, 2011: 34-35):

- Devlet ile vergi mükellefleri arasında psikolojik bir sözleşme vardır. Bu sözleşme karşılıklı güven, saygı, sadakat ve iş birliğine dayanır.
- Kamu harcamaları ve vergiler arasında mali bir bağ vardır. Mali farkındalık ve vergi bilinci düzeyi mali bağlantıyı etkiler.
- Vergi uyumunun ekonomik ve sosyo-psikolojik modelleri birlikte ele alınmaktadır. Ekonomik yaklaşımda öngörülen caydırıcı unsurların vergi uyumunun sağlanmasındaki rolü ile vergilendirmenin mükelleflere yüklediği ekonomik, psikolojik ve ahlaki maliyetler arasındaki ilişki analiz edilmektedir.

Şekil 7: Mali Bağlantı ve Optimal Vergi Uyum Modeli



Kaynak: Kitapçı, 2011: 35'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE VERGİ UYUMUNU SAĞLAMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR

Vergi idarelerinin temel faaliyeti, mükelleflerin vergi kanunları kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini izlemektir. Bu bağlamda, vergi idareleri vergi beyannamelerinin doğruluğunu kontrol eder ve eksiklikler olması durumunda ek değerlendirmeler yapar. Ayrıca, zamanında ödenmeyen vergiler için ek yaptırımlar uygulanabilir ve tahsilat önlemleri alınabilir. Vergi idaresi ile mükellef arasında bu ilişki var olduğu sürece bazı uyuşmazlıkların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu ihtilafların mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturulması çok önemlidir. İhtilafların etkin bir şekilde çözülmesi, kamu sektörüne olan güvenin artmasına katkıda bulunabilir. Anlaşmazlık durumunda, çözüm yolları açık olmalıdır. Zira vergi mükellefleri, kendilerine yapılan ek tarhiyatların doğru olduğundan ve olması gerekenden daha fazla yükümlülük altına girmediklerinden emin olmalıdırlar (United Nations, 2019: 3).

Vergi tahsilatının gecikmesi dünyanın neredeyse her ülkesini etkileyen bir sorundur. Tahsilatta yaşanan gecikmelere rağmen vergi alacağı hazineye teslim edilemiyorsa vergi idarelerinin amaçlarına ulaşamadığı ve tüm çabalarının boşa gittiği söylenebilir. Bu sorun karşısında arzu edilen durum, mevcut vergi alacaklarının en az kayıpla tahsil edilmesidir. Bunu sağlamak için isimleri ve yöntemleri farklılık gösterse de genel olarak tüm ülkeler vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturma arayışındadır. İhtilafların ortaya çıkması durumunda gerekli alt yapı oluşturulmalı ve vergi sistemi buna göre dizayn edilmelidir (Dönmez, 1997: 395).

Vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde, uyuşmazlıkların çözümünde etkili olan faktörlerin mükelleflerin uyum düzeyini etkileyebildiği görülmektedir. Nitekim mükelleflerin bir uyuşmazlık durumunda vergi idaresi ile iletişime geçip geçememesinin mükelleflerin uyum davranışını etkileyebilecek en önemli konulardan biri olduğu düşünülmektedir. Buna paralel olarak, bir başka çalışmada, diğer mükelleflerin gelir idaresi ile iletişime geçme konusundaki olumsuz deneyimlerini bilmenin, diğer mükelleflerin vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu gözlemlenmiştir (Jone ve Maples, 2012: 530-531).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, vergi uyumunda kilit bir rol oynamaktadır. Bir vergi sisteminin başarılı olabilmesi için mükellef uyumu, vergi uyumunun sağlanabilmesi için de vergi uyuşmazlıklarının en pratik şekilde çözümü son derece gereklidir. Vergi uyuşmazlıklarının en doğru şekilde çözümü ise ancak bağımsız mahkemeler aracılığıyla sağlanabilir. Çünkü vergi mevzuatı

uyarınca davaları en kapsamlı şekilde ele alan ve bağımsız oldukları için en tarafsız kararı verebilecek olan mahkemelerdir. Uyuşmazlık çözüm komisyonları ise özü itibarıyla bağımsız değildir. Dolayısıyla, uyuşmazlıkların komisyonlar tarafından incelenmesi, özellikle mükelleflerin zihninde sürecin tarafsızlığına gölge düşürebilir. Yargısal çözüm yolunun ise, vergi ilişkisinin taraflarına zaman ve maddiyat açısından ek maliyetler getirmesi nedeniyle en ideal seçenek olmadığı genel kabul görmektedir. Dahası, taraflar yargı sürecinde hasım rolüne bürünmektedir. Bu nedenle, her iki taraf için de vergi uyuşmazlıklarının “uhulet ve suhulet” çözülmesi önem arz etmektedir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemlerinden ilki yargısal çözüm yoludur. Daha önce de değinildiği gibi uyuşmazlıkların bağımsız mahkemelerce ele alınması, uyuşmazlığı en doğru bir şekilde sona erdirmektedir. Yargısal çözüm yolunun ise, Türk Vergi hukukuna sonradan girdiği görülmektedir. Şöyle ki, vergi uyuşmazlıklarını çözüme kavuşturmak üzere ilk olarak 1926 yılında “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları” kurulmuştur. Başlangıçta sadece Kazanç Vergisi için getirilen bu komisyonun kapsamı daha sonraları diğer vergiler için de genişletilmiştir. Söz konusu komisyonda yargı mensupları yer almamıştır. Vergi itiraz komisyonlarının kararına karşı “Vergiler Temyiz Komisyonu”na başvuru yapılmaktaydı. Vergiler Temyiz Komisyonu kararlarına karşı ise, Danıştay’da temyiz davası açma imkânı bulunmaktaydı. Burada üzerinde durulması gereken önemli bir husus; vergi uyuşmazlıklarının bu silsile ile bugünkü vergi yargılamasına benzemesidir. Hatta, ilk iki komisyonda örnek olaylar hukuki hükümler kapsamında değerlendirmeye alınmaktaydı. Burada bir nevi yargılama yapıldığından söz edilebilir. Her ne kadar yargılama benzeri bir süreç işlese dahi, komisyonların bir hukuk mercii olmadığı açıktır (Çağan, 1971: 183-200). Özetle, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının ilk zamanlarda komisyonlar tarafından çözüme kavuşturulduğu ve vergi yargılaması adına sadece Danıştay’da temyiz davasının geçerli olduğu görülmektedir. Günümüz vergi yargılaması sürecine ise, 1982 yılında vergi mahkemelerinin kurulmasıyla geçilmiştir. 1982 yılında yapılan reformlar ile vergi yargısı organları kurulmaya başlanmıştır. Vergi yargısında uygulanmakta olan “İlk Derece Vergi Mahkemeleri”, “Bölge İdare Mahkemeleri” ve “Danıştay” süreci söz konusu reformlarla uygulanmaya başlanmıştır.

Vergi uyuşmazlıklarını çözmenin ikinci yolu, uyuşmazlıkları devlet ve vergi mükellefini çekişmeli yargı süreçlerine dahil etmeden “barışçıl” usullerle sona erdiren kurumlardır. Barışçıl yolların temel işlevi, vergi cezasını ve bazı durumlarda vergi aslını tamamen veya kısmen ortadan kaldırarak vergi uyuşmazlıklarını kesin olarak sona erdirmektir. Bu durumda, barışçıl çözüm usullerinin hukuka aykırılığı ileri sürülebilir. Zira bütçe hakkı gereğince Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından getirilen yasal yükümlülükler bazı uygulamalarla ortadan kaldırılmaktadır. Her ne kadar olumsuz bir durum olarak algılansa da devletin birikmiş alacaklarına ulaşarak vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi, vergiye uyumun sağlanması ve kamu hizmetlerinin sunumunda daha etkin bir düzeye ulaşılması gibi kamusal yararların elde edilmesi söz konusudur.

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümü idari tasarruf niteliğinde olup mükelleflerin lehine sonuçlar doğurmaktadır (Dönmez, 1990: 390). Barışçıl çözüm yolları iki kategoriye ayrılabilir. Bunlardan ilki, vergi mevzuatında sürekli olarak yer alan ve gerektiğinde başvurulabilen idari çözüm yollarıdır. Vergi Usul Kanunu [VUK] (1961) kapsamındaki bu yollar uzlaşma, hataların düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, kanun yolundan vazgeçme ve izaha davettir. İkinci olarak, kamu alacaklarının tahsili amacıyla çıkarılan “yeniden yapılandırma kanunları” ve yine kanunla düzenlenen “vergi affı” uygulamaları, süreklilik arz etmeyen ve düzenlendikleri zaman belirli bir dönem ve konu ile sınırlı olan çözüm yollarıdır.

Uyuşmazlıkların çözümünde kamu alacağından tamamen feragat edilmesi görüşü zaman içinde değişmiştir. Bunun yerine vergi aslını saklı tutan ve ilgili ceza ve diğer yaptırımları ortadan kaldıran bir anlayış benimsenmiş ve bu amaçla zaman zaman yeniden yapılandırma kanunları çıkarılmıştır. Yeniden yapılandırma kanunları, mükellef tarafından zamanında ödenmeyen vergi ve vergi cezalarının peşin veya taksitler halinde ödenmesi karşılığında hazinenin gecikmiş alacaklarını tahsil etmesine imkân tanımaktadır.

2.1. Sürekli Olan Barışçıl Çözüm Yolları

Uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme müesseseleri mükelleflerin sürekli başvurabilecekleri barışçıl çözüm yollarıdır. Bunları talep etme zorunluluğu yoktur. Mükellefler, idari çözüm yolları olarak da nitelendirilebilecek bu talepleri, fayda sağlayacaklarına inandıkları her zaman yapabilirler. Söz konusu barışçıl çözüm yolları alt başlıklar halinde kronolojik sırayla açıklanacaktır.

2.1.1. Vergi Hatalarının Düzeltmesi

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlayıp ve tahsilat ile sona ermektedir. Bir vergi yükümlülüğünün kesinleşmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk süreçlerinin tamamlanması gerekir. Bu süreçlerde bazı hatalar meydana gelebilir. Bu hatalar mükellef tarafından yapılabileceği gibi vergi idaresi personeli tarafından da yapılabilir. Vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, dikkat ve özen eksikliği, vergiyi doğuran olayın yanlış yorumlanması gibi nedenlerle ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi için yargı yolu mükelleflere her zaman açıktır. Ancak kanun yapıcı irade bu tür hataların düzeltilmesi için öncelikle idareye başvuru yapılması yönünde bir sınırlama getirmiştir. Ayrıca, bu süreçte bir hakkın tesis edilmemesi durumunda yargı yoluna başvurulabileceği belirtilmiştir. Vergilendirme sürecinde her iki taraftan meydana gelebilecek hataların düzeltilmesi için VUK’ta “Hata Düzeltme” başlığı altında hükümler yer almaktadır (Karakoç, 2019: 599).

Vergilendirme sürecinde oluşabilecek hatalar hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından yapılabilir. Mükellef, vergi hatasının düzeltilmesini istiyorsa vergi idaresine bireysel talepte bulunması gerekmektedir. Hata vergi idaresi personeli tarafından yapılmışsa eğer, idarenin kendisinin hatayı düzeltme olanağı bulunmaktadır. Buna re'sen düzeltme denilmektedir (Erol, 2021: 141). VUK'un 116. maddesine göre vergi hatası, "*Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" olarak tanımlanmaktadır. Tanımdaki hata kavramına dikkat etmek gerekmektedir. Çünkü vergi hatası olarak nitelendirilemeyen ancak hata olarak yorumlanan hususlar reddedilebilmekte, idareden alınan ret cevabı yargı yoluna taşınırsa eğer, vergi hatası olmadığı için davanın reddi bile söz konusu olabilmektedir (Öncel vd., 2014: 173). Bir durumun vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için olguların yoruma gerek kalmaksızın kanun ve ilgili düzenlemelerde belirtilen hususlara açıkça uygun olması gerekmektedir. Vergi idaresinin vergi hatası olmadığı gerekçesiyle hata düzeltme talebini reddedebilmektedir. Bu ret kararının mükellef tarafından dava edilmesi durumunda, davanın esası hiç incelenmeden, meydana gelen olayın vergi hatası olmadığı gerekçesiyle dava daha yargılamanın en başında reddedilebilmektedir (Erol, 2021: 141). Uyuşmazlığın vergi hatası mı yoksa başka bir uyuşmazlık mı olduğu önemli bir sorundur. Bu hassas durum nedeniyle vergi hataları VUK'ta açıkça belirtilmektedir. İlgili tarafların bu tanımlara dikkat etmesi gerekmektedir. Aksi durumda bir hak kaybına maruz kalınması ihtimali bulunmaktadır.

Vergi hatası ile hukuki uyuşmazlık farklı kavramlardır. Hukuki uyuşmazlık, vergilendirme işlemlerinin özüne ilişkindir ve hukuken yapılan bir tartışma konusudur. Hukuki uyuşmazlıklar, kanun hükümlerinin açık olmadığı, farklı yorumlar nedeniyle sorunların ortaya çıktığı ve yargı sürecinin çözüm olarak sunulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Vergi hataları ise örnek olayın yoruma gerek kalmaksızın kanundaki tanımlara uyup uymadığı ile ilgilidir. Başka bir deyişle vergi hataları, süreç içerisinde ortaya çıkan maddi, açık ve anlaşılabilir konulardır (Yüce, 2016: 64). Kanun yapıcı iradede, sadece bir başvuru ile düzeltilebilecek hatalar için, yargı yoluna gitmenin ekonomik olmayacağı görüşü hâkimdir ve hata düzeltme usulü ile kestirme bir çözüm yolu geliştirilmiştir.

Vergi Hatalarının Kapsamı: VUK 117. ve 118. maddeleri vergi hatası türlerini tanımlamaktadır. Vergi hatası türleri Tablo 2'de kısaca açıklanmaktadır (Şenyüz vd., 2017: 272-273):

Tablo 2: Vergi Hataları ve Türleri

VERGİ HATALARI	
Hesap Hataları	Vergilendirme Hataları
Vergi Matrahında Hata: Vergi matrahında yer alan gelir ve gider kalemlerinin eksik veya fazla gösterilmesidir	Mükellefin Şahsında Hata: Verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesidir.
Vergi Miktarında Hata: Matrahta vergi tarifesinin yanlış uygulanması sonucunda vergi tutarının eksik veya fazla hesaplanmasıdır.	Mükellefiyette Hata: Vergiye tabi olmayan veya vergi muafiyeti bulunan bir kişiden vergi istenmesidir.
Verginin Mükerrer Olması: Aynı vergi dönemi için aynı vergi konusunda aynı matrah üzerinden verginin birden fazla sayıda istenmesi veya alınmasıdır.	Mevzuda Hata: Vergi kapsamına alınmamış veya vergi istisnası bulunan işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
	Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: Vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi suretiyle verginin eksik veya fazla hesaplanmasıdır

Kaynak: Şenyüz vd., 2017: 272-273.

Vergi Hatalarının Tespiti ve Düzeltilmesi Usulü: Vergi hataları hem mükellefler hem de vergi idaresi tarafından yapılabilmektedir. Ortaya çıkan hataların uygun şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi hataları aşağıdaki durumlarda tespit edilebilir (Kaneti vd., 2019: 222):

- Hatalı işlemi gerçekleştiren memur hatasını fark edebilir.
- Bir amir, gerçekleştirilen işlemleri kontrol ederken hataları tespit edebilir
- Hatalı işlemler vergi idaresinin işlemlerinin teftişi sırasında tespit edilebilir.
- Hatalı işlemler vergi incelemeleri sırasında vergi müfettişleri tarafından tespit edilebilir.
- Hatalı işlem, mükellefin vergi idaresine talepte bulunması ile tespit edilebilir.

Vergi hatasını mükellefin yapması durumunda, hata düzeltme talebini belirten iradesini ilgili idareye bildirmesi gerekmektedir. Hatanın düzeltilmesi talebi için herhangi bir şekil şartı bulunmamakla birlikte mükellefin talebi yazılı olarak yapması yeterlidir. Talebin vergi idaresi tarafından reddedilmesi halinde, şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ayrı bir talepte bulunulabilir. Bakanlık da hatanın düzeltilmesi talebini reddederse 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir (Pehlivan, 2019: 140-141).

Vergi hatası vergi idaresi tarafından yapılmışsa ve hatanın sonucu mükellef aleyhine ek tarhiyat yapılmasını gerektiriyorsa mükellef bu durumdan haberdar edilir. Bu durumda mükellefin ek tarhiyata karşı itiraz hakkı bulunmaktadır. Vergi idaresinin hatalı tarhiyatı ile mükellefe olması gerekenden fazla vergi borcu çıkmış ise, bu durumda idare tarafından düzeltme fişi düzenlenerek mükellef bilgilendirilir ve fazla tahsil edilen verginin iadesi süreci başlatılır (Oktar, 2018: 164).

Vergi idaresi tarafından yapılan vergi hataları fark edildiklerinde düzeltilebilir. Bu durumda bir zamanaşımı söz konusu değildir. Ancak, mükellef tarafından yapılan vergi hataları zaman aşımına tabidir. Hata düzeltme talebi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren **5 yıl** içinde yapılmalıdır. Aksi takdirde hata düzeltme talebi zamanaşımına uğramaktadır (Karakoç, 2016: 213-214).

Vergi Hatası ve Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı: Kanun yapıcı irade, VUK'ta hata türlerini açıkça listelemektedir. Bir hatanın düzeltilmesi için başvuru ancak kanunda sayılan hata türleri kapsamında yapılabilmektedir. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunun vergi hatası olup olmadığı konusunda şüpheyi düşmemesi gerekmektedir. Aksi takdirde sorunun bir hukuki uyuşmazlık olabileceği unutulmamalıdır. Vergi hataları idareye başvuru ile çözülebilirken, hukuki uyuşmazlıkların çözümü için 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekmektedir. Hata düzeltme talebi vergi idaresi tarafından reddedilen ve bunun üzerine Bakanlığa şikâyetle bulunan ve ret cevabı alan mükellef, 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Ancak vergi mahkemesi davayı vergi hataları açısından inceler. Mahkeme, vergi hatası bulunmadığı ve olayın hukuki bir uyuşmazlıktan kaynaklandığı sonucuna varırsa, mükellefin davası ilk inceleme sırasında süre aşımı yönünden reddedilir. Bu durumda, hatanın düzeltilmesi talebi sonuçsuz kalır. Çünkü bir hukuki uyuşmazlık söz konusu olduğu durumda, dava açma süresi **30 gündür**. Bu konuda herhangi bir belirsizlik varsa, yani olayın vergi hatası mı yoksa bir hukuki uyuşmazlık mı olduğu tam olarak anlaşılamıyor ise, mükellef tarafından konuyla ilgili hem vergi idaresine hem de vergi mahkemesine dilekçe vermesi avantajlı olabilecektir. Hata düzeltme talebinin olası reddine karşı eş zamanlı olarak hukuki uyuşmazlık nedeniyle de mahkemede dava açılmış olması, uyuşmazlığın vergi mahkemesi nezdinde çözümü için gerekli başvuru da sağlamış olacaktır (Pehlivan, 2019: 141-142).

Vergi hatalarının düzeltilmesi vergi uyumuna doğrudan katkıda bulunmaktadır. İnsan olmanın doğal bir sonucu olarak, herkes tarafından yapılabilecek hatalar nedeniyle ilgili tarafların cezalandırılmaması ve vergi uyumunun bozulmaması gerekmektedir. Ne mükellef bir hata yüzünden daha fazla vergi ödemeli ne de hazine bir hata yüzünden alacaklarından mahrum kalmalıdır. Meydana gelen vergi hataları mümkün olan en kısa sürede düzeltme imkanına sahiptir. Hata düzeltme usulüyle vergi ilişkisindeki pürüzler giderilerek taraflar rollerine uygun hareket eder ve vergi uyumu sağlanmış olur.

2.1.2. Pişmanlık ve Islah

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümü aşamasında uygulanmakta olan müesseselerden birisi de pişmanlık ve ıslahtır. Türk Dil Kurumu [TDK] (2022)’ye göre; “Pişman” kelimesinin anlamı “yaptığı bir işin veya davranışın olumsuz sonucunu görerek üzülen”, “Islah” kelimesinin anlamı ise “düzeltme, iyileştirme” olarak ifade edilmektedir. Kelime manasından yola çıkarak pişmanlık ve ıslahın vergi hukukundaki karşılığı olarak; vergi sisteminin gerekliliklerini yerine getirmediği için yaptığı fiilden pişman olan kişinin, bu hatasını (yanlışını) düzeltmesi ve kendisini iyileştirmesi için fırsat tanınması şeklinde bir tanımlama yapılabilir.

Vergi idaresi, hayatın olağan akışı içinde ortaya çıkan vergi yükümlülüklerine aykırı davranışları tespit etmekle sorumludur. Bu amaçla bir vergi denetim mekanizması işletilmektedir. Vergi denetimleri rutin olarak gerçekleştirilmektedir. Denetim mekanizması, alınan ihbarların değerlendirilmesi suretiyle de işletilebilmektedir. Bir ülkedeki tüm mükelleflerin vergisel işlemlerinin denetlenmesi mümkün değildir ve yapılan araştırmalara dayanarak vergisel işlemlerin büyük bir kısmının denetlenemediği rahatlıkla söylenebilir (Acar ve Merter, 2004: 5). Ayrıca, bir vergi suçu ya da kabahati her zaman art niyetle işlenmeyebilir. Dikkat ve önem eksikliği, bilgi eksikliği, unutkanlık ve mücbir sebepler gibi nedenler bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Yıldız, 2017: 55).

Pişmanlık ve Islah, Türk vergi sistemine ilk olarak 1953 yılında girmiştir ve birçok amacı bulunmaktadır. Bunlardan birisi, gizlice işlediği vergi suçundan pişmanlık duyan mükellefin cezalandırılmamasını sağlamaktır. Bir başka amaç da etkin denetim mekanizmasına rağmen gizli kalan vergi suçlarının itiraf edilmesini sağlamaktır. Pişmanlık ve ıslah sayesinde devlet, gizli kalmış vergi alacağını tahsil etme imkanına sahip olabilecektir. Pişmanlık ve ıslah, bir taraftan vergi ahlakını ve vergi uyumunu geliştirmeye odaklanırken, diğer taraftan devletin iyi niyetinin suistimal edilmesine de yol açabilecektir (Aksoy, 1990: 43). Çünkü pişmanlık ve ıslahtan yararlanma konusunda bir sınır bulunmamaktadır. Daha önce bir uyuşmazlığa neden olan ve pişmanlık ve ıslahtan yararlanarak bunu telafi edip vergi uyumu gösteren bir mükellef, bir müddet sonra başka bir uyuşmazlığa neden olsa bile, koşulları sağladığı takdirde tekrar pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmektedir. Ancak yine de mükelleflerin bu konudaki niyetlerinden bağımsız olarak, pişmanlık ve ıslah ile gelecekte ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak mümkün gözükmemektedir (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 4).

Verginin alacaklısı konumunda olan devlet, vergi yükümlülüklerine aykırı davranışından pişmanlık duyan mükellefe vergi cezası kesilmesini belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla engellemektedir. Diğer bir deyişle devlet, hukuka aykırı davranışından pişmanlık duyan mükellefe “büyük” göstermekte ve ona hatasını telafi etme fırsatı vererek bundan sonraki yaşamında aynı

hatayı yapmaması için dost elini uzatmaktadır. Aynı zamanda, hak edilen cezanın uygulanmayacağını da taahhüt etmektedir.

Vergi kaçakçılığının yaptırımları kanunda bellidir ve uygulanması zorunludur. Şayet vergi kaçakçılığı bir denetim sırasında ortaya çıkarsa, pişmanlık ve ıslah hükümleri geçerliliğini yitirmektedir. Bunun aksine vergi mükellefinin uyumsuzluğunun hiçbir zaman ortaya çıkmama ihtimali de bulunmaktadır. Mükellef açısından hiçbir şey kesin değildir. Geriye dönük bir denetim sırasında vergi cezasını gerektiren bir fiil tespit edilirse, fiilin işlendiği tarihten tespit yapıldığı tarihe kadar ceza kesilmesi mümkündür. Bu olasılığın farkında olan mükellef, böyle bir riske girmeden kendini ihbar ederek söz konusu hükümlerden yararlanabilmekte ve ceza almaktan kurtulabilmektedir.

Vergi mükelleflerinin sayısının ve vergiye tabi işlemlerin çokluğu, bazı olumsuz fiillerin tespit edilmesini zorlaştırabilir. Bu gerçek karşısında kanun yapıcı iradenin amacı hem kamu zararını önlemek hem de mükellefe bu durumdan kurtulma imkânı sunmaktır. Mükellefin pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlandırılmasıyla hem kamu düzeni sağlanmaya çalışılmakta hem de mükellefin hukuka aykırı fiillerini itiraf ederek suçluluk psikolojisinden kurtulması sağlanmaktadır (Bayraklı, 2017: 47).

Pişmanlık ve Islah Şartları ve Kapsamı: Pişmanlık ve Islah kurumuna ilişkin hükümler VUK'un 371. maddesinde "Pişmanlık ve Islah" başlığı altında düzenlenmektedir. Söz konusu maddede, *"beyana dayalı tahsil edilen vergilerde, hükümlere aykırı hareket etme sonucunda vergi ziyayı cezası gerektiren fiilleri gerçekleştiren mükellef ve iştirak edenler, yaptıkları fiilleri ilgili makamlara doğrudan kendilerinin haber vermesi durumunda vergi ziyayı cezasının kesilmeyeceği"* belirtilmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmek için bazı şartlar aranmaktadır. Bunlar (VUK, 1961: madde 371):

- Vergi mükellefi pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için bir dilekçeyi resmi kayıtlara geçirmelidir. Dilekçenin kayda geçiş tarihinden önce herhangi bir zamanda kişinin hakkında bir ihbar bulunmamalıdır.
- Dilekçenin veriliş tarihinden önce söz konusu vergi türü ve olaya ilişkin herhangi bir vergi incelemesine başlanılmamış olması ve takdir komisyonuna intikal etmiş bir durumun olmaması gerekmektedir.
- Konuya ilişkin hiç verilmemiş beyannamenin ise, pişmanlık ve ıslah başvuru dilekçesini izleyen 15 gün içerisinde verilmiş olması gerekmektedir.
- Yine konuya ilişkin daha önceden verilmiş ancak eksik veya yanlış olan beyannamenin dilekçe tarihini izleyen 15 gün içerisinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

- Olayın gerçekleştiği tarihten dilekçenin verildiği tarihe kadar geçen süre için uygulanacak olan gecikme zammıyla birlikte vergi aslının, dilekçe tarihinden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir.
- Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için konunun Emlak Vergisi dışında bir vergi olması gerekmektedir.

Emlak Vergisi dışında bütün beyana dayalı vergiler pişmanlık ve ıslah kapsamındadır. Bunlar Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gelir Stopaj Vergisi ve Veraset ve İhtikal Vergisidir (Erol, 2021: 159). Kanun yapıcı irade; kamulaştırma ihtimalinde yüksek bedel almak veya düşük Emlak Vergisi ödemek amacıyla, gayrimenkullerin emlak değerini aslına aykırı ve kötü niyetli olarak farklı bildiren vergi yükümlülerini, bu duruma engel olmak amacıyla pişmanlık ve ıslah hükümleri dışında bırakmıştır (Öncel vd., 2014: 221). Bunun yanı sıra, kaçakçılık suçları ve vergi ziyayı kabahati pişmanlık ve ıslah hükümlerine dahilken, usulsüzlük kabahati kapsam dışında tutulmuştur. Pişmanlık ve ıslah sonucunda vergi cezası kesilmemektedir. Ancak, vergi aslının geciktirilmesi nedeniyle alınan gecikme zammının tahsil edileceğini belirtmek gerekmektedir (Bayraklı, 2017: 62-63).

Pişmanlık ve Islahın Sonuçları: Pişmanlık ve ıslah usulü, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesinin bir yolu olarak Türk vergi sistemine dahil edilmiş ve uygulanmaktadır. Bu usul, uyuşmazlığı çözmek amacıyla vergi idaresi ile mükellefi bir araya getirmektedir. Ayrıca uyuşmazlığın dava yoluna başvurulmadan her iki tarafın da yararına olacak şekilde çözümlenmesine imkân sağlamaktadır. Başka bir deyişle hem devlet hem de mükellef için daha uygun maliyetli bir çözüm olmaktadır. Barışçıl çözümlerin tercih edilmediği durumlarda, uyuşmazlığın çözümü için dava yoluna başvurmak gerekmektedir. Yargı sürecinin uzun sürmesi bir yandan devleti alacağından mahrum bırakırken diğer yandan da sürecin maliyetlerini ortaya çıkarmaktadır. Dava süreci, kaybeden taraf için daha ağır maliyetlere yol açmaktadır (Ortaç ve Furtuna, 2017: 426).

Pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabilmesi için en önemli şart, mükellefin herhangi bir dış etken olmaksızın bizzat kendisinin ihbarda bulunmasıdır. Bu şekilde, denetim eksikliği nedeniyle tespit edilemeyen uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır. Pişmanlık ve ıslah süreci tamamlandığında; vergi yükümlülüğü yerine getirilmiş, uyuşmazlık çözülmüş ve mükellef cezadan kurtulmuş olur. Devlet ise kamu alacağını tahsil etmiş ve denetim maliyetinden kurtulmuş olur. Bu boyutuyla pişmanlık ve ıslah, denetimle veya başka nedenlerle tespit edilemeyen vergi hukuku ihlallerinin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilecektir (Bozdoğanoglu, 2016: 147-148).

Vergi uyumunun psikolojik vergi sözleşmesi modelinde, kendi kendini ihbar eden mükelleflere vergi affı uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Pişmanlık ve ıslah kurumunun Türk vergi

sisteminde yasal bir düzenleme ile yer alması ve uygulanması, varsayılan sözleşmenin psikolojik olmanın çok ötesinde uygulanabilirliğine bir delil olmaktadır.

Vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeyen mükellefler, yani uyumsuz mükellefler, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanarak bu eksikliklerini giderme imkânına sahiptirler. Şartlar tamamen yerine getirildikten sonra pişmanlık ve ıslah yoluyla vergi uyumu gerçekleşmiş olur. Bu sayede devlet açısından vergi verimliliği de sağlanmış olacaktır. Bunların yanı sıra, pişmanlık ve ıslah müessesesinin kullanılması sonucunda vergi cezalarının ortadan kalkmasının devletin yaptırım gücünü azalttığını da belirtmek gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak için herhangi bir başvuru sınırı bulunmadığından, mükellefler bu yola defalarca başvurarak devletin iyi niyetini kötüye kullanabilecektir (Bozdoğan, 2017: 166).

Devlet ve mükellef sürekli etkileşim halinde olduğu için düşmanca bir tutum her iki tarafa da fayda sağlamayacaktır. Günümüz sosyal yaşantısında hata yapanlar af diledikleri takdirde karşılık bulabilmektedirler. Bu bağlamda devletin pişmanlık ve ıslah müessesesini sunarak mükelleflere hoşgörülü davranması; bir yandan vergi uyumunu sağlarken, diğer yandan da mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesini teşvik edebilecektir. Pişmanlığı önemsenen mükellefin vergiye karşı olumsuz tutumlar değişebilir ve devlete karşı sempati duyabilir. Bu şekilde vergi bilincinin artmasına katkı sağlanabilir. Ayrıca, pişmanlık ve ıslah sayesinde sayesinde çekişmeli sonuçlara yol açabilecek yargı yoluna hiç başvurulmayacaktır (Bayraklı, 2017: 50-51). Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanan mükelleflerin, pişmanlık duydukları vergisel yükümlülüklerle aykırı fiillerinin nasıl gerçekleştiğinin bilinmesi, bu tür fiillerin önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını kolaylaştırabilecektir.

2.1.3. Uzlaşma

Vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılması birçok vergi uyuşmazlığına yol açabilmektedir. Bütün uyuşmazlıkların yargısal yollarla çözülmesi imkânsız değildir ama pratik bir çözüm de olmamaktadır. Bu doğrultuda kanun yapıcı irade, VUK üçüncü bölümündeki ek madde 1’de belirtilen sorunların çözümü için vergi sisteminin içine “uzlaşma” müessesesini yerleştirmiştir.

Uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarını barışçıl bir şekilde çözmeye yönelik bir yöntemdir. Uzlaşma iki farklı aşamada gerçekleşmektedir. Birincisi, bir denetim sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmek için uygulanan tarhiyat öncesi uzlaşmadır. İkincisi ise tarh işlemlerinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıkları çözmek için uygulanan tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma birçok açıdan benzerlik göstermekle birlikte bazı açılardan da farklılaşmaktadır.

2.1.3.1. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarına ilişkin VUK kapsamında yürütülen bir diğer uygulama uzlaşmadır. Uzlaşma kelimesinin anlamı TDK'ya göre “*Karşıtlar arasındaki anlaşmazlıkların ortadan kaldırılması yoluyla birlik sağlama ile uygulanacak işlerde tartışma yoluyla bir bütünlük ve birliğe varma*” anlamına gelmektedir. Sözlük tanımından da anlaşılacağı üzere uzlaşma; mükelleften veya vergi idaresinden kaynaklanan uyuşmazlıkların bir masa etrafında oturularak görüşülmesi, her iki tarafın da kabul edebileceği orta bir noktada anlaşmaya varılması ve uyuşmazlığın sona erdirilmesine yönelik bir uygulamadır. Uzlaşma her iki tarafın da kabul etmesi halinde gerçekleşir ve vergi uyuşmazlığı sona erer. Vergi hukukuna göre uzlaşma; “*vergi idaresi tarafından re’sen, ikmalen ve idarece tarhiyat şeklinde tesis edilen vergi ve ceza işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan uyuşmazlıklar konusunda yargı yoluna başvurmaksızın tarafların görüşüp anlaşarak uyuşmazlığı barışçıl bir yöntemle sona erdirmesi*” manasına gelmektedir (Yılmaz, 2009: 322). İki çeşit uzlaşma bulunmaktadır. Birincisi tarhiyat sonrası uzlaşma, ikincisi tarhiyat öncesi uzlaşma. Uzlaşma müessesesinde yaygın olan tarhiyat sonrası uzlaşma olduğu için, “uzlaşma” kelimesi tarhiyat sonrası uzlaşma yerine de kullanılmaktadır. Çalışmada, tarhiyat sonrası uzlaşma için kısaca “uzlaşma” kavramı kullanılmaktadır.

Vergi kanunlarının uygulanması sonucunda mükellefe borç doğuran işlemler tek taraflı irade ile tesis edilmektedir. Ancak uzlaşma müessesesiyle tek taraflı bir işlem yapılmamaktadır. Mükellef ile vergi idaresi arasında karşılıklı bir anlaşma olan uzlaşma da mükellefin de rızası bulunmaktadır. Bu nedenle vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak tesis edilen vergisel işlemlere karşı yargı yolu açık iken uzlaşmaya karşı yargı yoluna başvurulamamaktadır (Pehlivan, 2019: 132).

Uzlaşma sadece Türkiye’de değil, dünyanın pek çok ülkesinde de tercih edilen bir uyuşmazlık çözüm mekanizmasıdır. Örneğin Yunanistan’da vergi uyuşmazlıklarını hızlı bir şekilde çözmek, yargının iş yükünü azaltmak ve nihayetinde vergi gelirlerini artırmak amacıyla bir “Mahkeme Dışı Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Komitesi” kurulmuştur. Bu komitede görüş bildirmek üzere eski yargı mensupları ve vergi memurları yer almaktadır. Derdest ve görülmemiş davalar kapsamındaki vergi uyuşmazlıkları komiteye havale edilebilmektedir. Uyuşmazlığın değerlendirilmesi sonunda vergi mükellefine bir teklif yapılmaktadır. Teklifin kabul edilmesi ve verginin bir kısmının derhal ödenmesi halinde kalan tutarlar indirilmektedir. Bu şekilde uyuşmazlık nihai olarak çözülmektedir ve gelecekte bu uyuşmazlıkla ilgili başka bir işlem yapılamamaktadır (EY Global Tax Alert, 2020: 1-2). Bu açıdan Yunanistan’daki uygulama Türkiye’deki uzlaşma usulüne benzemektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı: Uzlaşmada dikkate alınan kamu alacakları vergi ve vergi cezalarıdır. Daha geniş bir ifadeyle bunlar, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın tarha yetkili olduğu vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili kurum tarafından kesilen vergi cezalarıdır. Uzlaşmanın kapsamı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan “Uzlaşma

Yönetmeliği” ile belirlenmektedir. Söz konusu yönetmeliğe göre gümrük idareleri, belediyeler, il özel idareleri ve köy idareleri tarafından tesis edilen kamu alacakları dışında kalan diğer kamu alacakları (vergi ve vergi cezaları) uzlaşma kapsamındadır (Bayraklı, 2018: 56).

İdare tarafından tarh edilerek belirlenen vergilerle ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalarının (kaçakçılık fiilleriyle ilgili olanlar dışında) uzlaşma kapsamında yer aldığı görülmektedir (VUK, 1963: ek madde 1). Bunlara ilave olarak; uzlaşma kapsamına geçici vergi miktarı ve bunlara ait cezalar da dahil edilmektedir. Verginin tahakkuk etmesi gereken asıl tarihinden uzlaşmanın sağlandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır. Gecikme faizi, uzlaşma kapsamına dahil edilmemektedir (Hepeksaz ve Sonkur, 2017: 55).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Nedenleri: Genel olarak, tüm vergi mükellefleri uzlaşmaya başvurma hakkına sahiptir. Ancak mevzuat, uzlaşmaya başvurabilmek için bazı gerekçelerin varlığını şart koşmaktadır. Uzlaşmaya başvurmak için gerekli koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gültekin, 2016: 582):

- Vergi yükümlüsü veya ilgili idari işlemin muhatabının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi.
- VUK’un 369. maddesinde yer alan yanılma ve görüş değişikliğine ilişkin hükümlerin yükümlü veya idari işlemin muhatabı tarafından var olduğunun ileri sürülmesi.
- Vergi mükellefine vergi idaresi veya yetkili makamların yanlış izahat vermesi sonucunda mükellefte bir yanılmanın meydana gelmesi.
- Vergi mevzuatında bir değişiklik yapılması sonucunda; Bir hususun uygulama tarzında değişikliğin meydana gelmesi ve uyuşmazlığın buradan kaynaklandığının ileri sürülmesi.
- Bir vergi hatasının meydana gelmesi. VUK’ta belirtilen hesap hataları ile vergilendirme hatalarından herhangi birisinin meydana gelmesi, uzlaşmaya gidebilmek için yeterli bir neden olarak görülmektedir.
- Vergi uygulamaları ile yargı kararları arasında farklılığın olması. Vergi yükümlüsünün vergi ödevlerini yerine getirirken bir konuda referans olarak alabileceği idarenin görüşü ve yargı kararları arasında bir görüş farklılığının olması ve uyuşmazlığın bundan ileri geliyor olması gerekmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonu: Uzlaşma işlemi iki yönlü bir süreçtir. Bir tarafta idari işlemin muhatabı olan vergi mükellefi, diğer tarafta ise uzlaşma komisyonu üyeleri yer almaktadır. Başka bir deyişle, uzlaşma komisyonunda verginin ödeyicisi olan mükellefin ve verginin alacaklısı olan devletin temsilcileri bulunmaktadır. Uzlaşma komisyonları, vergilendirme işlemlerini yürütmeye yetkili vergi idareleri bünyesinde kurulmaktadır. Devlet, komisyonda vergi idaresi

yetkilileri tarafından temsil edilmektedir. Mükellef uzlaşma başvurusunu yetkili uzlaşma komisyonuna yapmaktadır (Başaran Yavaşlar, 2008: 319).

Uzlaşma komisyonuna ilişkin hükümler Uzlaşma Yönetmeliği'nde yer almaktadır. Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı, diğer hususların yanı sıra, uzlaşmaya varılabilecek konuları ve uzlaştırma komisyonları tarafından ele alınacak uyuşmazlıkların miktar sınırını belirlemeye yetkilidir. Çok sayıda uzlaştırma komisyonu bulunmaktadır. Bu komisyonlar, uzlaşmaya tabi uyuşmazlıkların toplam tutarına göre çeşitlenmektedir. Uzlaşma komisyonlarının miktar sınırları Bakanlık tarafından yayımlanan genel tebliğlerde ayrıca belirtilmektedir. Beş tür uzlaşma komisyonu bulunmaktadır: Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu. Her komisyon üç üyeden oluşmakta ve kararlar oy çokluğu ile alınmaktadır. İhtilaf konusu miktar arttıkça bir üst komisyon devreye girmektedir. Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, komisyonlar arasında tutar bakımından en düşük kapsama sahipken, en yüksek uyuşmazlık tutarı Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından ele alınmaktadır (Uzlaşma Yönetmeliği, 1999: madde 5-6).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi ve Süresi: Uzlaşma talep etmek mükelleflere tanınmış bir haktır. Bu hakkın kullanılmasının kısıtlanamayacağı bir gerçektir. Kanun yapıcı irade uzlaşma talebinde bulunabilmek için 30 günlük bir süre sınırı belirlemiştir. Bu süre mükellefe yapılan tebligat tarihinden itibaren başlar. Buna göre mükellef kendisine tebliğ edilen vergi ve vergi cezaları için tebliğ tarihini izleyen günden başlayarak en geç 30. günün mesai bitimine kadar uzlaşma başvurusunda bulunabilir (Bilici, 2009: 116). Sürenin son gününün resmî tatile rastlaması halinde süre takip eden ilk iş gününe kadar uzamaktadır. Hatta sürenin son gününün mali veya adli tatile rastlaması halinde bu süre işe başlama gününden itibaren 7 gün daha uzatılmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 500).

Uzlaşma talebi, mevzuatla yetkilendirilmiş uzlaşma komisyonuna sunulmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı her yıl uzlaşma komisyonlarının yetki alanına giren uyuşmazlıkların tutarını açıklamaktadır. Mükellef, belirlenen tutar sınırlarını dikkate alarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvuruda bulunabilmektedir. Başvuru bizzat mükellef tarafından yapılabileceği gibi yasal temsilci aracılığıyla da yapılabilmektedir (Pehlivan, 2019: 134-135).

Uzlaşma başvurusu yazılı olarak yapılabilir. Başka bir deyişle, borçlunun uzlaşma talebini ve gerekli bilgileri içeren bir dilekçeyi uzlaşma komisyonuna sunması gerekir. Sözlü başvurular kabul edilmemektedir. Bu sadece tarhiyat öncesi uzlaşma durumunda mümkündür. Posta yoluyla yazılı bir talepte bulunmak da mümkündür. Talebin kabul edilmesi halinde, uzlaşma görüşmelerinden en az 15 gün önce borçluya uzlaşmanın yeri ve zamanı bildirilmelidir. Mükellefin belirtilen yer ve zamanda hazır bulunmaması halinde toplantı yapılamaz ve bu durumda uzlaşma vaki olmamış sayılır

(Yüce, 2016: 60). Yükümlü tarafa ikinci bir davetiye gönderilmediği için uzlaşmanın sağlanamamasının yeni hukuki sonuçları vardır. İlk olarak, barışçıl bir çözüm olan uzlaşma seçeneği artık geçerli değildir. Borçlu taraf isterse mahkemeye gidebilir. Mahkeme sürecinde mükellef pişman olsa bile tekrar uzlaşma talep edemeyecektir. Çünkü süreler bir kamu düzeni meselesidir ve bu nedenle sürelere uyulması zorunludur (Bayraklı, 2018: 59-60). Burada bir başka hususa daha dikkat çekmek gerekmektedir. Uzlaşma davetine gitmeyen bir mükellef uzlaşma için hiç başvurmamış sayılmaz. Bu durumda dava açma süresi geçmiş olsa bile Danıştay içtihatlarına göre dava açmak için ek süre hakkından yararlanılabilmektedir ve mükellefe dava açması için 15 günlük ek süre tanınmaktadır (Küçükaya, 2020: 266-267).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları: Uzlaşma görüşmeleri, vergi mükellefinin uzlaşma davetine katılmasıyla başlar. Mükellef uzlaşma görüşmelerine bizzat katılabileceği gibi bir temsilci de gönderebilir. Ayrıca, ilgili meslek odalarından başka kişiler de yardım amacıyla uzlaşma görüşmelerine katılabilirler. Amaç hem mükellefe yardımcı olmak hem de müzakerelerde şeffaflığı sağlamaktır (Bilici, 2009: 117). Uzlaşma kararında asıl taraflar dışında kimsenin etkisi olamayacağından, uzlaşma görüşmeleri vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşmektedir. Bu nedenle, davet edilen diğer kişiler sadece yardımcı niteliğindedirler ve oy hakları bulunmamaktadır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları: VUK'un 6. maddesinde belirtildiği üzere hem mükellef hem de vergi idaresi uzlaşma metnine uymak zorundadır. Vergi idaresi, uzlaşma metninde yer alan hususlara ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Vergi idaresi, üzerinde uzlaşılan hususlarla ilgili olarak başka bir tarhiyat yapamaz veya ceza uygulayamaz. Mükellef ise nihai vergi ve cezaları süresinde ödemekle yükümlüdür. Bunun nedeni uzlaşma tutanağının kesin olmasıdır. Gereğinin yerine getirilmesi için başka bir makamın onayını bekleme zorunluluğu yoktur (Başaran Yavaşlar, 2008: 329). Ayrıca Danıştay'ın bir kararına göre, uzlaşma kapsamında olmayan ancak uzlaşma metninde yer alan kamu alacakları dahi uzlaşma metni imzalandıktan sonra metinden çıkarılamaz (Candan, 2006: 417). Uzlaşmanın hem mükellef hem de vergi idaresi açısından sonuçları şu şekilde özetlenebilir (Bayraklı, 2018: 61-62):

- Uzlaşma ile yapılan işlem taraflarca kabul edilmiş ve kesin bir hale gelmiştir.
- Vergi yükümlüsü açısından, vergi idaresinin tarh ettiği vergi ve ceza tutarları ile uzlaşmada üzerinde anlaşılan tutarlar arasındaki fark kadar bir vergi indirimi sağlanmış olur.
- Her ne kadar uzlaşma sağlanmış olsa dahi, uzlaşma kapsamına gecikme faizi dahil edilmediğinden dolayı, normal tarhiyat tarihinden uzlaşma metninin imzalandığı tarihe kadar geçen süre için vergi ve vergi ziyai cezası için gecikme faizi hesaplanır ve vergi yükümlüsü bunu ödemek zorundadır.
- Uzlaşma metninde yer alan vergiler hakkında, her ne sebeple olursa olsun, ilave bir tarhiyata gidilemeyecektir.

- Vergi yükümlüsü uzlaşmada yer alan hususlar için yargı yoluna (vergi davası) gidemeyecektir. Ayrıca söz konusu hususlarda bir şikâyet yoluna da başvuramayacaktır.
- Uzlaşmanın tarafları çekişmeli ve masraflı olan yargılama sürecinin maliyetlerinden kurtulmuş olacaktır.
- Vergi uyuşmazlığının giderilmesi için barışçıl bir çözüm yolu sunan devlete vergi yükümlüsünün bakışı olumlu yönde değişebilecektir.
- Uzlaşılan vergi ve vergi ziyayı cezası tutarlarını mükellef 1 ay içerisinde ödemek zorundadır.
- Uzlaşma öncesinde tarh etmiş vergi ve vergi ziyayı cezası tutarı ile uzlaşma sonucunda kesinleşen rakamlar arasındaki fark kadar devlet gelir kaybına uğramış olacaktır.
- Verginin kanunilik ilkesi gereği yasa ile belirlenmiş hükümlerin sonuçları komisyon kararı ile ortadan kalkmış olmaktadır.
- Uzlaşma sağlanmasından sonra vergi yükümlüsü uzlaşmada ele alınan konular için ceza indirimi müessesesinden yararlanamayacaktır.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları: Mükellefin vergi idaresinin uzlaşma davetine icabet etmemesi, mazeret bildirmemesi, uzlaşma metnini imzalamak istememesi veya çekince koyarak imzalamak istemesi halinde uzlaşma gerçekleşmeyecektir (Başaran Yavaşlar, 2008: 328). Uzlaşmaya başvurmak her mükellefin hakkıdır ancak uzlaşma metnini imzalama zorunluluğu bulunmamaktadır. Uzlaşma mantığına göre, mükellef ve idare konuları tartışır. Tartışılan konularda idare teklifini sunar ve bunu kabul etmek ya da reddetmek mükellefe kalır. Kısacası mükellef uzlaşma tutanağı imzalanana kadar uzlaşma usulünden vazgeçme hakkına sahiptir.

Uzlaşma davetine icabet etmeyen mükellefin bu fiili ile tutanağı imzalamadan uzlaşma masasını terk eden mükellefin fiili aynı hukuki sonuçları doğurur ve bu durum uzlaşmanın sağlanmadığı anlamına gelir. Mükellef bundan sonra diğer uyuşmazlık çözüm yollarını deneyebilir. Uzlaşma iki taraflı bir süreç olduğu için uzlaşmaya varılamamasının vergi ilişkisindeki her iki taraf için de sonuçları vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Bayraklı, 2018: 62-63):

- Uzlaşmanın sağlanması bir idari işlemdir ve gereği yerine getirilir. Ancak uzlaşma sağlanamaması bir idari işlem olmadığı için bu durum vergi yükümlüsü tarafından davaya konu edilememektedir.
- Uzlaşma sağlanmadığı için vergi idaresi rutin işlemlerine devam edecek ve yükümlüyü ilgilendiren tarhiyatı yapıp kendisine tebligat yollanacaktır. Vergi yükümlüsü kendisine tebliğ edilen tarhiyatı dava konusu yapabilecektir.
- Vergi idaresi verginin tahsilatı için gereken ödeme emrini düzenleyip yükümlüye tebliğ edebilecektir.
- Uzlaşma hiç sağlanmadığı için vergi yükümlüsü uyuşmazlığın çözümü için yargı yoluna gidebilecektir. Dava açma süresi 15 günün altında ise bu süre 15 güne tamamlanacaktır.

