

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM
YÖNTEMLERİNİN GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

HAMDİ FURKAN GÜNAY

DOKTORA TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

AĞUSTOS - 2021

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜM
YÖNTEMLERİNİN GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

DOKTORA TEZİ

Hamdi Furkan GÜNAY

Enstitü Ana Bilim Dalı: Maliye

“Bu tez 27/08/2021 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Prof. Dr. Mehmet YÜCE	Başarılı
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA	Başarılı
Doç. Dr. Furkan BEŞEL	Başarılı
Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☒

Hayır ☐

Hamdi Furkan GÜNAY

27/08/2021

ÖNSÖZ

Araştırmanın ortaya çıkmasından tamamlanmasına kadar olan süreçte destekleri nedeniyle birçok kişiye teşekkür borçluyum. Öncelikle çalışmanın tüm safhasında desteğini ve ilgisini esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Temel GÜRDAL'a çok teşekkür ederim. Tez süresince istifade ettiğim derin bilgisi ve önerilerinin yanı sıra, gösterdiği hoşgörü nedeniyle şanslı hissettiğimi ve kendisiyle çalışmaktan onur duyduğumu belirtmek isterim. Yapıcı eleştirileriyle çalışmanın olgunlaşmasına önemli katkılar sunan Doç. Dr. Furkan BEŞEL'e ve Doç. Dr. Ayhan Selçuk ÖZGENÇ'e çok teşekkür ederim. Ayrıca değerli görüşleri için Prof. Dr. Mehmet YÜCE ve Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA'ya teşekkürlerimi sunarım.

Araştırmanın uygulama kısmı başta olmak üzere her aşamadaki yardım ve entelektüel rehberliği için Doç. Dr. Mehmet Hanefi TOPAL'a çok teşekkür ederim. Ayrıca araştırma süresince gösterdiği desteği nedeniyle Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK'e çok teşekkür ederim. Yine bu süreçte desteğini esirgemeyen meslektaşım ve dostum Öğr. Gör. Ahmet KAPLAN'a ayrıca teşekkür ederim.

Yoğun çalışma tempolarına rağmen, akademik bir çalışmaya katkı sunma bilinciyle değerli görüşlerini anket araştırması kapsamında benden esirgemeyerek destek veren tüm serbest muhasebeci mali müşavirlere çok teşekkür ederim.

Bugünlere gelmemde en büyük paya sahip, hayatımın her aşamasında maddi ve manevi desteklerini üzerimde hissettiğim; annem Necmiye GÜNAY ile babam Mustafa GÜNAY'a ve de kardeşlerime sonsuz teşekkür ederim.

Burada adını sayamadığım arkadaşlarıma, üzerimde emeği olan tüm öğretmenlerime, hocalarıma ve büyüklerime ayrıca tüm içtenliğimle teşekkür ederim.

Hamdi Furkan GÜNAY

27/08/2021

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iv
TABLO LİSTESİ.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix

GİRİŞ.....	1
------------	---

BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	6
--	----------

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Uyuşmazlığın Kaynakları.....	6
1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi.....	8
1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Seçilmiş Yabancı Ülke Uygulamaları.....	10
1.3.1. Almanya	10
1.3.2. Fransa	12
1.3.3. İtalya	15
1.3.4. İngiltere.....	17
1.3.5. Amerika Birleşik Devletleri	19
1.3.6. Kanada	21
1.4. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi	23
1.4.1. Genel Çerçeve.....	23
1.4.2. Uzlaşma	28
1.4.2.1. Konu ve Usul	29
1.4.2.2. Uzlaşmanın Sonuçları.....	31
1.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	32

1.4.3. Hata Düzeltme	34
1.4.3.1. Hesap Hataları	35
1.4.3.2. Vergilendirme Hataları	36
1.4.3.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yolları.....	38
1.4.3.4. Düzeltme Usulü	39
1.4.3.5. Şikâyet Yoluyla Başvuru	41
1.5. Türk Vergi Sistemi Açısından Uzlaşma ve Hata Düzeltme Müesseselerinin Değerlendirilmesi.....	43
1.5.1. Uzlaşma Müessesesinin Rolü ve Önemi	43
1.5.2. Uzlaşma Müessesesinin Diğer Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılması, Eleştiriler ve Öneriler	45
1.5.3. Türkiye’de Uzlaşma Verileri	48
1.5.4. Hata Düzeltme Müessesesinin Değerlendirilmesi.....	52
BÖLÜM 2: VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE LİTERATÜR ARAŞTIRMASI.....	55
2.1. Vergi Uyumunun Teorik Yönden İncelenmesi	55
2.1.1. Vergi Uyum Kavramı	55
2.1.2. Gönüllü ve Cebri Vergi Uyum Ayrımı.....	57
2.1.3. Vergi Uyumunun Kavramsal Sınırları.....	58
2.1.4. Vergi Uyumunun Multidisipliner Yönü	60
2.1.4.1. Davranışsal Ekonomi ve Vergi Uyum İlişkisi.....	61
2.1.4.2. Psikoloji ve Vergi Uyum İlişkisi	62
2.1.4.3. Sosyoloji ve Vergi Uyum İlişkisi	64
2.1.4.4. Hukuk ve Vergi Uyum İlişkisi.....	65
2.1.4.5. Etik ve Vergi Uyum İlişkisi.....	66
2.1.5. Vergi Uyumunun Önemi	67
2.1.6. Vergi Uyum Düzeyinin Değerlendirilmesi	69

2.1.7. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Yaklaşım ve Modeller	71
2.1.7.1. Ekonomik Yaklaşım	72
2.1.7.2. Psikolojik ve Davranışsal Yaklaşım	75
2.2. Literatür Araştırması.....	85
BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM SÜRECİ VE	
GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU İLİŞKİSİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA.....	112
3.1. Araştırma Metodolojisi.....	112
3.1.1. Araştırmanın Model ve Hipotezleri	112
3.1.2. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem	115
3.1.3. Veri Toplama Yöntem ve Aracı	117
3.1.4. Verilerin Analizi	119
3.1.4.1. Verilerin Analize Uygunluğunun Araştırılması	119
3.1.4.2. Açıklayıcı Faktör Analizi	122
3.1.4.3. Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	123
3.1.4.4. Güvenirlik Analizi	128
3.1.4.5. Korelasyon Analizi	128
3.1.4.6. Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM)	129
3.2. Bulgular	134
3.2.1. Katılımcıların Demografik ve Mesleki Nitelikleri	134
3.2.2. Araştırma Ölçeklerinin Geçerliliği ve Güvenirliği.....	135
3.2.3. Yapısal Modelin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	139
SONUÇ	145
KAYNAKÇA.....	153
EKLER	185
ÖZGEÇMİŞ	191

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AFA	:	Açıklayıcı Faktör Analizi
AGFI	:	Adjusted Goodness of Fit Index (Düzeltilmiş İyilik Uyum İndeksi)
AO	:	Abgabenordnung (Almanya Vergi Usul Kanunu)
ATO	:	Australian Taxation Office (Avustralya Vergi Dairesi)
CFI	:	Comparative Fit Index (Karşılaştırmalı Uyum İndeksi)
CRA	:	Canada Revenue Agency (Kanada Vergi Dairesi)
DFA	:	Doğrulayıcı Faktör Analizi
GFI	:	Goodness of Fit Index (İyilik Uyum İndeksi)
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:	Gayrisafi Milli Hasıla
IFI	:	Incremental Fit Index (Artırmalı Uyum İndeksi)
ISSP	:	International Social Survey Programme (Uluslararası Sosyal Araştırma Programı)
İYUK	:	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KMO	:	Kaiser-Meyer-Olkin
NFI	:	The Normed Fit Index (Normlandırılmış Uyum İndeksi)
OECD	:	The Organisation for Economic Co-Operation and Developmet (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
PNFI	:	Parsimonious Normed Fit Index (Sıkı Normlandırılmış Uyum İndeksi)
RMR	:	Root Mean Square Residual (Hata Kareleri Ortalamalarının Karekökü)

RMSEA	:	Root Mean Square Error of Approximation (Yaklaşık Hataların Ortalama Karakökü)
SD (DF)	:	Serbestlik Derecesi
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPSS	:	Statistical Packages for the Social Sciences
TCMP	:	Taxpayer Compliance Measurement Program
TLI	:	Tucker–Lewis Index (Tucker–Lewis İndeksi)
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
WVS	:	World Value Survey (Dünya Değerler Araştırması)
YEM	:	Yapısal Eşitlik Modellemesi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Hata Düzeltme Kapsamındaki Hatalar	38
Tablo 2 : Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019) 49	
Tablo 3 : Merkezi Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019). 50	
Tablo 4 : Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019).....	50
Tablo 5 : Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019).....	51
Tablo 6 : Vergi Uyumuna Yönelik Yaklaşımlar.....	84
Tablo 7 : Vergi Uyumunu Etkileyen Çeşitli Faktörler	86
Tablo 8 : Gönüllü Vergi Uyumuna İle Vergi Adaleti İlişki Özeti.....	91
Tablo 9 : Ampirik Literatür Özeti.....	108
Tablo 10 : Bağımsız Çalışan SMMM Üye İstatistikleri ve Örneklem Sayıları.....	117
Tablo 11 : Araştırmada Kullanılan Ölçekler	118
Tablo 12 : Model Uyum İyiliğine İlişkin Değerler.....	127
Tablo 13 : Katılımcıların Demografik ve Mesleki Özelliklerine İlişkin İstatistikler ..	134
Tablo 14 : KMO ve Bartlett Testi Sonuçları	135
Tablo 15 : DFA Uyum İndeksleri.....	136
Tablo 16 : Açıklayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	137
Tablo 17 : Ölçeklerin Güvenirliği ve Değişkenler Arasındaki Korelasyon	138
Tablo 18 : Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İndeksleri.....	139
Tablo 19 : Yapısal Model Regresyon Katsayıları.....	140
Tablo 20 : İdareye Güven ve Meşruiyet Algısının Aracı Etkisi	141
Tablo 21 : Hipotez Sonuçları.....	143

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Strümpel'in Vergi Uyumu Davranış Modeli	76
Şekil 2: Song ve Yarbrough'un Vergi Uyumu Davranış Modeli.....	77
Şekil 3: Beklenti Teorisi Değer Fonksiyonu.....	78
Şekil 4: Düzenlenmiş Sebepli Eylem Teorisi Modeli (Lewis, 1982).....	80
Şekil 5: Fisher vd., (1992) Vergi Uyum Davranış Modeli.....	81
Şekil 6: Kaygan Yamaç Modeli	82
Şekil 7: ATO Vergi Uyum Modeli	83
Şekil 8: Araştırma Modeli.....	115



ÖZET	
Başlık:	Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi
Yazar:	Hamdi Furkan GÜNAY
Danışman:	Prof. Dr. Temel GÜRDAL
Kabul Tarihi:	27/08/2021
Sayfa Sayısı:	ix (ön kısım) + 184 (tez) + 8 (Ekler)
Vergi ödeme davranışı arka planında ekonomik olduğu kadar psikolojik ve sosyolojik nitelikte içsel motivasyon unsurlarının bulunduğu karmaşık bir yapı barındırmaktadır. Söz konusu unsurların tespiti, gönüllü vergi uyumunun artırılması yönünde stratejilerin belirlenmesi açısından oldukça önemlidir. Bu faktörlerden biri olarak prosedürel adalet; karar alıcıların adil, saygılı ve vatandaşların görüşlerine önem veren muamelesini temsil etmektedir. Vergileme açısından prosedürel adaletin önem arz ettiği hususlardan biri mükellef ve vergi idaresi ilişkilerinin ön plana çıktığı vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecidir. Prosedürel bakımdan adil bir yapı içinde vergi uyuşmazlıklarının giderilmesinin, mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu artırması beklenmektedir. Bu noktadan hareketle bu araştırma, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemlerinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini prosedürel adalet bağlamında incelemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de 1020 serbest muhasebeci mali müşavirden elde edilen anket verileri, çok değişkenli istatistiksel testler ve yapısal eşitlik modellemesi ile analiz edilmiştir. Ulaşılan bulgular prosedürel bakımdan adil vergi uyuşmazlıkları idari aşamada çözüm yöntemlerinin; vergi idaresine güveni, meşruiyet algısını ve gönüllü vergi uyumunu anlamlı ve pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecine uyarlanan prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde hem idareye güvenin hem de meşruiyet algısının anlamlı aracı etkisi tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulardan hareketle araştırmada gönüllü vergi uyumunun artırılması bağlamında birtakım öneriler sunulmuştur.	
Anahtar Kelimeler:	Vergi Uyum, Vergi Uyuşmazlıkları, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü, Prosedürel Adalet, Yapısal Eşitlik Modellemesi.

ABSTRACT	
Title of Thesis: The Effect of Resolution Methods of Tax Disputes at the Administrative Stage on Voluntary Tax Compliance	
Author of Thesis: Hamdi Furkan GÜNAY	
Supervisor: Prof. Dr. Temel GÜRDAL	
Accepted Date: 27/08/2021	Nu. of Pages: ix (pre text) + 184 (main body) + 8 (appendices)
Tax payment behavior has a complex structure comprising intrinsic motivational elements in economic and also psychological and sociological nature. The determination of these factors is highly significant in defining strategies for increasing voluntary tax compliance. As one of these factors, procedural justice represents the decision-makers' treatment of fair, respectful, and citizen's opinion-sensitive. One of the issues where procedural justice is significant in taxation is the resolution process of tax disputes in the administrative stage, where taxpayers and tax administrations establish the relationship. It is expected that the resolution methods of tax disputes in a procedurally fair structure will increase the voluntary tax compliance of taxpayers. From this point of view, this research aims to examine the effect of resolution methods of tax disputes at the administrative stage on voluntary tax compliance in terms of procedural justice. In this direction, 1020 survey data obtained from independent accountants and financial advisors in Turkey were analyzed by multivariate statistical tests and structural equation modeling. The findings indicated that procedurally fair tax-dispute resolutions at the administrative stage had a significant and positive impact on trust in the tax administration, legitimacy perception, and voluntary tax compliance. Besides, a significant mediating effect of both trust in the administration and the legitimacy perception in the relationship between procedural justice, which is adapted to the resolution process of tax disputes at the administrative stage, and voluntary tax compliance, has been determined. Based on the findings, some suggestions have been made in the study to increase voluntary tax compliance.	
Keywords: Tax Compliance, Tax Disputes, Administrative Resolution of Tax Disputes, Procedural Fairness, Structural Equation Modeling.	

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu

Şüphesiz yasalara aykırı davranış durumunda bireylerin karşılaşabileceği yaptırımların korkusu, yasalara uyumun en temel itici güçlerinden birini oluşturmaktadır. Ancak yasalara uyum kararını şekillendiren birtakım içsel motivasyon unsurları da bulunmaktadır. Öyle ki bireyin kendini yasalara uyumlu bir vatandaş olarak görmek istemesi, otoritelere yönelik meşruiyet algısı, adalet ve sosyal normlar gibi birçok faktör yasalara uyum davranışı üzerinde etkili olabilecektir. Söz konusu durum vergi yasaları açısından da geçerlidir. Mükelleflerin neden vergi yasalarına uyum gösterdiği sorusu özellikle son çeyrek asırda sosyal bilimlerin çeşitli alanlarından araştırmacıların olduğu kadar vergi idaresi yetkililerinin ve politika yapıcıların da dikkatini çeken bir çalışma alanını ortaya çıkarmıştır.

Geleneksel vergi uyumu araştırmaları mükellefleri çoğunlukla çıkarlarını gözeten rasyonel aktörler olarak nitelediği için vergi uyum davranışını denetim ve yaptırımlar üzerinden açıklamaktadır. Dolayısıyla ekonomik yaklaşımda vergi ödeme davranışı gönüllülük unsuru taşımamakta; yakalanma ve ceza korkusu, vergi uyum davranışını şekillendiren temel motivasyon kaynağı olarak nitelendirilmektedir. Ancak düşük denetleme ve ceza oranlarına rağmen vergilerin ödenmesi ve ekonomik yaklaşımın savunduğu öngörülerin desteklenmediği geniş bir ampirik literatür, bu yaklaşıma yönelik eleştirilerin artmasını sağlayarak vergi uyum davranışının incelenmesinde psikolojik ve sosyal motivasyonların ön plana çıktığı psikolojik ve davranışsal yaklaşımın doğmasına neden olmuştur.

Psikolojik ve davranışsal yaklaşım, mükelleflerin vergi uyum davranışının yalnızca bireysel çıkar ekseninden açıklanmasının eksik olacağını, vergi ödeme davranışının altında yatan içsel birtakım faktörlerin de olduğunu savunmaktadır. Bu yaklaşım ekonomik yaklaşımın çıkarımlarını tamamen reddetmeksizin vergi ödeme davranışının açıklanmasında tutum, algı, norm ve inançlar gibi içsel faktörlere dikkat çekmektedir. Vergi uyum davranışının irdelenmesinde sosyal bilimlerin birçok alanından araştırmacıların katkılarıyla öne çıkan; adalet ve güven algısı, vergi ahlâkı ve sosyal normlar gibi birçok faktör teori ile veriler arasında sağlıklı bir köprünün inşa edilmesine imkân sağlamıştır. Nitekim psikolojik ve davranışsal yaklaşım “*İnsanlar neden vergi*

kaçırır?” sorusu üzerine temellenen ekonomik yaklaşımın açıklamakta zorlandığı “Neden düşük denetim ve ceza oranlarına rağmen insanlar vergi öder?” sorusu üzerine temellenmekte ve söz konusu faktörlerle bu soruya cevap getirmektedir.

Mükelleflerin vergi yasalarına ve vergi idarelerinin kararlarına uyum göstermesinin nedenlerini ve bu nedenlerin altında yatan mekanizmaları tanımlamak, mükelleflerin gönüllü uyumunu artıracak stratejilerin geliştirilmesi noktasında önemlidir. Gönüllü vergi uyumu, bir kişinin vergilendirilebilir faaliyetlerini açıklayarak herhangi bir vergi otoritesinin müdahalesi olmaksızın vergi ödevini yerine getirmesidir. Deneysel yöntemler, anket, mülakat uygulamaları ve çeşitli veri tabanlarından elde edilen verilerle araştırmacılar, gönüllü vergi uyumu üzerinde etkili birçok faktör saptamışlardır. Bu faktörlerin başında vergi sistemi ve uygulamalarına yönelik adalet algısı gelmektedir. Özellikle prosedürel adaletle ilişkin araştırmalar, vergi idaresiyle olan ilişkilerinde mükelleflerin adil, saygılı ve mükellef görüşlerine önem veren muameleye önem atfettiklerini göstermektedir (bkz. Wenzel, 2002; Murphy, 2004a; Hartner vd., 2008; Doyle vd., 2009; Djawadi ve Fahr, 2013; Mahangila ve Holland, 2015; Faizal ve Palil, 2015; Faizal vd., 2017). İdare ve mükellef ilişkilerinin ön plana çıktığı en önemli aşamalardan biri ise vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm sürecidir.

Vergi uyuşmazlıklarının adil ve tarafsız bir süreç içinde çözümlenmesi günümüz modern vergi sistemlerinin vazgeçilmez unsurlarından biridir. Vergi idaresi ve mükellef arasında vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için ülkeler, mahkemeler tarafından sağlanan adli çözüm süreci dışında vergi yasalarında idari çözüm seçenekleri de öngörmüştür. Söz konusu çözüm yöntemleri mükelleflere adli çözüm yollarına göre daha erken, daha düşük maliyetli ve daha az karmaşık süreçle çözüm imkânı sunarken; vergi idareleri açısından ise özellikle uyuşmazlığın giderilerek ihtiyaç duyulan vergi gelirin daha erken tahsil edilmesi yönünden avantaj sağlamaktadır. Mükellef ve idare arasındaki diyalogun barışçıl ekseninde sürdürülerek uyuşmazlığın giderilmesini sağlayan bu yollar vergi idaresine yönelik adalet, güven, meşruiyet algısı ve nihayetinde gönüllü vergi uyumu açısından kritik öneme sahiptir.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışma, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini adil, saygılı ve mükellef görüşlerine önem veren idare

ve mükellef ilişkileriyle karakterize olan prosedürel adalet bağlamında incelemeyi amaçlamaktadır. İdarenin takip ettiği prosedüre ve karar alma sürecinde mükellefe gösterilen muameleye yönelik mükellefin algısını temsil eden prosedürel adalet algısının, mükellef ve idare ilişkilerinin ön plana çıktığı vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm süreci açısından özel öneme sahip olduğu düşünülmektedir. Çalışmanın temel öngörüsü; idari çözüm sürecine yönelik mükellefin prosedürel adalet algısı ne kadar yüksek olursa, vergi idaresine güven ve devamında vergiye gönüllü uyumun da yüksek olacağı yönündedir.

Ayrıca çalışmada literatür doğrultusunda oluşturulan araştırma modeli çerçevesinde gönüllü vergi uyumu üzerinde doğrudan ve dolaylı etkiye sahip bazı etkenlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adaletin yanı sıra vergi sistemi ile uygulamalarına yönelik adalet algılarının ve vergi idaresine yönelik mükellef düşüncelerinin gönüllü vergi uyumunun iyileştirilmesi yönünden rolünün ne olduğu araştırmayla cevap aranan diğer sorular arasındadır.

Araştırmanın Önemi

Araştırmanın literatüre birkaç açıdan katkı sunacağı düşünülmektedir. Belirtildiği üzere prosedürel adaletin gönüllü vergi uyumu üzerindeki olumlu etkisine yönelik kanıtlar daha önce birçok araştırmada vurgulanmıştır. Ancak literatürde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm süreci ve gönüllü vergi uyumu ilişkisini prosedürel adalet bağlamında inceleyen bir araştırmaya rastlanmamıştır. Bu yönüyle araştırmanın vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecindeki prosedürel adaletin; vergi idaresine olan güven, meşruiyet algısı ve gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini inceleyen ilk girişim olduğu düşünülmektedir. Ayrıca bu araştırmada gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkilerin yanı sıra önceki çalışmalardan farklı olarak prosedür, dağıtım ve ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkilerinde hem idareye güvenin hem de meşruiyet algısının aracı etkileri de dikkate alınmıştır. Literatürdeki bu boşluğun doldurulmasına ek olarak çalışmanın günümüz vergi idarelerinin başarı ölçütlerinden biri olarak nitelenen vergi uyumunun artırılmasında mükellef ve idare ilişkilerinin rolünü araştıran çalışmalara ışık tutması bakımından da önemli olacağı düşünülmektedir. Çalışmayla

vergi adalet algısı, idarelere yönelik meşruiyet ve güven algısı gibi gönüllü vergi uyumu açısından önem arz eden konular açısından metodolojik bir altyapı sağlanmış olacaktır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak ve bunu sürdürülebilir kılmak için insanların vergi yasalarına neden uyum gösterdiğinin anlaşılması ve dolayısıyla mükelleflerin vergi uyum kararını etkileyen faktörlerin belirlenmesi önemlidir. Zira bunun anlaşılması, yetkilileri uyumu güçlendiren ve vergi uyumsuzluğuyla mücadele eden stratejilere yönlendirebilecektir. Bu noktadan hareketle elde edilen çıktıların vergi idarelerine ve karar alıcılara, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm süreci özelinde ve vergi sistemi ile uygulamaları genelinde de gönüllü vergi uyumunu artıracak ipuçları sunabileceği düşünülmektedir. Kamu maliyesinin odağında yer alan ve kamu gelirlerinin tartışmasız en büyük kısmını oluşturan vergilere gönüllü uyumun artırılabilmesi ancak mükellefin tutum ve düşüncelerini, kaygı ve beklentilerini dikkate alan mükellefe dönük politikaların inşasıyla mümkün olacaktır.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmaya kapsamlı bir literatür taraması ile başlanmıştır. Ulusal ve uluslararası literatürden hareketle gönüllü vergi uyumunun teorik ve ampirik yönleri araştırılmıştır. Konuya yönelik ampirik araştırmalar ve araştırma metodolojileri incelenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemlerinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemek amacıyla literatürde öne çıkan değişkenlerden hareketle yapısal bir model oluşturulmuştur.

Yapısal modelin test edilmesi amacıyla vergi uyumu araştırmalarında sıklıkla kullanılan anket tekniği doğrultusunda veri toplama aşamasına geçilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm sürecinin mesleki ve teknik bilgi içermesinin yanı sıra vergilendirmeye ilişkin konularda gerçek algı ve düşüncelerin ölçülmesinin zor olabilmesi nedeniyle araştırma, mükelleflerin vergilendirme işlemleri konusunda danışmanı konumunda olan serbest muhasebeci mali müşavirlerden elde edilen ve mükelleflerinin görüşlerini yansıtan anket verisiyle gerçekleştirilmiştir. Tabakalı örnekleme metoduna dayalı olarak Türkiye’deki her bir SMMM meslek odasından üye sayısı nispetinde katılımcının bulunduğu toplam 1020 SMMM’ye ulaşılmıştır. Elde edilen verilerin analizinde ise yapısal eşitlik modellemesinden yararlanılmıştır.

Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Vergi uyumunun teorik ve uygulamalı yönünün irdelendiği ikinci bölümde vurgulanacağı üzere vergi uyumunun ekonomik olduğu kadar psikolojik ve sosyolojik nitelikte birçok belirleyicisi bulunmakta, bu belirleyiciler toplumdan topluma hatta kişiden kişiye değişmektedir. Bu çalışmada vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi, prosedürel adalet bağlamında incelenmiştir. Dolayısıyla araştırma modeli, literatürde prosedürel adalet ve gönüllü vergi uyumu ilişkisi ekseninde ön plana çıkan değişkenlerle sınırlandırılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümü ise anket araştırmasıyla sınırlıdır. Benimsenen anket yöntemi, araştırma için birtakım diğer sınırlılıkları beraberinde getirmektedir. Tüm Türkiye'ye yönelik genellenebilir sonuçlar elde etmek maksadıyla tüm SMMM meslek odalarından tabakalı örnekleme metodu çerçevesinde araştırmaya katılım sağlanmıştır. Bütçe, zaman ve ilgili süreçte yaşanan COVID-19 salgınının doğurduğu kısıtlar nedeniyle internet tabanlı (çevrim içi) veri derleme yöntemi tercih edilmiş olup verilerin toplanması Eylül-Aralık 2020 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın İçeriği

Araştırma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü ve bu bakımdan seçilmiş ülke uygulamaları yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde, Türkiye'de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemleri ve öne çıkan bazı eleştiri hususları ele alınmaktadır. İkinci bölüm iki ana kısımdan oluşmaktadır. İkinci bölümün birinci kısmı, vergi uyumu kavramının teorik yönden incelenmesine ayrılmıştır. Vergi uyumu kavramı, cebri ve gönüllü vergi uyumu ayrımı ve vergi uyumunun diğer bilim dallarıyla olan ilişkisi bu kısımda yer alan konular arasındadır. Bu kısımda ayrıca vergi uyumunu açıklamaya çalışan yaklaşımlar ve yaklaşımlar bağlamında literatürde öne çıkan vergi uyum modelleri incelenmektedir. Bölümün ikinci kısmında ise literatür araştırması sunulmaktadır. Bu kısımda araştırma modelini oluşturan değişkenlere yönelik literatürden teorik ve ampirik örnekler yer almaktadır. Son bölümde ise araştırma metodolojisi ve gerçekleştirilen analizler neticesinde ulaşılan bulgular sunulmaktadır. Araştırma, ulaşılan sonuçların tartışılarak önerilerin sunulduğu sonuç bölümüyle sonlandırılmaktadır.

BÖLÜM 1: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Refah devleti anlayışı temelinde devletin sahip olduğu sorumlulukların artması, devletlerin mali kaynak ihtiyacının da artmasına neden olmuştur. Günümüzde devletlerin farklı birçok gelirleri olmakla birlikte vergiler, bunlar içinde yüzyıllardır birinci sıradaki yerini korumaktadır. Zira vergiler, devletin kamu hizmetlerinin sağlıklı sunumu açısından zaruridir. Öte yandan vergilerin karşılıksız olması ve mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinde azalmaya neden oluşu, mükelleflerin vergi ödeme motivasyonlarını azaltmaktadır. Vergi ödeviyle tesis edilen mükellef ve idare arasındaki bu zıt çıkar ilişkisi nedeniyle uyuşamamanın yanı sıra idarenin ve mükelleflerin zaman zaman hata yapmaları birtakım anlaşmazlıklar doğurabilmektedir. Vergi kanunlarının uygulanması esnasında mükellef ve vergi idaresi arasında doğan bu anlaşmazlıkların çözümü için Türk Vergi Hukuku'nda idari ve adli nitelikte olmak üzere iki yol öngörülmektedir. Barışçıl nitelikte olması, kısa sürede ve az maliyetle çözüm sunması gibi gerekçelerle uygulamada en çok tercih edilenlerin idari aşamada çözüm yöntemleri olduğu söylenebilir.

Tezin bu ilk bölümünde öncelikle vergi idaresi ve mükellef arasında yaşanan vergi uyuşmazlığı kavramından, uyuşmazlığın kaynaklarından ve de bu uyuşmazlıkların çözümülenmesinden bahsedilecektir. Daha sonra, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümülenmesi bakımından seçilmiş ülke uygulamalarına yer verilecektir. Bu bölümün son kısmında ise Türk Vergi Hukuku'nda vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümülenmesi yöntemleri açıklanacaktır. Tezin konusuna girmemesi nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının adli aşamada çözüm yöntemlerine yer verilmemiştir.

1.1. Vergi Uyuşmazlığı Kavramı ve Uyuşmazlığın Kaynakları

Uyuşmazlık, kelime anlamı itibarıyla bir konuya ilişkin iki taraf arasında fikir ayrılığının doğurduğu anlaşmazlık, uyuşamama halini ifade etmektedir (Doğan, 2014a: 1751). Uyuşmazlık kavramı hukuk dilinde de günlük dille örtüşerek “niza”, “ihtilaf”, “çekişme”, “dava” ve “kavga” anlamı taşımaktadır (Yılmaz, 2003: 715). Tüm borç ilişkilerinde gerçekleşebileceği gibi vergi borcu bağlamında da borcun tarafları arasında kimi zaman uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Buna göre vergi uyuşmazlığı, vergi

idaresiyle mükellef arasında vergileme dolayısıyla yaşanan hukuki nitelikteki anlaşmazlığı ifade etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 52).

Vergi uyuşmazlığının bir yönünde vergi alacaklısı sıfatıyla devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş kamu kuruluşu bulunurken diğer tarafta ise vergi borçlusu sıfatıyla vergi mükellefi veya vergi sorumlusu bulunmaktadır. Bu anlaşmazlıklar, mükelleflerin şahsi vergi borcuna ilişkin olabileceği gibi mükelleflerin vergilemeye dair şekli ya da maddi sorumluluklarını yerine getirmemesinden ya da eksik olarak getirmesinden dolayı da olabilmektedir (Yüce, 2016: 53).

Vergi uyuşmazlıkları ağırlıklı olarak vergiyi doğuran olay, tarhiyat, tebliğ, tahakkuk, ceza kesme, tahsil işlemleri ve bunların uygulanması sırasında ortaya çıkmaktadır (Oto, 1996: 68; İnneci ve Tosuner, 2018: 404). Vergileme sürecinde verginin taraflarına kanunla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, o aşamadan itibaren vergi uyuşmazlıklarının yaşanması mümkün olmaktadır (Aksoy, 1990: 67).

Bu uyuşmazlıklar genel olarak vergi yönetimi ile vergi mükellefi, sorumlusu veya ceza muhatabı arasında vergilemeye dair görüş ayrılıklarından ileri gelmektedir. Devlet kendi amaçları doğrultusunda ve anayasa çerçevesinde vergi gelirlerini artırmak isterken, vergi mükellefleri ise mümkün olduğunca daha az vergi ödemeye çabalamaktadır (Genç ve Özmen, 2011: 98). Bu bağlamda mükellefler kanunlardan doğan boşluklardan yararlanarak fazla vergi ödemekten kaçınabilmekte veya çeşitli yollarla vergi kaçırmaya çalışabilmektedir. Vergi idareleri ise vergi uygulamalarını vergi hukuku prensiplerine göre değil de hazineye daha fazla gelir sağlama düşüncesiyle yürütebilmektedir (Ayyıldız, 2015: 31). Çıkarların iki taraf arasında örtüşmemesi, tarafların birbirine ters düşmesine neden olarak vergi uyuşmazlıklarını beraberinde getirmektedir. Ayrıca sık sık değiştirilen vergi mevzuatı ve vergi sisteminin karmaşıklaşması gibi sebepler de idare ile mükelleflerin hataya düşmesinde etkili olabilecektir (Aksoy, 2010: 91; Gülşen, 2019: 22).

Vergi yönetimi ile vergi mükellefleri arasında yaşanan anlaşmazlıkların birçok nedeni olmakla birlikte uygulamadan kaynaklı da çeşitli uyuşmazlıklar doğabilmektedir. Bu sorunların temel kaynağını tarh edilen vergi ve cezaları ile bunların tahsilat uygulamaları oluşturmaktadır (Seviğ, 2012: 79).

Tarhiyat aşamasında karşılaşılan sorunlar genel itibarıyla verginin esas ve tutarına ilişkin konulardan meydana gelmektedir. Matrahın eksik ya da fazla hesaplanması, yükümlünün şahsında yapılan hatalar, muafiyet ve istisna uygulamalarında gerçekleşen hatalar nedeniyle ortaya çıkan anlaşmazlıklar bu kapsamda yer almaktadır. Vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklar ise vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükelleflere yönelik uygulanan yaptırımlara ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır (Turmangil, 1987: 127-128). Diğer yandan verginin tahsil aşamasında karşılaşılan uyuşmazlıkların büyük kısmı ise verginin esas veya tutarından ziyade verginin cebren tahsili sürecinde ödeme emrine mükelleflerce yapılan itirazlarla ilgili yaşanmaktadır (Öner, 2019: 248).

Vergi idaresi uygulamalarının kanunlara aykırılığı iddiasıyla doğan bu gibi uyuşmazlıkların yanı sıra vergiye ilişkin uygulanan kanunların bir ülkedeki mevzuata aykırılığı iddiasıyla da uyuşmazlıklar doğabilmektedir (Özbilen, 2013: 242).

1.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi

Vergi otoriteleri vergilendirmeye ilişkin anlaşmazlıkları önlemek için ihtiyaçlara cevap veren hukuki düzenlemelerin yapılması, mükelleflerin aydınlatılması, tutarlı ve istikrarlı vergi uygulamalarının sağlanması gibi birçok önlem almak durumundadır. Tüm bu önlemlere rağmen yine de vergi yükümlüsünden ya da vergi idaresinden kaynaklı uyuşmazlıklar yaşanabilmektedir (Karakoç, 2017: 40). Bu yönüyle vergi uyuşmazlıkları her vergi sistemi için kaçınılmaz niteliktedir. Bu bağlamda vergi yönetimlerinin hem mükellef çıkarlarının hem de mükelleflerin vergi sistemlerine olan güven duygularının korunması amacıyla vergi uyuşmazlıklarını sağlıklı şekilde ve zamanında yönetmesi gerekmektedir (Jone, 2016: 3). Hâliyle yaşanan vergi uyuşmazlıklarının yanı sıra vergi uyuşmazlıklarının çözümü mekanizmalarının da tüm dünyadaki vergi sistemlerinin vazgeçilmez unsurlarından olduğu belirtilmelidir. Öyle ki tarafsız ve bağımsız bir prosedür içinde yaşanan uyuşmazlıkların giderilerek mükelleflerin vergi adaletine erişimi vergi uyumunu artırabilecektir (Walpole ve Tran-Nam, 2012: 2). Ayrıca iyi tasarlanmış vergi uyuşmazlığı çözüm süreci, yetkililerin hataları doğru ve hızlı şekilde tespit etmelerini, mükelleflerin uyum maliyetlerini düşürmelerini ve de vergi sisteminin güvenilirliğini ve meşruiyetini artırmasını sağlayabilecektir (World Bank, 2019: 13). Dolayısıyla idare ve vergi yükümlüsü arasında yaşanan

uyuşmazlıkların hızlı şekilde ve düşük maliyetle her iki tarafın da yararına sonuçlanacak şekilde çözüme kavuşturulmasının, modern vergi sistemlerinin önemli görevlerinden biri olduğu söylenebilir. Bunun bilinciyle ölkeler, vergi mevzuatları kapsamında mükelleflere vergi idareleriyle olan anlaşmazlıklarını giderebilecekleri geniş bir seçenek sunmaktadır.

Vergi yükümlüsü ile vergi idaresinin yaşanan uyuşmazlığı ortadan kaldırmak maksadıyla hukuk zemininde anlaşmaları ya da her iki tarafın nihai kararlarına uymak zorunda oldukları yargı mercilerinin kararı ile anlaşmazlıkların sona erdirilmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi olarak ifade edilmektedir (Bayraklı, 2014: 53). Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi uyuşmazlıklarının çözüm mekanizmaları idari ve yargısal olmak üzere iki grupta toplanabilir. Son yıllarda birçok ölkede masraflı ve uzun süren yargısal çözüm yollarından kaçınmak adına bir dizi idari yaklaşım geliştirmiştir. Söz konusu çabanın temelinde, uyuşmazlıkların hem mükellef hem de vergi idareleri açısından en uygun maliyetle ve en erken sürede çözölmesi amacı yatmaktadır (United Nations, 2018: 2). Kimi ölkelerde mükelleflerin nihai mahkeme kararlarına erişimi uzun yıllar gerektirebilmesinin yanı sıra, bu süreçte katlanılan avukat ve mahkeme giderleri kişinin yıllık gelir seviyesinin birkaç katı üzerinde de olabilmektedir (World Bank, 2019: 18). Ayrıca uyuşmazlığın hızlı ve etkin şekilde çözölümü, vergi ve ceza tutarının idare tarafından erken tahsil edilmesini sağlaması yönünden de avantaj doğurabilecektir. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının hızlı ve adaletli olarak çözüme kavuşturulması hem vergi yükümlüsünün hem de idarenin menfaatinedir (Göltekin, 2016: 576).

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözölmesi, vergi yükümlüsü ile vergi idaresi arasında yaşanan uyuşmazlık konusunun yargı yoluna başvurmaksızın çeşitli barışıl yöntemlerle ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılması olarak ifade edilmektedir (şenyüz vd., 2010: 222). Diğer ifadeyle vergi idaresinin vergi yükümlüsüyle kuracağı iyi bir diyalog çerçevesinde yaşanan uyuşmazlığı karşılıklı anlaşmayla kısa sürede ve az masrafla sonuçlandırması, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözölmesini tanımlamaktadır (Armağan, 2007: 161). Bu genellikle idarenin alacağı olan vergi veya ceza tutarının bir kısmından vazgeçmesi, yükümlünün ise uyuşmazlığın hızlı olarak giderilmesi maksadıyla belli bir tutarı ödemeye yanaşmasıyla sağlanmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 65). Bu yolların barışıl olarak

nitelenmesinin sebebi, yaşanan uyuşmazlığın yargı mercine taşınarak bir çekişme haline getirilmemesi ve mahkemelerin iş yükünün azaltılmasıdır (Akdoğan, 2003: 68).