- Uzlaşma temin edilemediği için diğer bir barışçıl çözüm yolu olan cezalarda indirim müessesesinden yükümlü yararlanabilecektir.

Tablo 3: 2006-2022 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Y I L	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2022	37.940	36.321	221.973.195	214.851.945	502.160.271	87.353.188
2021	41.343	36.119	201.183.843,98	191.449.933,90	326.082.642,90	49.758.567,29
2020	47.697	45.037	187.521.628,29	178.802.621,73	386.037.904,20	64.985.032,46
2019	45.262	43.564	130.487.509,84	125.123.495,99	275.988.683,69	48.937.093,84
2018	39.375	33.827	83.498.411,95	77.505.490,60	191.574.626,91	34.061.796,42
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	267.127.370	36.926.116
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	675.334.309	68.925.153
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	610.596.688	41.560.131
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	603.382.175	31.559.278
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	460.815.890	27.027.669
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	187.719.305	10.230.311
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	403.565.136	16.724.269
2006	124.101	114.070	196.563.747	102.010.089	346.543.065	17.435.353

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın [GİB] (t.y.) 2006-2022 yıllarına ait faaliyet raporlarında yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>.

Tarhiyat sonrası uzlaşma Türkiye’de uzun süredir devam eden bir uygulamadır. Tablo 3, 2006-2022 yılları arasında tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin sayısı, uzlaşılan dosya sayısı, uzlaşmaya konu olan vergi ve cezalar ile bunların uzlaşılan kısımlarına ilişkin verileri sunmaktadır. 2006-2022 yılları arasında yapılan tarhiyat sonrası uzlaşma taleplerinin yaklaşık %90’ında uzlaşma sağlandığı görülmektedir. Diğer bir deyişle, uzlaşmaya başvurulmasına neden olan sebeplerden dolayı ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının %90’ından fazlası her iki tarafın da mutabakatı ile barışçıl bir şekilde çözülmüştür. Tablo 3’te yer alan bir diğer veri olan uzlaşmada ele alınan vergi tutarlarında, ortalama %71 oranında uzlaşma sağlanmıştır. Bu oran 2022 yılında yaklaşık %96 ile en yüksek seviyeye ulaşırken, 2007 yılında yaklaşık %47 oranında gerçekleşmiştir. Tablo 3’te yer alan bir diğer veri ise uzlaşmaya konu olan ceza tutarları ile ilgilidir. Bu verilere göre, uzlaşmaya konu cezaların uzlaşma

oranının vergi tutarlarının uzlaşma oranından çok daha düşük olduğu ve bu oranın %10 civarında olduğu görülmektedir. Son olarak, 2006 ve 2022 yılları arasında hem vergi hem de uzlaşmaya tabi cezaların toplam tutarının yaklaşık %30'u üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Bir başka deyişle, mükellefler tarafından ödenmemiş, devletin kayıp yaşadığı vergi ve cezaların yaklaşık %30'u uzlaşma süreci sonucunda geri alınabilmektedir. Bu oran, tahsil edilememe belirsizliği altında bekleyen ya da yargı süreci nedeniyle tahsili uzayan vergi alacaklarının kesin olarak tahsil edilebilmesi açısından oldukça önemlidir. Hiç tahsilat yapılamaması ya da vergi idaresinin vergi davasını kaybetmesi ihtimalinin de bulunduğu unutulmamalıdır.

Kanun yapıcı iradenin uzlaşma müessesesini kurmaktaki temel amacı, uyuşmazlıkları mümkün olduğunca hızlı bir şekilde çözüme kavuşturmak ve verginin en kısa yoldan hazineye ulaşmasını sağlamaktır. Devletin yaklaşımının gerekçesi, ihtilafların yargı yoluyla çözümünün uzun zaman almasından dolayı, mahkeme kararına göre değişebilecek tutarları ödemesi yerine, belirli usullere göre hesaplanan bir tutarı ödemesinin mükellef için daha avantajlı olabileceğidir. Bu kestirme yolun bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların çözümünde uzlaşma yöntemini tercih eden mükellef daha düşük miktarda vergi borcu ile karşı karşıya kalırken, bu yöntemi tercih etmeyen bir başka mükellef daha yüksek miktarda ödeme yapabilecektir. Bu durumun eşitlik ilkesine aykırılığı ileri sürülebilir. Öte yandan idare, kanunla belirlenmiş vergi prosedürlerine rağmen uzlaşma sonucunda vergi borcunun bir kısmından vazgeçerse hukuka aykırı bir prosedür izlemiş olacaktır. Çünkü kanunlar, kamu alacaklarının tahsilini vergi idaresinin görevi haline getirmiştir. Matrah ve vergi miktarına ilişkin hükümler kanunlarda sabit olmasına rağmen vergi idaresi uzlaşma işlemi ile söz konusu miktarı azaltmakta, bir nevi takdir yetkisini kullanmaktadır. Bu durumda da verginin kanuniliği ilkesinin zedelendiği iddia edilebilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki uzlaşma müessesesi keyfi bir uygulama değildir ve yasal bir altyapısı bulunmaktadır. Sonuç olarak; uzlaşma komisyonunu uzlaşılan vergi ve ceza tutarları konusunda sınırlayan hükümlerin bulunmaması açısından, uzlaşmanın yasal bir altyapıya dayanması ile verginin kanuniliği ilkesi birlikte değerlendirildiğinde, hükmü kanunla belirlenmiş bir hususun idarenin takdir yetkisi ile ortadan kaldırıldığı sonucuna varılabilmektedir (Öncel vd., 2014: 170-171).

Vergi idaresinin kontrol yöntemlerinden biri de vergi incelemesidir. Vergi incelemesi sonucunda mükellef tarafından yerine getirilmeyen yükümlülükler tespit edilir ve bu tespite dayalı tarh edilecek vergi ve vergi cezaları da uzlaşma kapsamına alınabilmektedir. Uzlaşma komisyon kararlarını sınırlayan bir hüküm bulunmadığı için, uzlaşma sonucunda vergi ve ceza tutarlarında indirim yapılması vergi inceleme faaliyetlerinin sonuçlarını geçersiz kılmaktadır (Yüce, 2016: 56).

Uzlaşma sayesinde vergi tahsilatı hızlanarak yargı yolunu seçmenin zaman maliyeti de ortadan kalkmaktadır. Vergi yargısının dosya yükü de hafiflemektedir. Devletin mükellef ile uzlaşma arama çabaları, mükellef psikolojisini olumlu etkileyerek vergi direncinin azalmasını sağlayabilir (Oktar, 2018: 167). Uzlaşma sonucunda mükellef, uzlaşmada belirlenen tutarlarda gerekli vergi veya cezayı

ödemekle yükümlüdür. Mükellef, uzlaşma sonunda da olsa bir şekilde yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. Bu süreç, uyuşmazlığın çözülmesi ve vergi uyumunun sağlanması açısından hem devlete hem de mükellefe fayda sağlamaktadır.

2.1.3.2. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VUK'ta 1963 yılında yapılan bir düzenleme ile tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesi yürürlüğe girmiştir. Yapılan bu düzenleme ile yargı yoluna gitmeksizin mükellef ile vergi idaresi uyuşmazlığı çözüme kavuşturmaktaydı. Ancak tarhiyat öncesine ilişkin bu şekilde bir çözüm yolu bulunmamaktaydı. 1985 yılında VUK'ta yapılan bir düzenleme ile, tarhiyat öncesine ilişkin uyuşmazlığın barışçıl çözüme kavuşturulmasının yolu açılmış oldu (Aksoy, 1993: 296). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın usul ve esaslarını belirlemek amacıyla 2011 yılında yönetmelik çıkarılmıştır. Yönetmelikte, vergi incelemesi yapmaya yetkili makamların inceleme sonucunda tarh ettiği bir takım kamu alacakları ve bunlara ilişkin cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 2011: madde 1). Yönetmelikten de anlaşılacağı üzere tarhiyat öncesi uzlaşmadan söz edebilmek için bir vergi incelemesinin varlığı şarttır. Diğer bir deyişle, tarhiyat öncesi uzlaşmaya vergi incelemesi esnasında tespit edilen hususlar için gidilebilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın usul ve esasları tarhiyat sonrası uzlaşmanın usul ve esaslarıyla aynıdır (Pehlivan, 2019: 135).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Konusu ve Kapsamı: Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, bir vergi incelemesine dayalı olarak kesilen vergi ve benzeri diğer kamu alacakları ile bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyayı, 15.000 TL tutarını aşan (2023 yılı için) usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahil edilebilmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 2011: madde 1). Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamından farklı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da dahil edilebilmektedir (Arslaner, 2016: 282). Kaçakçılık fiilleri sonucunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesi durumunda, tarh edilen vergi ile bu vergilere ilişkin kesilen cezalar ve kaçakçılık fiiline iştirak edenlere kesilecek olan cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında yer alan hususlarda vergi idaresi ile mükellef bir uzlaşmaya varamamış ise, bu hususlar tarhiyat işlemi tesis edildikten sonra tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinde ele alınamamaktadır (Oktar, 2018: 175).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Başvurusu ve Uzlaşma Görüşmeleri: Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi, vergi incelemesine tabi olan mükellef veya mükellef tarafından yetkilendirilen bir kişi tarafından yapılmalıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebi yazılı olarak yapılmalıdır. Böyle bir talebin, vergi inceleme elemanlarına veya bunların bağlı olduğu grup başkanlığına bir dilekçe verilerek yapılması gerekmektedir. Ancak bu talep, mükellefin sözlü uzlaşma talebinin vergi inceleme tutanağına geçirilmesi suretiyle de yapılabilir. Bu durumda ayrı bir yazılı talebe gerek kalmamaktadır (Aksoy, 1993: 300). Daha geniş bir ifadeyle, vergi incelemesi sırasında meydana gelen her olay vergi

inceleme tutanağına yazılırken, mükellefin sözlü uzlaşma talebi de aynı şekilde tutanağı yazılır ve tutanak kapatılırken taraflarca imzalanır. Böylece mükellefin başlangıçta sözlü olarak yaptığı talep, belgelenip imzalandığı için resmiyet kazanmış olur. Ayrıca talep elektronik ortamda da iletilebilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, bildirimden itibaren **30 gün** içinde yapılabilir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma için böyle bir süre sınırı bulunmamaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma zamanı, vergi incelemesinin başladığını gösteren ilk raporun düzenlenmesi ile başlar. Son başvuru zamanı ise vergi incelemesinin sona erdiğini gösteren son raporun düzenlenmesine kadar sürmektedir (Şenyüz vd., 2017: 267). Başka bir deyişle, mükellefler veya resmi temsilcileri vergi incelemesinin ilk dakikasından son tutanağın düzenlenmesine kadar tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusunda bulunabilirler. Ayrıca vergi incelemesi mükellefin bilgisi dışında yapılmışsa, mükellef vergi inceleme elemanları tarafından tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilebilmektedir (Pehlivan, 2019: 136). Bu uygulama sadece tarhiyat öncesi uzlaşmaya özgüdür. Vergi idaresinin mükellefi tarhiyat sonrası uzlaşmaya davet etmesi mümkün değildir. Mükellefin uzlaşma talebi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşmanın tarihi, yeri ve saati vergi inceleme elemanları tarafından en az 15 gün önceden mükellefe bildirilir, tutanağı bağlanır ve imzalanır (Yüce, 2016: 57).

Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmeleri uzlaşma komisyonu ile mükellef arasında gerçekleşir. Komisyon üç üyeden oluşur. Komisyona vergi müfettişleri de katılır. Komisyon üye tam sayısı ile toplanır. Ancak, vergi incelemesinde görev alan memurlar komisyon üyesi olamazlar. Ayrıca mükellefin görüş alışverişinde bulunabileceği meslek odasından bir kişi komisyona katılabilir ama bu kişinin uzlaşma komisyonunda oy hakkı yoktur (Şenyüz vd., 2017: 268). Tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmelerinde uzlaşma sağlanabileceği gibi uzlaşma gerçekleşmeyebilir de. Her iki durumun da farklı sonuçları vardır (Yüce, 2016: 58).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları: Toplantının yeri ve zamanı uzlaşma komisyonu tarafından mükellefe bildirilir, mükellef toplantıya katılır ve uzlaşma görüşmeleri başlar. Vergi ilişkisinde devleti temsil eden uzlaşma komisyonu bir tarafta, mükellef diğer tarafta olmak üzere uzlaşma müzakerelerinde görüşülen konular üzerinde karşılıklı mutabakata varılır ve tarafların uzlaşma protokolünü imzalaması ile uzlaşmaya varılır. Ayrıca mükellef, uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma tutanağında önerilen vergi ve ceza miktarlarını hemen imzalamayabilir. Dava açma süresinin bitiminden önce herhangi bir zamanda tutanağın imzalanması da uzlaşmaya varıldığı anlamına gelmektedir (Şin, 2019: 313). Yani vergi idaresi uzlaşma tutanağına teklifini koyar ve imzaya açık bırakır, komisyon çalışmalarını tamamlar ve uzlaşma tutanağı vergi idaresinde muhafaza edilir, mükellefe de dava açma süresinin sonuna kadar süre verilir. Mükellef tutanağı süresi içinde imzalarsa tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanmış olur.

İmzalanan uzlaşma metni kesindir ve her iki taraf için de sonuçlar doğurmaktadır. Bu sonuçlar aşağıdaki gibidir (Aksoy, 1993: 303):

- Uzlaşma tutanağı ile anlaşma sağlanan vergi ve vergi cezalarına ilişkin vergi yükümlüsü dava yoluna gidememekte ve hiçbir kuruma şikâyet yoluyla başvuru yapamamaktadır.
- Uzlaşma tutanağı ile anlaşma sağlanan hususlar hakkında ilgili vergi idaresi derhal gereğini yapmak zorundadır. Üzerinde anlaşılan konulara ilişkin tarhiyat işlemi tesis edilmektedir. Komisyonunda silinen vergi ve vergi cezaları hakkında vergi idaresi tarafından bir işlem yapılamayacaktır.
- Uzlaşma sağlanmasından dolayı vergi yükümlüsü anlaşılan hususlarda cezalarda indirim müessesesinden yararlanamayacaktır.
- Üzerinde anlaşma sağlanan konularda vergi yükümlüsü tekrar uzlaşma talebinde bulunamayacaktır.
- Uzlaşma tutanağında kesinleşen kamu alacakları için söz konusu tutanak aynı zamanda tahakkuk fişi hükmünde olduğu için mükellefe ayrıca tebligat yapılmayacaktır. Vergi yükümlüsü tutanakta yer alan tutarları 1 ay içerisinde ödenmek zorundadır.
- Uzlaşma sağlanmış vergilerde normal vade tarihi geçmemiş olan kısmı için gecikme faizi hesaplanmayacaktır. Normal vade tarihi geçmiş vergiler için ise, vade tarihinden uzlaşmanın sağlandığı tarihe kadar geçen zaman için gecikme faizi hesaplanacaktır ve vergi yükümlüsü tarafından bu tutarlar da 1 ay içerisinde ödenmek zorundadır (VUK, 1961: madde 112).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları: Mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, müzakerelere katılmak ve uzlaşma tutanağını imzalamak istememesi veya uzlaşma tutanağını çekinceli olarak imzalamak istemesi halinde tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanamayacaktır. Uzlaşmaya varmanın taraflar için sonuçları olduğu gibi, uzlaşmaya varamamanın da taraflar için belirli sonuçları vardır. Bu sonuçlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 2011: madde 16-19):

- Mazeret bildirmeksizin uzlaşma toplantısına katılmayan mükellefle uzlaşmaya varılamamış sayılır ve mükellef bir daha uzlaşma talebinde bulunamaz.
- Vergi incelemesi sırasında tespit edilen hususlara ilişkin vergi ve cezalar, ilgili vergi idaresi tarafından tarh edilecektir.
- Tarhiyat öncesi uzlaşılabilen hususlar için tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı kullanılamaz.
- Mükellef uzlaşma sağlanamayan hususlarda dava açabilir. Dava açma süresi sona ermiş olsa bile mükellefe 15 günlük ek süre verilir.
- Uzlaşma sağlanamaması halinde mükellef diğer uyuşmazlık çözüm yöntemlerini kullanabilir. Anlaşmaya varılamayan durumlarda mükellef cezalarda indirim yapılması için başvuruda bulunabilir.

Tablo 4: 2012 - 2022 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Y I L	Dosya Adedi		Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
	Başvuru	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu	Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu
2022	20.657	13.122	2.885.941.999	833.564.622	3.436.195.205	201.698.115
2021	-	-	1.042.231.099	368.342.793	1.248.308.257	83.320.775
2020	-	-	3.544.738.716	627.529.679	3.884.705.188	131.535.661
2019	-	-	1.349.504.881	323.977.783	1.489.204.749	68.261.998
2018	-	-	717.071.698	225.035.135	1.057.680.761	78.272.795
2017	-	-	799.234.626	303.551.158	1.208.386.889	581.889.106
2016	-	-	1.313.673.471	409.977.930	1.868.196.302	161.430.673
2015	-	-	2.464.222.476	973.203.569	3.563.887.588	138.749.157
2014	-	-	1.742.391.255	529.738.390	1.841.132.397	60.234.417
2013	-	-	1.549.420.358	725.155.936	2.373.432.278	90.813.677
2012	-	-	578.870.442	443.628.715	971.494.358	56.223.245

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın [VDK] (t.y.) 2012-2022 yıllarına ait faaliyet raporlarında yer alan verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>.

Tablo 4'te tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında 2012 ile 2022 yılları arasında gerçekleşmiş verilere yer verilmektedir. Buna göre, 2022 yılında 20.657 mükellef tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmuş ve bunlardan 13.122'si ile uzlaşma gerçekleşmiştir. Yine 2022 yılında toplamda 2.885.941.999 TL tutarında vergi miktarı tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş ve bu tutarın 833.564.622 TL'si için uzlaşma mümkün olmuştur. 2022 yılına ait bir başka veri ise ceza tutarı konusundadır. Buna göre, tarhiyat öncesi uzlaşmaya 3.436.195.205 TL ceza tutarı uzlaşmaya konu olmuş ve bu tutarın 201.698.115 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat yapılmadan önce ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik barışçıl bir çözüm yoludur. Ortada bir sorun varsa, karışıklığa ve başka birçok soruna yol açmadan doğrudan kaynağında çözmeye çalışmak, uyuşmazlığı çözmenin etkili bir yoludur ve bu durumun vergi uyumuna olumlu katkı sağlayacağı aşikardır. Çünkü deyim yerindeyse olaylar büyümeden tespit edilen sorun daha en başında kontrol altına alınıp sonlandırılmakta, olası tahakkuk ve tahsilatla ilgili birçok sorun yaşama ihtimali olmadan vergi ilişkisi olumlu bir şekilde yürütülmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki uzlaşmada ele alınan tutarlar ile uzlaşılan tutarlar açısından bakıldığında, tarhiyat sonrası uzlaşmada oransal olarak daha fazla tutarda uzlaşıldığı görülmektedir (Tablo 3 - Tablo 4). Tablo verilerinden yola çıkarak tarhiyat sonrası uzlaşmanın tarhiyat öncesi uzlaşmaya göre daha etkin bir uyuşmazlık çözüm yöntemi olduğu söylenebilir.

2.1.3.3. Mahalli İdarelerde Uzlaşma

Vergi idarelerinin tarha yetkili olduğu kamu alacaklarında uyuşmazlık söz konusu olduğunda uzlaşma müessesesi yürütülebilmektedir. Aynı çözüm yolu mahalli idarelerin tahsile yetkili olduğu bazı kamu alacakları için de geçerlidir. Mahalli idarelerde uzlaşma, sadece tarhiyat sonrasında mümkün olmaktadır. Çünkü mahalli idarelerin vergi incelemesi yapma yetkisi olmadığından dolayı tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi de oluşamamaktadır. Mahalli idarelerde uzlaşma sürecine ilişkin usul ve esaslar, 2003 yılında çıkarılan Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği ile belirlenmektedir. Söz konusu yönetmeliğe göre mahalli idarelerde uzlaşma kapsamına il özel idareleri gelirleri ve belediye gelirleri dahil edilmektedir. Mahalli idarelerin her türlü gelirleri uzlaşma kapsamına alınabilmektedir. Cezalar hakkında ise; kaçakçılık fiilleriyle işlenenler hariç olmak üzere sadece vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamında ele alınabilmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, mahalli idarelerin uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır (Bayraklı, 2018: 72-73). Sürece ilişkin diğer bilgiler ise kısaca şu şekilde özetlenebilir (Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği, 2003: madde 6-15):

- Her mahalli idare birimi, bünyesinde uzlaşma komisyonu oluşturmaktadır (köy idareleri hariç).
- Uzlaşma talebi ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yapılmalıdır.
- Mahalli idarelerde kısmi uzlaşma yapılamamaktadır. Bu nedenle uzlaşma talebi ihbarnamede yer alan tutarların tamamı için yapılabilir.
- Vergi yükümlüsüne uzlaşma tarihinden en az 15 gün önce davet yapılmalıdır.
- Toplantının gerçekleştirilemeyeceği önceden bilinir ise, uzlaşma başka bir güne ertelenebilir.
- Uzlaşma tutanakları kesindir ve gereği taraflar tarafından yerine getirilmelidir.
- Uzlaşılan tutarları vergi yükümlüsü 1 ay içerisinde ödemek zorundadır.
- Uzlaşma sağlanması ve sağlanamamasının sonuçları vergi idarelerindeki uzlaşmayla aynıdır.

2.1.4. Cezalarda İndirim

Vergi uyuşmazlıklarında idari çözüm yollarına başvurulmasının en önemli amacı, vergi ve vergi cezalarının bir an önce tahsil edilmesidir (Karakoç, 2014: 3637-3638). Vergi cezaları, vergi yükümlülüklerine uyulmaması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu cezalar mükelleflerin vergi maliyetlerini daha da artırmaktadır. Bu açıdan, cezalarda yapılacak bir indirim, mükellefleri ödeme yapmaya teşvik edebilir. Uzlaşma yoluyla çözülemeyen vergi uyuşmazlıkları cezalarda indirim yoluyla çözülebilir.

VUK'un 376. maddesi "cezalarda indirim" başlığını düzenlemektedir. Vergi uyuşmazlıklarının mümkün olan en kısa sürede, karmaşık hale getirilmeden ve dava yoluna başvurulmadan çözülebilmesi için mükelleflere cezalarda indirim hakkı tanınmaktadır.

Kapsamı ve Şartları: Verginin idare tarafından tarh edildiği hallerde tarhiyata konu vergi, vergi farkı, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasının yarısı indirime konu edilir. Bu indirimden yararlanmak için, tebligat tarihinden itibaren 30 gün içerisinde vergi idaresine başvuru yapmak ve ödemeyi gerçekleştirmek zorunludur. Ayrıca, yapılan başvuruyla birlikte teminat göstermek şartıyla ödeme 3 ay içerisinde de yapılabilir. Dahası, vergi idaresi ve mükellef arasında "uzlaşma" masasına oturmuş ve uzlaşma sağlanmış ise, uzlaşılan vergi, vergi farkı ve cezaların %75'ini ödemesi durumunda ödenen cezanın %25'i indirilebilir. Söz konusu ödemenin uzlaşma tarihinden itibaren bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir. Cezalarda indirim uygulamasında yer alan diğer hususlar aşağıdaki gibidir (VUK, 1961: madde 376):

- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu uyuşmazlık konusu tutarlar hakkında dava yoluna gitmeyi tercih ederse cezalarda indirim hakkından yararlanamamaktadır.
- Uzlaşılan vergi ve cezalar için cezalarda indirim başvurusu yapılamaz.
- Vergi aslının dışında yürütülen usule ilişkin hususlara uyulmaması sonucunda kesilen usulsüzlük cezaları da bu kapsama dahildir.

Vergi yükümlüsü tarafından tek bir fiil ile hem vergi ziyasına hem de usulsüzlüğe sebebiyet verilmesi durumunda, cezalardan miktar olarak ağır olan kesilmektedir (VUK, 1961: madde 336). "Cezalarda Birleşme" olarak da ifade edilen bu durumda net bir ceza indirimi ifadesi olmamakla birlikte cezalardan hafif olanın indirime tabi tutulduğu yorumu da yapılabilir. Ayrıca bir takvim yılı içerisinde aynı türden birden fazla usulsüzlük yapılması durumunda birinci cezadan sonraki cezaların tutarları birinci cezanın dörtte biri oranında kesilmektedir hükmü yer almaktadır (VUK, 1961: madde 337). Diğer bir deyişle aynı türden kesilen ikinci ve sonraki özel usulsüzlük cezalarının dörtte üçü indirime tabi tutulmaktadır.

Vergi mükellefleri vergi yükümlülüklerine her zaman tam olarak uymayabilir. Bunun sonucunda vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkar. Vergi uyuşmazlıkları kasıtlı olarak ortaya çıkabileceği gibi bazı durumlarda kasıt olmaksızın da ortaya çıkabilir. Mükellefler arasında; kanunların yorumlanamaması, konunun öneminin anlaşılamaması, bilgi eksikliği, çaresizlik vb. nedenlerden ileri gelen uyuşmazlıklar, kasti olmayan uyuşmazlıklara örnek olarak gösterilebilir. Ancak kanunlar gereği vergi kaybı durumunda sebebi ne olursa olsun vergi cezaları kesilmektedir. Uyuşmazlığa kasıtlı olarak düşmemiş iyi niyetli mükellefler de art niyetli mükelleflerle aynı muamele tabi tutulduğundan dolayı, devlet iyi niyetin karşılığı olarak cezalarda indirim müessesesini yürütmektedir. Bu şekilde taraflar yargı süreciyle karşı karşıya kalmadan en ekonomik şekilde çözüm

üretilmektedir (Karakoç, 2014: 3646-3648). Cezaların indirilmesi sonucunda; vergi ve vergi cezaları tahsil edilmekte, vergi uyumsuzlukları ortadan kalkmakta ve vergiye uyum seviyesi artmaktadır (Öncel vd., 2014: 220).

Cezalarda indirim uygulaması ile suç ve cezalarda kanunilik ilkesi tartışılan bir husustur. Hangi fiillerin suç sayılacağı ve suçların karşılığı yaptırımlar kanunlarda açık olarak belirtilmektedir (Eşitli, 2013: 225). Cezalarda indirim müessesesinin kapsamında sadece cezalar yer almaktadır ve ceza kesilen kişi tek taraflı tesis edeceği iradesiyle başvuru yaparak sonuç alabilmektedir (Şenyüz vd., 2017: 254). Şöyle ki; vergi mükellefinin şartları yerine getirmesi durumunda, ceza tutarı indirimli hale gelecektir. Yani bu imkândan otomatik olarak yararlanılmaktadır. Bu duruma “cezalarda otomatik indirim” de denilebilir (Karakoç, 2017: 59). Halbuki vergi ziyayı kabahatinin karşılığı olarak kesilmesi gereken vergi ziyası cezasıdır ve miktarı kanunda bellidir. Cezalarda indirim müessesesi, kanunda karşılığı belirlenmiş olan bir cezanın daha az ödenmesini sağlamaktadır. Bu boyutuyla cezalarda indirim müessesesinin “cezaların kanuniliği” ilkesine aykırılık teşkil ettiği şeklinde değerlendirilmesi mümkündür (Karakoç, 2019: 463).

2.1.5. İzaha Davet

Vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler cezai yaptırımlara maruz kalmaktadır. Zorlamaya dayalı bu süreçte mükelleflerin vergilendirme sürecine sadece zorunlu bir şekilde değil, gönüllü olarak katılımının sağlanması gerekmektedir (Bozdoğan ve Çataloluk, 2018: 43). Devlet, vergi harcamaları gibi vazgeçtiği kamu gelirlerinin dışında bazı gelir kayıplarını da göze alarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayabilir.

İzaha davet, vergi yükümlülerinin vergi mevzuatınca üzerine düşen vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmelerini teşvik etmek amacıyla uygulamaya konulmuş bir müessesedir. Vergi idaresi, vergi kaybına ilişkin şüphe uyandıran fiiller için mükelleflerden durumu açıklamalarını isteyebilir. İzaha davet edilen mükellef, izahı istenen konularda açıklama yapmak zorundadır. Yapılması istenen izahın konusu, vergi idaresi tarafından ilk bulgularla elde edilen hususlarla sınırlıdır (Pehlivan, 2019: 129).

İzaha davet usulünde kesin bulgulara dayanılarak vergi ziyayı tespit edilmiş değildir. Vergi idaresi tarafından yapılan incelemeler sonucunda mükellef bu durumu açıklığa kavuşturmak üzere izahat vermeye davet edilir (Şenyüz vd., 2017: 276). Yapılan tespitler ve incelemeler sonucunda açık bir vergi kaybı söz konusu ise bu durumda diğer işlemler yapılmaktadır. Kısacası izaha davetin, uyumsuzlukla ilgili bir şüphenin açıklığa kavuşturulması süreci olduğu söylenebilir.

VUK'un 370. maddesinde izaha davet düzenlenmektedir. Söz konusu maddede “*Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa*

uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.” ifadesi yer almaktadır.

İzaha Davetin Kapsamı: VUK’un 370. maddesi ile; izaha davet talebinin kapsamını, izaha davet usulünü, izaha davette yetkili merciyi, kimlerden izahat istenebileceğini ve mükelleflerin izahat verirken hangi belgeleri kullanabileceklerini belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bu konuda çıkardığı yönetmeliğe göre, ilgili banka kayıtları ve tapu sicil müdürlüklerinden temin edilen bilgilerin değerlendirilmesi ve yapılan risk analizleri sonucunda tespit edilen hususlar için mükellefin izaha davet edilebileceği belirtilmektedir (Pehlivan, 2019: 131).

İzaha Davetin Şartları: Vergi idaresi mükelleften şüpheli bir işlemi açıklamasını isteyebilir, ancak bunun bir sınırı vardır. Başka bir deyişle, vergi idaresi her şüpheye düştüğünde mükelleften izahat isteme hakkına sahip değildir. Bu konuya ilişkin olarak kanun yapıcı irade, mükellefin hangi koşullarda izaha davet edilebileceğine ilişkin sınırlamalar getirmiştir ve bu sınırlamalar şunlardır (Şenyüz vd., 2017: 276):

- Mükellefin işlemleriyle ilgili; devletin vergi ziyasına uğratıldığına işaret eden delillerin elde edildiğine yönelik, idare tarafından bir ön tespit yapılması gerekmektedir.
- İzaha davet edilecek işlemlerle ilgili daha önce bir vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilme durumu söz konusu olmamalıdır.
- Vergi idaresinin tespit zamanına kadar herhangi bir kişi tarafından mükellefin ihbar edilmemesi gerekir.
- Ön tespitlerde mükellefin, “sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge” düzenlediği anlaşılmaması durumunda, bu her bir belge tutarının 320.000 TL’yi (2023 yılı için) aşmaması ve ilgili yıldaki yapılan alımların toplamının %5’ini aşmaması gerekir. Söz konusu tutar her yıl “yeniden değerlendirme oranı” nispetince artırılır (Özmen, 2018: 72).
- Vergi idaresi tarafından mükellefe gönderilen izaha davet yazısını takiben 15 gün içerisinde mükellefin izahatı bulunması gerekir (Pehlivan, 2019: 131).
- Yapılan ön tespitler sonucunda ziyaa uğratılan vergilere VUK’un 359. maddesinde yer alan “kaçakçılık fiilleri” ile sebep olunmuşsa, mükellef izaha davet edilememektedir (Özmen, 2018: 72).

İzaha Davetin Sonuçları: Vergi idaresi tarafından izaha davet edilen mükellef izahatını yaptıktan sonra, yetkili komisyon vergi ziyasına sebebiyet verilmediği kanaatine varırsa, bilgi ve belgeler inceleneceğinden doğal olarak vergi incelemesi başlatılmayacak ve takdir komisyonuna sevk edilme söz konusu olmayacaktır. Vergi ziyayı doğmuş ise, mükellef vergi ziyayı cezasına muhatap

olur. Bu durumda mükellef vergi aslını ve gecikme faizini ödemek zorundadır. Bu durumda vergi ziyayı cezası %20 oranında kesilmektedir (Altunoğlu, 2017: 272). Mükellefin vergi ziyayı cezasını %20 oranında indirimli ödeyebilmesi için, izahat sonrasında tanınan 15 günlük süre içerisinde ödemeyi yapması gerekmektedir. Ödemenin 15 günü geçmesi durumunda mükellefe tanınan %20'lik ödeme %50'ye yükseltilmekte ve bunun yanında izah zammı yerine gecikme faizi uygulanmaktadır (Doğan ve Kabayel, 2018: 63-64).

Tablo 5: 2019 Yılı İzaha Davet Sonuçları

Yıllar	Arttırılan Matrah (TL)	Arttırılan Vergi (TL)	Ödenecek Vergi (TL)	Ödenen Vergi (TL)	Ödenecek Zam (TL)	Ödenen Zam (TL)
2019	63.426.566	10.499.394	8.022.013	5.169.109	3.553.972	2.398.102

Kaynak: VDK, 2019: 47.

İzaha davet uygulaması Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının çözümüne yönelik uygulanan ve yeni sayılabilecek bir uygulamadır. 2016 yılında kanunlaşan ve takip eden yıllarda getirilen düzenlemelerle mevzuat altyapısına yönelik hükümleri tamamlanmıştır. İzaha davet müessesesinin 2019 yılı uygulama sonucuna ilişkin veriler Tablo 5’te yer almaktadır. Buna göre, 2019 yılında izaha davet sonucunda mükelleflerin toplamda 63.426.566 TL matrahı ve 10.499.394 TL vergi ödemeleri artırılmıştır. 2019 yılında izaha davet kapsamında 5.169.109 TL vergi aslı ve 2.398.102 TL gecikme zammı ödemesi gerçekleşmiştir. Söz konusu veriler ışığında devletin vergi kayıplarının azaltıldığı ve dolayısıyla vergi uyumunda artışın gerçekleştiğini söyleyebilmek mümkündür.

Tablo 6: 2022 Yılında İzaha Davet Edilen Mükellef Sayısı ve İzaha Davet Nedenleri

Nedeni	İzaha Davet Edilen Mükellef Sayısı
Vergi ziyasına neden olduğu yönünde emareler bulunması	38.351
Sahte ve muhteviyat itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiili	53.588
TOPLAM	91.939

Kaynak: GİB, 2022: 122-123.

Tablo 6’da ise 2022 yılında izaha davet edilen mükelleflerin sayısı ve hangi nedenden dolayı izaha davet edildikleri belirtilmektedir. Buna göre, mükelleflerin bir kısmı vergi ziyasına sebep olma şüphesiyle bir kısmı da sahte ve yanıltıcı belge kullandıkları için izaha davet edilmiştir. 2022 yılında toplamda 91.939 kişi vergi idareleri tarafından izaha davet edilmiştir. Bu durumda, izaha davet edilen mükelleflerin sonraki hayatlarında vergi ödevlerine ilişkin fiillerinde daha dikkatli olmaları beklenmektedir. Yükümlülüklerin yerine getirilmesinde mükelleflerin daha özenli hareket etmesinin vergi uyumunu artırması beklenmektedir.

2.1.6. Kanun Yolundan Vazgeçme

Bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında, vergi mükellefinin yargıya başvurma hakkı bulunmaktadır. Yargı süreci sonucunda, vergi ilişkisinde kusurlu olan taraf cezalandırılmaktadır. Vergi idaresi açısından bu ceza, yapılan vergi veya ceza tarhiyatının iptali şeklinde gerçekleşir ve mükellefin zararı varsa bu zarar tazmin edilir. Mükellef açısından ise yargılama sonunda suçlu bulunması, mahkeme kararı ile belirlenen vergi veya ceza tutarlarının gecikme masrafları ile birlikte ödenmesi anlamına gelmektedir. Buna ek olarak, mahkeme işlemleri sırasında ortaya çıkan masraflar da kaybeden tarafça karşılanmaktadır. Öte yandan, yargılama sırasında harcanan zamanın maliyeti de taraflarca yüklenilmektedir. Tüm bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak, vergi idarelerinin işlemlerinin amacına ulaşmasını sağlamak ve mükellefin yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmesini temin etmek amacıyla “Kanun Yolundan Vazgeçme” adı verilen uyuşmazlık çözüm yöntemi uygulamaya konulmuştur.

Kanun yapıcı irade, kanun yolundan vazgeçme düzenlemesiyle; *“taraflar arasındaki yargılama sürecinin nihayete ermesini beklemeden, uyuşmazlığa konu vergi veya cezaların, yargılama süreci esnasında da barışçıl bir yol kullanarak çözümlenebileceğini ve bu sayede vergi idaresi ile yükümlü arasındaki uyumun tüm vergilendirme sürecine yayılması ihtiyacının karşılanmış olacağını”* belirtmektedir (517 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020: madde 1).

Kanun Yolundan Vazgeçmenin Kapsamı: Mükellefe yapılan tebligata karşı kanunda öngörülen süreler dahilinde açılan davalarda; ilk derece vergi mahkemesinin Bölge İdare Mahkemesine istinaf yoluyla götürülebilecek nitelikteki kararları ve Bölge İdare Mahkemesinin verdiği kararlardan temyiz yolu açık olanlar (temyizde bozulan kararlar hariç olmak üzere) kanun yolundan vazgeçilebilecek nitelikteki kararlardandır. Bunlara ilaveten, kanun yolundan vazgeçme kapsamında olmayan kararlar ise şunlardır (517 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020: madde 3):

- Vergi idaresi tarafından yapılan vergi veya ceza tarhiyatının mükellefe tebliğ edilmesi üzerine, mükellefin dava açma süresini geçirmesi nedeniyle mahkeme tarafından süre yönünden reddedilen mahkeme kararları,
- Davacının ehliyetsiz olması nedeniyle reddedilen mahkeme kararları,
- Davaya konu edilebilecek, idare tarafından yapılan kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmaması nedeniyle reddedilen mahkeme kararları,
- İlk derece vergi mahkemesi tarafından verilmiş ve istinafa götürülemeyecek olan kararlar,
- Bölge İdare Mahkemesi tarafından istinaf üzerine verilmiş ancak temyize götürülemeyecek kararlar,
- Bölge İdare Mahkemesinin kararı üzerine Danıştay tarafından verilen bozma kararı,

- Yüklümlüye tebliğ edilen vergi veya ceza ihbarnamesine karşı açılmamış olan davalarda verilen kararlar,
- Yüklümlünün beyanı üzerine vergilendirmesi durumunda yapılan tarhiyata karşı açılmış olan davalarda verilen kararlar,
- Şikâyet yoluyla yüklümlünün yaptığı başvurunun reddi üzerine açılan davalarda verilen kararlar,
- Vergi alacağının takibi ve tahsilatına yönelik yapılan işlemlere (ödeme emri tebliği, haciz vb.) karşı açılan davalarda verilen kararlar.

Kanun Yolundan Vazgeçme Düzenlemesinden Yararlanmanın Şartları: Kanun yapıcı irade, VUK kapsamında yer alan kanun yolundan vazgeçme düzenlemesinden yararlanmak için bazı şartların yerine getirilmesini şart koşmaktadır. Bunlar (517 Sıra Nolu Vergi, Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020: madde 3):

- Kanun yolundan vazgeçme kapsamındaki kararlar üzerine yüklümlünün, kanunu süreler içinde istinaf veya temyiz gibi kanun yollarından vazgeçtiği kararını içeren dilekçenin ilgili vergi idaresine verilmesi gerekmektedir.
- Mükellefin kanun yollarını takip etmeyeceği mahkeme kararı, tebliğ tarihi ve tebligata ilişkin diğer belgeleri dilekçe içeriğine eklemesi gerekmektedir.
- Davaya konu edilen vergi veya ceza tutarlarının tamamı için kanun yolundan vazgeçtiğini içeren beyanın dilekçede belirtilmesi gerekmektedir.
- Dava edilmiş olan birden fazla tarh veya ceza işlemine karşı açılmış olan davalarda, kısmi olarak değil bütünü için kanun yolundan vazgeçilmesi gerekmektedir.

Yetkili vergi idaresi tarafından kanun yolundan vazgeçme dilekçesi olası eksiklikler bakımından incelenir. Ayrıca, başvuruya ilgili vergi veya cezanın yönetmelik kapsamına girip girmediği de kontrol edilir. Talebin kanun yollarına başvurma süresi içinde yapılıp yapılmadığı da vergi idaresi tarafından dikkate alınacak bir diğer husustur (517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2020: madde 7).

Kanun Yolundan Vazgeçmenin Sonuçları: Kanun yolundan vazgeçme düzenlemesiyle birlikte vergi yüklümlüsüne birtakım avantajlar sağlanmaktadır. Söz konusu avantajlar ve ilgili diğer düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (VUK, 1961: madde 379):

- Yargı kararı ile kaldırılan vergi tutarının %60'ı, geriye kalan tutarın %40'ı tahakkuk eder.
- Mahkemenin tasdik ettiği vergi tutarının tamamı tahakkuk eder.
- Tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyayı cezasının %75'i tahakkuk eder ve geriye kalan %25'i silinir.

- Bağlı olduğu verginin aslı dava edilmeyip cezalarının dava edildiği veya VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri neticesinde kesilen ve dava edilen vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının iptal edilen kısımlarının %25'i tahakkuk eder. İptal edilmeyip tasdik edilen ceza tutarlarının ise %75'i tahakkuk eder.

Yukarıda belirtilen avantajlardan yararlanabilmek için, mükellefin dava açma hakkından feragat etmesini de içeren bir talebi süresi içinde yetkili idareye sunması gerekmektedir. Bundan sonra, ilgili indirimler ve hükümler uygulanabilecektir. Başka bir işlem yapılmasına gerek kalmamaktadır. Kanun yolundan vazgeçme şeklinde tesis edilen ve tahakkuk eden vergi veya cezaların tutarları bir ay içerisinde ödenmek zorundadır. Ayrıca 1 aylık süre içerisinde tahakkuk eden söz konusu vergi veya ceza tutarlarının en az %80'i ve gecikme faizi tutarlarının hepsi ödenirse, vergi veya cezalarının %20'si indirim konusu yapılmaktadır. Burada önemli olan husus 1 ay içerisinde ödenmesi gereken tahakkuk etmiş vergi, vergi cezası ve gecikme faizi tutarlarının hepsinin eksiksiz bir şekilde ödenmesi gerektiğidir. Aksi takdirde %20'lik indirim uygulanamamaktadır. Ayrıca şunu belirtmek gerekir ki, %20'lik indirimden yararlanmanın bir başka koşulu da tahakkuku kanun yolundan vazgeçme işlemleri ile gerçekleşmiş olan vergi ve cezaları için geçerlidir. Kanun yolundan vazgeçme işlemleri kapsamı dışında gerçekleşen tahakkuklar için söz konusu indirim geçerli olmamaktadır (VUK, 1961: madde 379).

Vergi yükümlüsü kanun yolundan vazgeçerse istinaf ve temyiz yolu kapanmış olacaktır. Bu nedenle vergi idaresi de yargılama sürecindeki ihtilafı sürdürmeyecek ve sonlandıracaktır. Vergi yükümlüsünün kanun yolundan vazgeçtiğine dair dilekçesinin bir örneği ilgili yargı birimine vergi idaresi tarafından gönderilecektir. Şayet yükümlü kanun yolundan vazgeçtiği beyanatını içeren dilekçesine rağmen istinaf veya temyiz yoluna başvurursa, söz konusu başvuru geçerli olmayacak ve mahkeme tarafından incelemeye alınmayacaktır. Vergi yükümlüsünün, kanun yolundan vazgeçme kapsamında ele alınan vergi veya cezalarına ilişkin hesaplanan gecikme faizi ile gecikme zamlarından daha önce ödediği tutarlar var ise, bu tutarlar düzenlemenin sonucunda tahakkuk eden tutarlardan indirilecektir. Diğer taraftan, kanun yolundan vazgeçme işlemleri neticesinde yargılama süreci sona erecek ve yargılamaya ait ücretler ile avukatlık ücretleri için taraflar karşılıklı olarak feragat edeceklerdir. Söz konusu tutarlar için kamu tarafından bir takip yapılmayacaktır (VUK, 1961: madde 379).

Kanun yolundan vazgeçme, verginin ve vergi cezasının tamamen silindiği bir af işlemi değil, sadece indirim yapılan bir uygulamadır. Bu talep ile devlet, uyuşmazlığı sona erdirmek için mükellefe durumu hem avantajlar hem de dezavantajlar açısından son bir kez daha değerlendirme hakkı tanımaktadır. Uyuşmazlık halihazırda mahkemeye taşınmış olsa bile, mükellef yine de belirli koşullar altında kanun yolundan vazgeçme hakkından faydalanabilir. Kanun yapıcı irade burada, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefe karşı hasmane bir tutum içerisine girmeden,

adeta bir dost eli uzatırcasına, ihtilafı tamamen ortadan kaldırmak için gelirin kaynağı olan mükellef lehine bir düzenleme yapmaktadır. Çünkü her şeyden önce devletin vergi gelirine ihtiyacı vardır ve bu gelirin zamanında elde edilmesi konusu çok önemlidir. Kendi durumunun farkında olan ve yargı süreci sonunda haksız çıkma ihtimalini göz önünde bulunduran mükellef, kanun yolundan vazgeçer ve sunulan indirimler karşılığında gerekli ödemeleri yapar. Devlet, kanun yolundan vazgeçme uygulamasıyla uyuşmazlığı ortadan kaldırmakta, kamu geliri elde etmekte ve vergi uyumunu sağlamaktadır.

2.2. Sürekli Olmayan Barışçıl Çözüm Yolları

Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması ve vergi afları bir defaya mahsus, yani kalıcı olmayan, parlamentonun takdirine bağlı barışçıl çözümlerdir. Devletin yeniden yapılandırma ve af kanunlarını yasama yoluyla çıkarması, bu çözümlerin kalıcı olduğu anlamına gelmez. Yeniden yapılandırma ve vergi affı vergi sisteminin bir parçası olmayıp, bu konularda yasal düzenlemeler yapıldığı sürece vergi uyuşmazlıklarının çözme işlevi göstermektedir. “Matrah artırımı” uygulamaları ise vergi denetimi ile ilgili olduğu için barışçıl çözümler olarak değerlendirilmemektedir. Matrah artırımı sayesinde; vergi denetiminin yapılmayacağı garanti altına alınarak, vergi denetimi sonucunda ortaya çıkabilecek olası uyuşmazlıkların ortadan kaldırıldığı söylenebilir. Matrah artırımı barışçıl bir çözüm olarak değerlendirilmediği için bu çalışmada detaylı olarak ele alınmayacaktır.

2.2.1. Kamu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması

Bütçede kamu harcamaları ve kamu gelirleri birlikte belirlenmektedir. Bütçenin uygulandığı yıl için planlanan kamu hizmetlerinde aksama yaşanmaması için bütçe gelirlerinin hedeflenen düzeyde ve zamanında toplanması gerekmektedir. Ancak dünyanın birçok ülkesinde hem vergi miktarı hem de vergi tahsilatının zamanlaması hedeflendiği gibi gerçekleşmemektedir. Bu durumun nedeni, vergilendirmenin bireylerin gelirlerini azaltması, yani vergilendirmenin ek maliyet oluşturmasıdır. Vergi ödemelerindeki gecikmeler nedeniyle devletlerin, piyasada biriken vergi alacaklarını tahsil edebilmek için bazı fedakârlıklarda bulunarak vergi afları ve benzeri vergi yapılandırma uygulamalarına başvurdıkları görülmektedir.

Tablo 7: Yapılandırılma Kanunlarından Bazıları ve İlgili Kanun Gerekçelerinin Özetleri

Kanun Adı	Gerekçeler Hakkında
7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Kovid 19 salgını ve küresel düzeyde yaşanan enflasyonist baskıların etkilerini azaltmak, kamusal yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla vatandaş tarafından gelen borçların yapılandırılması talebi, ekonomik büyüme hızını desteklemek, yatırım, üretim ve ihracat faaliyetlerini desteklemek amacıyla kamusal yükümlülükleri hafifletmek, ihtilafların sulh yoluyla sonlandırılması, geçmiş vergilendirme dönemlerine ait olası riskleri ortadan kaldırmak.
7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	Geçmiş vergi dönemlerine ait olumsuzlukların riskinin ortadan kaldırılması, işletmelerin fiili durumlarının kayıtlı ekonomiye kazandırılmasıyla matrah ve vergi artırımının sağlanması
7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Vergi indirimi ve muafiyeti tanınarak Koronavirüs salgınının istihdama olan olumsuz etkilerini azaltmak.
7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	Birikmiş kamu alacaklarının sulh yoluyla tahsilinin sağlanması, geçmiş dönem olumsuzluklarının giderilerek öngörülebilirliğin artırılması, işletmelerin fiili durumlarının kayıt altına alınmasıyla kayıtlı ekonomiye geçişin artırılması, mali yükümlülüklere aykırı yapılmış kaçak yapıların, mali yükümlülükleri yerine getirilerek resmiyete uygun bir şekilde yapılmasının sağlanması.
7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Mücbir sebepler altında yerine getirilememiş mali yükümlülükler için faiz almadan veya düşük oranda faiz uygulanmasıyla tecil edilmesi, son 1 yıl içerisinde vergi borçlarını ödeyemeyenlere uygun şartlarda taksitli ödeme imkânı tanınması, “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi”nin hiç verilmemesi ve eksik verilmesi nedeniyle birden fazla ceza ödenmesinin engellenmesi.
6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	Yurtdışı kaynaklı Türkiye’de konut ve işyeri satın alanlara Katma Değer Vergisi istisnası uygulayarak gayrimenkul satışının teşvik edilmesi, vergi uyumunu artırmak amacıyla vergi ödevlerini düzenli yerine getiren yani vergiye uyumlu mükelleflere Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi indirimi tanınması, tahsile dilemeyen genel sağlık sigortası prim ödemelerinin yapılandırılarak (gecikme zammı silinmesi) tahsilinin sağlanması.
6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun	Özel sektörün kamuya ait borç yükünü azaltmak amacıyla ödenmemiş vergi borçlarına taksit imkanı sağlanması, vergi uyumsuzluklarının barışçıl yolla sona ermesinin sağlanması, vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan uyumsuzlukları yargı yoluna gidilmeksizin çözülmesinin sağlanması, geçmiş dönem vergisel olumsuzlukların giderilerek vergilendirmede öngörülebilirliğin artırılması, işletmelerin mevcut fiili durumlarının kayıt altına alınarak kayıtlı ekonomiye geçişin artırılması, İş Kanunu’na göre ödenmemiş kamu alacakları için tekrar bir hak tanınarak tahsilinin sağlanması.
6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun	Kamu alacaklarının enflasyona endekslenmesiyle ödenmesinin sağlanması, kamuya olan borçların planlı bir şekilde çözümlenerek faaliyetlerde sürdürülebilirliğin sağlanması, özel sektörün kamu borçlarını azaltmak, yatırım ikliminin iyileştirilerek sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesini sağlamak, maliye politikasında ve para politikasında etkinliğin sağlanması.
6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	Küresel ekonomik kriz sonucunda meydana gelen ekonomik daralmayla birlikte mali yükümlülüklerini yerine getiremeyen işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmelerini sağlamak amacıyla özel sektörün kamu borcunu azaltacak kolaylık tanınması, yatırım ve ekonomik kalkınmada sürdürülebilirliğin sağlanması, para ve maliye politikalarında etkinliğin sağlanması, geçmiş vergi uyumsuzluklarının barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturulması.

Kaynak: 7440, 7326, 7256, 7143, 7020, 6824, 6736, 6552 ve 6111 sayılı Kanun Teklifleri Hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Esas Komisyon Raporları, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_erisim.Giris.

Son yıllarda vadesi geçmiş vergi alacaklarının tahsilatını hızlandırmak için birçok yeniden yapılandırma kanunu çıkarılmıştır. Yapılandırmaların temel amacı kamu alacaklarının hızlı bir şekilde tahsil edilmesidir. Bu doğrultuda, vergi tahsilatında yaşanan sorunlar ve gecikmeler nedeniyle devlet alacaklarının bir kısmından feragat etmekte ve hazine alacağına kavuşmaktadır. Bu sadece yeniden yapılandırma kanunlarının değil diğer barışçıl çözüm yollarının da genel amacıdır. Tablo 7, 2000 yılından sonra çıkarılan bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanun ve kanun tasarılarının gerekçelerini özetlemektedir. Kanun gerekçelerine bakıldığı zaman nihai olarak vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi hedeflenmektedir. Yapılandırma kanunlarında genel uygulama, vergi aslının ödenmesi koşuluyla gecikme zammının silindiği veya diğer ek yükümlülüklerin azaltılması şeklinde yürütülmektedir. Kamuya borçlu olan kişiler er ya da geç borçlarını ödemek zorunda olduklarını bilmektedirler. Bir indirim fırsatının tanınması ve gecikmeden kaynaklanan ek maliyetlerin ortadan kalkması, vergi ödemesi için ayrıca teşvik oluşturmaktadır. Sonuç olarak vergi borcu ödenerek vergi uyumu sağlanmaktadır.

Geçmiş vergi dönemlerine ait uyuşmazlıklar, yapılandırma kanunlarının gereği yerine getirilerek sona ermektedir. Bu sayede uyuşmazlıklardan kaynaklanan sorunlar ortadan kalkmakta ve vergi konusunda öngörülebilirliğe katkıda bulunmaktadır. Vergilendirme konusunda öngörülebilirliğin artması, gelecek yılların vergi planlamasının daha etkin bir şekilde yapılabilmesini sağlamaktadır. Ayrıca, yapılandırma için başvuruda bulunan mükelleflerin güncel durumları da kayıt altına alınmış olacağı için, kayıtlı ekonomiye geçişte artış meydana gelmektedir.

Yapılandırma düzenlemeleriyle ekonomik açıdan zor duruma düşen ve vergi borçlarını ödeyemeyen vergi yükümlülerine yeni bir fırsat sunularak ödeme imkânı tanınmaktadır. Uygun vade seçenekleri ve taksit imkanlarıyla borçların ödenmesi kolaylaşmaktadır. Bu sayede işletmeler mali yükümlülüklerinin azalmasıyla mevcut yatırımlarına devam edebileceklerdir. Yatırım ikliminin iyileşmesi ekonomik kalkınma hedeflerinin gerçekleşmesine katkıda bulunabilecektir.

Vergi ilişkisi her yeni dönemde yeniden kurulur ve önceki vergi dönemlerinden kalan çözülmemiş uyuşmazlıklar yeni dönemde kurulacak vergi ilişkisini olumsuz etkileme potansiyeline sahiptir. Barışçıl yollarla çözülebilecek uyuşmazlıkların mahkemeye taşınması ne devletin ne de mükellefin yararınadır. Yapılandırma sonucunda; taraflar arasında “barış” sağlanır, devlet alacaklarını tahsil eder, mükellef ek maliyetlerden kurtulur ve vergiye uyum göstermiş olur. İki tarafın psikolojisi bu durumdan olumlu etkilenir ve yeni dönemlerde kurulacak olan vergi ilişkisine pozitif yansımaları olur.

Tablo 8, Türkiye’de son yıllarda çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları ve bu yapılandırmalar kapsamında tahsil edilen tutarlar hakkında bilgi vermektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan verilere göre, bazı yapılandırma sonuç raporlarında sadece tahsil edilen toplam kamu alacağı tutarı yer alırken, bazılarında ise yapılandırma kapsamındaki vergi

gelirleri tahsilatı ve tahsil edilen toplam tutar ayrı ayrı yer almaktadır. Buna göre 30 Eylül 2023 tarihine kadar en yüksek tahsilat 2023 yılında çıkarılan 7440 sayılı yeniden yapılandırma kanunu ile gerçekleşmiştir. En düşük tahsilat ise 2018 yılında çıkarılan 7143 sayılı yeniden yapılandırma kanunu ile gerçekleşmiştir. Tablo 8’deki verilere göre, yeniden yapılandırma kapsamında en yüksek vergi tahsilatı 7440 sayılı kanun ile yaklaşık 125 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. İlgili düzenleme kapsamındaki tahsilatların halen devam ettiği unutulmamalıdır. En düşük vergi tahsilatının yapıldığı düzenleme ise yaklaşık 6 milyar TL ile 7020 sayılı Kanun olmuştur. Tablo 8’deki verilere dayanarak, yeniden yapılandırma kanunları kapsamında tahsil edilen vergi ve kamu alacaklarında yıllar içinde genel bir artış olduğu görülmektedir. Vergi ödemeleri bağlamında, vergi uyumsuzluğundaki artışa rağmen, yeniden yapılandırma uygulamaları sayesinde kamu alacaklarının gecikmeli de olsa hazineye aktarılması ve vergi uyumunun sağlanması açısından olumlu gelişmeler sağlandığı değerlendirilmektedir.

Tablo 8: Yapılandırma Kanunları ile Tahsil Edilen Tutarlar

Yapılandırma Kanunları (Sayı/Yıl)	Vergi Gelirleri Tahsilatı (TL)	Toplam Tahsilat (TL)
6111 (2011)*	-	26.366.265.000
6552 (2014)**	-	8.284.739.000
6736 (2016)***	44.147.168.884	46.079.100.506
7020 (2017)***	6.032.364.471	6.067.151.547
7143 (2018)***	28.265.430.479	28.383.795.917
7256 (2020)***	33.745.102.473	-
7326 (2021)***	85.143.500.675	-
7440 (2023)***	125.037.751.821	-
* 31 Mayıs 2014 tarihine kadar tahsil edilen tutarlar. ** 31 Aralık 2015 tarihine kadar tahsil edilen tutarlar. *** 30 Eylül 2023 tarihine kadar tahsil edilen tutarlar.		

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), “Genel Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>.

2.2.2. Vergi Affı

TDK (2022)’ye göre af kelimesinin anlamı “bir suçu, kusuru veya hatayı bağışlama” anlamına gelmektedir. Buradan hareketle, vergi affı, vergi ve vergi cezalarını ortadan kaldıran bir kavramdır denilebilir. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunla yürürlüğe girmekte ve kanunla yürürlükten kaldırılmaktadır. Anayasa 87. maddesinde yer alan ifadeye göre, genel af ve özel af çıkarma yetkisi TBMM’de bulunmaktadır. Yani vergi veya vergi cezası konusunda bir af uygulanabilmesi kanun ile

mümkündür. Vergi affı konusunda Türk Ceza Kanunu [TCK]'da ve VUK'ta bir düzenleme yer almamaktadır (Aygün, 2012: 88). Ancak TCK 65. maddesinde genel ve özel af ile ilgili olarak düzenlemeler bulunmaktadır. Genel af söz konusu olduğunda kamu davaları kendiliğinden düşer ve böylelikle esas olaya ilişkin kesilmiş cezalar da sona ermektedir (Oktar, 2018: 183). Özel af söz konusu olduğunda yükümlülük ortadan kalkmaz ve sadece cezalar sona ermektedir (Sarıcaoğlu, 2018: 222). Gerek genel af gerekse de özel af konusunda kanun çıkarılabilmesi için, TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun af yönünde karar vermesi gerekmektedir (Can, 2016: 1299). Ancak, vergi affı düzenlemesinde genel veya özel af kavramları yer almamaktadır. Bu nedenle vergi affı niteliğindeki düzenlemelerin yapılmasında TBMM nitelikli çoğunluğu değil adi çoğunluğu yeterli olmaktadır (Araç ve Erikli, 2006: 43).

Geçmişte vergi affı mevzuatı çok çeşitlilik göstermiştir. Bazı af kanunlarında vergi aslı ve vergi cezasından birlikte vazgeçilirken, bazılarında sadece vergi cezasından vazgeçilmiş ve vergi aslı saklı tutulmuştur. Belirtmek gerekir ki vergilendirme yetkisine sahip olan devlet, çeşitli nedenlerle vergi alacağı hakkından feragat edebilmektedir. Türkiye'de geçmiş vergi affı örnekleri incelendiğinde hem vergi aslı hem vergi cezasının silindiği, vergi aslının saklı tutulup sadece vergi cezalarının silindiği ve özel olarak bazı vergi ve vergi cezalarının silindiği şeklinde ayrı ayrı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Atçeken vd., 2018: 60).

Ülkemizde farklı tarihlerde ve farklı isimler altında birçok vergi ve ceza affı kanunları çıkarılmıştır. Vergi affı kanunları mükellefler arasında ayırım yapmadığından eşitlik ilkesine aykırılık söz konusu olmamaktadır. Fakat buna rağmen af kanunlarının mükellefler arasında haksız muameleye yol açabileceği ihtimali de göz önünde bulundurulmalıdır. Şöyle ki, vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getiren mükellefler vergilerini zamanında öderler ve bir ekonomik kayba uğrarlar. Öte yandan, vergi aflarından yararlanan mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmemekte ve ekonomik bir avantaj elde etmektedirler. Diğer bir deyişle, vergi afları uyumsuz mükellefleri uyumlu mükelleflere göre daha avantajlı bir hale getirmektedir. Bu boyutuyla vergi afları, vergi psikolojisi ve vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etki yapabilir. Vergi affı nedeniyle dezavantajlı duruma düşen uyumlu mükellefler, bir sonraki vergi işlemlerinde dürüst davranmayabilir ve hatta af beklentisi varsa vergi ödemekten kaçınmaya bile çalışabilir. Bu nedenle af düzenlemelerine ek olarak vergiye uyumlu mükelleflerin ekonomik kayıplarını telafi edecek düzenlemelerin yapılması - vergi indirimi - af kanunlarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için faydalı olabilir (Şenyüz vd., 2017: 204).

Türkiye'de vergi affı uygulamalarının geçmişi 1924 yılına kadar uzanmaktadır. O tarihten bu yana birçok af düzenlemesi yapılmıştır. Bazı düzenlemelerde vergi tutarı ve vergi cezasından tamamen vazgeçilirken, bazılarında sadece vergi cezasından vazgeçilmiştir. Tam kapsamlı af uygulamalarının devlet için gelir kaybına yol açtığı bir gerçektir. Bu durum hem bütçe hem de mükellef üzerinde olumsuz etki yapmaktadır. Ancak cezalardan feragat edilen kısmi af uygulamaları

sonucunda vadesi geçmiş vergi borçları hızlı bir şekilde hazineye geri dönmektedir. Öte yandan vergi ödemelerini geciktiren mükellefler de kısmi af sayesinde vergilerini ödeyerek vergiye uyumlarını artırmaktadır. Kısacası, vergi aflarının bazı durumlarda avantajları, bazı durumlarda ise dezavantajları vardır. Vergi aflarının faydaları için; kısa vadede hazine gelirlerinin artması, vergi uyumunun artması, kayıt dışı ekonominin azalması, vergi tabanının genişlemesi ve vergi uyumsuzluklarının nasıl gerçekleştiğine dair bilgi havuzunun oluşması örnek olarak gösterilebilir. Vergi aflarının olumsuz etkileri ise vergi kaçırmaı özendirme, devletin otoritesini ve yaptırımların etkinliğini azaltması, yeni af düzenlemeleri beklentisiyle vergi uyumsuzluğunu teşvik etmesi, yasal ihlallerin önemsiz olarak algılanması ve geçici çözümlerle daha büyük sorunlar olan yapısal sorunların göz ardı edilmesidir (Abdurrahmani, 2019: 100).

Vergi aflarının etkileri konusunda bir fikir birliği bulunmamaktadır. Bir tarafta vergi aflarının kısa vadede tahsil edilemeyen vergi gelirlerini hızlı bir şekilde artırdığı görüşü yer alırken, diğer tarafta vergi aflarının eşitlik ilkesine aykırı olduğu, mükellefleri olumsuz etkilediği, kayıt dışı ekonomiyi artırdığı ve bu durumda vergi uyumunu kötüleştirdiği görüşü yer almaktadır. Vergi aflarının vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin bir sonucu olarak, vergiye uyumlu mükelleflerin kayıt dışılığa kayma olasılığı üzerinde durulmalıdır (Ecemiş, 2014: 121-122). Devlet, vergi aflarının uzun vadeli etkilerini korumak istiyorsa, taahhüdü güvenilir olmalı ve sadece bir kerelik vergi afları çıkarmalıdır. Vergi aflarının sayısının artması, af beklentilerinin de artmasına yol açabilir. Bu durumda vergi aflarının olumlu etkileri azalır ve vergi uyumu bu durumdan olumsuz etkilenir (Torgler, 2007: 288).

Vergi aflarının olumlu yönleri de olduğu söylenebilir. Vergi afları vergi idaresi ve vergi yargısı üzerindeki yükü hafifletmektedir. Ayrıca af kanunları geçmişten gelen vergi davalarını sonlandırma işlevi de görmektedir. Böylece geçmiş dönemlere ait dosyalar kapanır ve vergi yargısının iş yükü yeni işlemlere yoğunlaşır. Aynı zamanda af kapsamına giren vergi işlemlerinin tarhiyat süreci de sona ermektedir (Tekin ve Gürçam, 2017: 116).

Türkiye’de vergi aflarının ilk uygulamaları ve sonuçları ile son uygulamalar ve sonuçları arasında önemli değişiklikler olmuştur. İlk af uygulamalarında bütünüyle af (vergi ve ceza) yaygınken, son uygulamalarda sadece cezaların affedildiği, vergi aslının ise saklı tutulduğu uygulamalar ağırlık kazanmıştır. Af düzenlemelerinin isimleri de zaman içinde değişiklik göstermiştir. Düzenlemelerin ilk uygulamalarında “af” kelimesi daha sık kullanılırken, son düzenlemelerde bu anlayış terk edilmiş ve “kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması” ifadeleri kullanılmıştır. Af düzenlemelerindeki kanun yapıcı iradenin bakış açısı da genel aftan kısmi affa, yani vergi aslının ödenmesiyle sadece cezanın terkin edilmesi anlayışına doğru değişmiştir (Aygün, 2012: 90-91). Literatürde yapılmış çalışmalardan yola çıkarak; Türkiye’de vergi konusunda doğrudan af kanunları çıkarılmasa da uygulanmakta olan barışçıl çözüm yollarının (özellikle

yapılandırma kanunları) vergi affı niteliğinde algılandığını söylemek mümkündür (Çubukçu, 2011: 251).

2.2.3. Matrah Artırımı

Matrah artırımı, vergi uyumsuzluklarının çözümüyle doğrudan ilgili bir uygulama olmayıp, vergi incelemesiyle ilgilidir. Matrah artırımı, mükelleflerin belirtilen yıllar için vergi idaresince belirlenen bir oranda matrah artırımında bulunmaları halinde, ilgili yıl için vergi incelemesine muhatap olmayacaklarını garanti eden bir uygulamadır. Bu durumda matrah artırımı, vergi incelemesine konu olmayan yılların matrahları üzerinde olası ihtilafların önüne geçmektedir. Matrah artırımı sonucunda devletin vergi geliri artmakta ve matrah artırımında bulunulan yıl için devlet ile mükellef arasında herhangi bir ihtilaf yaşanmamaktadır. Bu durumun vergiye uyum açısından önemi, olası ihtilafları en başından ortadan kaldırmasıdır. Vergi mükellefleri vergi matrahını artırarak daha fazla vergi ödemelerin maliyetine katlanırlar, ancak bu durum gerçekleştirdikleri uyumsuzlukların tespit edilme olasılığını ortadan kaldırır. Vergi matrahının artırılması sürekli bir uygulama olmayıp, ne zaman ve hangi oranda yapılacağı belli olmayan, vergi idaresinin tasarrufunda olan bir uygulamadır. Matrah artırımı uygulamasının belirsizliği, diğer bir deyişle vergi idaresinin matrah artırımına ne zaman izin verip vermeyeceğinin bilinmemesi nedeniyle, art niyetli mükellefler tarafından vergi denetiminden kaçınmak amacıyla doğrudan kötüye kullanılabilecek bir seçenek değildir. Sonuç olarak matrah artırımı uygulaması için, daha fazla vergi ödenmesi suretiyle, deyim yerindeyse “savaş daha başlamadan bitmektedir” denilebilir.

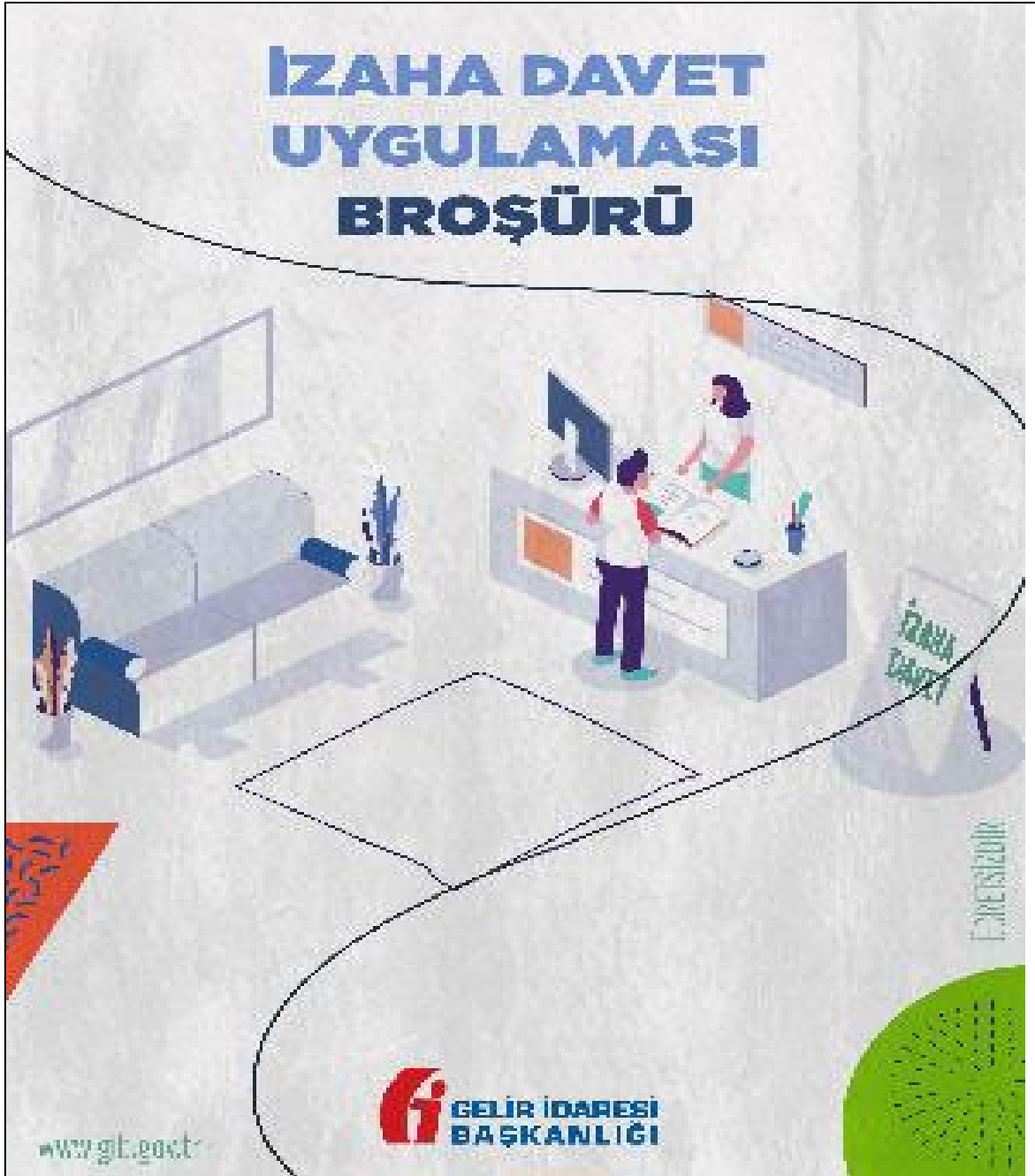
2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamaları

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın stratejisinde vergi uyumunun artırılması temel amaçlardan biridir. Bu doğrultuda; kayıtlı ekonomiye geçişin teşvik edilmesi, toplumda vergi bilincinin artırılması, mükelleflere kaliteli ve kolaylaştırıcı hizmet sunulması, vergi idaresinin değişen ekonomik faktörlere göre konumlandırılması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması için iş birliği yapılması gibi birçok hedef bulunmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019: 14).

Vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalardan hareketle, vergi ilişkisinde sadece mükellefin katkılarının değil, vergi idaresinin çabalarının da vergi uyumunun artırılmasında etkili olduğu görülebilmektedir. Vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla çoğu ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi idareleri birtakım çalışmalar yürütmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2023) 2022 yılı faaliyet raporuna göre Türkiye’de mükelleflerin işlemlerini kolaylaştırmak, vergi yükünü azaltmak ve vergi uyumunu artırmak amacıyla bazı çalışmalar yürütülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır:

• **Rehber ve Broşür Hazırlanması:** Vergi mevzuatı halihazırda karmaşık bir halde ve teknik bilgi isteyen bir konudur. Vergi mükellefleri vergi ödevlerini yerine getirirken daha açık ve anlaşılır bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle yeni gelişen durumlara karşı mükelleflerin en sade ve doğru bir şekilde yapması gerekenleri içeren yazılı ve görsel yayınlar hazırlanmaktadır. Bu rehber ve broşürler hemen hemen her konuda yayınlanmaktadır. Bu yayınlar mükelleflere vergisel işlemlerini yerine getirme noktasında yardımcı olmaktadır. Bu sayede yanlışlık ve bilgi eksikliği gibi sorunlar giderilerek vergi uyumuna katkıda bulunmaktadır.

Şekil 8: İzaha Davet Uygulama Broşürü



Kaynak: GİB, 2023: 93.

Şekil 9: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü



Kaynak: GİB, 2023: 93.

• **Vergi Haftası Etkinliği:** Türkiye’de her yıl şubat ayının son haftası “vergi haftası” adı altında kutlanmakta ve buna yönelik etkinlikler düzenlenmektedir. Vergi haftasında toplumun her kesiminden vatandaşlarda vergi bilincini oluşturmaya yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Vergi haftasında ana tema, verginin gerekliliğinin vurgulanması olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece verginin önemine yönelik farkındalık oluşması amaçlanmaktadır.

Şekil 10: Vergi Haftası Broşürü



Kaynak: GİB, 2023: 94.

• **Vergi İletişim Merkezi (VİMER):** Vergiye ilişkin tüm konularda en güncel ve doğru bilgilerin vatandaşlara telefonla iletişim yoluyla aktarıldığı VİMER hizmeti verilmektedir. VİMER'in bir çeşit "vergi çağrı merkezi" fonksiyonu sahip olduğu söylenebilir. Ayrıca VİMER aracılığıyla vergi konusunda mükelleflere danışmanlık hizmeti de sunulmaktadır. Vergiye ilişkin her türlü teknik bilgi edinme, borç sorgulama, ihbarda bulunma ve randevu alma gibi birçok hizmet VİMER tarafından mükelleflere sunulmaktadır.

• **Dijital Vergi Asistanı (GİBİ):** GİBİ; mükelleflere günün her saatinde hizmet veren, yapay zekâ ile desteklenen, mevzuatla ilgili sorulara kişiselleştirilmediği sürece cevap veren ve mükellef memnuniyetinin artırılmasına katkı sağlamayı amaçlayan bir uygulama olarak hizmet vermektedir.

• **Vergi Bilinci Eğitimleri:** "Ağaç yaş iken eğilir" atasözünden hareketle, toplumdaki çocuk ve gençlerde vergi bilincinin artırılması amacıyla ilgili bakanlıklar tarafından iş birliği içerisinde verilen eğitimleri kapsamaktadır. Bu eğitimlerin ana hedef kitlesini ilk ve ortaokul öğrencileri oluşturmaktadır.

• **Mükellef Deneyimi Yönetimi Modeli:** Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan hizmet kalitesinin artırılması amacıyla çeşitli uygulamalar üzerinden mükelleflerle iletişime geçilerek sorunların tespit edilmesi ve çözüme kavuşturulmasına yönelik bir hizmet olarak sunulmaktadır. Sunulan hizmetlerin sonuçlarını ölçmek için bir model olarak geliştirilmiş olup 2021 yılında nihai hale getirilerek uygulanmaya başlamıştır.

• **Davranışsal Kamu Politikaları:** Vergi idaresi tarafından mükelleflere sunulan tüm hizmetlerin vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumu artıracak şekilde yeniden değerlendirilmesi ve bu amaca yönelik kamu politikalarının tasarlanması ve uygulanması çalışmalarını içeren bir hizmet olarak yürütülmektedir. Bu amaçla mükelleflere ödemeleri gereken bazı vergiler hatırlatılmaktadır. Söz konusu bilgilendirme ve hatırlatmalar sosyal medya ve mobil iletişim kanalları aracılığıyla mükelleflere ulaştırılmaktadır.

• **Mükellef Geri Bildirim Sistemi:** Bu sistem, mükelleflere sunulan hizmetlerin sonuçlarını ölçmekte ve değerlendirmektedir. Mükelleflerin sorunlarını, taleplerini, önerilerini ve sunulan hizmetlerden memnun olup olmadıklarını dikkate almaktadır. Mükelleflerin yorumları sonucunda hizmetlerin iyileştirilmesi için önlemler alınmaktadır.

• **Vergiye Uyumlu Mükelleflere Yönelik Vergi İndirimi Uygulaması:** Finans, bankacılık, sigortacılık, reasürans ve emeklilik ile ilgili faaliyetler hariç olmak üzere, ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi ödeyen ve kanunda belirtilen şartları taşıyan vergiye uyumlu mükelleflerin beyanname ile bildirdikleri vergi tutarlarının %5'i indirilmektedir. Böylece

vergisini zamanında ve düzenli olarak ödeyen mükellefler, yani vergiye uyumlu mükellefler, bu davranışlarının bir nevi ödülü sayılabilecek bir indirim almaktadırlar. 2017 yılı itibariyle, vergi indirimi programından yararlananların sayısı yıllar içinde artmıştır. Vergi indirimlerine ilişkin 2017-2021 yıllarına ait sayısal veriler Tablo 9’da sunulmuştur. Buna göre, vergi indirimi uygulamasından yararlananların sayısının hem kişisel gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri için sürekli arttığı görülmektedir. Bir başka deyişle, vergi kurallarına uymaları halinde daha az vergi ödeme imkânından yararlanan mükelleflerin sayısı yıllar içinde artmıştır. Bu veriler ışığında, daha az vergi ödeme imkânının vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 9: Vergi İndirimine İlişkin Sayısal Veriler

Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi	
Takvim Yılı	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi (TL)	Mükellef Sayısı	Hesaplanan Vergi İndirimi (TL)
2017	33.796	56.145.712	15.044	412.265.571
2018	15.536	51.489.323	13.817	547.898.723
2019	25.628	104.707.107	29.560	1.043.898.784
2020	29.377	141.538.465	35.128	1.611.936.576
2021	35.235	205.906.136	45.243	3.395.375.979
Toplam	139.572	559.786.743	138.792	7.011.375.634

Kaynak: GİB, 2023: 99.

- **e- Beyanname:** E-beyanname, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini elektronik ortamda tamamlamalarına olanak sağlamaktadır. İlk olarak 2004 yılında hayata geçirilen e-beyanname uygulaması ile bugün gelinen noktada verilen beyannamelerin neredeyse %99,9’u elektronik ortamda doldurulmaktadır. Bu durum, beyannamenin daha pratik bir şekilde doldurulması ve vergi uyum maliyetinin azaltılması fırsatını sunmaktadır.

- **Hazır Beyan Sistemi:** Mükelleflerin ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dışındaki gelirlerine ilişkin önceden hazırlanmış beyannameleri doldurmalarına olanak tanıyan bir hizmet olarak sunulmaktadır. Bu sayede hem beyanname verme işlemleri hem de vergi idaresindeki prosedürler basitleştirilerek vergiye uyum maliyetlerinin azalmasına ve verimliliğin artmasına katkıda bulunmaktadır.

Tablo 10: 2022 Yılına Ait Hazır Beyan Sistemine İlişkin Veriler

Hazır Beyan Sistemi Kapsamında Beyanname Veren Mükellef Sayısı	1.684.927
Beyan Edilen Toplam Gelir (TL)	113.209.668.208
Beyan Edilen Gayrimenkul Sermaye İradı (TL)	73.559.409.434
Beyan Edilen Ücret (TL)	40.558.858.243
Beyan Edilen Menkul Sermaye İradı (TL)	39.094.303.249
Beyan Edilen Diğer Kazanç ve İratlar (TL)	2.499.867.557

Kaynak: GİB, 2023: 100.

• **İade Takip Sistemi:** Vergi iadesi sürecinin daha verimli işlemesi için hem mükellef hem de vergi idaresi tarafından takip edilebilen bir hizmettir. Mükellefler vergi iadesi başvurularını elektronik ortamda yapabilmektedirler. İade takip sisteminde Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi kapsamında vergi iadesi yapılabilmektedir.

• **e- Fatura Uygulaması:** Teknolojinin gelişmesiyle birlikte daha hızlı, verimli ve uygun maliyetli sonuçlar elde edebilmek için vergi işlemlerinin yeni teknolojilere uyarlanması ihtiyacı doğmuştur. Bu kapsamda e-fatura uygulaması kâğıt ortamında yapılan işlemleri dijital ortama aktarmaktadır. Sonuç olarak faturalama daha hızlı ve daha az maliyetli olmaktadır. Ayrıca **e-arşiv fatura uygulaması**, arşivlenmesi gereken belgeler için fiziksel depolama maliyetlerini ortadan kaldırarak belgeleri dijital ortamda muhafaza etmektedir. Öte yandan **e-defter uygulaması**, muhasebe defterlerini elektronik forma dönüştürerek bilgisayar ortamında saklamaktadır. Bu sayede depolama, dosyalama ve tasdik işlemleri kolaylaşmaktadır.

• **İnteraktif Vergi Dairesi:** Vergi İdaresi tarafından sunulan hizmetlerin elektronik ortamda daha hızlı kullanılmasının yanı sıra beyanname ve bildirimlerin doldurulması gibi daha birçok işlemin kolaylıkla tamamlanmasını sağlayan ve hem internet üzerinden (<https://ivd.gib.gov.tr>) hem de mobil uygulama üzerinden erişilebilen bir uygulamadır. Bu hizmet sayesinde vergi mükellefleri borçlarını sorgulama ve ödeme imkânına sahip olmaktadır. Uygulama sadece vergilerin değil, harçlar ve para cezaları gibi devlete olan diğer birçok borcun ödenmesi için de kullanılabilmektedir.

2.4. Vergi Uyuşmazlıklarına Yönelik Alternatif Çözüm Yöntemleri

Mükelleflerin herhangi bir olumsuz durumda yargı yolları dışında, sorunun pratik bir şekilde çözülebilmesi için vergi idaresi ile iletişim kurabilmesi ya da muhatap bulabilmesi hem uyuşmazlıkların sonlandırılması hem de vergiye uyum açısından önem arz etmektedir. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri, mükellefler ile vergi idaresini çözüm için bir araya getirmesi bakımından oldukça önemlidir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde bazıları benzer bazıları farklı birçok yöntem kullanılmaktadır. Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri bu kapsamda dikkate değer olan yöntemlerdir. Alternatif uyuşmazlık çözümleri, vergi denetimlerini hem mükellef hem de vergi idaresi açısından daha başarılı, etkili ve verimli hale getirebilir. Bu şekilde, uzun süreli ve geniş kapsamlı vergi uyuşmazlıklarının önüne geçilebilir (Welty vd., 2012: 25).

Uyuşmazlıkların çözümünde dava açmanın yüksek maliyetleri ve gecikmelerine karşılık olarak, son yıllarda dünyanın dört bir yanındaki ülkelerde yargısal çözüme alternatif yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler “alternatif uyuşmazlık çözümü” olarak bilinmektedir. Alternatif uyuşmazlık çözümü, “tarafsız bir kişinin uyuşmazlık halindeki taraflara aralarındaki sorunu çözmeleri için yardımcı olduğu ve yargı yolunun dışında kalan bir süreç” olarak tanımlanabilir (Jones ve Maples, 2012: 534). Alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının en yaygın olanları idari itiraz, idari arabuluculuk, ombudsmanlık, bağımsız arabuluculuk, bilirkişi incelemesi ve tahkimdir.

Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde alternatif uyuşmazlık çözüm yollarının direk bu adlarla uygulanmadığı ama bazı uygulamalarla benzerlik gösterdiği görülmektedir. Ancak son zamanlarda Türkiye’de bu konulara ilişkin çalışmaların yoğunlaştığı gözlemlenmektedir. Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu bağımsız bir kurum olarak emlak vergisi konusunda tavsiye niteliğinde kararlar verebilmektedir. Ancak genel olarak alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerine bakıldığında, Türkiye’de alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin eksikliğinin geleneksel, merkezi ve otoriter yapıdan kaynaklandığı düşünülmektedir (Arslan, 2021: 2754-2755).

Alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemleri kısaca şunlardır (United Nations, 2019: 15-27):

İdari İtiraz Prosedürü: Bir vergi uyuşmazlığı durumunda, ilgili idari işlemi yapan vergi memurları, itirazlar üzerine harekete geçen vergi memurlarından farklı olmaktadır. Bu durum birçok ülkede görülmektedir. ABD Bağımsız Temyiz Ofisi ve Hindistan’daki Gelir Vergisi Komiseri bunlara örnek olarak verilebilir. İdari itiraz süreci, vergi mükellefinin resmi bir itiraz başvurusunda bulunarak anlaşmazlığı çözmeye girişimidir. İdari itiraz usulünün en önemli yönü, ihtilaflı işlemi yapan kişiler ile itiraz sonrasında işlemi inceleyen kişilerin farklı olması ve nihai karara daha objektif yaklaşılmasıdır. İtiraz ile ilgilenen organ, mükellefe dava açma fırsatı vermeden sorunları mükellefin lehine çözmeye çalışmalıdır. Bu şekilde uyuşmazlığın çözümünde ekonomik bir sonuç elde edilmiş olur. İdari itiraz sürecinin etkin bir şekilde işleyebilmesi için, itiraz biriminin denetleyici tedbirlerle sınırlandırılarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Ayrıca itiraz birimi, yaptığı inceleme sonucunda değerlendirme kararını icra ettirme yetkisine de sahip olmalıdır. Diğer bir deyişle, idari itiraz biriminin kararları tavsiye niteliğinde değil, bağlayıcı nitelikte olmalıdır. Bu sayede uyuşmazlık mahkemelere başvurulmadan kısa sürede çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

Bu bağlamda Türkiye’de uygulanmakta olan uzlaşma müessesesi için, idari itiraz süreciyle oldukça benzer yönleri sahip olduğu söylenebilir.

İdari arabuluculuk: İdari arabuluculuk, idari itirazdan farklı, ancak onu tamamlayıcı niteliktedir. İdari arabulucu, idari itiraz başvurusunda bulunan vergi mükellefinin vergi idaresi ile iletişim sorunu yaşaması halinde bir çözüm yolu olarak görev yapmaktadır. İdari arabulucu, ilgili vergi idaresinin bir çalışanıdır. İdari arabuluculuğun amacı, vergi memurları ile mükellef arasında sağlıklı bir iletişim kurulmasını sağlamaktır. Arabulucu, uyuşmazlık konusunu tanımlar ve tarafların pozisyonunu netleştirir. Arabulucu, çözüm için olası seçenekleri belirleyerek taraflar arasındaki diyalogu kolaylaştırır. İdari arabuluculuk, uyuşmazlığı farklı bir çözümle sonlandırabilir, ancak ihtilafı kararı değiştirme, yani icrai bir karar verme işlevi görmez. İdari arabulucuların görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için gizli sayılabilecek bilgilere erişimlerinin sağlanması gerekmektedir. İdari arabuluculuk uyuşmazlığın erken bir aşamasında başlatılabilirse, uyuşmazlığın daha erken çözülmesine katkıda bulunabilir. Ancak tarafların arabuluculuğu kabul etmesi ve toplantıya katılması gerekmektedir.

Türkiye’de arabuluculuk sistemi borçlar hukuku, ceza hukuku ve medeni hukuk alanlarında uygulanmaktadır. Ancak vergi hukukunda arabuluculuk tartışılmakla birlikte henüz uygulamaya geçmemiştir.

Vergi Ombudsmanlığı: Vergi ombudsmanı, vergi uyuşmazlıklarının çözümüne yönelik bir yöntemdir ve idari arabuluculuk ile bazı benzerlikleri bulunmaktadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve vergi idaresinin vergi mükelleflerine adil ve yeterli hizmet sunmasının sağlanması gibi faydalar da sağlayabilmektedir. Özünde, ombudsmanın özellikle vergi konularına uygulanan “halkı savunma” işlevine sahip bir versiyonudur ve vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda, uyuşmazlığı çözmek için taraflar arasında bağımsız bir konumda yer almaktadır. Vergi ombudsmanı vergi idaresinin içinde ya da dışında kurulabilmektedir. Aslında, vergi idaresi dışında kurulması sürecin tarafsızlığına daha fazla güven duyulmasını sağlayabilir. Vergi ombudsmanına, alanında uzman kişiler ve gizli bilgilere erişim de dahil olmak üzere ayrı bir kaynak tahsis edilmesi, görevlerini daha etkin bir şekilde yerine getirmesine katkıda bulunabilir. Son yıllarda daha yaygın hale gelen bu kurumların isimleri değişiklik gösterebilmektedir. Avustralya’da vergi ombudsmanı “Vergilendirme Genel Müfettişi”, ABD’de “Vergi Mükellefi Avukatlık Servisi” ve Meksika’da “Vergi Mükellefi Savunma Ofisi” olarak bilinmektedir.

Türkiye’de genel bir ombudsmanlık kurumu bulunmaktadır. Ancak Ombudsmanlığın vergi konularında aktif bir rol oynamadığını belirtmek gerekmektedir.

Bağımsız Arabuluculuk: İdari arabuluculuğa benzeyen bağımsız arabuluculuk, vergi idaresinin dışındadır. Bağımsız arabulucular vergi idaresinin bir parçası olmadıkları için vergi

mükellefleri tarafından daha bağımsız ve dolayısıyla daha güvenilir olarak algılanabilirler. Uyuşmazlıkların çözümünde etkili olabilmek için bağımsız arabulucuların gizli bilgilere erişiminin olması da gerekebilir. Ancak bu durum, gizli vergi bilgilerinin devlet dışında özel bir kuruluşa verilmesinin dezavantajları sorusunu gündeme getirebilmektedir.

Türkiye’de birçok sorunun mahkemeye gitmeden çözülmesinde aktif rol oynayan bağımsız arabulucular, vergi alanındaki sorunlarla ilgilenememektedir. Başka bir deyişle, vergi konuları bağımsız arabulucuların faaliyet alanları arasında yer almamaktadır.

Uzman Tespiti (Bilirkişi): Bazı ülkelerde, belirli durumlarda bir varlığın piyasa değerini belirlemek için uzman görüşleri kullanılmaktadır. Vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda, konu, gerekli teknik bilgi nedeniyle uzman olduğu düşünülen bir bilirkişiye havale edilmektedir. Uzmanın kararı bu noktada bağlayıcı olmaktadır. Diğer biri ifadeyle, uyuşmazlık bilirkişinin kararı ile sona ermektedir. Ancak yargı yollarında yaygın olarak başvuru ve kullanılan bilirkişi kararları bağlayıcı olmaktan ziyade tavsiye niteliğindedir. Hâkim bilirkişinin kararına uymak zorunda değildir. Barışçıl çözüm yollarında kullanılan bilirkişi tespiti, bağlayıcı niteliği ile diğer uygulamalardaki tavsiye niteliğinde rapor yazan bilirkişiden ayrılmaktadır. Bilirkişi tespitinin kullanılması, tarafların mahkeme sürecinde kendi bilirkişilerinin görüşleriyle mahkemeyi etkilemeye çalışmasını ve “bilirkişiler savaşı” olarak adlandırılan masrafların ortaya çıkmasını da önlemektedir.

Türkiye’de bilirkişiler, mahkemelerin daha etkili kararlar almalarına yardımcı olmak amacıyla hukuki çözüm yolları konusunda tavsiye niteliğinde görüş bildirebilmektedir. Davalara atanan bilirkişi, hazırladığı raporları mahkemeye sunar. Ancak hâkim davayı karara bağlarken bilirkişinin görüşüne uymak zorunda değildir. Hâkimin bilirkişinin raporuna tamamen uygun karar vermesi ya da raporun tersine karar vermesi de mümkündür. Bu bakımdan, Türkiye’de bilirkişiler uyuşmazlıkların çözümünde bağlayıcı olmaktan ziyade tavsiye niteliğinde bir rol oynamaktadır.

Tahkim: Yerel tahkim olarak da bilinen bu çözüm yolu, vergi idaresi ile mükellef arasındaki bir uyuşmazlık durumunda yargı sistemi dışında işleyen, sayıları bir veya daha fazla olabilen hakemlerin ve hakemlerin kararlarının taraflar üzerinde bağlayıcı olduğu bir vergi uyuşmazlığı çözüm usulüdür. Tahkim talebi genellikle vergi idaresine yapılan itirazların başarısız olduğu durumlarda yapılmaktadır. Yerel tahkim, kapsamı varlıkların değerlemesi veya emsal fiyatların belirlenmesi gibi konularla sınırlandırılarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de kullanılabilir. Tahkim sürecine katılan hakemler belirli bir deneyim seviyesine sahip kişiler arasından seçilebilir. Ayrıca adli yargılamalardan farklı olarak yerel tahkim yargılamaları gizli yürütülmektedir. Etkili bir çözüm sağlamak için vergi idaresinin bazı gizli bilgileri yerel tahkim organı ile paylaşması da gerekebilir. Yerel tahkimin yargı yoluna alternatif olarak kullanılabilmesi için kararların hem vergi idaresi hem de mükellef açısından bağlayıcı olması gerekmektedir.

Türkiye’de vergi konularında tahkim bir çözüm yolu olarak kullanılmamaktadır. Bunun nedenleri, yerel vergilendirmenin çok sınırlı olması ve vergi konularındaki merkeziyetçi yapının varlığıdır (Arslan, 2021: 2755).

2.5. Farklı Ülkelerdeki Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Örnekler

Verginin en önemli kamu gelir kaynaklarından biri olması, mükelleflerin vergilendirme işlemlerine karşı potansiyel dirençlerinin bulunması ve vergi tahsilatında yaşanan gecikmeler gibi nedenlerle dünya genelinde ülkeler vergi uyuşmazlıklarına kısa yoldan çözüm arayışına girmektedir. Vergi uyumsuzluğu hemen her ülkenin karşılaştığı bir sorundur ve tam bir vergi uyumunun sağlanması oldukça zor görünmektedir. Vergi uyumunun derecesi ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Ayrıca, uyuşmazlık çözüm yöntemleri bazı ülkelerde etkili olurken diğerlerinde etkisiz kalabilmektedir. Sonuçta, uyuşmazlık çözüm yöntemleri arayışının ortak bir paydada, yani kamu alacaklarının mümkün olan en kısa sürede tahsil edilmesinde birleştiği görülmektedir. Bu bağlamda, bu çalışma farklı ülkelerde uygulanan vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemlerini ele almakta ve birbirleriyle karşılaştırmaktadır.

2.5.1. Almanya

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarının çözüm yöntemlerinden birisi uzlaşmadır. Almanya’da uzlaşma, 1977 yılına kadar yasal olarak yürürlükte olan ancak anayasaya aykırılığı nedeniyle kaldırıldıktan sonra fiili olarak uygulanmaya devam eden bir uyuşmazlık çözüm yöntemidir (Çakır, 2014: 110). Vergi incelemesi sonrasında mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan görüşmeler uzlaşma olarak nitelendirilmekte olup kapsamı aşağıdaki gibidir (Özoymak, 1967: 121-122, Öz ve Bozdoğan, 2019: 344-345):

- Vergi incelemesi ardından mükellef ile vergi idaresi arasında yapılan görüşmelerdir.
- İlk görüşmede vergi matrahı konusunda bir anlaşmaya varılamazsa ikinci bir görüşme yapılır. İkinci görüşmeden önce, mükellef bir sonraki görüşmede görüşülecek konular hakkında önceden bilgilendirilmelidir. İkinci görüşmede vergi matrahı konusunda bir anlaşmaya varılırsa uzlaşma gerçekleştirilir. Son görüşmede uzlaşma kapsamına her türlü maddi olaylar dahil edilebilir.
- Mükellef tarafından uzlaşmada ileri sürülen durumların belgelerle ispat edilmesi gerekir.
- Son görüşmenin ardından vergi denetçisi bir rapor hazırlar ve vergi idaresi bu rapora dayanarak ilgili tarhiyatları gerçekleştirir. Mükellefin bu karara karşı temyiz hakkı vardır.

Türkiye’deki uzlaşma müessesesi Almanya kökenlidir, ancak Almanya’da anayasaya aykırılığı nedeniyle kaldırılmıştır ve artık kanunen uygulanmamaktadır. Fiili uzlaşma olarak

nitelendirilebilecek görüşmeler çok sınırlı olup, vergi incelemesi sonrasında yapılacak tarhiyat hakkında mükellefin bilgilendirilmesi şeklindedir. Mükellefin vergiyi doğuran olayla ilgili kanıtlara dayanan aksi bir görüşü olmadığı sürece, ikinci görüşmede uzlaşma olarak nitelendirilebilecek bir karar alınmamaktadır. Diğer bir deyişle, uzlaşma usulünde Almanya uygulaması Türkiye uygulamasına göre çok daha dar kapsamlı olup, sadece vergiyi doğuran olayın sakatlığına ilişkin ispat edilebilen olaylar için vergi borcu silinmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 350).

2.5.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde, mükelleflerin vergi borçlarını ödemeleri için fırsat sağlayan hem mükellefin hem de gelir idaresinin çıkarlarına en uygun bir şekilde verginin tahsil edilmesine fırsat sağlayan uzlaşma müessesesi özetle şu şekildedir (IRS, 2023):

- Mükellef ile gelir idaresi arasında, mükellefin özel durumunun dikkate alındığı ve tarafların çıkarlarına uygun olarak şartların yerine getirildiği bir anlaşmadır.
- Gelir idaresi uzlaşma teklifini kabul edeceğini garanti etmemektedir.
- Uzlaşmadan yararlanabilmek için, mükelleflerin içinde bulunulan vergi döneminde gerekli vergi yükümlülüklerini yerine getirdiğini belgelemelidir. Ayrıca, uzlaşma kapsamında ele alınan vergi borcunu mükellefin ödeyemeyecek durumda olması ve mükellefin ödeme gücüne göre bir uzlaşma teklifini iletmesi gerekmektedir.
- İflas sürecinde olan mükellefler uzlaşmadan yararlanamamaktadır.
- Uzlaşma teklifinin reddedilmesi kararına karşı mükellefin itiraz etme hakkı bulunmaktadır.
- Uzlaşma teklifini ileten mükellef, değerlendirme aşaması sürerken diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye devam etmek zorundadır.
- Mahkeme kararıyla kesinleşen vergi borçları için uzlaşma teklif edilememektedir.
- Uzlaşma teklifinin değerlendirilmesi sürecinde gelir idaresi mükellefin mal varlığına haciz koyabilmektedir.
- Uzlaşma teklifi içerisinde, mükellefin vergi borcunu nasıl ödeyeceğine ilişkin bir ödeme seçeneği belirlemelidir. Örneğin, %20 peşin ödeme ve kalan tutarı en fazla 5 taksitte ödemek veya 6-24 ay vade içerisinde her ay düzenli ödeme yapmak gibi.
- Uzlaşma başvurusu yazılı olarak yapılmaktadır. Gerekli belgelerin doldurulup imzalanması ve başvuru ücretinin ödendiğini içeren belgeyle birlikte gelir idaresine teslim edilmesi gerekmektedir.
- Uzlaşma teklifinin kabul edilmesi durumunda, anlaşma kapsamındaki yükümlülükler yerine getirilmelidir. Ayrıca, mükellefin 5 yıl içerisinde tüm vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmelidir. Aksi durumda uzlaşma gerçekleşmemiş sayılır ve mükellefin bu durumun sonuçlarına katlanacağını önceden kabul ettiği varsayılır.