Standart bir idari aşamada çözüm mekanizmasının; yasal bir çerçeveye dayanması, mükellefler için kolay erişilebilir olması, kararların hızlı şekilde uygulanması ve bağımsız karar alma sürecini garanti eden şeffaf prosedür içermesi beklenmektedir (Alink ve Kommer, 2016: 332). Yaşanan uyuşmazlıkların giderilmesi amacıyla bağımsız ve tarafsız çözüm mekanizmalarına erişimin yetersiz olması, mükelleflerin prosedür adalet algısını olumsuz etkileyebilecektir. Vergileme bağlamında prosedür adaleti; adil, bağımsız ve objektif bir uyuşmazlık çözüm sürecine erişim olarak değerlendirilebilir (Howieson, 2002: 1). İyi işleyen bir uyuşmazlık çözüm sürecinin ise gönüllü vergi uyumunu olumlu etkilemesi muhtemeldir (Jones, 2015: 554).

Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemlerinin hem vergi yükümlüsü hem de vergi idaresi açısından çeşitli yararları söz konusudur. Bunlar; (1) hızlı ve etkin çözüm sunması, (2) çözüm maliyetlerinin düşük düzeyde olması, (3) idareye alacağın tahsili, mükellefe vergi borcunun ödenmesi yönünden sağladığı avantaj ve (4) barışçıl niteliği sayesinde taraflar arasında inşa edilen güven duygusu ve gönüllü vergi uyumuna potansiyel katkısı olarak sıralanabilir.

1.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi Bakımından Seçilmiş Yabancı Ülke Uygulamaları

Günümüzde çeşitli ülkelerde her ne kadar farklı hukuk sistemleri uygulanmaktaysa da bu sistemler temelde “Kara Avrupası Hukuk Sistemi” ve “Anglo-Sakson Hukuk Sistemi” olarak ikiye ayrılmaktadır (Gözler, 2019: 3). Bu bağlamda çalışmada incelenmek üzere Kara Avrupası Hukuk Sistemini temsil etmesi açısından Almanya, Fransa ve İtalya; Anglo-Sakson Hukuk Sistemini temsil etmesi açısından ise İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada seçilmiştir.

1.3.1. Almanya

Almanya, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve yargı sürecine ilişkin köklü bir sistem ve uygulamaya sahiptir. Mükellef vergi otoriteleri tarafından ileri sürülen bir vergi ödevini hukuka aykırı gördüğü takdirde, söz konusu eylemi mahkemeye taşımadan önce hatalı olduğu düşünülen bildirimi düzenleyen idareye itirazda bulunmalıdır. Almanya’da vergi

uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yolu aranmalıdır. Öyle ki yargıya başvuru aşamasında idari çözüm yollarının arandığının belgelendirilmesi gerekmektedir (Cordewener ve Hendricks, 2019: 104). Ülkede başvurulabilecek idari nitelikteki çözüm yolları arasında vergi idaresine yapılan itiraz, uzlaşma, vergi ile cezada indirim ve düzeltme bulunmaktadır.

İtiraz (einspruch), mükellefler veya temsilcileri tarafından tarhiyatı gerçekleştiren vergi idaresine yapılan itiraz bildirimiyle başlamaktadır. İtiraz konusu vergilendirmeye ilişkin olabileceğı gibi idarenin bir işlemine dair de olabilmektedir. İtiraz başvurusu yapmanın çeşitli nedenleri olmakla beraber hepsinin ortak noktası genellikle, mükellefin vergisel işlem nedeniyle kendini dezavantajlı hissetmesidir (Wundertax, 2019a). Başvuru süresi uyuşmazlık konusu işlemin tebliğ tarihinden itibaren bir aydır (AO, m. 355/1). İtiraz yazılı olarak veya elektronik ortamda yapılabileceğı gibi sözlü olarak da yapılabilir. İtiraz başvurusunda itirazın konu edildiğı vergilendirme işlemi, itirazı haklı çıkaran olgu ve delillerle beraber belirtilmelidir (AO, m. 357). İtirazın değerlendirilmesi sürecinde idare, mükellefin itirazını reddedebileceğı gibi tamamen veya kısmen kabul edebilmekte ya da iki tarafça kabul edilebilir yeni bir çözüm üzerinde anlaşma sağlayabilmektedir. Görüşme süreci uyuşmazlık konusu olgunun karmaşıklığına bağlı olarak aylar alabilmekte, idareye cevap vermesi için mutlak bir süre öngörölmemektedir. Diğer yandan mükellefin, idarenin kararından itibaren bir ay içinde veya idarenin makul bir süre içinde itiraza ilişkin cevap vermemesi durumunda mahkemeye başvurusu mümkündür (Bödefeld ve Knorr, 2018: 3). İtirazın yapılması, ihtilaf konusu işlemin uygulanmasını ve verginin tahsilini; itiraz edilen idari işlemin yasallığına dair şüphelerin olması, uygulamayla kişiye makul olmaktan uzak ve kamu yararını aşan zorluklar yaratması gibi nedenler dışında genellikle durdurmamaktadır (AO, m. 361). Bu müessese vergi makamlarının kendi kararlarını ikinci kez kontrol etmeleri ve vergi mahkemelerinin yükünün azaltılması gibi ikili bir amaca hizmet etmektedir (Cordewener ve Hendricks, 2019: 104).

Almanya'da her türlü vergi uzlaşma konusu yapılabilmekle birlikte kanun koyucu söz konusu müesseseyi anayasaya aykırı olduğı gerekçesiyle 1977 yılında kaldırmıştır (Türkay, 2017: 5). Ancak ülkede uzlaşma olarak nitelendirilebilecek farklı bir uygulama bulunmaktadır. Buna göre ülkede, vergi incelemesi sonunda mükellefle usulen bir görüşme (besprechung) yapılmakta ve vergi matrahı üzerinde anlaşılmaya

çalışılmaktadır. Eğer anlaşma sağlanamazsa ikinci ve son görüşme (schlussbesprechung) yapılarak uyuşmazlık ortadan kaldırılmaya çalışılır (AO, m. 201). Söz konusu görüşme süreci, Almanya'daki uzlaşma müessesesinin uygulama alanını oluşturmaktadır (Çakır, 2014: 110; Öz ve Bozdoğan, 2019: 344). Ancak bu görüşmeler belirtildiği üzere matrahın tespitine yönelik gerçekleşmekte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ve saptanan matrah farkının kanun hükümlerine uygunluğu değerlendirilmektedir. Yapılan görüşmeler neticesinde genellikle ödenecek tutarda bir indirim yapılmamakta, vergi matrahını meydana getiren unsurların gerekçeleri açıklanmaya çalışılmaktadır (Taşçı, 2010: 126). Bu yönleriyle Almanya'da uygulanan uzlaşma sisteminin vergilemede kanuniliğe bağlı kaldığı, verginin aslı veya ceza tutarında görüşmeye açık olmadığı belirtilebilir.

Vergi idaresine verilen bir diğer yetki ise vergi aslı ve cezalarında indirim uygulamasıdır. Buna göre belirlenen matrah üzerinden vergi idaresi mükellefin içinde bulunduğu koşul ve genel durumunu değerlendirerek indirim yapabilmekte ya da matrahı meydana getiren gelir unsurlarının bir kısmını matrah dışı bırakabilmektedir. Ayrıca vergiyi tahsil eden vergi idaresinin vergi aslı ve cezasını kapsayan indirim yetkisi bulunmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 82).

Hatalı işlemlere ilişkin düzeltme talepleri de vergi idaresine itiraz yoluyla yapılmaktadır. İdare, hatayla ilgisi bulunan taraflarca yapılan düzeltme talebi doğrultusunda vergilendirmeye dair yazım, hesap ve benzer hataları zamanaşımı süresi içinde düzeltebilmektedir. İtirazın yanı sıra vergi memurunun kolaylıkla fark edebileceği açık hatalar için basit değişiklik talebinde (Antrag auf schlichte Änderung) bulunulabilir. İtiraz süresi içinde başvurusu mümkün olan bu uygulamada, takip edilmesi gereken resmi bir prosedür bulunmamaktadır (Wundertax, 2019b).

1.3.2. Fransa

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemleri kapsamında mükelleflerin yönelebilecekleri; diyalog (L'interlocution), uzlaşma (transaction), vergi ve cezada indirim (modération), pişmanlık (repentir) ve hata düzeltme (reclamation) müesseseleri bulunmaktadır. Almanya'da olduğu gibi Fransa'da da vergi uyuşmazlığı yargıya taşınmadan önce bu yollardan biriyle çözümün aranmış olması gerekmektedir (Jacquot ve Mispelon, 2018: 6).

Yaşanan uyuşmazlığın yargıya intikal etmeksizin çözümüne imkân veren düzenlemelerden birincisi diyalogtur. Diyalog, uyuşmazlık yaratan olaya ilişkin görüşlerin vergi mükellefi ya da vergi idaresi ekseninden değişmesini sağlayarak problemin giderilmesine katkı sunmaktadır (European Commission, 2015: 1). Diyalog süreci, mükellefe vergi idaresi tarafından mükellefin yanıtlayacağı yeniden değerlendirme nedenlerini ve vergi idaresinin istediği gecikme faizi ile cezaları içeren bildirimin gönderilmesiyle başlamaktadır. Söz konusu bildirimin ardından vergi mükellefinin cevap vermesi için 30 günü bulunmakta ve bu süre 60 güne kadar uzayabilmektedir. Prosedür tamamlandığında mükellef; vergi müfettişi, vergi idaresi yetkilisi ya da danışmanı ile görüşebilmektedir (Jacquot ve Mispelon, 2018: 6). Bu görüşmeyle mükellef, kendisi hakkında hazırlanan vergi inceleme raporuna yönelik olarak vergi yasalarına uygun olmadığı ya da hatalı olduğunu düşündüğü hususları açıklama şansı yakalamaktadır.

Fransa'da vergi aslını kapsamamakla birlikte vergi cezaları için mükellefler uzlaşma seçeneğine yönelebilmektedir (Tüleykan ve Aslan, 2019: 752). Dolayısıyla uzlaşma ile vergi aslında bir indirim sağlanması mümkün olmamaktadır. Vergi aslına ilişkin vergi borcunun kaldırılması veya tutarın indirilmesi, kısmi ya da tam indirim ile mümkün olmaktadır. Fransa vergi yasalarına göre her türlü dolaysız vergi, KDV ve harçlara ilişkin cezalar ile 1727-I du CGI maddesine göre ödenmesi gereken gecikme faizleri uzlaşmaya konu yapılabilmektedir. Ancak idare tarafından uygulanan; mükellefçe düzenlenmesi gereken bazı belgelerin hatalı, eksik düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemesi durumuna ilişkin ceza, mükellefin idarenin iletişim talebini reddetmesinden dolayı karşılaştığı ceza ve vergi kaçakçılığına ilişkin cezalarda uzlaşma başvurusu mümkün olmamaktadır (Durmuş, 2016: 66, 67). Vergi idaresi ile mükellef arasında bir sözleşme olarak nitelendirilebilecek uzlaşmayla; idare vergi cezalarında indirim sağlamayı kabul ederken mükellef ise vergi idaresine ödeme planına uygun olarak ödeme yapmayı ve uyuşmazlığı sürdürmemeyi taahhüt etmiş olmaktadır (Ayrault ve Motte, 2015: 351). Öyle ki Fransa Vergi Usul Kanunu'nun L251. maddesi, uzlaşmanın sağlanmasıyla artık yargı yoluna gidilemeyeceğini ve tarafların uzlaşma hükümlerini yerine getirmesi gerektiğini belirtmektedir. Uzlaşma teklifinin reddedilmesi ve uyuşmazlığın yargıya taşınması halinde mahkeme, vergi matrahının yanı sıra ek ücret ve cezalara ilişkin de karar verebilecektir.

Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm metotları arasında sayılan bir diğer müessese, yalnızca dolaysız vergilere özel olarak vergi aslı ve cezalarında indirim talebidir. Özellikle zor durumda olan ya da ödeme güçlüğü çeken mükellefler, idarenin kararıyla vergi aslı ve cezalarında kısmi ya da tam indirimden yararlanabilmektedir. Gelir vergisi ve yerel vergiler gibi dolaysız nitelikteki vergiler indirim kapsamına girmekle beraber, kayıt harcı niteliğindeki vergiler ile servet üzerinden alınan dayanışma vergisi üzerinde indirim mümkün olmamaktadır (Durmuş, 2016: 62).

Bu çözüm metotlarına ek olarak ülkede alternatif çözüm metotları bağlamında arabuluculuk (conciliation) ve aracılık (médiation) müesseseleri de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde sıklıkla tercih edilmektedir. Buna göre vergi uyuşmazlıkları açısından reddedilen veya kısmi olarak kabul edilmiş şikâyetler, uzlaşma ve cezalarda indirim taleplerinin reddi ile ödeme için zaman talebinin reddi kararları arabuluculuk müessesesinin konusu olabilmektedir (Durmuş, 2016: 55). Arabuluculuk komisyonu mükellef lehine karar verirse idare karara uymakta zorunlu olmamakla birlikte, yeniden değerlendirme yapabilmektedir (Jacquout ve Mispelon, 2019: 6). Bir diğer alternatif vergi uyuşmazlığı çözüm metodu ise aracılıktır. Aracılık uyuşmazlığın taraflarının inisiyatifleriyle ve belirli koşullar altında sorunun dostça çözülmesini sağlayan müesseselerden biridir (Bailly ve Haranger, 2018: 23). İdare ile mükellef arasında yaşanan uyuşmazlıklarla alakalı başvurunun aracı tarafından kabul edilebilmesi için mükellefin yetkili vergi idaresine uyuşmazlığın giderilmesi için başvurmuş ancak bu talebin kısmen ya da tamamen reddedilmiş olması gerekmektedir. Aracının kararları bağlayıcı olmayıp tavsiye niteliğindedir. Aracılık ve arabuluculuk müesseseleri birbirine benzemekle birlikte aracılık uyuşmazlığı değerlendirmeye dayalı bir süreç barındırmazken arabuluculuk büyük ölçüde objektif kriter ve normlara dayalı değerlendirme ve karar sürecini içermektedir (Stipanowich ve Fraser, 2017: 26). Ayrıca aracılardan uyuşmazlığın kapsam ve doğasını anlamaya uygun olduktan sonra herhangi bir eğitim veya deneyime sahip olmaları gerekmemekte, arabulucuların ise en az üç yıl mesleki deneyime sahip olması beklenmektedir (Portwood, 2020: 144).

Vergilendirmeye ilişkin hataların giderilmesi amacıyla re'sen veya mükellefin başvurusu üzerine hata düzeltilmesi yapılabilmektedir. Tebligatın ardından mükellef, hatalı vergilendirme işleminin gerçekleştirildiğini düşünüyorsa düzeltme talebiyle idareye başvurabilmektedir. Düzeltme talebinde yazılı başvuru esas olmakla birlikte

sözlü başvuru yapmak da mümkün olmaktadır (Biniş, 2012a: 110). Öte yandan her türlü hatalar için dört yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Düzeltme işleminden memnun olmayan mükellefler dava açma süresi içinde yargıya başvurabilirler (Durmuş, 2016: 61). Mükellef vergi borcunu zamanında ödemediğinde gecikme faiziyle karşılaşmakla birlikte, zamanında sunulan beyannamelerdeki hata, eksik ve yanlışlar için gecikme faizi mükellefe indirimli uygulanır (Ayrault ve Motte, 2015: 335). Ayrıca kasıtsız gerçekleştirilen ve idare tarafından kontrol başlatılmadan mükellefçe kendiliğinden bildirilen hatalar için ceza uygulanmaz (Bulletin Officiel des Finances Publiques, 2019).

1.3.3. İtalya

İtalya'da uyuşmazlık mahkemeye intikal etmeden önce uyuşmazlığın çözülmesine imkân sağlayan pişmanlık (ravvedimento operoso), arabuluculuk (reclamo e mediazione tributaria), uzlaşma ve hata düzeltme (autotutela) müesseseleri bulunmaktadır (Tomassini vd., 2018: 4-5).

2015 yılında vergi davalarını azaltmak ve bilgi alışverişini geliştirmek amacıyla İtalya Hükümeti'nin kapsamını genişlettiği pişmanlık müessesesine göre mükellef, çeşitli vergilerde (gelir vergisi, katma değer vergisi, eğlence vergisi, damga vergisi gibi) gerçekleşen vergi kanunlarının ihlâli durumunda pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmektedir. Söz konusu müesseseye başvuru için mükellefin yetkili makamlara kendiliğinden haber vermesi ve hakkında idareye bildirilmiş vergi yasalarına aykırılığa ilişkin adli işlem bulunmaması koşulları aranmaktadır (LSC, 2015). Vergilemeye dair ihlâlin gönüllü olarak düzeltilmesiyle cezalar indirimli (koşullara bağlı olarak onda bir ila beşte bir arasında) uygulanır (Ferrarotti ve Iannaccone, 2019). Böylece zamanında ödenmeyen vergi tutarı ve bu tutara karşılık gelen faizin kendiliğinden ödenmesi, mükellefin karşılaşabileceği cezanın belirtilen şartlar altında ve düzeylerde indirilmesiyle teşvik edilmektedir. İndirim düzeyi, vergi ihlâliyle pişmanlık beyanı arasındaki süre ne kadar kısa olursa o denli yüksek olacaktır (Motta, 2020).

Öte yandan İtalya'da yasama organı 50,000 Euro altında vergi tutarı içeren vergi uyuşmazlıkları için gelir, kurumlar vergisi, KDV ve yerel vergilere ilişkin olarak tarhiyat, cezalar, ödeme emri, vergi iadeleri gibi birçok konuyu kapsayan zorunlu bir arabuluculuk müessesesi öngörmektedir. Alternatif ve geleneksel çözüm metotlarının bir karışımı niteliğindeki bu arabuluculuk uygulamasıyla; yargının vergi

uyuşmazlıklarına yönelik iş yükünün hafifletilmesi ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerin geliştirilerek muhtemel hataların önlenmesi hedeflenmektedir (Thuronyi ve Espejo, 2013: 51). Bu doğrultuda mükellef, süresi içinde kanıtlayıcı belgeler ile yetkili makama itirazını ve arabuluculuk başvurusunu bildirmek durumundadır. Söz konusu talebi vergi idaresi kabul, kısmen kabul ya da ret edebilmesinin yanı sıra mükellefe yeni bir teklif de sunabilmektedir. Arabuluculuk anlaşmasının sağlanması durumunda cezalar normal miktarının % 35'i oranında indirilmektedir. Eğer teklif reddedilirse veya idare tarafından 90 gün içinde bir cevap alınmazsa mükellef 30 gün içinde ilk derece mahkemesine başvurabilecektir. Arabuluculuk anlaşmasının gerçekleşmediği durumda, dava sonucunda haksız taraf yargılama giderlerinin yanı sıra arabuluculuk prosedürünün yarattığı masrafların yarısını ödeyecektir (Maisto, 2020: 157). Ancak arabuluculuk makamının tarafsızlığının eleştiriye açık olması nedeniyle bu uygulamayı, gerçek bir arabuluculuk müessesesi olarak nitelendirmek zordur (Figueiras, 2017: 243).

İtalya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma müessesesinin önemli bir yeri vardır. Vergi uyuşmazlığı yargıya taşınmadan uzlaşma (accertamento con adesione) talep edilebileceği gibi, mahkemede bekleyen uyuşmazlıklar için de uzlaşma başvurusu (conciliazione giudiziale) mümkün olmaktadır (Aucejo, 2008: 27). Mükellef veya idare tarafından başlatılabilen birinci tür uzlaşma; tarafların uyuşmazlığı yargıya taşımadan vergi borcu üzerinde bir anlaşma yapmalarını mümkün kılmaktadır. Başvuruda bulunmak isteyen mükellefin, verginin tebliğinin ardından 60 gün içinde vergi idaresine uzlaşma başvurusunu yazılı olarak yapması gerekmektedir. Talebi takip eden 15 gün içinde vergi idaresince mükellef görüşmeye çağrılmakta, anlaşma sağlandığı durumda vergi cezasının üçte birine kadar bir indirim yapılabilmektedir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda yargı yolu kapanmakta, sağlanamadığı durumda ise konu yargıya taşınabilmektedir (Antonini vd., 2019). İkinci uzlaşma türüyle ise mükellef yüksek düzeydeki vergi cezalarından ve uzun zaman alabilecek yargısal çözüm sürecinden kurtulma şansı yakalayabilmektedir. Uzlaşma talebi vergi idaresi ya da mükellef tarafından istenebileceği gibi davaya bakan hakim tarafından da taraflara uzlaşma daveti yapılabilmektedir. Uzlaşma talebi mahkeme sürecini kendiliğinden durdurmamakta, durdurma kararı için mükellefin talebi gerekmektedir. Uzlaşmanın gerçekleşmesiyle cezalar normal düzeyinin % 40'ına kadar indirilebilmektedir (KPMG, 2017). Buna göre

İtalya’da uzlaşma neticesinde vergi cezalarında mükellefe sağlanabilecek en yüksek indirim düzeyinin belirli olduğu ve vergi idarelerine oldukça sınırlı bir takdir yetkisi verildiği anlaşılmaktadır.

Mükellefin kimliğinde hata, mükerrer vergileme, hesaplara ve vergilendirmeye ilişkin açık hata gibi durumlarda ise mükellefin talebi veya vergi idaresinin inisiyatifiyle bu hatalar düzeltilebilir. Mükellefin düzeltme için vergi komisyonlarına itirazda bulunması zorunlu değildir ancak mükellefin menfaatlerine aykırı bir düzeltme durumunda bu işlem yeniden inceleme konusu yapılabilecektir (Agenzia delle Entrate, 2019).

1.3.4. İngiltere

İngiltere’de mali yargının vergi alanındaki yeri Kıta Avrupası ülke uygulamaları kadar geniş çaplı değildir. Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için mükellefin yönelebileceği üç seçenek bulunmaktadır. Bunlar; idari çözüm yolu olarak gelir idaresi kararının tekrar gözden geçirilmesini istemek, ilk derece idare mahkemesine başvurmak ya da alternatif çözüm mekanizmalarıdır (Kılıç ve Kaya, 2017: 50). Fransa’ya benzer olarak İngiltere’de de vergi uyuşmazlıkları dava konusu yapılmadan önce idari çözüm yoluna başvurulmuş olması gerekmektedir (Hocaoğlu, 2015: 505). İngiltere’de yaşanacak bir uyuşmazlığın hem idare hem de mükellef açısından birtakım dezavantajları olacağı gerçeğinden hareketle, uyuşmazlığın doğmadan önlenmesi hedeflenmektedir. Ülkede vergi idaresinin istikrarlı ve iyi organize olmuş yapısı, yıllardır süregelen yerleşik vergi uygulamaları ve gönüllü vergi uyumunun yüksek oluşu vergi uyuşmazlıklarının doğuşunu engelleyen unsurlar arasındadır (Tüleykan ve Aslan, 2019: 753). Ayrıca iyi dizayn edilen bir mevzuat, rehberlik hizmetleri, yönetim ve tasfiye süreçleri, karmaşık mükellef ilişkilerinin etkin yönetimi uyuşmazlıkların azaltılmasına katkı sağlayan diğer etkenlerdendir (HMRC, 2017a: 5).

Uyuşmazlık konusunu mahkemeye taşınmadan önce vergi idaresine mükelleflerin, karara itiraza ya da kararın tekrar gözden geçirilmesine yönelik itiraz bildiriminde bulunması gerekmektedir (Whitehead, 2019: 325). Mükellefin idarenin kararına itirazda bulunmasıyla uyuşmazlığın idari aşamada çözüm süreci başlamakta ve süreç çoğunlukla iş birliği ve uzlaşmayla çözümlenmektedir. Çok az sayıda uyuşmazlığın çözümü için yargıya başvuru gerekliliği ortaya çıkmaktadır (HMRC, 2017b: 4). Dolaysız vergilere ilişkin uyuşmazlıklarda mükelleflerin itiraz veya mahkeme süreci sonuçlanıncaya kadar

uyuşmazlık tutarının tamamı ya da bir kısmının ödenmesinin ertelenmesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Dolaylı vergileri ilgilendiren uyuşmazlıklarda ise vergi idaresi itiraz sonuçlanıncaya kadar vergiyi tahsil etmeyecektir. Ancak uyuşmazlığın mahkemeye intikali halinde ihtilaflı vergi tutarının ödenmesi gerekir (Feria ve Tanawong, 2015: 728). Eğer mükellef idarenin gözden geçirme kararından memnun değilse veya gerçekleştirilen görüşmeyle problem giderilememişse idare, mükellefe yeni bir öneri sunabilmektedir. Mükellefin bu öneriyi kabul etmek ya da olayı mahkemeye taşımak için otuz gün süresi bulunmaktadır. Herhangi bir eylemde bulunulmadığı takdirde uzlaşıldığı kabul edilir (Jones, 2016: 12). Yeniden inceleme sürecinde uyuşmazlığın nedenleri genişçe ele alınarak açıklığa kavuşturulmakta ve karşılıklı uzlaş sağlanmaktadır.

Ayrıca İngiliz Vergi Usul Kanunu (Taxes Management Act) 33. maddesinde vergilendirme işlemlerinde hata ve yanlışlıklara ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Buna göre hatalı bir işlemin varlığını düşünen mükellefler, tahakkuk yılının bitiminden itibaren 6 yıl içinde düzeltme talebinde bulunabilmektedir. İtiraz kurulunun değerlendirmesinin ardından yerinde görüldüğü takdirde düzeltme gerçekleştirilecektir. Öte yandan mükellefler, vergi beyannamesi ya da ilgili belgelerde dikkatsizlikten kaynaklanan bir hata sonucunda, bu hata ya da yanlışlıktan dolayı muhtemel bir vergi kaybına neden oldukları için cezaya tabidirler (Feria ve Tanawong, 2015: 716). Mükellefin belgelerdeki özeni ile kasıtlı gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine göre değişen oranlardaki bu ceza, hataların düzeltilmesi sürecinde mükellefin gönüllü iş birliğine bağlı olarak belirli oranlarda indirimli uygulanır (HMRC, 2020).

Alternatif çözümler arasında ise aracılık (mediation) ve görüşme (facilitated discussion) metotları bulunmaktadır. Aracılık müessesesinde yetkili ve uyuşmazlıkla ilişkisi bulunmayan bir kişi tarafından tarafsız bir yaklaşım içinde sorunun anlaşılması ve uyuşmazlığın giderilmesi amacıyla çaba sarf edilmektedir (Kılıç ve Kaya, 2017: 50). Kolaylaştırıcı görüşmede ise taraflara çözüm konusunda yardımcı olmak üzere vergi idaresi tarafından eğitilmiş personel görev almaktadır. Dolayısıyla iki uygulama arasındaki temel fark, nötr çalışma prensibi altında uyuşmazlığın çözümünde yardımcı olmakla görevlendirilen yetkilinin uyuşmazlığın tarafında yer alan vergi idaresine bağlı olmasıdır (HMRC, 2012: 5). Yetkililerin taraflara karşı sorumluluğu bulunmamaktadır ve uyuşmazlığın sürmesi halinde mükellef yargı yoluna başvurabilmektedir.

İngiltere’de vergi idaresi, hazine adına en iyi düzeyde vergi gelirini sağlama potansiyeli görmedikçe ya da yargıya intikal eden muhtemel bir davada başarılı olacağına inanmadıkça genellikle uyuşmazlığı kısa sürede sonlandırma taraftarıdır (HMRC, 2017a: 35). Dolayısıyla uyuşmazlığın idari çözüm sürecinde vergi tutarı üzerinde genellikle indirim yapılmamakta, uyuşmazlık konusu duruma açıklık getirilerek mükellefin ikna edilmesi suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi benimsenmektedir.

1.3.5. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de vergi uyuşmazlıkları yargıya taşınmadan önce mükellefin başvurulabileceği birkaç idari çözüm seçeneği bulunmaktadır. Bu seçeneklerin başında uzlaşma, erken başvuru ve hata düzeltme müesseseleri gelmektedir. Diğer ülke uygulamalarından farklı olarak uyuşmazlığın her evresinde idari çözüm yöntemlerinden yararlanmak mümkün olabilmektedir. Öyle ki söz konusu seçenekler, öngörülmekle beraber uyuşmazlığın henüz ortaya çıkmadığı durumlarda ve hatta dava konusu olduğunda dava sonuçlanıncaya kadar taraflara sunulabilmektedir (Krebs ve Ostrander, 2018: 5).

Uzlaşma müessesesinin (Offer in Compromise) ülkede uzun bir geçmişi olmakla birlikte her türlü vergi aslı, cezası ve gecikme faizi uzlaşmaya konu olabilmektedir (Hocaoğlu, 2015: 503). Ancak uyuşturucu ve kaçakçılıkla ilgili olan vergisel suçlar, bu kuralın istisnasını oluşturur (Nas, 2008: 57). Mükellefin uzlaşma teklifinde bulunmasıyla başlayan bu süreç; vergi idaresi (IRS) ile mükellefin anlaşmasıyla mükellefin mevcut vergi borcundan daha düşük düzeyde tutarla borcunu kapatmasını mümkün kılmaktadır. Mükelleften objektif olarak ödeme güçlerini yansıtan bir teklif yapmaları beklenmektedir. Söz konusu uygulamayla durumun hem idarenin hem de mükellefin yararına sonuçlandırılması amaçlanmaktadır (IRS, 2021a).

ABD’de vergi inceleme aşamasından, eğer tarhiyat yapılmış ve dava konusu edilmişse dava sonuçlanıncaya kadar olan geniş süreçte uzlaşma başvurusu mümkündür (Gök, 2012: 97). Uzlaşma başvurusu; (1) mükellefin borçlu olunan tutar ya da borçluluğu hakkında şüphe duyması, (2) mükellefin mali durumu nedeniyle borçlu olunan tutarı ödeyebilmesi konusunda şüphe bulunması, (3) mükellefin borcunun tamamını ödemesi halinde ekonomik zorlukla karşı karşıya kalması ve (4) mükellefin uyuşmazlık konusu olayda uzlaşma zemini için yeterli gördüğü mücbir sebeplerin bulunması nedenlerinden birine bağlı olarak kabul edilebilmektedir (Erdem, 2012: 222-223).

IRS uzlaşma teklifini değerlendirirken mükelleflerin ekonomik durumunu detaylı olarak inceler. Mükellefin uzlaşma teklifi genellikle, teklif edilen tutarın potansiyel olarak ödenebilecek tutara eşit ya da daha yüksek olmaması durumunda kabul edilmemektedir. Mükellefin ödeme kabiliyetini ifade eden bu potansiyel ödeme tutarı, mükellefin sahip olduğu gayrimenkul, otomobil, banka hesapları ve diğer varlıkların değerini içermektedir. Ayrıca gelecekte elde edilecek gelirden belirli yaşam giderleri çıkarıldıktan sonraki kalan kısım da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Uzlaşma sağlandığı takdirde, belirlenen tutar nakit ya da periyodik ödeme yöntemiyle ödenebilmektedir. Uzlaşmanın sağlanmasının ardından 5 yıl içinde mükellefin herhangi bir vergi ödevini yerine getirmemesi durumunda ise uzlaşma hükümleri geçersiz sayılmaktadır (IRS, 2021a). Bu durumda mükellef, uzlaşarak tahsilinden vazgeçilen tutarın ödenmesi bakımından da sorumlu hale gelmektedir. Uzlaşmanın sağlanamadığı durumda ise uyuşmazlık 30 gün içinde dava konusu yapılabilmektedir (IRS, 2021b).

Erken başvuru, uyuşmazlıkların hızlı ve düşük maliyetle giderilmesi amacıyla kullanılan çözüm yöntemlerinden bir diğeridir. Örneğin, denetim sürecinde uyuşmazlığa konu olabilecek bir sorun ortaya çıkarsa konu erken başvuruya tabi tutulabilmektedir. Erken başvurunun temel amacı, belli sorunlar incelenirken belirli diğer uyuşmazlıkları ortadan kaldırmaktır. Böylece diğer konulardaki uyuşmazlıklar için de taraflar arasında anlaşmanın ve iletişimin teşvik edilebileceği düşünülmektedir (IRS, 2012: 2).

İdare hataların önlenmesi amacıyla vergilemenin çeşitli aşamalarında mükellef hizmetleri sunmakla birlikte ek tarhiyat veya indirim gerektiren hataların söz konusu olması durumunda hatalar her aşamada düzeltilebilecektir. Eksik verginin söz konusu olduğu durumda ek tarhiyatla sorun ortadan kaldırılabileceği gibi mükellefin kabul etmeme ve konuyu yargıya taşıma seçeneği de bulunmaktadır. İndirim gerektiren konularda hatanın olması durumunda ise mükellefe geri ödemenin yapılması, vergi borcundan mahsup ya da takas gibi uygulamalara gidilebilmektedir (Erb, 2019). Mükelleflerin kasıtsız yaptıkları hatalarda para cezası kesilmekle birlikte hatalarda gönüllü bildirimleri özendirmek adına belirli koşullar dahilinde cezalar silinmekte ve indirim sağlanmaktadır (Biniş, 2012a: 104). Düzeltme başvurusu tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmaktadır.

Alternatif çözüm metotları arasında ise tahkim ve arabuluculuk müesseseleri bulunmaktadır. Buna göre vergi idaresine bağlı uyuşmazlık ofisi (Appeals Office) ile vergi mükellefi arasında anlaşmayı engelleyen birtakım hususlarda bağlayıcı karar merci olarak tahkim uygulamasına gidilebilmektedir. Dolayısıyla bu uygulamada üçüncü bir tarafa (hakeme) yaşanan uyuşmazlığın nasıl çözülmesi gerektiği konusunda karar yetkisi verilmektedir (Brown, 1996: 4; Erdem, 2012: 236). Tahkim uygulaması, idari çözüm metotlarına göre hukuki prosedür içermekle birlikte, hukuki uzmanlığa sahip olmayan vergi mükellefleri için rahat bir çekişme ve prosedürel ortam sağlaması açısından adli süreçten daha avantajlıdır (Mathews, 2004: 722).

Bir diğer çözüm metodu ise eğitilmiş bir arabulucu eşliğinde taraflara kısa sürede çözüm imkânı tanıyan arabuluculuk müessesesidir. Arabulucu tarafsız bir çalışma prensibiyle taraflara herhangi bir çözüm dayatmaksızın idare ve mükellef arasında iletişim tesis edilmesine yardımcı olmaktadır. Söz konusu müesseseyle amaç, her iki tarafın da ikna olduğu hukuksal anlamda uygulanabilir bir sonuç elde etmektir (Karyağdı, 2006: 78). Uzlaşmaya kıyasla mükellef ve idareye oldukça hızlı çözüm sunması, bu müessesenin temel tercih sebeplerindendir. Mükellef, başarısız uyuşmazlık çözüm girişimlerinin ardından herhangi bir mahkemede dava açılmamış olunması koşuluyla başvuru sonrası arabuluculuğa gidebilmektedir. Öte yandan taraflar, istediği zaman arabuluculuk sürecinden çekilerek çözüme kavuşturulamayan sorunlar için diğer geleneksel çözüm yollarına başvuru hakkını saklı tutar (IRS, 2021c).

1.3.6. Kanada

Kanada’da mükellefler için yaşanan uyuşmazlıkları yargı yolu dışında çözebilecekleri çeşitli yöntemler sunulmuştur. Birçok uyuşmazlığın iletişimsizlik, yanlış anlama ve bilgi eksikliğinden ileri geldiği gerçeğinden hareketle, resmi bir itirazda bulunmadan önce mükelleflerin idareyle iletişim kurması ve bilgi istemesi teşvik edilmektedir. Mükellefler vergilemeye dair konularda idareyle aynı fikirde olmadıkları durumlarda itiraz hakkına sahiptirler. Uyuşmazlık çözüm süreci idareye itiraz ile başlamaktadır. Buna göre bir vergi mükellefi, verginin veya yeniden incelemenin tebliğ edilmesinin ardından 90 gün içinde vergi idaresine (Canada Revenue Agency) itiraz bildiriminde bulunabilmektedir. İdarenin bünyesinde yer alan itiraz şubesi (The Appeals Branch) itirazı değerlendirmektedir (Chodikoff ve Purse, 2018: 4). İtiraz şubesi, Kanada Gelir

İdaresinden (CRA) aldığı yetki kapsamında adil ve tarafsız bir uyuşmazlık çözüm süreci sunmanın yanı sıra mevzuat ile gelir idaresi uygulamalarından kaynaklanan mükellef şikâyetleri ve yardım taleplerini değerlendirmekle görevlidir (CRA, 2014: 6). Mükellefin, başvurunun ardından itirazın konusu, nedenleri, öngörülen indirim gibi hususlarda ayrıntılı bilgi sunması beklenir. Sunulan kanıt ve gerekçelerin incelenmesiyle idarenin itiraz edilen konu hakkında mevcut kararın iptal edilmesi, mevcut kararın doğrulanması ya da yeniden değerlendirmeye gidilmesi yönünde karar vermesi mümkündür. Mükellefin verilen karardan hoşnut olmaması durumunda vergi mahkemesine başvurmak için 90 günü bulunmakla birlikte vergi mahkemesinin kararları mükellef tarafından Federal Temyiz Mahkemesine ve Yüksek Mahkemeye de taşınabilmektedir (CRA, 2017a). Mükellefin itiraz başvurusunun ardından 90 güne kadar veya mahkemeye başvurunun ardından ise dava sonuçlanıncaya kadar tahsilat işlemi ertelenmektedir. Ertelenen süre zarfında ödenecek tutara faiz tahakkuk etmeye devam etmekle birlikte, mükellef lehine kararlarda ödeme faiziyle iade edilecektir (CRA, 2021a: 17).

Adalette erişimde maliyetlerin artması ve hukuk sisteminin teşvikiyle Kanada'da arabuluculuk müessesesi oldukça yaygındır. Ayrıca bazı hukuki meselelerde arabuluculuk uygulaması zorunlu tutulmuştur (Morritt ve Morgan, 2014: 137). Ancak vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde arabuluculuk müessesesinin kullanılabilirliği, olgusal bazı konular dışında sınırlıdır. Ülkede vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı denetim ve itiraz sürecinde gerçekleşen müzakere yoluyla sonlandırılmaktadır (Chodikoff ve Purse, 2018: 5).