- Uzlaşma teklifinin reddi durumunda 30 gün içerisinde mükellef duruşma talebinde bulunabilir. Bunu yapmaması durumunda temyiz hakkını kaybedeceğini taahhüt etmektedir.

ABD'deki uzlaşma, amacı bakımından değerlendirildiğinde Türkiye'deki uzlaşmadan farklı değildir. Nihayetinde vergi uyumunu sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Ancak, uzlaşma prosedürü Türkiye'deki uzlaşma prosedüründen biraz farklıdır. İlk olarak, Türkiye'deki uzlaşma usulünden farklı olarak, cari yıl için vergi uyumu göstermiş olan mükelleflere bu hak tanınmakta ve uzlaşmadan sonraki 5 yıl boyunca tüm vergi yükümlülükleri için tam vergi uyumu aranmaktadır. Oysaki Türkiye'de sadece uzlaşma metnine bağlı kalmak yeterlidir ve diğer vergi yükümlülüklerinde uyumsuzluk görülse bile bu durum uzlaşmayı etkilememektedir. Bir diğer farklılık ise ABD'de uzlaşma başvurusunda bulunabilmek için mükellefin vergi borcunu ödenmesi gerektiği şekilde neden ödeyemediğini belgelendirmesi gerekmektedir. Türkiye'de ise uzlaşmaya başvurmak için bazı nedenler aransa bile mali durumla ilgili herhangi bir şart aranmamaktadır. Kısacası, ABD'de vergiye uyumlu mükellef olmanın uzlaşma için ön koşullardan biri olması, mükellefin mali durumunun yetersiz olduğunu kanıtlama zorunluluğu ve mükellefin takip eden 5 yıl içinde vergiye uyumlu mükellef olmayı taahhüt etmesi nedeniyle ABD'deki uzlaşma kurumunun Türkiye'ye göre vergi uyumuna daha fazla katkı sağlayacak bir şekilde tasarlandığından söz edilebilir.

2.5.3. Avustralya

Avustralya Vergi İdaresi, vergi mükellefleri için “borç hafifletme seçenekleri” olarak bazı yöntemler kullanmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi mükelleflerinin karşı karşıya olduğu bazı uygulamalar vardır. Bunlar; vergi borçlarından feragat, vergi borçlarının ödenmesinden muafiyet, uzlaşılmış bir borç miktarını kabul etme, vergi borçlarının takip edilmemesi ve genel faiz ücreti indirimidir. Bu uygulamalar, uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözülmesini veya borçların azaltılmasını içerir ve aşağıdaki şekilde özetlenebilir (ATO, 2013: 27-30):

Vergi Borçlarından Feragat: ATO'nun borç ertelemesine ilişkin hükümlerin uygulanamayacağı durumlarda, eşitlik veya mali sıkıntı hususlarına dayanan yasal bir yükümlülüğün ziyade ahlaki bir yükümlülüktür. Borçtan feragat etme yetkisi yalnızca Maliye Bakanı veya Bakanlıkta atanmış bir temsilci tarafından kullanılabilir. İptal edilen bir borç için başka bir işlem yapılamaz. Başka bir deyişle, iptal işlemi geri alınamaz veya geri tahsil edilemez. Ayrıca, Suç Gelirleri Yasası prosedürünü kolaylaştırmak amacıyla, Komiser vergi borcunun ödenmesi hakkından feragat etme yetkisine sahiptir. Bu durumda, Suç Gelirleri Yasası prosedürü kapsamında geri alınabilecek potansiyel net tutar dikkate alınmaktadır. 2010-2012 yılları arasında sadece üç kez kullanılmış olan bu yetkinin nadiren kullanıldığı görülmektedir.

Vergi Borçlarının Ödenmesinden Muafiyet: Bireysel vergi mükellefinin vergi borcunu ödemedede ciddi mali zorluklarla karşılaşabileceği durumlarda, bireysel vergi mükellefinin belirli vergi yükümlülüklerinden muaf tutulması işlemidir. Bu muafiyet kısmi veya tam olabilir. Ölüm halinde muafiyet hakkı, terekeyle alakalı olarak mirasçılara da tanınabilir.

Uzlaşmış Bir Borç Miktarını Kabul Etme: İhtilafsız veya tahsil edilebilir bir borcun ödenmeme ihtimali olduğunda, en yüksek net getiriye elde etmek için daha düşük bir miktarın kabul edilmesidir. Buradaki uzlaşma doğrudan kanuna dayanmamaktadır. Başka bir deyişle, Komiserin üzerinde anlaşılan tutarı kabul etmesine izin veren özel bir hüküm bulunmamaktadır. Başka tahsilat seçeneklerinin bulunmadığı bir durumda, ihtiyatlı mali yönetimin bir parçası olarak Mali Yönetim ve Hesap Verebilirlik Yasası (FMA) kapsamında bir uzlaşma yapılabilir. Vergi mükellefinin uzlaşmayı kabul etmesi halinde, uzlaşılan konularla ilgili olarak başka bir işlem yapılmayacağına dair Komiser tarafından vergi mükellefine bir taahhütte bulunulur.

Vergi Borçlarının Takip Edilmemesi: Bir vergi borcunun tahsil edilemeyeceğinin mahkeme kararıyla kesinleştiği ve borcun takibinin ekonomik olmadığı durumlarda, Komiser veya yardımcısı; vergi borçlarının tahsil edilmemesine karar verme yetkisine sahiptir. Eski borçlar ve küçük meblağlı borçlar bu çerçevede değerlendirilebilir. Ancak, ATO'nun takip edilmemesine karar verdiği borçların - kanunen tahsil edilemeyeceği kabul edilen borçlar hariç olmak üzere - gelecekte tekrar talep edilmeyeceğine dair bir garanti bulunmamaktadır. Tahsili ekonomik olmayan borçlar için, mükellefin mali durumunda bir iyileşme olması halinde yeniden tahsilat yoluna başvurulabilmektedir.

Genel faiz ücreti indirimi: Vergi, harç, resim ve cezaların ödenmemesi durumunda, borcun ödemesinin geciktirildiği her gün için sabit bir faiz oranı uygulanmaktadır. Genel faiz ücreti, vergilerini zamanında ödeyen mükelleflere haksızlık yapılmasını önlemek amacıyla uygulanmaktadır. Komiser veya temsilcisi faiz ücretinden feragat etme yetkisine sahiptir. Bu borç sistematik ve otomatik olarak da iptal edilebilmektedir. Ancak burada, borcun anapara tutarının korunduğu ve tahsilattaki gecikmeden kaynaklanan faiz borcunun iptal edildiğine dikkat edilmelidir.

Avustralya'da uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları genel olarak değerlendirilecek olsa, bunun Türkiye'deki bazı uygulamalarla benzerlik gösterdiği görülecektir. Avustralya'daki genel faiz indirimi, borcun anaparasının korunması ve sadece tahsilattaki gecikmeden kaynaklanan faizin silinmesi açısından, Türkiye'deki yeniden yapılandırma uygulamaları ile benzerlik göstermektedir. Öte yandan, uzlaşmanın kesinliği ve uzlaşma sonrasında uzlaşılan konularda herhangi bir işlem yapılamaması gibi özellikler de Türkiye'deki uzlaşma uygulamasına oldukça benzer görünmektedir. Türkiye'deki tahsilatı ekonomik olmayan alacakların tahakkukundan vazgeçilmesi veya terkin süreçlerinde vergi vb. borçlar tamamen ortadan kalkmakta iken, Avustralya'da takip edilmeyen bazı vergi borçlarının ilerleyen zamanlarda tekrar talep edilebilmesi mümkündür ve burada bir terkin

işleminde söz edilememektedir. Avustralya’da Türkiye’den farklı olarak, vergi borcunu ödeyemeyecek olan mükelleflere muafiyet tanınabilmektedir. Buna karşın Türkiye’de, vergi borcunu ödeme imkânı bulunmayan kişiye özel olarak muafiyet tanınması söz konusu değildir.

2.5.4. İngiltere

İngiltere’nin ulusal vergilendirme kurumu HM Revenue & Customs [HMRC] (2017) tarafından, uyuşmazlıkları dava yoluna başvurmada çözüm stratejisinin bir parçası olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin getirilen yaklaşım aşağıda özetlenmiştir:

- Dikkatli bir şekilde tanımlanmış mevzuat, rehberlik, çözüm prosedürleri ve büyük vergi mükellefleriyle ilgilenmeye yönelik risk temelli bir yaklaşım, uyuşmazlıkların en aza indirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.
- Uyuşmazlık çözüm prosedürlerinde temel amaç HMRC açısından en iyi getiriye elde etmek ve mümkün olan her yerde yaklaşımın, uyuşmazlıkları çatışmaya girmeden mükelleflerle iş birliği içinde çözmek olduğu görülmektedir. Uyuşmazlıkları sona erdirmek bağlamında, tüm uyuşmazlıkların bir arada değil, ayrı ayrı ve kendi esasına göre değerlendirildiği bir çözüm arama yöntemi uygulanmaktadır.
- Uyuşmazlıkların çözümünde barışçıl veya yargısal yöntemlerin seçilmesindeki temel motivasyon, HMRC’nin vergiyi en etkin şekilde tahsil etmesini sağlamaktır. Öte yandan, eğer HMRC mükellefin davayı kazanamayacağına inanıyorsa, uzlaşmak ve daha az vergi tahsiline razı gelmeyerek dava açmayı ve daha verimli tahsilat yapmayı tercih etmektedir. Tersine, eğer HMRC mükellefin davayı kazanacağına inanıyorsa, dava açmak yerine mükellefle uzlaşma yolunu aramaktadır. Uyuşmazlık çözüm yönteminin seçiminde ayrıca; anlık gelir akışı, HMRC’nin gelir hedefi ve maliyetleri, yaptırımların mükellef üzerindeki caydırıcı etkisi, bir uyuşmazlığın çözülmesinin diğer uyuşmazlıklar üzerindeki potansiyel etkisi, mevcut ve gelecek yıllardaki gelir akışlarının görünümü ve uyuşmazlık çözümünün mükellef davranışları üzerindeki potansiyel etkisi (kaçınma, kaçırma ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmede özen eksikliği gibi...) dikkate alınmaktadır.
- Uyuşmazlık çözüm prosedürleri tüm vergi uyuşmazlıklarına ayırım gözetmeksizin uygulanmaktadır. Ancak, cezai kovuşturma gerektiren uyuşmazlıklar uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır.
- Uyuşmazlıkların çözümündeki genel yaklaşım, mükellefe indirim yapılması suretiyle bir ihtilafın çözülmesi şeklinde olmamaktadır. Kanunun gerektirdiklerinden taviz verilmesi söz konusu değildir. Bu bağlamda uzlaşma, tarafların uyuşmazlığın nedenini doğru bir şekilde tespit etme ve bunu kanıtlayan delilleri dikkatli bir şekilde değerlendirme konusunda anlaşmalarına dayanmaktadır.

- Uzlaşma sürecinin çıkmaza girmesi halinde, taraflardan biri arabulucuya gitmeyi teklif edebilmektedir. Uzlaşma sürecinde bir anlaşmaya varılamazsa, vergi mükellefinin mahkemeye gitme hakkı bulunmaktadır.

İngiltere’de uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümüne ilişkin hâkim yaklaşım, mükellefe vergi avantajları sunarak bir anlaşmaya varmak değil, uyuşmazlığın gerçek nedenini tespit ederek uyuşmazlığı tam olarak açıklığa kavuşturmak ve çözmektir. Bu açıdan Türkiye’deki uzlaşma usulünden oldukça farklıdır. Türkiye’deki barışçıl çözüm yolları, devletin alacaklarının bir kısmından feragat etmesi ve gecikmiş alacaklarını mümkün olan en kısa sürede tahsil etmesi ile sonuçlanmaktadır.

2.5.5. Fransa

Fransa vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesine yönelik uygulamalar bulunmaktadır. Bir kısmı alternatif uyuşmazlık çözümü, bir kısmı da idari uyuşmazlık çözümü olan bu uygulamalar arabuluculuk, aracılık, diyalog, hata düzeltme, indirim talebi ve uzlaşmadan oluşmaktadır. Uyuşmazlıkları kısa sürede sona erdirmeyi, mükellef ile devlet arasındaki sorunu çözmeyi ve kamu borcunu Hazine’ye kazandırmayı amaçlayan bu çözüm yolları kısaca şu şekilde özetlenebilir (Karataş Durmuş, 2016):

Arabuluculuk: Uyuşmazlıkların yargısal veya idari yollara başvurulmaksızın çözülmesini amaçlayan arabuluculuk, mükellefe tebliğ edilen ve mükellef aleyhine olan vergisel işlemlerle ilgili olarak başvurulabilecek bir yoldur. Arabuluculuk müessesesinde idari işlem niteliğinde kararlar alınabilir ve bu kararlar kesindir. Diğer bir deyişle, arabuluculuk sonucunda verilen karar vergi idaresinin kararını değiştirebilir. Arabuluculuk kurumuna başvuru için herhangi bir süre sınırlaması yoktur ve yapılan başvuru vergi tahsilinin yürütülmesini durdurmaz. Ayrıca, arabuluculuk kararına karşı vergi mükellefinin “Bütçe ve Ekonomi Bakanlığı Arabulucusuna” itiraz etme hakkı bulunmaktadır.

Aracılık: Aracılık, herhangi bir uyuşmazlığın çözümü için mükellef tarafından vergi idaresine yapılan başvuru talebinin reddi üzerine gidilebilen bir yoldur. Aracılık müessesesi, verilen karar bakımından bağlayıcı değildir ve taraflar için tavsiye niteliğindedir. Ancak, aracılık kararı iki taraf tarafından kabul görürse, bu durumda yapıcı bir sonuç doğurmaktadır. Aracılık birimi, mükellef başvurusunu kabul etmenin yanı sıra, taraflara yönlendirme de yapabilmektedir. Şöyle ki, aracı, başvuru dosyasını inceleyerek idareye uzlaşmaya gitmesi önerisinde bulunabilmekte ve diğer taraf olan mükellefe ise uyuşmazlıkla ilgili komisyonlara başvurma önerisini sunabilmektedir.

Fransa'daki aracılık müessesesi Türkiye'de idari çözüm yolları arasında yer alan şikâyet yoluyla üst makamlara yapılan başvuruya benzemektedir. Türkiye'de de vergi idaresine yapılan ilk başvurunun reddedilmesi durumunda şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru yapılabilmektedir. Bu açıdan, Türkiye'de idareye yapılan ilk itiraz, şikâyet yoluna gidebilmek için önem arz eder. Türkiye'de ilk itiraz makamlarının tavsiye niteliğinde yol gösterici bir fonksiyonu olmadığını da belirtmek gerekmektedir.

Diyalog: Diyalog, vergi incelemesi veya vergi denetiminden geçmiş olan mükelleflere, mükellef hakları kapsamında üst makamlara başvuru yapabilme imkânı tanıyan bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Vergi incelemesi veya vergi denetimi sonucunda mükellefe yapılan ek tarhiyat sonucunda, mükellef yargı yoluna gitmeden üst makamlara itirazda bulunabilmektedir. Diyalog yoluyla üst makama (Danışman) yazılı başvurunun yanı sıra sözlü başvuru da yapılabilmektedir. Danışmana (vergi denetimi yapan memurun amiri) yapılan başvuru tahsilat işlemlerini durdurmamaktadır ve üst makamlarla yapılacak olan görüşmeler tahsilat işlemlerinden önce olmak zorundadır. Diyalog yolunda, mükellefe yapılan inceleme veya denetimlerde mükellef haklarına riayet edilip edilmediğine bakılmaktadır. Danışman, yapılan görüşme sonucunda mükellefe yapılan ek vergi veya vergi cezasında bir artışa karar verememektedir. Diyalog müessesesi, mükellefleri vergi idaresi işlemlerine karşı korumakta ve vergi idaresinden kaynaklı bir haksız tutuma karşı onlara üst makamlara başvuru hakkı tanımaktadır.

Hata Düzeltme: Hata düzeltme, mükellefin başvurusu üzerine veya vergi idaresi tarafından re'sen vergilendirme hatalarının düzeltilmesini kapsamaktadır. Vergi idaresi, bazı durumlar dışında, hata düzeltme işlemini yapmak zorunda değildir. Hata düzeltme başvuru zaman aşımı 4 yıldır. Bir vergi hatası söz konusu olduğu durumda hata düzeltme talebi reddedilen ve dava açma süresini geçirmiş mükelleflerin bu sorunu çözmek için gidebileceği bir yol bulunmamaktadır. Bu nedenle hata düzeltme sürecinde dava açma süresine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Hata düzeltme müessesesi Türkiye'deki uygulamayla çok benzerdir. Vergi hatası niteliğindeki uyuşmazlıklar her iki ülkede de idari yollarla çözüme kavuşturulmaktadır. Hata düzeltme talebinin reddi durumunda izlenen prosedür de yine her iki ülke açısından benzerlik göstermektedir. Ancak Fransa uygulamasında idarenin hata düzeltme işlemini yapması zorunlu değilken, Türkiye'de bu durum zorunludur. Yani Türkiye'de, yasalar kapsamına giren bir vergi hatasının giderilmesi görevi idari çözüm yolu olarak vergi idaresine verilen bir görevdir.

İndirim Talebi: İndirim talebi, vergilendirme işlemleri sonucunda mükelleflere tarh edilen vergi ve vergi cezaları için indirim talep edilebilen bir müessesedir. İndirim talebinde bulunabilmek için vergi/vergi cezasının kesinleşmiş olması, borcun kaynağının dolaysız vergi olması ve mükellefin borcun tamamını ödemeyecek durumda olduğunu belirtmesi gerekmektedir. İndirim talebi yazılı bir başvuruyla yapılmaktadır. Söz konusu başvuruda, mükellefin neden indirime ihtiyaç duyduğu

ayrıntılı bir şekilde ifade edilmeli ve varsa belgeleriyle ispat edilmelidir. İndirim talebinde bulunma için bir süre sınırlaması bulunmamaktadır ve geçmişte ödenmiş olan vergi/vergi cezası için dahi bu başvuru yapılabilir. Vergi idaresi indirim talebi başvurusunu 2-4 ay içerisinde cevaplamak zorundadır. Geçmiş işlemlerinde vergiye uyumlu bir mükellef olunması, indirim talebinin değerlendirilmesinde önemli bir avantaj sağlamaktadır. İndirim talebi bir sebep göstermeksizin idare tarafından reddedilebilir ve bu karara karşı mükellef üst makamlara başvurma veya mahkemeye gitme hakkına sahiptir. Bu durumda mahkeme, verilen ret kararını hukuken inceler ve bir hukuka aykırılık söz konusu ise idarenin vermiş olduğu ret kararı iptal edilir.

Fransa’da uygulanmakta olan indirim talebi müessesesi Türkiye’de cezalarda indirim ile oldukça benzer bir uygulama olmakla birlikte, farklılaştığı yönler de bulunmaktadır. Cezalarda indirim hakkı Türkiye’de şartları taşıyan herkes için bir otomatik hak gibi kullanılabilirken, Fransa’da idarenin bu talebi keyfi olarak reddetmesi mümkündür. Diğer taraftan, cezalarda indirim talep edebilmek için Fransa uygulamasında uyumlu mükellef olma şartı aranırken Türkiye’de böyle bir şart bulunmamaktadır.

Uzlaşma: Uzlaşma, Fransa vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesine yönelik bir uygulamadır. Uzlaşmada, vergi mükellefi ve devlet belirli tavizler vererek ortak bir zeminde buluşurlar. Vergi idaresi ile mükellef arasında ortaya çıkan veya çıkması muhtemel uyuşmazlıklar, yani kesinleşmemiş herhangi bir vergi işlemi de uzlaşmanın konusu olabilir. Uzlaşma, her vergi mükellefinin kullanabileceği bir haktır ve yazılı olarak talep edilebilir. Ayrıca, uzlaşma sadece vergi mükellefinin talebi üzerine değil, vergi idaresinin teklifi üzerine de gerçekleştirilebilir. Uzlaşma kapsamında ele alınan uyuşmazlıkların büyüklüğüne göre yetkili organlar değişmekte ve uzlaşma organları uyuşmazlığın büyüklüğüne göre değişmekte ve hatta Bütçe Bakanlığı’na kadar uzanabilmektedir. Uzlaşmayı tercih eden bir mükellef, dava açma hakkından ve vergi cezasının indirilmesi için başvuruda bulunma hakkından feragat etmek zorundadır. Uzlaşma sadece taraflar için bağlayıcıdır, yani vergi mükellefleri arasında bir sorumluluk zinciri olması durumunda, sadece uzlaşmaya katılan vergi mükellefi için uzlaşma hükümleri geçerlidir. Vergi idaresi diğer borçlulara karşı hala dava açabilir. Uzlaşmaya varıldıktan sonra, vergi idaresi uzlaşmayı geçersiz sayabilir, yani iptal edebilir, ancak bu durum mükellefi etkilemez ve uzlaşma mükellef için geçerli olmaya devam eder. Uzlaşılan uyuşmazlıklar hakkında dava açılması mümkün değildir ancak idarenin uzlaşmayı geçersiz sayması durumunda mükellef dava açma hakkını elde eder.

Uzlaşma usulü hem Fransa’da hem de Türkiye’de vergi uyumunu sağlamak amacıyla benzer bir mantıkla yürütülmektedir. Genel prosedür her iki ülkede de benzerdir ve çok az farklılık vardır. Öncelikle, Türkiye’de ne vergi mükellefinin ne de vergi idaresinin uzlaşma sağlandıktan sonra cayma hakkı bulunmamaktadır. Fransa’da ise vergi idaresi uzlaşmayı iptal edebilir ancak mükellef bu durumdan etkilenmez. Mükellefin bu konuda dava açma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca Türkiye’de bir uyuşmazlık için zincirleme sorumluluğu bulunan mükelleflerden biri ile uzlaşmaya varılması halinde

bu durum diğer mükellefler için de geçerlidir. Fransa’da ise bu durum kişiseldir ve diğer mükellefler uzlaşmanın sonuçlarından yararlanamazlar.

2.5.6. Güney Afrika

Güney Afrika Gelir İdaresi vergi kanunlarını tam olarak uygulama konusunda kararlı olmakla birlikte, bir anlaşmazlık durumunda vergi sisteminin etkinliğini sağlamak ve ideale yakın bir durum elde etmek için uzlaşma usulü kullanılmaktadır. Güney Afrika’daki uzlaşma süreci aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Bozdoğan, 2018: 206-210):

- Uzlaşma, vergi mükellefi ile Gelir İdaresi arasında yapılan yazılı bir sözleşmedir ve vergi mükellefine borcunu en fazla 12 taksitte ödeme fırsatı sunar. Uzlaşmanın bir koşulu olarak, mükellef borcun daha küçük bir kısmını ödemeyi kabul eder ve Gelir İdaresi de mükellefin kalan borcuna ilişkin herhangi bir işlem yapmamayı garanti eder.
- Uzlaşmanın Gelir İdaresi tarafından kabul edilebilmesi için, mükellefin uyumlu bir mükellef geçmişine sahip olması önemlidir. Bunun yanı sıra, son 3 yıl içerisinde uzlaşmaya varılmış olan mükelleflerle uzlaşma anlaşması yapılamamaktadır. Yapılacak olan uzlaşma başvurusuna mükellefin vergi borcunu neden ödeyemediğini kanıtlayan belgeleri de eklemesi gerekmektedir.
- Uzlaşma kesinleşmiş kamu borçlarını kapsar, yani tarhiyat öncesi uzlaşma kapsam dışıdır.
- Mükellef, vergi idaresine ödeyebileceği vergi borcu miktarını belirten ve bunu belgelerle destekleyen bir teklif sunmalıdır. Şayet Gelir İdaresi mükellefin teklifine ikna olursa uzlaşmaya varılır.
- Uzlaşma durumunda mükellef, uzlaşma kapsamındaki uyuşmazlık için itiraz ve dava açma hakkını kaybeder.

Güney Afrika ve Türkiye’deki uzlaşma süreci karşılaştırıldığında, Güney Afrika’da uzlaşma başvurusu için uyumlu bir mükellef olma şartı aranırken, Türkiye’de bu şartın dikkate alınmadığı görülmektedir. Güney Afrika’da uzlaşma başvurusunda bulunan mükellefin mali sıkıntı içinde olduğunu kanıtlama şartı ve mükellefin takip eden üç yıl boyunca uzlaşma başvurusunda bulunamaması şartı, uzlaşmanın kötüye kullanılmasını önlemeye ve vergi uyumunu sağlamaya yönelik uygulandığını göstermektedir. Türkiye’de ise mali durum ve yeniden başvuru açısından herhangi bir kısıtlama bulunmamakta ve uzlaşmanın suistimal aracına dönüşmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

2.6. Türkiye’deki Barışçıl Çözüm Yollarının Değerlendirilmesi

Barışçıl çözüm yollarının vergi uyumu üzerindeki etkisini daha iyi değerlendirebilmek için konunun farklı veri ve görüşler ışığında da ele alınmasının daha isabetli olacağı düşünülmektedir. Bu bağlamda barışçıl çözüm yollarının değerlendirilmesinde vergi gayreti oranları, yeniden yapılandırma ile tahsil edilen tutarlar, genel bütçe gelirlerinin tahakkuk ve tahsilatı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi mahkemelerinde görülen dava sayısı ve vergi hakimleri ile vergi müfettişlerinin görüşleri dikkate alınmıştır.

Vergi gayreti, toplam vergi kapasitesi (GSYİH) ile fiili vergi geliri arasındaki oransal ilişkiyi ifade eder. Başka bir deyişle, vergi gayreti vergi kapasitesinin ne ölçüde kullanılabildiği hakkında bilgi verir. Vergi politikasının başarısı, bir ölçü de vergi gayreti oranındaki iyileşme ile ölçülebilir. Bu bağlamda, vergi gayreti oranı arttıkça vergilendirmede etkinlik ve vergi uyumu artar denilebilir. Tablo 11’de Türkiye’nin 2010-2021 yılları arasındaki toplam vergi gelirleri, ilgili yılların vergi gayreti oranları ve bu oranların bir önceki yıla göre oransal değişimine ilişkin veriler yer almaktadır.

Tablo 11 verilerine göre, vergi gayreti bazı yıllarda artış gösterse de günümüze doğru azaldığı görülmektedir. Ayrıca, vergi gayretindeki artışların azalışlardan daha küçük olduğu görülmektedir. Vergi gayretindeki düşüşe paralel olarak, incelenen yıllar boyunca sık sık yeniden yapılandırma kanunlarının çıkarıldığı dikkat çekmektedir (Tablo 8). Bu bağlamda, vergi gayreti azaldıkça devletin yeniden yapılandırma kanunlarına başvurarak ve vadesi geçmiş vergi borçlarını ilgili düzenlemeler çerçevesinde tahsil ederek vergi uyumunu artırmaya çalıştığı gözlemlenebilir. Bir başka deyişle, mükelleflerin vergi ödememe direnci artarken, yeniden yapılandırma kanunlarının sunduğu avantajlar bu direnci azaltmakta ve mükelleflerin vadesi geçmiş vergi borçlarını ödemelerini sağlamaktadır. Yeniden yapılandırma kanunlarının vergi uyum sürecindeki temel işlevi, doğrudan vergi uyumunu -vergi ahlakını- artırmaktan ziyade, vergi uyumsuzluğunu azaltarak vergi uyumuna katkı sağlamak olarak yorumlanabilir.

Tablo 11: 2010-2021 Yılları Vergi Gayretine İlişkin Sayısal Veriler

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (Bin TL)	Vergi Gayreti Oranı	Vergi Gayretinin Oransal Değişimi
2010	216.109.327	%18,51	-
2011	260.262.362	%18,52	0,02
2012	285.694.848	%18,07	-0,46
2013	334.445.010	%18,34	0,28
2014	361.939.623	%17,61	-0,73
2015	418.693.567	%17,81	0,20
2016	470.431.189	%17,91	0,10
2017	549.774.756	%17,54	-0,37
2018	632.710.326	%16,83	-0,71
2019	686.314.640	%15,92	-0,92
2020	846.357.157	%16,77	0,85
2021	1.180.722.747	%16,29	-0,48

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2023), “Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları”, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/11/Genel_Devlet_Gelir_ve_Harcamaları-1999-2023.xls.

Tablo 12, yeniden yapılandırma kanunlarının yürürlüğe girdiği yıllar için vergi gelirleri, yeniden yapılandırma kapsamındaki tahsilatların vergi gelirleri içindeki payı, bütçe açığı ve yeniden yapılandırma kapsamındaki tahsilatların bütçe açığı içindeki payına ilişkin verileri sunmaktadır. Tablo 12 verilerine göre, yeniden yapılandırma gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı özellikle 2016 ve 2021 yıllarında oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, yeniden yapılandırma gelirlerinin önemli büyüklükte olması, tahmini bütçe açıklarının daha düşük olmasına katkıda bulunmaktadır. Bunun nedeni, yeniden yapılandırma kapsamında yapılan vergi ödemelerinin, önceki yıllara ait olsalar bile, tahsil edildikleri yılın bütçe hesaplarına kaydedilmesidir. Dolayısıyla, barışçıl çözüm yolunun hiç denenmemiş olması ihtimalinde ilgili yıldaki bütçe açığının daha yüksek olması muhtemel görünmektedir.

Tablo 12: Bazı Yapılandırma Kanunlarının Çıkarıldığı Yıllara Ait İstatistikler

Yıl	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Yapılandırma Tahsilatları/ Vergi Gelirleri	Bütçe Açığı (Bin TL)	Yapılandırma Kapsamındaki Tahsilat (Bin TL)	Yapılandırma Tahsilatları /Bütçe Açığı
2011	253.809.179	-	-18.936.234	26.366.265	%139,24
2014	352.514.457	-	-23.305.763	8.284.739	%35,55
2016	459.001.741	%9,62	-32.853.910	46.079.100	%140,25
2017	536.617.206	%1,12	-49.299.964	6.067.151	%12,31
2018	621.536.356	%4,55	-72.573.025	28.383.795	%39,11
2020	833.250.502	%4,05	-178.145.206	33.745.102**	%18,94
2021	1.164.988.132	%7,31	-206.130.949	85.143.500**	%41,31
2023*	4.270.667.774*	% 2,93	-615.896.139*	125.037.751**	%20,3
* Tahmini Tutarlar					
** Yapılandırma kapsamındaki sadece vergi tahsilatlarını içermektedir.					

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), “Genel Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri>.

Tablo 13, 2006-2022 yılları için genel bütçe gelirlerinin tahakkuk ve tahsilatına ilişkin verileri sunmaktadır. Kamu gelirlerinin gerçekleşme oranı bütçe performansı açısından önemlidir. Bu oran ne kadar yüksek olursa, bütçede belirlenen hedeflere ulaşılması ve kamu harcamaları için yeterli kaynak sağlanması açısından o kadar elverişli olur. İdeal olan, hedeflenen gelirin toplanmasıdır, ancak çeşitli nedenlerle %100 tahsilat sağlanamamaktadır. Kamu gelirlerinin gerçekleşme oranının, Tablo 13’te listelenen yıllar boyunca neredeyse sürekli olarak düşmüş olması dikkat çekicidir. Vergilerin kamu gelirlerinin en önemli parçası olması nedeniyle, vergi tahsilatında yaşanan sorunlar, kamu gelirlerinin gerçekleşme oranı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bütçede etkinlik açısından bakıldığında, tahakkuk tahsilat oranının artırılması son derece önemlidir. Barışçıl çözüm yolları ve özellikle yeniden yapılandırma uygulamaları sonucunda Hazine, vadesi geçmiş alacaklarının bir kısmından feragat ederek bu alacaklara kısa sürede ulaşabilmektedir. Hükümetin özellikle son yıllarda yeniden yapılandırma kanunlarına sıkça başvurması, kamu alacaklarının tahsilat sorununu ve tahakkuk-tahsilat oranındaki düşüşü azaltmaya yönelik bir girişim olarak değerlendirilebilir.

Tablo 13: 2006-2022 Yılları Genel Bütçe Gelirlerinin Tahakkuku ve Tahsilatı

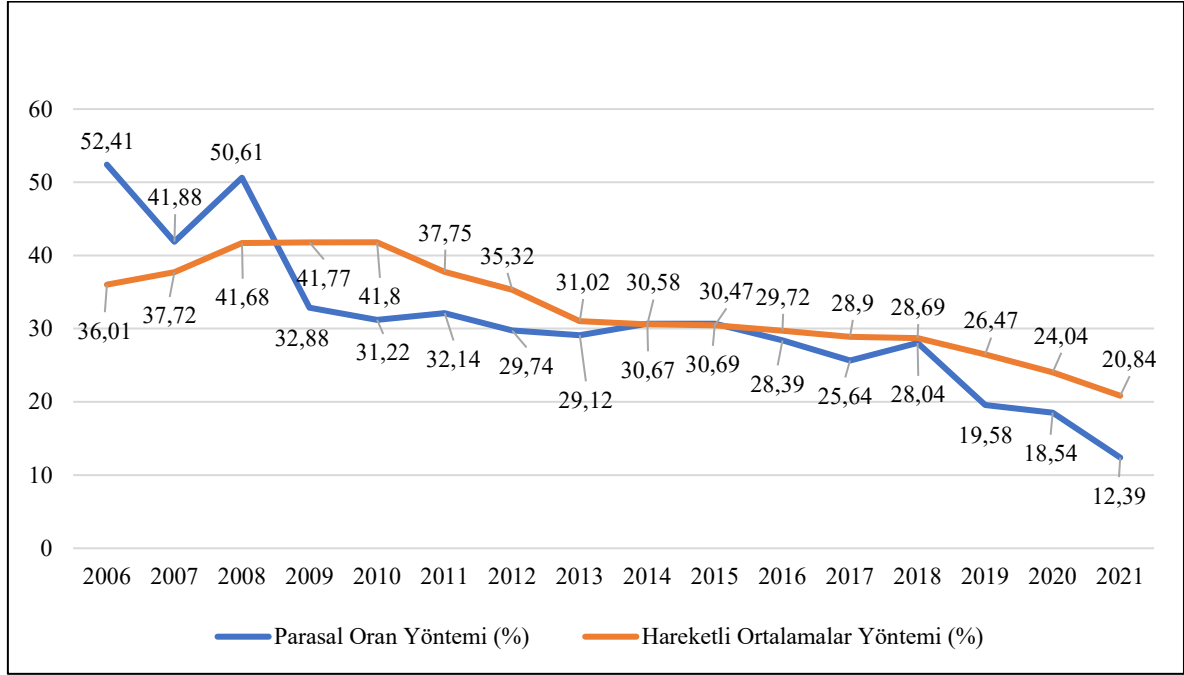
	Tahakkuk (TL)	Tahsilat (TL)	Gerçekleşme Oranı
2006	150.310.500.000	137.480.292.000	%91,46
2007	169.505.503.000	152.835.111.000	%90,17
2008	190.015.734.000	168.108.960.000	%88,47
2009	200.631.413.000	172.440.423.000	%85,95
2010	248.317.635.000	210.560.388.000	%84,79
2011	301.810.915.000	253.809.179.000	%84,10
2012	328.526.024.000	278.780.848.000	%84,86
2013	382.090.098.000	326.169.164.000	%85,36
2014	422.246.255.000	352.514.457.000	%83,49
2015	491.848.901.000	407.818.455.000	%82,92
2016	581.554.525.000	459.001.741.000	%78,93
2017	671.167.494.000	536.617.206.000	%79,95
2018	789.897.798.000	621.536.356.000	%78,69
2019	865.737.091.000	673.859.718.000	%77,84
2020	1.077.229.193.000	833.250.502.000	%77,35
2021	1.498.186.953.000	1.164.988.132.000	%77,76
2022	2.895.819.379.000	2.353.437.651.000	%81,27

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), “2006 - 2022 Yılları Genel Bütçe İstatistikleri”, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/07/Genel-Butce-Gelirleri-Tahsilat-Tahakkuk-Oranlari-Ekod4_1.xls.

Türkiye’nin 2006-2021 yılları arasındaki kayıt dışı ekonomi oranları Grafik 3’te yer almaktadır. Grafiğin genel eğilimi, kayıt dışı ekonominin payının dönemin başından sonuna doğru azaldığı doğrultusundadır. 2008 ve 2009 yılları, incelenen yıllar arasında kayıt dışı ekonomi oranlarının en yüksek olduğu yıllardır. 2008 yılında küresel ekonomik krizin bir sonucu olarak kayıt dışı ekonominin boyutunun arttığı düşünülmektedir. Ekonomik krizin etkileri hemen hemen tüm sektörlerde hissedildiği, bireyler ve işletmeler üzerinde olumsuz mali etkiler oluşturduğu bilinmektedir. Benzer şekilde, kriz dönemlerinde ekonomik zorluklar yaşayan taraflar vergi yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanabilirler. Bu noktada yeniden yapılandırma uygulamaları bu olumsuz etkileri ortadan kaldırmaya yardımcı olabilir. Nitekim yeniden yapılandırma uygulamalarının mükelleflere sunduğu fırsatlar (vergi ve/veya cezaların azaltılması, yaptırımların hafifletilmesi), daha önce beyan edilmemiş faaliyetlerin yeniden yapılandırma kapsamında beyan ve

tescil edilmesini sağlayabilir. Zira mükellefler beyan etmedikleri faaliyetlerini denetlenme riski altında yürütmekte ve stres altında kalabilmektedirler. Öte yandan, yeniden yapılandırma uygulamaları denetimlerden kaynaklanan yaptırım riskini de ortadan kaldırmaktadır. Dolayısıyla özellikle 2010 yılından sonra yaygın olarak kullanılmaya başlanan yeniden yapılandırma uygulamalarının kayıt dışı ekonominin azaltılmasına olumlu katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Grafik 3: Türkiye’de 2006-2021 Yıllarına İlişkin Kayıt Dışı Ekonomi Oranları



Kaynak: Bilen ve Şahan, 2023: 174.

Uyuşmazlıkların en doğru şekilde çözümü şüphesiz bağımsız mahkemeler tarafından sağlanabilir, ancak yargısal çözümlerin biraz zaman aldığı ve taraflara ek maliyetler yüklediği de bilinmektedir. Vergi suçları dışındaki uyuşmazlıklar idari yargının bir parçası olan vergi mahkemeleri tarafından çözüme kavuşturulmaktadır. Bu kapsamda vergi mahkemeleri sadece vergi uyuşmazlıklarına değil, vergi benzeri diğer kamu alacaklarından kaynaklanan uyuşmazlıklara da bakmaktadır. Buna göre, gümrük işlemlerinden kaynaklanan vergi uyuşmazlıkları hariç, hemen hemen tüm uyuşmazlıklarda mükellef doğrudan dava açma hakkına sahiptir. Sonuç olarak, vergi yargısının iş yükü oldukça fazla olmakla birlikte davaların çözüme kavuşturulması için geçen süre de uzamaktadır. Tablo 14, 2009 ve 2022 yılları arasında dava türlerine göre vergi mahkemelerinde görülen dava sayılarını göstermektedir.

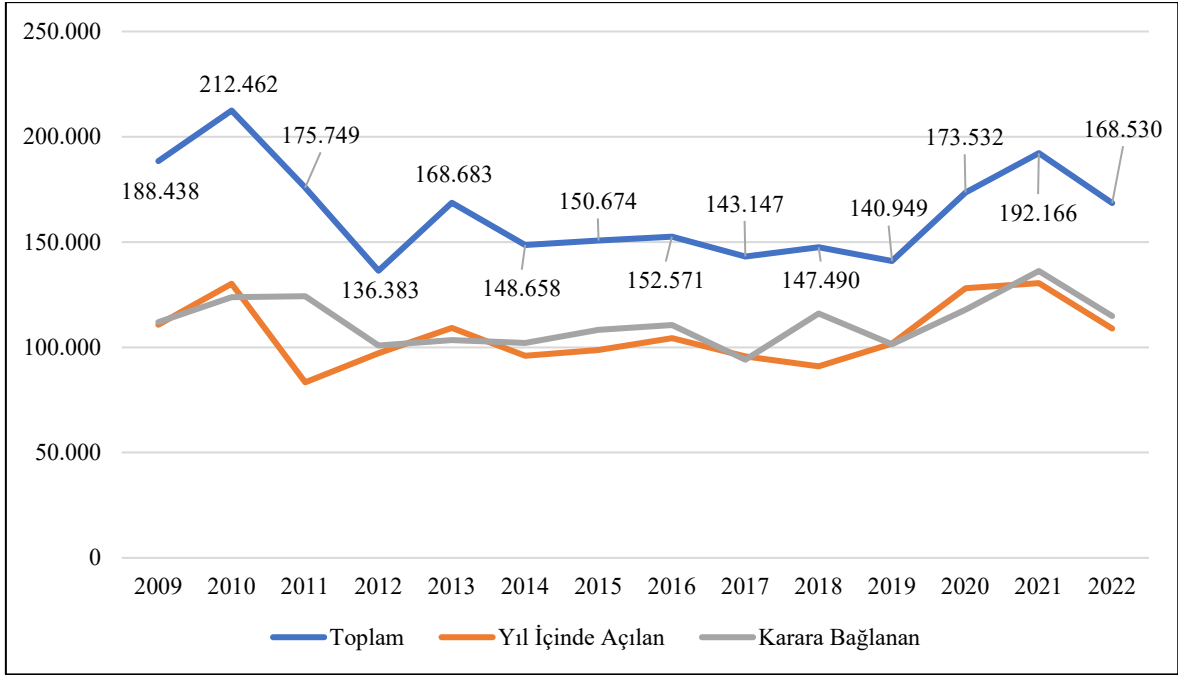
Tablo 14: Vergi Mahkemelerindeki Dava Türüne Göre Dosya Sayıları

Yıllar	Toplam	Geçen Yıldan Devir	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Karara Bağlanan	Gelecek Yıla Devir
2009	188.438	72.177	110.733	5.528	111.904	76.534
2010	212.462	76.534	130.133	5.795	123.791	88.671
2011*	175.749	88.671	83.377	3.701	124.303	51.446
2012	136.383	33.661	97.180	5.542	100.919	35.464
2013	168.683	53.251	109.141	6.291	103.509	65.174
2014*	148.658	47.382	96.036	5.240	102.128	46.530
2015	150.674	46.531	98.667	5.476	108.242	42.432
2016*	152.571	42.432	104.410	5.729	110.519	42.052
2017*	143.147	42.053	95.749	5.345	94.112	49.035
2018*	147.490	49.034	90.973	7.483	116.042	31.448
2019	140.949	31.447	101.804	7.698	101.411	39.538
2020*	173.532	39.542	128.063	5.927	117.809	55.723
2021*	192.166	55.723	130.482	5.961	136.249	55.917
2022	168.530	55.923	108.869	3.738	114.913	53.617
* Yapılandırma kanunlarının çıkarıldığı yıllar						

Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı (2023), “Adalet İstatistikleri Yayın Arşivi”, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adalet-istatistikleri-yayin-arsivi>.

Tablo 14 ve Grafik 4’teki veriler, vergi mahkemelerindeki dava sayısının yıllar içinde dalgalandığını, ancak genel olarak yüksek bir seviyede kaldığını göstermektedir. Barışçıl çözüm yollarının, uyuşmazlıkları dava yoluna gitmeden çözerek vergi mahkemelerindeki dosya sayısının azalmasında etkili olması beklenmektedir. Tablo 14’teki veriler incelendiğinde, bazı yeniden yapılandırma kanunlarının yürürlüğe girdiği yıllarda dava sayısının azaldığı, fakat bütün olarak ele alındığında dava sayısında düzenli bir azalma olmadığı görülmektedir. Diğer bir deyişle, yapılandırma uygulamalarının vergi mahkemelerindeki dava sayısının azalmasında istikrarlı bir etkisi olmadığından bahsedilebilir. Bu durumun nedeni, barışçıl çözüm yollarına başvurmadan doğrudan yargı yolunun tercih edilmesi ya da her iki çözüm yolunun aynı anda tercih edilmesi olabilir. Bu bağlamda, vergi uyuşmazlıklarında yargı dışı çözüm yollarının kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi, bu yöntemlerin daha etkin sonuç vermesine yol açarak hem mükellefe hem de devlete ekonomik ve zaman açısından fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Grafik 4: Vergi Mahkemelerindeki Dava Türüne Göre Dosya Sayıları



Kaynak: T.C. Adalet Bakanlığı (2023), “Adalet İstatistikleri Yayın Arşivi”, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adalet-istatistikleri-yayin-arsivi>.

Barışçıl çözüm yollarının sadece mükellef ve yasama perspektifinden incelenmesinin yeterli olmayacağı ve oldukça sınırlı kalacağı değerlendirilmektedir. Uyuşmazlık çözüm süreci mükellef ve yasama organının yanı sıra yürütme ve idari yargıyı da ilgilendirmektedir. Bu bağlamda, uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin etkisini daha iyi değerlendirebilmek amacıyla, çalışmada yürütme organından vergi müfettişleri ve idari yargıdan da vergi hâkimleri ile uyuşmazlık çözüm yöntemleri ve vergi uyumu hakkında görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

İdari yargı mensupları ile vergi uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yolları ve vergi uyumuna etkilerine dair yapılan görüşmelerden çıkan sonuçlar şunlardır:

Kanunilik İlkesi Açısından Barışçıl Çözüm Yollarının Değerlendirilmesi: Vergi mahkemeleri kurulmadan önce vergi uyuşmazlıkları komisyonlar tarafından ele alınmaktaydı. Hatta vergi mahkemelerinin kuruluşu sırasında bazı komisyon üyeleri bu komisyonlardan vergi mahkemelerine nakledilmiş ve vergi hâkimi olarak görev yapmışlardır.

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümünde rol oynayan komisyonlar, kanunla yüklenen vergi borcunu değil, sadece vergi tarhiyatını ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan barışçıl çözüm yolları hukuka aykırılık bakımından bir engel teşkil etmemektedir (kanunilik ilkesi). Diğer

taftan bu komisyonların yetki sınırlarının kanunlarda tanımlanması halinde hukuka uygunluk açısından daha etkin bir süreç yürütülebilecektir.

Yapılandırma Uygulamalarına Sıklıkla Başvurulması ve Bunların Bir İstismar Aracı Haline Dönüşebilmesi: Yapılandırma uygulamaları nihai olarak, vergi/ceza borçlarının ödenmesi bakımından vergiye uyumunun sağlanmasını gerçekleştirmektedir. Ancak bu uygulamaların kısa süreler içinde tekrarlanması mükellefler arasında “af” beklentisini artırmaktadır. Bu beklenti ise mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmede gevşek davranmalarına neden olabilmektedir. Daha kötümser bir yaklaşımla, vergi ödemekten kaçınmak veya ödemeleri geciktirmek için bir istismar aracı haline bile gelmesi söz konusu olabilir. Yapılandırmalardan yararlananlar zamanında kamu kesimine aktarması gereken kaynakları kullanmakta ve geçmişte ödemedikleri vergi borçlarını yıllar sonra aynı miktarda ödeyerek ekonomik bir avantaj elde etmektedirler. Özellikle sahte fatura düzenleyen/kullanan mükellefler yeniden yapılandırmalardan yararlanmakta, dava sürecinin askıya alınmasıyla zaman kazanmakta ve yeniden yapılandırmanın gereklerini yerine getirmeseler dahi herhangi bir kısıtlama olmaması halinde bir sonraki yeniden yapılandırmadan yararlanabilmektedirler. Dolayısıyla, yapılandırmalar sonucunda kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi olumlu bir sonuç olarak görülse de yapılandırma başvurularının oldukça fazla sayıda olması, bu çözüm yolunun vergi kaçakçılığını aklama mekanizması olarak işlev görülmesine yol açabilecektir.

Ayrıca yapılandırmaya başvurulduğunda idari ve yargısal süreçler askıya alınmaktadır. Mükellefler arasında vergi ödememek için zaman kazanmak amacıyla bu başvuruyu yapmayı tercih edenler olabilir. Yani vergi ödememek için dava açan mükellef, dava sürecinin uzun sürmesinden (çok kapsamlı davalarda 4 yıla kadar uzayabilmektedir) yararlanmakta ve dava kaybedilene kadar zaman kazanmaktadır. Verginin tahakkuku ile davanın sonuçlanması arasında geçen sürede, ödenmesi gereken vergi borcu tutarı enflasyonun etkisiyle değer kaybedebilir ve sonuçta mükellefe olan maliyeti azalabilir. Dava açma hakkı, özellikle enflasyonist dönemlerde bu şekilde kötüye kullanılabilir.

Ekonomik Zorluk Yaşanılan Dönemlerde Barışçıl Çözüm Yollarının Vergi Uyumunu Etkisi: Barışçıl çözüm yollarının; vergi indirimleri, uygun ödeme koşulları ve vergisel işlemlerde kolaylık sunması sebebiyle, mükelleflerin ekonomik zorluk yaşadığı dönemlerde vergi uyumunu sağlamak için gerekli olabileceği öne sürülmektedir. Hatta barışçıl çözüm yollarının bu dönemlerde vergi mükellefleri için bir “can simidi” işlevi de görebileceği belirtilmektedir. Mükellefin durumunu dikkate alan bu yaklaşım, devlet ile mükellef arasındaki karşılıklı güvenin artmasına ve sonraki zaman dilimlerinde mükellefin vergiye uyum sürecinde gayretli olmasına etki edebilecektir.

Barışçıl Çözüm Yollarının Mahkemelerdeki Dosya Yüküne Etkisi: Barışçıl çözüm yolları, uyuşmazlıkların yargıya başvurulmadan çözülmesini sağlayarak vergi yargısındaki dava yükünün

artmasını önler. Başka bir deyişle, barışçıl çözüm yollarının kullanılması yargı organlarının yükünü azaltmaktadır. Çünkü barışçıl çözüm yolları; karmaşık ve zahmetli olan vergilendirme işlemlerini sadeleştirip kolaylaştırarak, uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını ve yargıya taşınma ihtimalini azaltabilmektedir. Diğer taraftan, uyuşmazlıklar idare ile mükellef arasında çözüme kavuşturulacağı için, mahkeme harçları ve avukatlık ücretleri de uyuşmazlık çözüm sürecinde bir maliyet olmaktan çıkmaktadır. Bunlara ilaveten, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların önce idari yollarla çözümünün zorunlu tutulması, vergi mahkemelerindeki dava yükünün azalmasında ayrıca etkili olabilecektir.

Bunların aksine, barışçıl çözüm yollarının yıllar boyunca sürekli uygulanmasına rağmen vergi mahkemelerindeki dava sayılarında önemli bir azalma olmadığı da dikkat çekmektedir. Bunun başlıca nedenlerine ilişkin yargı mensupları tarafından ileri sürülen görüşler şu şekildedir:

- Vergi incelemeleri sonucunda sahte fatura kullanımından kaynaklanan uyuşmazlıklar yargıya intikal etmekte ve bu durum dava sayısında artışa neden olmaktadır.
- Vergi affi niteliğindeki uygulamaların sıklıkla kullanılması, mükellefler arasında sürekli bir af beklentisinin oluşmasına ve “nasıl olsa yeni bir af çıkar” düşüncesinin/beklentisinin yeniden yapılandırma işlemlerinin gereklerinin yerine getirilmesinde özen gösterilmemesine yol açabilir. Barışçıl çözüm için yapılan başvuru mahkeme sürecini durdursa bile, barışçıl çözümün gereğinin yerine getirilmemesi durumunda vergi idaresi yeniden tarhiyat yapabilecek ve bu tarhiyat da mükellef tarafından tekrar mahkeme önüne getirilebilecektir. Bu durumda, bir uyuşmazlık ikinci kez mahkeme önüne gelerek mahkemelerdeki dosya sayısının artmasına yol açabilecektir.
- Barışçıl çözüm yolu kullanılsa dahi geriye dönük incelemenin yapılabileceği durumlardan kaynaklı uyuşmazlıkların ortaya çıkma ihtimali bulunmaktadır. Şöyle ki, bazı barışçıl çözüm yollarında, kapsama alınan dönemler için ilerleyen zamanlarda geriye dönük inceleme yapılabilmesine imkân veren hükümler bulunmaktadır. Uyuşmazlık barışçıl bir yolla çözülsün bile, ilgili dönem için gelecekte yapılacak geriye dönük denetimlerde başka uyuşmazlıklar tespit edilmesi ve yeni tarhiyatların yapılması söz konusu olabilir. Söz konusu tarhiyatların yargıya taşınması nedeniyle de vergi yargısının yükü artabilecektir.
- Vergi idareleri benzer vergi işlemlerinde tüm mükellefler için aynı tekniği kullanabilmektedir. Mahkemeye intikal etmiş ve iptal edilmiş bir vergi tarhiyatı, diğer mükelleflerin de dava açarak tarhiyatın iptalini talep etmesine yol açabilir. Çünkü, mahkemelerin aynı tür davalarda aynı kararları vermesi haklı bir beklenti olacaktır. Diğer mükelleflerin bu beklentiyle hareket ederek dava açması, yargıdaki dava yükünün artmasında etkili olabilecektir.
- Vergi davası harçlarının diğer davalarda hesaplanan nispi harçlara kıyasla sabit olması, yani uyuşmazlık tutarına göre değişmemesi, dava açmayı oldukça kolaylaştırabilmektedir. Başka

bir deyişle, vergi davası harcının uyuşmazlık konusu tutardan bağımsız olması, mükellef açısından dava açma maliyetini azaltmakta ve bu husus da dava yükünün artmasına yol açabilmektedir.

- Bazı uyuşmazlıklar idarenin yanlış hesaplamaları veya kanunu yanlış yorumlamasından kaynaklanabilmektedir. Şöyle ki yapılandırma kanunlarında yer alan bazı hükümlerde açık ifadelerle yer verilmemesi, idarenin yorum yapmasına imkân tanımakta ve yanlış yorum nedeniyle uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Dahası, barışçıl çözüm yollarıyla ilgili komisyonlarda vergi idaresi personellerinin bulunması nedeniyle; mükellefin bilgi eksikliğinin bu personeller tarafından anlaşılabileceği ve kasıtlı olarak mükellefin haklarının göz ardı edilebileceği düşüncesi, mükelleflerin menfaatleri konusunda endişe duymalarına neden olabilecektir. Bu düşüncenin tesirindeki mükelleflerde idareye karşı bir güven eksikliği oluşabilecek ve her ihtimale karşı dava açma hakkını da tercih edebileceklerdir. Mükelleflerde oluşan bu hissiyat, vergi mahkemelerindeki dosya sayılarında artışlar meydana getirebilecektir.

Barışçıl çözüm yollarının yürürlüğe girmesinden, yani yasalaşmasından yasama organı sorumlu iken, bunları uygulama yetkisi yürütme organını temsil eden vergi idarelerine verilmiştir. Bu bakımdan uyuşmazlık çözümünde barışçıl yolların etkinliğinin vergi idaresi tarafından nasıl değerlendirildiği de önem arz eden bir husustur. Bu doğrultuda, vergi incelemesi yapmaya yetkili bazı vergi müfettişleri ile barışçıl çözüm yolları ve bunların vergi uyumu üzerindeki etkileri konusunda görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerin sonuçları ise şu şekilde özetlenebilir:

Barışçıl çözüm yollarının vergi sistemi içerisinde yer alması ve vergi idaresinin etkinliği:

Barışçıl çözüm yolları uyuşmazlıkları yargı yoluna götürmeden, mükellef ile idare arasında çözüme kavuşturarak hem vergi idaresi açısından hem de mükellef açısından olumlu sonuçlanmaktadır. Vergi idaresi, barışçıl çözüm yollarının sonucunda kanunen yürütmesi gereken vergilendirme işlemlerini, gecikmeli de olsa tamamlamış olmaktadır. Mükellef ise, geciken vergi yükümlülüklerini bir yaptırıma maruz kalmadan yerine getirmektedir. Bu süreçte, mevzuat kaynaklı yürütülen barışçıl çözüm yolları tüm mükellefler için eşit olarak sunulmaktadır ve barışçıl çözüm yollarına yapılan başvuruların değerlendirme süreci subjektif değil objektif esaslara göre gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle, kimlerin bu yollara başvurabileceği konusunda bir keyfiyet söz konusu değildir. Bu açıdan bakıldığında vergi sistemi, uyuşmazlık çözümü konusunda mükelleflere adil davranmaktadır. Ancak, uzlaşma uygulamasının adalet algısını biraz zayıflatabileceği düşünülmektedir. Çünkü uzlaşma komisyonlarında herhangi bir sınırlama olmadığından, aynı türden uyuşmazlıklarda komisyon kararlarının değişiklik gösterebilir. Bu açıdan uzlaşma komisyonlarının adaletsiz olarak algılanan sonuçlar üretmesi mümkündür.

Öte yandan, barışçıl çözüm yolları vergiyi doğuran olaydan tahsilata kadar geçen süreçteki prosedürleri azaltarak tahsilat işlemlerini hızlandırmaktadır. Bu durum idarenin iş yükünü azaltarak verimliliğin artmasına katkı sağlamaktadır. Ancak vergi müfettişlerinin barışçıl çözüm komisyonlarında yer almaması, verimliliğin daha da artmasını sınırlayan bir neden olarak görülmektedir. Şöyle ki; genel olarak barışçıl çözüm yolları vergi sistemi içindeki uyuşmazlıkları çözme kapasitesine sahiptir. Özellikle izaha davet yönteminin daha yaygın bir şekilde kullanılması ve vergi müfettişlerinin bu komisyonlara katılmasının uyuşmazlıkların tespitinde ve çözümünde oldukça faydalı olabileceği düşünülmektedir. Bunların aksine, bazı uygulamaların da mükelleflere olması gerekenden daha fazla hak tanıdığına ve bu durumun suistimale yol açabileceğine işaret edilmektedir.

Vergi idaresinin etkinliğine ilişkin bir diğer sorun da barışçıl çözüm yollarının yasal ve idari işlemleri askıya alması nedeniyle vergi denetimlerini etkisiz hale getirmesi ve yaptırımların caydırıcılığını azaltmasıdır. Şöyle ki, vergi incelemesi sırasında matrah farkının ortaya çıkması, denetim için olumlu bir motivasyon kaynağı olmakta ve idarenin etkinliğini artırmaktadır. Vergi inceleme raporuna dayanılarak yapılan ek tarhiyatlar ve diğer yaptırımlar, matrah artırımı veya yeniden yapılandırma uygulamalarının hayata geçirilmesi halinde iptal edilmektedir. Diğer bir deyişle vergi incelemesi sonuçsuz kalmaktadır ve sadece matrah artırımı oranı ile hesaplanan ek tarhiyat uygulanmaktadır. Denetim raporunda hesaplanan matrah farkının dikkate alınmaması vergi müfettişlerinin motivasyonu düşürebilmektedir. Sonuç olarak da devlet, kendi yapmış olduğu düzenlemeler neticesinde tahsil etmeye hak kazandığı gelirden mahrum kalabilmektedir.

Barışçıl çözüm yolları ve kanunilik ilkesi: Barışçıl çözüm yolları vergi borçlarını ve ilgili diğer yaptırımları tamamen ortadan kaldırabilir veya azaltabilir. Bu yönüyle barışçıl çözümler genel bir vergi affı ile aynı işleve haiz olmaktadır. Ancak, aflar parlamentoda nitelikli çoğunlukla kabul edilirken, barışçıl çözüm yolları basit çoğunlukla kabul edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, barışçıl çözüm yolları hem anayasal hem de yasal hükümleri geçersiz kıldığı için eleştirilmektedir. Buna karşılık barışçıl çözüm yollarının; vergi alacağının tahsilini gerçekleştirmesi ile kamu hizmetlerinde devamlılığı sağlayan, genel kamu yararını ilgilendiren bir sonucunun da olduğu unutulmamalıdır.

Son yıllardaki örneklerine bakıldığında, barışçıl çözüm yollarında (özellikle yapılandırma ve uzlaşmada) bütünüyle af anlayışının terk edildiği ve vergi aslının her koşulda korunmaya çalışıldığı görülmektedir. Barışçıl çözüm yolları sınırlarının mevzuatta net bir şekilde belirtilmesi, komisyonların inisiyatif almasına engel olabilecek ve dolayısıyla uyuşmazlık çözüm süreçlerinde yaşanan olumsuzlukların giderilmesine katkı sağlayabilecektir.

Barışçıl çözüm yolları ve mükelleflerin vergiye uyumu: Vergi alacağı hazineye girmeden nihai olarak vergi uyumunun gerçekleşmeyeceği bir gerçektir. Vergi uyumuna tahsilat açısından yaklaşıldığında, barışçıl çözüm yolları sonucunda vergi borçlarının ödenerek vergi uyumunun

gerçekleştikten söz edilebilir. Devletin vergilendirme sürecinde mükellefin özel durumunu ve görüşünü dikkate alan yaklaşımı, barışçıl çözüm yollarıyla topluma yansımaktadır. Bu durumun mükelleflerin psikolojisi üzerinde olumlu bir etki yapması beklenmektedir. Barışçıl çözüm yolları ve özellikle yeniden yapılandırma uygulamalarının hayata geçirilmesi, mükelleflerin devletin bu yaklaşımının farkında olduklarını ve vergi ödemelerini yaparak bu yaklaşımı karşılıksız bırakmadıklarını göstermektedir. Ancak vergi sistemlerinin gerçek başarısı, uyuşmazlıkların herhangi bir yolla çözülerek vergi tahsilinin gerçekleşmesi ile değil, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini uyuşmazlığa yol açmadan yerine getirmeleri ile ölçülebilir. Bu itibarla; vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin mevzuat hakkında yeterince bilgilendirilmemesi ve yükümlülüklerinin tam olarak farkında olmamaları, af beklentilerinin tembelliğe neden olması, mevzuatın öngördüğü yaptırımların yeterince caydırıcı olmaması ve mevcut yaptırımların mükellef lehine hafifletilebilmesi gibi nedenlerin mükellefler arasında önemli bir vergi ahlakı ve vergi bilinci eksikliğine yol açabileceği değerlendirilmektedir. İyi bir vergi ahlakına ve vergi bilincine sahip olmayan mükelleflerin vergi uyumuna aykırı davranışlarda bulunmaları ve barışçıl çözüm yollarını bir istismar aracı olarak kullanmaları olasıdır. Bu bağlamda, barışçıl çözüm yollarının sık tekrarlanmayacak ve suistimali önleyebilecek bir şekilde yeniden tasarlanması, barışçıl çözüm yollarının asli fonksiyonunu daha iyi yerine getirmesini sağlayabilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ BARIŞÇIL YOLLARLA ÇÖZÜMÜNÜN VERGİ UYUMUNA ETKİSİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yöntemlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemektir. Vergi, Türkiye’de en yaygın uyumsuzluk konularından biridir. Vergi uyumsuzlukları, vergi mevzuatını ihlal eden davranışların bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumu ise vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesi anlamına gelmektedir. Vergiler devlet için ana gelir kaynağı olduğundan, vergi mükelleflerinin vergiye uyumlu olması arzu edilir. Uyumsuzluk sonucunda, devletin zamanında toplaması gereken kaynaklar toplanamaz ve devlet hedeflenen vergi gelirinden mahrum kalır. Bu tür uyumsuzluklar ya yargısal süreçlerle ya da barışçıl yöntemlerle çözümlenmektedir. Uyumsuzlukların yargı yoluyla çözümü kesin bir çözüm olmakla birlikte zaman alan ve maliyetli bir süreçtir. Zaman farkı ise kamu maliyesi açısından göz ardı edilemeyecek olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Arzu edilen sonuç, ortaya çıkan ve çıkabilecek vergi uyumsuzluklarının mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturulmasıdır. Bu nedenle vergi uyumsuzluklarının daha pratik bir şekilde çözüme kavuşturulması için birçok hukuki çözüm yoluna başvurulmaktadır.

Gerek vergi sistemi içerisinde yer alan gerekse de hukuki düzenlemelerle uygulanmakta olan vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yollarının ne denli amacına hizmet ettiği merak konusudur. Acaba barışçıl çözüm yolları, her zaman başvuruya elverişli olduğu için bir suistimale neden olmakta mıdır? Yoksa vergi mükellefleri bu çözüm yollarını fırsat bilerek hatalarını telafi edip bundan sonraki vergisel işlemlerinde yanlış yapmama konusunda özen göstermekte midir? Hiç şüphesiz barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğu gösteren mükellefler için bir dost eli fonksiyonu sağlamaktadır. Çünkü bir vergi uyumsuzluğu sonucunda hem vergi aslı hem de vergi cezaları ile karşı karşıya kalınması söz konusudur. İyi niyetli düşünüldüğünde uyumsuzluğa düşen vergi mükellefleri için barışçıl çözüm yolları bir telafi işlevi sağlayabilir. Diğer taraftan, devlet barışçıl çözüm yollarını uygulayarak tahsil edilemeyen vergi gelirlerini hazine kazandırmaktadır. Barışçıl çözüm yolları, kayıt dışı kalmış vergi kaynaklarının da kayıt altına alınmasını sağlayabilmektedir.

Araştırmanın amacı özetle, vergi uyumsuzluklarının çözümü için uygulanmakta olan barışçıl yollar, uyumsuz vergi mükelleflerine uyum göstermeleri için bir fırsat olarak mı işlev görmektedir.

yoksa “nasıl olsa bu uygulamalar var” düşüncesiyle vergi mükelleflerini bir tembelliğe sürüklemeye ve sürekli uyumsuzluk göstermeye mi özendirmektedir? Bu hususlar araştırmanın amacını oluşturmaktadır. Araştırmada ele aldığımız vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yolları şunlardır:

- Uzlaşma
- Yeniden Yapılandırma
- Pişmanlık ve Islah
- İzaha Davet
- Cezalarda İndirim
- Hataların Düzeltilmesi
- Kanun Yolundan Vazgeçme

Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının yargısal çözüm yolları dışında birçok çözüm yolları bulunmaktadır. Araştırmada bu çözüm yollarının tamamına yer verilmemiştir ve bazıları ele alınmaktadır. Bunun nedeni, söz konusu çözüm yollarının vergi sistemi içerisinde var olması, uyumsuzluğa düşen her vergi mükellefinin zaman sınırlaması olmaksızın başvurabileceği çözüm yollarından olmasıdır. Ele alınan barışçıl çözüm yollarından istisna olarak sadece yeniden yapılandırma uygulamaları vergi sistemi içerisinde yer almamaktadır. Yeniden yapılandırmanın da araştırma kapsamına dahil edilmesinin nedeni, rutin olarak olmasa da farklı zamanlarda sıkça uygulamaya konulan bir çözüm yolu olmasındandır. Ayrıca yeniden yapılandırma uygulamalarıyla ele alınan kamu alacaklarının hem çeşidinin hem de miktarının göz ardı edilemeyecek kadar büyük miktarlarda olmasıdır. Matrah artırım uygulaması; vergi denetimi ile ilgilidir ve barışçıl çözüm yolları arasında yer almadığından dolayı araştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Araştırmanın anakütlesi, İstanbul’daki mali müşavir olarak faaliyet gösteren gerçek kişileri kapsamaktadır. İstanbul’da mali müşavir olarak toplam 50818 muhasebe meslek mensubu faaliyette bulunmaktadır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Bir araştırmada tüm anakütle birimlerine ulaşamadığında, anakütleden küçük ancak anakütleyi temsil edebilen daha az sayıda gözlemin analiz edilmesi mümkündür. Anakütlenin özelliklerini taşıyan, dolayısıyla anakütleyi temsil etme özelliği olan, daha az sayıdaki gözlemlerin oluşturduğu grup “örneklem” olarak adlandırılır (Can, 2014: 24; Yıldırım, 2015: 71).

Anakütle büyüklüğünü belirlemek için farklı yaklaşımlar getirilmiştir. Bunlardan birisi Optimum Örneklem Hacimleri Tablosundan yararlanmaktır. $\alpha = 0.05$ ve anakütle oranı $= 0.5$ iken optimum örneklem hacmi “Optimum Örneklem Hacimleri Tablosu”nda gösterilmiştir (Yıldırım, 2015: 91).

Tablo 15: Optimum Örneklem Hacimleri

Anakütle Büyükülüğü	Örnekleme Hatası (±)			Anakütle Büyükülüğü	Örnekleme Hatası (±)		
	%3	%5	%10		%3	%5	%10
100	92	80	49	10,000	964	370	95
250	203	152	70	25,000	1023	378	96
500	341	217	81	50,000	1045	381	96
750	441	254	85	100,000	1056	383	96
1000	516	278	88	1,000,000	1066	384	96
2500	748	333	93	100,000,000	1067	384	96
5000	880	357	94				

Kaynak: Cohen vd., 2007: 104.

d = Tahmin edilen ortalama ile gerçek anakütle ortalaması arasındaki farkını (hata marjını),
z = Belirlenen güven düzeyine karşılık gelen standart normal değişken değerini ifade eder.

Bu doğrultuda, anakütle oranının tahmini için aşağıdaki formül kullanılır:

$$n = \frac{Z_{a/2}^2 \cdot \pi \cdot (1 - \pi)}{d^2}$$

Anakütle ortalamasının tahmini için aşağıdaki formül kullanılır:

$$n = \frac{Z_{a/2}^2 \cdot \sigma^2}{d^2}$$

$n/N \geq 0,05$ ise yukarıdaki formüller, $\frac{N}{N+n-1}$ sonlu anakütle düzeltme faktörüyle çarpılarak örneklem hacmi belirlenir (Yıldırım, 2015: 91).

Bu araştırma %95 güven düzeyi ve yaklaşık %5 hata payı ile yapılmıştır. Bunun için 384 katılımcıyla görüşülmesi hedeflenmiş 405 katılımcıyla görüşülmüştür. Katılımcılardan bazılarının anket sorularını eksik cevaplaması ve bazılarının da hiç cevaplamaması sorunları nedeniyle 7 katılımcının anketi analize dahil edilememiş, neticede analize $n = 398$ katılımcı ile devam edilmiştir. Araştırmanın anakütlesini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının sayısı $N = 50818$ 'dir.

Nihayetinde hata payı ve örneklem hacmi ilişkisi şöyle kurulabilir:

$$n = \frac{1.96^2 \cdot 0.5(1 - 0.5)}{0.0491^2} = 398$$

Anket verileri çok değişkenli istatistiksel analiz yöntemlerinden açımlayıcı faktör analizi ile analiz edilmiştir. Ölçeklerin güvenilirliğinin ölçülmesinde ise Cronbach's Alpha katsayısından faydalanılmıştır.

3.3. Araştırmanın Ölçeği ve Verilerin Toplanması

Araştırmanın amacına uygun olarak; 7 demografi sorusunun yanı sıra 20 soruluk bir ölçek uygulanmıştır. Araştırmanın ölçeğinde yer alan sorular, vergi uyumsuzluklarının barışçıl çözüm yollarına ilişkin literatürde yer alan; Dolbun (2019), Biniş (2012), Sarılı (2020), Arıman (2019), Çelik (2015), Cibo (2019) ve Abdurrahmani (2019) çalışmalarından derlenerek oluşturulmuştur.

Araştırmanın saha uygulaması 2022 yılının ilk çeyreğinde yapılmıştır. Araştırmada veri toplama aşamaları CATI (Bilgisayar destekli telefonla anket sistemi) görüşme yoluyla gerçekleştirilmiştir.

Katılımcılara yöneltilen demografik sorular şunlardır:

- Daha önce barışçıl çözüm yollarının hangilerinden yararlandınız?
- Cinsiyetiniz
- Eğitim Durumunuz
- Mükellefiyet Türünüz
- Medeni Durumunuz
- Yaşınız
- Aylık Geliriniz
- Çalışma Yılı

Araştırma ölçeğindeki maddeler 5'li Likert ölçeğine göre puanlanmıştır. İlgili puanlar ve ibareler Likert ölçeğine uygun olarak eşleştirilerek katılımcının görüşlerine başvurulmuştur. Araştırmaya katılan katılımcılardan toplanan veriler SPSS 26.0 ile analiz edilmiştir.

Tablo 16: Anket cevaplarının puanları ve ibareleri

Puan	İbare
1	Kesinlikle Katılmıyorum
2	Katılmıyorum
3	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum
4	Katılıyorum
5	Kesinlikle Katılmıyorum

3.4. Araştırmanın Kısıtları

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözümü ülke genelinde uygulanmaktadır. Araştırmanın en ideal sonucu ülke çapında bir anket yapılması olurdu. Ancak bütçe ve zaman kısıtları nedeniyle bu gerçekleştirilememiştir. Araştırmanın örneklemini İstanbul'da çalışan mali müşavirler oluşturmaktadır. İstanbul hem ekonomi hem de nüfus açısından Türkiye'nin en büyük ilidir. Türkiye'de en fazla vergi mükellefine sahip ildir ve en fazla vergi geliri bu ilden toplanmaktadır. Ayrıca en fazla barışçıl çözüm yollarına olan başvuru da İstanbul'dan gelmektedir. Bu nedenle araştırma tüm Türkiye'de yapılamamış olsa da Türkiye geneli bir sonucu yansıtmak için en ideal ilin İstanbul olduğu düşünülmüştür. Araştırma için gerekli veriler tamamen bireysel çabalarla elde edilmiş, herhangi bir kuruluştan veri (hazır anket vb.) alınmamıştır. Ayrıca, araştırma bütçesi için herhangi bir kuruluştan mali destek alınmamıştır.

Çalışmanın bir diğer kısıtı ise araştırmanın doğrudan vergi mükellefleri üzerinde gerçekleştirilememesidir. Vergi işlemleri teknik bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Herhangi bir vatandaş yaptığı faaliyetler sonucunda vergi mükellefi olabilir ancak vergi konusunda yeterli teknik bilgiye sahip olmayabilir. Araştırmada örneklem grubuna yöneltilecek soruların cevaplandırılması teknik vergi bilgisi gerektirmektedir. Araştırma analizinden mümkün olan en iyi sonucu elde edebilmek için soruların araştırma hakkında gerçek ve yeterli bilgiye sahip kişiler tarafından cevaplanması gerekmektedir. Mükellefler vergi işlemlerini genellikle muhasebe meslek mensupları aracılığıyla gerçekleştirdikleri için, araştırmada ele alınan sorulara en geçerli cevapları bu meslek mensuplarının verebileceği varsayılmaktadır. Çünkü bu meslek mensuplarının faaliyetlerinin büyük çoğunluğu muhasebe ve vergi işlemlerinden oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi konularında uzman kişiler olarak faaliyette bulunmaktadır.

Bir diğer kısıt ise araştırma kapsamında bazı verilerin elde edilememesidir. Vergi ile ilgili bazı hususlar gizlilik kapsamına girmektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali de cezai bir suçtur. Gönüllülük esası olmadığı sürece vergi ile ilgili bazı veriler elde edilememektedir. Barışçıl çözüm yollarından kimlerin yararlandığı, kişi bazında vergi uyuşmazlıklarının miktarı vb. veriler vergi mahremiyeti kapsamına girdiği için bu tür verilere kişi bazında ulaşılamamıştır.

3.5. Verilerin Analizi

Katılımcılara, araştırmaya yönelik anket sorularından ilki olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan barışçıl yollardan mükelleflerin daha çok hangisinden yararlandıkları sorulmuştur. Herhangi bir barışçıl çözüm yolundan yararlanmayan mükellefler araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Sorunun yanıtına ilişkin sayısal verilere Tablo 17’de yer verilmiştir:

Tablo 17: Katılımcıların Yararlandığı Barışçıl Çözüm Yolları

Barışçıl Çözüm Yolu	Sayı	Yüzde (%)
Uzlaşma	76	19.1%
Yeniden Yapılandırma	243	61.1%
Pişmanlık ve İslah	3	0.8%
Cezalarda İndirim	37	9.3%
Hataların Düzeltilmesi	33	8.3%
Kanun Yolundan Vazgeçme	6	1.5%
İzaha davet	0	0%

Katılımcıların %61.1’i yeniden yapılandırma, %19.1’i uzlaşma, %9.3’ü cezalarda indirim, %8.3’ü hataların düzeltilmesi, %1.5’i kanun yolundan vazgeçme, %0.8’i pişmanlık ve ıslah yollarından yararlanmışlardır. Katılımcılar arasında izaha davet yolundan yararlanan olmamıştır (%0). Araştırma sonuçlarına göre katılımcıların en çok yeniden yapılandırma yolunu tercih ettiği görülmektedir.

Yeniden yapılandırma vergi sisteminde yer almayan ancak hükümetin gerekli gördüğü durumlarda başvurduğu bir yöntemdir. Sistemde yer almamasına rağmen en çok tercih edilen çözüm olması altı çizilmesi ve vurgulanması gereken bir konudur. Kamu hizmetlerinin aksamaması için vergilerin zamanında tahsil edilmesi son derece önemlidir. Devletin vergi alacaklarının biriktiği ve geciktiği birçok dönemde bu çözüm yolunun sıklıkla uygulamaya konulduğu gözlemlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının çözümünde en tercih edilen yöntemin bu olduğu ve diğer çözüm yollarının yetersiz ya da kapsamının sınırlı olduğu yorumu yapılabilir. Yeniden yapılandırma kanunları genellikle vadesi geçmiş tüm kamu alacaklarını kapsar ve neredeyse tüm mükelleflerin başvurabilmesi için uygun koşullarda çıkarılır.

Tablo 18: Katılımcıların Cinsiyeti

	Sayı	Yüzde (%)
Erkek	376	94.5%
Kadın	22	5.5%

Araştırmaya konu olan mükelleflerin %94.5'i erkek ve %5.5'i kadınlardan oluşmaktadır.

Tablo 19: Katılımcıların Eğitim Durumu

	Sayı	Yüzde (%)
İlkokul- Ortaokul	46	11.6%
Lise	215	54.0%
Ön lisans- Lisans	122	30.7%
Lisansüstü	15	3.8%

Katılımcıların %54'ü lise mezunu, %30.7'si ön lisans ve lisans, %11.6'sı ilkokul-ortaokul ve %3.8'i ise lisansüstü mezunu olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 20: Katılımcıların Mükellefiyet Türü

	Sayı	Yüzde (%)
Gelir Vergisi	238	59.8%
Kurumlar Vergisi	160	40.2%

Araştırmaya katılan mükelleflerin %59.8'i Gelir Vergisi ve %40.2'si Kurumlar Vergisi mükellefidir. Burada daha çok gelir vergisi mükelleflerinin barışçıl çözüm yollarını tercih ettiği söylenebilir. Bunun sebebi olarak Kurumlar Vergisi mükellefi şirketlerde muhasebe işlerinin daha kapsamlı olarak yürütüldüğü, bu sayede vergisel yükümlülükler hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğu ve vergi uyumuna görece olarak daha fazla dikkat ettikleri söylenebilir.

Tablo 21: Katılımcıların Medeni Durum

	Sayı	Yüzde (%)
Evli	338	84.9%
Bekar	60	15.1%

Görüşülen katılımcıların %84.9'ü evli olduğunu ve %15.1'i bekar olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 22: Katılımcıların Yaş Aralığı

	Sayı	Yüzde (%)
18 – 25	5	1.3%
26 – 40	221	55.5%
41 – 64	169	42.5%
65 ve üzeri	3	0.8%

Katılımcıların %55.5'i 26-40 yaş aralığında, %42.5'i 41-64 yaş aralığında, %1.3'ü 18-25 yaş aralığında ve %0.8'i ise 65 ve üzeri yaşındadır.

Tablo 23: Katılımcıların Gelir Durumu

	Sayı	Yüzde (%)
0-4,000 TL	16	4.0%
4,001-10,000 TL	100	25.1%
10,001-15,000 TL	119	29.9%
15,001-20,000 TL	87	21.9%
20,001 TL ve üzeri	76	19.1%

Katılımcıların %29.9'u 10,001-15,000 TL arasında, %25.1'i 4,001-10,000 TL arasında, %21.9'u 15,001-20,000 TL arasında ve %19.1'i ise 20,001 TL ve üzerinde gelir elde ettiğini belirtmiştir. Araştırmada katılımcılara yöneltilen ücretlerin, günümüz ücretleriyle uyumsuzluğunun nedeni, saha uygulamasının yapıldığı 2022 yılının ilk çeyreğindeki ücretler baz alınarak belirlenmesidir.

Tablo 24: Ticari Faaliyet Süresi

	Sayı	Yüzde (%)
0 – 3 yıl	14	3.5%
4 – 9 yıl	150	37.7%
10 – 15 yıl	126	31.7%
16 – 20 yıl	74	18.6%
21 – 25 yıl	30	7.5%
26 yıl ve üzeri	4	1.0%

Araştırma kapsamındaki mükelleflerin %37.7'si 4-9 yıl, %31.7'si 10-15 yıl, %18.6'sı 16-20 yıl, %7.5'i 21-25 yıl, %3.5'i 0-3 yıl ve %1'i ise 26 yıl ve üzeri ticari faaliyet sürdürmektedir. Katılımcılar arasında ticari deneyim süresi yüksek olanların sayısal olarak azlığı dikkat çekmektedir. Tablodaki verilerden yola çıkarak daha tecrübeli vergi mükelleflerinin daha çok vergi uyumu gösterdiği sonucuna ulaşılabilir. Vergisel yükümlülükler dönemler itibariyle sürekli tekrar etmektedir. Ticari hayatının başlarında, vergi mükellefleri zaman zaman uyumsuzluk gösterse bile ilerleyen dönemlerde aynı hataları yapmamaya çalışabilir. Çünkü vergi mevzuatına aykırı her fiilin karşılığında yaptırımlar yer almaktadır. Vergi aslının yanı sıra söz konusu maliyetlere maruz kalmak ekonomik açıdan kayıplar yaşatmaktadır. Bu konuda zamanla deneyim sahibi olan mükelleflerin vergi uyumu göstermeye ve olası yaptırım maliyetlerini ortadan kaldırmaya çalıştığı söylenebilir.

3.6. Barışçıl Çözüm Yolları Ölçeği İstatistikleri

Vergi Uyuşmazlıklarının barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna olan etkisini ölçmeye ilişkin araştırmada, katılımcılara yöneltilen soruların cevaplarının tablo hali verilirken, tablo adlarında akıcılığı sağlamak adına “Barışçıl Çözüm Yolları” ifadesine yer verilmektedir. Bu kısımda, barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna etkisini ölçen, konunun hem devlet hem de mükellef boyutuyla ilgili olan ayrı ayrı sorular yer almaktadır. Katılımcılar, vergi mükellefi boyutuyla ilgili olan sorulara, barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna olan etkisini mükellef bakış açısıyla değerlendirerek yanıt vermektedir. Devlet boyutuyla ilgili olan sorulara ise katılımcılar; barışçıl çözüm yolları ve vergi uyumu konusunda devletin bu konudaki yaklaşımını ve hedeflerini değerlendiren bir bakış açısıyla yanıt vermektedir.

Tablo 25: S1. Barışçıl Çözüm Yolları Mükellefi Vergi İdaresi ile Barışırır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	0.5%
Katılmıyorum	29	7.3%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	18	4.5%
Katılıyorum	294	73.9%
Kesinlikle Katılıyorum	55	13.8%

Katılımcıların %87.7’si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %4.5’i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %7.8’i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Verginin dönemsel olmasından dolayı, vergi yükümlüleri vergi ödevlerini her yeni vergi döneminde tekrar tekrar yerine getirmektedir. Her yeni dönemde tekrar vergi ilişkisinin kurulması, her yeni dönemde vergi uyuşmazlıklarının tekrar ortaya çıkabileceği anlamına gelmektedir. Vergi uyuşmazlığı söz konusu olduğunda mükellef ile devlet karşı karşıya gelmektedir. Vergi uyuşmazlıkları ya barışçıl çözüm yollarıyla ya da yargısal çözüm yollarıyla sona erdirilmektedir. Yargısal çözüm yolları iki taraf için de hem ekonomik hem de zaman maliyeti içeren bir seçenektir. Ayrıca iki tarafı bir hasım ilişkisine sürüklemektedir. Yargı sürecinin bitmesiyle uyuşmazlık sona erer fakat davayı kaybeden taraf için olumsuz bir psikolojik etki bırakabilir. Dönemsellik gereği yeni dönem kurulacak olan vergi ilişkisinde bu olumsuz psikoloji, tarafların davranışını etkileyebilir. Masraflı ve zaman alan ayrıca başkaca olumsuz sonuçları olan yargısal çözüme gitmektense, eğer mümkünse taraflar anlaşarak daha kestirme bir yolla uyuşmazlığı sona erdirip, yeni dönemde vergi ilişkisine sorunsuz başlamak daha tercih edilebilir bir yol olabilir.

Katılımcılar “Barışçıl çözüm yolları mükellef ile vergi idaresini uzlaştırır” ifadesine olumlu (%87,7) yanıt vererek (kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum) vergi uyuşmazlıklarında karşı karşıya

gelen devlet ile mükellefin barışçıl çözüm yolları ile uzlaştırıldığına, yani uyuşmazlıkların hasımlık ilişkisi oluşmadan çözüldüğüne inanmaktadır. Her yeni vergi döneminde vergi idareleri hedeflenen vergileri toplayabilmek için mükelleflere ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerle karşı karşıya gelmekten kaçınmak isteyebilir. Bu şekilde barışçıl çözüm yolları, vergi idaresi ile mükellef arasındaki zorlukları ortadan kaldırarak her iki tarafa da fayda sağlayabilir.

Tablo 26: S2. Barışçıl Çözüm Yolları Zamanında Tahsil Edilemeyen Vergi Gelirlerini Tahsil Etmek İçin Yararlı Bir Yöntemdir

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0.3%
Katılmıyorum	23	5.8%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	29	7.3%
Katılıyorum	286	71.9%
Kesinlikle Katılıyorum	59	14.8%

Katılımcıların %86.7'si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %7.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %6.1'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergiler, kamu hizmetlerinin sağlanması için temel gelir kaynağıdır. Devletin bütçede öngörülen harcamaları zamanında ve tam olarak gerçekleştirebilmesi için finansman kaynağı olan vergilerin zamanında tahsil edilmesi büyük önem taşımaktadır. Yapılan araştırmalara göre vergi ahlakının ve vergi bilincinin yerleştiği toplumlarda vergi uyuşmazlıkları daha az görülmektedir. Buna karşılık vergi ahlakı ve vergi bilincinin tam olarak yerleşmediği toplumlarda vergi uyuşmazlıklarının nispeten daha yaygın olması muhtemeldir. Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yerleşmemiş olması, yargısal çözüme ulaşma süresinin uzunluğu ve cebri tahsilat sürecinin zaman alması vergi tahsilat süresini uzatmaktadır. Oysa vergi gelirleri her bütçe döneminde o yıl için belirlenen kamu harcamalarına kaynak sağlamak amacıyla toplanmaktadır. Vergi tahsilatının uzaması devletin temel fonksiyonlarında aksaklıklara neden olabilmektedir.

Gerek iyi niyetli gerekse art niyetli mükelleflerden kaynaklanan vergi tahsilatındaki gecikmeler barışçıl yollarla çözüme kavuşturulmaktadır. Barışçıl çözümlerden yararlanan mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmekte ve gecikmiş vergilerini ödemektedirler. Bu sayede vergi ilişkisindeki her iki taraf için de gecikme maliyetleri ortadan kalkmaktadır. Süreç içerisinde dolaylı da olsa vergi uyumu sağlanmış olmaktadır.

Tablo 27: S3. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Denetiminin Az Yapılmasından Kaynaklanan Olumsuzlukları Azaltır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1.0%
Katılmıyorum	62	15.6%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	41	10.3%
Katılıyorum	260	65.3%
Kesinlikle Katılıyorum	31	7.8%

Katılımcıların %73.1'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %10.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %16.6'sı ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi denetimi, vergi sürecinin en önemli parçalarından biridir. Vergi hukuku kapsamında mükellefler tüm yasal yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Vergilendirmenin mükellefler üzerinde ekonomik açıdan kısıtlayıcı bir etkiye sahip olması, kimi zaman vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, eksik yerine getirilmesi ya da geç yerine getirilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi mevzuatına uyumu denetim faaliyetleri ile tespit edilir. Denetim faaliyetinin olmadığı durumlarda ise bu durum mükelleflerin uyum davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Ampirik çalışmalar vergi uyumunun denetim faaliyetlerinden, denetim oranlarından ve denetlenme ihtimalinden etkilendiğini göstermektedir. Aslında, denetleneceğine inanan bir mükellef vergi kaçırma davranışından kaçınabilir. Tersine, denetlenmeyeceğine inanan ya da denetim oranlarının çok düşük olduğu mükellefler vergiye uyumlu davranışlarda bulunabilirler.

Vergi denetimleri vergi idarelerinin rutin bir faaliyetidir. Vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için vergilendirme kapsamına giren tüm konuların denetlenmesi gerekir. Ancak bu durum gerçeklikten uzaktır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığı buna bir örnektir. Kayıt dışı ekonomi hemen hemen tüm ülkelerin az ya da çok karşılaştığı bir sorundur. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için denetim faaliyetlerinin artırılması gerekmektedir. Ancak tüm vergi faaliyetlerinin denetim kapsamına alınması imkânsız olmasa da çok zordur. Özellikle beyan esasına dayanan vergilerde; kasıtlı gerçeğe aykırı verilen beyannameler denetlenmedikçe veya vergi mükellefleri kendi kendilerine bu durumu vergi idarelerine bildirmedikçe, vergi uyumsuzlukları tespit edilemeyecektir.

Vergi denetim faaliyetlerinin zor ve zaman alıcı olması, tüm mükelleflerin tüm vergisel işlemlerinin denetim kapsamına alınamaması gibi gerçekçi bir yaklaşımla, denetim dışında kalan bazı hususlar barışçıl çözümlerle ortaya çıkarılacaktır. Örneğin pişmanlık ve ıslah usulünde mükellef,

vergi yükümlülüklerini ihlal eden eylemlerini vergi idaresine bildirir. Başka bir deyişle, henüz denetlenmemiş olan mükellef, vergi idaresini hukuka aykırı davranışları konusunda bilgilendirebilir. Pişmanlık beyan eden mükellef pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanır, gereğini yerine getirir, vergi ihtilafı sona erer ve vergi uyumu sağlanmış olur. Bir başka örnek ise mükellefin beyan edilmemiş gelirinin daha önce denetlenmediği için ortaya çıkmamış olabileceğidir. Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması süreci başladığında, bu fırsattan yararlanan mükellef gizlediği geliri beyan eder, vergi aslını öder ve cezalardan kurtulur. Sonuç olarak, denetlenmeyen ve herhangi bir nedenle tespit edilemeyen vergi ihtilafları tespit edilerek kayıt altına alınmakta ve barışçıl çözüm yolları ile uyuşmazlık çözüme kavuşturulmaktadır.

Tablo 28: S4. Mükellef, Dava Yoluna Gitmektense Barışçıl Çözüm Yollarından Yararlanmanın Bazı Durumlarda Daha Avantajlı Olduğuna İnanır

	Sayı	Yüzde (%)
Katılmıyorum	28	7.0%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	42	10.5%
Katılıyorum	286	71.9%
Kesinlikle Katılıyorum	42	10.6%

Katılımcıların %82.5'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %10.5'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %16.6'sı ise katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Neredeyse tüm vergi uyuşmazlıklarında yargı yolu mevcuttur. Yargı yolu, vergi uyuşmazlıklarını kesin sonuca bağlayan yoldur. Vergi yargısı sürecinde üç aşama bulunmaktadır: ilk derece mahkemesi, istinaf ve temyiz. Kanunla belirlenen sınırı aşan bazı vergi davalarının bu üç aşamadan geçmesi mümkündür. Bu durumda prosedürün tamamlanması biraz zaman alacaktır. Buna ek olarak, bir vergi uyuşmazlığı vergi davasına konu olduğunda, tahsilat süreci otomatik olarak durmaktadır. Bu durumda, vergi idaresi alacaklarından mahrum kalır ve her iki tarafa da mahkeme masrafları yüklenir.

Dava vergi idaresi lehine sonuçlansa bile, vergi idaresi bu süre zarfında vergi alacağından mahrum kalır. Mükellef ise davayı kaybetmesi sonucunda vergi aslını ödemekle yükümlüdür ve dava süresince vergi alacağının gecikmesi sonucunda ek masraflara (gecikme faizi, gecikme zammı) maruz kalabilir. Vergi idaresi alacağını geç de olsa alacak ancak ilgili bütçe döneminde kullanması gereken kaynaklardan mahrum kalabilecektir. Vergi davasının mükellef lehine sonuçlandığı bir senaryoda, mükellef dava sonuçlanana kadar belirsizlikle karşı karşıyadır. Dava sonuçlanana kadar mükellefin ek gecikme maliyetlerine katlanıp katlanmayacağı net değildir. Bu nedenle, uyuşmazlık konusunda kesinlikle haklı olduğuna ikna olmayan bir mükellef için ideal çözüm yargı yoluna başvurmak olmayabilir. Bu durumda, barışçıl çözüm, mükellefin ihtilafı sona erdirmesi ve çeşitli

faidalar elde etmesi için bir alternatif olabilir. İlgili soruya verilen cevaba göre, katılımcıların %82,5'i bazı durumlarda mahkemeye gitmektense barışçıl çözüm yollarını kullanmanın daha avantajlı olduğunu düşünmektedir.

Vergi mükellefi vergi davasını açmakla geri dönülemez bir yola girmektedir. Sürecin sonunda mükellef hem yargı masrafları hem de vergi alacağının geciktirme maliyetiyle karşı karşıya kalabilir. Dava yoluna gitmektense barışçıl çözüm yollarının tercih edilmesi uyuşmazlığı kestirme bir yaklaşımla sona erdirecektir. Barışçıl çözüm yolunu seçen mükellef, yargılamanın tüm olumsuz etkilerinden kurtulmuş olacaktır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, mükellefi tam da bu olumsuzluklardan kurtaran bir çözüm yolu olarak vergi sisteminin içerisinde yer almaktadır.

Tablo 29: S5. Barışçıl Çözüm Yollarından Denetlenemeyen Mükellefler Daha Fazla Yararlanmaktadır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	0.5%
Katılmıyorum	61	15.3%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	64	16.1%
Katılıyorum	225	56.5%
Kesinlikle Katılıyorum	46	11.6%

Katılımcıların %68.1'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %16.1'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %15.8'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi sistemi içerisinde yer alan denetleme faaliyetleri süreklilik göstermektedir. Şöyle ki, herhangi bir ihbar, şikâyet vb. nedenler dışında vergi mükellefleri sürekli denetlemeye tabi tutulmaktadır. Bunun dışında herhangi bir ihbar ve şikâyet durumunda da ilgili mükellef denetlemeye alınmaktadır. Ancak her iki durumda dahi denetlenebilen vergi mükelleflerinin sayısı toplam vergi mükelleflerinin çok az bir kısmını oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin sayısının oldukça fazla olmasına karşın vergi idarelerinin gerçekleştirdiği denetimler yetersiz kalmaktadır. Herhangi bir vergi idaresinin bünyesindeki vergi mükelleflerinin tamamını denetlemesi hem maliyet açısından hem de yetersiz denetim personeli bakımından pek mümkün olamamaktadır. Bunun yanı sıra bütün vergi mükelleflerinin denetlenmesi için zaman sorunu da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenlerden dolayı bir takım vergi uyuşmazlıkları denetlemeyle tespit edilebilirken belki de birçok uyuşmazlık denetim dışında kaldığı için tespit edilememektedir. Denetim dışında kalan uyuşmazlıkların bir kısmının da hata, eksik bilgi, yanlışlık vb. nedenlerden ileri geldiği söylenebilir. Bu uyuşmazlıkların tespiti ya mükellef tarafından farkına varılması ya da denetleme neticesinde mümkün olabilmektedir.

Verginin mükellef üzerinde meydana getirdiği olumsuz ekonomik etkisinden dolayı vergi mükelleflerinin ödenmesi gereken vergi miktarını düşürme eğiliminde olduğu anlaşılabılır bir durumdur. Böyle bir yolu tercih eden vergi mükellefi kendi vergi maliyetini düşürdüğü için ekonomik avantaj sağlamış olur. Ancak bu durumun herhangi bir zaman diliminde tespit edilmesi olasıdır. Farklı bir ifadeyle, ilgili mükellef için bir gün denetlenme ihtimali sürekli var olan ve kendi açısından endişe uyandıran bir gerçektir. Mükellef sürekli bu endişeyi taşımaktansa barışçıl çözüm yollarına başvuru yaparak; idari ve cezai yaptırımlara maruz kalmadan yükümlülüğünü yerine getirerek, korkularına son vermektedir. Bu durum vergiye uyumlu mükellefler için geçerli değildir. Zira vergiye uyumlu mükelleflerin denetlenme endişeleri bulunmamaktadır. Bu yüzden, barışçıl çözüm yollarına daha çok vergi uyumsuzluğu gösteren ve denetlenmemiş mükellefler başvurmaktadır.

Tablo 30: S6. Barışçıl Çözüm Yolları Zor Duruma Düşen İyi Niyetli Mükellefler İçin Gerekli Uygulamalardır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1.0%
Katılmıyorum	31	7.8%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	21	5.3%
Katılıyorum	246	61.8%
Kesinlikle Katılıyorum	96	24.1%

Katılımcıların %85.9'u kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %5.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %8.8'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergilendirmede uygunluk ilkesi gereği vergiler, mümkün olan en uygun koşullarda vergi mükelleflerinden tahsil edilmelidir. Söz konusu uygunluk; ülkeden ülkeye, zamandan zamana, bölgeden bölgeye, ekonomik konjonktüre ve mükellefin içinde bulunduğu ekonomik koşullara göre değişiklik gösterebilir. Vergi mükellefleri bir taraftan ekonomik faaliyetlerle meşgul olurken bir taraftan da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmektedir. Zaman zaman vergi mükellefleri ekonomik sıkıntılar yaşayabilir. Bu sorunlar hem kendi faaliyetlerine hem de vergisel yükümlülüklerine yansiyabilir. Şöyle ki, finansal açıdan zorluk içerisinde bulunan bir vergi mükellefi vergisel yükümlülüklerinden bazılarını yerine getiremeyebilir. Vergi mükellefi bu durumda, iyi niyetli olsa dahi bir vergi uyuşmazlığına sebebiyet vermiş olur. Zamanında yerine getirilemeyen vergi yükümlülükleri, daha sonraları ilave yaptırımlarla birlikte yerine getirilecektir.

Ekonomik açıdan zor durumda olan vergi mükellefleri için, barışçıl çözüm yollarından yararlanmak oldukça avantajlı olacaktır. Örneğin, cezalarda indirim hükümlerinden yararlanarak vergi cezalarını indirimli olarak ödeyebilecektir. Bir başka örnek; geçmişte ekonomik kısıtlar

nedeniyle kaçakçılık fiillerine bulaşmış bir mükellef, pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında bu durumu vergi idaresine bildirerek ceza almaktan kurtulur ve sadece vergi aslını öder. Yeniden yapılandırma kanunları çıktığı dönemlerde, geçmiş dönemlere ait ekonomik sıkıntılar nedeniyle yerine getirilemeyen vergi yükümlülükleri, yapılandırma kapsamına dahil edilerek uygun taksitlerde ödenebilir. Özetle, iyi niyetli vergi mükellefleri için, daha ağır yaptırımlara maruz kalmadan, geciken vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için barışçıl çözüm yolları bir can simidi işlevi görebilmektedir. Katılımcılarımızın %85.9'u ilgili soruya katıldıklarını beyan ederek bu doğrultuda düşündükleri söylenebilir.

Tablo 31: S7. Barışçıl Çözüm Yolları Mükelleflerin Vergi Ödeme İsteklerini Artırır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	0.8%
Katılmıyorum	78	19.6%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	74	18.6%
Katılıyorum	204	51.3%
Kesinlikle Katılıyorum	39	9.8%

Katılımcıların %70.1'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %18.6'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum, %20.4'ü ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Her vergi mükellefi kanunların işaret ettiği vergisel yükümlülükleri yani maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getirmek zorundadır. Maddi vergi ödevi, vergisel faaliyetler üzerinden hesaplanan vergi miktarının vergi idaresine ödenmesidir. Şekli vergi ödevi ise, vergiyi doğuran olay ile başlayıp verginin tahsiline kadar arada geçen süreçte uyulması gereken kurallardır. Şekli vergi ödevine örnek olarak; beyanname verme, defter tutma, fatura vb. evrakları düzenleme, ödeme zamanı vb. hususlar gösterilebilir.