Vergi uyuşmazlıklarının çözümüne katkı sağlayan bir diğer uygulama, pişmanlık müessesesine benzer olarak gönüllü açıklama (Voluntary Disclosure) uygulamasıdır. Buna göre gelir, harcama, gümrük ve yerel nitelikteki çeşitli vergiler için mükellefler; eksik ve hatalı bilgilerini giderebilir, eksik veya zamanında yapılmamış beyanlarını yerine getirebilirler. Programa başvurmak isteyen mükellef, gönüllü bildirimde bulunmalı ve idare tarafından hakkında denetim veya incelemeye başlanmamış olması gerekmektedir. Ayrıca başvuru esnasında ilgili defter ve kayıtlara ilişkin yeterli bilginin sağlanmasının yanı sıra, vergi borcu ile faizine ilişkin toplam tutarın ödemesi gerçekleştirilmeli yahut ödeme planı sunulmalıdır (Rotfleisch, 2011). Bu şartları yerine getiren mükellefler, vergi cezasından kurtulma imkânı yakalayarak verginin sadece

aslını ve gecikme faizini ödemektedir (CRA, 2017b: 1,2). Uygulamayla mükelleflerce bilinçli veya bilinçsiz olarak gerçekleştirilen vergi yasası ihlallerinin ortadan kaldırılması ve vergisel sorumluluklara dair eksiklerin giderilmesi teşvik edilerek vergi yasalarına gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Vergilendirmeye dair son 10 yıl içinde gerçekleştirilen hataların düzeltilmesi amacıyla mükellef, internet veya posta aracılığıyla idareye kolaylıkla başvuruda bulunabilecektir. İdarece yapılan incelemenin ardından mükellefe, yeniden inceleme bildirimi ya da değişikliklerin neden kabul edilmediğine ilişkin açıklama bildirimi gönderilmektedir (CRA, 2021b).

1.4. Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözülmesi

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi uyuşmazlıklarının yargıya intikal etmeksizin karşılıklı iyi niyet çerçevesinde kısa zamanda ve az maliyetle çözümlenmesine imkân tanıyan bazı yollar öngörülmüştür. Çalışmanın bu kısmında öncelikle idari çözüm yollarının kapsamı üzerinde durulacak, ardından bu kapsamda yer alan müesseselere yer verilecektir.

1.4.1. Genel Çerçeve

Türkiye yazınında yargısal çözüm yolları dışındaki müesseseler için idari çözüm yolları, barışçıl çözüm yolları veya alternatif çözüm yolları gibi nitelemeler yapılmaktadır. Öncelikle söz konusu kavramlar arasındaki ayrımın üzerinde durmak yerinde olacaktır. Alternatif çözüm yolları genellikle, mahkemeler ve yargı mensubu kişiler dışında uyuşmazlığın çözülmesi amacıyla çeşitli yöntemlerin kullanılmasını ifade etmektedir (Cappelletti, 1993: 282). Diğer bir tanımla alternatif uyuşmazlık çözüm yolu; tarafsız konumda bulunan üçüncü bir kişi tarafından yargısal yollara nazaran seçimlik ve gönüllülük esası altında bir araya getirilen uyuşmazlık tarafları arasında iletişim kurulması sağlanarak ya da taraflara uzlaşya varabilecekleri en uygun çözümler sunulması sorunun çözülmesini öngören uyuşmazlık çözüm yolları bütünüdür (Tanrıver, 2006: 151). Dolayısıyla idari çözüm yollarıyla arasındaki temel farkların, çözüm sürecinde üçüncü bir kişinin rolü ve taraflar açısından bağlayıcı olmayan tavsiyeler içermesi olduğu söylenebilir. Yeni bir fikir olmayan alternatif çözüm metotları, modern

toplumlarda giderek geliştirilmekte ve yaygınlaşmaktadır. Arabuluculuk, müzakere, tahkim ve uzlaştırma bu yollar arasında gösterilebilir (Özbek, 2002: 135).

Ayrıca tam olarak idari ya da adli bir çözüm yolu olarak nitelendirmenin zor olduğu, kendine has özellikleri olan çözüm uygulamalarını da vergi sistemlerinde görmek mümkündür. Bunlardan biri Türk Vergi Sistemine 7194 Sayılı Kanun¹ ile yapılan düzenlemeyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 379. maddesinde ihdas edilen “kanun yolundan vazgeçme” müessesesidir. Bu düzenleme kapsamında vergi/ceza ihbarnamesine karşı, süresinde açılan davalarda mükelleflerin istinaf veya temyiz başvuru süresi içinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde vergi aslı ve/veya cezalarında belli oranlarda indirimlerin gerçekleştirilmesi öngörülerek uyuşmazlığın sona erdirilmesi mümkün olmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlık doğrultusunda kanun yolundan vazgeçme müessesesine başvurabilmek için vergi mahkemesine gidilmiş ve mahkemenin de bu konuda bir karar vermiş olması gerekmektedir. Buna göre uygulamanın, temelinde istinaf veya temyiz yolu açık bir mahkeme kararının ön şart niteliğinde olmasıyla yargı yoluna, davadan vazgeçmeye ilişkin dilekçenin idareye verilmesi karşılığında belli oranlarda vergi aslı ve/veya cezalarda indirimin uygulanmasıyla da idari çözüm yollarına benzerlik gösterdiği söylenebilir (Bozdoğanoglu, 2021: 974). Ancak müesseseyle ne idari çözüm yollarında olduğu gibi uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden çözülmesi amaçlanmakta ne de yargısal çözüm yolunda olduğu gibi uyuşmazlık için yargı organlarının kararının oluşmasına itibar edilmektedir (Doğrusöz ve Yakar, 2020: 2747). Dolayısıyla bu müessese; yargılama süreci içinde ortaya çıkan bir yargı kararını ve bu kararı esas alan idari bir başvuruyu gerekli kıldığından, bir mükellef hakkı olarak vergi hukuku ile idari yargılama hukuku arasında kalan kendine özgü bir uyuşmazlık çözüm müessesesi olarak tanımlamak daha doğru olacaktır (Şenyüz, 2020: 1171).

Öte yandan yazında idari çözüm yolları ile barışçıl çözüm yollarının birbirinin yerine sıklıkla kullanıldığını belirtmek gerekir (Savaşan vd., 2012: 127; Ayyıldız, 2015: 42; Yüce, 2016: 53; Öncel vd., 2017: 174; Karakoç, 2017: 57). Yargısal çözüm yollarının aksine taraflar arası çekişmenin olmayışı, bu yolların barışçıl yollar olarak nitelenmesini sağlamıştır (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 4). Uyuşmazlığın giderilmesinde idarenin önemli rolünün olması ve bu sürecin çekişme içermemesi nedeniyle iki ifadenin de

¹ 07/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

birbiri yerine kullanılması yanlış olmayacaktır. Ancak bu yöntemlerin hangileri olduğu konusunda literatürde mutlak bir uzlaşının olduğunu söylemek zordur.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemlerinin sadece “uzlaşma” ve “hata düzeltme” müesseselerinden oluştuğunu benimseyen yazarlar olduğu gibi (Erginay, 1981: 112; Şenyüz, 2006: 216; Mutluer, 2006: 375; Saban, 2009: 508; Bayraklı, 2014: 55; Kırbaş, 2015: 191; Öncel vd., 2017: 174; Kalenderoğlu, 2017: 89), “pişmanlık ve ıslah” ile “cezalarda indirim” gibi müesseseleri de söz konusu yöntemler arasında sayan yazarlar bulunmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2008: 60; Aksoy, 2010: 111; Genç ve Özmen, 2011: 29; Kızılot ve Kızılot, 2014: 100; Ayyıldız, 2015: 42; Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018: 58; Gülşen, 2019: 30; Öner, 2019: 234). Bayraklı (2014); uzlaşma ve hata düzeltmede uyuşmazlığın çözülemediği durumda yargı yolunun açık olduğuna dair özel düzenleme bulunduğunu ancak bu hükümlerin pişmanlık ve cezalarda indirimde bulunmadığını, dolayısıyla bu yöntemlerin barışçıl çözüm yolu olarak kabul edilemeyeceğini ifade etmiştir. Gerçekten de VUK 116-126. maddelerinde düzenlenen hata düzeltme ve EK 1-11. maddelerinde hüküm altına alınan uzlaşma müessesesi incelendiğinde vergi yükümlüsünün vergi mahkemesinde dava açabileceğine dair özel hükümler bulunurken, 371. maddede düzenlenen pişmanlık ve ıslah ile 376. maddede düzenlenen cezalarda indirim müesseselerinde ilgili hüküm bulunmamaktadır. Diğer ifadeyle uzlaşma ve hata düzeltme müessesesi dışında diğer müesseselerde anlaşmanın temin edilemediği durumlar için yargı yoluna başvuru hakkının saklı olduğu özel hükümlerle belirtilmemektedir. Benzer bir görüş doğrultusunda Öncel vd. (2017), idari çözüm yollarının iki temel özelliğini; başvuru zorunluluğunun olmayışı ve idari çözüm yollarına başvurudan sonra da yargısal çözüme başvurunun mümkün olması olarak ifade etmiştir. Hâlbuki örneğin, cezalarda indirimden yararlanabilmek için VUK’ta yargı yoluna başvurulmamış olması şartı bulunmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi, VUK’un 371. maddesi gereği beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezası gerektiren fiilleri gerçekleştiren mükellefler ile bunların iştirakçilerine kanuna aykırı faaliyetlerini ilgili makamlara dilekçe ile kendiliğinden haber vermesi halinde belirli kayıt ve şartlarda vergi ziyai cezasının ortadan kalkmasını sağlayan bir müessesedir. Müesseseden yararlanılmasıyla mükellef açısından karşılaşılabilecek cezanın ortadan kalkması mümkün olurken, idare açısından ise alacağın tahsili kolaylaşmaktadır. Vergi ziyai borcu doğmuş olmasına karşın müessesenin kanuna aykırı

davranışın vergi idaresince henüz bilgisine erişilmediği süre zarfında yükümlü tarafından kendiliğinden haber verilmesiyle uygulanma imkânı bulunduğu göz önüne alındığında, bu süreçte ancak potansiyel bir uyuşmazlığın varlığından söz edilebilecektir. Bu yönüyle pişmanlık ve ıslah müessesesi fiili uyuşmazlıkları değil, gelecekte ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları önler niteliktedir (Bülbül, 2016: 2949). Cezalarda indirim ise VUK 376. maddesinin işaret ettiği üzere belirli şartlara riayet edilmesi şartıyla vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belirli oranda indirim yapılmasını öngören bir müessesedir. Bu yolla, vergi aslının ve indirimden arta kalan cezanın kısa sürede ödenmesi sağlanmakta, yargı organlarına intikali söz konusu olabilecek muhtemel bir uyuşmazlığa engel olunmaktadır (Karakoç, 2014: 3638). Mutluer (2006), pişmanlık ve ıslah ile cezalarda indirim yollarında mevcut uyuşmazlığı çözmekten ziyade, doğmasının önlenmesi ve vergi ile cezanın bir kısmının tahsilini sağlama gayesinin bulunduğunu ileri sürmektedir. Yani söz konusu müesseselerde idari nitelikli bir çözüm arayışına gitmeden veya yargı yoluna başvurmaksızın arzulanan sonuca ulaşma düşüncesi bulunmaktadır (Mutluer, 2006: 375). Taş (2005) da benzer olarak söz konusu iki müessesenin de mevcut bir uyuşmazlığı çözmediğini, olası bir uyuşmazlığı önlediğini ifade etmektedir. Aynı durum VUK 370. maddede düzenlenmiş izaha davet müessesesi için de geçerlidir. Bu müessese daha önce vergi incelemesine başlanmamış veya takdir komisyonlarına sevk edilmemiş ancak vergi ziyayına işaret eden emarelerin tespiti halinde mükelleflerin izaha davet edilmesini ifade etmektedir. Yapılan izahatın yeterli görülmesi halinde mükellef hakkında söz konusu tespitle ilgili vergi incelemesi ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmamaktadır (VUK, m.370/a). Yapılan izahın yeterli bulunmaması halinde ise belirli şartlarda ceza indirimli olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla mevcut bir uyuşmazlığın çözülmesinden ziyade izaha davetin mükellefi, vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmekten kurtardığı, daha ağır müeyyidelerden koruduğu ve olası bir uyuşmazlığın önüne geçtiği söylenebilir.

Literatürde pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve izaha daveti idari çözüm yolu olarak değerlendiren görüşler de bulunmaktadır. Karakoç (2014), cezalarda indirim müessesesinin cezaların kısmen sona ermesini sağlayarak pişmanlık ve ıslah müessesesinin ise vergi cezasının kesilmesine ve vergi suçlusunun takibine engel olmak suretiyle uyuşmazlıkların çözümüne dolaylı katkı sağladığını ifade etmiştir. Oktar

(2014) ise cezalarda indirimden yararlanabilmenin koşulunun indirim talep edilen cezaların ve bu cezalara ilişkin vergilerin dava konusu yapılmamış olmasının, mükelleflerin yargı yolu yerine bu yola yönelmelerini teşvik ettiğini, dolayısıyla cezalarda indirimin de idari çözüm yollarından biri olduğunu belirtmiştir. Bu noktadan hareketle pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve izaha davet müesseselerinin uyuşmazlıkların doğmasına engel olarak uyuşmazlıkların giderilmesine dolaylı katkı sağladığı açıktır. Ancak söz konusu müesseselerde uzlaşma ve hata düzeltmenin aksine mevcut bir uyuşmazlığa çözüm aramak yerine olası bir uyuşmazlık yaşanmadan istenen sonuca ulaşma amacı ağır basmaktadır. Dolayısıyla pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve izaha davet müesseselerinin idari çözüm yolları olduğuna dair görüşe katılmamaktayız. Bu nedenle tez kapsamında adı geçen üç müesseseye yer verilmeyecek, idari çözüm yolları ve bu bağlamda gerçekleştirilecek analizlerde sadece uzlaşma ve hata düzeltme müesseseleri dikkate alınacaktır.

Değindiği üzere bazı yabancı ülke uygulamalarının aksine Türkiye pratiği açısından öncelikle idari çözüm yollarının tüketilmesi zorunluluğu bulunmamakta ve idari çözüm yollarına başvurmadan veya başvurudan sonra da yargısal çözüme yönelmek mümkün olmaktadır. Ancak gümrük vergileri açısından durum farklıdır zira VUK 2. maddesi ile gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu kanuna tabi olmadığı ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gümrük uyuşmazlıklarında idari başvuru yolu yargısal çözüm yoluna başvurunun bir ön şartı olarak görülmektedir. Bu nedenle yükümlü idari başvuru hakkını kullanmaksızın yargıya başvuramamaktadır (Yüce ve Çelikkaya, 2016: 172). Öyle ki Danıştay 7. Dairesinin, gümrük vergi ve cezalarına ilişkin olarak idari çözüm yoluna gidilmeksizin mahkemeye başvuru yapılmasını idari merci tecavüzü olarak nitelediği kararları² bulunmaktadır. Buna göre VUK kapsamına giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uyuşmazlıklar ile VUK kapsamına girmeyen gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar idari aşamada çözümlenebilmektedir. Tarh/tahakkuk ve tahsil aşamasında başvurunun mümkün olduğu idari çözüm yolları, hem vergi aslını hem de cezaları kapsamaktadır. Ancak tahsil aşamasında ödeme emrine karşı düzeltme ve uzlaşmanın istenememesi ve

² bkz. Danıştay 7'nci Dairesinin 06/10/1998 tarihli ve E: 1997/4192, K: 1998/3137 sayılı, 26/04/1999 tarihli ve E: 1998/2203, K: 1999/1733 sayılı, 23/11/2004 tarihli ve E: 2003/2982, K: 2004/2986 sayılı kararları.

birtakım vergi suçlarının doğrudan adli yargının görev kapsamına girmesi³ bunun bazı istisnalarını oluşturmaktadır (Öncel vd., 2017: 174).

1.4.2. Uzlaşma

Uzlaşmanın sözlük tanımı bir konuda anlaşmaya varmak, uyuşma sağlamaktır (Doğan, 2014a: 1753). Yaşanan düşünce ya da çıkar ayrılığının karşılıklı ödünler vermek suretiyle ortadan kaldırılması ve mutabakatın sağlanması uzlaşma olarak ifade edilmektedir (Gök, 2012: 97). Türkiye’de ilk defa 1963 yılında 205 sayılı kanunla⁴ uygulanmaya başlayan bu müessese, vergi hukuku açısından ise ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezasının tahakkuk edecek tutarına yönelik idare ve mükellefin kanunda işaret edilen koşullar altında anlaşması olarak ifade edilmektedir (Oktar, 2014: 399). Danıştay ise vermiş olduğu bir kararda⁵ uzlaşmanın, vergilemeden dolayı yükümlü ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların barışçı yollarla taraflar arasında uzlaşma sağlanarak çözümlenmesini ifade ettiğini belirtmiştir. Uzlaşmayla vergi aslı ve bu vergiye ilişkin vergi ziyai cezasının kısmen veya tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmaktadır. İdarenin üstünlüğü ilkesi uygulanmaksızın uzlaşma süreci ikna, pazarlık ve karşılıklı ödün üzerine kurulmaktadır. Bu yönüyle mükellefin iyi niyeti, idarenin bürokratik yapısı ile sorumluluk ve hazinecilik anlayışı gibi unsurların uzlaşmanın başarısı üzerinde etkili olduğu söylenebilir (Altundemir, 1998: 82).

Mükellef, uzlaşmayla karşı karşıya kaldığı vergi ve ceza tutarını yargı yoluna başvurmaksızın azaltma şansı yakalamakta ayrıca yargı yoluna başvurusu halinde karşılaşılabileceği çeşitli giderlerden ve emek kaybından kurtulmaktadır. Vergi idaresi ise vergi ve cezanın bir kısmının hazineye hızlı intikalini sağlamakta, ayrıca yargı kolunun iş yükü de azalmaktadır. Söz konusu avantajları nedeniyle uzlaşma, uygulamada sıklıkla tercih edilmektedir. Türkiye’deki uzlaşma ve benzer uygulamalara pek çok ülkede görüşme, anlaşma, müzakere gibi isimler altında rastlamak mümkündür.

Türkiye’de uzlaşma, tarhiyat sonrası uygulanabileceği gibi tarhiyat öncesi de uzlaşmaya gitmek mümkündür. Buna göre adına vergi salınan ve ceza kesilen mükelleflerin

³ Adli yargının görev alanına giren vergi suçları için bkz. Pehlivan, 2018: 101.

⁴ 9/02/1963 tarih ve 11338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ Danıştay 4’ncü Dairesinin 11/01/1991 tarihli ve E: 1994/4274, K: 1994/97 sayılı kararı.

başvuru yapabileceği uzlaşma türü tarhiyat sonrası iken, tarhiyat öncesi uzlaşma ise vergi incelemesi dikkate alınarak salınması gereken vergi ve kesilmesi gereken cezalar için tarhiyat gerçekleşmeden uzlaşmaya gidilmesidir.

1.4.2.1. Konu ve Usul

VUK'un ek olarak düzenlenen 1-12. maddelerinde hüküm altına alınan uzlaşma müessesesinin konusuna ve başvuru için gerekli şartlara EK 1. maddede işaret edilmektedir. Buna göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezası uzlaşma konusu yapılabilecek hususları oluşturmaktadır. Dolayısıyla uzlaşma başvurusu ancak vergi ziyainın olduğu durumlarda mümkün olmaktadır. Genel ve özel usulsüzlük cezaları için ve kaçakçılık nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyai durumlarında uzlaşmaya başvuru mümkün değildir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda kısmi uzlaşmaya gidilmesi de mümkündür. Yine ilgili madde uyarınca yükümlü uzlaşmaya başvuru için re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyainın (1) kanunlara yeterince nüfuz edilememesinden veya (2) VUK'un 369. maddesi⁶ kapsamında bulunan yanlışma nedeniyle veya (3) VUK'un 116. maddesi⁷, 117. maddesi⁸ ve 118. maddesinde⁹ yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması nedeniyle veya (4) yargı kararları ile idarenin uyuşmazlık konusu olayda

⁶ VUK Madde 369 – Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz (VUK, m.369).

⁷ VUK Madde 116 – Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, m. 116).

⁸ VUK Madde 117 – Hesap hataları şunlardır: 1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, m. 117).

⁹ VUK Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır: 1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, m. 118).

görüş farklılığından kaynaklandığını ileri sürmesi gerekmektedir. Bu dört gerekçenin ortak özelliği hiçbirinin kasıt unsuru barındırmamasıdır (Tekin ve Avşar, 2019: 513). Uzlaşmaya başvuru ise verginin veya ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yapılmaktadır (VUK, Ek m. 1).

Uzlaşma sürecinde gerçekleştirilecek pazarlık esnasında idareyi uzlaşma komisyonları temsil etmektedir. Bu komisyonların kurulması, yetkileri, uzlaşmanın şekli ve yapılmasına dair usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin¹⁰ 6. maddesine göre merkezi yönetim bütçesine giren vergi, resim ve harçlara yönelik uzlaşma taleplerini incelemek üzere üçer kişiden oluşan; Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları, Defterdarlık Uzlaşma Komisyonları, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurulur¹¹. Bu komisyonların uzlaşabilecekleri en yüksek vergi, resim ve harç miktarını Genel Tebliğ ile belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (Uzlaşma Yönetmeliği, m. 5). Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonunun yetki sınırı 2 milyon TL¹² iken; bu sınırı aşan uzlaşma taleplerinden 3 milyon TL'ye kadar olanlar Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu¹³ tarafından ve 3 milyon TL'yi aşan tutarlar ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunca incelenmektedir¹⁴. Komisyonların uzlaşma sürecinde vergi aslı ve cezalarına yönelik vereceği kararın kapsamı, mükellefin başvurusunda belirttiği tutarla sınırlıdır.

Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna¹⁵ göre kurulan meslek odasından¹⁶ bir meslek mensubu bulundurabilir (VUK, Ek m. 1). Bu kişiler toplantılara sadece görüş açıklamak üzere katılmakta, uzlaşmaya dair tutanaklara imza atamamaktadır (Uzlaşma Yönetmeliği, m. 10). Ayrıca mükellef uzlaşma görüşmelerine kendisi katılmak yerine temsilcisini de (örneğin muhasebeci ya da avukat) gönderebilmektedir (Bilici, 2014: 141).

¹⁰ 03/02/1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹¹ Uzlaşma komisyonları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Uzlaşma Yönetmeliği, m. 6

¹² 372 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 2

¹³ 393 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, B Fıkrası

¹⁴ 372 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, m. 2

¹⁵ 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁶ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine (TÜRMOB) bağlı meslek odaları.

1.4.2.2. Uzlaşmanın Sonuçları

Uzlaşma; uzlaşmanın sağlanması (vaki olması), sağlanmaması (vaki olmaması) veya temin edilememesi durumlarına göre uyuşmazlığın tarafları açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmanın sağlanması halinde, üç nüsha olarak düzenlenen uzlaşma tutanağı komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanmaktadır. Bu nüshalardan biri mükellef veya vekiline, biri gerekli işlemlerin yapılması için vergi dairesine verilirken diğeri ise uzlaşma komisyonunda oluşturulan dosyada saklanacaktır (Uzlaşma Yönetmeliği, m. 10). Uzlaşma komisyonlarının tutanakları kesin olup buna ilişkin idari veya adli nitelikte dava açılması veya şikâyetle bulunulması mümkün olmamaktadır (VUK, Ek m. 6). Ayrıca uzlaşma idarenin tek taraflı tesis ettiği bir işlem olmadığı için üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı cezaya karşı da dava açılamamaktadır (GİB, 2008: 7). Uzlaşmanın sağlanmasıyla komisyonun da tek yanlı işlem ile uzlaşmanın iptaline ya da geri alınmasına yönelik karar vermesi mümkün olmamaktadır¹⁷.

Uzlaşmanın sağlandığı durumda tutanak, vergi ve cezaların ödeme zamanından önce yükümlüye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenecektir (VUK, Ek m. 8). Mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek cezalarda indirim müessesinden yararlanabilecektir (VUK, Ek m. 9).

Uzlaşma görüşmelerinde yükümlü, uzlaşma komisyonunun sunduğu teklifi kabul etmezse uzlaşma vaki olmamış sayılır. Bu durumda mükellef aynı vergi ve cezası için yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır. Ancak uzlaşmanın sağlanamadığı veya temin edilemediği durumda yargı yoluna başvuru mümkündür (Uzlaşma Yönetmeliği, m. 13). Buna göre dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda cezalarda indirimden yararlanmanın mümkün olup olmadığı mevzuatta açık olmamakla birlikte Danıştay, uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ortaya çıkan 15 günlük ek dava açma süresi içinde mükellef ya da ceza muhatabının indirim talebinde

¹⁷ İlgili yönde yargı kararı için bkz. Danıştay 3'üncü Dairesinin 27/05/1999 tarihli ve E: 1998/3766, K: 1999/2187 sayılı kararı.

bulunmasının kanunlara aykırılık içermediğine hükmetmiştir¹⁸. Buna göre söz konusu dava açma süresinde mükellefin VUK 376. maddesi uyarınca indirim isteminde bulunması mümkün olacaktır.

Öte yandan mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtlı imzalamak istemesi uzlaşmanın temin edilememesi olarak ifade edilir. Uzlaşmanın sağlanamadığı durumda vergi yükümlüsü, uzlaşma toplantısına katılarak komisyon teklifini reddettiğini açıkça ortaya koyarken uzlaşmanın temin edilemediği durumda ise yükümlünün toplantıya katılmaması veya tutanağı gerektiği şekilde imzalamaması durumu söz konusu olmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 237). Bu durumda mükellef, aynı vergi ve cezası için yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır (Uzlaşma Yönetmeliği, m. 10). Uzlaşmanın vaki olmadığı ya da temin edilemediği durumlarda var olan bu uzlaşma yasağı, söz konusu uzlaşma başvurusuna konu olan vergi ve cezası için geçerlidir. Dolayısıyla örneğin, mükellefin şartları sağlaması durumunda aynı kaynaktan doğan başka bir vergi veya cezası için uzlaşmaya başvurusu mümkündür (Candan, 2006: 348). VUK ek 7. maddesi uzlaşmanın vaki olmaması durumunda vergi mahkemesine gidilebileceğini öngörmesine karşın, uzlaşmanın temin edilememesi durumunda dava yoluna gidilip gidilemeyeceği açık değildir (Kaneti, 1991: 35-49). Ancak Danıştay, kararında¹⁹ uzlaşmanın temin edilemediği durumda da VUK ek 7. maddeden yararlanılarak dava açılabilirliğini kabul etmektedir.

1.4.2.3. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Başlangıçta sadece tarhiyat sonrasını ilgilendiren uzlaşma müessesesi, 3239 sayılı Kanunla²⁰ VUK'a eklenen Ek 11. maddeyle tarhiyat öncesini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayalı olarak tarhiyatı yapılacak vergiler ve bunlara yönelik kesilecek vergi ziyai cezaları için yapılan uzlaşma türüdür (VUK, Ek m. 11). Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru vergi incelemesine dayalı olarak salınacak vergi ve kesilecek vergi ziyai cezasının olması durumunda yapılabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan mükellef talep

¹⁸ bkz. Danıştay 4'üncü Dairesinin 13/03/1989 tarihli ve E: 1988/1409, K: 1989/1264 sayılı kararı.

¹⁹ bkz. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 23/10/1986 tarihli ve E: 1986/2, K: 1986/2 sayılı kararı.

²⁰ 11/12/1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

edebileceği gibi inceleme elamanlarınca davet sonrasında da gerçekleşebilmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m. 11).

7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²¹ öncesinde tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına, tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı olarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da girmektedirken bu kanunla birlikte tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı daraltılmıştır. Buna göre tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına sadece vergiler ve bu vergilere ilişkin vergi ziyai cezaları girmektedir.

Vergi mevzuatında uygulanmakta olan bir uzlaşma müessesesi olduğu halde neden ayrıca tarhiyat öncesi için uzlaşma müessesesine ihtiyaç duyulduğu kanun gerekçesinde²² şu şekilde açıklanmıştır:

“Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükelleflerle idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesi tatbikatın tabîi bir sonucudur. Mükellefle idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden idare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle malî yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.

Bu günkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların malî yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlemesini sağlaması şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesine imkân vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin Yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkân tanınmaktadır.”

Tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde görüşmeler tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi vergi incelemesini gerçekleştiren denetim elemanlarından oluşan komisyon ile vergi yükümlüsü arasında gerçekleşmektedir. Buradan sonraki kısım büyük ölçüde tarhiyat sonrası uzlaşmaya benzemektedir. Görüşmeler neticesinde uzlaşma sağlanabileceği gibi sağlanmaması da söz konusu olabilecektir. Bu komisyonların tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecek vergi ve ceza tutarı yönünden bir yetki sınırlandırmaları olmadığı

²¹ 27/03/2018 tarih ve 30373 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²² Bkz. Türkiye Büyük Milet Meclisi Tutanak Dergisi, Dönem: 17, Cilt: 20, Yasam Yılı: 3, 27. Birleşim, 12.11.1985, www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027.pdf, (10.02.20).

gibi, tarhiyat sonrası uzlaşmanın aksine görüşmeler sırasında indirim yapılabilecek en çok vergi ve ceza tutarı yönünden de bir oran bulunmamaktadır (Aksoy, 1990: 141). Tarhiyat sonrası uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesiyle de cezalarda indirim müessesesinden faydalanmak artık mümkün olmayacaktır.

Komisyonun davetine rağmen mazeretsiz olarak uzlaşma görüşmesine katılmamak, görüşmeye katıldığı halde tutanağı imzalamamak ya da ihtirazi kayıtla imzalamak istemek ise uzlaşmanın temin edilmemesi sonucunu doğurur. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilemediği ya da sağlanamadığı durumda mükellef ve ceza muhataplarınca tarhiyat sonrası uzlaşmaya gidilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla mükellef, iki uzlaşma türünden birine karar vererek bir kez seçim yapabilmektedir. Ancak uzlaşmanın sağlanamadığı durumda yargı yoluna gidilebilir. Uzlaşmaya varılmasıyla tutanakla tespit edilen hususlar kesin olmakla birlikte uzlaşılan tutar üzerinden VUK'un 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (VUK, Ek m. 11).

1.4.3. Hata Düzeltme

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında kimi zaman hem mükellef hem de idare tarafından birtakım yanlışlıkların yapılması kaçınılmazdır. Bu gerçekten hareketle kanun koyucu, VUK'ta vergi idaresi ile mükellefi arasında meydana gelen çeşitli hataların yargıya intikal etmeden çözümlenmesini sağlamak amacıyla hata düzeltme müessesesine yer vermiştir (Güleç, 2019: 103). Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki birtakım sakatlıkların ortadan kaldırılması maksadıyla VUK'ta düzenlenmiş idari bir süreçtir. Mükellef yahut hazine aleyhine gerçekleşmiş olan hatalar, düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmektedir. Hatanın vergi yükümlüsü aleyhine yapıldığı durumda hatanın düzeltilmesiyle, düzeltilen miktar kadar vergi aslı ve cezası sona ermektedir.

VUK'un 116 ila 126. maddeleri vergi hatalarını açıklayarak bu hataların düzeltilmesi işlemlerini düzenlemektedir. 116. maddeye göre vergi hatası; “vergiye mütâallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” şeklinde ifade edilmiştir. Yani hata, verginin tarhi aşamasında söz konusu olabileceği gibi verginin tahsili aşamasında da gerçekleşebilecektir (Bilici ve Bilici, 2013: 47). Ayrıca madde hükmünden anlaşılacağı üzere hata düzeltme için sadece hatanın olması yeterli olmamakta, bu hata nedeniyle

eksik veya fazla vergi alınmış olması gerekli görülmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 87). Buna göre vergi tutarını etkilemeyen hataların vergi hatası olarak nitelendirilmesi mümkün olmamaktadır. Müteakip, VUK'un 117. maddesinde hesap hataları, 118. maddesinde ise vergilendirme hataları tanımlanmaktadır.

1.4.3.1. Hesap Hataları

Hesap hataları, vergilendirmeye dair hesaplama ve maddi hatalar nedeniyle vergi miktarını etkileyen hatalardır. Bunlar nispeten basit olan ve kolay görülebilen aritmetik yanlışlıklardan oluşmaktadır (Karakoç, 2017: 105). Bu hatalar VUK'un 117. maddesinde matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması olmak üzere üç başlık halinde sıralanmıştır.

Matrah Hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK, m. 117/1). Bu hatalar adı geçen belgelerdeki yanlışlıklardan ötürü matrahın eksik veya fazla hesaplanması sonucuyla ortaya çıkmaktadır. Rakamlardaki hatalar, çeşitli indirimlerin olduğundan eksik yahut fazla hesaplanması bu kapsamdaki hatalardandır.

Örneğin, beyan edilen matrahta mahsup işlemi yapılmayan geçmiş yıl zararları ya da düşülmesi gereken bireysel emeklilik sigorta primlerinin matrahtan düşülmemiş olması matrahın yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardandır. Sadece adı geçen belgeler düzeltmenin kapsamına girmekte, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgeler ise hataların düzeltilmesi kapsamında değerlendirilmemektedir (Öztürk, 2017: 60). Ancak matrah hatasının varlığından söz edebilmek için bu hataların kişinin takdiri ya da değerlendirmesinden kaynaklanmaması gerektiği belirtilmelidir. Buna göre örneğin mükellefin seçimlik hakkını kendi aleyhinde kullandığı durumda ya da gayrimenkulün değerini yüksek takdir etmesi nedeniyle fazla vergi ödemesi durumunda matrah hatasından söz edilemeyecektir (Pehlivan, 2018: 137).

Vergi Miktarında Hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK, m. 117/2). Artan oranlı tarifenin hatalı uygulanması, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun

yapılmaması ve ücretliler için geçerli olan sakatlık indiriminin dikkate alınmaması bu kapsamdaki hatalara örnektir (Apalı, 2017: 240).

Verginin Mükerrer Olması: Bu hata türü VUK'ta "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere verginin mükerrerliği nedeniyle düzeltme, aynı vergilendirme döneminde aynı matrahtan aynı verginin istenmesi veya alınmasıyla söz konusu olabilmektedir.

Beyannamesini verdiği halde yapılan hata sonucu beyanname vermediği düşünülen mükellefin, bu gerekçeyle takdir komisyonuna sevk ve komisyonun bu mükellef adına matrah takdir etmesi bu hatalara örnek olarak gösterilebilir. Benzer durum beyannamenin bağlı olunan idareye değil de farklı bir idareye verilmesi sonucu da yaşanabilecektir (Polat, 2005: 41).

1.4.3.2. Vergilendirme Hataları

Yükümlülüğün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak ifade edilebilecek bu hatalar, hesap hatalarına kıyasla vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilişkilidir. Vergilendirme hataları bu yönüyle hukuki bir uyumsuzluk haline gelmeye daha yatkındır (Öncel vd., 2017: 183). VUK'un 118. maddesinde bu hatalar; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık halinde sayılmıştır.

Mükellefin Şahsında Hata: Bu hata türü verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır (VUK, m. 118/1). Mükellefin şahsında hata söz konusu olduğu durumda, ortada bir vergi borcu olmakla beraber bu borç verginin gerçek yükümlüsü yerine başka bir kişiden istenmekte ya da alınmaktadır. Bu tür hatalara uygulamada pek rastlanmamakla beraber, vergiye tabi olmayan kişiden isim benzerliği nedeniyle vergi talep edilmesi bu duruma örnek teşkil etmektedir. Ancak mükellefin isim ve soy isminin vergilendirmeye dair belgelere yanlış yazılması bu tür hatalar kapsamında değerlendirilemeyecektir zira bu durum, verginin eksik veya fazla istenmesi veya alınmasına sebebiyet vermemektedir (Küçük, 2010: 163).

Mükellefiyette Hata: Mükellefiyette hata VUK'un 118. maddesinin 2. bendinde "Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır." şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre vergiye tabi olmayan yahut muaf bulunan bir kimseden vergi istenmesi veya alınması durumunda mükellefiyette hata yapılmış olacaktır. Geçimini sağlamak amacıyla gezici olarak limon satan kişi esnaf muaflığı kapsamında yer almasına rağmen, yıllık beyanname vermediği gerekçesiyle kendisine idarece vergi tarh ettirilmesi bu duruma örnektir (Şenyüz vd., 2010: 229).

Bir hatanın mükellefiyette hata sayılarak hata düzeltme kapsamında kabul edilebilmesi için kanun hükmünde işaret edildiği üzere "açık olma" kriteri bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi yükümlülüğünün veya muafiyet durumunun herhangi bir kuşku barındırması veya hukuki tartışmaya açık olduğu durumlarda bu tür hatadan bahsedilemeyecek ve çözüm yargıda aranacaktır (Edizdoğan ve Taş, 1993: 201).

Mevzuda Hata: Açıkça vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, 118/3). Bu hata türünde de "açık olmak" koşulu bulunmakla beraber burada hata, mükellefin kendisiyle ilgili olmamakta, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden karşımıza çıkmaktadır. Bir gelir türünün servet unsuru olarak veya bir bağışın gelir olarak vergilendirilmesi bu tür hatalara örnek gösterilebilir (Apalı, 2017: 241).

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata: VUK 118. madde 4. bendi hükmüne göre, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması bu hata türünü ifade etmektedir. Bilindiği üzere her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi bulunmaktadır. Buna göre örneğin emlak vergisindeki geçici muafiyet döneminin hatalı hesaplanması ve gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi bu tür hatalardandır. Öte yandan gelir vergisinde kıst dönem uygulaması, vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve çıkışı veya zamanaşımı gibi konular tartışmaya açık olabileceği için hukuki uyumsuzluk konusu yapılabilecektir (Öncel vd., 2017: 185).

Kanun koyucu hata düzeltme müessesesiyle düzeltilmesi mümkün hata tiplerini açıkça sıralamıştır. Bu hataların tereddüt içermeyen, açık ve yoruma gerek olmayan türden olmasına özen gösterildiği anlaşılmaktadır. İdare tarafından düzeltilmesi yapılabilecek vergi hataları; kendisinden düzeltilmesi istenilen idarenin veya yargı mercinin, VUK'un

3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine²³ başvurulmaksızın kolayca anlaşılabilen açıklıktaki hatalardır (Taylar, 2016: 120). Bu koşul ve nitelemelere uymayan, yorumun gerekli olduğu ve yeterince açık olmayan tartışmalı uyuşmazlıkların esas çözüm yeri yargıdır. Dolayısıyla mükellef, VUK 117 ve 118. maddelerinde yer bulmayan hususlar dışında hata düzeltme yoluna gidememektedir²⁴.