Maddi vergi ödevi, vergi mükelleflerinin ekonomik değerlerinde doğrudan bir azalmaya sebebiyet verir. Bir başka deyişle, vergi ödemesi yapıldığında mükelleflerin servetinde bir azalma meydana gelir. Bu servet azalışı kimi zaman faaliyetlerin büyüklüğüne göre artış gösterebilir. Bu durumda ciddi bir maliyet oluşturabilecek vergi ödemesinden ya bir süreliğine ya da tamamen kaçınmak isteyen, vergi yasalarını ekonomik menfaatleri doğrultusunda ihlal etmek isteyen vergi mükellefleri olabilir. Sadece ödenecek vergi miktarı değil, şekli vergi ödevleri de vergi mükellefleri açısından bir maliyet oluşturabilir. Ödeme kaydedici cihaz bulundurma, finansal işlemlerle ilgilenen muhasebe uzmanı personel istihdamı, muhasebe programları, kırtasiye malzemeleri vb. gibi gerekliliklerden dolayı vergi mükelleflerinin maliyetlerinde artış meydana gelebilir. Bu durumda hem maddi vergi ödevi hem de şekli vergi ödevi mükelleflere ilave maliyet oluşturabilir. Bu

nedenlerden dolayı, yasalara aykırı olsa da kişisel menfaatleri doğrultusunda vergi mükelleflerinin gayri yasal yollara başvurma ihtimali vardır ve başvurdukları görülmektedir.

Geçmiş dönemlerde ekonomik kazanç elde etme amacıyla vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri, asli yükümlülüklerinin yanında yaptırımlarla da karşı karşıya kalmaktadır. Gecikme zammı, gecikme faizi, vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası bu yaptırımlara örnek gösterilebilir. Bazı barışçıl çözüm yollarından yararlanılması durumunda, ilgili hükümler kapsamında söz konusu bu yaptırımlar ya tamamen ortadan kalkmakta ya da kısmen azalmaktadır. İşte bu noktada vergi mükellefleri için barışçıl çözüm yollarından yararlanmak ekonomik bir avantaj sağlayacağından dolayı, barışçıl çözüm yollarının vergi mükellefleri üzerinde vergi ödeme isteklerini artırıcı etki yapması olasıdır. Aksi durumda zamanı geldiğinde hem vergi aslını hem de diğer yaptırımları göğüslemek zorunda kalabilir. Katılımcıların %61'nin bu doğrultuda düşündüğü görülmektedir.

Tablo 32: S8. Barışçıl Çözüm Yolları Kayıtlara Girmeyen Gizli Kazancı Kayıtlı Ekonomiye Kazandırır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1.0%
Katılmıyorum	85	21.4%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	62	15.6%
Katılıyorum	203	51.0%
Kesinlikle Katılıyorum	44	11.1%

Katılımcıların %62.1'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %15.6'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum, %22.4'ü ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Kayıt dışı ekonomi en kısa tabirle bir ülkedeki yasadışı bir şekilde meydana gelen ekonomik faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomi neticesinde vergilendirilebilir birçok ekonomik faaliyet meydana gelmektedir. Ancak hiçbirisi kayıt altında olmadığından dolayı vergilendirilememektedir ve devletin vergi gelirlerinde büyük kayıplar yaşanmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler vergi denetim faaliyetleri neticesinde tespit edilebilir. Vergi denetimleri sonucunda kayıt dışı faaliyetleri tespit edilen vergi mükellefi vergi aslının yanında vergi yaptırımları uygulanmaktadır.

Kayıt dışı kalmış ekonomik faaliyetler barışçıl çözüm yolları kapsamına dahil edilebilir. Şöyle ki, pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında kendi kendini ihbar eden vergi mükellefi, kayıt dışı fiillerini vergi idaresine bildirerek herhangi bir ceza ve yaptırıma maruz kalmadan vergi aslını ödeyerek kendini temize çıkarabilir. Aynı durum uzlaşma müessesinde de görülebilir. Gerek tarhiyat

öncesi uzlaşmada gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşmada, vergi denetimiyle tespit edilen vergi uyuşmazlıkları, uzlaşma sağlanması durumunda kesin olarak sona ermektedir. Barışçıl çözüm yolları sayesinde, kayıt dışı olarak yürütülen ekonomik faaliyetler kayıt altına alınmaktadır ve vergi uyuşmazlıkları sona erdirilmektedir.

Vergi mükellefi daha önce tespit edilmemiş ekonomik faaliyetlerini hangi motivasyonla barışçıl çözüm yolları kapsamına dahil ettiği konusunda bazı görüşler ileri sürülebilir. Birincisi, vergi mükellefi vergi kaçırma isteğinden vazgeçmiş olabilir. Farklı bir deyişle, artık yükümlülüklerini tastamam yerine getirmek isteyen dürüst bir vergi mükellefi olma niyetinde olabilir. İkincisi, denetlenme olasılığını düşünerek, daha ağır yaptırımlara maruz kalmaktansa zararın neresinden dönülürse kardır düşüncesiyle hareket ederek, kayıt dışı faaliyetlerine son vermiş olabilir. Üçüncüsü; vergi mükellefinin tespit edilen kayıt dışı faaliyetleri için, içinde bulunulan sıkıntılı durumdan kurtulmak amacıyla barışçıl çözüm yollarından başka bir seçeneğin kalmamasıdır. Hangi motivasyonla hareket edilirse edilsin, barışçıl çözüm yollarıyla birlikte uyuşmazlık konusu bütün vergisel yükümlülükler hakkında işlem yapılır, vergi borcu tespit edilip hazineye kazandırılması sağlanır. Böylece, daha önce kayıt dışı kalmış ekonomik faaliyetler kayıtlı ekonomiye kazandırılmış olur ve ayrıca sonraki süreçlerde söz konusu faaliyetlerin yasal bir şekilde yürütülmesi ve vergilendirilmesi sağlanmış olur.

Tablo 33: S9. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi ve Ceza Borcu Nedeniyle Faaliyetlerine Son Vermek Durumunda Kalacak Olan İşletmelerin Faaliyetlerine Devam Etmesine İmkân Sağlar

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1.0%
Katılmıyorum	56	14.1%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	22	5.5%
Katılıyorum	227	57.0%
Kesinlikle Katılıyorum	89	22.4%

Katılımcıların %79.4'ü kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %5.5'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %15.1'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi mükellefleri yasalarda açıkça belirlenmiş hükümler çerçevesinde faaliyette bulunmak zorundadır. Kimi zaman kasıtlı fiillerle kimi zaman da kasıt olmaksızın yasadışına çıkabilirler. Sonuç itibarıyla yasalara aykırı davranmanın sonucu olarak çeşitli yaptırımlara maruz kalabilirler. Söz konusu yaptırımlar kimi mükellefler için ağır ekonomik sonuçlar doğurabilir. Vergi mükellefi vergi yaptırımlarının gereğini yerine getirmek zorunda olduğundan, faaliyetleri için gerekli olan ekonomik

imkanları vergi aslı ve cezasını ödemek için kullanmak zorunda kalır ve hatta yaptırımları karşılayabilmek için sahip olduğu ekonomik değerleri satmak zorunda kalabilir. Dahası bu yaptırımlar, işletme faaliyetlerinin durmasına bile neden olabilir. Bu durumda devlet, yasal zeminde haklı bir konumda olsa dahi bir vergi kaynağını kaybetmiş olacaktır. Bu sonuç ne vergi mükellefi açısından ne de verginin alacaklısı konumunda olan devlet için arzu edilen bir durum değildir.

Kanun yapıcı irade kamu düzenini sağlamak adına vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için vergi yaptırımları uygulamayı ön görmektedir. Ancak söz konusu cezai yaptırımlar ekonomik faaliyetleri cezalandırmak amacını taşımamaktadır. Devletin sahip olduğu bu bakış açısı barışçıl çözüm yollarının uygulama mantığıyla da yakından ilgilidir. Şöyle ki, yeniden yapılandırma hükümleri kapsamında vergi aslı ve cezalarının ödenmesi konusunda vergi mükelleflerine uygun taksitlerde ve uygun zamanlarda ödeme imkânı tanınmaktadır. Bu durum vergi borçlarını ödemek için elindeki tüm kaynakları kullanıp faaliyetine son vermek zorunda kalacak olan vergi mükellefleri için faaliyetlerine devam etme fırsatı sunar. Böylelikle devlet, bir taraftan alacaklarını taksitler halinde de olsa tahsil edebilirken diğer taraftan mükellefin elinde kalan kaynakları ekonomik faaliyetlerin devamı için kullanılabilir. Sonuç olarak ekonomik hayatın işleyişinde bir aksama meydana gelmeyecektir.

Tablo 34: S10. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Uyumsuzluğu İçinde Bulunan Mükelleflere Temiz Bir Sayfa Açarak Vergi ile Uyumlu Bir Mükellef Olmalarına Fırsat Sağlar

	Sayı	Yüzde (%)
Katılmıyorum	48	12.1%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	33	8.2%
Katılıyorum	251	63.1%
Kesinlikle Katılıyorum	66	16.6%

Katılımcıların %69.7'si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %8.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %12.1'i ise katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi mükelleflerinin vergi uyumu göstermesi kişisel tercihlerinin bir sonucu olabilir. Bazı durumlarda kimi mükellefler vergi maliyetine katlanmamak için vergi kurallarına muhalif hareket edebilirler. Böylelikle hiç vergi ödmeden veya olması gerekenden daha az vergi ödeyerek ekonomik açıdan kazanç elde etmiş olacaktır. Söz konusu tercih kasıtlı gerçekleşebileceği gibi kasıtlı olmadan da gerçekleşebilir. Sonuç olarak her iki durumda da devlet vergi kaybına uğramaktadır. Bunun yanı sıra bazı mükellefler geçmişte yapmış olduğu fiillerden pişman olabilir. Farklı bir deyişle, vergi kaçırma düşüncesinin yanlış olduğunun farkına varabilir. Ancak bu durumda mükellef, vergi yasalarına muhalif hareket etmenin yaptırımlarıyla yüzleşmek zorunda kalmaktadır. Ödenmesi

gereken vergi aslı bir yana dursun yaptırımların kapsamı oldukça ağır olabilir. Bu ağır yaptırımlar, uyumlu mükellef olma yönünde karar verilmesini zorlaştırabilir.

Devletin uyguladığı barışçıl çözüm yolları; vergi uyumsuzluğu içerisinde olan vergi mükelleflerine, bundan sonraki hayatlarında temiz bir sayfa açmak yani vergiye uyumlu olmak için fırsat tanımaktadır. Barışçıl çözüm yolları vergi kanunlarına aykırı fiillerin yaptırımlarını azaltan bir işleve sahiptir. Bu durumdan hem devlet hem de vergi mükellefi kazançlı çıkmaktadır. Belki de hiç tespit edilemeyecek vergi aslı bu sayede tahsil edilmekte ve cezalar ya azalmakta ya da tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu durum devletin kazancı olarak gözükmektedir. Vergi mükellefi ise, vermiş olduğu yeni karara yani vergiye uyumlu bir mükellef olma düşüncesine teşvik edilmiş olacaktır. Mükellef, barışçıl çözüm yolları sayesinde asli vergi yükümlülüğünü yerine getirip yaptırımlardan kısmen ya da tamamen kurtulmuş olacaktır.

Tablo 35: S11. Barışçıl Çözüm Yolları ve Özellikle Yeniden Yapılandırma Uygulaması Eski Yasaların Meydana Getirdiği Olumsuz Etkileri Azaltır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	0.5%
Katılmıyorum	56	14.1%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	42	10.6%
Katılıyorum	265	66.6%
Kesinlikle Katılıyorum	33	8.3%

Katılımcıların %74.9'u kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %10.6'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum, %14.6'sı ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Günlük hayattaki değişime paralel olarak vergi mevzuatında da değişiklik yapılması gerekmektedir. Ancak bu değişimi anlık yapmak oldukça güçtür. Çünkü vergi ile ilgili düzenlemeler ancak kanun ile yapılabilir. Her geçen gün vergi konusuna girebilecek yeni olaylar meydana gelebilmektedir. Mevzuat çoğu zaman geriden gelmekte ve mevcut olayları mevzuata uygulamakta bazen sorunlar yaşanmaktadır. Bu durumda bazı yükümlülüklerin yerine getirilmesi zorlaşabilir, farklı bir ifadeyle vergi uyumsuzluğunun görülmesi olası hale gelmektedir. Barışçıl çözüm yolları ile bu uyuşmazlıklar bütünüyle sona erdirilebilir. Barışçıl çözüm yolları içerisinde en kapsamlı olarak karşımıza çıkan yeniden yapılandırma uygulamalarıdır. Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması kapsamında sadece vergi değil genelde bütün kamu alacakları kapsama dahil edilmektedir. Bu nedenle güncel olaylarla örtüşmekte zorluk yaşanan, eskiden düzenlenmiş olan vergi düzenlemelerinden kaynaklı ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları geniş kapsamlı çözüm uygulaması olan yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl çözüm yollarıyla sona erdirilebilir.

Tablo 36: S12. Vergi Mevzuatının Sık Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşık Yapıda Olması, Barışçıl Çözüm Yollarını Gerekli Kılar

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	7	1.8%
Katılmıyorum	55	13.8%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	20	5.0%
Katılıyorum	288	72.4%
Kesinlikle Katılıyorum	28	7.0%

Katılımcıların %79.4'ü kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %5'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %15.6'sı ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi düzenlemeleri oldukça karışık bir yapıdadır. Bunun birçok nedeni vardır. Bunlar arasında; gelir, servet, harcama gibi değişik türde vergilerin olması, gerçek ve tüzel kişiliklerden oluşan mükellefiyetin olması, her vergi özelinde kanunen kabul edilen giderlerin ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin var olması, söz konusu bu giderlerin vergiler arasında farklılık göstermesi gibi daha birçok neden vergi sisteminin karmaşık yapıda olmasına örnek olarak gösterilebilir.

Diğer bir sorun vergi mevzuatında sıklıkla meydana gelen değişikliklerdir. Şöyle ki, geçmişten günümüze ekonomik faaliyetler değişiklik göstermektedir. Bu değişim günümüzde daha da sık bir hale gelmiştir. Vergi, ekonomik faaliyetleri kapsamına almaktadır. Bu nedenle ekonomik faaliyetler değişiklik gösterdikçe çağı yakalamak adına vergi mevzuatının da sık sık değişmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatında yapılan değişiklikler beraberinde birçok sorunu meydana getirebilir. Alışlagelmiş vergi uygulamaları mevzuat değişikliğiyle sona erdikten sonra, vergi mükellefleri arasında yaygınlaşmış eski uygulamaların hala yanlış bir şekilde uygulandığını görmek mümkündür. Bu durum başlı başına vergi uyumsuzluğu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü, vergi kanunları diğer kanunlara nazaran daha fazla teknik bilgi içeren ve uzmanlık gerektiren düzenlemeler arasında yer almaktadır.

Eğitim seviyesinden bağımsız bir şekilde, herkes vergi mükellefi olabilir ancak çoğunluk vergi düzenlemeleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmayabilir ve vergisel düzenlemelere yeterince nüfuz edemeyebilir. Bu nedenlerle meydana gelen vergi uyuşmazlıklarında, sadece mükellefi suçlama bakış açısı pek fayda getirmeyecektir. Sorunların aşılması noktasında yapıcı adımların atılması gerekmektedir. Bu doğrultuda devlet; vergi mükelleflerinden kaynaklı uyuşmazlıkları sona erdirmek, pratik bir şekilde vergi tahsilatını hızlandırmak ve yeni uygulamalarda daha az sorun yaşanmasını sağlamak adına barışçıl çözüm yollarını devreye sokmaktadır.

Tablo 37: S13. Barışçıl Çözüm Yolları Adalet ve Eşitlik İlkelerini Olumsuz Yönde Etkiler

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	36	9.0%
Katılmıyorum	165	41.5%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	70	17.6%
Katılıyorum	109	27.4%
Kesinlikle Katılıyorum	18	4.5%

Katılımcıların %31.9'u kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %17.6'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum, %50.5'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi yükünün adil ve eşit dağılımı anayasal vergi ilkelerinden biridir. Bu husus Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Devlet, vergi koyarken tüm toplumu dikkate almalı ve vergi yükünün adil bir şekilde dağılması için çaba göstermelidir. Ayrıca, kanunlarda belirtilen herkes, devlet nezdinde herhangi bir ayrımcılığa uğramaksızın vergi kurallarına tabidir. Eşitlik ilkesi uyarınca vergi idaresi tüm uygulamalarında mükelleflere eşit davranmalıdır.

Barışçıl çözüm yollarının uyumlu mükelleflerin aleyhine ve uyumsuz mükelleflerin lehine sonuçlar doğurduğu sürekli tartışılan bir konudur. Örneğin, bir mükellef tüm yükümlülüklerini yerine getirmiş ve vergilerini zamanında ödemiştir. Diğer bir mükellef ise ödenmesi gereken vergiyi ödememiş ve bu mali kaynakları belirli bir süre kullanarak bunlardan fayda sağlamıştır. Geciken vergi ödemeleri gecikme zammına tabidir. Ancak yapılandırma kanunundan yararlanarak vergi borcunu hemen ödeyen mükellefler için gecikme zammı terkin edilmekte ve sonuç olarak her iki mükellef de vergi ödemesi bakımından aynı durumda olmaktadır. Bu durumun, yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef için haksız bir sonuç doğurduğu ileri sürülmektedir.

Özetle, barışçıl çözüm yolu sonucunda, uyumlu bir vergi mükellefi ile uyumsuz bir vergi mükellefi vergi yükümlülüklerini farklı zamanlarda yerine getirmelerine rağmen aynı muameleye tabi tutulmaktadır. Bu durum adaletsizlik algısına yol açabilecektir. Uygulamadaki bu duruma rağmen, ilgili soruyu yanıtlayan katılımcıların yaklaşık %50'sinin barışçıl uzlaşmaların adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkilemediğine inandığı görülmektedir. Aksini düşünen katılımcıların oranı ise %32 civarındadır. Vergisini ödemeyen mükelleflerin, vergisini ödeyen mükelleflere kıyasla barışçıl çözümlerden daha fazla yararlanıyor olması, katılımcıların bu şekilde düşünmesinin bir nedeni olarak gösterilebilir.

Tablo 38: S14. Ekonomik İstikrarsızlıklar ve Krizler ile Olağanüstü Durumlar Barışçıl Çözüm Yollarını Gerekli Kılar

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	6	1.5%
Katılmıyorum	32	8.0%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	22	5.5%
Katılıyorum	301	75.6%
Kesinlikle Katılıyorum	37	9.3%

Katılımcıların %74.9'u kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %5.5'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %9.5'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Ekonomik dalgalanma dönemlerinde bazı vergi mükellefleri sorunlar yaşayabilir. Ekonomik krizin boyutu ve kapsamı, krizden etkilenen sektörler, krizin süresi, krizin uluslararası boyutu, krizin uluslararası ticarete etkisi, krizin hammadde ve pazarlamaya etkisi gibi birçok faktör mükelleflerin ekonomik durumunu olumsuz etkileyebilir. Kriz dönemlerinde mükellefler zor ekonomik koşullar altında ayakta kalma mücadelesi verirken, vergisel yükümlülükleri de devam etmektedir. Kriz gibi zor koşullarda mükelleflerin öncelikli amacı faaliyetlerine devam etmektir. Mükellefler ellerindeki kaynaklarla bunu yapmaya çalışırken bir yandan da vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışırlar. Ancak öncelikli amaç faaliyetlerini devam ettirmek olduğu için vergi ödemeleri açısından kaynak sorunu ile karşı karşıya kalabiliyorlar. Esas faaliyetlere öncelik verilmesi doğal görünmektedir. Sonuçta vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için ekonomik hayatına son veren bir işletmenin ne sahibine ne de vergi alacaklısı devlete bir faydası olur. Devletin bu konudaki bakış açısı da aynıdır. Çünkü devlet gelecek dönemlerde vergi kaynağını ve ülkenin ekonomik düzeninin bir parçasını kaybetmek istemeyecektir.

Olağanüstü dönemler, insan iradesi dışında gerçekleşen ve ekonomik zorlukların yaşandığı dönemlerdir. Savaş, deprem, yangın, sel vb. doğal afetlerin yaşandığı dönemlerde ekonomik hayat bu olaylardan olumsuz etkilenir. Olağanüstü doğal afet ve savaş dönemlerinde mükellefler işlerini, çalışanlarını, mallarını, müşterilerini ve pazarlarını kaybedebilirler. Bu durumda bırakın vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi, şirketin varlığını sürdürmesi bile mümkün olmayabilir. Bu nedenlerle vergi yükümlülüklerinin aksaması doğal bir sonuçtur. Devlet de bu gerçeğin farkındadır ve olağanüstü durumların yaşandığı bölgelerde vergi yükümlülüklerini erteleyerek vatandaşlara kolaylık sağlamaya çalışmaktadır.

Ülke ekonomisinin küçülmesi, yerli paranın değer kaybetmesi, yerli paraya olan güvenin azalması ve olağanüstü koşullar gibi nedenlerle ekonomik hayat derinden etkilenmektedir. Vergi yükümlülükleri de bu durumdan nasibini alabilir. Böyle dönemlerde vergi uyumsuzluklarının artması

olasıdır. Ekonomik koşulların zorlaştığı dönemlerde mükellefleri rahatlatmak ve vergi uyumsuzluklarını ortadan kaldırmak için barışçıl çözümlerin mükelleflerin de yararlanabileceği şekilde uygulanması faydalı olabilir. Ankete katılanların yaklaşık %85'inin bu soruya katılması aynı yönde düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 39: S15. Barışçıl Çözüm Yolları Vergi Uyuşmazlığına Düşme İhtimali Yüksek Olan Mükellefler İçin Bir Fırsat Oluşturur

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1.0%
Katılmıyorum	38	9.5%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	15	3.8%
Katılıyorum	267	67.1%
Kesinlikle Katılıyorum	74	18.6%

Katılımcıların %85.7'si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %3.8'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %10.5'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi yükümlülüklerini tam olarak anlayabilmek için teknik bilgi ve deneyime sahip olmak gerekir. Bunun nedeni vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi mevzuatının sık sık değişmesidir. Uzun süredir vergi mükellefi olanlar ile yeni vergi mükellefi olanlar arasında vergi ihtilaflarına neden olma açısından farklılıklar bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, geçmiş tecrübelerine dayanarak nerede nasıl hata yaptığının farkında olan deneyimli bir mükellefin vergi ile ilgili teknik bilgisi zaman içinde artabilir ve buna paralel olarak vergi uyumsuzluğuna düşme olasılığı azalabilir. Ancak yeni mükellefler veya mükellefiyet hayatının ilk dönemlerinde olan mükellefler, vergiyi ve vergisel yükümlülükleri tam olarak anlayacak kadar vergi işlemi gerçekleştirmedikleri için vergi uyumsuzluğu yaşama veya bir uyumsuzluğa dahil olma ihtimalleri daha yüksek olabilir. Araştırmanın demografik soruları arasında yer alan barışçıl uzlaşma yollarını kullanan katılımcılar arasında ticari deneyimi fazla olanların toplam katılımcılar arasında oldukça düşük olması bu duruma kanıt olarak gösterilebilir. Ticari faaliyeti 20 yıldan fazla olan mükelleflerin sayısı toplam katılımcı sayısının yüzde 8,5'ini temsil etmektedir (Tablo: 19).

Deneyimsiz mükellefler, vergi bilgisi ve işlem tecrübesi eksiklikleri nedeniyle sık sık vergi uyumsuzlukları yaşayabilirler ve bu uyumsuzluklar nedeniyle ağır yaptırımlara maruz kalabilirler. Bu yaptırımlar, faaliyetin durması, faaliyetin sona ermesi ve iflas yaşanmasına neden olabilir. Bu sonuç hem vergi mükellefi hem de vergi alacaklısı devlet için istenmeyen bir durumdur. Ayrıca, ekonominin bütünü için de üretim ve vergi gelirlerinde azalma söz konusu olabilir.

Vergi bilgisi, vergi bilinci ve yükümlülüklerin farkındalığı gibi olguların yerleşmesi için belirli aşamalardan geçilmesi gerekir ve aradan geçen sürede vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması şaşırtıcı değildir. Bu uyuşmazlıkların daha büyük olumsuzluklara yol açmadan çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Kanun yapıcı iradenin barışçıl çözüm yollarını uygulama niyetinin mantığı bu hedefe ulaşılmasına katkı sağlayabilir. Bu yaklaşımla, mükellefler yeterli vergi bilgi ve deneyimine sahip olana kadar, ara dönemde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözüme kavuşturulabilir ve bu suretle vergiye uyum sağlanabilir.

Tablo 40: S16. Barışçıl Çözüm Yollarından Elde Edilecek Tecrübeler; Devlete, Vergi Tahsilatını Daha Etkin Hale Getirecek Yenilikler Yapma Fırsatı Kazandırır

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	6	1.5%
Katılmıyorum	26	6.5%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	31	7.8%
Katılıyorum	291	73.1%
Kesinlikle Katılıyorum	44	11.1%

Katılımcıların %74.2'si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %7.8'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %8'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi gelirlerinin optimal akışını sağlamak için tüm vergi mükelleflerinin vergiye uyumlu olması gerekir. Ancak iş uygulamaya geldiğinde, dünyanın hiçbir ülkesinde tam vergi uyumunun sağlanabilmesi mümkün görünmemektedir. Vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalar bunu doğrulamaktadır.

Barışçıl çözümlerin uygulamada yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Neredeyse tüm vergiler için bu yollara başvurulabilir. Barışçıl çözüm yollarından elde edilen verilerle, uyuşmazlıkların vergi mevzuatının hangi bölümünden kaynaklandığı, hangi vergilerde daha çok uyuşmazlık çıktığı, hangi mükellef profilinin daha çok uyuşmazlığa düştüğü, uyuşmazlıkların vergilendirmenin hangi sürecinde ortaya çıktığı gibi birçok önemli konuda bilgi edinmek mümkündür.

Barışçıl çözüm yollarından edinilen tecrübe ile vergi mevzuatı, vergi araçları, verginin kapsamı, konusu ve diğer birçok içeriğine ilişkin karşılaşılan sorunlar tespit edilebilir ve bu alanlarda iyileştirmeler yapılabilir. Son olarak, barışçıl çözüm yollarının uygulama sonuçlarına dayanarak uyuşmazlıkları azaltabilecek ve vergi uyumunu artıracabilecek yeni yöntemler de geliştirilebilir.

Tablo 41: S17. Barışçıl Çözüm Yolları Devletin Mükellefe Karşı İyi Niyetli Olduğunu Gösterir

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	8	2.0%
Katılmıyorum	46	11.6%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	17	4.3%
Katılıyorum	240	60.3%
Kesinlikle Katılıyorum	87	21.9%

Katılımcıların %82.2'si kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %4.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %13.6'sı ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Hukuk devletinde kamu düzenini sağlamak için hem devleti hem de vatandaşları bağlayan kurallar uygulanır. Devleti ve halkı ilgilendiren pek çok konu gibi vergilendirme de toplumsal yaşamın bir parçasıdır ve vergilendirmeye ilişkin pek çok yasal kural bulunmaktadır. Vergilendirme ile ilgili; vatandaşlık görevi, sorumluluk, fedakârlık, utanç ve dışlanma gibi yazılı olmayan birçok ahlaki ve örfi kural da bulunmaktadır.

Vergilendirmede bir zorlama unsuru vardır. Hiç kimse vergi ödemeyi reddedemeyeceği gibi, vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeği takdirde karşılaşacağı yaptırımları da reddedemez. Bazı ampirik çalışmalara göre, vergi yaptırımlarının güçlü olduğu vergi sistemlerinde mükellef uyumu daha yüksek çıkmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi sisteminin kurallarına gönüllü uyum hem devlete hem de vatandaşlara fayda sağlamaktadır.

Vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesi de vergi sisteminin bir parçasıdır. Vergi sistemi, vergilendirme ilkeleri dikkate alınarak oluşturulmuş bir düzendir. Vergilendirmede uygunluk ilkesine göre vergiler vatandaşlardan en uygun koşullarda toplanmalıdır. Ancak uygunluk ilkesinin vergilerin ödenmesinden önce tasarlanan bir süreç olması dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Vergisini ödemeyen bir kişinin yaptırımlarla karşılaşmaktan başka seçeneği yoktur. Bu gerçeğe rağmen, uygulanan barışçıl çözümler vergi kurallarını ihlal edenlere karşı bir iyi niyet göstergesi niteliğindedir. Her şeyden önce, devletin barışçıl yolları uygulamasının yasal bir zorunluluktan kaynaklanmaması, iyi niyetli bir yaklaşımın ürünü olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır.

Vergi ödemenin ve vergi yükümlülüklerine aykırı hareket edenler için öngörülen yaptırımların yasal olduğu bir düzende barışçıl çözüm yollarının da uygulanması, devletin vergilendirme konusuna zorlayıcı bakış açısının yanında farklı bir düşünceyle yaklaştığını göstermektedir. Burada devlet,

yaptırımlarla muhatap olması gereken mükellefler için, farklı çözüm yollarını ileri sürerek, ekonomik açıdan olumsuz etkilenmemelerini amaçlamaktadır. Başka bir deyişle devlet, vergiye uyumsuz mükellefleri cezalandırmadan önce onlara hatalarını düzeltme fırsatı vererek iyimser bir yaklaşım sergilediği görülmektedir. Çünkü, devletin; iyi ya da art niyetli, pişman olan veya olmayan gibi durumları dikkate almadan uyumsuz mükelleflere doğrudan yaptırım uygulamasının önünde hiçbir engel bulunmamaktadır.

Tablo 42: S18. Barışçıl Çözüm Yolları Devletin İyi Niyetinin Suiistimal Edilmesine Neden Olabilir

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4.0%
Katılmıyorum	96	24.1%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	77	19.3%
Katılıyorum	173	43.5%
Kesinlikle Katılıyorum	36	9.0%

Katılımcıların %52.5'i kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %19.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %28.1'i ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi ödevlerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri ikiye ayrılabilir. Birincisi, vergi yükümlülüklerine uyma niyetinde olup uyumsuzluğun tercihen olmadığı ve kendilerince geçerli sebepler sonucunda yasalara aykırı fiilleri gerçekleştirmek zorunda kalan vergi mükellefleridir. Bu durum, mükellefin içinde bulunduğu koşullar nedeniyle gerçekleşebilir ve burada iyi niyetli oldukları söylenebilir. İkincisi ise, vergilendirme dolayısıyla ekonomik kayıp yaşayacağını düşünen ve bu maliyeti ortadan kaldırmak adına yasal olmayan yollara başvuran vergi mükellefi grubundan söz edilebilir. Bu tür mükelleflerin bakış açısının ise tamamen ekonomik avantaj elde etme düşüncesinden ileri geldiği söylenebilir.

Barışçıl çözüm yolları bütün vergi mükelleflerini kapsayan uygulamalardır. Barışçıl çözüm yolları hükümlerinden yararlanmanın şartları ilgili düzenlemelerde yer almaktadır. Barışçıl çözüm yollarından yararlanırken vergi mükelleflerinin gerçekte niyetlerinin ne yönde olduğu tespit edilemeyecek bir husustur ve böyle bir ayırım uygulanmamaktadır. Düşünsel olarak, art niyetli vergi mükelleflerinin bu uygulamalardan yararlanması, istenilmeyen bir durum olabilir. Ancak bu hususta gerçek bir tespit yapılamayacağı için, şartları taşıyan bütün vergi mükellefleri için barışçıl çözüm yollarından yararlanmak mümkündür. İşte bu noktada kimi vergi mükellefleri istemeyerek de olsa neden olduğu vergi uyuşmazlığını ortadan kaldırmak düşüncesiyle hareket ederken kimi vergi mükellefleri de art niyetli olarak bir kazanç sağlamak amacıyla barışçıl çözüm yollarından

yararlanmak isteyebilir. Her iki mükellef için de asli vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda, vergi yaptırımları ortadan kalkmış olmaktadır.

İyi niyetli vergi mükellefleri için barışçıl çözüm yolları, vergi uyumuna aracılık eden bir işlev görebilirken, art niyetli vergi mükellefleri için ise barışçıl çözüm yolları bir istismar aracı işlevi görebilir. Örneğin; yaptığı kaçakçılık fiillerinden sonra içinde utanma duygusu uyanan ve vicdanen gerçekten pişman olan bir vergi mükellefi ile; yakalanacağını anlayan, denetim ve ağır yaptırım korkusuyla gerçekten istemese de ekonomik kaygılar yüzünden başvuru yapmak zorunda hisseden vergi mükellefi için, pişmanlık ve ıslah hükümleri aynı sonucu sağlamaktadır. Kısacası, barışçıl çözüm yolları; tek motivasyonu ekonomik açıdan avantaj sağlama güdüsüyle vergi kaçırın mükellefler için bir istismar aracı olabilmektedir. Burada devletin iyi niyetini ve toplumsal menfaatleri, kişinin kendi bireysel çıkarlarına alet ettiğinden söz edilebilir. Nitekim, ilgili soruya katılımcıların yarısından biraz fazlası bunu doğrular nitelikte cevap vermiştir.

Tablo 43: S19. Barışçıl Çözüm Yolları Sayesinde Mükellefler Kendilerini Vergi İdaresine İfade Etme Fırsatı Bulur

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2.5%
Katılmıyorum	59	14.8%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	17	4.3%
Katılıyorum	231	58.0%
Kesinlikle Katılıyorum	81	20.4%

Katılımcıların %78.4'ü kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %4.3'ü ne katılıyorum ne katılmıyorum, %17.3'ü ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinde, verginin alacaklısı olarak devlet üst konumda yer alırken, verginin ödeyicisi olarak mükellef alt konumda yer almaktadır. Bunun nedeni, vergi mükellefleri için belirli yükümlülükler getiren vergi mevzuatını formüle etmeye ve uygulamaya yetkili olan tarafın devlet olmasıdır. Başka bir deyişle, tüm vergi düzenlemeleri devlet tarafından tek taraflı olarak belirlenir ve vergi mükellefleri vergi mevzuatının gerekliliklerine uymakla yükümlüdür. Ayrıca, parlamento tarafından kabul edilen tüm düzenlemeler, anayasal ilkelere aykırı olmadıkça, hukuk sistemi içindeki herkes için bağlayıcıdır. Vergi yükümlülüklerini belirleyen kanunlar da parlamento tarafından çıkarılır ve bu nedenle tüm vergi mükellefleri için bağlayıcıdır.

Barışçıl çözüm yolları; devlet tarafından vergi mükelleflerinin doğrudan muhatap alınarak işletilen müesseselerdir. Örneğin; izaha davet uygulamasıyla, ihtilaflı ve şüpheli işlemler için

mükellefin vergi idaresine davet edilmesi ve doğrudan muhatap alınması söz konusudur. Yine uzlaşma yoluyla kurulan komisyonda vergi mükellefi muhatap olarak masada yer alırken kendisi ile ilgili konularda açıklama yapma fırsatı bulur. Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi mükellefinin pişmanlığı dikkate alınarak işlem yapılır. Hata düzeltme yoluyla mükellef yaptığı hataları vergi idaresine bildirir ve mükellefin bu talebi dikkate alınarak işlem yapılır. Kısacası, barışçıl çözüm yolları sayesinde vergi mükellefleri, sadece emredici mevzuatın gereğini yerine getirmek zorunda olan bir kimse olmanın ötesinde; komisyonda oy hakkı olan, soru işaretlerini açıklığa kavuşturan, itiraz edebilen ve duyguları dikkate alınan bir muhatap olarak, hemen hemen her koşulda kendini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulur.

Tablo 44: S20. Barışçıl Çözüm Yolları; Mükelleflerin Özelde Vergi İdaresine Genelde İse Devlete Karşı Tavrılarını Olumlu Etkilemektedir

	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	11	2.8%
Katılmıyorum	52	13.1%
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	27	6.8%
Katılıyorum	211	53.0%
Kesinlikle Katılıyorum	97	24.4%

Katılımcıların %77.4'ü kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde, %6.8'i ne katılıyorum ne katılmıyorum, %15.9'u ise kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirmişlerdir.

Vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğu zaman barışçıl çözüm yolları sayesinde ve uyuşmazlıkları sona erdirmek adına vergi idaresi vergi mükellefleri birebir etkileşim kurarak muhatap olmaktadır. Vergi ilişkisinde alt konumda olan mükellefin üst konumda olan vergi idaresi tarafından dikkate alınması mükelleflerin hem vergi idaresine hem de bu duruma zemin hazırlayan devlete karşı tutumlarını etkileyebilir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları söz konusu iken, devlet tarafından barışçıl çözüm yolları işletilmeseydi vergi mükellefleri sadece öngörülen yaptırımlarla karşı karşıya kalmış olacaktı. Uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, izaha davet ve hata düzeltme gibi mükellef odaklı yürütülen barışçıl çözüm yolları, mükelleflerin dikkate alındığını ve önemsendiğini göstermektedir. Böyle bir muameleyle karşılaşan vergi mükelleflerinin hem devlete hem de vergi idaresine karşı olumlu duygular içerisinde olması olası bir durumdur ve bu şekilde gönüllü vergi uyumunun sağlanmasına katkıda bulunulabilir.

Tablo 45: Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Cevapların Yüzdesel Dağılımları

Madde	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Barışçıl çözüm yolları mükellefi vergi idaresi ile barıştırır.	0.5%	7.3%	4.5%	73.9%	13.8%
Barışçıl çözüm yolları zamanında tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir.	0.3%	5.8%	7.3%	71.9%	14.8%
Barışçıl çözüm yolları vergi denetiminin az yapılmasından kaynaklanan olumsuzlukları azaltır.	1.0%	15.6%	10.3%	65.3%	7.8%
Mükellef, dava yoluna gitmektense barışçıl çözüm yollarından yararlanmanın bazı durumlarda daha avantajlı olduğuna inanır.	0.0%	7.0%	10.6%	71.9%	10.6%
Barışçıl çözüm yollarından denetlenemeyen mükellefler daha fazla yararlanmaktadır.	0.5%	15.3%	16.1%	56.5%	11.6%
Barışçıl çözüm yolları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli uygulamalardır	1.0%	7.8%	5.3%	61.8%	24.1%
Barışçıl çözüm yolları mükelleflerin vergi ödeme isteklerini artırır.	0.8%	19.6%	18.6%	51.3%	9.8%
Barışçıl çözüm yolları kayıtlara girmeyen gizli kazancı kayıtlı ekonomiye kazandırır.	1.0%	21.4%	15.6%	51.0%	11.1%
Barışçıl çözüm yolları vergi ve ceza borcu nedeniyle faaliyetlerine son vermek durumunda kalacak olan işletmelerin faaliyetlerine devam etmesine imkân sağlar.	1.0%	14.1%	5.5%	57.0%	22.4%
Barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğu içinde bulunan mükelleflere temiz bir sayfa açarak vergi ile uyumlu bir mükellef olmalarına fırsat sağlar.	0.0%	12.1%	8.3%	63.1%	16.6%
Barışçıl çözüm yolları ve özellikle yeniden yapılandırma uygulaması eski yasaların meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltır.	0.5%	14.1%	10.6%	66.6%	8.3%
Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşık yapıda olması; vergi uyumsuzluklarının sona erdirilmesi açısından uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl çözüm yollarını gerekli kılar.	1.8%	13.8%	5.0%	72.4%	7.0%
Barışçıl yollar adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler.	9.0%	41.5%	17.6%	27.4%	4.5%
Ekonomik istikrarsızlıklar ve krizler ile olağanüstü durumlar barışçıl çözüm yollarını gerekli kılar.	1.5%	8.0%	5.5%	75.6%	9.3%
Barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğuna düşme ihtimali yüksek olan mükellefler için bir fırsat oluşturur.	1.0%	9.5%	3.8%	67.1%	18.6%
Barışçıl çözüm yollarından elde edilecek tecrübeler; devlete, vergi tahsilatını daha etkin hale getirecek yenilikler yapma fırsatı kazandırır.	1.5%	6.5%	7.8%	73.1%	11.1%
Barışçıl çözüm yolları devletin mükellefe karşı iyi niyetli olduğunu gösterir.	2.0%	11.6%	4.3%	60.3%	21.9%
Barışçıl çözüm yolları devletin iyi niyetinin suiistimal edilmesine neden olabilir.	4.0%	24.1%	19.3%	43.5%	9.0%
Barışçıl çözüm yolları sayesinde mükellefler kendilerini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulur.	2.5%	14.8%	4.3%	58.0%	20.4%
Barışçıl çözüm yolları; mükelleflerin özelde vergi idaresine genelde ise devlete karşı tavırlarını olumlu etkilemektedir.	2.8%	13.1%	6.8%	53.0%	24.4%

Tablo 46: Barışçıl Çözüm Yollarına İlişkin Cevapların Ortalama ve Standart Sapmaları

Madde	Ortalama	Standart Sapma
Barışçıl çözüm yolları mükellefi vergi idaresi ile barıştırır.	3.93	0.72
Barışçıl çözüm yolları zamanında tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir.	3.95	0.69
Barışçıl çözüm yolları vergi denetiminin az yapılmasından kaynaklanan olumsuzlukları azaltır.	3.63	0.87
Mükellef, dava yoluna gitmektense barışçıl çözüm yollarından yararlanmanın bazı durumlarda daha avantajlı olduğuna inanır.	3.86	0.69
Barışçıl çözüm yollarından denetlenemeyen mükellefler daha fazla yararlanmaktadır.	3.63	0.90
Barışçıl çözüm yolları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli uygulamalardır	4.00	0.84
Barışçıl çözüm yolları mükelleflerin vergi ödeme isteklerini artırır.	3.50	0.94
Barışçıl çözüm yolları kayıtlara girmeyen gizli kazancı kayıtlı ekonomiye kazandırır.	3.50	0.98
Barışçıl çözüm yolları vergi ve ceza borcu nedeniyle faaliyetlerine son vermek durumunda kalacak olan işletmelerin faaliyetlerine devam etmesine imkân sağlar.	3.86	0.96
Barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğu içinde bulunan mükelleflere temiz bir sayfa açarak vergi ile uyumlu bir mükellef olmalarına fırsat sağlar.	3.84	0.84
Barışçıl çözüm yolları ve özellikle yeniden yapılandırma uygulaması eski yasaların meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltır.	3.68	0.83
Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşık yapıda olması; vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi açısından uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl çözüm yollarını gerekli kılar.	3.69	0.86
Barışçıl çözüm yolları adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler.	2.77	1.09
Ekonomik istikrarsızlıklar ve krizler ile olağanüstü durumlar barışçıl çözüm yollarını gerekli kılar.	3.83	0.76
Barışçıl çözüm yolları vergi uyuşmazlığına düşme ihtimali yüksek olan mükellefler için bir fırsat oluşturur.	3.93	0.83
Barışçıl çözüm yollarından elde edilecek tecrübeler; devlete, vergi tahsilatını daha etkin hale getirecek yenilikler yapma fırsatı kazandırır.	3.86	0.75
Barışçıl çözüm yolları devletin mükellefe karşı iyi niyetli olduğunu gösterir.	3.88	0.95
Barışçıl çözüm yolları devletin iyi niyetinin suiistimal edilmesine neden olabilir.	3.29	1.06
Barışçıl çözüm yolları sayesinde mükellefler kendilerini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulur.	3.79	1.01
Barışçıl çözüm yolları; mükelleflerin özelde vergi idaresine genelde ise devlete karşı tavırlarını olumlu etkilemektedir.	3.83	1.03

Ölçeğe verilen cevapların ortalamaları incelendiğinde, en yüksek ortalamanın 4.00 ile “Barışçıl çözüm yolları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli uygulamalardır” maddesi olduğu görülmüştür. En yüksek ortalama sahip diğer maddeler 3.95 ortalama ile “Barışçıl çözüm yolları zamanında tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir” maddesi; 3.93 ortalama ile “Barışçıl çözüm yolları mükellefi vergi idaresi ile barıştırır” ve “Barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğuna düşme ihtimali yüksek olan mükellefler için bir fırsat oluşturur” maddeleri olmuştur.

En küçük ortalama ise 2.77 ile “Barışçıl çözüm yolları adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler” maddesi için hesaplanmıştır. Aynı şekilde, en büyük standart sapmaya sahip olan madde, 1.09 standart sapmayla yine aynı ifadedir. Bu durum, ortalamasının düşük olmasıyla beraber yanıtlardaki değişkenliğin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır.

Ölçeğe verilen yanıtların standart sapmaları incelendiğinde, en düşük standart sapmaya sahip maddelerin 0.69 standart sapmayla “Barışçıl çözüm yolları mükellefi vergi idaresi ile barıştırır” ve “Mükellef, dava yoluna gitmektense barışçıl çözüm yollarından yararlanmanın bazı durumlarda daha avantajlı olduğuna inanır” maddeleri olduğu görülmektedir.

Standart sapma, bir verideki değişkenliğin ölçüsüdür. Bu anlamda, birbirlerine kıyasla daha yüksek standart sapmaya sahip maddelere verilen yanıtların daha değişken olduğu, bu maddeye ilişkin görüşlerinin daha çeşitli olduğu düşünülebilir. Aynı şekilde, standart sapması daha düşük olan maddelerde katılımcıların cevaplarının daha az değişkenlik gösterdiği, katılımcıların bu maddelerde üzerinde büyük standart sapmalı maddelere nazaran daha büyük bir görüş birliği içinde bulundukları anlaşılmaktadır.

3.7. Araştırma Ölçeği Faktör Analizi

Faktör analizi, bir veride birbiriyle nispeten daha fazla ilişkili olan değişkenlerin bir alt grupta toplanmasını sağlayan istatistiksel bir analiz türüdür (Tabachnick ve Fidell, 2015: 612). Bu alt grupların bir olayı, oluşumu ortaklaşa olarak açıkladıkları varsayılır ve faktör olarak anılır. Faktör analizinin iki temel amacı bulunur (Özdamar, 2018: 215):

1. Verideki değişken sayısını azaltmak,
2. Değişkenler arası ilişkileri kullanarak yeni yapıları belirlemek.

Faktör analizi, açımlayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi olmak üzere, iki temel yöntemde incelenebilir. Açımlayıcı faktör analizinde değişkenler arası ilişkiler incelenerek bu değişkenlerde ortak bir yapının bulunması amaçlanırken doğrulayıcı faktör analizinde, değişkenler arasındaki ilişkiye dair zaten var olan bir hipotezin test edilmesi amaçlanır. Faktör analizi sonucunda,

birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkenden hareketle kavramsal olarak yorumlanması daha kolay olan az sayıda faktöre ulaşılır (Çilingirtürk, 2011: 165).

Faktör analizinin uygulanması için, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütünün 0.7'den büyük olması gerekmektedir. Çeşitli KMO değeri seviyeleri şöyle yorumlanabilir (Kalaycı, 2014: 322):

Tablo 47: KMO Değerlerinin Yorumları

KMO Değeri	Yorum
0.90	Mükemmel
0.80	Çok İyi
0.70	İyi
0.60	Orta
0.50	Zayıf
0.50'nin altı	Kabul Edilemez

Öncelikle ters sorulmuş olan 5, 13 ve 18. maddeler ters kodlanmıştır. Faktör analizinde ölçekte yer alan 20 maddenin tamamı analize dahil edilmiştir. Bu analizde güvenilirliği düşüren ve faktör yükleri birbirine yakın olan maddeler analizden çıkartılarak analiz yenilenmiştir.

Araştırmada, soru formunda likert ölçekle sorulan sorulardan belirlenen 14 tanesine faktör analizi uygulanmış ve oluşan yapı incelenmiştir.

Yenilenmiş haliyle 4, 5, 10, 11, 13 ve 18. maddeler ölçekten çıkartılmış ve kalan 14 madde ile faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 48: KMO ve Bartlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0.894
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2030.431
	df	91
	Sig.	0.000

Yapılan çalışmada, KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,894 olarak hesaplanmıştır. Bu değer, örneklemin faktör analizi için yeterli olduğunu ifade etmektedir.

“ H_0 : Değişkenler arasındaki korelasyon matrisi birim matristir.” hipotezini sınanan Bartlett testinin ($\chi^2=2030.431$; $p\cong 0,000$) sonuçlarına göre H_0 hipotezi 0.05 anlamlılık düzeyinde

reddedilmiştir. Buna göre korelasyon matrisinin birim matris olmadığı, yani bazı değişkenler arasındaki korelasyonun anlamlı olduğu kabul edilmiştir.

Tablo 49: Anti-Image Correlation Matrisi Köşegen Değerleri

Madde	Anti-Image Otokorelasyonu	Madde	Anti-Image Otokorelasyonu
Madde 1	0.759	Madde 12	0.926
Madde 2	0.799	Madde 14	0.906
Madde 3	0.865	Madde 15	0.924
Madde 6	0.932	Madde 16	0.929
Madde 7	0.851	Madde 17	0.932
Madde 8	0.896	Madde 19	0.861
Madde 9	0.923	Madde 20	0.866

Anti-image korelasyon matrisinin köşegeni, bir maddenin faktör analizinde kalıp kalmaması gerektiğine karar verilirken incelenmesi gereken bir ölçü sunar. Buna göre tüm değişkenlerin anti-image korelasyonu matrisinin köşegenindeki tüm değerlerin 0.75'ten büyük olması gerekmektedir. Ayrıca sosyal bilimlerde 0.5'ten büyük olmasının da yeterli olduğu belirtilmektedir. Analizde bırakılan maddelerin tümünün 0.75'ten büyük olduğu görülmüştür. Bu nedenle analize bu değişkenlerle devam edilmiştir (Can, 2014: 300; Demir, 2020: 502).

Tablo 50: Ortak Varyanslar

Madde	Initial	Extraction	Madde	Initial	Extraction
Madde 1	1.000	0.609	Madde 12	1.000	0.481
Madde 2	1.000	0.536	Madde 14	1.000	0.584
Madde 3	1.000	0.417	Madde 15	1.000	0.598
Madde 6	1.000	0.399	Madde 16	1.000	0.474
Madde 7	1.000	0.193	Madde 17	1.000	0.587
Madde 8	1.000	0.338	Madde 19	1.000	0.619
Madde 9	1.000	0.448	Madde 20	1.000	0.620

Extraction sütunundaki değerler, ilgili maddenin oluşturulan faktörlerce açıklanan ortak varyansların düzeyini göstermektedir Ortak varyansın, 0.1'den düşük olması halinde ilgili değişkenin analizden çıkartılarak analizin tekrar edilmesi gerekebilir (Çokluk vd., 2014: 220).

Oluşturulan faktörler tarafından en çok açıklanan maddelerin 20 ve 19. maddeler olduğu görülmektedir. Bu maddelerin açıklanma oranı yaklaşık %62 olmuştur.

Tablo 51: Toplam Açıklanan Varyans

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.394	38.530	38.530	5.394	38.530	38.530	4.682	33.440	33.440
2	1.509	10.782	49.311	1.509	10.782	49.311	2.222	15.872	49.311
3	1.078	7.697	57.008						
4	0.868	6.199	63.207						
5	0.753	5.378	68.585						
6	0.738	5.270	73.855						
7	0.630	4.501	78.356						
8	0.563	4.019	82.375						
9	0.540	3.859	86.234						
10	0.529	3.779	90.013						
11	0.449	3.208	93.221						
12	0.378	2.701	95.922						
13	0.354	2.526	98.448						
14	0.217	1.552	100.000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

Faktör sayısını ve bu faktörlerin değişkenliğin ne kadarını açıkladığına ilişkin bilgilerin yer aldığı “Toplam Açıklanan Varyans Tablosu”na göre, ilk faktörün, varyansın %38.53’ünü; ikinci faktörün ise varyansın %10.78’ini açıkladığı, dolayısıyla toplam %49.31’ini açıkladığı görülmektedir.

Yapılan faktör analizinde, faktör çıkarma metodu olarak “Temel Bileşenler Analizi” kullanılmıştır. Ayrıca oluşan faktörlerin bağımsızlaştırılmasında kullanılan dik döndürme yöntemlerinden Varimax kullanılmıştır. Döndürülmüş faktör yüklerinin varyans açıklama oranı “Rotation Sums of Squared Loadings” sütununda gösterilmiştir. Buna göre, döndürülmüş faktörler dikkate alındığında, ilk faktörün açıklama oranı %33.44; ikinci faktörün açıklama oranı %15.872 olmak üzere, döndürülmüş faktörlerin toplamda varyansın %49.311’ini açıkladığı görülmektedir.

Analizde, özdeğeri 1’den büyük olan 3 faktörün toplam varyans açıklama oranı yaklaşık %57 olmuştur. Sosyal bilimlerde %60 seviyelerinde bir varyans açıklama oranı uygun bulunmaktadır (Demir, 2020: 505). Ancak teorik olarak analizin iki faktör üzerinden yürütülmesi uygun görülmüştür. Bu nedenle faktör sayısı özdeğer kriterine göre değil iradi olarak belirlenmiştir.

Vergi uyumsuzluklarının barışçıl yollarla çözümünün nihai amacı vergi uyumunun sağlanmasıdır. Vergiye uyum konusu hem verginin alacaklısı olarak devleti hem de verginin ödeyicisi olarak mükellefleri ilgilendirmektedir. Başka bir deyişle hem devletin hem de mükelleflerin barışçıl çözüm konusuna yaklaşımı önemlidir. Bu nedenle çalışmada barışçıl çözüm yolları bu iki boyuta göre değerlendirilmiştir. Bu amaçla ankette yer alan demografik sorular dışındaki sorular bu iki boyut ile hazırlanmıştır.

İlk boyut, araştırmanın devlet boyutuyla ilgilidir. Bu uygulamalar, devletin toplayamadığı vergi gelirlerinin hazineye akışını hızlandırmaktadır. Vergi mükellefleri birer makine değildir ve her insan gibi hata ve yanlış yapabilirler. Devlet ise mükelleflere bu sorunları çözmeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için bir çıkış yolu sunar ve vergi uyumunu sağlamaya çalışır. Yani “düşene iyi niyetle el uzatmak ve düştüğü yerden kalkmasına yardımcı olmak” mantığı vardır. Çünkü devlet ve mükellef birlikte bir vergi ilişkisi içindedir. Bu şekilde vergi sistemindeki sorunlar çözülebilir. Ayrıca tahsil edilemeyen vergi gelirleri de tahsil edilmiş olur.

İkinci boyut ise barışçıl çözüm yollarının mükellefi ilgilendiren kısmıdır. Mükellefler vergilerini zamanında ödemekle yükümlüdürler. Geciken ödemeler karşılığında bazı yaptırımlar uygulanmaktadır. Barışçıl çözümlere başvurulması ve gereğinin yerine getirilmesi halinde bu yaptırımlar ya kaldırılır ya da azaltılır. Barışçıl çözüm yollarının sistemde sürekli var olmasının mükelleflerin davranışlarını hangi yönde etkilediği bir araştırma konusudur. Mükellefler barışçıl yolları uyumsuzluğu telafi etmenin bir yolu olarak mı görüyorlar, yoksa bu yolları kötüye kullanarak avantaj elde etmeye mi çalışıyorlar? Anket sorularından bazıları bu boyutu ölçmek ve durum hakkında bir fikir edinmek için tasarlanmıştır.

Anket soruları “devlet” ve “mükellef” açısından barışçıl çözüm yollarının etkilerini ölçmek, mükelleflerin konuya bakış açılarını öğrenmek amacıyla iki boyut şeklinde hazırlanmıştır. 1, 2, 3, 4, 5, 7, ve 8. maddeler barışçıl çözüm yolları uygulamasının devlet ile ilgili boyutu yansıtan sorulardır. 6, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16,17, 18, 19 ve 20. maddeler barışçıl çözüm yollarının mükellefler ile ilgili boyutunu yansıtan sorulardır. Analiz kısmında bu nedenle iki boyutlu bir faktör analizi yapılmıştır. Bazı maddelerin faktör yükleri, asgari olması gerekenden az çıktığı için analiz kapsamı dışında tutulmuştur (4, 5, 10, 11, 13 ve 18. maddeler). Kalan maddeler faktör analizine tabi tutulmuştur. Cevapların analizi yapıldığında, mükelleflerle ilgili olan sorulara verilen cevapların bir grupta (1.boyut - faktör 1) toplandığı, devlet ile ilgili olan soruların da bir başka grupta (2. Boyut - faktör 2) toplandığı görülmektedir. Başlangıçta sorular iki boyut şeklinde hazırlanmıştır ve bu iki boyut sorularına verilen cevapların yine kendi aralarında gruplaştığı görülmektedir.

Tablo 52: Anket Sorularının Barışçıl Çözüm Yollarına Yönelik Yaklaşımı

Mükellef Boyutu (Faktör 1)	Devlet Boyutu (Faktör 2)
Madde 6, Madde 9, Madde 10, Madde 11, Madde 12, Madde 13, Madde 14, Madde 15, Madde 16, Madde 17, Madde 18, Madde 19, Madde 20	Madde 1, Madde 2, Madde 3, Madde 4, Madde 5, Madde 7, Madde 8

Oluşan faktörlerin hangi maddelerden oluştukları “Döndürülmüş Faktörler Matrisinde” gösterilmiştir.

Tablo 53: Döndürülmüş Faktörler Matrisi

Rotated Component Matrix^a		
	Component	
	1	2
Madde 1		0.780
Madde 2		0.728
Madde 3		0.619
Madde 6	0.575	
Madde 7		0.322
Madde 8		0.506
Madde 9	0.626	
Madde 12	0.689	
Madde 14	0.762	
Madde 15	0.768	
Madde 16	0.682	
Madde 17	0.727	
Madde 19	0.731	
Madde 20	0.757	
Extraction Method: Principal Component Analysis.		
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization. ^a		
a. Rotation converged in 3 iterations.		

Tüm maddeler için faktör yüklerinin 0.3’ten büyük olduğu görülmüştür. Faktör yüklerinin 0,3’ten az olmaması gerekmekte, 0.5’in üzerindeki değerler ise oldukça iyi görülmektedir.

Tablo 54: Faktörlerin İstatistikleri

Descriptives		Faktör 1		Faktör 2	
		Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Mean		3.8523	0.03243	3.7025	0.02685
95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.7886		3.6497	
	Upper Bound	3.9161		3.7553	
5% Trimmed Mean		3.9077		3.7073	
Median		4.0000		3.8000	
Variance		0.419		0.287	
Std. Deviation		0.64692		0.53563	
Minimum		1.44		2.00	
Maximum		5.00		5.00	
Range		3.56		3.00	
Interquartile Range		0.78		0.60	
Skewness		-1.348	0.122	-0.245	0.122
Kurtosis		2.116	0.244	0.187	0.244

Aynı faktörde toplanan maddelerin istatistikleri “Faktörlerin İstatistikleri” tablosunda özetlenmiştir. Buna göre, Faktör 1’in ortalaması 3.8523 iken Faktör 2’nin 3.7025 olduğu görülmüştür. Faktör 1’in standart sapmasının 0.6469 Faktör 2’ye göre daha küçük 0.5356 olduğu hesaplanmıştır.

Faktör 1’in ortalamasına ilişkin hesaplanan değerler 1.44 ila 5.0 aralığında bulunurken Faktör 2’nin ortalaması ise 2.00 ila 5.00 aralığında değişmektedir.

3.8. Güvenirlilik Analizi

Bir bilimsel araştırmada kullanılan ölçek ile art arda yapılan ölçümlerin tutarlılığın olması, bir ölçeğin güvenilirliğini ifade eder. Güvenirlilik analizi, bir ölçeğin ölçmeyi amaçladığı özelliği ne kadar doğru ölçtüğünü ortaya koyan bir yöntemdir (Demir, 2020: 520; Alpar, 2013: 842).

Bir Likert ölçeğindeki soruların yapısının homojen olup olmadığını tespit etmenin bir yolu Cronbach’s Alpha katsayısını hesaplamaktır. Bir ölçeğin güvenilirliğini ortaya koymak için hesaplanan Cronbach’s Alpha katsayısı şöyle yorumlanmaktadır (Demir, 2020: 521):

Tablo 55: Cronbach's Alfa Katsayısı Yorumları

Cronbach's Alpha	Yorum
$0,00 < \alpha < 0,50$	Güvenilir değil
$0,50 < \alpha < 0,60$	Düşük derecede güvenilir
$0,60 < \alpha < 0,70$	Kabul edilebilir derecede güvenilir
$0,70 < \alpha < 0,90$	Yüksek derecede güvenilir
$0,90 < \alpha < 1,00$	Çok yüksek derecede güvenilir

Ölçeğe ve boyutlarına göre güvenilirlik analizi sonuçları ile bunlara ilişkin temel istatistikler aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir:

Tablo 56: Ölçeğin Güvenirliği

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0.869	0.868	14

Tablo 57: Madde İstatistikleri Özeti

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance	N of Items
Item Means	3.799	3.497	4.003	0.505	1.144	0.026	14
Inter-Item Correlations	0.319	0.089	0.760	0.671	8.532	0.020	14

Tablo 58: Ölçek İstatistikleri

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
53.18	55.838	7.472	14

Faktör 1'e yönelik güvenilirlik sonuçları ve faktöre ilişkin istatistikler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 59: Faktör 1'in Güvenirliği

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0.887	0.888	9

Tablo 60: Faktör 1 Maddelerinin İstatistik Özetleri

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance	N of Items
Item Means	3.852	3.691	4.003	0.312	1.084	0.008	9
Inter-Item Correlations	0.467	0.315	0.760	0.446	2.416	0.008	9

Tablo 61: Faktör 2 Ölçek İstatistikleri

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
34.67	33.899	5.822	9

Faktör 2'ye yönelik güvenirlik sonuçları ve faktöre ilişkin istatistikler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 62: Faktör 2'nin Güvenirliği

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0.623	0.635	5

Tablo 63: Faktör 2 Maddelerinin İstatistik Özetleri

	Mean	Minimum	Maximum	Range	Maximum / Minimum	Variance	N of Items
Item Means	3.703	3.497	3.952	0.455	1.130	0.051	5
Inter-Item Correlations	0.258	0.113	0.421	0.308	3.715	0.007	5

Tablo 64: Faktör 1 Ölçek İstatistikleri

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
18.51	7.172	2.678	5

Tablo 65: Ölçeklerin Cronbach's Alpha Güvenirlik Analizi Sonucu

Ölçek	Cronbah's α	Madde Sayısı
Faktör 1	0.887	9
Faktör 2	0.623	5
Genel	0.869	14

Güvenirlik analizi, ölçekteki 14 maddenin tamamı dahil edilerek yapılmıştır. Buna göre, 14 madde için hesaplanan Cronbah's $\alpha = 0.869$ 'dur. Faktör 1 için hesaplanan Cronbah's $\alpha = 0.887$ ve Faktör 2 için hesaplanan Cronbah's $\alpha = 0.623$ 'tür. Buna göre, ölçek Faktör 1 için yüksek derecede güvenilir ve Faktör 2 için ise kabul edilebilir derecede güvenilir bulunmuştur.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bir ülkede vergi uyumunun sağlanması; kamu düzeninin sağlanması, istikrarlı bir ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesi, sosyal eşitsizliklerin azaltılması ve hukuk kurallarının egemen olması için son derece gereklidir. Vergi uyumu, kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulmasına, ekonomik kalkınmanın teşvik edilmesine ve kaynakların etkin bir şekilde tahsis edilmesini de mümkün kılar.

Vergi uyumu denilince genel olarak, mükelleflerin tek taraflı olarak vergi kurallarına uyması anlaşılmaktadır. Aslında vergi uyumu, devletin de dahil olduğu iki yönlü bir süreçtir. Mükellefler yönünden vergi uyumu, elbette vergi kurallarına uygun hareket etmektir. Devlet açısından vergi uyumu ise, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerini olabildiğince hafifletmek ve basitleştirmektir. Mükelleflerin vergiye uyumunun en üst düzeyde sağlanabilmesi için, vergi yükünün olabildiğince hafif ve vergi mevzuatının basit, anlaşılır, çözüm odaklı ve kolay anlaşılır olması gerekir. Aksi takdirde vergi uyumu bir dayatma olarak algılanabilir. Şöyle ki, bütün hukuk kuralları gibi, vergi kurallarına da ilgililer uymak zorundadır. Ancak vergi uyumunu sadece bu bağlamda değerlendirmek, mükellefin tek taraflı direktiflere maruz kalması ve uyum göstermekten başka bir seçeneği olmaması anlamına gelmektedir. Bu durumun aksine devletin de vergi uyumunu sağlama konusunda kendisine düşen sorumlulukları bulunmaktadır. Örneğin, mükellefleri vergi uyumu konusunda istekli hale getirebilecek yapısal teşviklerin sunulması gerekmektedir.

Vergi mükelleflerinin neden vergi ödediklerini veya ödemediklerini anlamak ve vergi uyum sürecinde devletin ve mükellefin tutumlarını anlamlandırabilmek için vergi uyum modelleri geliştirilmiştir. Bu modeller; vergi uyumunun karmaşık bileşenlerinin anlaşılmasında, vergi tabanını korunmasına ve vergi uyumunu arttırmaya yardımcı olabilmektedir. Bu modeller tek tip olmayıp her biri vergi uyumu sorununa farklı bir perspektiften yaklaşarak politika yapıcılarının daha iyi kararlar almasına katkıda bulunabilmektedir.

Vergi uyumu, esasında karmaşık bir kavram olup, üzerinde etkili olabilecek ekonomik, sosyal ve psikolojik birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler, vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmemelerini veya vergi kaçırıp kaçırmamalarını birçok yönden etkileyebilmektedir. Bunlardan bazıları; vergi oranları ve tarife yapıları, denetimler, cezai yaptırımlar, toplumsal normlar, ahlaki değerler, vergi kaçakçılığının tespit olasılığı, ülkenin ekonomik durumu, vergi bilinci, teknolojik gelişmeler, vergi idaresinin etkinliği ve gelir eşitsizliği gibi faktörlerdir.

Vergilendirme işlemleri mükelleflere şekli ve maddi bakımdan birtakım ödevler yüklemektedir. Maddi açıdan vergi borcunun yerine getirilmesiyle birlikte mükelleflerin ekonomik gücünde bir gerileme söz konusudur. Şekli ödevlerin yerine getirilmesi için de mükellefler bazı maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Bu yüzden, mükelleflerde vergi ödevlerine karşı potansiyel bir tepkinin oluşması doğaldır ve bu maliyetlerden kurtulmak için mükellefler değişik arayışlar içerisine girebilmektedirler.

Şekli ve maddi vergi ödevlerinin mükelleflere getirdiği yükler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarını ortaya çıkarmakta ve bu durum sonuç itibarıyla vergi uyumsuzluklarına neden olmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin kurallara uygun hareket edilmemesinin sonucunda ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları ise, devletin vergi toplamadaki başarısının önündeki en önemli engel olmaktadır.

Vergi uyumsuzlukları her vergi sistemi için bir sorundur ve bu sorunların çözümüne yönelik birçok farklı yöntem izlenmektedir. Yöntemler farklılaşsa da amaç, bir yandan kamu harcamalarının devamlılığını, diğer yandan da kamu gelirlerinin etkinliğini sağlamaktır. Vergi uyumsuzluklarında yüksek cezalar yoluyla caydırıcılığın, vergi uyumunu sağlamak için yeterli olmadığı görülmektedir. Bir başka deyişle, cezalandırma usulü vergi uyumuna tek başına çözüm getirememektedir.

Vergi uyumsuzluklarının nedenlerinin tespit edilmesi ve sorunun kaynağında çözülmesine yönelik girişimler hukuki belirlilik ilkesi açısından da önem taşımaktadır. Hukuki belirlilik ilkesine göre, vergi mükelleflerinin yasal hak ve yükümlülüklerine ilişkin belirli standartların oluşturulması gerekmektedir. Bunların başında kesinlik ve öngörülebilirlik gelmektedir. Bu ilkelerin uygulanması, vergi kanunlarının ve diğer düzenlemelerin istikrarlı ve tutarlı bir şekilde uygulanmasına imkân tanımaktadır. Hukuki belirlilik ilkesi, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülükleri ve hakları konusunda bilgi ve öngörü sahibi olmalarını, vergi kurallarına güven duymalarını ve vergisel işlemlerini sağlıklı bir şekilde planlayabilmelerini sağlamaktadır.

Vergi uyumsuzluklarını çözmeye yönelik yöntemlerin sürekli geliştirildiği görülmektedir. Vergi toplamadaki başarısızlık kamu gelirlerinin olması gerekenden daha az elde edilmesi, devleti yeni çözümler aramaya yöneltmektedir. Bu bağlamda dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi Türkiye’de de ağır yaptırımlar yerine, mükellefleri ürkütmeden ıslah edici bir yaklaşımla vergi uyumsuzluklarının öncelikle barışçıl yollardan çözüme kavuşturulması için yeni yöntemler geliştirilmiştir.

Ağır yaptırımlar; uyumsuzlukların çözümüne yönelik çabaların temel motivasyonu değildir. Uyumsuzluğun ortaya çıktığı her fiili en ağır bir şekilde cezalandırma refleksi vergi tabanının giderek daralmasına yol açar. Bu nedenle, uyumsuzlukların çözümünde yapıcı davranmak ve barışçıl yöntemlerle sorunları gidermek daha yararlı olur. Örneğin, taşkınlara ve su baskınlarına neden

olduğu için bir nehrin kurutulması tamamen susuzluğa yol açacaktır. İşin püf noktası ağır yaptırımlar uygulamak değil, çözüm odaklı çalışmalar yürütülmesidir. Türkiye’de uygulanan barışçıl çözüm yollarına bu açıdan bakmakta fayda vardır. Vergi sisteminde söz konusu barışçıl çözüm yollarına yer verilmesinin ve bazılarının da sıklıkla başvurulmasının amacı, uyumsuzlukların mümkün olan en kısa sürede giderilmesi ve vergi tahsilatındaki gecikmenin ortadan kaldırılmasıdır. Bu nedenle, ülkemizde sık sık uygulanan ve mükelleflere ödeme kolaylıkları sağlayan vergi borçlarının yeniden yapılandırmasına ilişkin kanunların çıkarılması bu minvalde değerlendirilebilecek bir konudur.

Bu çalışmanın amacı olan, Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının çözümünde uygulanmakta olan barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna olan etkisini araştırmak doğrultusunda, İstanbul’da serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerle anket çalışması yapılmıştır. Bu bağlamda, 398 muhasebe yetkilisiyle, mükelleflerin genel bakış açılarına göre yanıtlanan anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma ölçeğindeki maddeler (sorular) 5’li Likert ölçeğine göre puanlanmıştır. Katılımcılar tarafından en çok tercih edilen barışçıl çözüm yolu %61,1’lik oranla yeniden yapılandırma, en az tercih edilen ise %0’lık oranla izaha davet olmuştur. Ölçeğe verilen yanıtların ortalamalarına göre, en yüksek ortalama olan 4.00 ile barışçıl çözümlerin zor durumdaki mükellefler için gerekli bir uygulama olduğu belirtilirken, en düşük ortalama olan 2.77 ile barışçıl çözümlerin adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkilemediği belirtilmiştir. Buna göre korelasyon matrisinin birim matris olmadığı, yani bazı değişkenler arasındaki korelasyonun anlamlı olduğu kabul edilmiştir. Faktör analizi yapılırken, bir maddenin faktör analizinde kalıp kalmaması gerektiğine karar verilirken incelenmesi gereken bir ölçü olan Anti-Image Korelasyon Matrisinin köşegeni, faktör analizine dahil edilen maddelerin tümünde 0.75’ten büyük olduğu görülmüştür.

Çalışmanın ölçeğine; verilerdeki değişken sayısını azaltmak ve değişkenler arası ilişkileri kullanarak ortaya bir yapı koymak amacıyla açımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizinin uygulanması için gerekli olan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü 0.894 olarak hesaplanmıştır. “H 0: Değişkenler arasındaki korelasyon matrisi birim matristir.” hipotezini sıyanan Bartlett testinin 0.05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiştir. Faktör sayısını ve bu faktörlerin değişkenliğin ne kadarını açıkladığına ilişkin bilgilerin yer aldığı Toplam Açıklanan Varyans Tablosuna göre; ilk faktörün, varyansın %38,53’ünü; ikinci faktörün ise varyansın %10,78’ini açıkladığı, dolayısıyla toplam %49,31’ini açıkladığı görülmektedir. Araştırmada, soru formunda Likert ölçekle sorulan sorulardan belirlenen 14 tanesine faktör analizi uygulanmış ve oluşan yapı incelenmiştir. Bu analizde güvenilirliği düşüren ve faktör yükleri birbirine yakın olan madde 4, 5, 10, 11, 13 ve 18 analizden çıkarılarak kalan 14 madde ile faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Çalışma ölçeği iki boyutlu olarak tasarlanmıştır. Birinci boyut mükellefin vergi uyumuyla, ikinci boyut ise devletin vergi uyumuyla ilgili olan hususlardır. Bu nedenle, analizin iki faktör üzerinden yürütülmesi uygun görülmüştür. Ölçekteki faktör sayısı özdeğer kriterine göre değil iradi

olarak belirlenmiştir. Döndürülmüş faktörler matrisinde; mükellef boyutunu ifade eden madde 6, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 ve 20'nin Faktör 1'de toplandığı; devlet boyutunu ifade eden madde 1, 2, 3, 4, 5, 7 ve 8'in faktör 2'de bir arada toplandığı görülmüştür. Faktör 1'in ortalaması 3.8523 iken Faktör 2'nin 3.7025 olduğu görülmüştür. Faktör 1'in standart sapmasının 0.6469 Faktör 2'ye göre daha küçük 0.5356 olduğu hesaplanmıştır. Bu standart sapma oranlarıyla, faktörlere ait maddelere verilen cevapların fazla ayrışmadığı görülmektedir. Ayrıca, ölçeğin güvenilirliğini ortaya koymak için hesaplanan Cronbach's Alpha katsayısına göre; ölçeğin geneli için 0.869 ile yüksek derecede, ölçekte yer alan faktör 1'deki 9 maddenin 0.887 ile yüksek derecede ve faktör 2'de yer alan 5 maddenin 0.623 kabul edilebilir derecede güvenilir olduğu görülmüştür.

Araştırmanın konuyla ilgili daha etkili ve kanıtlanabilir sonuçlar verebilmesi açısından bazı kısıtlamalara başvurulmuştur. Birincisi, mükelleflerin barışçıl çözüm yolları hakkında bilgi eksikliğinin bulunması nedeniyle araştırmanın doğrudan mükelleflerle değil muhasebe yetkilileriyle yapılmasıdır. Mükelleflerin, barışçıl çözüm yollarına tam vakıf olmaması ve bununla ilgili işlemleri muhasebe yetkilileri üzerinden gerçekleştirmesi, merak edilen bilgilerin kaynağından alınamamasına neden olmaktadır. İkinci kısıt, araştırmanın sadece bir şehirle sınırlı olmasıdır. İstanbul'un Türkiye geneli mükellef profili hakkında ortalama bilgi vermeye elverişli bir şehir olmasına rağmen, diğer şehirlerde barışçıl çözüm yollarının net etkisi bilinmemektedir. Türkiye'deki diğer şehirlerin de araştırmaya dahil edilmesiyle daha yaygın bir kanaat oluşması sağlanabilecektir. Üçüncü kısıt, barışçıl çözüm yolları hakkında, birkaçı hakkında sınırlı veri bulunması dışında, genel olarak yayınlanmış verilerin bulunmamasıdır. Söz konusu verilerin elde edilmesi, çalışmada rastlanılan bulguların doğruluğunu desteklemek açısından önem arz etmektedir.

Çalışma ölçeğinde yer alan sorulara verilen yanıtların güvenilirliğinden yola çıkarak; barışçıl çözüm yollarının vergi uyumuna etkisine yönelik bazı bulgulara rastlanmıştır. Bu bulgular:

Barışçıl çözüm yolları mükellefi vergi idaresi ile barıştırır. Her yeni vergi döneminde vergi idareleri hedeflenen vergilerin toplanması için mükelleflere bağımlıdır. Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerle karşı karşıya gelmekten kaçınmak isteyebilir. Vergi uyuşmazlıklarında karşı karşıya gelen vergi idaresi ve mükellef, barışçıl çözüm yolları sayesinde uzlaşmakta, yani uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümünde ortaya çıkan hasımlık ilişkisine girmeden uyuşmazlık ortadan kaldırılmaktadır. Barışçıl çözümler, vergi idaresi ile mükellef arasındaki zorlukların ortadan kalkmasıyla her iki tarafın da yararına olabilmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun bu doğrultuda cevap vermesi, vergi idareleri ile mükellefler arasındaki sorunların çözümünde barışçıl çözümlerin etkili olduğunu göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları zamanında tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir. Gerek iyi niyetli gerekse de art niyetli mükelleflerin neden olduğu vergi tahsilatındaki gecikmeler, barışçıl çözüm yollarıyla ortadan kaldırılmaktadır. Barışçıl çözümlerden yararlanan

mükellefler ihmal ettikleri yükümlülüklerini yerine getirmekte ve gecikmiş vergilerini ödemektedirler. Böylece her iki taraf da ödemelerin geciktirilmesinden kaynaklanan maliyetlerden kurtulmaktadır. Bu süreçte dolaylı bir şekilde de olsa vergi uyumu sağlanmış olmaktadır. Bütün katılımcıların barışçıl bir çözümü kullanmış olması ve katılımcıların çoğunluğunun barışçıl çözümlerin vergi tahsilatını artırdığını belirtmesi, bu çözümlerin vergi tahsilatını artırmada etkili olduğunu göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları vergi denetiminin az yapılmasından kaynaklanan olumsuzlukları azaltır. Vergi mükelleflerinin bütün vergisel işlemlerinin denetim kapsamına alınamaması gibi gerçekçi bir bakış açısında, denetim dışında kalan bazı meselelerin barışçıl çözüm yollarıyla ortaya çıkarılması söz konusu olacaktır. Örneğin pişmanlık ve ıslah usulünde mükellef, vergi yükümlülüklerini ihlal eden eylemlerini vergi idaresine ihbar etmektedir. Bir başka deyişle, henüz denetlen(e)memiş bir mükellef, vergi idaresini hukuka aykırı eylemleri konusunda durumdan haberdar edebilmektedir. Pişmanlık beyan eden mükellef pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanır, gereğini yerine getirir, vergi uyuşmazlığı sona erer ve vergi uyumu gerçekleşmiş olur. Bir başka örnek ise mükellefin beyan edilmemiş gelirinin daha önce denetlen(e)mediği için ortaya çıkmamış olabileceğidir. Kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması süreci başladığında, bu fırsattan yararlanan mükellef beyan edilmemiş gelirini beyan eder, vergisini öder ve ceza almaktan kurtulur. Katılımcıların çoğunluğunun ilgili soruya verdiği cevaplara dayanarak, barışçıl çözüm yollarının vergi idaresinin denetim konusundaki eksikliklerini giderdiği sonucuna varılabilmektedir.

Mükellef, dava yoluna gitmektense barışçıl çözüm yollarından yararlanmanın bazı durumlarda daha avantajlı olduğuna inanır. Vergi mükellefi, dava açarak geri dönüşü olmayan bir yola girmektedir. Sürecin sonunda davanın kaybedilmesi durumunda, mükellef hem yargılama giderleri hem de vergi borcunu geciktirme maliyetiyle karşı karşıya kalabilir. Dava açmak yerine barışçıl bir çözümü tercih etmek, uyuşmazlığı kısa yoldan sonlandıracaktır. Barışçıl çözüm yolunu tercih eden mükellef, yargılamanın olası bütün olumsuz etkilerinden kurtulmuş olacaktır. Kanun yolundan vazgeçme müessesesi, doğrudan bu konuyla ilgili olan ve mükellefi bu olumsuz etkilerden kurtaran bir çözüm olarak vergi sisteminde yer almaktadır. Katılımcıların çoğunluğunun barışçıl çözümün dava açmaktan daha avantajlı olduğunu belirtmesi, barışçıl çözümün vergi mükellefleri nezdinde uyuşmazlıkların çözümünde daha etkili bir yöntem olduğunun altını çizmektedir.

Barışçıl çözüm yollarından denetlenemeyen mükellefler daha fazla yararlanmaktadır. Verginin mükellef üzerinde yaşattığı olumsuz ekonomik etki nedeniyle, mükellefin vergisel yükümlülüklerini azaltma eğiliminde olması anlaşılabilir bir durumdur. Böyle bir girişimin gerçekleşmesi durumunda, vergisel maliyetlerin azalması nedeniyle ekonomik bir avantaj elde etme söz konusudur. Fakat, bu durumun denetleme yoluyla ortaya çıkarılması ihtimali vardır ve mükellef açısından endişe verici bir husustur. İdari veya cezai herhangi bir yaptırıma maruz bırakmayan barışçıl çözüm yollarına başvurulması ve gereğinin yerine getirilmesi durumunda, mükellef bu

endişesine son verebilir. Bu durum vergi yükümlülüklerine uyan mükellefler için geçerli değildir. Çünkü vergiye uyumlu mükelleflerin denetimden korkmasına gerek yoktur. Bu nedenle uyuşmazlıkların barışçıl çözüm yolları, daha çok vergiye uyumlu olmayan ve denetime tabi tutul(a)mamış mükellefler tarafından kullanılmaktadır. Soruya yanıt verenlerin yüksek bir oranının denetlenmeyen mükelleflerin barışçıl çözümleri tercih ettiğini belirtmesi, denetim faaliyetinin uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını önlemede çok önemli bir rol oynadığını göstermektedir. Ayrıca, vergi idaresinin denetim eksikliklerinin telafi edilmesinde barışçıl çözüm yollarının olumlu rolünü de vurgulamaktadır.

Ekonomik istikrarsızlıklar ve krizler ile olağanüstü durumlar barışçıl çözüm yollarını gerekli kılar. Ülke ekonomisinin küçülmesi, yerli paranın değer kaybetmesi, yerli paraya olan güvenin azalması ve olağanüstü koşullar gibi etkenlerle ekonomik hayat derinden etkilenmektedir. Böylesi dönemlerde vergi uyuşmazlıkları sıklıkla görülebilmektedir. Çünkü, olumsuz ekonomik şartlar vergi mükelleflerine sirayet edebilmektedir. Ekonomik koşulların zorlaştığı dönemlerde; mükellefleri maddi açıdan rahatlatmak ve vergi uyuşmazlıklarını ortadan kaldırmak için, barışçıl çözümlere başvurmak faydalı olabilecektir. Katılımcıların çoğunluğunun ilgili sorudaki olumlu yanıtlarına dayanarak, barışçıl çözümlerin konjonktürel dönemlerde ekonomik zorluklar karşısında vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri için önemli bir destek olarak algılandığı açıktır.

Barışçıl çözüm yolları vergi ve ceza borcu nedeniyle faaliyetlerine son vermek durumunda kalacak olan işletmelerin faaliyetlerine devam etmesine imkân sağlar. Kamu düzenini sağlamak amacıyla kanun yapıcı irade tarafından mali yükümlülüklerini yerine getirmeyenler için çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak bu yaptırımların amacı ekonomik faaliyetleri cezalandırmak değildir. Devletin bu bakış açısı, barışçıl çözüm yollarının uygulama mantığı ile yakından ilgilidir. Zira yeniden yapılandırma hükümleri çerçevesinde mükelleflere vergi aslı ve cezalarını uygun taksitlerle ve uygun zamanlarda ödeme imkânı tanınmaktadır. Bu durumda devlet geciken alacaklarını taksitli de olsa tahsil edebilirken, mükellef de kalan kaynaklarını ekonomik faaliyetlerini sürdürmek için kullanabilmektedir. Sonuç olarak, barışçıl çözüm yolları sayesinde ekonomik hayatın işleyişinde herhangi bir aksama yaşanmamaktadır. 300'den fazla katılımcının ilgili soruya olumlu yanıt vermesi, barışçıl çözümlerin vergi yaptırımlarının ekonomik faaliyetlerin sürekliliğini tehdit etmesini önlemek için bir can simidi işlevi gördüğünü göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli uygulamalardır. Ekonomik açıdan zor durumda olan mükellefler barışçıl çözüm yollarından yararlanmayı daha avantajlı görebilirler. Örneğin, mükellefler cezalarda indirim müessesesinden faydalanarak vergi cezalarını daha düşük bir oranda ödeyebilirler. Başka bir örnek, ekonomik kısıtlar nedeniyle geçmişte kaçakçılık faaliyetlerinde bulunmuş bir mükellefin, vergi idaresine kendisini ihbar ederek pişmanlık ve ıslah hükümleri kapsamında sadece vergi aslını ödemesi ve cezalardan kurtulmasıdır. Ayrıca,

yeniden yapılandırma kanunlarının yürürlüğe girdiği dönemlerde, geçmiş dönemlere ait olup ekonomik zorluklar nedeniyle yerine getirilemeyen vergi yükümlülükleri de yapılandırma kapsamına alınarak uygun taksitler halinde ödenebilir. Katılımcıların çoğunluğunun bu soruya olumlu yanıt vermesi, iyi niyetli vergi mükellefleri için barışçıl çözümlerin daha ağır yaptırımlara maruz kalmadan vadesi geçmiş vergi borçlarını ödeyebilmek için bir nefes alabilme imkânı sağlayabileceğini göstermektedir. Aynı zamanda, katılımcıların yarısından fazlasının *barışçıl çözüm yollarının vergi ödeme isteğini artıracasına* inanmaktadır. Benzer yöndeki cevaplar, barışçıl çözüm yollarının vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi sürecine olumlu katkısını destekler nitelikte olduğunu göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları kayıtlara girmeyen gizli kazancı kayıtlı ekonomiye kazandırır. Vergi mükellefinin daha önce kayıt dışı kalmış ekonomik faaliyetlerini barışçıl çözüm yolları kapsamında ortaya çıkarma motivasyonunu açıklamak için birçok argüman ileri sürülebilir. İlk olarak, vergi mükellefi vergi kaçırma arzusundan vazgeçmiş olabilir. İkinci olarak, mükellef denetlenme ihtimalini göz önünde bulundurarak, ağır yaptırımlara maruz kalmaktansa zararı azaltmanın daha iyi olacağı düşüncesiyle beyan edilmemiş faaliyetlerini sonlandırmış olabilir. Üçüncü olarak, vergi mükellefinin bu hoş olmayan durumdan kurtulmak için kayıt dışı faaliyet sorununu barışçıl bir şekilde çözmekten başka seçeneği olmayabilir. Mükellef motivasyonu her ne olursa olsun, barışçıl çözüm yolları, ihtilaflı tüm vergi yükümlülüklerini ele alır, vergi borcunu belirler ve hazineye ödenmesini sağlar. Böylece daha önce kayıt dışı olan ekonomik faaliyetler, kayıtlı ekonomiye kazandırılır ve sonraki süreçlerde söz konusu faaliyetlerin yasal bir şekilde yürütülmesi ve vergilendirilmesi sağlanır. Katılımcıların yarısından biraz fazlasının bu soruya olumlu yanıt vermesi ve geri kalanların çekimser kalması veya olumsuz yanıt vermesi, bazı mükelleflerin kayıtlı ekonomiye geçme konusunda iyimser olduğunu, ancak önemli bir kısmının, tespit edilmeyeceklerini bildikleri takdirde, kayıtlı ekonomiye geçmeyerek ekonomik fayda elde etme düşüncesinde olduğunu göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları vergi uyumsuzluğu içinde bulunan mükelleflere temiz bir sayfa açarak vergi ile uyumlu bir mükellef olmalarına fırsat sağlar. Bazı vergi mükellefleri, geçmişte vergi yükümlülüklerine aykırı yaptıkları fiillerden pişmanlık duyabilir. Bu durumda, vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri dolayısıyla yaptırımlarla yüzleşmek zorundadırlar. Ödenmesi gereken vergi aslı bir yana dursun, yaptırımların boyutu oldukça ağır olabilir. Bu ağır yaptırımlarla yüzleşecek olunması, uyumlu mükellef olma kararının verilmesini zorlaştırabilir. Barışçıl çözüm yollarının yaptırımları kaldırma işlevi, uyumlu mükellef olma kararının verilmesini kolaylaştırarak, mükelleflerin bundan sonraki hayatlarında temiz bir sayfa açmalarına yardımcı olacaktır. Katılımcıların çoğunluğunun bu önermeyi destekler nitelikte verdiği cevaplardan hareketle, Devletin; iyi bir vergi mükellefi olma yolunda ilerlemeye karar veren bireylere kapıyı kapatmadığı, vergi uyumsuzluğu içinde olanlara da her zaman vergiye uyumlu olma fırsatının tanınması anlayışında olduğu görülmektedir.

Barişçıl çözümler yolları ve özellikle yeniden yapılandırma uygulaması eski yasaların meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltır. Ekonomik faaliyetler değişiklik gösterdikçe çağı yakalamak adına vergi mevzuatlarının da sık sık değişmesi gerekmektedir. Ancak, bu değişikliği hemen yapmak oldukça zordur. Çünkü, vergi düzenlemeleri ancak kanunla yapılabilmekte ve kanunlarda değişikliğe gitmek biraz zaman alabilmektedir. Bu nedenle, mevzuat genellikle geride kalarak bazı güncel olayların mevzuata uygulanmasında sorunlar yaşanmaktadır. Bu durumda bazı yükümlölüklerin yerine getirilmesi zorlaşmakta ve vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkabilmektedir. Eski düzenlemeler nedeniyle oluşabilen bu uyuşmazlıklar, barişçıl çözümler yollarıyla tamamen ortadan kaldırılabilir. Katılımcıların önemli bir çoğunluğunun bu konudaki soruya olumlu yanıt vermesi, barişçıl çözümlerin sadece bugün için değil, geçmişteki uygulamaların günümüzdeki olumsuz etkilerinin giderilmesi için de önemli olduğunu göstermektedir. Bunun yanında; *vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşık yapıda olması; vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi açısından uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barişçıl çözümler yollarını gerekli kılmaktadır.* Çünkü, vergi mükellefleri arasında yaygın olan eski uygulamalar, mevzuat değişikliği sonrasında hâlâ yanlış bir şekilde uygulanmaya devam edebilmektedir. Bunun en önemli nedeni, yeni düzenlemelerin tam olarak kavranamayışıdır. Bu nedenlerle meydana gelen vergi uyuşmazlıklarında, sadece mükellefi suçlama bakış açısı pek fayda getirmeyecektir. Çünkü, vergi kanunları diğer kanunlara nazaran daha fazla teknik bilgi içeren ve uzmanlık gerektiren düzenlemeler arasında yer almaktadır. Eğitim seviyesinden bağımsız bir şekilde, herkes vergi mükellefi olabilirken, çoğunluk vergi düzenlemeleri hakkında yeterli bilgiye sahip olamamakta ve vergisel düzenlemelere yeterince nüfuz edememektedir. Bu sorunların aşılması noktasında devletin yapıcı bir yaklaşım izlemesi ve barişçıl çözümler yollarını devreye sokması gerekmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun bu soruya olumlu yanıt vermesi, devletin vergi mevzuatının sık sık değişmesine ve karmaşık bir yapıya sahip olmasına kayıtsız kalmadığını, bunun yol açtığı olumsuz etkilerle mücadele etmek için barişçıl yollarla etkili bir çözümler arayışında olduğunu göstermektedir.

Barişçıl yollar adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler. Vergiye uyumlu mükellef vergisel yükümlölüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirerek ekonomik açıdan fedakarlıkta bulunmaktadır. Bunun aksine vergiye uyumsuz mükellef ise vergisini zamanında ödemeyip ekonomik avantaj elde etmekte, ileride bir zamanda barişçıl çözümler yollarından yararlanmak suretiyle vergisini gecikmeli ödeyip vergiye uyumlu hale gelmektedir. Burada bahsi geçen ayrı nitelikteki iki mükellef tarafından vergi yükümlölükleri farklı zamanlarda yerine getirilmektedir fakat her iki mükellefe de sonuç olarak vergi idaresi tarafından aynı muamelede bulunmaktadır. Burada vergiye uyumlu mükellefin adaletsiz bir muameleyle karşılaştığı konusunda herhangi bir şüpheli bulunmamaktadır. Bu bakış açısıyla bakıldığında barişçıl çözümler yolları ile mutlak adalet konusu çelişmektedir. Ancak mutlak adaleti tesis etmek oldukça zor bir durumdur. Hatta sadece vergi konusunda değil, devletin hemen hemen bütün işlemlerinde mutlak adaletin tesis edilmesinde bazı zorluklar yaşanabilmektedir. Adaletsiz bir muamele şeklinde algılanabilmesine rağmen, barişçıl çözümler yollarının işletilmesindeki neden, devletin vergi alacaklarını tahsil edememe sorununun

bulunmasıdır. Barışçıl çözüm yolları, devlete vergi alacağından tamamen mahrum kalmak yerine bir kısmını geri alma işlevi sağlamaktadır. Barışçıl çözümlerin adalet ve eşitlik üzerindeki etkisi sorulduğunda, katılımcıların yarısından biraz fazlasının (201) bu ifadeye katılmaması dikkat çekicidir. Yapılmış birçok çalışmadan yola çıkarak, toplumda barışçıl çözümlerin adalet ve eşitlik üzerinde olumsuz bir etkisi olduğuna dair kanaatin yaygın olduğu varsayılabilir. Yanıtlara dayanarak, barışçıl çözümlerin sanılanın aksine adaletsiz olarak algılanmadığını düşünenlerin de önemli bir çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Barışçıl çözüm yolları devletin iyi niyetinin suiistimal edilmesine neden olabilir. Örneğin, pişmanlık ve ıslah hükümleri; vergi kaçırdığı için utanan ve gerçekten pişmanlık duyan bir mükellef ile yakalanacağını anlayan ve denetim ve ağır yaptırım korkusuyla gerçekten istemese de ekonomik kaygılarla başvuru yapmak zorunda kalan bir mükellef için aynı neticeyle sonuçlanmaktadır. Kısacası, barışçıl çözüm yolları, tek motivasyonu ekonomik avantaj elde etmek olan vergi mükellefleri için bir istismar aracı haline dönüşebilmektedir. Katılımcıların yarısından fazlası Devletin barışçıl çözüm yollarında gösterdiği iyi niyetin suistimal edilebileceği görüşündedir. Bu bulgu bağlamında, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla barışçıl çözümleri kötüye kullanma arayışında olabilecekleri gerçeğinden hareketle, barışçıl çözümleri kullanırken art niyetli olan mükelleflerin ayrıştırılması ve bu yollardan yararlanmalarının önüne geçilmesi gerekmektedir.

Barışçıl çözüm yolları, vergi uyuşmazlığı ile karşılaşma ihtimali yüksek olan mükellefler için bir fırsat oluşturur. Vergilendirme bilgisi, vergi bilinci, yükümlülüklerin farkında olunması gibi olguların mükelleflerde yerleşmesi için belirli aşamaların kat edilmesi gerekmektedir. Bu dönemde vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması şaşırtıcı olmayabilir. Bu uyuşmazlıkların, daha büyük olumsuz etkilere yol açmaması için mümkün olan en kısa sürede çözüme kavuşturulması gereklidir. Kanun yapıcı iradenin barışçıl çözüm yöntemlerini uygulama mantığı bu noktada bir ölçüde katkı sağlayabilir. Bu anlayışla, mükellefler arasında yeterli vergilendirme bilgisi ve deneyimi oluşuncaya kadar, ara dönemde ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları barışçıl yollarla çözüme kavuşturulabilir ve bu şekilde vergiye uyum sağlanabilir. Bu konuyla ilgili soruya yanıt verenlerin çoğunluğu bu önermeyi desteklemektedir. Bu açıdan bakıldığında, barışçıl çözüm yollarının, hatayı telafi etmek için vergi uyuşmazlığı gösterme ihtimali yüksek olan tecrübesiz mükellefler için ikinci bir fırsat olarak algılandığını söylemek mümkündür.

Barışçıl çözüm yollarından elde edilecek tecrübeler; devlete, vergi tahsilatını daha etkin hale getirecek yenilikler yapma fırsatı kazandırır. Barışçıl çözüm yolları hemen hemen tüm vergilerde ortaya çıkan uyuşmazlıklar için uygulanabilmektedir. Barışçıl çözüm yollarının sonucunda elde edilen veriler sayesinde; uyuşmazlıkların vergi mevzuatının hangi bölümünden kaynaklandığı, hangi vergilerde daha fazla uyuşmazlık olduğu, hangi özellikteki mükelleflerin daha fazla uyuşmazlık yaşadığı ve uyuşmazlıkların vergilendirmenin hangi sürecinde ortaya çıktığı gibi birçok önemli

konuda bilgi edinmek mümkündür. Barışçıl çözüm yollarının geri dönüşlerinden elde edilecek bilgiler, vergi sisteminin daha etkin bir hale getirilmesinde atılması gereken adımlar hakkında katkı sağlayabilecektir. Barışçıl çözümlerin merkezinde yer alan vergi mükelleflerinin bu konudaki önermeye büyük oranda katılıyor olması, devletin uyuşmazlıkların en pratik şekilde çözülmesinde hangi hususların etkili, hangilerinin etkisiz olacağına dair kazançları mükelleflerin bakış açısıyla yorumlama fırsatına sahip olduğunu göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları devletin mükellefe karşı iyi niyetli olduğunu gösterir. Devlet, uyumsuz vergi mükelleflerini cezalandırmadan önce hataları düzeltme fırsatı tanıyarak, iyi niyetli bir yaklaşım sergilemektedir. Çünkü, vergi uyumsuzluğu içerisinde bulunan mükelleflere; iyi niyetli mi art niyetli mi, kasıt var mı yok mu, pişman mı değil mi gibi yaklaşım sergilemeden, devletin doğrudan yaptırımları uygulamasının önünde hiçbir engel bulunmamaktadır. Devletin, uyuşmazlıkların sona ermesi ve mükelleflerin vergi uyumunu sağlaması için alacaklarının bir kısmından vazgeçmesi bunu kanıtlar niteliktedir. Aksi durumda ne bir indirim ne de cezai yaptırımlarda azalma söz konusu olabilirdi. Örneğin, en ağır kanuni ihlaller gerçekleştirmiş ve hapis cezası alması gereken ama bu durum tespit edilmeden kendini ihbar eden mükellefe, hiçbir yaptırım uygulanmamaktadır. Mükellefin pişmanlığını rahatça ifade edebilmesi ve bu davranışının ödüllendirilmesi (yaptırımların ortadan kalkması) devletin iyi niyetli yaklaşım sergilediğini ispat etmektedir. Katılımcıların çoğunluğunun devletin barışçıl çözümleri uygularken iyi niyetli olduğu önermesine katılması, söz konusu iyi niyetin farkında olduklarını ve barışçıl çözümlerden faydalananlara devletin bazı alacaklarından vazgeçerek vergi uyumunu sağlama fırsatı verildiğinin de bilincinde olduklarını göstermektedir.