Tablo 1: Hata Düzeltme Kapsamındaki Hatalar

Hesap Hataları (VUK, m. 117)	Vergilendirme Hataları (VUK, m. 118)
1. Matrah Hataları	1. Mükellefin Şahsında Hata
2. Vergi Miktarında Hatalar	2. Mükellefiyette Hata
3. Verginin Mükerrer Olması	3. Mevzuda Hata
	4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Kaynak: VUK madde 117 ve 118'den hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

1.4.3.3. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yolları

Hata düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki birtakım yanlışlıkların ortadan kaldırılmasına yönelik VUK'ta düzenlenmiş idari süreci ifade etmektedir (Yüce, 2016: 67). Mükellef veya idare tarafından ortaya çıkarılan hataların düzeltme yoluyla giderilmesi gerekir. VUK 119. madde gereğince vergi hataları şu yollarla ortaya çıkarılabilmektedir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesiyle,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesiyle,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılmasıyla,
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılmasıyla,
- Mükellefin müracaatıyla.

Bunların yanı sıra vergi uyuşmazlığının yargıya intikâl ettiği durumlarda, vergi hatası yargı organlarınca da ortaya çıkarılabilmektedir (Aksoy, 1990: 83).

²³ Vergi hukukunda yorumun yasal dayanağını VUK'un 3'üncü maddesinde yer bulan "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır" hükmü oluşturmaktadır. Bu hüküm ile lafzi, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum yöntemleri yasal dayanağa kavuşmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Toprak ve Armağan, 2018: 155.

²⁴ İlgili yönde yargı kararı için bkz. Danıştay 11'inci Dairesinin 16/06/1997 tarihli ve E: 1996/4042, K: 1997/2365 sayılı, Danıştay 7'nci Dairesinin 30/01/2003 tarihli ve E: 2001/4655, K: 2003/273 sayılı kararları.

Hataların düzeltilmesi idare tarafından re'sen yapılabileceği gibi mükellef talebi üzerine de yapılabilmektedir. Tereddüt içermeyen, açık ve mutlak vergi hataları re'sen idarece düzeltilmektedir. Yapılan bu düzeltme ek vergi tarhı gerektirdiğinde bu tarhiyat ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Yükümlü lehine re'sen gerçekleşen düzeltmelerde ise yükümlüye düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilmektedir. Düzeltmenin aleyhinde yapıldığı kimseler süresi içinde dava açabilecektir (VUK, m. 121).

VUK'un 122. maddesine göre mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilmektedir. Dilekçe elden verilebileceği gibi taahhütlü posta aracılığı ile de gönderilebilir. Her ne kadar düzeltme talebinin mükellef tarafından yapılacağı belirtilse de VUK'un 8. maddesinde mükellef deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığı ifade edildiğinden vergi sorumlularının da düzeltme başvuru yapması mümkün olacaktır (Güleç, 2019: 107). Nitekim Danıştay'ın bu yönde kararları²⁵ bulunmaktadır. Düzeltme talebi yerinde görüldüğü takdirde düzeltmenin yapılması emredilir, yerinde görülmediği takdirde ise bu durum mükellefe tebliğ edilir (VUK, m. 123). Yapılan düzeltme talebi verginin tahsilatını durdurmamaktadır²⁶.

1.4.3.4. Düzeltme Usulü

Vergi hatalarının ortaya çıkarılarak düzeltme talep edilebilmesi için süre sınırsız değildir. Hata düzeltmenin yapılabilmesi için zamanaşımı süresinin dolmamış olması gerekmektedir. Düzeltme zamanaşımı genel vergilendirme zamanaşımı süresiyle aynıdır. Buna göre zamanaşımı süresi, hata düzeltmeye konu olan verginin doğduğu tarihi izleyen takvim yılından itibaren 5 yıldır. Bu süre dolduktan sonra düzeltmeye gitmek mümkün olmamaktadır. Ancak bu beş yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de söz konusudur. Buna göre zamanaşımı süresi, bu sürenin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ilan yolu ile tebliğ edilip dava konusu yapılmadan tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan az olamayacaktır (VUK, m. 126/a, b, c). Dolayısıyla hata düzeltme zamanaşımı bu özel hallerde 6 yıla kadar uzayabilmektedir.

²⁵ bkz. Danıştay 4'üncü Dairesinin 23/01/1986 tarihli ve E: 1985/3253, K: 1986/343 sayılı, Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulu'nun 22/04/1994 tarihli ve E: 1993/118, K: 1994/195 sayılı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11/04/1997 tarihli ve E: 1995/194, K: 1997/188 sayılı kararları.

²⁶ İlgili yönde yargı kararı için bkz. Danıştay 4'üncü Dairesinin 03/03/1999 tarihli ve E: 1998/3289, K: 1999/763 sayılı karar.

Vergi hatalarının düzeltilmesi bakımından öngörülen bu zamanaşımı süresi hak düşürücü niteliğe sahiptir²⁷.

Kanunda talep üzerine düzeltme için yazılı olması dışında herhangi bir şekil şartı belirtilmemiştir. Re'sen ya da mükellef talebi üzerine ortaya çıkan hatalar, idarenin düzeltmeye ilişkin servisi tarafından kendi görüşü de eklenerek düzeltme mercine gönderilmektedir. Düzeltme yerinde görüldüğü takdirde, düzeltme fişi kullanılarak yapılmaktadır. Hataların düzeltilmesinde vergi idaresi müdürü yetkilidir. Mükellef lehine düzeltmelerde, mükellefin parasını geri almak üzere başvuru için bir yılı bulunmaktadır ve bu süre hak düşürücüdür (VUK, m. 120). Vergi hatası nedeniyle mükelleften fazla ve yersiz şekilde tahsil edilen vergilerin iadesinde VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasında geçen "*Hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.*" hükmü de dikkate alınmaktadır. Buna göre hata düzeltme kapsamında değerlendirilen fazla ve yersiz tahsil edilen tutarın iadesinde mükellefe tecil faizi oranında faiz ödenecektir. Faiz ödemesinin hesaplanmasında fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması durumunda müracaat tarihinden, diğer durumlarda ise tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğine kadar geçen süre dikkate alınmaktadır (VUK, m. 112/4). 418 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde iade için yapılan başvuruda iade için varsa gerekli bilgi ve belgelerin de dilekçeye eklenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Genellikle inceleme, teftiş veya memurların hatayı bulmasıyla gerçekleşen mükellef aleyhine düzeltmelerde ise ortaya çıkan vergi ya da vergi farkı, düzeltme fişine dayanarak vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek mükelleften istenir. Böyle bir durumda tahakkuk ettirilmemiş bir verginin tahakkuku gerçekleştirilecek, tahakkuk etmiş bir verginin ise gecikme faiziyle beraber tahsili sağlanacaktır. Ayrıca idareden kaynaklanan bir hatanın olması durumunda cezasız, tablolarda ya da eklerde mükelleften kaynaklı hataların vergi miktarını etkilemesi durumunda tespit edilen vergi farkı cezalı olarak tahsil edilmektedir (Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 46/3). Vergi hatasının niteliğine bağlı olarak mükellefe usulsüzlük ve vergi ziyayı cezası kesilebilecektir. Kanuni süresinden sonra ek olarak verilen düzeltme beyannamelerine usulsüzlük cezası kesilmemekle birlikte, beyan dışı bırakılan matrah kısmı veya vergi

²⁷ bkz. Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25/11/2015 tarihli ve E: 2015/695, K: 2015/948 sayılı kararı.

farkı için vergi ziyai cezasının yüzde ellisi kesilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 87/2). Vergi hatası nedeniyle tahakkuk etmeyen vergi tutarına ilişkin VUK'un 344. maddesince işaret edilen vergi ziyai cezası, “mükellef veya sorumlu tarafından 341’inci maddede²⁸ yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi” olarak ifade edilmektedir.

Ayrıca VUK’un 353. maddesinin 6 numaralı bendinde, “*Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 9.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*” hükmü yer almaktadır. Buna göre hataların niteliğine göre mükellefe özel usulsüzlük cezasının kesilmesi de mümkündür.

Vergi hatalarına bağlı olarak mükellef, eksik tahakkuk ettirilen verginin yanı sıra vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve gecikme faizine de katlanmak durumunda kalabilecektir (Biniş, 2012b: 492). Öte yandan ek tarhiyat ve kesilen cezaya ilişkin mükellef; uzlaşma, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslah müesseselerine başvurabilir. Düzeltmenin re’sen yapılması durumunda pişmanlık ve ıslahtan yararlanmak mümkün değildir.

Vergi dairesinin düzeltme istemine ne sürede cevap vereceğine dair VUK’ta bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak idari bir müracaat olması sebebiyle 30 gün içinde cevap verilmediği takdirde İYUK’un 10/2. maddesi uyarınca, düzeltme isteminin reddedilmiş sayılacağı belirtilmelidir.

1.4.3.5. Şikâyet Yoluyla Başvuru

Mükellefler veya hakkında ceza kesilenler vergi hatası nedeniyle vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğinin ardından 30 gün içinde düzeltme yoluna başvurmadan da, doğrudan vergi mahkemesine başvurabilmektedir (Mutluer, 2006: 376). Bu süre içinde dava açılmaması halinde dava açma hakkı ortadan kalkmaktadır. Dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebi vergi idaresi tarafından reddedilenler şikâyet yoluyla

²⁸ VUK’un 341. maddesi; “*Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.*

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması ve yahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.” hükümlerini içermektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilmektedir. İl özel idare vergileriyle ilgili olarak valiliğe ve belediye vergileriyle ilgili olarak ise belediye başkanlığına müracaat edilmektedir (VUK, m. 124). Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurularının idare tarafından reddi halinde şikâyet yoluyla üst merciye başvuru mümkün olmamakta, istenirse öngörülen süre içinde dava açılabilir. Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme istemi, dava açma süresini durdurmaktadır (İYUK, m. 11). Ayrıca dava açma süresi içinde düzeltme talebinin vergi mahkemesince reddedilmesi durumunda da şikâyet yoluna başvurulamamaktadır (Nas, 2011: 168). Buna göre şikâyet yoluyla başvuru ancak dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurularının reddi halinde mümkün olmaktadır. Bu noktada şikâyet yoluyla başvuru gerçekleştirilmeksizin doğrudan yargı yoluna gidilmesi ise mümkün olmamaktadır²⁹. Öte yandan kanunda şikâyet başvurusu için bir süre öngörülmemekle birlikte Candan (2020); düzeltme isteminin işlemekte olan düzeltme zamanasını durduracağını ve duran zamanasının işlemin reddiyle kaldığı yerden devam edeceği kanaatiyle, şikâyet başvurusunun da kalan zaman içerisinde yapılmasının kanun koyucunun amacına uygun düştüğünü ifade etmektedir. Değinildiği üzere düzeltme zamanasını süresi ise 5 yıldır.

Şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurunun ardından 30 günlük cevap süresi idari bir müracaat olması sebebiyle burada da geçerli olacaktır. Dolayısıyla düzeltme başvurusuna ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığından 30 gün içinde yanıt alınamaması, zımnen ret manası taşır. Buna göre düzeltme talebine yönelik ret cevabından itibaren 30 gün içinde veya süresi içinde yanıt verilmemesi hâlinde takip eden 30 günlük süre içinde yargı yoluna başvuru hakkı tekrar elde edilmektedir. Ancak bu durumda mahkeme, davaya sadece vergi hatası bulunup bulunmadığı yönünden bakacaktır. Mahkeme hata yerine uyuşmazlığın bulunduğuna karar vermesi halinde, davayı süre yönünden reddedecektir. Çünkü vergi uyuşmazlıklarının çözümü amacıyla vergi mahkemesine başvuru süresi, verginin tarh işleminin tebliğinden itibaren 30 gündür (Pehlivan, 2018: 141). Dolayısıyla mükellefler, vergi hatası ile hukuki nitelikte uyuşmazlığın ayırımına iyi varmalı ve vergi davası açma süresini göz önünde bulundurmalıdırlar.

²⁹ İlgili yönde yargı kararı için bkz. Danıştay 7'nci Dairesinin 14/10/2004 tarihli ve E: 2001/4234, K: 2004/2459 sayılı kararı.

1.5. Türk Vergi Sistemi Açısından Uzlaşma ve Hata Düzeltme Müesseselerinin Değerlendirilmesi

1.5.1. Uzlaşma Müessesesinin Rolü ve Önemi

Türkiye pratiği açısından vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmının uzlaşma ile çözümlendiği belirtilmelidir (Kotay, 2008: 102; Erdem, 2012: 499; Pehlivan, 2018: 131). Nitekim uyuşmazlığın yargıya taşınmaksızın uzlaşmayla çözüme kavuşturulmasının vergi idaresi, mükellef ve yargı merci açısından önemli avantajları bulunmaktadır.

VUK'un gerekçesinde uzlaşma kurumunun amacı özetle; vergi uyuşmazlığının hızlı bir şekilde çözümü ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin giderilerek onların huzura kavuşturulması, vergi gelirin hazineye vaktinde intikali ve yargı mercilerinin işlerinin hafifletilmesi olarak belirtilmiştir³⁰. Buna göre uzlaşmanın mükellef açısından sunduğu avantajların başında barışçıl çerçevede uyuşmazlığın sonlandırılması gelmektedir. Uyuşmazlığın kısa sürede çözüme kavuşturulması, mükelleflerin devlete olan güvenleri ve adalet duyguları üzerinde pozitif etki gösterebilecektir. Bu müesseseyle; vergi ve ceza ile ilgili uyuşmazlık ortadan kalkmakta ve mükellef ödeyeceği vergi aslı ve cezasından kısmen kurtulma imkânı yakalamaktadır. Konunun yargı mercilerine intikaline gerek duyulmaksızın uyuşmazlığın idareyle gerçekleştirilen barışçıl bir eksende çözüme kavuşturulmuş olması, psikolojik açıdan da mükellefin iyi hissetmesini sağlayabilecektir. Nitekim Danıştay, vermiş olduğu bazı kararlarda³¹ uzlaşmanın amaçlarından birisinin de “vergi uyuşmazlıklarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an önce giderilmesi suretiyle onların huzura kavuşmalarının sağlanması” olduğunu ifade etmiştir.

Mükellefleri uzlaşmaya yönelten en önemli sebep elbette ki uzlaşmanın sağlanmasıyla vergi aslı ve ceza tutarında azalmanın meydana gelmesi imkânıdır. Ayrıca mükellef, yargı yolunu seçtiği takdirde katlanması gereken yargılamaya dair maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır (GİB, 2007). Maliyetler açısından

³⁰ bkz. Vergi Usul Kanun Gerekçe (MM 64 no.lu Komisyon Raporu). https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045ss0064.pdf. (06.02.21).

³¹ bkz. Danıştay 4'üncü Dairesinin 25/11/1998 tarihli ve E: 1997/4651, K: 1998/4546 sayılı, Danıştay 9'uncu Dairesinin 09/10/2003 tarihli ve E: 2000/4207, K: 2003/4771 sayılı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28/09/2007 tarihli ve E: 2007/57, K: 2007/275 sayılı kararları.

bakıldığında uyuşmazlık dava konusu yapıldığında davanın kaybedilmesi durumunda vergi aslı ve cezasının yanı sıra gecikme faizinin de ödenmesi gerekebilecektir.

Uzlaşma müessesesinin vergi idareleri yönünden de önemli olumlu yanları bulunmaktadır. Bunların başında kamu gelirinin hazineye intikalinin hızlı ve kolay bir şekilde sağlanması gelmektedir. Böylece dava konusu yapılması halinde yıllarca sürebilecek uyuşmazlık kısa sürede çözülebilmektedir. Ayrıca bu sayede çeşitli giderler, emek ve zaman kaybı da önlenmiş olmaktadır. Ayrıca mükellefin davayı kazanması durumunda da vergi idaresi, potansiyel vergi geliri talebinden vazgeçmek zorunda kaldığı gibi mahkeme giderlerini de karşılamak durumundadır. Söz konusu avantajlarına ek olarak uzlaşma neticesinde uyuşmazlığın kaldırılmasıyla, vergi idarelerinin zaten ağır olan iş yükünün kısmen azalması mümkün olabilecektir.

Uzlaşmanın mükellef ve idarenin karşılıklı anlaşarak vergilemeye dair uyuşmazlığın giderilmesi olduğu düşünüldüğünde, barışçıl bir eksende giderilen uyuşmazlığın mükellefin vergi idarelerine yönelik bakış açısını da olumlu etkilemesi beklenmektedir. Zira uzlaşma görüşmeleriyle mükellefin uyuşmazlık konusunu kendi ekseninden anlatma ve düşüncelerini dinletebilme fırsatı bulması, vergi idareleri ile yasalarının mükellefin haklarını koruduğu hissinin mükelleflerde gelişmesini sağlayabilecektir. Böylelikle mükellefin vergi idaresine olan güveni ve vergi yasalarına yönelik gönüllü uyumu artırılabilir.

Değindiği üzere uzlaşma kurumu yargı organları üzerindeki iş yükünün azaltılması yönünden de önemli bir işleve sahiptir. Öyle ki bu müessese, idare ve mükelleflerin anlaşmasını sağlamak suretiyle yargı mercilerinin gereksiz başvurularla karşı karşıya kalmalarının önlenmesi amacına hizmet etmektedir³². Uzlaşma kurumuyla önemli ölçüde azaltılan uyuşmazlıklar yargı organlarının yükünü hafifleterek, bu mercilerin daha etkin çalışmasına katkıda bulunmaktadır. Böylece yargı mercileri açısından da emek, zaman kaybı ve birtakım giderler önlenmiş olabilecektir.

Uzlaşmanın bu olumlu sonuçlarından hareketle taraflar genellikle uzlaşmaya çalışmakta; uzlaşma ise çoğunlukla vergi yükümlüsünün vergi borcunun bir kısmını gecikmeksizin ödemeyi kabul etmesi, idarenin ise alacağı vergi ve cezasının bir kısmından vazgeçmesiyle sağlanmaktadır.

³² Danıştay 3'üncü Dairesinin 30/09/1986 tarihli ve E: 1986/466, K: 1986/1809 sayılı kararı.

1.5.2. Uzlaşma Müessesesinin Diğer Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırılması, Eleştiriler ve Öneriler

Türkiye’de uzlaşma müessesesi seçilen ülke uygulamaları ışığında ele alındığında, belirtilen yararlarına karşın eleştiriye açık bazı yönleri dikkat çekicidir. Eleştirilerin temelinde devletin vergilendirme yetkisinin uzlaşma müessesesiyle pazarlık konusu yapılması, uzlaşmanın vergilemede kanunilik, eşitlik ve adalet ilkeleri yönünden aykırılık teşkil etmesi yatmaktadır (Yılmaz, 2009: 336).

İncelenen ülke uygulamalarına bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde genellikle idari çözüm yöntemlerine başvuru zorunlu tutulmakta ve böylece uyuşmazlıkların yargıya intikalinin önemli ölçüde azaltıldığı bilinmektedir. Türkiye’deki uygulamada ise böyle bir zorunluluk bulunmamakta; idari çözüm yollarına başvurulmadan yargı yoluna başvuru mümkün olduğu gibi, idari yollar tüketildikten sonra da duruma göre yargı yoluna gidilebilmektedir. Buna göre uyuşmazlığın çekişmeli hale getirilmesinin ve mükellef ile idarenin katlanması muhtemel çeşitli maliyetlerin önlenmesi ve ayrıca yargının yükünün hafifletilmesi adına vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yargı yoluna başvurulmadan önce uzlaşma kurumuna başvurunun zorunlu hale getirilmesi yararlı olabilir.

Diğer yandan Türkiye’de uzlaşma uygulaması incelendiğinde başvuru şartlarının önemli ölçüde esnek tutulduğu görülmektedir. Öyle ki başvuru nedenlerinden biri olarak belirtilen “kanunlara yeterince nüfuz edilememesi”, delillere ve ispata dayandırılması mümkün olmayan bir gerekçedir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 347). Bu durum mükelleflerin gerçekte mevzuatı anlamama durumu yaşamadıkları halde bu gerekçeyi öne sürerek uzlaşma talebinde bulunmalarına olanak sağlamaktadır. Bu da haliyle uzlaşma müessesesinin amacına aykırı olarak vergi idarelerinin etkinliğine ve cezaların caydırıcılığına zarar vermektedir (Üyümez, 2016: 89-90). Dolayısıyla bu gerekçeyle uzlaşmaya başvurunun; alanında uzman danışmanlara sahip şirketlerce dahi, kaçakçılık fiilinin gerçekleşmediği her durumda kullanılabilmesi mümkün kılınmaktadır. Söz konusu gerekçenin kaldırılarak objektif ölçütlerin belirlenmesi uzlaşma müessesinden beklenen işlevlerin sağlanması adına önemlidir.

Temel vergilendirme ilkeleri açısından bakıldığında ise eleştiri başlıklarından biri uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisine ilişkindir. Bilindiği üzere Anayasa’nın 73.

Maddesi hükmü gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulabilmekte, değiştirilmekte ya da kaldırılabilir. Yalnızca vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapılması konusunda Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Uzlaşma müessesesi incelendiğinde bu yetkinin uzlaşma komisyonlarına tanındığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi aslı ve cezasında sağlanabilecek indirim düzeyine ilişkin bir sınırlandırmanın yapılmaması, vergileme de kanunilik açısından sakıncalı sonuçlar doğurmaktadır. Öyle ki bu durum; objektif kriterlerin dikkate alınmadığı, karşılıklı görüşmeler ekseninde komisyonun takdir yetkisine dayalı olarak keyfi ve mükellefin ödeme gücünün altında indirimlere neden olabilecektir. Özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmada henüz vergi tarhiyatı gerçekleşmeden vergi tutarı indirim konusu yapılabilmektedir. Vergilemede keyfi uygulamalara karşı düşünülen bir önlem olarak kanunilik ilkesine uzlaşma sürecinde aykırı davranılması; vergi mükelleflerinin vergi yönetimine ilişkin adalet duygusunu, vergi yasalarına uygun davranma bilincini ve vergi idarelerine yönelik algılarını zedeleyebilecektir. Ayrıca benzer ekonomik niteliklere ve uzlaşma konusu yapılan tutara sahip mükelleflerle farklı düzeyde uzlaşılması yahut biriyle uzlaşma sağlanırken diğeriyle sağlanamaması vergilemede eşitlik ilkesi açısından da sakıncalıdır. Eşitlik ilkesi yönünden söz konusu sakınca, uzlaşmaya gitmeksizin vergi borcunu ödeyen yükümlü ile aynı vergi borcuna sahip olup uzlaşma neticesinde daha az vergi borcu ödeyen yükümlü arasında da kendini göstermektedir (Öncel vd., 2017: 175). Zira uzlaşmayla sağlanan indirim, uzlaşmaya başvuran mükellefe yönelik özel af niteliği taşımaktadır. Vergisini zamanında ödeyen mükellef ile ödeyeceği vergi karşılıklı görüşme neticesinde belirlenen mükellef arasında eşitlik ilkesine uyulmamış olunmaktadır. Bu ise vergisini düzenli ödeyen mükellefe karşı adaletsizlik meydana getirmektedir (Budak, 2006: 15-20). Mükellefler arasındaki rekabet eşitliğini ve vergilemede adalet algısını olumsuz etkileyen bu durum, vergilerin tam ve zamanında ödenmesi hususunda motivasyonu körelten bir etki yaratabilecektir. Bu bağlamda uzlaşma müessesesinin komisyonların takdiri çerçevesinde yürütülen bir indirim mekanizması olarak lanse edilmemesi adına ABD uygulamasında olduğu gibi, mükelleflerin durum ve şartlarını detaylı olarak inceleyerek mükelleflerin ödeyebileceği maksimum tutarı hedefleyen objektif kriterlerle düzenlenmesi etkili olabilir. Böylece

Anayasa'nın 73. Maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." ifadesinin işaret ettiği vergilemede genellik ve mali güç ilkelerine aykırılık da ortadan kaldırılmış olacaktır. Söz konusu düzenlemeler, vergisini zamanında ödemediği halde uzlaşma müessesesiyle indirim sağlayan mükellefin aksine vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefin gönüllü vergi uyumunun korunması adına da önemlidir.

Uzlaşma müessesesi, kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırılığı yönünden de eleştirilmektedir. Kuvvetler ayrılığı ilkesini benimsemiş ülkelerde yasama, yürütme ve yargı organlarının alanları belirlenmiştir. Uzlaşma müessesesi ekseninde eleştirel durum ise yargıyı temsilen bağımsız mahkemelerin yetkisinde olan uyuşmazlık çözümünün idareye bağlı uzlaşma komisyonuyla çözüme kavuşturulmasından ileri gelmektedir. Diğer ifadeyle yargı mercilerinin yetkisinde bulunan ihtilafların giderilmesi görevinin, idari nitelikli bir işlemle çözüme kavuşturulmasının kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir (Usta, 2009: 114-115).

Uzlaşma müessesesinin işleyişiyle vergi aslı ve ceza tutarı pazarlık konusu haline getirilmekte ve kanunlar gereğince doğmuş bir vergi borcunun uzlaşma komisyonunun takdir yetkisi çerçevesinde kısmen veya tamamen alınmaması mümkün olmaktadır. Söz konusu durum, vergi aslının yanı sıra vergi cezalarında sağlanan indirim için de geçerlidir. Zira kanunilik ilkesi, suç ve cezalar açısından da kendini gösteren bir ilkedir (Yılmaz, 2009: 339). Uzlaşmayla takdir komisyonlarının yetkisi kapsamında vergi aslı ve cezalarında kimi zaman gerçekleştirilebilen makul olmaktan uzak indirimler; cezaların caydırıcılığını ve dolayısıyla adalet algısını zedeleyerek vergi uyumsuzluğunu artıracaktır. Öyle ki; eksik ve yanlış beyan gerçekleştirilse ve bu tespit edilse dahi uzlaşma müessesesiyle vergi aslı ve cezasının indirimli olarak ödenebilmesi imkânı, vergi ödevinin tam ve zamanında yerine getirilmesi gereğinin sorgulanmasına neden olabilir. Uzlaşmanın idarece sınırsız ve kontrolsüz uygulanması vergilemede adalet ilkesini zedeleyeceği gibi vergiye olan gönüllü uyumu da olumsuz etkileyebilecektir.

Anayasal ilkeler yönünden tartışmalı durumu nedeniyle uzlaşma müessesesinin özellikle kara Avrupası ülkelerinde sınırlı düzeyde ve katı şartlarla uygulandığı görülmektedir. Örneğin, Almanya'da uzlaşma olarak ifade edilen uygulama Türkiye'deki uygulamadan oldukça farklıdır ve kanunilik ilkesine bağlı olarak

uzlaşmayla teknik gerekçelerden kaynaklı durumlar dışında vergi tutarında bir indirim gerçekleşmemektedir. Fransa’da da benzer nedenle uzlaşmanın konusuna yalnızca vergi cezaları girmekte, vergi aslına dokunulmamaktadır. Vurgulandığı üzere uzlaşma müessesesinin en temel işlevlerinden biri, idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlığın karşılıklı görüşmeyle çözümlenerek vergi alacağının hazineye erken tahsilinin sağlanmasıdır. Ancak mevcut uygulama dikkate alındığında uzlaşılan hususlara mükellefçe uyulmaması durumunda ya da uzlaşılan miktarın zamanında ödenmemesi durumunda mükellef herhangi bir yaptırımla karşılaşmamaktadır. Uzlaşmanın amacıyla ve kendisinden beklenen işlevlerle örtüşmeyen bu durum, müesseseden beklenen işlevlerin önünde engel olduğu gibi bu müesseseğe mükelleflere indirim sağlayan, sıklıkla ve keyfi olarak başvurulabilecek bir yol niteliği kazandırmaktadır. ABD örneği dikkate alındığında mükellefin uzlaşılan hususları yerine getirmemesi ve uzlaşmanın sağlanmasının ardından beş yıl içinde herhangi bir vergisel sorumluluğunu yerine getirmediği takdirde uzlaşma hükümleri geçersiz sayılmaktadır. Ayrıca uzlaşmaya başvurunun alışkanlık haline getirilmemesi adına, uzlaşmaya taraf olunmasının belirli süreyle sınırlandırılması ve mükellefin vergi ödevini yerine getirmesi noktasındaki geçmişinin dikkate alınması yararlı olabilir (Öz ve Bozdoğan, 2019: 349).

1.5.3. Türkiye’de Uzlaşma Verileri

Türkiye’de 2010-2019 döneminde yetki düzeyi en yüksek komisyon olan Merkezi Uzlaşma Komisyonuna başvurularak uzlaşmaya konu olan dosya sayısı 6 ile 37 arasında değişmektedir. Dosya sayısı yönünden gerçekleşen uzlaşma oranı ise % 16 ile % 86 arasında değişmekle birlikte ilgili dönem ortalaması % 57’dir (GİB, 2021). Buna göre yapılan uzlaşma başvurularının yarısından fazlası uzlaşmayla sonuçlandırılmıştır.

Tablo 2’de Merkezi Uzlaşma Komisyonunun vergi tutarı üzerindeki uzlaşma verileri sunulmuştur. Buna göre 2010-2019 döneminde mükellef tarafından uzlaşma başvurusuna konu edilen tutarların ortalama % 64’ünün uzlaşma görüşmelerine kabul edildiği görülmektedir. Söz konusu yıllar arasında önemli dalgalanmaların olduğu dikkat çekmektedir. Öyle ki 2016 yılında uzlaşma başvurusu toplam tutarın % 93’ü uzlaşmaya konu edilirken ertesi yıl bu oran % 1 düzeyindedir. 2016 yılında yalnızca 8 başvuru yapılmış, bunlardan yalnızca 2 tanesinde uzlaşılamamıştır (GİB, 2021).

Tablo 2: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019)

Yıllar	Başvuruya Konu Vergi Tutarı (a)	Uzlaşılamayan Tutar (b)	Oran (a-b)/a	Uzlaşmaya Konu Olan Tutar (c)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı (d)	Oran (c-d)/c
2010	1.341.689.845	120.443.215	0,91	1.221.246.629	129.130.956	0,89
2011	1.041.598.979	234.866.117	0,77	806.732.861	54.634.706	0,93
2012	191.936.154	89.444.390	0,53	102.491.763	35.748.387	0,65
2013	646.462.186	568.114.095	0,12	78.348.091	10.183.607	0,87
2014	1.095.031.346	682.959.684	0,37	412.071.662	169.501.397	0,59
2015	1.536.207.290	258.106.296	0,83	1.278.100.994	403.600.579	0,68
2016	288.860.333	20.093.888	0,93	268.766.445	58.960.357	0,78
2017	296.926.510	293.714.050	0,01	3.212.460	3.212.460	0,00
2018	148.112.182	62.776.029	0,58	85.336.153	66.040.560	0,23
2019	277.279.084	119.413.440	0,57	157.865.644	114.550.000	0,28
2010-2019 Dönem Ortalaması			0,64	2010-2019 Dönem Ortalaması		0,76

Kaynak: GİB (2021)'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Uzlaşmaya konu olan tutarlara bakıldığında ise en yüksek tutarın 1.278.100.994 TL ile 2015 yılına ait olduğu ve uzlaşma neticesinde mükellefe % 68 düzeyinde bir indirim sağlandığı, uzlaşma sonrası vergi tutarının 403.600.579 TL olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu edilen tutarın en düşük olduğu yıl olan 2017'de ise uzlaşma neticesinde vergi borcunda bir azalmanın olmadığı görülmektedir. 2011 yılı ise uzlaşmaya konu edilen tutar üzerinde en büyük indirimin sağlandığı yıldır ve bu yıl, uzlaşma sonucunda % 93 indirim gerçekleştirilmiştir. Yıllar itibarıyla uzlaşılan tutar önemli dalgalanmalar barındırmaktadır. 2010-2019 döneminde uzlaşmaya konu tutarda uzlaşma sonucunda sağlanan indirim ortalaması ise % 76'dır. Diğer ifadeyle uzlaşmaya konu edilen her 100 TL'lik verginin 76 TL'si uzlaşma sonucunda silinmiştir.

Tablo 3'te ise Merkezi Uzlaşma Komisyonunun ceza tutarı üzerindeki uzlaşma verileri görülmektedir. Buna göre uzlaşma başvurusuna ve uzlaşmaya konu edilen ceza tutarlarına bakıldığında dalgalı seyir burda da kendini göstermektedir. Uzlaşmaya konu edilen vergi aslı tutarına benzer şekilde; 2016 yılında başvuruya konu edilen ceza tutarının çok büyük bir kısmının uzlaşmaya konu edildiği, 2017 yılında bu oranın büyük bir düşüşle % 2 olduğu görülmektedir. On yıllık dönemde başvuruya konu olan ceza tutarının ortalama % 59'u uzlaşma görüşmelerine kabul edilmiştir. Öte yandan açıkça görüldüğü üzere, söz konusu dönemde uzlaşmaya konu edilen vergi ceza tutarlarının büyük kısmı uzlaşmayla silinmiş durumdadır. Birkaç yıl dışında uzlaşmaya konu edilen ceza tutarlarının tamamına yakınının silindiği görülmektedir. Nitekim uzlaşmaya konu ceza tutarında uzlaşmayla sağlanan indirimin dönem ortalaması % 95'tir.

Tablo 3: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019)

Yıllar	Başvuruya Konu Ceza Tutarı (a)	Uzlaşılmayan Tutar (b)	Oran (a-b)/a	Uzlaşmaya Konu Ceza Tutarı (c)	Uzlaşma Sonucu Ceza (d)	Oran (c-d)/c
2010	1.051.631.247	157.892.655	0,85	893.738.592	0	1
2011	1.445.058.312	328.477.478	0,77	1.116.580.833	270.000	0,99
2012	301.755.076	160.523.165	0,47	141.231.910	18.684.773	0,86
2013	885.182.400	774.143.599	0,13	111.038.800	1.100.000	0,99
2014	1.512.975.737	1.033.593.536	0,32	479.382.201	5.184.714	0,98
2015	1.874.076.087	396.223.807	0,79	1.477.852.281	6.993.907	0,99
2016	376.720.584	35.145.151	0,91	341.575.433	0	1
2017	386.220.437	375.092.048	0,02	11.128.389	1.904.432	0,83
2018	192.715.550	78.020.442	0,60	114.695.107	17.067.230	0,85
2019	405.442.722	152.347.869	0,62	253.094.853	11.760.121	0,95
2010-2019 Dönem Ortalaması			0,59	2010-2019 Dönem Ortalaması		0,95

Kaynak: GİB (2021)'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Yetki sınırının Merkezi Uzlaşma Komisyonuna göre daha geride olduğu Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonunun verileri incelendiğinde ise 2010-2019 döneminde uzlaşmaya konu olan dosya sayısının 62 ile 191 arasında değiştiği görülmektedir. Dosya sayısı yönünden gerçekleşen uzlaşma oranının ise % 53 ile % 90 arasında seyrettiği ve ilgili dönem ortalamasının % 72 olduğu belirtilmelidir (GİB, 2021). Dolayısıyla Vergi Daireleri Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvuruların Merkezi Uzlaşma Komisyonuna yapılan başvurulara kıyasla daha yüksek oranda görüşmeye kabul edildiği söylenebilir.

Tablo 4: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019)

Yıllar	Başvuruya Konu Vergi Tutarı (a)	Uzlaşılmayan Tutar (b)	Oran (a-b)/a	Uzlaşmaya Konu Olan Tutar (c)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı (d)	Oran (c-d)/c
2010	257.716.073	61.895.364	0,75	195.820.709	31.145.074	0,84
2011	258.446.194	37.427.077	0,85	221.019.117	28.674.410	0,87
2012	38.039.043	4.569.130	0,88	35.160.578	15.337.151	0,56
2013	134.201.824	76.240.983	0,43	57.960.840	34.956.924	0,40
2014	212.499.783	53.479.507	0,74	159.020.276	56.030.702	0,65
2015	189.077.422	101.854.353	0,46	87.223.068	51.457.065	0,41
2016	356.833.610	164.987.636	0,53	191.845.974	50.963.086	0,73
2017	78.900.887	57.908.295	0,26	20.992.593	16.649.442	0,21
2018	90.328.296	78.082.996	0,13	12.245.299	9.858.621	0,19
2019	41.375.894	27.788.655	0,32	13.587.238	12.931.938	0,04
2010-2019 Dönem Ortalaması			0,60	2010-2019 Dönem Ortalaması		0,69

Kaynak: GİB (2021)'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 4 ve 5'te Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna ilişkin vergi ve ceza tutarlarına ilişkin uzlaşma verileri sunulmaktadır. Tablo 4 incelendiğinde; 2010-2019 döneminde mükellef tarafından uzlaşma başvurusuna konu edilen tutarların ortalama % 60'ının uzlaşma görüşmelerine alındığı, uzlaşma görüşmelerine alınan

tutarın ortalama % 69'unun ise silindiği görülmektedir. Öte yandan 2017 yılından sonra uzlaşma sonucu vergi tutarında yapılan indirim oranının önemli bir düşüş gösterdiği dikkat çekmektedir.

Tablo 5: Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Ceza Tutarı Uzlaşma Verileri (2010-2019)

Yıllar	Başvuruya Konu Ceza Tutarı (a)	Uzlaşılmayan Tutar (b)	Oran (a-b)/a	Uzlaşmaya Konu Ceza Tutarı (c)	Uzlaşma Sonucu Ceza (d)	Oran (c-d)/c
2010	343.905.760	82.203.580	0,76	261.702.180	1.135.437	0,99
2011	352.919.121	41.199.215	0,88	311.719.905	863.700	0,99
2012	55.296.268	4.970.564	0,91	52.219.636	1.586.210	0,97
2013	155.703.256	75.221.461	0,52	80.481.794	2.474.932	0,97
2014	293.927.540	62.914.380	0,79	231.013.160	6.135.589	0,97
2015	247.413.099	120.526.059	0,51	126.887.041	3.892.464	0,97
2016	464.180.846	198.361.405	0,57	265.819.441	12.913.434	0,95
2017	107.341.998	68.815.304	0,36	38.526.694	6.733.494	0,83
2018	120.696.805	88.456.707	0,27	32.240.098	5.834.969	0,82
2019	82.565.236	29.794.186	0,64	52.771.049	8.608.934	0,84
	2010-2019 Dönem Ortalaması		0,65	2010-2019 Dönem Ortalaması		0,97

Kaynak: GİB (2021)'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 5'te görülen ceza tutarları bakımından uzlaşma verileri incelendiğinde ise mükellef tarafından uzlaşma başvurusuna konu edilen ceza tutarlarının ortalama % 65'inin uzlaşma görüşmelerine alındığı görülmekle beraber, uzlaşma görüşmelerine alınan ceza tutarlarının ortalama % 97 ile tamamına yakını silinmiştir. Diğer ifadeyle 2010-2019 döneminde uzlaşmaya konu edilen ortalama her 100 TL'lik ceza tutarının 97 TL'lik kısmı silinmiştir.