Barışçıl çözüm yolları sayesinde mükellefler kendilerini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulur. Vergi mükellefleri, sadece emredici mevzuatın gereğini yerine getirmek zorunda olan bir kimse olmanın ötesinde; barışçıl çözüm yolları sayesinde, kimi durumlarda komisyonda oy hakkı olan, kimi durumlarda soru işaretlerini açıklığa kavuşturan, kimi durumlarda itiraz eden ve kimi durumlarda da duyguları dikkate alınan bir muhatap olarak, çoğu durumda kendini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulmaktadır. Vergi idaresi tarafından; mükelleflere saygılı muamelede bulunulması, mükelleflerin düşüncelerinin dikkate alınması; mükellefleri psikolojik açıdan olumlu etkilemektedir ve vergi uyumuna teşvik etmektedir. Vergi idaresinin, vergilendirme sürecinde mükelleflere karşı olan iyi niyetli tutumunun gönüllü vergi uyumuna katkı sağlaması beklenmektedir. İşte bu ve bunun gibi nedenlerden dolayı, *barışçıl çözüm yolları; mükelleflerin özelde vergi idaresine genelde ise devlete karşı tavırlarını olumlu etkilemektedir.* Katılımcıların bu paragraftaki her iki ifadeye de büyük ölçüde katıldıkları görülmektedir. Bu durum, vergi idaresinin mükelleflere yönelik yapıcı ve saygılı yaklaşımının mükelleflerin gözünde devlete yönelik çok önemli ve olumlu izlenimler bıraktığını göstermektedir.

Çalışmada katılımcılara yöneltilen sorular genel olarak olumlu yanıtlanmıştır. Diğer bir deyişle, katılımcıların çoğunluğu barışçıl çözümlerin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi olduğuna inanmaktadır. Devlet tarafından, barışçıl çözüm yolları hakkında benimsenen yaklaşımla ilgili olarak, vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi ve vergi uyumunun sağlanması adına yürütülen uygulamalarda devletin amacının, amiyane tabirle; “bağcıyı dövmek değil, üzüm yemek” olduğu, yani bir an önce vergiyi en kısa yoldan hazineye aktarmak olduğu anlaşılmaktadır. Potansiyel olarak vergilendirmeye karşı bir direnç ihtimali olan mükelleflerde, bu direnci kırabilmek, vergiye karşı bakış açılarını değiştirmek gerekmektedir. Bu bağlamda, sadece vergi ödeme yönünde, deyim yerinde ise emir vermek bir işe yaramaz. İçinde bulunulan durumun mükellefler tarafından da benimsenmesi gerekir. Böylelikle toplumda belirli bir seviyede vergi bilinci oluşana kadar, vergi uyumunun teşvik edilmesi adına bu tür barışçıl çözümlerin devlet tarafından sunulması, sürece oldukça önemli katkılar sağlayacaktır.

Çalışma sonucunda elde edilen bulgular, mükelleflerin vergi uyumunu sağlamada tek başına çabalarının yeterli olmayacağı gerçeğine ve mükelleflerin vergi uyum sürecini kolaylaştırmak için devletin bu süreçte ne tür katkılar sağlayabileceğine ışık tutmaktadır. Çalışma, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı dışı yöntemlerin etkinliğini değerlendirme fırsatı da sağlayacaktır. Öte yandan, politika yapıcılarına, vergi uyumunu artırmaya yönelik stratejiler/politikalar geliştirmelerinde yardımcı olması beklenmektedir.

Uyuşmazlıklara alternatif çözüm arayışları ülkeler bazında incelendiğinde, bu yöntemlerin aynı amacı paylaşma eğiliminde, yani kamu gelirlerinin hızlı bir şekilde toplanması ve vergi uyumunun iyileştirilmesi ya da sürdürülmesi amacını taşıdığı görülmektedir. Ancak bazı ülkelerin yöntemleri bu amacı gerçekleştirmeye daha yakinken bazılarının ise daha uzaktır. Bu çalışmada incelenen Türkiye dışındaki ülkelerde, barışçıl çözüm yöntemlerinin daha fazla vergi uyumu sağlamak, uyumlu mükelleflerin sorunlarını çözmelerini kolaylaştırmak ve uyumlu olmayan mükelleflerin barışçıl çözüm yöntemlerini bir istismar aracı olarak kullanmalarını önlemek için tasarlandığı görülmektedir. Karşılaştırma yapıldığında, Türkiye’de barışçıl çözüm yöntemlerinin kötüye kullanılma olasılığının diğer ülkelere göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde yöntemler nihai olarak vergi uyumunu sağlasa da burada önemli olan nokta, barışçıl çözüm yöntemlerinin uyuşmazlıkları azaltan bir sonuç üretmesi gerektiğidir. Aksi takdirde bu yöntemler yeni uyuşmazlıkların ortaya çıkmasını engelleyemeyebilir ve hatta uyuşmazlık sayısının artmasına bile yol açabilir. Bu şekilde sonuç üreten yöntemler, vergi uyumuna katkı sağlamaktan uzak olabilir ve sadece tekrar eden uyuşmazlıkların çözümünde işe yarayan bir yöntem olmaktan öteye gidemeyebilir.

Yukarıda anlatılanların ardından özetle; vergi gayreti ve genel bütçe gelirlerinin gerçekleşme oranının yıllar itibarıyla düşme eğiliminde olması, barışçıl çözüm yolları ile önemli miktarda tahsilat yapılabilmesi, barışçıl çözüm yollarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki olumlu etkisi ve vergi

yargısındaki dava yükünün fazla olması gibi nedenlerle barışçıl çözüm yollarının işletilmesi vergilemede etkinliğin ve vergiye uyumun sağlanması açısından faydalı olarak değerlendirilmektedir.

Barışçıl çözüm yollarının uygulama sonuçları neticesinde elde edilen bulgular da, bu uygulamaların daha etkin işlemesi için çeşitli ipuçları vermektedir. Barışçıl çözüm yollarının vergi uyumu üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla idari yargı mensupları ve vergi müfettişleri ile yapılan görüşmeler neticesinde; barışçıl çözüm yollarının art niyetli mükellefler için bir istismar aracı olarak kullanılmasına izin vermeyen, ihtiyacı olan zor durumdaki mükelleflere vergi uyumu için fırsat oluşturabilecek bir şekilde yeniden düzenlenmesinin faydalı olabileceği ve genel olarak barışçıl çözüm yollarının vergi uyumunu artırmak doğrultusunda uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Zira çalışma kapsamında yapılan anket araştırmasının sonuçlarından elde edilen bulgular bu sonucu doğrular niteliktedir.

Çalışmada elde edilen bulgular ışığında; vergi uyuşmazlıkları, barışçıl çözüm yolları ve vergi uyumu konularında daha etkin bir işleyişin sağlanabilmesine dair aşağıdaki öneriler sunulabilir.

Kısa vadeli mahsuplaşma - hesaplama yöntemiyle ilgilidir. Verginin dönemselliği ilkesi gereği, sınırlandırılan bir zaman aralığında vergisel işlemlerin nihayete erdirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergiyi doğuran faaliyetleri ile vergiyi ödedikleri zaman aralığı ne kadar uzarsa, uyuşmazlıkların ortaya çıkma ihtimali de o kadar artmaktadır. Ancak, vergi doğurucu işlemler hemen ardından vergilendirmeye tabi tutulsa - kaynağında vergilendirme gibi - vergiyle ilgili tüm hususlar sıcaklığına ele alınır ve sonrasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlık ihtimali azalmış olur.

İkinci öneri, barışçıl çözüm yollarının her biriyle ilgili genel istatistik verilerin tutulması ve bu verilerin paylaşılmasıdır. Bir uygulama ile ilgili istatistiğin kapsamlı olarak tutulmaması, uygulamanın performansının ölçülememesine ve sonuçlarının değerlendirilememesine neden olur. Örneğin, birçok çözüm yolu bulunmasına rağmen bunlardan sadece birinin yoğun olarak tercih edildiği ve mükelleflerin diğerlerine ilgi göstermediği varsayımında; ilgi görmeyen ve dolayısıyla etkin çözüm üretmeyen uygulamalar nedeniyle devletin kaynaklarını ve enerjisini tercih edilmeyen diğer uygulamalara harcaması yönünden bir israfın ortaya çıkması söz konusudur. Bu konudaki bilgilerin sistematik olarak toplanması ve sonuçların değerlendirilmesi çözüm yollarının en etkin şekilde işlemesine ve kaynakların etkin kullanımına katkı sağlayacaktır.

Üçüncü öneri ise; barışçıl çözüm yollarına başvuru sayısında, yani mükelleflerin bu haktan en çok ne kadar yararlanabileceğine ilişkin bir sınırlama getirilmesidir. Barışçıl çözüm yolları, uyuşmazlıklar karşısında öngörülen yaptırımları azaltan bir işlev gösterir. Hatta bazı durumda yaptırımlar tamamen ortadan kalkar. Mükellefler, barışçıl çözüm yolları vasıtasıyla uyuşmazlıkları sona erdirmenin bu avantajlarından yararlanmak isteyeceklerdir. Bu imkânın sürekli var olması,

vergisel yükümlölüklerin yerine getirilmesinde özen eksikliğinin görölmesine ve hatta barışıl çözüm yollarının bir istismar aracına dönüşmesine neden olabilir. Çünkü, bu yollara başvurma konusunda bir sınırlama yoktur. Deyim yerindeyse, mükellef yaptığı her yanlışın üstünü bu yolla kapatmaya çalışabilir. Bunun önlenmesi adına; barışıl çözüm yollarından yararlandıktan sonra tekrar aynı konuda uyuşmazlığa düşen mükellefin, bu yollara başvurması engellenebilir. Bu sayede barışıl çözüm yollarının bir istismar aracı olarak tercih edilmesinin önüne geçilebilir.



KAYNAKÇA

- 517 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2020), **T.C. Resmî Gazete**, 31045, (20.02.2021).
- 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2011), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss606.pdf> (22.09.2022).
- 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun Teklifi (2014), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss639.pdf> (22.09.2022).
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2016), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss409.pdf> (22.09.2022).
- 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2017), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss456.pdf> (22.09.2022).
- 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2017), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss475.pdf> (22.09.2022).
- 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2018), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss557.pdf> (22.09.2022).
- 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2020), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss239.pdf> (22.09.2022).
- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi (2021), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss265.pdf> (22.09.2022).

- 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2023), **TBMM Esas Komisyon Raporu**, <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D27/Y6/T2/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/cf60a611-8086-4778-ae53-6e67045fb122.pdf> (12.05.2023).
- Abdurrahmani, Enis (2019), “**Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkileri: Kosova Örneği**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Acar, İbrahim Atilla ve Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, 147, 5-27.
- Adam, Charles (1993), **For Good and Evil - The Impact of Taxes On The Course of Civilization**, 1st Edition, Madison Books, London.
- Agell, Jonas ve Persson, Mats (2000), “Tax Arbitrage and Labor Supply”, **Journal of Public Economics**, 78(1-2), 3-24.
- Ak, Ahmet ve Ekeryılmaz, Şebnem (2016), “Türk Vergi Hukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi”, **Sosyal ve Beşeri Bilimleri Dergisi**, 8(2), 1-16.
- Akdoğan, Abdurrahman (2016), **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Şerafettin (1990), “Türk Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İslah Müessesesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 0(33), 41-52.
- Aksoy, Şerafettin (1993), “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 0(35), 296-304.
- Aktan, Coşkun Can (2012), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Çimento İşveren Dergisi**, 26(1), 14-22.
- Allingham, Michael G. ve Sandmo, Agnar (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 1(3-4), 323-338.
- Alm, James vd. (1991), “Tax Base Erosion in Developing Countries”, **Economic Development and Cultural Change**, 39(4), 849-872.
- Alm, James vd. (1992), “Why Do People Pay Taxes”, **Journal of Public Economics**, 48, 21-38.
- Alm, James vd. (2020), “Using “Responsive Regulation” To Reduce Tax Base Erosion”, **Regulation & Governance**, 16(3), 738-759.
- Alm, James ve McClellan, Chandler (2012), “Tax Morale and Tax Compliance from The Firm’s Perspective”, **KYKLOS**, 65(1), 1-17.

- Alm, James ve McKee, Michael (2006), “Audit Certainty, Audit Productivity, and Taxpayer Compliance”, **Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series**, 06-43, 1-30, <https://www.issuelab.org/resources/4945/4945.pdf> (08.01.2021).
- Alm, James ve Torgler, Benno (2004), “Estimating the Determinants of Tax Morale”, **Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association**, 97, 269-274.
- Alpar, Reha (2013). **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler**, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Altunoğlu, Erol (2017), “6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen “İzaha Davet” Müessesesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 143, 265-274.
- Anca, Nichita Ramona ve Margareta, Bătrâncea (2012), “The Implications of Tax Morale on Tax Compliance Behavior”, **The Annals of The University of Oradea. Economic Sciences**, 21, 739-744.
- Andreoni, James vd. (1998), “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, 36(2), 818-860.
- Araç, İbrahim ve Erikli, Hasan (2006), “Anayasanın 87’nci Maddesine Göre Kabulünde Nitelikli Çoğunluk Aranması Gereken Af Kanunları”, **Yasama Dergisi**, 1, 25-45.
- Arıkan, Abdullah (2021), “**Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi**”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Trabzon Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıman, Yasemin (2019), “**Kamu Harcamalarının Vergi Uyumuna Etkisi: Türkiye Örneği**”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arrow, Kenneth J. (1970), **Essays in the Theory of Risk-Bearing**, 1st Ed., North-Holland Publishing Company, Amsterdam.
- Arslan, Ahmet (2021), “Vergi Uyuşmazlıklarına Alternatif Çözüm Yollarının Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, **Malî Hukuk Dergisi**, 17(203), 2021, 2737-2758.
- Arslaner, Hakan (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, 17, 273-300.
- Asrinanda, Yossi Diantimala (2018), “The Effect of Tax Knowledge, Self Assessment System, and Tax Awareness on Taxpayer Compliance”, **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, 8(10), 539-550.
- Atçeken, Fikret Deniz vd. (2018), “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 4(1), 59-75.
- Australian Taxation Office [ATO] (2013), “Management of Debt Relief Arrangements”, **Audit Report No.52 2012-13**, <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/201213%20Audit%20Report%20No%2052.pdf> (26.11.2023).

- Australian Taxation Office [ATO] (2014), “Compliance Effectiveness Methodology”, **ANAO Audit Report**, 39 2013–14, https://www.anao.gov.au/sites/default/files/AuditReport_2013-2014_39.pdf (31.05.2023).
- Avi-Yonah, Reuven S. (2000), “Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State”, **Harvard Law Review**, 113(7), 1573-1676.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007), “Tax Competition, Tax Arbitrage, and The International Tax Regime”, **Bulletin for International Taxation**, 61(4), 130-138.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2015), “Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of US Treaty Policy”, **New York Law School Law Review**, 59, 305-315.
- Awasthi, Rajul ve Engelschalk, Michael (2018), “Taxation and the Shadow Economy: How the Tax System Can Stimulate and Enforce the Formalization of Business Activities”, **World Bank-Policy Research Working Paper**, 8391, <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/29603> (20.08.2022).
- Aygün, Recep (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, **Vergi Dünyası**, 369, 88-92.
- Balassone, Fabrizio ve Jones, Philip (1998), “Tax Evasion and Tax Rates: Properties of A Penalty Structure”, **Public Finance Review**, 26(3), 270-285.
- Bărbuță-Mișu, Nicoleta (2011), “A Review of Factors for Tax Compliance”, **University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics**, 1, 69-76.
- Bartmann, Amanda (2016), “Making Taxpayer Rights Real: Overcoming Challenges to Integrate Taxpayer Rights into a Tax Agency’s Operations”, **The Tax Lawyer**, 69(3), 597-624.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2008), “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 25(2), 309-337.
- Batrancea, Larissa-Margareta vd. (2012), “Tax Compliance Models: From Economic to Behavioral Approaches”, **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, 8(36), 13-26.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2017), “Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, 8(31), 47-64.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2018), **Vergi Yargılama Hukuku**, 6. Baskı, Celepler Matbaası, Trabzon.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin vd. (2004), “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları”, Adnan Gerçek (Haz.), **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., Ankara, 224-279.
- Becker, Garry S. (1968), “Crime and Punishment: An Economic Approach”, **Journal of Political Economy**, 76(2), 169-217.

- Bentley, Duncan (2002), “The Significance of Declarations of Taxpayers’ Rights and Global Standards For The Delivery of Tax Services By Revenue Authorities, **Bond University Law Faculty Publications**, https://www.academia.edu/26425752/The_significance_of_declarations_of_taxpayers_rights_and_global_standards_for_the_delivery_of_tax_services_by_revenue_authorities (21.11.2021).
- Bentley, Duncan (2020), “Taxpayer Rights and Protections in a Digital Global Environment”, Robert F. Van Brederode (Ed.), **Ethics and Taxation**, 1st Edition in (251-294), Springer, Singapore.
- Bergman, Marcelo ve Nevarez, Armando (2006), “Do Audits Enhance Compliance? An Empirical Assessment of VAT Enforcement”, **National Tax Journal**, 59(4), 817-832.
- Beşel, Furkan ve Gürdal Temel (2017), “Taxpayers’ Tax Awareness and Tax Perception: A Case from Kocaeli”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 33, 137-154.
- Bilen, Abdülkadir ve Börekçi Şahan, Havva (2023), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutunun Parasal (Sabit) Oran ve Hareketli Ortalamalar Yöntemi ile Ölçülmesi”, **Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi**, 8(1), 163-182.
- Bilici, Nurettin (2009), **Vergi Hukuku**, 22. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Biniş, Mine (2012), “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Blackwell, Calvin (2007), “A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments”, **International Center for Public Policy Working Paper Series**, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Working Paper 07-24.
- Borck, Rainald ve Pflüger, Michael (2006), “Agglomeration and Tax Competition”, **European Economic Review**, 50(3), 647-668.
- Bozdağın, Doğan (2017), “Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi”, **Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 12(1), 153-168.
- Bozdoğan, Doğan ve Çataloluk, Cuma (2018), “Vergi Usul Kanununda Yer Alan “İzaha Davet” Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives**, 6 (1), 42–56.
- Bozdoğan, Kübra (2018), “**Uzlaşma Özelinde Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yollarının Türkiye ve Bazı Seçilmiş Ülkeler Açısından Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi**”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bozdoğanoglu, Burçin (2016), “Vergi Hukuku ve Ceza Hukuku Normları Açısından Pişmanlık: Sorunlar-Yaklaşımlar-Çözüm Önerileri”, **International Journal of Public Finance**, 1(2), 146-167.

- Buyrukoğlu, Selçuk ve Erasa, İrem (2012), “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, 375, 116-127.
- Can, Abdullah (2014), **SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi**, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara.
- Can, Sibel (2016), “Türk Hukukunda Af Kurumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 65(4), 1291-1312.
- Candan, Turgut (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Casal, Sandro vd. (2016), “Tax Compliance Depends on Voice of Taxpayers”, **Journal of Economic Psychology**, 56, 141-150.
- Christiansen, Vidar (1980), “Two Comments on Tax Evasion”, **Journal of Public Economics**, 13(3), 389-393.
- Cibo, Hakkı (2019), “**Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cohen vd. (2007), **Research Methods in Education**, 6th Ed., Routledge, London, Taylor & Francis e-Library, <https://gtu.ge/Agro-Lib/RESEARCH%20METHOD%20COHEN%20ok.pdf> (02.01.2022).
- Crivelli, Ernesto vd. (2016), “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries”, **FinanzArchiv / Public Finance Analysis**, 72(3), 268-301.
- Cullis, John G. ve Lewis, Alan (1997), “Why People Pay Taxes: From A Conventional Economic Model to A Model of Social Convention”, **Journal of Economic Psychology**, 18, 305-321.
- Cullis, John vd. (2012), “Spite Effects’ in Tax Evasion Experiments”, **The Journal of Socio-Economics**, 41, 418-423.
- Cummings, Ronald G. vd. (2009), “Tax Morale Affects Tax Compliance: Evidence from Surveys and An Artefactual Field Experiment”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 70, 447-457.
- Çağan, Nami (1971), “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 28(1), 183-204.
- Çakır, Muharrem (2014), “Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler”, **Vergi Raporu**, 177, 108-115.
- Çelik, Tolga (2019), “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, 459, 115-118.

- Çelik, Vasfi (2015), “**Vergi Uyum Maliyetleri ve Vergi Uyumu: Konya İli Küçük İşletmelere Bir Uygulama**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçek, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çilingirtürk, Ahmet Mete (2011), **İstatistiksel Karar Almada Veri Analizi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
- Çokluk, Ömay vd. (2014), **Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve LISREL Uygulamaları**, 3. Baskı, Pegem Akademi, Ankara.
- Çubukçu, Dilek Özkök (2011), “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 247-254.
- Dayıoğlu, Melike Rana (2018), **Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Dean, Peter vd. (1980), “Taxpayers’ Attitudes to Income Tax Evasion: An Empirical Study”, **British Tax Review**, 1, 28-44.
- Demir, İbrahim (2020), **SPSS ile İstatistik Rehberi**, 1. Baskı, Efe Akademi Yayınevi, İstanbul.
- Demir, İhsan Cemil (2009), “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”, **Maliye Dergisi**, 157, 210-226.
- Desai, Mihir A. vd. (2006), “The demand for tax haven operations”, **Journal of Public Economics**, 90(3), 513-531.
- Dharmapala, Dhammika ve Hines Jr. James R. (2009), “Which Countries Become Tax Havens?”, **Journal of Public Economics**, 93(9-10), 1058-1068.
- Didinmez, İrem (2018), **Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Doğan Alper ve Kabayel, Melih (2018), “Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulaması”, **Vergi Raporu**, 224, 58-66.
- Dolbun, Mine (2019), “**Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, Recai (1990), “**Teori ve Uygulamada Vergi Afları**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, Recai (1997), “Vergi Yönetiminin İşlevleri Açısından Vadesi Geldiği Halde Ödenmemiş Vergi Borçlarının Tahsiline İlişkin Bazı Sorunlar ve Öneriler”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 13(1), 393-402.

- Durdu, Muhammet (2020), “Bütçe Hakkının Cumhurbaşkanlığı Sistemindeki Görünümü ve Latin Amerika Ülkeleri ile Mukayesesi”, **Liberal Düşünce Dergisi**, 25(99), 49-78.
- Ecemiş, Adile (2014), “Vergi Aflarının Kayıt Dışı Ekonomi ve Uzun Dönemde Vergi Uyumuna Üzerine Etkileri: Vergi Barışı Kanunu Özelinde Türkiye Örneği”, **Vergi Dünyası**, 395, 121-128.
- Edwards, Jeremy ve Keen, Michael (1996), “Tax Competition and Leviathan”, **European Economic Review**, 40(1), 113- 134.
- Eroğlu, Abdülkerim (2018), “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, 3(5), 56-69.
- Erol, Ahmet (2021), **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, 1. Baskı, Adalet Yayınevi: Ankara.
- Eşitli, Ezgi Aygün (2013), “Suçların ve Cezaların Kanuniliği İlkesi”, **TBB Dergisi**, 104, 225-246.
- EY Global Tax Alert (2020), “Greece Introduces New Tax Dispute Resolution Mechanisms”, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-alerts-pdf/ey-greece-introduces-new-tax-dispute-resolution-mechanisms.pdf?download (26.05.2023).
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2000), “Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated”, **CESifo Working Paper**, 322, 1-13, https://www.econstor.eu/bitstream/10419/75667/1/cesifo_wp322.pdf (01.02.2022).
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2002), “Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated”, **Economics of Governance**, 3, 87-99.
- Feld, Lars P. ve Frey, Bruno S. (2007), “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”, **Law & Policy**, 29(1), 102-120.
- Franzoni, Luigi Alberto (1999), “Tax Evasion and Tax Compliance”, **Encyclopedia of Law and Economics**, 4, 51-94.
- Frey, Bruno S. ve Feld, Lars P. (2002), “Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis”, **Cesifo Working Paper**, 760, 1-40.
- Frey, Bruno S. ve Torgler, Benno (2007), “Tax Morale and Conditional Cooperation”, **Journal of Comparative Economics**, 35(1), 136-159.
- Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2019), “Stratejik Plan 2019-2023”, 295, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf (06.07.2023).
- Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2023), “Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 455, Ankara, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1 (14.06.2023).

- Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (t.y.), **Faaliyet Raporları**, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (21.06.2023).
- Gencel, Ufuk ve Sarı, Burak (2014), “An Investigation of The Level of Awareness of Taxpayers’ Rights”, Georgeta Rață vd. (Ed.), **Interdisciplinary Perspectives on Social Sciences**, 1st Ed. in (71-81), Cambridge Scholars Publishing, Newcastle.
- Genschel, Philipp ve Schwarz, Peter (2011), “Tax Competition: A Literature Review”, **Socio-Economic Review**, 9, 339-370.
- Genschel, Philipp ve Schwarz, Peter (2012), “Tax Competition and Fiscal Democracy”, **TranState Working Papers**, 161, Universität Bremen, Collaborative Research, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/55857/1/687954460.pdf> (16.11.2021).
- Gërzhani, Klarita ve Schram, Arthur (2001), “Tax Evasion and The Source of Income: An Experimental Study In Albania and The Netherlands”, **Tinbergen Institute Discussion Paper**, TI 2002-098/1, 1-38, <https://papers.tinbergen.nl/02098.pdf> (03.02.2022).
- Goode, Richard (1980), “Limits to Taxation”, **Finance & Development**, 17(1), 11-13.
- Gökbunar, Ramazan ve Çetin, Güneş (2010), “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, 346, 100-113.
- Grasmick, Harold G. ve Bursik Jr, Robert J. (1990), “Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model”, **Law & Society Review**, 24(3), 837-862.
- Gültekin, Mustafa (2016), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 0(7), 575-607.
- Güth vd. (2005), “Tax Morale and (De-)Centralization: An Experimental Study”, **Public Choice**, 125(1-2), 171-188).
- Hansen, Don R. vd. (1992), “Moral Ethics v. Tax Ethics: The Case of Transfer Pricing Among Multinational Corporations”, **Journal of Business Ethics**, 11, 679-686.
- Haufler, Andreas ve Wooton, Ian (1999), “Country Size and Tax Competition for Foreign Direct Investment”, **Journal of Public Economics**, 71(1), 121-139.
- Hepeksaz, Engin ve Sonkur, Gazi (2017), “Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu Kapsamında Uzlaşma Müessesesi (Sayısal Veriler Işığında Değerlendirmeler)”, **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Sayı 10, 49-66.
- HM Revenue & Customs [HMRC] (2017), “Resolving Tax Disputes - Commentary On The Litigation and Settlement Strategy”, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/608054888fa8f51b91f3d7af/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf (24.11.2023).
- Hocaoğlu, Celal (2015), “Vergi Hukukunda Uzlaşma”, **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, 0(5), 491-515.

- Idrus, Arifin vd. (2020), "Tax Compliance with Taxpayer Awareness As An Intervening Variable", **Humanities & Social Sciences Reviews**, 8(1), 586-594.
- Internal Revenue Service [IRS] (2003), "SOI Tax Stats - IRS Tax Compliance Activities", <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-irs-tax-compliance-activities> (09.06.2023).
- Internal Revenue Servis [IRS] (2023), "Offer in Compromise", <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf> (19.11.2023).
- Jaafar, Aziz ve Thornton, John (2015), "Tax Havens and Effective Tax Rates: An Analysis of Private versus Public European Firms", **The International Journal of Accounting**, 50(4), 435-457.
- James, Alm ve Gomez Juan Luis (2008), "Social Capital and Tax Morale in Spain", **Economic Analysis & Policy**, 38(1), 73-87.
- James, Simon ve Alley, Clinton (2002), "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", **Journal of Finance and Management in Public Services**, 2(2), 27-42.
- Jone, Melinda ve Maples, Andrew J. (2012), "Mediation as An Alternative Option in Australia's Tax Disputes Resolution Procedures", **Australian Tax Forum**, 27(3), 527-569.
- Jones, Chris ve Temouri Yama (2016), "The Determinants of Tax Haven FDI", **Journal of World Business**, 51(2), 237-250.
- Kahneman, Daniel ve Tversky, Amos (1979), "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk", **Econometrica**, 47(2), 263-292.
- Kalaycı, Şeref (2014), "Faktör Analizi", Şeref Kalaycı (Ed.), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 6. Baskı içinde, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kamleitner, Bernadette vd. (2010), "Tax Compliance of Small Business Owners A Review", **International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research**, 18(3), 330 – 351.
- Kaneti, Selim vd. (2019), **Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Karaca, Coşkun (2021), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Karakoç, Yusuf (2014), "Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 16(0), 3637-3739.
- Karakoç, Yusuf (2016), **Vergi Ceza Hukuku**, 1. Baskı, Yetkin Yayınları: Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2017), **Vergi Yargılaması Hukuku**, 4. Baskı, Yetkin Yayınları: Ankara.
- Karakoç, Yusuf (2019), **Genel Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Yetkin Yayınları: Ankara.
- Karataş Durmuş, Neslihan (2016), "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, 2016/1, 47-76.

- Kemme, David M. vd. (2020), "Tax Morale and International Tax Evasion", **Journal of World Business**, 55(3), 1-12.
- Khlif, Hichem ve Achek, Imen (2014), "The Determinants of Tax Evasion: A Literature Review", **International Journal of Law and Management**, 57(5), 486-497.
- Kılıç, Merve Hayriye (2019), "Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadelede 'Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı' Kavramı ve Önemi", **Vergi Dünyası**, 451, 108-117.
- Kirchgässner, Gebhard (2011), "Tax Morale and The Shadow Economy", Friedrich Schneider (Ed.), **Handbook on the Shadow Economy**, 1st Ed. in (347-374), Edward Elgar Publishing Limited, Northampton.
- Kirchler, Erich (2007), **The Economic Psychology of Tax Behaviour**, 1, Cambridge University Press, Cambridge.
- Kirchler, Erich vd. (2003), "Everyday Representations Of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?", **Journal of Economic Psychology**, 24, 535-553.
- Kirchler, Erich vd. (2008), "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework", **Journal of Economic Psychology**, 29, 210-225.
- Kirchler, Erich ve Wahi, Ingrid (2010), "Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary Tax Compliance, Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance, and Tax Evasion", **Journal of Economic Psychology**, 31(3), 331-346.
- Kitapçı, İsmail (2011), "**Bir Vergi Uyum Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri**", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kobetsky, Michael (2011), **International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy**, 1st Ed., Cambridge University Press, Cambridge.
- Kogler, Christoph ve Kirchler, Erich (2020), "Taxpayers' Subjective Concepts of Taxes, Tax Evasion, and Tax Avoidance", Robert F. Van Brederode (Ed.), **Ethics and Taxation**, 1st Ed. in (191-205), Springer, Singapore.
- Kogler, Cristoph vd. (2016), "Delayed Feedback on Tax Audits Affects Compliance and Fairness Perceptions", **Journal of Economic Behavior & Organization**, 124, 81-87.
- Kuchumova, Yulia (Paramonova) (2017), "The Optimal Deterrence of Tax Evasion: The Trade-off Between Information Reporting and Audits", **Journal of Public Economics**, 145, 162-180.
- Küçükkaya, Mehmet (2020), "Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın Sonuçları", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 30(1), 253-272.
- Laffer, Arthur B. (2004), "The Laffer Curve: Past, Present, and Future", Executive Summary Backgrounder, 1765, **The Heritage Foundation**, <https://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future#> (10.06.2023).

- Lederman, Leandra (2003), "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance", **Ohio State Law Journal**, 64(6), 1453-1514.
- Lisi, Gaetano (2015), "Tax Morale, Tax Compliance and The Optimal Tax Policy", **Economic Analysis and Policy**, 45, 27-32.
- Lisi, Gaetano ve Pugno, Maurizio (2011), "Tax Morale, Entrepreneurship, and the Irregular Economy", **AUCO Czech Economic Review**, 5(2), 116-131.
- Mahalli İdareler Uzlaşma Yönetmeliği (2003), **T.C. Resmî Gazete**, 25186, (01.08.2003).
- Mohamad, Nur Marlina vd. (2022), "Determinants of Tax Awareness: A Systematic Literature Review", **International Journal of Business and Economy**, 4(3), 303-315.
- Mossin, Jan (1968), "Aspects of Rational Insurance Purchasing", **Journal of Political Economy**, 76(4), 553-568.
- Mugarura, Alex vd. (2021), "Tax Understanding, Tax Awareness, and Tax Compliance in Nakawa Division, Kampala District, Uganda: The Moderating Role of Public Trust", **International Journal of Social Science and Economic Research**, 6(11), 4301- 4322).
- Mughal, Muhammad Muazzam ve Akram, Muhammad (2012), "Reasons of Tax Avoidance and Tax Evasion: Reflections from Pakistan", **Journal of Economics and Behavioral Studies**, 4(4), 217-222.
- Murphy, Kristina (2004), "The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders", **Law and Human Behavior**, 28(2), 187-209.
- Musgrave, Richard A. (1959), **The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy**, 1st Ed., McGraw-Hill, New York.
- Nguyen, Hong Nhat vd. (2019), "Enhancing the Capacity of Tax Authorities and its Impact On Transfer Pricing Activities of FDI Enterprises In Ha Noi, Ho Chi Minh, Dong Nai, And Binh Duong Province of Vietnam", **Management Science Letters**, 9(8), 1299-1310.
- Nurkhin, Ahmad vd. (2018), "The Influence of Tax Understanding, Tax Awareness and Tax Amnesty toward Taxpayer Compliance", **Jurnal Keuangan dan Perbankan**, 22(2), 240-255.
- OECD (1998), **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, 1st Ed., OECD Publications, Paris.
- OECD (2002), **Measuring the Non-Observed Economy**, OECD Publications Service, Paris.
- OECD (2004), "Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", Guidance Note, **OECD Publishing**, Paris, <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (10.06.2023).

- OECD (2010), **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, 1st Ed., OECD Publications, Paris.
- OECD (2013), **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2019), **Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?**, OECD Publishing, Paris.
- Oktar, Ateş (2018), **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Ortaç, Fevzi Rifat ve Furtuna, Elif Yılmaz (2017), “Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtlarla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 8(2), 423-452.
- Owens, Jeffrey vd. (2016), “Conversations: Jeffrey Owens, Nina Olson, and Philip Baker”, **Tax Notes International**, 81(7), 595-600.
- Öncel, Mualla vd. (2014), **Vergi Hukuku**, 23. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Öz, Ersan ve Bozdoğan, Kübra (2019), “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler”, **Maliye Dergisi**, 177, 330-353.
- Özdamar, Kazım (2018), **Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi Cilt 2**, 10. Baskı, Nisan Kitabevi, Eskişehir.
- Özmen, İbrahim (2018), “Vergi Usul Kanunu’nda İzaha Davet: 370 İnci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 26 (1), 63-85.
- Özoymak, Özen (1967), “Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 0(14), 1967-14, 115-142, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7845> (20.11.2023).
- Özpehriz, Niyazi (2006), “Mükellef Hakları ve Mükellefin Korunması”, **Vergi Dünyası**, 294, 109-113.
- Öztürk, Serdar ve Ülger, Özlem (2016), “Vergi Cennetlerinin Küresel Finansal Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(1), 237-254.
- Palan, Ronen vd. (2010), **Tax Havens: How Globalization Really Works**, 1st Ed., Cornell University Press, New York.
- Park, Donghyun (2008), “Globalization, Erosion of Tax Base, and the Revenue Potential of Developing Asia’s Foreign Exchange Reserve Build-Up”, **Asian Development Bank ERD Working Paper Series**, 122, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/28223/wp122.pdf>, (10.12.2021).
- Pehlivan, Osman (2019), **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.

- Pehlivan, Osman (2021), **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.
- Picur, Ronald D. ve Riahi-Belkaoui, Ahmed (2006), “The Impact of Bureaucracy, Corruption And Tax Compliance”, **Review of Accounting and Finance**, 5(2), 174-180.
- Pommerehne, Werner W ve Frey, Bruno S. (1992), “The Effects of Tax Administration On Tax Morale”, **Diskussionsbeiträge-Serie II**, 2(191), 1-22, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/101488/1/746529821.pdf> (09.01.2021).
- Rahayu, Yayuk Ngesti vd. (2017), “The Role of Taxpayer Awareness, Tax Regulation and Understanding in Taxpayer Compliance”, **Journal of Accounting and Taxation**, 9(10), 139-146.
- Rahiem, Cheka ve Ardillah, Kenny (2022), “Tax Awareness, Tax Services Quality, and Tax Sanctions on Individual Taxpayer Compliance”, **The Accounting Journal of Binaniaga**, 7(1), 1-16.
- Raskolnikov, Alex (2012), “Accepting the Limits of Tax Law and Economics”, **SSRN Electronic Journal**, 98(3), 523-590.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed (2004), “Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 13(2), 135-143.
- Richardson, Grant (2006), “Determinants of Tax Evasion: A Cross-Country Investigation”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 15 (2), 150-169.
- Richardson, Grant (2008), “The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 17(2), 67-78.
- Ring, Diane M. (2002), “One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage”, **Boston College Law Review**, 44, 79-176.
- Rosenzweig, Adam H. (2007), “Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage”, **Virginia Tax Review**, 26, 555- 630.
- Sandmo, Agnar (2005), “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”, **National Tax Journal**, 58(4), 643-663.
- Sarıcaoğlu, Ercan (2018), “Vergi Affından Yararlanan Mükellef İçin Mütalaa Geri Alınabilir Mi?”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 134, 217-256.

- Sarılı, Özgür (2020), “**Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesinin İşleyişinin Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: Aydın İline Yönelik Ampirik Bir Analiz**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saruç, Naci Tolga (2013), **Vergi Uyum: Türkiye ve Dünyada Güncel Gelişmeler**, 1. Baskı, Akademisyen Kitapevi, Ankara.
- Saruç, Tolga (2015), **Vergi Uyum: Teori ve Uygulama**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Savitri, Enni ve Musfialdy, Oleh (2016), “The Effect of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable”, **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, 219, 682-687.
- Saygın, Özgür (2018), **Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi**, 1. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Schneider, Friedrich (2005), “Shadow economies around the world: what do we really know?”, **European Journal of Political Economy**, 21, 598-642.
- Shaxson, Nicholas (2019), “The Billions Attracted by Tax Havens Do Harm To Sending and Receiving Nations Alike”, **Finance & Development**, 56(3), 7-10.
- Sikka, Prem ve Willmott, Hugh (2010), “The Dark Side of Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness”, **Critical Perspectives on Accounting**, 21(4), 342-356.
- Slemrod, Joel vd. (2001), “Taxpayer Response to An Increased Probability of Audit: Evidence from A Controlled Experiment in Minnesota”, **Journal of Public Economics**, 79(3), 455-483.
- Slemrod, Joel ve Wilson, John D. (2009), “Tax Competition with Parasitic Tax Havens”, **Journal of Public Economics**, 93(11-12), 1261-1270.
- Song, Young-dahl ve Yarbrough, Tinsley E. (1978), “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, **Public Administration Review**, 38(5), 442-452.
- Spicer, Michael W. (1986), “Civilization at A Discount: The Problem of Tax Evasion”, **National Tax Journal**, 39(1), 13-20.
- Stainer, Alan vd. (1997), “The Ethics of Tax Planning”, **Business Ethics: A European Review**, 6(4), 213-219.
- Stiglitz, Joseph E. (1985), “The General Theory of Tax Avoidance”, **National Tax Journal**, 38(3), 325-337.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2019), **Vergi Teorisi ve Politikasına Giriş**, 1. Baskı, Barış Arıkan Yayınları: Ankara.

- Şenyüz, Doğan vd. (2017), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 8. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Şin, Sevil (2019), “Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları”, **Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(1), 304-322.
- T.C. Adalet Bakanlığı (2023), “Adalet İstatistikleri Yayın Arşivi”, <https://adlisicil.adalet.gov.tr/Home/SayfaDetay/adalet-istatistikleri-yayin-arsivi> (28.11.2023).
- Tabachnick, Barbara G. ve Fidell, Linda S. (2015). **Çok Değişkenli İstatistiklerin Kullanımı**, (Çev. Mustafa Baloğlu), Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Talpoş, Ioan ve Crăşneac, Alexandru O. (2010), “The Effects of Tax Competition”, **Theoretical and Applied Economics**, 17(8), 39-52.
- Tamzok, Hülya (2018), “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası**, 441, 35-43.
- Tanzi, Vito (1996), “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems”, **IMF Working Paper**, 96/141, <https://ssrn.com/abstract=883038> (15.11.2021).
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (2011), **T.C. Resmî Gazete**, 28101, (31.10.2011).
- Tekin, Ahmet ve Gürçam, Özlem Sökmen (2017), “Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum ile İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma”, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 6(6), 116-126.
- Terzi, Ali ve Köse, Nurettin (2016), “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması”, **Vergi Dünyası**, 418, 71-85.
- Torgler Benno ve Schneider Friedrich (2009), “The Impact of Tax Morale and Institutional Quality”, **Journal of Economic Psychology**, 30, 228-245.
- Torgler Benno ve Schneider Friedrich (2010), “Local Autonomy, Tax Morale, and The Shadow Economy”, **Public Choice**, 144, 293-321.
- Torgler, Benno (2002), “Speaking to Theorists and Searching For Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments”, **Journal of Economic Surveys**, 16(5), 657-683.
- Torgler, Benno (2005), “Tax morale and direct democracy”, **European Journal of Political Economy**, 21, 525-531.
- Torgler, Benno (2007), **Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis**, Edward Elgar Publishing, Inc., Northampton.
- Torgler, Benno vd. (2007), “Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality”, **CREMA Working Paper No. 2007-17**, Center for Research in Economics, Management, and the Arts (CREMA), Basel.

- Torgler, Benno ve Schaltegger, Christoph A. (2005), “Tax Morale and Fiscal Policy”, **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA) Working Paper**, 2005-30, 1-34, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214344/1/2005-30.pdf> (30.01.2022).
- Tsakumis, George T. vd. (2007), “The Relation Between National Cultural Dimensions and Tax Evasion”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 16(2), 131-147.
- Tulkens, Henry ve Jacquemin, Alexis (1971), “The Cost of Delinquency: A Problem of Optimal Allocation of Private and Public Expenditure”, **Center for Operations Research and Econometrics (CORE) Discussion Paper**, 7133.
- Tunçer, Mehmet (2002), “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 57(3), 107-128.
- Türk Ceza Kanunu [TCK] (2004), **T.C. Resmî Gazete**, 25611, (04.03.2022).
- Türk Dil Kurumu [TDK], Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr>, (10.01.2022).
- Türkey, İmdat (2020), “Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet Müessesesinin Mükelleflere Sağladığı Hakların Değerlendirmesi”, **Vergi Dünyası**, 471, 113-135.
- Türkey, İmdat (2021), “Dünyada ve Türkiye’de Davranışsal Kamu Politikalarının Analizi ve Davranışsal Yaklaşımların Vergi Bilincine/Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi”, **Vergi Dünyası**, 483, 20-43.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), **T.C. Resmî Gazete**, 17863, (10. 11. 2020).
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), “2006 - 2022 Yılları Genel Bütçe İstatistikleri”, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/3/2023/07/Genel-Butce-Gelirleri-Tahsilat-Tahakkuk-Oranlari-Ekod4_1.xls (09.11.2023).
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı (2023), “Genel Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasabat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (09.11.2023).
- Türkiye Cumhuriyeti Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2023), “Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları”, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/11/Genel_Devlet_Gelir_ve_Harcamalari-1999-2023.xls (09.11.2023).
- Tyler, Tom R. (2006), “Psychological Perspectives on Legitimacy and Legitimation”, **Annual Review of Psychology**, 57(1), 375-400.
- United Nations (2019), “Chapter on Domestic Dispute Resolution Mechanisms of the Handbook on Dispute Avoidance and Resolution”, **United Nations Handbook on Dispute Avoidance and Resolution**, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/09/19STM_CRP17_domestic-dispute-resolution-mechanisms.pdf (29.04.2021).
- United Nations [UN] (1948), “Universal Declaration of Human Rights-İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi”, <https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/2021/03/udhr.pdf> (14.09.2023).

- User, İnci (1992), **Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzlaşma Yönetmeliği (1999), **T.C. Resmî Gazete**, 23600, (03.02.1999)
- Varma, Kimberly N. ve Doob, Anthony N. (1998), “Deterring Economic Crimes: The Case of Tax Evasion”, **Canadian Journal of Criminology**, 40(2), 165-184.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [VDK] (2019), **Faaliyet Raporu**, Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü, Ankara, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/06/VDK-2019-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> (21.06.2023).
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı [VDK] (t.y.), **Faaliyet Raporları**, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari> (21.06.2023).
- Vergi Usul Kanunu [VUK] (1961), **T.C. Resmî Gazete**, 10703, (10.1.1961).
- Vogel, Joachim (1974), “Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data”, **National Tax Journal**, 27(4), 499-513.
- Welty, Todd vd. (2012), “Evaluating and Leveraging Alternative Dispute Resolution Options in Tax Disputes Involving Financial Institutions”, **Journal of Taxation & Regulation of Financial Institutions**, 25(5), 25-34.
- Williams, Colin C. (2014), **Confronting the Shadow Economy: Evaluating Tax Compliance and Behaviour Policies**, 1st Ed., Edward Elgar Publishing Limited, Northampton.
- Witte, Ann D. ve Woodbury, Diane F. (1985), “The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of The U.S. Individual Income Tax”, **National Tax Journal**, 38(1), 1-13.
- Yavuz, Hakan vd. (2019), **Vergi Uyum**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Yıldırım, İ. Esen, (2015), **İstatistiksel Araştırma Yöntemleri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yıldız, Güven (2017), “Gümrükte Pişmanlık Müessesesi”, **Gümrük & Ticaret Dergisi**, 9, 50-56.
- Yılmaz, Elif (2009), “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 13(1-2), 321-351.
- Yitzhaki, Shlomo (1974), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 3(2), 201-202.
- Yüce, Mehmet (2016), **Mali Yargılama Hukuku**, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.



EKLER

Ek 1: Anket Soruları

Değerli katılımcı;						
Bu anket Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Doktora Programında yürütülmekte olan “Vergi Uyuşmazlıklarının Barışçıl Çözüm Yollarının Vergi Uyumuna Etkisi” adlı doktora tezinde tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Tez danışmanlığını Prof. Dr. Osman PEHLİVAN yürütmektedir. Cevaplarınız bizim için önem arz etmektedir. Katılımınız için teşekkür ederiz... Öğr. Gör. Cemil ALTUN (altuncemila@gmail.com)						
❖ Barışçıl çözüm yolları şunlardır: Uzlaşma, Yeniden Yapılandırma, Pişmanlık ve Islah, İzaha Davet, Cezalarda İndirim, Hataların Düzeltilmesi, Kanun Yolundan Vazgeçme.						
ANKET SORULARI						
a) Daha önce bu yolların hangilerinden yararlandınız? Uzlaşma () Yeniden Yapılandırma () Pişmanlık ve Islah () İzaha Davet () Cezalarda İndirim () Hataların Düzeltilmesi () Kanun Yolundan Vazgeçme () b) Cinsiyetiniz: Erkek () Kadın () c) Eğitim Durumunuz: İlkokul - Ortaokul () Lise () Ön lisans - Lisans () Lisansüstü () d) Mükellefiyet Türünüz: Gelir Vergisi () Kurumlar Vergisi () e) Medeni Durumunuz: Evli () Bekar () f) Yaşınız: 18 - 25 () 26 - 40 () 41 - 64 () 65 ve üzeri () g) Aylık Geliriniz: 0 - 4.000 TL () 4.001 - 10.000 TL () 10.001 - 15.000 TL () 15.001 - 20.000 TL () 20.001 TL ve üzeri () h) Çalışma Yılı: 0-3 yıl () 4-9 yıl () 10-15 yıl () 16-20 yıl () 21-25 yıl () 26 yıl ve üzeri ()						
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar mükellefi vergi idaresi ile barıştırır.					
2	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar zamanında tahsil edilemeyen vergi gelirlerini tahsil etmek için yararlı bir yöntemdir.					
3	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar vergi denetiminin az yapılmasından kaynaklanan olumsuzlukları azaltır.					
4	Mükellef, dava yoluna gitmektense vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollardan yararlanmanın bazı durumlarda daha avantajlı olduğuna inanır.					
5	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollardan denetlenemeyen mükellefler daha fazla yararlanmaktadır.					
6	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar zor duruma düşen iyi niyetli mükellefler için gerekli uygulamalardır.					
7	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar mükelleflerin vergi ödeme isteklerini artırır.					
8	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar kayıtlara girmeyen gizli kazancı kayıtlı ekonomiye kazandırır.					
9	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar vergi ve ceza borcu nedeniyle faaliyetlerine son vermek durumunda kalacak olan işletmelerin faaliyetlerine devam etmesine imkân sağlar.					
10	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar vergi uyumsuzluğu içinde bulunan mükelleflere temiz bir sayfa açarak vergi ile uyumlu bir mükellef olmalarına fırsat sağlar.					
11	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan barışçıl yollar ve özellikle yeniden yapılandırma uygulaması eski yasaların meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltır.					
12	Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşık yapıda olması; vergi uyuşmazlıklarının sona erdirilmesi açısından uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yolları gerekli kılar.					
13	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz yönde etkiler.					
14	Ekonomik istikrarsızlıklar ve krizler ile olağanüstü durumlar vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yolları gerekli kılar.					
15	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar vergi uyumsuzluğuna düşme ihtimali yüksek olan mükellefler için bir fırsat oluşturur.					
16	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollardan elde edilecek tecrübeler; devlete, vergi tahsilatını daha etkin hale getirecek yenilikler yapma fırsatı kazandırır.					
17	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar devletin mükellefe karşı iyi niyetli olduğunu gösterir.					
18	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar devletin iyi niyetinin suistimal edilmesine neden olabilir.					
19	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar sayesinde mükellefler kendilerini vergi idaresine ifade etme fırsatı bulur.					
20	Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uygulanan uzlaşma, yeniden yapılandırma ve diğer barışçıl yollar; mükelleflerin özelde vergi idaresine genelde ise devlete karşı tavırlarını olumlu etkilemektedir.					

ÖZGEÇMİŞ

Cemil ALTUN, 2003 yılında Ziya Gökalp İlköğretim Okulu'nu; 2007 yılında Ankara Anadolu Lisesi'ni; 2012 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü; 2015 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans programını bitirdi. 2015 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda doktora programına başladı. 2016 yılında Aksaray Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olarak çalışmaya başladı ve halen bu görevini sürdürmektedir.

ALTUN, evli ve iki çocuk babası olup İngilizce ve Fransızca bilmektedir.