Genel bir eksenden değerlendirildiğinde tablolar, Türkiye'de uzlaşma müessesesiyle vergi ceza tutarı üzerinde büyük bir indirim sağlandığı gibi vergi aslında da önemli düzeyde bir indirimin yapıldığını göstermektedir. Uzlaşmaya konu edilen verginin 3 milyon TL'yi aşması durumunda yetkili komisyon olan Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve yetki sınırı 2 ile 3 milyon TL olan Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonuna ilişkin sunulan veriler karşılaştırıldığında, ceza tutarı yönünden ortalama oranların benzerlik gösterdiği görülmektedir. Ancak vergi aslında gerçekleştirilen indirimin kısmen Merkezi Uzlaşma Komisyonunda daha yüksek olması, yetki sınırı artışıyla gerçekleştirilen indirimin de arttığını düşündürmektedir. Söz konusu durum, değinilen eleştiri başlıklarını gündeme getirmekte; vergileme ilkeleri açısından aykırılığın yanı sıra, cezaların caydırıcılığı ve mükellefler arasında gönüllü vergi uyumu açısından önemli bir etken olan vergi adaleti açısından da sakınca oluşturmaktadır.

1.5.4. Hata Düzeltme Müessesesinin Değerlendirilmesi

Uzlaşmayla birlikte Türkiye’deki vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerini meydana getiren hata düzeltme müessesesinin de vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması ölçüsünde mükellef, vergi idaresi ve yargı merci açısından bazı yararları bulunmaktadır.

Uzlaşma müessesesinde olduğu gibi bu faydaların başında mevcut vergi uyuşmazlığının giderilmesi gelmektedir. Hatadan kaynaklanan uyuşmazlığın, yargı mercilerine intikal ederek hukuki nitelikte bir ihtilaf boyutu kazanmaksızın idari süreç içerisinde kolay ve minimum maliyetle çözüme kavuşturulması, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu etki yaratacak ve uyuşmazlığın yarattığı huzursuzluk hissini sonlandıracaktır. Bu müessese benzer yönlerden vergi idareleri açısından da fayda sunmakta; hatanın ortadan kaldırılmasıyla eksik tahsilat sağlanmakta, karşılaşılabilecek maliyet ve ek iş yükü ortadan kalkmaktadır. Ayrıca söz konusu uygulamayla hatadan kaynaklı uyuşmazlığın vergi idaresi bünyesinde kaldırılmasının mükellef açısından vergi idarelerine olan güveni ve idarelerin mükelleflerin kaygılarını dikkate aldığına dair inancını da pekiştirmesi mümkündür. İdareye güvenen ve adaletle muamele gösterilen mükellefin ise vergi yasalarına gönüllü uyum gösterme eğilimi artabilir. Bunlara ek olarak idari çözüm yöntemlerinin temel işlevlerinden biri olan hata düzeltme müessesesinin, yargı mercilerinin yükünü hafifletmesi yönünden de yararlı olduğu belirtilmelidir.

Mükellef veya idare tarafından kaynaklanabilen vergi hatalarına mükellef ekseninden bakıldığında çeşitli nedenler ön plana çıkmaktadır. Bunlardan biri, vergi mevzuatının açıklık ve anlaşılabilirlik düzeyidir. Vergi kanunları ekonomik yaşamın dinamik yapısına bağlı olarak değişimler göstermektedir. Bu değişimler gerek mükelleflerin gerekse kanunların uygulayıcısı konumundaki memurların hata yapmasına neden olabilmektedir (Biniş, 2012a: 141). Vergi kanunlarının hazırlanmasında genellikle hukuk kurallarına ve vergi teorisi esaslarına yeterince uyulmaması da vergi hukuku alanında hata yapılması ihtimalini artırmaktadır (Mutluer, 2006: 155). Niteliği itibarıyla karmaşık düzenlemeler içerebilen vergi mevzuatının mümkün olduğunca hem mükellef hem de uygulayıcılar açısından sade hale getirilmesi, doğabilecek vergi hatalarının minimize edilmesi adına önemlidir.

İdarenin yanlış uygulama ve yorumları, vergilendirme işlemlerindeki dikkatsizliği, benzer şekilde mükellefçe vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde hassasiyet ve özenin gösterilmemesi ve vergi bilincinin gelişmemiş olması da vergi hatalarının nedenleri arasındadır (Gezer, 2020: 11). Bu noktada vergi idaresi personelleri başta olmak üzere; vergilendirme sürecinde rol alan tarafların mevzuattaki gelişmeleri yakından takip etmesi, vergi idarelerinde personel sayısının ve uzman kadrosunun artırılması vergi hatalarının kaynaklarından biri olan dikkatsizliğin azaltılması adına yararlı olabilir. Vergileme ve denetim alanında teknik altyapının iyileştirilmesi de doğacak hataların erken tespiti ve düzeltilmesine katkı sağlayabilir.

Ayrıca verginin önemine ve işlevlerine yeterince vakıf mükelleflerin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bağlamında daha dikkatli davranacağı ve böylece mükelleflerden kaynaklı hataların asgari düzeyde gerçekleşeceği düşünülmektedir (Cimbar, 2015: 157). Mevcut hata ve uyuşmazlıkları çözmek yerine bunların oluşumunu engellemek adına öncelikle toplumda gönüllü vergi uyumunun yaygınlaştırılması gereklidir. Buna göre mükellef kaynaklı hata durumlarının yaşanması durumunda uygulanan cezalandırma ve denetimler yerine, hataların azaltılmasını önlemek adına incelemelerin, bilgilendirme faaliyetlerinin yaygınlaştırılması ve mükellefi mevcut hatayı kendiliğinden haber vermeye teşvik edecek düzenlemeler tercih edilmelidir.

Öte yandan hata düzeltme müessesesinin Türkiye pratiği incelendiğinde eleştiriye açık birtakım yönler karşımıza çıkmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi sürecinde değinildiği üzere, mükellef bir hatanın varlığını düşünüyorsa süresi içinde yargısal yola doğrudan başvurabileceği gibi zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme yoluna da gidebilmektedir. İkinci yolun tercihi ve doğrudan dava açma süresinin dolması durumunda, şikâyet yoluyla başvurunun reddedilmesiyle konu yargıya taşınabilmekte ancak bu durumda mahkeme, olayın vergi hatasından değil de hukuki uyuşmazlıktan kaynaklandığına karar verirse davayı reddetmektedir. Bu durum, özellikle mükellef açısından hukuki uyuşmazlık ya da vergi hatalarından kaynaklanabilecek bir sakatlığa yönelik yorum sorununu beraberinde getirebilmektedir Dolayısıyla yasa koyucunun aslında kolaylığı amaçlayarak düzenlediği hata düzeltme yolu, bir yorum farkının sonucunda istemin yargı mercinde dinletilememesi sorununu yaratabilecektir. Dolayısıyla vergi yargısına ilişkin sürelerin takibi, mükellef açısından daha güvenceli bir nitelik göstermektedir (Öncel vd., 2016: 189).

Hata düzeltme müessesesinde öne çıkan eleştiri kaynaklarından birini, mükellef lehine düzeltmelerde faiz uygulaması oluşturmaktadır. Belirtildiği üzere faizin hesaplanmasında başlangıç mükellef kaynaklı durumlarda müracaat tarihinden, diğer durumlarda ise tahsil tarihinden itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğine kadar geçen süre dikkate alınmaktadır. VUK madde 120'ye göre düzeltme fişinin tebliğinden itibaren bir yıl içinde mükellef parasını geri alabilmektedir. Ancak düzeltme fişinin tebliği ile ödemenin gerçekleştiği tarih arasında gecikmeler meydana gelebilmektedir. İade başvurusuna idare tarafından ne sürede cevap verileceği açık değildir. Buna göre idareyi iade konusunda hızlandırmak adına faiz hesaplamasının duracağı tarihin iadenin gerçekleştiği tarih olarak belirlenmesinde yarar bulunmaktadır (Karakoç, 2000: 395).

Devletin kendi alacaklarında gecikme faizi uygulamasına karşın mükellefe iade etmesi gereken tutarlarda tecil faizi uygulaması bir diğer eleştiri kaynağını meydana getirmektedir. Zira devletin alacağı olduğu ile mükellefe iadesi gereken vergilere ilişkin uygulanan faizi oranları karşılaştırıldığında; devletin vergilerle ilgili alacakları üzerinden hesaplanan faiz, iade etmesi gereken vergi tutarına ilişkin hesaplanan faizden kısmen daha yüksek olmaktadır³³. Dolayısıyla mükellef, devlete hangi şartlarda ve oranlarda ödeme yapıyorsa devlet tarafından da mükellefe aynı oranda ödeme yapılması gerektiği ifade edilmektedir (Üzeltürk, 2011: 135-136). Öyle ki mükellef ve idare ekseninde farklılaşan uygulamalar, gönüllü vergi uyumu açısından önemli bir yere sahip olan mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idarelerine yönelik adalet algısını zayıflatabilecektir. Vergi mevzuatı ve uygulamalarının mükellef ile idare ilişkileri bağlamında eşit sonuçlar ihtiva etmesi ve mükelleflerin korunması, gönüllü vergi uyumunun sağlanması bakımından oldukça önemlidir.

Türkiye'deki hata düzeltme müessesesi diğer ülke uygulamalarıyla karşılaştırıldığında eleştiriye açık yönlerinden biri, mükellef aleyhine düzeltme durumlarında mükellefin karşılaştığı ek ceza tutarıdır. Hatanın tespitiyle mükellef, vergi farkının yanı sıra vade tarihi ile düzeltme yapıldığı tarih arası için hesaplanan gecikme faizi ve vergi ziyayı cezasıyla yükümlü kılınmaktadır. Ancak mükellef lehine düzeltmelerde ek indirim vb. bir uygulama olmamakta, yalnızca vergi farkı tecil faiziyle birlikte iade edilmektedir. Hakkaniyet açısından tartışmalı bu durum, mükellef yönünden vergi hatalarının bildirilmesi noktasında gönüllülüğü körelten bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

³³ Ayrıntılı bilgi için bkz. Yegen, 2019.

BÖLÜM 2: VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Vergi gelirlerinin tam ve zamanında tahsil edilmesi ülkelerin istikrarlı fon sağlaması açısından oldukça önemlidir. Bu gerçeğe bağlı olarak önem kazanan kavramların başında vergi kanunlarına uygun hareket etmeyi temsil eden vergi uyumu gelmektedir. Gerçekten de yüksek vergi uyumunun sağlanması günümüz modern vergi sistemlerinin en önemli başarı ölçütlerinden biridir. Öte yandan vergi kanunlarının ihlâl edilmesi ve vergi kaçırma gibi vergi uyumsuzluğuna işaret eden davranışların da vergi kanunları kadar eski olduğu unutulmamalıdır. Bu noktada insanların vergi yasalarına ve vergi idaresinin kararlarına uymasının altında yatan etkenlerin ne olduğunun tespiti önem kazanmaktadır. Vergi uyum veya uyumsuzluğunu etkileyen birçok faktör tespit edilmekle birlikte bunlar ülkeden ülkeye hatta bireyden bireye değişiklik gösterebilmektedir. Bu yönüyle vergi uyumunun keşfedilmeye devam eden bir kavram olduğu belirtilmelidir. Vergi uyumunun geliştirilmesi ve uyumsuzlukla mücadeleye yönelik politikaların ortaya koyulabilmesi için öncelikle vergi uyumunun teorik çerçevesi üzerinde durmak yerinde olacaktır.

Tezin bu bölümü iki ana kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda öncelikle vergi uyumu kavramı açıklanmaya çalışılacak, devamında ise vergi uyumunun çok yönlü bir kavram olması gerçeğinden hareketle diğer disiplinlerle olan ilişkisi irdelenecektir. Günümüz vergi idarelerinin temel başarı ölçütlerinden biri olarak nitelenen yüksek vergi uyumunun bu bağlamdaki önemi ve düzeyinin değerlendirilmesine yönelik metotlar bu kısımda ele alınacak diğer konulardandır. Son olarak ise vergi uyumunu açıklamaya çalışan yaklaşımlar ve bu kapsamda literatürde öne çıkan vergi uyum modelleri incelenecektir. Bölümün ikinci kısmında teorik ve ampirik vergi uyumu literatürü sunulmaktadır. Vergi uyumu oldukça geniş ve çok boyutlu bir kavram olması sebebiyle bu kısım, araştırmayla en ilgili olduğu düşünülen çalışmalarla sınırlandırılmıştır.

2.1. Vergi Uyumunun Teorik Yönden İncelenmesi

2.1.1. Vergi Uyum Kavramı

Vergi uyumu, bireylerin ve diğer vergilendirilebilir kuruluşların herhangi bir zorlama uygulanmaksızın vergi kanunlarının ruhuna ve vergi idaresinin kararlarına uygun

davranmasını ifade etmektedir (James ve Alley, 2002: 32). Daha geniş bir ifadeyle vergi uyumu, beyannamenin verildiği dönemde uygulanan vergi yasaları, yönetmelik ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün doğru ve zamanında yerine getirilmesidir (Roth vd., 1989: 2). Yine benzer bir tanımla vergi uyumu; vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyarak doğru geliri beyan etme, doğru kesinti ve indirimleri talep etme ve vergilerin tamamını zamanında ödeme konusundaki istekliliği olarak ifade edilmektedir (Palil, 2010: 157). Anlaşılabacağı üzere vergi uyumunun içerik ve sınırlarını vergi kanunları belirlemektedir. OECD (2004: 7)'e göre vergi uyumu yasal eksenden başlıca dört yükümlülük kategorisiyle anılmaktadır. Bunlar; (1) vergi sistemine kayıt, (2) vergilemeye dair gerekli belgelerin dosyalanması ve gerektiğinde sunulması, (3) tam ve doğru şekilde kayıtların tutulması ve (4) verginin zamanında ödenmesidir. En genel ifadeyle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunlarına ve vergi idaresinin kararlarına uyma istekliliğini ifade etmektedir.

Vergi uyumuna yönelik tanım ve açıklamalardan hareketle vergi uyumsuzluğunun; vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları ve ilgili düzenlemelere uygun hareket etme isteksizliğini ifade ettiği söylenebilir. Vergi uyumsuzluğu iki tip davranış biçimiyle ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, herhangi bir yasa ihlâli içermeksizin çeşitli muhasebe yöntemleri ve kanundaki boşlukları kullanarak vergiden kaçınmayken, ikincisi ise yasaların ihlâli suretiyle vergi kaçırmaktır (Kirchler ve Wahl, 2010: 333; Lillemets, 2010: 235; Batrancea vd., 2012: 14). Ancak vergiden kaçınmanın vergi uyumsuzluğu olarak nitelenmesinin literatürde tartışmalı olduğu belirtilmelidir (Tunçer, 2003: 94; Benk ve Budak, 2015: 167). Öte yandan verginin olması gerekenden fazla ödenmesi de vergi uyumsuzluğuna işaret etmektedir (Burton ve Sadiq, 2013: 137). Mükellefin olması gerekenden daha az vergi ödemesi durumu vergi yasalarını ihlâl ederek yahut vergiden kaçınarak gerçekleşirken, olması gerekenden daha fazla ödemesi durumu ise kendisine avantaj sağlayan yasal unsurlara uymadığı durumda ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumsuzluk davranışı niteliği itibarıyla kasıtlı ve kasıtsız şekilde gerçekleşebilecektir. Bilinçli uyumsuzluk durumunda, mükellef yasalara dayalı olarak yükümlülüklerinin tamamen farkındayken bu yükümlülüklerle uymamayı tercih etmektedir. Kasıtsız bir davranış sonucu kanunlara aykırı bir durumun ortaya çıkması halinde ise bilinçsiz bir vergi uyumsuzluğundan bahsedilir (McKerchar, 2002: 27).

Vergi uyum ve uyumsuzluğu tanımlarından hareketle kayıt dışı ekonominin de vergi uyumsuzluğu kapsamında bulunduğu belirtilmelidir. Zira kayıt dışı ekonomi, vergi işlemleri yönünden mükellefiyetin veya vergiye tabi gelirin gizlenmesi anlamına gelerek, vergiye tabi gelirin beyan edilmemesi veya eksik edilmesi sonucunu doğurmaktadır (Tunçer, 2005: 219).

Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bağlamında mükellef yaklaşımları farklı vergi uyum davranışlarına dönüşebilecektir. Buna göre mükellef vergi ödevini yakınma duymaksızın gönüllü olarak yerine getirebilir, rahatsızlık duyarak isteksizce yerine getirmeyi tercih edebilir, yasal çerçevede farklı yöntemlerle vergiden kaçınmayı tercih edebilir ya da yasa dışı çeşitli yollarla vergi uyumsuzluğunu tercih edebilecektir (McBarnet, 2003: 229). Burada vergi uyumunun gönüllü olabileceği gibi cebri olarak da gerçekleşebileceğini belirtmek gerekir.

2.1.2. Gönüllü ve Cebri Vergi Uyumu Ayrımı

Vergi mükellefleri, hukukun gücünü ve yetkisini taşıyan tüm kurallara uymak zorunda oldukları gibi, vergi kanunlarına uyma yükümlülüğü de taşımaktadır. Vergi kanunlarının işaret ettiği cezalar ise bu yükümlülüğü güçlendirici bir etkidir. İnsanların kanunlara uygun davranmasını sağlayan birçok faktör olduğu bilinmektedir. Bazıları için uyumun itici gücünü, yasayı ihlâlin yarattığı durumda karşılaşacağı yaptırımların korkusu meydana getirirken kimileri içinse yasaya uyma davranışının doğruluğuna ilişkin hissedilen içsel motivasyon oluşturmaktadır (Murphy vd., 2015: 2). Vergi uyumu her ne kadar kavram itibarıyla vergi borcunun dürüst bir şekilde ödenmesini ifade etse de ödeme davranışının altında yatan algı, gönüllü veya vergi idaresinin zorlamasına dayalı olabilecektir (Kirchler ve Wahl, 2010: 333). Modern toplumlarda vergi mükelleflerinin büyük kısmının zorlama olmaksızın vergi yasalarına gönüllü uyum gösterdiği kabul edilmekle birlikte vergilerin mükelleflerin kullanılabilir gelirini azalttığı düşünüldüğünde, denetlenme ve cezalandırılma korkusuna dayalı olarak zoraki şekilde vergi ödevini yerine getiren mükelleflerin de olması kaçınılmazdır. Bu noktadan hareketle vergi uyumunun dayandığı motivasyona göre gönüllü ve cebri vergi uyumu ayrımı yapmak mümkün olmaktadır.

Vergi uyumunun gönüllü olması, mükellefin vergi idaresince bir baskı görmeksizin yasaların gerektirdiği şekilde davranmasını ifade etmektedir (Manhire, 2015: 12).

Gönüllü vergi uyumunda mükellefler vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi konusunda içsel motivasyona dayalı hareket etmektedir. Dolayısıyla idareye yönelik meşruiyet algısı, güven ve adalet algısı gibi faktörlerin gönüllü vergi uyumunu artırması beklenmektedir (Braithwaite, 2003: 18). Öte yandan mükelleflerin vergi idaresine yönelik meşruiyet, adalet veya güven gibi algılarının olumsuz olması vergi uyumunun tesisinde güç kullanımı ve zorlamayı gerekli kılmaktadır. Bu zorlayıcı unsurlar nedeniyle mükellefler vergiye cebri olarak uyum gösterebilecektir. Anlaşılacağı üzere gönüllü ve cebri vergi uyumu arasında temel fark vergi ödevinin yerine getirilmesindeki motivasyon kaynağından ileri gelmektedir. Dışsal bir zorlama olmaksızın vergi ödevinin yerine getirilmesi durumu gönüllü vergi uyumuna işaret ederken, vergi idaresi tarafından uygulanabilecek yaptırımların endişesiyle vergi ödevinin yerine getirilmesi durumunda ise cebri vergi uyumundan söz edilecektir.

Vergi uyumunun gönüllü ve cebri yönden ayrımı vergi idareleri açısından da önemlidir. Zira cebri uyumun tesisinde vergi idareleri genellikle önemli maliyetlerle karşılaşmaktadır. Bu yüzden ki gelir idarelerinin hedeflerine ulaşabilmek için gönüllü vergi uyumu düzeyini yükselterek, cebri uyuma daha az ihtiyaç duyacak politikalar yürütmesi yerinde olacaktır (OECD, 2005: 9). Ancak gönüllü vergi uyumu yalnızca mükellef ekseninden odaklanması gereken bir konu değildir. Vergi idaresine yönelik mükellefin tutum ve algısındaki olumsuzluk da vergi hasılatının düşmesi, vergi uyuşmazlıklarının artması, devlet-mükellef ilişkilerinin bozulması gibi vergi uyumunu azaltabilecek bir dizi sonuçlar doğurabilecektir (Saygın, 2018: 111). Bu doğrultuda vergi idarelerinin, vergi ödeme davranışının gönüllü hale getirilmesi konusunda mükellefin içsel motivasyonlarını harekete geçirebileceği çeşitli politikalar bulunmaktadır. Mükellef ile adil bir prosedüre dayalı dostça ilişkinin tesis edilmesi, mükellefin işlemlerini kolaylaştıracak uygulamalara gidilmesi bu politikalara örnek olarak gösterilebilir.

2.1.3. Vergi Uyumunun Kavramsal Sınırları

Vergi uyumu maliye literatüründeki bazı kavramlarla benzerlik göstermekte ve bu kavramlar kimi zaman birbiriyle karıştırılabilmektedir. Vergi uyumunun kavramsal sınırlarını ortaya koyabilmek amacıyla bu kavramlar üzerinde durmak yerinde olacaktır.

Vergi uyumuyla yakından ilişkili ve vergi uyumu literatüründe sıklıkla karşılaşılan kavramlardan biri vergi ahlâkıdır. Vergi ahlâkı literatürdeki en genel tanımıyla, kişilerin vergi ödemeleri doğrultusunda hissettikleri içsel motivasyondur (Torgler ve Murphy, 2004: 301). Buradaki içsel motivasyon tabiri mükelleflerin dışsal bir zorlama olmaksızın vergi ödemesi durumuna işaret etmektedir (Aktan, 2012: 168). Mükellefin vergi ödemeye yönelik bireysel isteklilik, ahlâki bir yükümlülük veya sosyal katkıya olan inanç gibi motivasyonları vergi ahlâkını oluşturmaktadır (Lillemets, 2010: 234). Vergi uyum davranışının açıklanmasında yalnızca denetim ve cezalar gibi ekonomik değişkenlere odaklanmanın yetersiz kalması gönüllü vergi uyumuna yönelik araştırmalara ağırlık kazandırmıştır. Bu bağlamda da ön plana çıkan kavramların başında vergi uyumunun belirleyicilerinden biri olan vergi ahlâkı gelmektedir. Vergi ahlâkıyla sıklıkla eş anlamlı olarak kullanılan bir kavram ise vergi etiğidir. Literatürde bu iki kavram çoğunlukla birbiriyle örtüşen kavramlar olarak görülmektedir (Wenzel, 2005b; Noll vd., 2016). Dolayısıyla vergi etiği ile ahlâkı arasında kavramsal açıdan keskin bir ayrım olduğunu söylemek zordur.

Vergi uyumu araştırmalarında sıkça anılan kavramlardan bir diğeri de vergi kültürüdür. Vergi kültürü; bir ülkenin kendi ulusal kültürüne tarihsel süreçte yerleşmiş, süregelen etkileşimleri nedeniyle bağlılık ve bağımlılığın söz konusu olduğu vergi sistemi ve onun uygulanmasıyla ilişkili resmi ve resmi olmayan kurumlar bütünüdür (Nerre, 2001: 289). Bu tanımdan hareketle her toplumun kendi kültüründen etkilenen kendine özgü bir vergi kültürü olduğu söylenebilir. Zira ırk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı ve coğrafi özellikler gibi pek çok faktörce şekillendirilen kültürün, vergi açısından da altyapı oluşturması kaçınılmazdır (Tosuner ve Demir, 2009: 10). Dolayısıyla toplumsal ve kültürel unsurların vergi uyumu açısından önemi, vergi kültürüyle kavramsallaştırılmaktadır.

Vergi ahlâkıyla ve dolayısıyla vergi uyumuyla yakından ilişkili bir diğer kavram vergi bilincidir. Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin üretilmesi bakımından vergilemenin mali amacının önemini bilen kişilerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki tutumlarını ifade etmektedir (Yılmaz, 2013: 204). Vergi bilinci; eğitim düzeyi, vergi idaresinin vergi ve eğitim uygulamalarına ilişkin faaliyetleri, kamu harcamalarının etkinliği, vergi düzenlemelerinin vergi ilkelerine uygunluğu, sağlık ve etkin iletişim kaynakları gibi birçok faktörden etkilenmektedir (Yavuz vd., 2019: 6). Vergilerin sahip

olduğu amaçların farkında olan mükellefin, vergi ödevini yerine getirme konusunda daha gönüllü hareket etmesi beklenecektir. Buna göre vergi bilinci kavramı da vergi uyumunu belirleyen faktörlere yönelik araştırmalardan hareketle ön plana çıkan kavramlar arasındadır.

Öte yandan vergi ahlâkı, kültürü ve bilinci gibi kavramları içine alan daha geniş bir kavram ise vergi zihniyetidir. Vergi zihniyeti, mükelleflerin devlete ve vergiye ilişkin tüm tutumları ve davranış kalıplarını içeren bir kavram olarak tanımlanmaktadır (Tretter, 1974; akt. Nerre, 2001: 288). Vergi zihniyetinin olumlu ve vergi ahlâkının yüksek olduğu durumda yeni vergilerin ve vergi oranlarındaki artışın mükelleflerce kabul düzeyi de yüksek olacaktır (Kirchler, 1997: 424).

Söz konusu kavramlar genel itibarıyla psikolojik ve sosyolojik etkenler çevresinde gelişen ve bu yönüyle de vergi uyumunun gönüllü tarafında yer alan kavramlardır. Vergi uyumunun cebri yönünü vurgulayan kavram ise vergi itaatidir. İtaat kelime anlamı itibarıyla alınan emre uyma, söz dinleme, baş eğme ve inkıyad gibi anlamlar taşımaktadır (Doğan, 2014a: 887). İtaatin sağlanmasında cebri unsurların bulunması şarttır. Buna göre vergi itaati kavramı, mükelleflerin gönüllü olmaksızın mecbur hissettikleri için vergi ödemesi durumunu ifade etmektedir (Saygın, 2018: 8). Zira vergi itaati, vergi ödememenin doğuracağı yakalanma ve ceza korkusu gibi faktörlere bağlı olarak gerçekleşir. Dolayısıyla vergi uyumunun, vergi itaatini de kapsayan daha geniş bir kavram olduğu söylenebilir.

2.1.4. Vergi Uyumunun Multidisipliner Yönü

İnsan davranışlarının arkasında yatan ve bu davranışları şekillendiren pek çok etken bulunmaktadır. Vergi uyumunun en basit haliyle vergi yasalarına uygun davranışı ifade ettiği düşünüldüğünde, bu davranışın da arkasında yatan pek çok neden olacağı açıktır. Bilindiği üzere vergileme; hukuki, iktisadi, mali ve psikolojik yönleri olan çok boyutlu bir kavramdır. Dolayısıyla vergi uyumunun da çok boyutlu bir kavram olması kaçınılmazdır. Bu noktadan hareketle, mükelleflerin vergilemeye olan tutum ve davranışlarını belirleyen etkenleri keşfederek vergi uyumunun artırılması amacıyla vergi idarelerine rehber olacak etkin politika önerilerinin ortaya koyulabilmesi, farklı disiplinlerden yararlanma mecburiyetini doğurmaktadır. Davranışsal ekonomi, psikoloji,

sosyoloji, hukuk ve etik vergi uyumunun yakından ilişkili olduğu alanların başında gelmektedir.

2.1.4.1. Davranışsal Ekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi

İktisat biliminin gelişim sürecinde matematik, ekonometri, fizik vb. bilim dallarıyla olan yakın ilişkisi onun zamanla toplumsal, psikolojik ve tarihsel yönlerinin ihmal edilmesine yol açmıştır (Durusoy, 2008: 3). Matematiksel modeller üzerinden yürütülmeye çalışılan iktisat bilimi, davranışları rasyonel insan temelinde belirli kalıplara oturtan bir bilim dalı haline gelmiştir. İnsanın karmaşık ve öngörülmesi hayli zor olan davranışlarının matematiksel modeller üzerinden açıklanmaya çalışılması, iktisat bilimini bu yönüyle eleştirilerin hedefi haline getirmiştir. Belirtilen bu eksiklik iktisada, psikoloji ve sosyoloji ile temellendirilen farklı bir yaklaşım kazandıran davranışsal iktisadın doğmasına neden olmuştur.

Davranışsal ekonomi; duygular, eğilimler ve ön yargılar gibi psikolojik faktörlerin rasyonel karar verme sürecini karmaşık hale getirdiğinin hesaba katılması gerektiğini ileri süren bir yaklaşımdır. Diğer bir ifadeyle bu yaklaşım; ekonomide insan faktörü gerçeğinden hareketle iktisadın teknik bir boyuta indirgenemeyeceğini, sosyal yönünün de dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır (Altunöz ve Altunöz, 2016: 15). Bu yaklaşıma göre insan, her zaman klasik teorinin öne sürdüğü gibi rasyonel, sonuç odaklı, kendi kendini kontrol edebilen ve egoist tüketici değildir. Davranışsal ekonomi, klasik iktisada yönelik bu eleştirileri bireylerin nasıl karar verdiklerinin anlaşılmasında başlangıç noktası olarak kullanmaktadır (Alm vd., 2019: 7). Buna göre davranışsal ekonominin amacı; ekonomi yazınında tercih kuramı olarak ifade edilen, ölçülmesi mümkün olmayan birey tercih ve davranışlarını etkileyen soyut faktörlerin belirlenerek bunların ekonomik davranışları nasıl etkilediğinin incelenmesidir (Çıplak, 2018: 264).

Davranışsal iktisat perspektifinden vergi uyumunun incelenmesi, genel olarak vergi mükelleflerinin vergiye olan tutum ve davranışları ile bunların belirleyicilerinin tespiti üzerine yoğunlaşmaktadır. Mükelleflerin birçok ülkede geçerli olan düşük denetleme ve ceza oranlarına rağmen vergisini ödemesi; klasik iktisadın rasyonel insan varsayımını şüpheye düşürmekte, vergi ödeme davranışının temelinde psikolojik ve sosyolojik faktörlerin de olabileceğine işaret etmektedir. Öyle ki hemen hemen tüm davranışsal işlemlerin temel özelliği ekonomik aktörlerin değer yargıları, tutumları, algıları ve

ahlâki özelliklerinden etkilenmesidir. Dolayısıyla vergi kaçırmak sadece kaçırma fırsatının, vergi oranlarının ya da denetlenme oranı gibi unsurların değil bireyin yasalara uyma (uymama) istekliliğinin de bir fonksiyonudur (Cullis ve Lewis, 1997: 309).

1970'lerin sonlarından itibaren vergi uyumunun davranışsal iktisat perspektifinden çalışılmaya başlandığı görülmektedir. Bu araştırmalardan ilki Friedland vd. (1978) tarafından gerçekleştirilmiştir. Deneysel tekniklerle gerçekleştirilen bu çalışmada vergi oranı, cezaları, kamusal malların sunumu, sosyal normlar, adalet algısı vb. birçok değişkenin vergi uyum kararı üzerinde etkili olduğu ortaya koyulmuştur (Didinmez, 2018: 82). Vergi uyumu çalışmalarının davranışsal iktisat ekseninde yürütülmesinde öncelikli olarak mükelleflerin vergiyi algılama süreci araştırılmaktadır (Dolbun, 2019: 35). Bu bağlamda anket ve mülakat gibi araştırma tekniklerinin yanı sıra deneysel tekniklerin kullanımının yaygınlaşması, vergi uyum davranışının sosyolojik ve psikolojik yönlerinin anlaşılmasında önemli katkılar sunmuştur. Özetle; ekonomik faktörler, idare, hükümet ve mükellef ilişkileri, adalet ve güven algıları, sosyal ve ahlâki normlar gibi birçok içsel ve dışsal nitelikteki motivasyon unsuru vergi uyum kararı üzerinde etkili olabilmekte, bunların araştırılmasında ise davranışsal iktisat öğretisi önem kazanmaktadır.

2.1.4.2. Psikoloji ve Vergi Uyumu İlişkisi

İç ve dış etkenler karşısında insan davranışlarını inceleyen psikoloji bilimi ile mükelleflerin vergilemeye yönelik gösterdikleri tepkilerin değerlendirilmesi maliye bilimi açısından ayrı bir önem taşımaktadır (Koç, 2019: 1016). Vergi uyumu çalışmaları çok uzun yıllar ekonomi bilimi çatısı altında gerçekleştirilmekle birlikte, psikoloji biliminin de son çeyrek asırda bu alana özel önem atfettiği görülmektedir. Farklı mükellef türleri açısından gerçekleştirilen pek çok çalışma, ekonomik faktörlerin yanı sıra sosyolojik ve psikolojik faktörlerin de vergi uyumunun açıklanmasında önemli olduğunu göstermiştir (bkz. Hartner vd., 2008; Alm ve Torgler, 2011; Cullis vd., 2012; Faizal ve Palil, 2015; Sigle vd., 2018).

Vergiler, maliye politikasının araçlarından biri olarak devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesinin de önemli bir aracıdır. Dolayısıyla verginin sosyolojisi ve sosyal psikolojisi de vardır. Vergilerin sosyal psikolojik yönü kamu maliyesinin bütçe ve kamu

harcamaları gibi kurumlarında da bulunmakla birlikte, vergilemede olduğu gibi bireysel psikoloji bu kurumlarda ön plana çıkmamaktadır (User, 1992: 1).

Vergi ödeme davranışının psikoloji bilimine yaklaşması özellikle bilişsel psikoloji ve sosyal psikoloji alt bilim dalları ekseninde gerçekleşmektedir. Bilişsel psikoloji; düşünme, hissetme, öğrenme, anımsama, karar verme, dil, problem çözme ve yargılama gibi zihinsel süreçlerin en geniş anlamda incelenmesidir (Eser ve Toigonbaeva, 2011: 29). Vergi uyumu yönünden bakıldığında ise bilişsel psikolojinin önemli konuları arasında bulunan çoğulcu bilgisizlik ve bilişsel çelişki gibi konular vergi uyumu açısından ele alınabilmektedir (Kitapçı, 2015: 35).

Mükellefler kimi zaman diğer mükelleflerin vergi kanunlarına uymadığı algısına kapılarak belli düzeyde bir uyumsuzluğun kabul edilebilir olduğunu düşünebilir. Kendileri dışındaki mükelleflerin daha az vergi ödediğini düşünen mükellefte vergi kaçırmanın kabul edilebilir bir davranış olduğu kanaati oluşabilmektedir (Wenzel, 2005a: 865). Bu durum, çoğulcu bilgisizlik olarak açıklanmakta ve vergi ödeme davranışını etkileyebilmektedir. Bilişsel çelişki durumu ise bireyin inanç, tutum ve davranışlarının çeliştiği durumu ifade eder. Bu çelişkiyi yaşayan bireyler genellikle bu çelişkiyi görmezden gelme, kabul etmeme veya minimize etme eğilimindedir (Nofsinger, 2018). Buna göre örneğin, vergi kaçırmayı doğru bir davranış olarak görmemesine rağmen dürtülerine hâkim olamayarak vergi kaçıran mükellef, bu davranışını haklı çıkarmak için kaçakçılık davranışına ilişkin tutumlarını değiştirebilecektir (Nordblom ve Zamac, 2012: 157). Vergi adaletsizliği ve vergi kaçırmanın toplumun genelinde yaygın olduğu algısı, devlete güvenin azalması ve mali sömürü gibi hisler bilişsel çelişki yaşanmasında etkili olabilmektedir (Kitapçı, 2016: 64). Mükellefin yaşadığı bu gibi çeşitli bilişsel yanlılıklar vergi uyum davranışı hakkında önemli bilgiler verebilecektir.

Sosyal psikoloji ise bireyle onun sosyal ve kültürel çevresi arasındaki korelasyonu (karşılıklı ilişkiyi) ve bunun temelinde yatan psikolojiyi (motivasyonu) inceleyen bilim dalıdır (Tutar, 2016: 21). Dolayısıyla sosyal psikoloji, vergi uyumuyla yakın ilişki içindedir. Zira vergi uyum davranışının toplumsal etkileşimden etkilenmesi kaçınılmazdır. Örneğin birey, toplumdaki diğer insanların vergi ödediğini düşünürse vergi ödemeye daha yatkın olabilecektir. Benzer şekilde hükümet yetkilileri tarafından

kendisine saygılı bir muamele gösterildiğini veya önem verildiğini düşünmesi, vergi ödeme davranışı üzerinde etkili olabilecektir (Hill, 2010: 181). Yine araştırmalara göre kamu ile birey arasındaki mali değişim ilişkisindeki eşitsizlik algısı, mükellefin vergi kaçırma eğilimi yeniden sağlama yönünde bir reaksiyon olarak görmesine neden olmaktadır (Bilgin, 2011: 270). İnsan davranışını çözümleyerek mükelleflerin vergi uyum davranışlarını anlamak ve öngörmenin mümkün olacağı düşüncesi, sosyal psikoloji ve vergi uyumu ilişkisinin özünü oluşturmaktadır (Smart, 2012: 26). Anlaşılabileceği üzere mükellefin vergiye olan tutum ve davranışlarının incelenmesi, vergi ödeme (ya da ödememe) davranışı arkasında yatan içsel motivasyonun ortaya koyulması gibi konularda psikolojiden faydalanmak mümkün olmaktadır.

2.1.4.3. Sosyoloji ve Vergi Uyumu İlişkisi

Sosyal bir olay olan mali olayların kamu maliyesi biliminde bütüncül bir bakış yerine yalnızca iktisadi yönden analiz edilmesi, diğer sosyal olaylardan, yapı ve kurumlardan nasıl etkilendiğini ve onları nasıl etkilediğinin bilinmesi açısından ciddi eksikliklere sebep olmaktadır (Çelebi, 2012: 1). Oysa mali olayların temelinde insan olduğu düşünüldüğünde, bu mali olayların ve etkilerinin incelenmesi açısından başvurulacak kaynakların başında sosyoloji bilimi gelmektedir (Sakınç ve Cura, 2012: 33). Sosyoloji; insanların ortak yaşamı ve katılımlarıyla ortaya çıkan toplumu, toplum hayatı ve toplumsal yapıyı, bu yapıda meydana gelen değişimleri bilimsel yöntemin kendine özgü teknikleriyle inceleyen sosyal bir bilim dalıdır (Doğan, 2014b: 33).

Toplumun bir parçası olarak bireyin sahip olduğu ahlâki, dini, siyasi vb. görüşlerin yanı sıra özellikle vergileme gibi konulardaki tutum, alışkanlık ve davranışlar kalıtsal açıdan yansız olup, toplumsal etkileşim içinde şekillenmekte ve bir kuşaktan diğerine aktarılmaktadır (Canbay ve Çetin, 2007: 52). Dolayısıyla her toplumun vergiye olan tutum ve algısı aynı değildir, bu doğrultudaki araştırmalar ülkeler arası vergi algısının farklılıklar gösterdiğini doğrulamaktadır (Cummings vd., 2004; Alm ve Torgler, 2006; Lewis vd., 2009). İçinde bulunduğu toplumdan etkilenen bir varlık olan insanın vergi davranışı üzerinde, toplumdaki dürüstlük, adalet ve vatandaşlık bilinci gibi faktörler de etkili olacaktır. Yine toplumun sahip olduğu yüksek vergi ahlakı, bireyler üzerinde vergi ödeme davranışına yönelik pozitif baskı oluştururken olumsuz davranışlar açısından ise caydırıcı etki gösterebilecektir (Tosuner ve Demir, 2007: 13). Diğer ifadeyle

mükelleflerin vergiye uyum davranışı yalnızca kendi kişisel tercihlerinin bir fonksiyonu olarak doğmamaktadır. Toplumun bir üyesi olan birey, toplum tarafından onaylanma (sosyal kabul) arzusu da taşıyabilmektedir ve dolayısıyla bireyler için toplumdaki diğer kişilerin davranışları da önem arz etmektedir. Vergi uyumu ve sosyoloji ilişkisinin taşıdığı önem de bu noktada kendini göstermektedir. Öyle ki toplumun kabul edip benimsemediği vergi politikalarına yönelik gösterilen direnç, bireylerin vergi ödemeye karşı isteksiz olmalarına neden olmakta ve dolayısıyla vergiye uyumun artırılması önünde engel teşkil etmektedir (Dayıoğlu, 2018: 42).

Mükelleflerin vergi bilincini belirleyen topluma özgü faktörleri ifade eden vergi kültürü kavramı kullanılarak bireylerin ve toplumun vergiye olan tutum ve davranışları çözümlendiğinde, vergi kaçırma ve kayıt dışı ekonomi gibi problemlerin sadece yasal yaptırımlarla çözülemeyeceği düşüncesi kabul görmeye başlamıştır (Özdemir, 2015: 175). Toplumsal hayatın içinden bir kavram olarak vergilerin araştırmalarda giderek öne çıkan insanı ve toplumu etkileyen yönü, vergilerin sosyolojik boyutunun da önemini ortaya koymaktadır. Vergilerin sözü edilen bu yönünün dikkate alınmadığı, birey ve toplum etkileşiminden uzak vergi uyum politikalarının başarı şansı zayıf olacaktır.

2.1.4.4. Hukuk ve Vergi Uyumu İlişkisi

Bilindiği üzere modern demokratik devletlerin en belirgin özelliklerinden biri hukuka bağlılıktır. Devletin her türlü eylem ve işlemlerinde hukuka bağlı kalması ve hukukun yönetilenlerin yanı sıra yönetenler için de bağlayıcı olması anlamları taşıyan hukuka bağlılığın, vergi hukukuna yansması verginin kanuniliği ilkesi ile olmuştur (Taşkan, 2018: 25). Bu ilke aynı zamanda vergilemenin hukuki sınırını da çizerek vergi ve benzeri kamu gelirlerinin ancak kanunla konulabileceğini ifade etmektedir. Gerçekten de hukuk devleti olgusunu benimseyen her ülkede; vergilerin salınması, toplanması, harcanması ve diğer mali uygulamalar hukuka bağlı ve hukuk bilimiyle yakından ilişkili olarak şekillenmektedir. Dolayısıyla vergi uyumunun da hukuk ile yakından ilişkili olması kaçınılmazdır.

Vergi uyumu ile hukuk arasındaki ilişki, özellikle devlet ve birey ilişkisinden ileri gelmektedir. Devletler, yüzyıllardır kamu harcamalarının finansmanı amacıyla kanunların verdiği yetkiyle ve gerektiğinde yine dayanağını kanunların oluşturduğu hukuksal cebir altında vatandaşlardan vergi toplamaktadır. Birey ve devlet arasında

kanunlarla kurulan bu vergileme ilişkisi, birçok yönüyle vergi uyumunu etkileyebilecektir. Örneğin, mükelleflerin vergilerle finanse edilen kamu harcamalarının kullanımına yönelik görüşleri vergi ödemeye yönelik tutumlarının üzerinde etkili olabilecektir. Araştırmalar, kamu harcamalarında şeffaflığın ve mükellef tercihlerine önem verilmesi gibi unsurların vergi uyumunda etkili olduğunu göstermektedir (Alm vd., 1993; Djawadi ve Fahr, 2013; Falsetta vd., 2015).

Devlet ve mükellef ilişkilerinde kendini gösteren toplanan vergilerle yapılan hizmetlere yönelik algı, hukuk sisteminin işleyişine olan inanç ve vergisel düzenlemelere ilişkin güven gibi çeşitlendirilebilecek faktörlerin psikolojik ve sosyolojik niteliği ön planda olmakla beraber vergi uygulamalarının hukuki bir arka planla şekillendirildiği açıktır. Dolayısıyla vergi uyumunun artırılması adına bahsedilen unsurların iyileştirilerek, yerinde yasal düzenlemelerin yapılması konusunda hukuk bilimine de önemli roller düşmektedir.

Hukuk bilimi ve vergi uyumunun kesiştiği hususlardan diğeri ise vergi mevzuatının karmaşıklığıyla ilgilidir. Vergi mevzuatı gerek kendi niteliği gerekse sosyal, ekonomik ve hukuki alanda çıkan gelişmeler nedeniyle karmaşık düzenlemeler barındırabilmektedir. Bu karmaşıklık, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru anlamalarını zorlaştırarak vergi ödevinin doğru şekilde yerine getirilmemesine neden olabilmektedir (Üyümez, 2016: 75). Vergi yasalarına uyumu kolaylaştırmak adına vergi mevzuatının basit, açık ve anlaşılabilir şekilde dizayn edilmesinde ise hukuk bilimine ihtiyaç duyulacağı açıktır.

2.1.4.5. Etik ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergileme ilişkisi her ne kadar hukuk kurallarıyla tesis edilse de, bu ilişkinin sağlıklı yürütülmesinde birey ve toplum nezdinde etik değerlere bağlılık da hayli önem arz etmektedir. Genel anlamda etik insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değer, norm ve kuralları; doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlâksal yönlerden araştıran bir felsefe disiplini (Yurdakul, 2013: 6). Etik ahlâkiliği vurgulayan insan eylemlerini konu almakta ve herkesin işini, görevini en iyi şekilde, doğru ve tam olarak yapmasını ve kimseye zarar vermemesini gerektirmektedir (Kılıç, 2017: 1). İnsanların günlük yaşamındaki karar ve eylemlerinde kendilerine ait etik değerler etkili olduğu gibi, vergiye ilişkin tutum ve davranışlarında da bu değerlerin

belirleyici olması beklenir. Zira etik değerlerin, mükelleflere vergi uyum davranışı yönünden nasıl doğru ve adil davranabilecekleri konusunda kılavuzluk edeceğine inanılmaktadır (Ho ve Wong, 2008: 369).

Etik ve vergi uyumu ilişkisinin ön plana çıktığı en önemli kavram vergi etiğidir. Vergi etiği, mükelleflerin vergisel işlemlerde duyduğu ahlâki bir zorunluluk gereği dürüst olması gerektiğine dair inancı temsil etmektedir (Wenzel, 2005b: 492). Araştırmalar vergi etiğini; verginin ödenmesi konusunda içsel bir motivasyon olarak nitelendirerek, bu faktörün vergi uyumunu pozitif etkilediğini göstermektedir (Reckers vd., 1994; Wenzel, 2005b; Ho ve Wong, 2008). Vergilemenin etik yönü mükelleflerin genel ahlâki değerleri vergisel davranışlarına yansıtmaları gereğinden ileri gelmektedir. Diğer birçok suç gibi vergi kaçırma davranışının da yasal ve ahlâki bir suç addedilerek, vergi ödemenin sosyal bir kural haline getirilmesinde etik değerlere bağlılığın önemli işlevi bulunmaktadır. Genel etik değerlere bağlılığın yüksek olduğu toplumlarda vergi etik değerleri de yüksek olacaktır. Vergi uyumunun tüm yönleriyle ortaya koyulabilmesi için vergi etiğinin daha derinlemesine araştırılması önemlidir (Torgler, 2003a: 81).

2.1.5. Vergi Uyumunun Önemi

Vergi ödeme, devletlerin kamusal mal sunumuna ve kaynak dağılımına imkân veren bir vatandaşlık görevidir. Çok uzun bir geçmişe sahip olduğu gibi gelecekte de olması muhtemel vergiler, çoğu zaman vergi idareleri ile mükellefler arasında potansiyel bir stres kaynağı olmuştur. Her vergileme döneminde sayısız insan, kendisine en az vergi borcuna imkân verecek düzenlemeleri yapma gayretindedir. Dolayısıyla vergi uyum probleminin de vergiler kadar uzun bir geçmişe sahip olduğu düşünülebilir.

Bilindiği üzere vergilemenin mali amacının yanı sıra ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımını iyileştirmek gibi ekonomik ve sosyal amaçları da bulunmaktadır. Vergi uyumsuzluğunun artması durumunda vergilerin bu amaçlar bağlamında araç olma işlevi zarar görecektir. Buna göre vergiye atfedilen amaçlar doğrultusunda vergi uyumunun da önemi ortaya çıkmaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki vergi uyumunun artırılması, ister gönüllü ister cebri bir çabanın ürünü olsun, modern vergi sistemlerinin temel hedefidir. Ancak elbette düşük işlemsel maliyet içermesi nedeniyle arzu edilen gönüllü vergi uyum düzeyinin artırılmasıdır (Tran-Nam, 2012: 495).

Vergi uyumunun önemi, öncelikle ülkelerin en önemli gelir kaynağını meydana getiren vergilerin miktarı, istikrarı ve etkinliği yönünden kendini göstermektedir. Vergi uyumsuzluğunun yüksek olduğu ekonomilerde kamu hizmetlerinin yetersiz finansmanı vergi oranlarının artırılmasını ya da borçlanma, para basma gibi farklı ekonomik ve sosyal sonuçları olan alternatif gelir kaynaklarına yönelimi gerekli kılabilir. Bu bağlamda vergi oranlarının artırılması, dürüst mükellefin vergi yükünü artırarak toplumda adalet ve güven algılarının zayıflaması ve sonuç olarak da vergi uyumsuzluğunun daha da yükselmesi sonucunu beraberinde getirecektir. Öte yandan yüksek vergi uyumunun borçlanma ihtiyacını azalttığı düşünüldüğünde, bütçe açığının yaratacağı olumsuz ekonomik etkiler de sınırlandırılmış olacaktır. Bu yönüyle vergi uyumu, dünya genelindeki tüm devletler için bütçe açıklarını yönetmeleri açısından da önem arz etmektedir (Jimenez ve Iyer, 2016: 17).

Gelir dağılımının iyileştirilmesi amacı vergi uyumunun önemine işaret eden bir diğer etkidir. Vergi yükünün belirli kesimlerin üzerinde kalması ise vergilemede yatay ve dikey eşitlik³⁴ açısından sorun teşkil edecektir. Yatay eşitlik ekseninden bakıldığında aynı gelire sahip iki kişiden birinin vergi kaçırması durumunda, bu kişinin kullanılabilir geliri vergi nedeniyle azalmazken dürüst mükellefin ise azalacaktır. Öte yandan düşük gelir grubundaki mükelleflerin kaynaktan kesinti gibi nedenlerle vergi kaçırma fırsatları daha düşük olmaktadır (Saruç, 2015: 30). Vergi kaçırılması halinde bu durum yüksek gelirlilerin daha az vergi ödemesi durumuyla sonuçlanacaktır. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğu, dürüst mükelleften dürüst olmayan mükellefe doğru gelirin yeniden dağıtımına neden olarak gelir adaletine zarar vermektedir.

Artan vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin payını yükselterek ekonomik eşitsizliğin artmasına neden olmaktadır (Palil, 2016: 189). Kayıt dışı ekonomi, vergi ödevini yerine getiren mükellefin aleyhine bir rekabet eşitsizliğini beraberinde getirir. Zira vergisini ödeyen mükelleflerin maliyetleri artarken, vergi kaçırıcılar ise vergilerin yarattığı maliyete katlanmamaktadır. Bu eşitsizlik durumunun hüküm sürdüğü ekonomik ortamda adalet ve güven algısının zarar görmesi kayıt dışı ekonomiye yönelimi daha da teşvik edebilecektir. Diğer yandan vergi kaçağı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetler;

³⁴ Yatay eşitlik, aynı şartlarda olanlara aynı muameleyi; dikey eşitlik ise aynı şartlarda olmayanlara farklı muameleyi gerektirmektedir. Örneğin gelir vergisi açısından bakıldığında; yatay eşitlik aynı gelire sahip iki bireyin eşit vergilendirilmesini, dikey eşitlik ise az geliri veya hiç geliri olmayan birey ile yüksek gelire sahip bireyin aynı tutarı ödememesini gerektirmektedir (Steuerle, 2002: 257).

işsizlik oranı, gelir düzeyi gibi makroekonomik değişkenlerin tahmininde belirsiz ve güvenilir olmayan sonuçlar da yaratır. Bu durum etkin ekonomi politikalarının yürütülmesi önünde engel teşkil etmektedir (Erkuş ve Karagöz, 2009: 130).

Vergi kaçırma davranışının ve kayıt dışı ekonominin payının artmasının bir diğer olumsuz etkisi ise devlet ve birey ilişkileri üzerinedir. Söz konusu faaliyetin yüksek olduğu toplumlarda kamu otoritesine ve vergi sistemine olan güven ve meşruiyet gibi yasalara uyumda etkili içsel motivasyonlar zayıf olabilecektir. Ayrıca toplumda vergi kaçırmanın sık gerçekleştiğine dair algının yaygınlığı, dürüst mükellefin de dürüst davranmama ve vergi kaçırmaya yönelik ahlâki maliyetlerinin düşmesine neden olacaktır. Böylece yasalara uyma ve kamu politikalarını desteklemeye yönelik içsel motivasyonları dışlayıcı bir sonuç doğacaktır (Torgler vd., 2011: 475).

Özetlemek gerekirse vergi uyumu öncelikle, devletlerin kamu harcamalarının finansmanında ihtiyaç duyduğu istikrarlı ve yeterli finansmanın sağlanması noktasında önem arz etmektedir. Devletlerin en önemli gelirini temsil eden vergilere mükelleflerce gösterilen yüksek uyum; finansman ihtiyacı için vergi oranlarının artırılması, borçlanma ve para basma gibi alternatif seçeneklere olan ihtiyacı azaltacaktır. Aynı zamanda vergilerin maliye politikası aracı olarak gelir dağılımının iyileştirilmesi, ekonomik istikrar gibi amaçlarda kullanım işlevini güçlendirerek daha sağlıklı ekonomik politikaların inşasını kolaylaştıracaktır. Yine kayıt dışı ekonominin azalmasıyla haksız rekabetin önlenmesi, devlet ve mükellef arasında tesis edilen güven ilişkisi, vergi uyum maliyetlerinin azalması gibi birçok yönden vergi uyumunun önemi kendini göstermektedir.

2.1.6. Vergi Uyum Düzeyinin Değerlendirilmesi

Vergi uyumsuzluğunun giderilmesine yönelik etkin politikaların ortaya koyulması öncelikle vergi uyumsuzluğunun ne boyutta olduğunun anlaşılmasıyla mümkün olacaktır. Ancak yasa dışı bir faaliyetin düzeyi hakkında bilgi elde etmek zordur zira bu eylemlere karşı ciddi yaptırımların olduğu düşünüldüğünde hiç kimse bu tür bir eylemle ilişkilendirilmek istemeyecektir. Dolayısıyla bireysel veya genel düzeyde vergi uyum düzeyinin hesaplanmasını veya takibini sağlayan etkili bir ölçüm aracı olduğunu söylemek zordur. Vergi uyumunun her unsuru dikkate alacak evrensel bir ölçüm şekli

olmamakla beraber, farklı metodolojilerden ve yaklaşımlardan doğan çeşitli göstergeler ile vergi uyum düzeyine ilişkin değerlendirmeler yapılabilmektedir.

Denetimler, referans alınan veriler, izleme, analiz ve deneylere dayalı olarak elde edilen araştırma sonuçları gibi kaynaklar kullanılarak vergi uyum veya uyumsuzluk düzeyine ilişkin çıkarım yapmak mümkün olmaktadır. Bunların yanı sıra ABD’deki TCMP (Taxpayer Compliance Measurement Program) uygulamasında olduğu gibi rastgele seçilen mükellef örnekleminin ayrıntılı incelemesine dayalı olarak vergi kaçırma düzeyi tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu gibi araştırmalar, doğrudan ölçüm yöntemleri olarak nitelenmektedir (Feld, 2009: 150). Ancak herkesin inceleme veya denetleme konusu yapılması mümkün olmayacağından bu yöntemlerden elde edilen verilerin vergi uyumsuzluğuna ilişkin net ve genel ölçekli bir bilgi sunması beklenmeyecektir.

Öte yandan doğrudan elde edilen verilerle değil de çeşitli göstergelerden yararlanılarak vergi uyum düzeyine ilişkin çıkarımlar yapılmasını sağlayan dolaylı ölçüm yöntemleri de bulunmaktadır. Bu kapsamda izlenen yöntemlerden biri, vergi boşluğunun (tax gap)³⁵ hesaplanmasıdır. Vergi boşluğunun analiziyle belirli bir vergiyi veya vergi sisteminin geneline ilişkin vergi uyumsuzluk düzeyi ve bileşenleri hakkında bilgi edinmek mümkün olmaktadır (Duran-Cabre, 2019: 208). Buna göre düşük düzeyde vergi boşluğu yüksek vergi uyumuna işaret ederken, yüksek düzeyde vergi boşluğu ise vergi uyumsuzluğunun boyutu hakkında fikir verebilecektir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bu ve benzeri matematiksel ölçüm yöntemleri vergi uyum düzeyine ilişkin ancak yüzeysel bir tahmin ve çıkarım sağlamaktadır. Zira vergi gelirlerinin artması ile vergi uyum düzeyinin artması aynı manaya gelmediği gibi, hatalı olarak fazla ödemeler sonucu vergi boşluğunun düşük çıkması da vergi uyumunun göstergesi olmayacaktır.

Öte yandan ulusal gelir ve gider hesaplarındaki tutarsızlık, resmi ve fiili iş gücü düzeyi farkı, elektrik tüketimi ve milli gelir düzeyi arasındaki ilişki vb. veriler de kayıt dışı ekonominin boyutlarının öngörülmesinde fikir verebilmektedir (Vuletin, 2008: 5).

Yine parasal istatistikler kullanılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, diğer ifadeyle vergi uyumsuzluğu düzeyi hakkında bilgi edinmek mümkün olmaktadır. Fisher’ın para ve dolaşım hızı arasındaki ilişkiyi ortaya koyduğu “miktar teorisi” vergi uyum düzeyi

³⁵ Vergi boşluğu; ilgili dönemde vergi kanunları çerçevesinde ödenmesi gereken toplam vergi geliri ile tahsili gerçekleşmiş toplam vergi geliri arasındaki farkı temsil etmektedir (EU, 2016: 14).

hakkında fikir verebilmektedir. Buna göre işlem hacmi ile GSMH arasında uzun vadede değişmeyen bir ilişki olduğu ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğu varsayımından hareketle, işlem hacminin GSMH'ye oranındaki değişikliğin izlenmesiyle kayıt dışı ekonominin boyutu tahmin edilmektedir (Akça ve Bal, 2018: 693). Benzer bir diğer metotta yasa dışı işlemlerin nakit parayla yapılacağı varsayımından hareketle, emisyon hacminin vergi uyumsuzluğu düzeyi hakkında bilgi vereceği düşünülmektedir. Tedavüldeki para miktarının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide kullanılan para miktarı toplamına eşit olacağı ve paranın dolaşım hızının da sabit olması şartıyla, emisyon hacminin toplam mevduatlara oranının artması vergilendirilmemiş ekonomik faaliyetlerin arttığının göstergesi olacaktır (Biberoğlu, 2006: 89). Daha yaygın bir diğer yaklaşımda ise kayıt dışı ekonomi boyutunun tahmininde para talebi dikkate alınmaktadır. Para talebi; gelir ve faiz oranı gibi geleneksel faktörlerin olduğu gibi bireyleri vergi kaçırmaya teşvik eden çeşitli faktörlerin (doğrudan ve dolaylı vergilerin, vergi sisteminin karmaşıklığı, hükümet düzenlemelerinin yoğunluğu) de bir fonksiyonudur. Buna göre para talebinde bir aşırılık ya da adı geçen vb. değişkenlerle açıklanamayan para talebi artışı vergi kaçagını akla getirmektedir (Alm, 2012: 58).

2.1.7. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Yaklaşım ve Modeller

Vergi uyumu çalışmaları Becker (1968)'ın ekonomik suçlara ilişkin çalışmasının Allingham ve Sandmo (1972) tarafından vergi uyumu ekseninden geliştirilmesiyle başlamıştır. Çalışmada vergi mükelleflerinin amacının gelirlerini maksimize etmek olduğu, vergi kaçırma eyleminin denetim ve ceza alma riski, vergi oranı gibi faktörler tarafından belirlendiği ileri sürülmektedir. Ancak vergilemenin odağında insan faktörü olduğu düşünüldüğünde, vergi davranışını sadece ekonomik faktörlerle açıklamak eksik kalacaktır. Nitekim denetleme ve ceza oranının oldukça düşük olduğu durumda dahi insanların önemli bir kısmının vergi yükümlüğünü yerine getirdiği bilinmektedir (Sour, 2004: 47). Bu gerçekten hareketle özellikle son çeyrek asırda vergi uyumu; ekonomistlerin yanı sıra psikoloji, sosyoloji gibi diğer sosyal bilimler alanındaki araştırmacılar tarafından da yoğun şekilde çalışılarak, vergi uyumunun artırılmasında sosyal ve psikolojik faktörlerin önemine odaklanılmıştır. Ekonomik temelli teoride “İnsanlar neden vergi yasalarına uyar?” sorusunun cevabını denetim ve cezalandırılma

korkusu oluştururken psikoloji temelli yaklaşımda ise adalet, güven, etik ve kültürel değerler gibi birçok faktör oluşturmaktadır.

2.1.7.1. Ekonomik Yaklaşım

Bu yaklaşıma göre rasyonel mükellef, vergi kaçırma kararı verirken vergi kaçırma sonucu elde edeceği fayda ile bu eylemin tespit edilme ve ceza riskini göz önünde bulundurmakta ve kendi için en faydalı seçeneğe yönelmektedir. Mükellefler için yakalanma ve cezalandırılma korkusu modele göre vergiye tabi gelirin doğru ve eksiksiz beyanı üzerinde en önemli etken olmaktadır (Alm, 2018: 2). Daha açık bir ifadeyle bu yaklaşımda mükellefler vergi kaçırma girişiminde bulunmadan önce fayda maliyet analizi yapmakta ancak vergi kaçırmanın beklenen faydasının beklenen maliyetinden yüksek olması durumunda vergi kaçırmayı tercih etmektedir. Bireylerin kişisel çıkarları vergi yasalarına uyumda temel motivasyon kaynağını oluşturmaktadır. Bu yaklaşım literatürde “Beklenen Fayda Teorisi” (Expected Utility Theory), “Rasyonel Tercih Teorisi”, “Caydırma Modeli” (Deterrence Model) gibi farklı adlarla da anılmaktadır. Vergi uyumu çalışmalarının ekonomik eksenden incelenmesinde nc alışma Allingham ve Sandmo (1972)’dur.

Ekonomik yaklaşımın dayanağını oluşturan Beklenen Fayda Teorisi, kişilerin bir eylemin her olası sonucunu beklenen faydası ve gerçekleşme olasılığı çerçevesinde değerlendirerek kendisine en yüksek faydayı sağlayacak eyleme yöneldiğini ileri sürmektedir (Lawsky, 2011: 914). Bu model kapsamında mükelleflerin vergi uyum davranışı, vergi kaçırma eylemi sonucu denetlenme ve ceza ihtimali üzerinden açıklanmaktadır.

Teoriye göre mükellefin vergi uyum veya uyumsuzluğu tercihi; denetlenme riski, ceza miktarı, vergi oranı ve gelir seviyesi olmak üzere dört faktöre dayanmaktadır (Bornman, 2015: 774). Aynı zamanda mükellefler belirtilen faktörler konusunda tam bilgiye sahip ve bu bağlamda gelirlerini en yüksek düzeye çıkarmak isteyen akılcı aktörler olarak nitelenmektedir. Haliyle mükellefler, çeşitli yollarla vergi yükünü ve vergisel sorumlulukları azaltma gayretindedir ve bu yönüyle vergiler mükellefler açısından zorunlu bir ödeme niteliği taşımaktadır (Didinmez ve Seçilmiş: 2018: 107). Vergi uyumunun tesisinde cezai müeyyidelere atfedilen önem nedeniyle korku ön planda olup, vergi ödemelerinde gönüllülük unsuru bulunmamaktadır (Dayıoğlu, 2018: 44).

Modele göre mükelleflerin takip edebileceği iki farklı davranış şekli bulunmaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972: 224). Birincisi gerçek gelir tutarını tam beyan etmek iken ikincisi ise gerçek gelirin altında beyanda bulunmaktır. Rasyonel mükellef varsayımı doğrultusunda mükellefin davranışı belirsizlik ve denetim riski altındaki bir tercihi yansıtmaktadır. Mükellefin tercihi doğrultusunda üç farklı vergi sonrası gelir düzeyi ortaya çıkabilecektir. Bunlar; (A) mükellefin vergi yasalarına tam uyum gösterdiği diğer ifadeyle gelirini tam olarak beyan ettiği ve dolayısıyla denetim riskinin önem arz etmediği durum, (B) gelirini olduğundan az beyan ettiği ve denetimin gerçekleşmediği durum ve (C) gelirinin olduğundan az beyan etmekle birlikte denetlemeye bağlı olarak cezalandırıldığı durumdur. Bu üç durum arasındaki ilişki $C < A < B$ şeklindedir (Batrancea, 2012: 15, 16). Mükellefler tarafından söz konusu seçeneklerin beklenen fayda ve maliyetleri değerlendirilerek, bu çerçevede vergi kaçırma yahut kaçırmama eğer kaçırılacaksa ne miktarda kaçırılacağına karar verilmektedir. Buna göre vergi uyumu, mükelleflerin rasyonel portföy tercihinin bir sonucu olarak nitelenmektedir (Benk ve Budak, 2015: 165).

Ekonomik yaklaşımda değinildiği üzere bireyler gelirlerini artırmak isteyen ve riskten kaçınan bireyler olarak nitelenmektedir. Bu varsayıma göre vergi uyumsuzluğu mükellefin riskini artıracak yahut gelirini azaltacak sonuçlar doğurmadıkça mükelleflerin vergi yasalarına uyması beklenmeyecektir (Das-Gupta, 2004: 5). Vergi uyum düzeyini yükseltmek isteyen idarenin bu noktada, denetim ve cezaların yoğunluğunu artırmak suretiyle vergi kaçırmanın marjinal faydasını marjinal maliyetinin altına indirmesi gerekir.

Vergi kaçırma davranışının ekonomik yönden irdelenmesinde öncü çalışma olan Allingham ve Sandmo (1972) modeli, birçok araştırmacı tarafından geliştirilmiştir. Yitzhaki (1974)'e göre vergi cezalarının beyan dışı bırakılan gelir üzerinden uygulanması, vergi oranının artmasıyla iki karşıt etki olan gelir ve ikâme etkisini doğurmaktadır. Ancak cezalar beklenen fayda teorisinin aksine, beyan edilmeyen gelir miktarı yerine kaçırılan vergi miktarı üzerinden uygulandığı takdirde ikâme etkisinin olmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla risk sevmeyen mükellef varsayımı altında vergi oranlarındaki artış kaçırılan vergi miktarının azalmasını sağlayacaktır (Yitzhaki, 1974: 201). Önemli eleştirilere hedef olan ve genel kaniya ters düşen bu yaklaşımın temelinde; cezaların yüzdesel olarak vergi oranına bağlı olduğu durumda vergi

oranlarındaki artış ikâme etkisi yaratmaksızın kullanılabilir gelirden düşüş etkisi yaratacağı ve vergi oranındaki artışın doğurduğu gelir etkisinin beyan edilen gelir düzeyini artıracacağı öngörüsü yatmaktadır (Saruç, 2015: 46).

Benzer şekilde modeli geliştirmek amacıyla birçok yazar tarafından; denetim ve ceza stratejileri, bireysel tercihlerin (meslek ve sektörel seçim, vergiden kaçınma stratejileri vb.) incelenmesi, alternatif vergi ve ceza uygulamaları, mali parametrelere belirsizlik ve karmaşıklığın dahil edilmesi ve kamu hizmetlerinin tanımlanması gibi vergi kaçırmanın çeşitli boyutlarına yönelik ilaveler yapılmıştır (örn. Christiansen, 1980; Witte ve Woodburry, 1985; Cowell 1990; Andreoni vd. 1998; Slemrod ve Yitzhaki, 2002; Sandmo, 2005, Slemrod, 2007). Yıllar içinde yapılan bu geliştirmeler, modele belli bir gerçeklik kazandırmakla birlikte modelin daha karmaşık hale gelmesine de neden olmuştur (Alm, 2012: 62). Ancak tüm bu geliştirmelere rağmen Allingham ve Sandmo (1972) temelli ekonomik teori, yoğun ve geniş çaplı eleştirilere maruz kalmıştır.

Ekonomik modellere yönelik eleştirilerin başında bu yaklaşımın vergi uyumunun belirleyicisi olarak sadece ekonomik faktörlere odaklanırken, sosyal ve psikolojik nitelikte güven ve adalet algısı gibi bireyin içsel motivasyonundan kaynaklanan sayısız faktörün üzerinde durmaması gelmektedir. Gerçekten de model vergi beyanını etkileyen vergi oranı, denetlenme ve ceza riski vb. önemli faktörleri açıklamada yardımcı olsa da, vergi kaçırmanın psikolojik maliyetini veya vergi ödevinin yerine getirilmesinin psikolojik hazzını dikkate almamaktadır. Öyle ki vergi kaçırmanın cezası niteliğinde kanuni müeyyidelerin yanı sıra, toplum tarafından ayıplanma, hissedilen suçluluk duygusu gibi diğer ceza niteliğindeki sonuçları da söz konusu olabilecektir. Öte yandan modelin bir diğer eleştiri odağı ise mükelleflerin denetlenme oranı, ceza miktarı vb. değişkenler hakkında tam bilgiye sahip olduğu varsayımından ileri gelmektedir, hâlbuki gerçek hayatta vergi yükümlüsünün bu değişkenleri tahmin etmesi hayli güçtür (Aktan, 2012: 170). Ayrıca ekonomik yaklaşımın bir diğer varsayımı da faydanın sadece gelirin bir fonksiyonu olduğu yönündedir ve kamu hizmetlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisi göz ardı edilmiştir (Devos, 2014: 77).

Yine modelde denetim ve ceza oranlarının artırılmasıyla vergi uyumunun artırılacağı savunulmaktadır. Ancak denetim ve cezalarının artırılması ekonomik teorinin öngörüsünün aksine bir noktadan sonra vergi uyumu üzerinde dışlama etkisi (crowding-

out effect) doğurabilecektir (Feld ve Frey, 2002; Torgler, 2002a; Gangl vd., 2014). Buna göre vergi idaresi tarafından uygulanan caydırıcılık temelli dışsal müdahaleler, mükellefin yasalara uyma gönüllülüğünü zayıflatacaktır. Öyle ki ödüllendirme, kuralları dayatma, düzenleme ve cezalandırma gibi her türlü dışsal müdahaleler içsel motivasyon üzerinde bireyin algısına göre olumlu yahut olumsuz olarak etkilidir. Denetim ve cezalar müdahaleci olarak algılandığında vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu baltalayabilecektir (Frey ve Feld, 2002: 8).

Anlaşılabileceği üzere vergi uyum çalışmalarının ekonomik eksenden incelenmesinde, vergi ödeme davranışının cebri niteliği ön plandadır. Modele göre “İnsanlar neden vergi öder?” sorusunun cevabı yalnızca yakalanma ve ceza korkusudur. Model, vergi uyumunun psikolojik ve sosyolojik yönlerini dikkate almaması ve öngörülerinin desteklenmediği geniş bir ampirik literatürün olması gibi nedenlerle yetersiz görülmektedir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşımın, vergi uyumunun ancak bir kısmını açıklayabileceğini vergi uyumunun açıklanmasında ekonomik ve ekonomik olmayan birçok faktörün dikkate alınması gerektiğini belirtmek gerekir.

2.1.7.2. Psikolojik ve Davranışsal Yaklaşım

Bireylerin kullanılabilir gelirlerinde azalmaya neden olduğu düşünüldüğünde insanların vergilerden hoşlanmadığı açıktır. Buna rağmen insanların vergi ödemesinin altında yatan nedenin yakalanma ve ceza korkusundan ibaret olduğu varsayımı vergi uyum davranışı açısından yetersiz kalacaktır. Ekonomik yaklaşım vergi uyum çalışmalarında bir eşik olmakla birlikte, denetim ve cezaya dayalı zorlama unsurunun olmadığı durumlarda bireylerin neden vergi ödediğine dair bir açıklama getirememiştir. Oysaki insan davranışlarının şekillenmesinde sadece fiyatlar, kamusal düzenlemeler vb. dışsal faktörler değil, özellikle psikoloji ve sosyoloji gibi diğer sosyal bilimler alanı içinde yatan farklı motivasyon türleri de etkili olmaktadır. Zira davranış, insan tercihlerinin bir bölümünü şekillendiren içsel düşüncelere dayanmaktadır (Frey, 1992: 162).

Ekonomik modellerin öngördüğü gibi bireyler ne kadar rasyonel olurlarsa olsun yine de, psikolojik ve sosyolojik faktörlerden etkilenmemesi mümkün değildir. Ekonomik faktörlerin yanı sıra sosyal normların, kişinin bireysel tutumlarının, sosyal ve psikolojik faktörlerin vergiyle ilgili davranışları şekillendirmesi kaçınılmazdır. Bu noktada bireylerin vergi uyum veya uyumsuzluğu tercihinin tek belirleyicisinin kişisel çıkar ve

fayda maksimizasyonu olarak nitelenmeksizin, çok yönlü bir kavram olan vergi uyumunun psikolojik ve sosyolojik yönlerinin de incelenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Bu bağlamdaki öncü çalışmalardan biri Strümpel (1969) tarafından gerçekleştirilmiştir.

Strümpel (1969) çok uluslu bir veriyi kapsayan araştırmasının sonuçlarından hareketle vergi uyum davranışını üç değişkenli basit bir modelle açıklamaktadır. Şekil 1’de gösterildiği üzere model iki temel değişken üzerine inşa edilmiştir. Vergilendirme sürecinin katılığı; mükellef ile vergi idaresi arasında vergilendirme ilişkisi nedeniyle ileri gelen çatışmayı açıklamakta ve ölçümünde vergi miktarı, ceza düzeyi, vergilendirme usulü ve bürokrasi seviyesi dikkate alınmaktadır. İş birliği istekliliği ise bireylerin vergi sistemine yönelik tutum ve algılarını temsil etmektedir (Hessing vd., 1988: 526). Modele göre gönüllü iş birliğinin vergi uyumunu olumlu etkilemesi beklenirken, vergi idareleri tarafından sıkı şekilde uygulanan vergi yasalarının iki karşıt etkisi söz konusudur. Bu etkilerden birincisi vergi uyumu üzerindeki doğrudan pozitif etki iken diğeri, gönüllü iş birliği değişkeni yoluyla ortaya çıkan negatif etkidir.



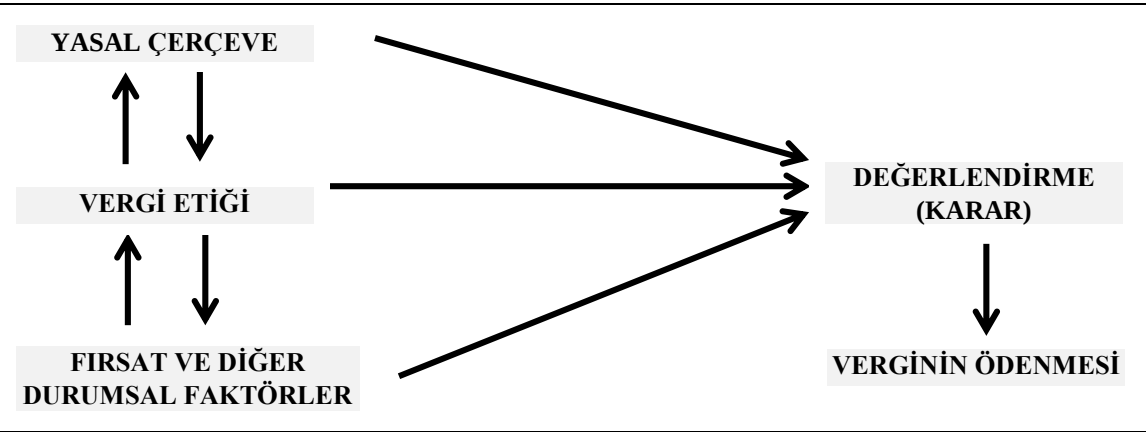
Şekil 1: Strümpel’in Vergi Uyumu Davranış Modeli

Kaynak: Hessing vd., 1988: 526

Vergi uyumu literatüründe öncü niteliğindeki bir diğer teorik model ise Vogel (1974) tarafından ortaya koyulmuştur. İsveçli vergi mükelleflerine yönelik anket verisinden hareketle Vogel (1974)’e göre vergi algısı üzerinde, hükümet ve mükellef arasındaki değişim ilişkisi, genel sosyal yönelimler ve vergi kaçırma fırsatları olmak üzere üç faktörün doğrudan ve dolaylı etkileri bulunmaktadır. Hükümet ve mükellef arasındaki değişim ilişkisi, vergi yükü ve sağlanan kamu hizmeti karşılaştırmasına dayanmaktadır. Marjinal vergi oranı artacağı için gelir arttıkça değişimin mükellefin aleyhine bir hâl

alacağı düşünülür. Sosyal yönelimler ise sosyal sınıflar ve vergi sistemine yönelik bilgi düzeyi tarafından belirlenmektedir. Sosyal yönelim göstergeleri arasında vergi düzenlemelerine yönelik farkındalık düzeyi, derneklere katılım ve kamu görevinde çalışmak gibi unsurlar bulunmaktadır. Son olarak vergi kaçırma fırsatları ise mükelleflerin vergi kaçırma olanağına atıfta bulunmaktadır. Buna göre serbest meslek çalışanları ve gelirleri kaynakta kesilmeyen kişiler daha fazla vergi kaçırma fırsatına sahiptir. Ayrıca vergi kaçırıcılar ile ilişkiler sosyal etkileşim yoluyla mükelleflerin algıları üzerinde etkilidir (Vogel, 1974: 500, 501).

Song ve Yarborough (1978)'e göre verginin ödenmesini ve vergilendirmeye dair diğer ödevleri kapsayan gönüllü vergi uyumu; yasal çerçeve, vatandaşların vergi ahlâkı ile belirli yer ve zamanda gerçekleşen durumsal faktörler tarafından belirlenmektedir (bkz. Şekil 2). Yasal çerçevenin yapılandırılmasında yasaların meşruiyeti, yasaların uygulanması sürecinde sağlanan etkinlik ve vatandaşların yükümlülüklerini anlamaları ve kabul etmeleri etkili olmaktadır. Durumsal faktörler arasında ise gelir düzeyi, vergi oranları ve vergi idarelerinin etkinliği bulunmaktadır. Devletle ilişkilerinde mükellefleri yönlendiren davranış normları olarak nitelendirilen vergi ahlâkı, uyum davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Song ve Yarborough, 1978: 444).

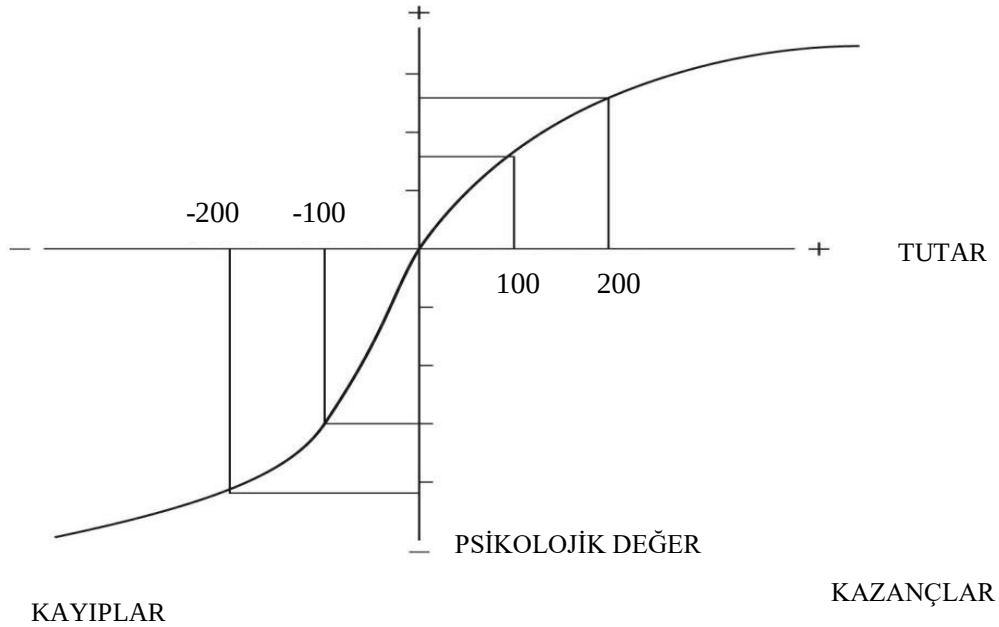


Şekil 2: Song ve Yarborough'un Vergi Uyumu Davranış Modeli

Kaynak: Song ve Yarborough, 1978: 444

Öte yandan özellikle ekonomi ve psikoloji ilişkisi ekseninden insan davranışlarını irdeleyen araştırmaların vergi uyumu literatürüne önemli yansımaları olduğu belirtilmelidir. Bu araştırmalar içinde özellikle Kahneman ve Tversky (1979) tarafından belirsizlik altında bireylerin nasıl karar aldığını irdeleyen Beklenti Teorisi (Prospect

Theory) ön plana çıkmaktadır. Beklenen Fayda Teorisine yapılan eleştirilerden hareketle geliştirilen teoriye göre bireyler her zaman rasyonel davranmamaktadır (Kahneman ve Tversky, 1979: 263). Karar sürecinde psikolojik etmenlerin önemine vurgu yapan teoriye göre fayda fonksiyonu bireylerin kazanç ve zarar algısı tarafından meydana getirilmekte ve bireyler referans noktasından (genellikle ilk servet durumları) hareketle yeni durumu kazanç ve zarar yönünden değerlendirerek karar vermektedir. Bu karar, mükellefin söz konusu kararı nasıl çerçevelediğine bağlı olarak şekillenmekte ve bu yönüyle Beklenen Fayda Teorisi'nden ayrılmaktadır. Bir kararın çerçevelenmesinde ise kararın sunumu, referans noktası, alternatifleri, sonuçları ve bunların ortaya çıkma olasılıkları etkili olmaktadır (Reckers vd., 1994: 828). Çerçeveleme etkisi (framing effect) kavramıyla anılan bu durum vergileme yönünden kısaca, vergi yükümlülerinin aynı sorulara farklı sunuş ve seçeneklere göre değişken cevaplar vermesi durumunu yansıtmaktadır (Kitapçı, 2016: 66). Beklenti Teorisi'ne göre, mükellef vergi ödemeyi kendisi için kayıp olarak değil de kazanç olarak algılasa vergi uyumu artacaktır. Buna göre mükellef, kendini kolektivist olarak niteler ya da bir ulusla özdeşleşmiş olarak görürse vergi ödemelerini bir kazanç olarak görebilir (Kornhauser, 2007: 145).



Şekil 3: Beklenti Teorisi Değer Fonksiyonu

Kaynak: Kahneman, 2011: 283

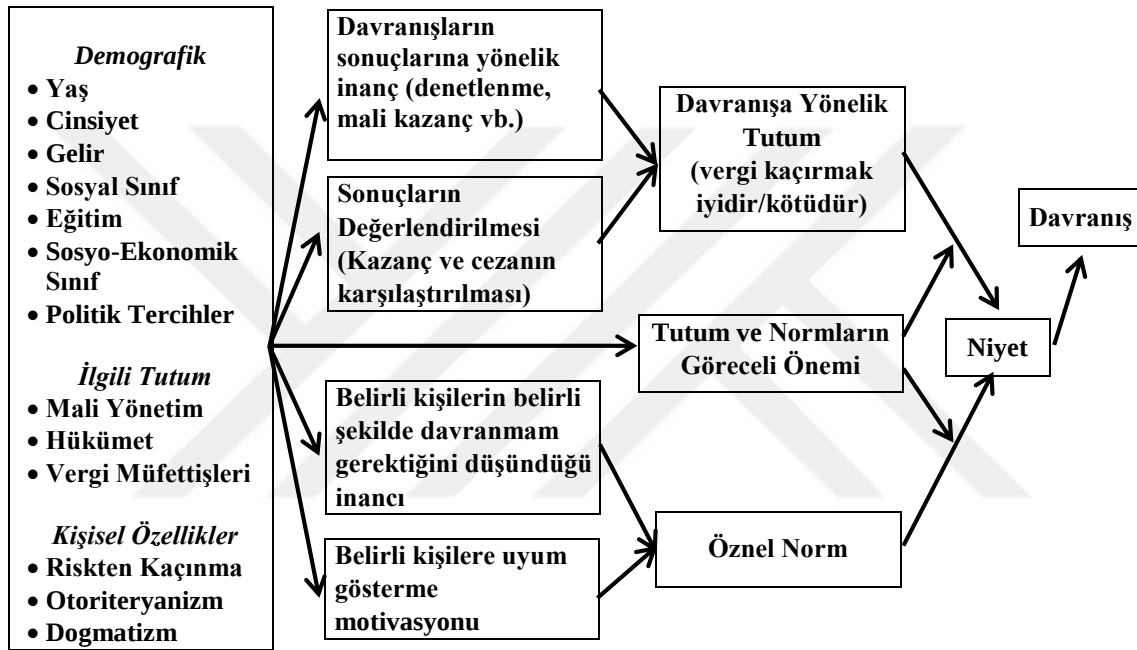
Şekil 3'de görüleceği üzere; kazançlar içbükey (konkav) iken, kayıplar ise dışbükey (konveks) çizilmiştir. Bunun nedeni, bireylerce kayıpların kazançlara nazaran daha

yüksek algılanma eğilimidir (Kahneman, 2011: 283). Teori bireylerin karar alırken sadece bireysel çıkar maksimizasyonu prensibiyle hareket etmediğini, tutum ve algıların da insan davranışlarının açıklanmasında etkili olduğunu savunmaktadır.

1970’li yılların sonlarına doğru vergi uyum davranışını incelemek maksadıyla Westat şirketi tarafından ABD Gelir İdaresi (IRS) ile anlaşmalı olarak anket ve mülakata dayalı araştırmalar yapılmıştır. Elde edilen bulgulardan hareketle altı temel motivasyon unsuru içeren bir vergi uyumu davranış modeli inşa edilmiştir. Söz konusu modelde yer alan motivasyon unsurları; ekonomik fayda, vergi idaresinden duyulan korku, ahlâki kaygılar, politik tutum, sosyal karşılaştırma ve kişisel kontroldür (Ekstrand, 1980: 257).

1980’lerin başında ise Ajzen ve Fishbein (1980) tarafından Sebep Eylem Teorisi olarak adlandırılan, davranışın öngörülmesi ve açıklanması amacıyla sosyal bilimlerin birçok alanında sıklıkla kullanılan sosyal psikolojik modellerden biri geliştirilmiştir. Modele göre bir davranışın gerçekleştirilmesine yönelik niyet, tutum ve öznel norm tarafından belirlenmektedir (Ajzen ve Fishbein, 1980: 100). Modelin üç temel bileşeninden biri olan niyet, bir davranışın gerçekleştirilmesi ya da gerçekleştirilmemesine yönelik eğilimi ifade etmektedir. Davranışı etkileyen motivasyonel faktörleri yansıttığı kabul edilerek niyetin, bir davranışın gerçekleştirilmesinde ne ölçüde efor harcanabileceğinin bir göstergesi olarak nitelenmektedir (Ajzen, 1991: 181). Tutum ise bireylerin herhangi bir davranışın gerçekleştirilmesine ilişkin olumlu ya da olumsuz değerlendirmeleri olarak yorumlanmaktadır. Niyetin diğer etkileyicisi olan öznel norm ise belirli davranışların gerçekleştirilmesi ya da gerçekleştirilmemesi yönünde algılanan sosyal baskıyı ifade etmektedir (McBride, 2020: 366). Modele daha sonra Ajzen (1991) tarafından niyetin bir diğer belirleyicisi olarak algılanan davranışsal kontrol değişkeni eklenmiş ve bu yeni model Planlı Eylem Teorisi olarak isimlendirilmiştir. Bu iki model, vergi uyum davranışı olmak üzere sosyal bilimlere ilgilendiren birçok davranışsal durumun açıklanmasında sıklıkla kullanılmaktadır (Hanno ve Violette, 1996; Bobek ve Hatfield, 2003; Benk vd., 2011; Bidin vd., 2014).

Psikolojik ve davranışsal yaklaşım çerçevesinde mükellefin vergi uyum davranışının anlaşılmasında öncü katkılardan diğeri Lewis (1982) tarafından gerçekleştirilmiştir. Lewis (1982) Sebep Eylem Teorisi'ni yeni değişkenlerle genişleterek vergi kaçırma davranışını açıklamaya yönelik bir model dizayn etmiştir (Şekil 4). Modele göre vergi kaçırmanın temel belirleyicisi vergi kaçırma niyetidir. Vergi kaçırma niyeti ise mükellefin vergi kaçırmaya yönelik tutumları ve vergi kaçırmaya yönelik öznel normları tarafından belirlenmektedir.

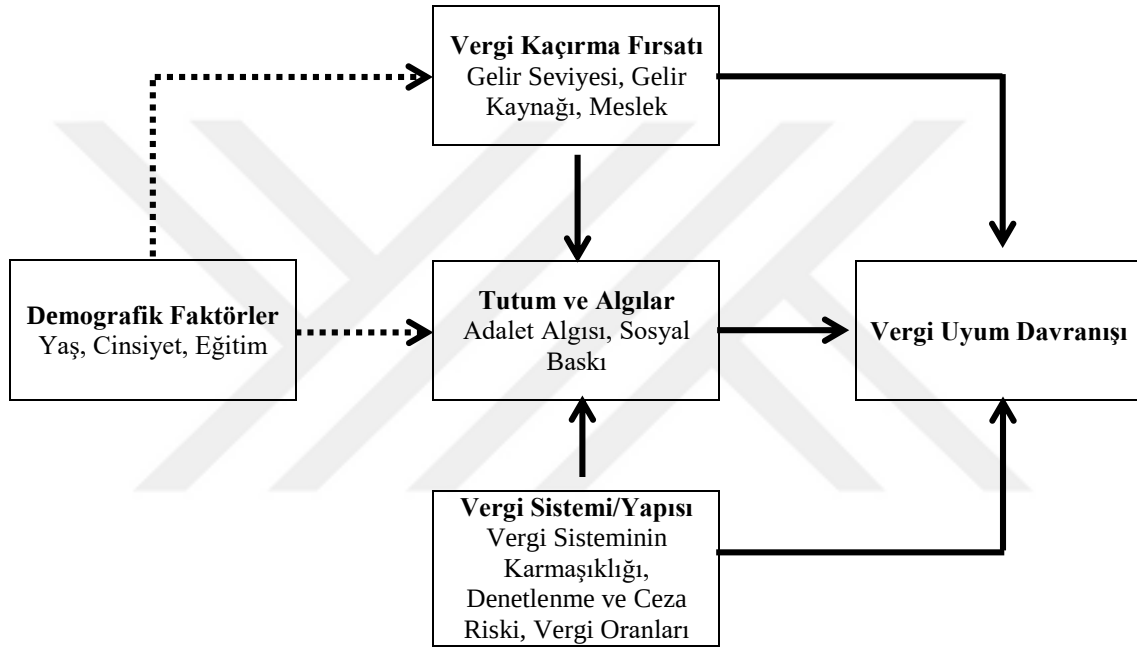


Şekil 4: Düzenlenmiş Sebep Eylem Teorisi Modeli (Lewis, 1982)

Kaynak: Lewis, 1982; akt. Devos, 2014: 26

Spicer (1986), ekonomik yaklaşımın vergi uyum davranışını açıklamadaki yetersizliğinden hareketle, Allingham-Sandmo modeline psikolojik maliyeti ekleyerek vergi uyumunun psikolojik yönünü de dikkate alan basit bir vergi uyumu modeli geliştirmiştir. Buna göre rasyonel vergi mükellefinin vergi kaçırmayı tercih etmesi için, vergi kaçırmanın beklenen ekonomik faydasının denetlenme sonucu karşılaşılabilecek cezadan ve vergi kaçırmanın yaratacağı psikolojik maliyetten yüksek olması gerekmektedir (Spicer, 1986: 17). Dolayısıyla ekonomik faktörlerin yanı sıra vergi kaçırmanın yaratacağı dürüst olmama ve vatandaşlık görevini yerine getirmeme hissi, suçlu hissetme, riskten kaçınma arzusu gibi çeşitli psikolojik unsurlar da modele göre mükellef tarafından dikkate alınmaktadır.

Jackson ve Milliron (1986) vergi uyum literatüründen hareketle vergi kaçırma davranışını etkileyen 14 faktöre işaret etmiştir. Bunlar; yaş, cinsiyet, eğitim ve meslek (demografik belirleyiciler), gelir seviyesi, gelir kaynağı, marjinal vergi oranları, yaptırımlar ve denetlenme riski (ekonomik belirleyiciler), karmaşıklık, adalet, vergi idaresiyle ilişkiler, sosyal baskı ve vergi etiği ya da ahlâkıdır (davranışsal belirleyiciler). Fisher vd., (1992) bu belirleyicileri, Şekil 5'te görülen dört kategoriye ayırarak ekonomik, sosyolojik ve psikolojik birtakım unsurları kapsamlı olarak bir araya getirdiği bir vergi uyumu davranış modeli hazırlamıştır (Chau ve Leung, 2009: 35).

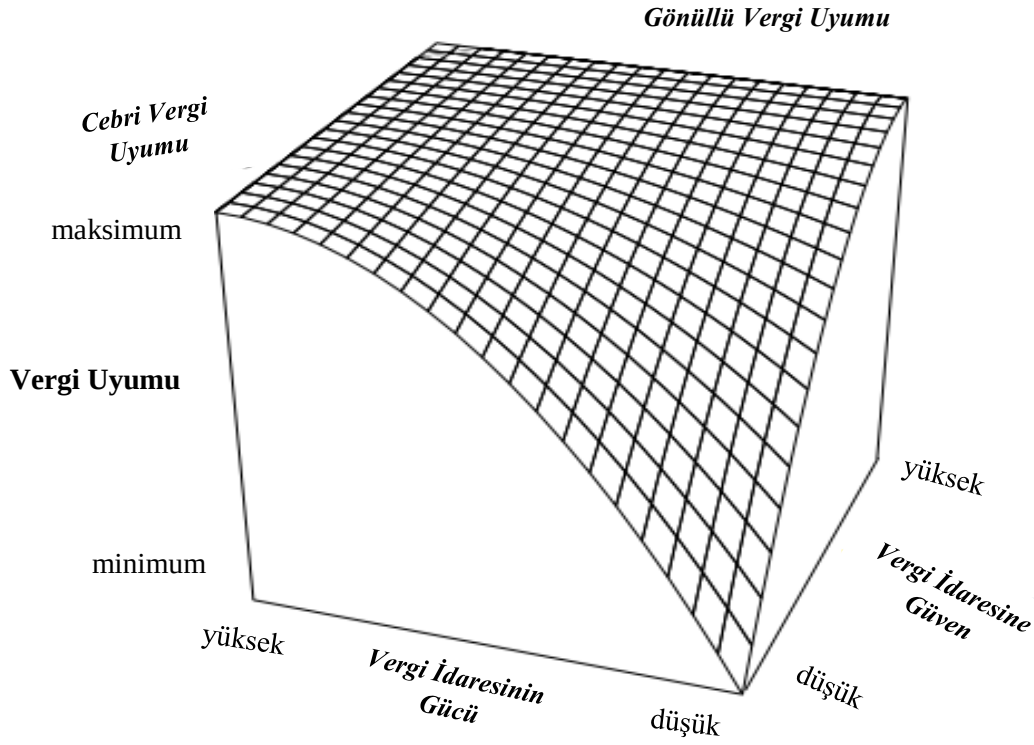


Şekil 5: Fisher vd., (1992) Vergi Uyum Davranış Modeli

Kaynak: Fisher vd., 1992; akt. Chau ve Leung, 2009: 35

Vergi uyumu literatüründe önemli bir yer bulan diğer model ise Erich Kirchler önderliğinde geliştirilen Kaygan Yamaç Modeli'dir (Kirchler, 2007; Kirchler vd., 2008). Modelde gönüllü ve cebri vergi uyumu ayrımı yapılarak, vergi uyumunun belirleyicileri konusunda da bu eksenle ayrıma gidilmiştir. Buna göre gönüllü vergi uyumunun temel belirleyicisi idareye duyulan güven iken, cebri uyumun belirleyicisi ise vergi idaresinin gücüdür. Modele göre vergi uyum düzeyi bu iki faktör tarafından belirlenmektedir. Vergi idaresine duyulan güven, vergi yönetiminin yardımsever olduğu ve ortak fayda için hareket ettiğine yönelik bireylerin ve sosyal grupların algısını temsil ederken, vergi idaresinin gücü ise vergi idaresinin örneğin düzenli ve sık yapılan

denetimler aracılığıyla vergi kaçağını tespit etme ve cezalandırma konusundaki gücüne yönelik mükellef algısını temsil etmektedir (Kirchler vd., 2008: 211, 212). Denetlenme riski ve para cezaları gibi ekonomik faktörler idarenin gücüne yönelik algıyı şekillendirirken, vergi sistemine yönelik adalet algısı gibi faktörlerin ise idareye güven algısını belirlediği söylenebilir (Kogler vd., 2015: 126).



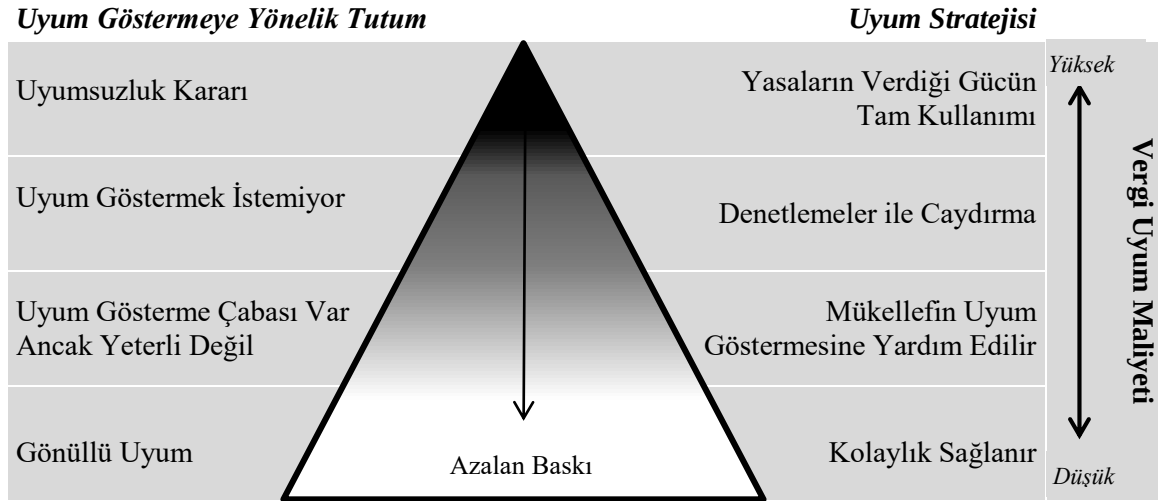
Şekil 6: Kaygan Yamaç Modeli

Kaynak: Kirchler vd., 2008: 212

Şekil 6’da gösterildiği üzere vergi idaresinin gücü ve idareye güven düşük olduğunda vergi uyumu da düşük olacaktır. Model, vergi uyum düzeyinin artırılmasında idareye güvenin ve vergi idaresinin güç kullanımının önemine dikkat çekmektedir. Dolayısıyla yetkililerin kararlarını adil ve şeffaf olarak alması, prosedürel adaletin sağlanması ve idare ile mükellef ilişkilerinin geliştirilmesi gibi politikaların idareye güven algısını; düzenli ve etkili şekilde uygulanan denetimler, yerinde cezalar ve vergi affı politikalarından kaçınmak gibi stratejilerin ise vergi idaresinin gücü algısını vergi uyum düzeyinin yükseltilmesi bağlamında olumlu etkileyeceği söylenebilir. Ancak sık denetim ve ağır cezalara bağlı fazla güç kullanımı, idare ve mükellef ilişkisinde tesis

edilmesi beklenen güven ortamına zarar verebilecektir. Bu durum ise vergi ödemelerinin gönüllü yönüne zarar vererek vergi uyum düzeyini olumsuz etkileyebilir.

Yüksek vergi uyum düzeyiyle tanınan Avustralya Vergi Dairesi (ATO), birçok gelişmiş ülkenin gelir idarelerince benimsenen bir vergi uyum modeliyle karakterizedir. Model, temel olarak vergi idarelerinin mükellefe olan tepkileri ve müdahaleleri ile vergi uyum davranışının yönlendirilebileceği fikrine dayanmaktadır. Vergi uyum stratejisinin odak noktası; uyumsuzluk belirtilerini gidermeyi amaçlamak yerine mükellef davranışını şekillendiren iş alanlarını, sanayiye, sosyolojik, psikolojik ve ekonomik faktörleri kapsamaktadır (McKerchar ve Evans, 2009: 174).



Şekil 7: ATO Vergi Uyum Modeli

Kaynak: ATO, 2019

Alm vd. (2012)'e göre vergi uyum kararı üzerinde etkili hükümet, vergi idaresi, vergi yardımcıları ve diğer mükellefler olmak üzere dört aktör bulunmakta ve bu dört aktör arasındaki etkileşim vergi iklimini meydana getirmektedir. Bu aktörlerden biri; yönetim, düzenlemeler, vergi mevzuatı ve vergi sisteminin yönetimine ilişkin rolü değerlendirildiğinde hükümettir. Zira vergi uyum kararının hükümetin takip ettiği politikalarından etkilenmesi kaçınılmaz olacaktır. Vergi idaresi ise mükellefler ile doğrudan iletişim kuran, hizmet sunan, cezaları uygulayan birimdir (Alm vd., 2012: 136). Vergi idaresinin vergileme sürecinde mükelleflere göstereceği tutum ve bu bağlamda yaratacağı algı, vergi uyumunu önemli düzeyde etkileyecektir.

Vergi iklimini oluşturan bir diğer aktör, vergi yardımcılarıdır. Vergi yardımcıları, mükellefin vergilemeye dair hususlarda danışmanlık aldığı birimleri ifade etmektedir. Türkiye açısından bakıldığında vergi yardımcıları ile muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği çerçevesinde yerine getirilen hizmetler tanımlanmaktadır (Tunçer, 2005: 220). Buna göre mükellef ve vergi idaresi arasındaki rolü düşünüldüğünde, vergi yardımcılarının da vergi uyumu üzerinde etkili olması beklenmektedir. Vergi uyumunu etkileyen son aktör ise diğer mükelleflerdir. Diğer mükellefler, mükellefle olan etkileşimi nedeniyle vergi uyum kararını belirleyen bir diğer aktördür. Öyle ki mükellefin özellikle yakın çevresinin, görüşlerini dikkate aldığı belirli kesimlerin ve toplumun tutum ve davranışlarından etkilenmesi muhtemeldir.

Tablo 6: Vergi Uyumuna Yönelik Yaklaşımlar

<i>Vergi Uyum</i>	<i>Ekonomik Yaklaşım</i>	<i>Psikolojik ve Davranışsal Yaklaşım</i>
Kavramsal Yönden	Vergi uyumunun <i>cebri</i> yönü ön plandadır.	Vergi uyumunun <i>gönüllü</i> yönü ön plandadır.
Tanımlama	Dar	Geniş
Varsayım	Ekonomik rasyonalite	Davranışsal işbirliği
Kapsam	“Değiş-tokuş ilişkisi” 1- Vergi kaçırmanın beklenen faydası 2- Denetlenme riski ve ceza <i>Kişisel gelir ve refah maksimizasyonuna odaklanılır.</i>	Bireyler yalnızca fayda maksimizasyonuna odaklı değildir ve farklı tutum, inanç, norm ve rollerle etkileşim halindedir. <i>Başarı iş birliğine bağlıdır.</i>
Temel Problem	Kaynak tahsisinde etkinlik	Eşitlik, adalet ve yansıma
Mükellefe Bakış	Kayıp ve kazançlarını hesaplayan bencil mükellef	“iyi vatandaş”
Yaklaşım	Ekonomik faktörlere odaklanılır.	Psikolojik ve sosyal faktörlere odaklanılır.

Kaynak: James ve Alley, 2002: 33’den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Özetlemek gerekirse psikolojik ve davranışsal yaklaşım, yüksek bir vergi uyumunun tesisinde ekonomik faktörlerin yanı sıra psikolojik ve sosyolojik birtakım unsurlara da önem atfederek vergi uyumunun birçok etken ve aktörün yer aldığı geniş bir perspektiften irdelenmesi gereğine işaret etmektedir. Ekonomik yaklaşımın aksine vergiler denetim ve ceza korkusuna dayalı zorunlu bir ödeme olarak nitelenmemekte;

mükellefleri gönüllü olarak vergi ödemeye iten adalet, güven, sosyal normlar gibi içsel motivasyonların da olduğu ileri sürülmektedir.

Belirtmek gerekir ki, iki yaklaşımın da kendi içinde eksik yönleri bulunabilmektedir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım çerçevesinde öne çıkan faktörlerle psikolojik ve davranışsal yaklaşım çerçevesinde öne çıkan faktörleri birbirinin alternatifi olarak nitelemek, vergi uyum davranışının açıklanması yönünden eksik kalacaktır. Başarılı bir vergi uyum stratejisi için; cebri ve gönüllü uyumu bir arada gözeten, her iki yaklaşımın da dengeli yürütüldüğü politikalar önerilmektedir (Doyle vd., 2009: 51).

2.2. Literatür Araştırması

Vergi uyumu literatürü özellikle 1970'lerden sonra genişleme göstermiştir. Vergi uyumuyla ilişkisi yönünden; yaş, cinsiyet ve eğitim düzeyi gibi demografik faktörlerin yanı sıra gelir düzeyi ve kaynağı (Madeo vd., 1987; Ali vd., 2001; Sa vd., 2015), vergi uyum maliyetleri (Tran-Nam vd., 2000; Evans vd., 2013; Mahangila, 2017), vergi kaçırma fırsatı (Crane ve Nourzad, 1992; Hashimzade vd., 2013) gibi ekonomik nitelikli faktörler; vergi oranı (Clotfelter, 1983; Alm vd., 1990; Yaniv, 2009), vergi denetim ve cezaları (Allingham ve Sandmo, 1972; Mason ve Calvin, 1984; Blumenthal vd., 1998; Murphy, 2002a; 2004a) ve vergi sisteminin karmaşıklığı (Milliron, 1985; Kaplow, 1995; Saad, 2009; Azmi vd., 2016) gibi vergi yönetimine ilişkin faktörler literatürde geniş bir yer bulmaktadır.

Literatür incelendiğinde, vergi uyumunun özellikle 1980'lerin ortalarından itibaren sadece ekonomik ya da vergi yönetimine ilişkin faktörler ekseninden incelenmediği, politik, sosyal ve psikolojik nitelikli birtakım yönlerinin de çalışmalara dahil edildiği görülmektedir. Bu bağlamda; demokrasi düzeyi (Torgler, 2002b; Alm ve Torgler, 2004; Torgler, 2005; Balamatsias, 2016), hükümet-birey ilişkileri ve kalitesi (Tunçer, 2001; Torgler vd., 2007; Umar vd., 2019), siyasi temsiliyet düzeyi (Pommerehne ve Frey, 1992; Fauvelle-Aymar, 1999; Resnick, 2018) gibi politik faktörler; vergi ahlâkı (Frey, 1997; Torgler, 2004; Çevik, 2012; Chucks ve Anthony, 2013), vergi bilinci (Ömürbek vd. 2007; Propheter, 2012; Gergerlioglu ve McGee, 2017), kişisel ve toplumsal normlar (Grasmick ve Scott, 1982; Orviska ve Hudson, 2002; Bobek vd., 2013; Yıldırım vd., 2016), meşruiyet algısı (Murphy, 2004b; 2005; Blair ve Roessler, 2017), adalet algısı (Tyler, 1997; Gilligan ve Richardson, 2005; Verboon ve Goslinga, 2009; Topal, 2016),

güven (Torgler, 2003b; Siahaan, 2012; Lemoine ve Roland-Levy, 2013; Bornman, 2015) ve dindarlık (Torgler, 2003c; Stack ve Kposowa, 2006; Mohdali ve Pope, 2014) gibi sosyal ve psikolojik nitelikte birçok unsuru ele alan çalışmalara rastlamak mümkündür.

Tablo 7: Vergi Uyumunu Etkileyen Çeşitli Faktörler

Demografik Faktörler	Ekonomik Faktörler	Vergi Yönetimine İlişkin Faktörler	Politik Faktörler	Sosyal ve Psikolojik Faktörler
Yaş	Gelir Düzeyi	Vergi Oranı	Demokrasi Algısı	Vergi Ahlakı
Cinsiyet	Gelir Kaynağı	Vergi Denetim ve Cezalar	Yönetim Kalitesi	Vergi Bilinci
Eğitim Düzeyi	Vergi Uyum Maliyetleri	Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	Siyasi Temsilîyet Düzeyi	Kişisel ve Toplumsal Normlar
Meslek Grubu	Vergi Kaçırma Fırsatı			Meşruiyet Algısı
				Adalet Algısı
				• Prosedürel Adalet
				• Dağıtım Adaleti
				• Ceza Adaleti
				İdareye ve Devlete Güven
				Dindarlık

Kaynak: Literatürden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Adalet algısı insan davranışları üzerinde önemli etkilere sahiptir. Öyle ki adalet, birçok araştırmacı tarafından vergi uyum davranışının açıklanmasında en önemli faktörlerden biri olarak tanımlanmıştır. Tyler (1997)'a göre bireyler, yasa koyucuların kendilerine adil davranmaya çalıştıklarını düşündükleri takdirde kurallara uyma noktasında daha istekli olacaklarını belirtmiştir. Hofmann vd. (2008)'e göre vergileme bağlamında adalet algısı, ödenen vergi ve alınan kamu hizmeti dengesi ile prosedürel adalet ve vergilemeye dair ödevlerin yerine getirilmemesinin sonuçlarına yönelik algıyı kapsayan geniş bir olgudur. Benzer şekilde Wenzel (2002) çalışmasında, vergi davranışı açısından adaletin üç farklı boyutunun olduğunu işaret etmektedir. Bunlar prosedür adaleti, dağıtım adaleti ve ceza adaletidir. Söz konusu boyutlar, vergi adalet algısının değerlendirilmesi doğrultusunda araştırmalarda sıklıkla irdelenmektedir.

Prosedürel Adalet ve Vergi Uyum

Tyler (1990)'a göre; yasalara uyumlu davranışın teşvik edilmesinde prosedür adaletinin önemli bir rolü bulunmaktadır. Lind ve Tyler (1988) çalışmasında, prosedür adaletinin

karar sürecinde yer alan prosedürlerden algılanan adaleti ve karar vericilerin gösterdiği muamelelere yönelik algıyı temsil ettiğini belirterek, uyuşmazlık çözüm sürecinde gönüllü uyuma katkısı bakımından önemini vurgulamıştır. Smith (1992), vergi idaresi tarafından mükellefe gösterilen olumlu prosedürün vergi uyumunu artırmasında, insanların kendilerine yönelik eylem ve tutumlara karşılık verme arzusu taşımalarının etkili olduğunu belirtmiştir. Benzer şekilde Tyler ve Lind (1992)'e göre prosedür adaleti insanların otoriteye, kurumlara ve kurallara ilişkin algıları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca Tyler ve Smith (1995), insanların prosedürün adil olmadığını düşündükleri takdirde, bu duruma kolektif halde tepki gösterme eğilimlerinin yüksek olduğunu ifade etmiştir.

Tyler (1997), prosedür adaletinin önemini vurgulayan dört temel gerekçe sunmuştur. Bunlar; (1) hukuk kurallarının sadece cebri unsurlarla uygulanmasının zorluğu, (2) gönüllü uyumun idarelerin meşruiyet algısı ve normlar ile yakından ilişkisi, (3) idarelerin meşruiyet algısına dair kamu görüşlerinin bu idarelerin takip ettiği prosedürün adilliğiyle yakından ilgili olması ve (4) prosedür adaletine ilişkin algının kamu otoritelerinin vatandaşlara nasıl davrandığına yönelik değerlendirme içeriyor olmasıdır. Ayrıca Tyler ve Smith (1995)'e göre, prosedürel adalet uyuşmazlıkların çözümü yönünden de önem arz etmektedir zira uyuşmazlığın bir grup veya toplum içindeki sosyal ilişkilere yapabileceği potansiyel zararın önüne geçilmesinde etkili olabilecektir. Öyle ki kötü izlenim bırakan bir uyuşmazlık çözüm süreci, ilişkileri kalıcı şekilde tehdit edebilir.

Genel olarak güvenilirlik, tarafsızlık, saygıyla muamele ve ifade özgürlüğü olmak üzere dört unsur prosedür adaletinin temel özelliklerini oluşturmaktadır (Tyler, 2008; Goodman-Delahunty, 2010; Barkworth ve Murphy, 2015). Güvenilirlik; bir idarenin toplumun çıkarlarına en iyi şekilde hizmet ederken ne denli dürüst, açık ve motive edici olduğuna dair kamusal algıyı ifade etmektedir. Tarafsızlık; yürütülen muamelenin kişisel görüşlere değil; yasalara uygun, tutarlı ve şeffaf olmasını ifade etmektedir. Saygıyla muamele; bireylere kibar, saygılı, profesyonel, ciddi ve itibarlı davranışı ifade etmektedir. Son olarak ifade özgürlüğü ise yönetimin bireye düşüncelerini, hislerini ya da bir konu hakkındaki bakış açısını ifade etme fırsatı sunma düzeyini temsil etmektedir (Tyler, 2008: 30, 31).

Prosedür adaletinin eleştirel yönlerinden biri, insanların prosedür adaletinden ziyade sonuçların kendi lehine olup olmadığıyla daha fazla ilgilendikleri iddiasıdır. Buna göre bireyler, karşılaştıkları olumsuz sonucun düzeyi arttığı takdirde adaleti daha az önemsedikleri ileri sürülmektedir. Ancak araştırmalar bunun tersini göstermektedir (Casper vd., 1988; Tyler, 1990; Lind vd. 1993). Bu bağlamda Tyler (1997), bir idarenin eylemlerinin yarattığı sonuçların yüksek önem arz ettiği durumda dahi adil muamele endişesinin sürdüğünü ifade etmiştir. Murphy (2005) ise bireylerin bir idareye ilişkin sahip olduğu meşruiyet algısı üzerinde prosedür adaletinin olumlu-olumsuz sonuç algısından daha fazla etki gösterdiğini, dolayısıyla da prosedür adaletinin gönüllü uyum üzerinde etkili olduğunu belirtmiştir. İfadelere paralel olarak Herrington ve Roberts (2013), bireylerin adil muamele gördüğüne dair algılarının, onların kişisel kayıplarına neden olsa dahi otoritelerin kararlarını daha kolay kabul edebilmelerini sağladığını ifade etmiştir.

Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde prosedür adaletinin önem kazandığı hususların başında vergi uyuşmazlıklarının çözüm süreci gelmektedir. Öyle ki vergi uyuşmazlıklarının özellikle idari aşamada çözüm yöntemlerinde, mükellef ile idare ilişkileri ön plana çıkmakta ve bu ilişkiler yoğun prosedürel süreç içerebilmektedir. Gerçekten de prosedürel adalet kavramının literatürde yer edinmesi, Thibaut ve Walker (1975)'in uyuşmazlık çözüm sürecinde takip edilen prosedüre yönelik öncü çalışmasıyla başlamıştır. Thibaut ve Walker (1975)'e göre idarelerin karar alma süreci ve bu süreçte takip edilen prosedüre yönelik bireylerin sahip olduğu adalet algısı, uyuşmazlık çözümünün getirdiği sonuçların kabul görmesinde etkili olmaktadır. Tran-Nam ve Walpole (2012) çalışmasında; eğer vatandaşlar vergi uyuşmazlıklarının çözümü doğrultusunda yetkili makamlara ya da mahkemelere yeterli düzeyde erişime sahip değilse, bu durumun prosedürel adalet algısına dolayısıyla da gönüllü vergi uyumuna zarar verebileceğini ifade etmiştir. Jone (2018) ise vergi uyuşmazlıklarının yönetimi ve çözüm sürecinde mükellefe saygılı ve adil muamele gösterilmesinin yanı sıra mükellefin düşüncelerini dikkate alan bir idarenin, gönüllü vergi uyumunu artırabileceğini ifade ederek uyuşmazlık çözüm sürecinde prosedürel adaletin önemine işaret etmiştir. Bu ifadelere paralel olarak Twesige ve Alexis (2019)'a göre vergi uyuşmazlıklarının adil bir süreçle yönetilmesi, saydamlığı artırmakta ve gönüllü uyuma katkı sağlamaktadır.

Dağıtım Adaleti ve Vergi Uyumu

Vergi adaletinin bir diğer boyutu ise insanların sonuçların adil olmasıyla ilgili endişelerini içeren dağıtım adaletidir. Prosedür adaleti bir karara varmanın yolları, şekilleri ve prosedürleriyle ilgilenirken, dağıtım adalet ise kararın ortaya koyduğu çıktılarla ilgilenmektedir (Lind ve Tyler, 1988: 62). Dolayısıyla prosedürel adalet algısı bir sistemin ya da kurumun karakteristiğine ilişkin değerlendirmeyi kapsarken, dağıtım adaleti ise belirli sonuçlara ilişkin değerlendirmeyi içermektedir (Folger ve Konovsky, 1989: 115). Adams (1965), dağıtım adaletinin bireylerin hak ettikleri ile aldıklarının karşılaştırılmasına dayanılarak yaptıkları bireysel algıyı temsil ettiğini ifade etmiştir. Anlaşıldığı üzere; dağıtım adaletinin özünde hak kavramı yatmakta ve bir sosyal birimin mevcut kaynaklardan (maddi ve maddi olmayan) hak ettiğini düşündüğü miktarı veya payı aldığı durumu temsil etmektedir. Dağıtım adaletinin literatürde üç alt grubu bulunmaktadır. Bunlar; yatay adalet, dikey adalet ve değişim adaletidir. Maliyet ve faydaların tahsisi homojen (benzer gelir grubu) bir grup içinde yapıldığında bu yatay adalet olarak adlandırılırken, heterojen (farklı gelir grubu) bir grubun fayda ve maliyet tahsisi söz konusu olduğunda bu dikey adalet olarak bilinmektedir. Son olarak değişim adaleti ise vergi yükü ile hükümet tarafından sunulan kamu mal ve hizmetlerinin dengesine ilişkindir (Hofmann vd., 2008: 4).

Vergileme yönünden ise dağıtım adaleti, vergi sisteminin doğurduğu fayda ve maliyetlerin birey, grup ya da toplum bazında dağılımına ilişkin algıyı ifade etmektedir. Dolayısıyla karşılaştırmaya dayalı ağır vergi yükü algısının vergi uyumunu azaltması muhtemeldir (Spicer ve Becker, 1980: 174; Hofmann vd., 2008: 5; Jayawardane, 2015: 134). Zira prosedürel adalet gibi dağıtım adaletinin de vergi idarelerine olan güvenilirliği ve doğrudan veya dolayısıyla gönüllü vergi uyumunu etkilediği varsayılmaktadır (Kirchler vd., 2008: 219). Spicer ve Becker (1980)'a göre ise vergi yükünün adaletsiz dağıtımı sonucu kendisini mağdur hissedenler arasında vergi kaçakçılığı artabilecektir. Benzer şekilde Calderwood ve Webley (1992)'e göre bireyler eskiye göre adaletsiz şekilde daha fazla vergi ödediklerini düşündükleri takdirde vergi ödemeye bakış açıları olumsuz etkilenebilecektir.

Porcano (1984)'e göre bireylerin hak ettiklerinin ne olduğuna dair bir değerlendirmenin dört kurala dayanması gerekmektedir. Bunlar (1) katkı, (2) ihtiyaç, (3) eşitlik ve vergi

politikasıyla ilişkili olarak (4) fayda kuralıdır. Katkı kuralına göre; dağıtım adaletinin belirlenmesinde bireylerin eğitim düzeyi, geliri gibi topluma sundukları katkı unsurları temel alınmaktadır. İhtiyaç kuralı ise bireylerin meşru ihtiyaçlarının topluma sundukları katkı düzeyine bakılmaksızın devlet tarafından karşılanması gereğini ifade etmektedir. Eşitlik kuralı, bireylerin durumlarındaki farklılıklardan bağımsız olarak benzer sonuçlar almasını gerektirmektedir. Söz konusu durum, efektif vergi oranlarının ya da ödenen vergi tutarının eşit olmasıyla mümkün olabilecektir. Dördüncü kural olan fayda kuralı ise ödenen vergi ile kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan marjinal fayda ilişkisine dayanmaktadır (Porcano, 1984: 621).

Ceza Adaleti ve Vergi Uyum

Normlara, yasalara ve idarenin kararlarına yönelik itaatsiz davranışlar beraberinde ceza ve yaptırımları doğurabilmektedir. Söz konusu ceza ve yaptırımlar ise yeni bir adalet endişesine yol açmaktadır. Ceza adaleti kurallara aykırı davranışın gerektirdiği cezanın uygunluğuna ilişkin algıyı ifade etmektedir (Faizal vd., 2017: 228). Ceza adalet algısını belirleyen temel unsurun ceza ve müeyyidenin haklılığı olduğu söylenebilir. Weiner (1995)'e göre; cezanın haklılığı ihlâl edilen kuralın algılanan önem ve ciddiyetine, kuralı ihlâl eden aktöre atfedilen sorumluluk ile suçlama derecesine bağlı olmalıdır.

Vergilemede ceza adaleti algısı ise kurallara ya da yasalara uyulmadığı durumda karşılaşılan müeyyidelerin uygunluğuna ilişkindir (Siahaan, 2012: 192). Yani vergi ceza adaleti mükelleflerin, vergi denetim ve ceza politikalarına bakışıyla yakından ilgili bir olgudur. Ceza adalet algısının zarar görmesi idareye güven duygusunu da zedeleyebilecek, bu ise vergi uyumsuzluğunu artırabilecektir (Barbuta-Misu, 2011: 74). Wenzel ve Thielmann (2006)'e göre; yersiz, müdahaleci denetimlerin yanı sıra haksız cezalar vergilemeye ve vergi idarelerine karşı olumsuz bir tutum uyandırabilir. Ayrıca uyumsuz vergi mükelleflerinin adil ölçüde cezalandırılmadığı durumda uyumlu mükellef açısından haksız sonuç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi ceza adaleti algısının iki yönü olduğu söylenebilir. Birincisi, vergi yasalarını ihlâl eden mükelleflerin aldıkları cezalara ilişkin adalet algısıyken, ikincisi ise dürüst mükellefin başkalarının yasaları ihlâl ettiği durumda aldıkları cezaya dayalı olarak sahip olduğu adalet algısıdır. Ceza adaleti; tüm vergi mükelleflerini ilgilendirdiği düşünüldüğünde, vergi uyumuna etkisi bakımından önem arz etmektedir. Ancak literatürde vergi uyumu

ekseninden ceza adaletine odaklanan çalışmaların sınırlı olduğu söylenebilir (Wenzel, 2003: 58; Mahangila ve Holland, 2015: 113; Faizal vd., 2017: 228).

Spicer ve Lundstedt (1976)'a göre mükellef düşüncelerinin uygulanan vergi ceza ve denetimlerle örtüşmesi, vergi ceza adaletinin hüküm sürdüğüne işaret ederken, uygulanan müdahaleci denetim ve haksızca verilen cezalar vergileme makamlarına karşı olumsuz tutumları beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, ceza ve yaptırımlara yönelik adaletsizlik algısı vergi idarelerine olan güveni ve beraberinde vergi uyumunu azaltabilecektir. Topal (2016) ise vergi mevzuatına uyumsuzluk nedeniyle ortaya çıkan vergi geliri kaybı ile uygulanan yaptırım ve para cezalarının eşit olmasının ceza adaletinin bir göstergesi olduğunu ileri sürmektedir.

Tablo 8: Gönüllü Vergi Uyumunu ile Vergi Adaleti İlişki Özeti

Gönüllü Vergi Uyumunun İtici Gücü: Prosedürel Adalet	
Belirtilen Şart	Beklenen Fayda(lar)
• Saygılı, adil ve mükellef düşüncelerini dikkate alan idare ile mükellef ilişkisi	• Yasalara ve idarenin kararlarına gönüllü uyumun artırılarak direnç eğiliminin azaltılması, • Uyuşmazlığın çözülerek sosyal ilişkilere verebileceği zararın önüne geçilmesi, • İdare-mükellef ilişkilerinde saydamlığın artırılması, • İdareye yönelik güven algısının artması, • İdareye yönelik meşruiyet algısının geliştirilmesi.
Gönüllü Vergi Uyumunun İtici Gücü: Dağıtım Adaleti	
Belirtilen Şart	Beklenen Fayda(lar)
• Vergi sisteminin doğurduğu fayda ve maliyetlerin mükellefler arasında adil dağıtımı	• Yasalara ve idarenin kararlarına yönelik gönüllü uyumun artması, • Vergi kaçırma davranışının azaltılması, • Vergi idaresine yönelik olumlu bakış açısı ve güvenin artması.
Gönüllü Vergi Uyumunun İtici Gücü: Ceza Adaleti	
Belirtilen Şart	Beklenen Fayda(lar)
• Yersiz müdahale ve haksız cezaların olmaması, ceza ve yaptırımların adil uygulanması	• Vergi idaresine yönelik olumlu bakış açısı ve güvenin artması, • İdarenin kararlarına yönelik gönüllü uyumun artması.

Kaynak: Literatürden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Literatürden hareketle yukarıdaki tabloda özetlendiği üzere, Wenzel (2002) tarafından vergi adalet algısını açıklamakta kullanılan üç tür vergi adaleti değişkeni ile gönüllü vergi uyumu arasında yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Göze çarpan bir diğer ilişki ise prosedür, dağıtım ve ceza adaleti ölçekleri ile idareye güvenin ve idarenin sahip olduğu meşruiyet algısı ilişkisidir. Öyle ki; saygılı, adil ve mükellef düşüncelerini

dikkate alan idare ile mükellef ilişkisi (prosedürel bakımdan adil) beraberinde idareye yönelik meşruiyet algısını ve güven algısını tetikleyebilmektedir. Yine vergi yükünün dağıtımı (dağıtım adaleti) ile ceza ve yaptırımların adil uygulanması (ceza adaleti), idareye güven algısını etkileyebilmektedir. Dolayısıyla adaletin bahsedilen üç boyutu ile sıklıkla ilişkili olduğu tespit edilen meşruiyet algısı ve idareye güven algısının da araştırmaya dahil edilmesi yerinde olacaktır.

Meşruiyet Algısı ve Vergi Uyum

Yasalara uyum düzeyini etkileyen bir diğer önemli faktör, prosedür adaletiyle yakından ilişkili bir olgu olan meşruiyet algısıdır. Tyler vd. (2007), idareler tarafından yürütülen adil prosedürün, suçluların hukuka ve idarelere yönelik meşruiyet algılarını olumlu etkileyerek itaat düzeylerini artırdığını savunmaktadır. Murphy (2002a) çalışmasında bir kuruma yönelik meşruiyet algısı yüksek düzeyde olduğu takdirde, kararın yarattığı sonuçlardan bağımsız şekilde o kurumun verdiği kararların kabul edilerek uyum gösterilme olasılığının daha yüksek olduğunu ifade etmektedir. Öyle ki Tyler (2006); meşruiyet algısının pozitif göstergeleri arasında, vatandaşlar tarafından yasalara ve yasal otoritelerin kararlarına uyma yükümlülüğü ile vatandaş olmanın getirdiği genel sorumluluk duygularının bulunduğunu ifade etmiştir.

Bir diğer çalışmada ise Murphy (2017), prosedür adaletinin negatif duyguları ve direnci azaltarak idarelerin meşruiyet algısını teşvik ettiğini belirtmiştir. Webley (2004) çalışmasında işaret ettiği üzere, vergi sistemine yönelik adaletin ve idareye yönelik meşruiyet algısının zayıflığı, vergi kaçırma eğilimini tetikleyebilmektedir. İdarelere güvenin sağlanmasında adil muamelenin önemli etkisi olduğunu belirten Hough vd. (2010) ise idareye güvenin beraberinde meşruiyet algısını artırdığını ve dolayısıyla yasalara ve hukukun üstünlüğüne bağlılığa da katkı sağlayacağını ifade etmektedir. Vergi uyumu literatüründe sıklıkla rastlanan meşruiyet kavramı, idarelerin yetkili ve dürüst olduğu ve bu bağlamda mesleki rollerinin onlara ertelenmesi veya uyulması gereken kararlar alabilmesine imkân tanıdığına olan düşüncüyü ifade etmektedir (Tyler, 1998: 273). Gilligan ve Richardson (2005) ise meşruiyet algısının, otoriteye veya bir sisteme entegre olan karmaşık ve dinamik bir olgu olduğunu belirtmiştir.

Bowers ve Robinson (2012)'e göre meşruiyet algısını geliştirmek isteyen bir otoritenin; tarafsız, dürüst, şeffaf, saygılı, etik ve eşit muamele yürütmesi gerekmektedir. Bornman

(2015), bu ifadeyi destekleyerek; bir kuruma yönelik atfedilen meşruiyet algısının temelinde halkın o idarenin eylemlerini ne denli adil, saygılı, dürüst ve kendi ahlaki ve sosyal değerleriyle uyumlu gördüğüne yönelik değerlendirmesinin yattığını ifade etmiştir. Dolayısıyla güven algısıyla yakından ilişkili olarak meşruiyet algısı; makamların, kurumların ya da sosyal düzenlemelerin uygunluğuna ve ortak bir yarar için çalıştığına dair inancı temsil etmektedir (Ali vd., 2014: 830). Bununla birlikte meşruiyet duygusunun otoritenin işini iyi yaptığına dair inanca dayalı olarak, söz konusu otoriteye itaat edilme ve vergi mükelleflerinin temsilcisi olma niteliği kazandırdığı söylenebilir (Bornman, 2015: 785).

Meşruiyet algısı yasalara uyumun artırılmasında ve hatta uyuşmazlık çözüm sürecinde kritik bir faktördür. Vergiye gönüllü uyumun önem arz ettiği arabuluculuk gibi bağlayıcı olmayan uyuşmazlık çözüm yöntemleri açısından da meşruiyet algısının özel öneme sahip olduğu düşünülmektedir (Lind ve Tyler, 1988: 63).

İdareye Güven ve Vergi Uyum

Güven, bir başkasının eylemlerinin olumlu beklentisine dayanarak olumsuz bir sonuçla karşılaşma riskini kabul etme durumunu ifade etmektedir. Tanımdan anlaşılabileceği üzere, güven algısının iki temel özelliği bulunmaktadır. Birincisi bir riskin kabul edilmesidir ki riskin olmadığı durumda güvene ihtiyaç yoktur. İkincisi ise idarenin gelecekte güvenilir bir şekilde davranacağına dair olan beklentidir (Rousseau vd., 1998: 395). Ekonomik, sosyal ve politik nitelikteki önemli davranışların açıklanmasında güvenin önemli bir yeri bulunmaktadır.

Yetkililerin adalete dayalı muamelesi özellikle de prosedürel adalet, bireylerin idarelere olan güveninin artmasına yardımcı olmaktadır (Brockner vd., 1997; Colquitt, vd., 2005). Konovsky ve Pugh (1994), güven algısının idarenin takip ettiği prosedürel adalet algısının değerlendirilmesinde bir gösterge niteliği taşıdığını ifade etmiştir. Benzer şekilde Brashear vd. (2005) çalışmasında bir yöneticiye duyulan güvenin, prosedür ve dağıtım adaletiyle pozitif yönlü ilişki içinde olduğunu vurgulamıştır. Kornhauser (2007) belirtilen ifadelerle paralel olarak idareye güvenin artırılmasında en iyi yolun, prosedürel adaletin sağlanması ile söz konusu idareye yönelik meşruiyet ve özdeşleşme duygusunun artırılması olduğunu belirtmiştir.

Vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki ilişki, güçlü duygusal bağılıkları içeren ilişkisel veya psikolojik sözleşme niteliğine sahiptir. Böyle bir sözleşme ise güvene dayalı olumlu eylemlerle sürdürülebilir. Gerçekten de, iyi işleyen kurumlarla yürütülen güvene dayalı ilişki, mükelleflerin idareyle olan iş birliğini artırabilecektir. Öyle ki Torgler (2003a)'ya göre kamu kurumlarına duyulan güven, mükelleflerin vergi sistemine ve vergi ödemelerine yönelik olumlu algısını ve bağlılığını artırmakta, böylelikle vergi uyumunu olumlu etkilemektedir. Siahaan (2012)'e göre ise vergi adaleti idareye güven aracılığıyla gönüllü vergi uyumunu dolaylı yoldan etkilemektedir. Öte yandan literatürde güven algısının adalet algısının çıktısı olmadığını, aksine güven duygusunun adalet duygusunu doğurduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır (Holtz, 2013; Jimenez ve Iyer, 2016). Ancak güven ve adalet algısı arasındaki ilişkiyi araştıran baskın paradigma, güvenin adaletin bir sonucu olduğu yönündedir. Zira Holtz (2013), çalışması kapsamında incelenen otuz altı çalışmanın sadece dört tanesinde adaletin güvenin bir sonucu olduğu yönünde bir kavramsallaştırma yapılmıştır.

Vergi uyumunun araştırılması ve belirleyicilerinin ortaya koyulması amacıyla uzun yıllardır ampirik çalışmalar yapılmaktadır. Vergi uyumu araştırmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılan bilimsel araştırma yöntemlerinin başında anket ve mülakat gibi alan araştırması metotları gelmektedir. Anket ve mülakat yöntemlerinde, örneklem grubuna vergi uyum davranışının açıklanmasında araştırılan faktörlere yönelik sorular kullanılmaktadır.

Anket ve mülakat tekniklerinin yanı sıra vergi uyumu, son yıllarda giderek artan oranda deneysel tekniklerle de incelenmektedir. Deneysel yöntemde vergi ödeme davranışı laboratuvar ortamında kontrol edilen çeşitli faktörler (vergi oranı, gelir düzeyi, ceza ve denetim oranı, adalet vb.) altında incelenmektedir. Deneklerin deneyde gerçek hayatta davrandıkları gibi davranmama ihtimali yöntemin riskini oluştururken araştırılan faktörlerin istenildiği gibi kontrol edilmesi ve yönetilmesi, yöntemin avantajları arasındadır (Saruç, 2015: 74).

Bu yöntemlerin yanı sıra çeşitli resmi kurum ve organizasyonlarca toplanan veriler kullanılarak da araştırmalar yapılmaktadır. Bu kurum ve organizasyonlara örnek olarak TCMP, WVS (World Values Survey) ve ISSP (International Social Survey Programme) gösterilebilir. Bunlara ek olarak özellikle birden fazla ülkenin incelenmesine dayalı

araştırmalarda ekonometrik yöntemlerden faydalanmak mümkün olduğu gibi birden fazla araştırma metodunun kullanılabileceği karma yöntemler de tercih edilebilmektedir. Aşağıda araştırmanın odağında bulunan değişkenlere yönelik ampirik literatür sunulmaktadır.

Smith (1992), ABD’de Harris ve Ortakları şirketi tarafından toplanan 1558 vergi mükellefine dayalı olarak gerçekleştirdiği mülakat çalışmasının sonuçlarına göre prosedür adaletine önem veren ve mükellefine olumlu davranan vergi idareleri, vergi uyumunu olumlu etkilemektedir.

Alm vd. (1993), vergi gelirlerinin harcanması kararında takip edilen prosedürün vergi uyumuna etkisini deneysel olarak incelemiştir. Çalışmanın sonucuna göre mükelleflerin tercihlerine uygun bir prosedürün takip edilmesi vergi uyumunu artırıcı etki göstermektedir.

Scholz ve Lubell (1998), idareye güven ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla ABD vatandaşı 299 vergi mükellefine anket uygulamıştır. Analiz bulguları, hükümete ve diğer vatandaşlara duyulan güvenin vergi uyum seviyesini anlamlı düzeyde etkilediğine ve azalan güvenin ise beyana dayanan vergisel yükümlölüklerde uyumu azalttığına işaret etmektedir.

Wenzel (2002) tarafından 2040 Avustralya vatandaşına yönelik uygulanan anket çalışmasının sonuçları; vergi idaresi tarafından mükelleflere adil ve saygılı davranışın, mükelleflerin vergi uyumunun artırılması açısından önemini ortaya koymaktadır. Buna göre örneklem grubunda yer alan Avustralyalı vergi mükellefleri, vergi idaresinin saygılı ve adil muamelesinin yanı sıra toplumsal aidiyetin yüksek olduğu durumda kişisel sonuçlara daha az duyarlıyken; saygı, güvenle muamele ve tarafsızlık gibi prosedür adaleti alt boyutlarına karşı daha duyarlı olmaktadır.

Feld ve Frey (2002), 26 İsviçre kantonunda yer alan vergi idarelerine anket uygulayarak vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinin vergi uyumundaki rolünü irdelemişlerdir. Çalışmada vergi uyumunun sadece ekonomik perspektiften ele alınamayacağı, vergi idaresi ve mükellef ilişkisinin psikolojik bir kontrat niteliği taşıdığı ifade edilmiştir. Çalışmaya göre bu kontratın temel dayaağını ise mükellef ve idare arasındaki güven ilişkisi meydana getirmektedir. Buna göre güvenle muamele, vergi uyumunu artıran faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir.

Murphy (2002a), Avustralya’da 29’u yatırımcı olmak üzere toplam 33 kişiyle derinlemesine mülakat gerçekleştirmiştir. Yatırımcıların neden vergi idarelerinin vergi ödeme taleplerine karşı geldiğini araştırmayı amaçlayan çalışmanın bulguları, vergi idaresinin caydırıcılık temelli bir strateji benimsemesinin arzu edilenin aksine sonuçlar doğurabileceğini göstermektedir. Vergi idarelerinde yardımseverliğin ve çoğu yatırımcının karşılaştığı finansal zorluklara yönelik empatinin olmayışı mülakat sonuçlarına göre vergi uyumunu olumsuz etkileyen hususlardandır. Gelecekte vergi uyumunun artırılması için ceza ve denetimlerin arka planda tutularak prosedürel adalete önem veren bir muamelenin vergi idarelerince takip edilmesi çalışmayla ortaya koyulan öneriler arasındadır.

Bir kurumun kural veya düzenlemelerine uyum ve uyumsuzluğun arkasındaki gerekçelerin ortaya koyulması politika yapıcılar için önemli bir sorudur. Murphy (2002b), 2301 vergi mükellefinden toplanan anket verilerine dayanarak bu soruya dair çıkarımlar yaptığı çalışmasının sonuçları idareye güvenin, vergi uyumunun önemli belirleyicilerinden biri olduğunu göstermiştir. Çalışmada, insanların idarelerin işlemlerine güvendiği takdirde idarelerin davranışlarının daha adil değerlendirilerek idareye yönelik meşruiyet algılarının artacağı ve böylece idarenin kararlarına gönüllü uyumda artış olacağı çalışmanın sonuçlarından hareketle ifade edilmiştir. 2292 vergi mükellefine anket uygulanan bir diğer çalışmada Murphy (2003), idareye güven gibi faktörlerin uyumsuzluğun giderilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. Öyle ki yöneticilerin adil davranışı insanların idarelere güvenini artırdığı, böylece idarelerin kararlarına olan gönüllü uyumun arttığı çalışmanın temel bulguları arasındadır. Söz konusu bulgulardan hareketle her iki çalışmada da vergi uyumunun artırılmasında caydırıcılık temelli politikaların ötesine geçilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır.

Murphy (2004a), Avustralya vatandaşı 29 yatırımcıyla derinlemesine mülakat çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmanın sonuçlarından hareketle yatırımcıların vergi idaresinden gördüğü yetersiz muamelenin, yatırımcıların vergi idaresine yönelik meşruiyet algısını olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Yazar, bulguların prosedür adaleti literatürüne paralel olduğunu belirterek vergi idaresinin takip ettiği prosedüre yönelik adaletsizlik algısının, yatırımcıların vergi idaresinin taleplerini neden reddettiğini açıklar nitelikte olduğunu ifade etmiştir.

Murphy (2004b) araştırmasında, Avustralya Vergi Sistemi ve Avustralya Vergi İdaresine yönelik tutumları değerlendirmek amacıyla ülke genel nüfusu içinden 2301 yatırımcıya yönelik 2002 yılında toplanmış anket verisinden yararlanmıştır. Ayrıca Braithwaite vd. (2001) tarafından Avustralya’da yaşayan genel nüfus içindeki 2040 kişiden elde edilen anket verisi karşılaştırma yapmak adına çalışmada kullanılmıştır. Buna göre yatırımcıların vergi sistemi, vergi ödemeye yönelik tutumlarının daha olumsuz ve vergi idaresine karşı direnç gösterme eğilimlerinin daha fazla olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ayrıca yatırımcıların gerek prosedürel adalet algısı ortalaması gerekse meşruiyet algısı ortalaması genel nüfusa göre daha düşük düzeydedir.

Murphy (2005) prosedür adaleti ve meşruiyet algısının vergileme bağlamında iş birliği ve uyumu etkileyip etkilemediğini araştırdığı bir başka çalışmada, Avustralyalı vergi mükelleflerine iki buçuk yıl arayla iki ayrı anket uygulamıştır. Birinci çalışma kapsamında 2002 yılında 2292 vergi mükellefinden elde edilen veriler, ikinci çalışmada ise birinci çalışmaya katılanlar içinde ikinci çalışmaya katılmaya gönüllü 1250 mükelleften elde edilen veriler kullanılmıştır. Birinci uygulamanın sonucuna göre vergi idarelerinin prosedürel olarak adil davranmadığını düşünenlerin, vergi idaresinin meşruluğunu sorgulamaya daha yatkın olduğunu ve vergi idaresinin kararlarına uyum konusunda daha az yükümlü hissettiğini ortaya koymuştur. İkinci uygulamanın sonucu ise prosedürel adalet algısının meşruiyet algısı aracılığıyla vergi uyumunu etkileyebileceğini göstermektedir.

Torgler (2005), çalışmasında İsviçre için 1996 WVS ve 1999 ISSP verilerini kullanarak ulusal düzeyde vergi uyumunu hangi faktörlerin etkilediğini araştırmıştır. Bulgular hükümete, mahkemelere ve yasal düzene güvenin vergi uyumunu olumlu etkilediğini göstermektedir. Benzer bir diğer çalışmada ise Alm ve Torgler (2006) WVS verilerine dayalı olarak vergi ödeme arzusunun belirleyicilerini araştırmıştır. 14 Avrupa ülkesinin ele alındığı çalışmanın sonuçlarına göre İngiltere’de vergi ahlakı düzeyi en yüksek olmakla beraber, çalışmada farklılığın güven düzeyinden kaynaklı olduğu belirtilmiştir.

Wilson ve Sheffrin (2005), vergi adalet algısı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma doğrultusunda TCMP verileri kullanılmış ve örneklem grubu dürüst ve dürüst olmayan mükellef olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Küçük miktarlarda dahi vergi kaçırmaya olumlu bakmayan mükellef grubu dürüst olarak tanımlanırken,

vergi kaçırmayı tercih edilebilir bir eylem olarak değerlendiren mükellef grubu ise dürüst olmayan olarak tanımlanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; vergi sisteminin adaletine yönelik “oldukça adil” algısına sahip mükellefin, “adil” algısına sahip mükellefe göre % 5 daha dürüst olduğu saptanmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgular, ABD’de adalet algısının vergilemeye olan tutumu etkileyen unsurlardan olduğunu göstermektedir.

Verboon ve Dijke (2007), sonuçların mükellef açısından uygunluğu ile vergi uyumu arasındaki ilişkide dağıtım adaletinin düzenleyici rolünü araştırmıştır. Vergileme ekseninden sonuçların uygunluğu, genellikle beklenenden daha az vergi ödemeyi ifade etmektedir. Bu doğrultuda iki ayrı örneklem grubuyla analizler gerçekleştirmiştir. Birinci araştırmanın verisini Dutch Fiscal Monitor Survey’den rastgele elde edilen, yaşları 16 ve üstü olan 744 Hollanda vatandaşı oluşturmaktadır. İkinci araştırmada ise örneklem, ulusal posta rehberine dayalı olarak bir yönetici ve organizasyona bağlı ve de haftada en az 8 saat çalışıyor olma kriteri altında, gönderilen mektuba geri dönüş yapmış 359 Hollanda vatandaşından oluşmaktadır. İki araştırmanın da temel ve ortak sonucu, dağıtım adaletinin düşük düzeyde olduğu durumda sonuçların mükellef açısından uygunluğunun vergi uyumu üzerinde etkisinin olmadığıdır. Diğer ifadeyle dağıtım adaletinin yüksek olduğu durumda, sonuçların mükellef açısından uygun gerçekleşmesi vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla bahsedilen ilişkide dağıtım adaletinin düzenleyici rolü bulunmaktadır.

Murphy (2008), yasalara uyumlu davranışın artırılmasında denetim ve cezalara dayalı stratejiler içeren yaklaşımlar ile nazik ve iş birliğine dayalı yaklaşımların etkilerini incelemeyi hedefleyen bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışma doğrultusunda Avustralya’da vergi idaresi tarafından vergi suçu işlediği tespit edilen ve cezalandırılan 652 vergi mükellefine anket uygulanmıştır. Çalışmayla; cezai yaptırımların vergi uyumuna etkisinde gücenme, kin duyma gibi duyguların önemli bir aracı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Buna göre çalışmada cezai caydırıcılığa dayalı stratejilerin; vergi mükelleflerini vergi sistemi ve vergi idarelerine karşı yabancılaştırma riski olduğu, dolayısıyla uzun dönemde uyum davranışlarını olumsuz etkileyebileceğine dikkat çekilmiştir. İdareler tarafından söz konusu mükelleflere yönelik adil ve vergi yasalarına yeniden entegrasyonu artıracak politikaların takip edilmesi, gelecekte vergi uyumunu artırmak adına çalışmanın sunduğu temel öneriler arasındadır.

Hartner vd. (2008), çalışmasında vergi uyum davranışı ile vergi idaresince yürütülen prosedürün adilliği arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. İki aşama halinde gerçekleştirilen anket çalışmasının verisini; birinci aşamada 2040 Avustralyalı vergi mükellefi, ikinci aşamada ise ilk ankete katılan 1161 kişi, ilk ankete yanıt vermeyen 195 kişi ve yeni katılımcılardan oluşan 970 kişi oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen analizlerin bulgularına göre; prosedürel adalet, motivasyonel tutumu olumlu etkilerken direnç gösterme motivasyonunu azaltmakta ve bu ilişkide toplumsal aidiyet aracı etki göstermektedir. Ayrıca çalışmada direnç gösterme ile vergi uyumsuzluk davranışı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki tespit edilmesinden hareketle, prosedürel adaletin gönüllü vergi uyumunun belirleyicisi olduğu vurgulanmıştır.

Doyle vd. (2009), prosedür adaleti ile vergi uyumu ilişkisini ortaya koymak amacıyla beyannamesini zamanında vermeyen 347 kişiyi kapsayan deneysel bir çalışma gerçekleştirmiştir. Bu bağlamda örneklem grubu dört alt gruba ayrılarak üçüne farklı içeriklerde hazırlanmış hatırlatma mektupları gönderilmiş, bir gruba ise herhangi bir mektup gönderilmemiştir. Birinci mektup vergi idaresi tarafından kullanılan standart mektup iken, ikincisi daha resmi, katı ve yaptırım prensipleri vurgulanarak hazırlanmıştır. Son mektupta ise prosedür adaleti ve mükellefe güven gözetilerek; vergilerin neden toplanması gerektiği, vergi uyumsuzluğunun neden yaptırım gerektirdiği, vergi mükellefinin dürüstlüğüne güvenildiği ve mükellefin beyanname verme gereğini bilmiyor olabileceği gibi açıklamalar yer almıştır. Üç ay sonrasında, prosedür adaletini gözetilen mektuplar doğrultusunda 26, direkt ve katı üslup içeren mektuplar doğrultusunda 22, standart mektuplar doğrultusunda 18 ve mektup gönderimi olmaksızın 13 beyanname olmak üzere toplam 79 beyanname dönüşü gerçekleşmiştir.

Saad (2009) çalışmasında, Malezyalı vergi mükelleflerinin gelir vergisi sistemine ilişkin adalet algılarını ve bu algılarının vergi uyum davranışlarını nasıl etkilediğini araştırmıştır. Araştırma modeli, vergi uyumu perspektifinden adalet algılarıyla genişletilen Planlı Davranış Modeli'nden hareketle oluşturulmuştur. 852 katılımcının yer aldığı araştırmada adalet algısı; genel adalet, değişim adaleti, yatay adalet, dikey adalet, ceza adaleti, kişisel adalet ve yönetsel adalet boyutlarıyla incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları adaletin çok boyutlu bir olgu olduğunu ispatlamakla birlikte çalışmada adalet ile vergi uyumu arasında yatay adalet dışında (ters yönlü) istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin varlığı saptanamamıştır.

Derinlemesine mülakat yönteminin uygulandığı bir çalışmada Yong ve Rametse (2010), veriyi Yeni Zelanda’da 26 küçük ölçekli vergi mükellefinden elde etmiştir. Prosedürel adalet ile vergi uyumu ilişkisini ortaya koymayı amaçlayan çalışmanın sonuçlarına göre prosedür adaleti söz konusu örneklem için vergiye uyumu olumlu etkilemektedir.

Hartner vd. (2010), Avustralya’da gerçekleştirdiği ankete dayalı araştırmada; vergi uyum davranışı ile toplumsal kimlik algısı, sosyal normlar, prosedürel adalet ve etkileşim adaleti arasındaki ilişkiye odaklanmıştır. Avustralyalı 194 katılımcının yer aldığı çalışmada, yapısal eşitlik modeli analizi sonuçlarına göre gönüllü vergi uyumu ile prosedürel adalet arasında ilişki saptanmıştır.

Vergi idarelerinin yürüttüğü prosedürel adaletin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisinde idareye güvenin rolünü inceleyen bir diğer çalışma kapsamında Dijke ve Verboon (2010), deneysel bir araştırmanın yanı sıra bir anket araştırması gerçekleştirmiştir. Deneysel araştırmanın verileri Open Üniversitesi Psikoloji Bölümü lisans öğrencisi 60 öğrenciye dayanırken, anket araştırmasının verileri haftada en az sekiz saat bir işte çalışan 567 Hollanda vatandaşına dayanmaktadır. Sonuçlar, prosedürel adalet ile vergi uyum davranışı arasında doğrudan bir ilişki olmadığına işaret etse de idareye duyulan güvenin, adil prosedürün yürütülmesinde önemli bir belirleyici olduğunu göstermektedir. Öyle ki iki araştırma da idareye güven düzeyinin düşük olduğu durumda prosedürel adaletin vergi uyumu üzerinde olumlu etkisinin varlığını doğrulamaktadır.

Wahl vd. (2010a) gerçekleştirdiği deneysel çalışmayla, vergi mükelleflerinin kamu gelirlerinin kullanımına dair karar sürecine katılmalarının ve bu karar sürecinde prosedürel adaletin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemiştir. 97 kişinin katıldığı birinci deney kapsamında deneklere farklı harcama kararları arasında oylama fırsatı verilerek, iş birliğinin gönüllü uyuma etkisi değerlendirilmiştir. İkinci deneyde ise 119 denek ile prodesürel adalet algısı ve vergi ödemeleri ilişkisinde sisteme güvenin aracı etkisi değerlendirilmiştir. Mükelleflere sunulan oylama fırsatının iş birliğini artırdığı, oylama fırsatının prosedürel adalet algısını artırdığı ve prosedürel adalet ile vergi uyumu ilişkisinde yönetime olan güvenin aracı etkisinin varlığı elde edilen başlıca bulgular arasındadır.

Wahl vd. (2010b), kaygan yamaç modeli hipotezi altında vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyma konusundaki motivasyonlarını iki ayrı deneysel araştırmayla test etmiştir. Kaygan yamaç modeline göre vergi idaresinin gücü ile vergi idaresine duyulan güven vergi uyumunun temel belirleyicileridir. 120 öğrencinin katıldığı birinci deneyin sonucunda; idareye duyulan güvenin gönüllü vergi uyumunu artırırken cebri uyumu azalttığı, idarenin gücünün ise cebri uyumu artırırken gönüllü uyumu azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Kendi işinde çalışan 186 vergi mükellefinin yer aldığı ikinci deneyle ise birinci deneyin bulgularından farklı olarak; güvenin düşük düzeyde, idarenin güç kullanım algısının ise yüksek düzeyde olduğu durumda mükellefin stratejik davranma eğiliminin arttığı bulgusuna ulaşılmıştır. Bir diğer çalışmada Muehlbacher vd. (2011); Avusturya, Birleşik Krallık ve Çek Cumhuriyeti'nden toplam 3071 vergi mükellefine gerçekleştirdiği anket çalışmasıyla kaygan yamaç modeli hipotezini test etmiş ve onaylamıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre idareye duyulan güven gönüllü vergi uyumunu artırırken, cebri vergi uyumuyla negatif yönlü ilişki içindedir. Bu sonuçları Kogler vd. (2013a), Avusturya, Macaristan, Romanya ve Rusya üniversitelerinden seçilen 1319 öğrenciye yönelik gerçekleştirdiği çalışmasıyla onaylamıştır. Lemoine ve Roland-Levy (2013), Fransa'da 320 üniversite öğrencisinden elde ettiği verilerden; Kastlunger vd. (2013) ise İtalya'da kendi işinde çalışan 389 vergi mükellefinden elde ettiği verilerden hareketle kaygan yamaç modeli hipotezini doğrulamıştır.

Siahaan (2012) çalışmasında; vergi adaleti, iletişim ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin rolünü incelemek amacıyla Surabaya şehrinde 61 vergi mükellefine anket uygulamıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre vergi adaletinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkisi anlamlı ve pozitifdir. Ayrıca vergi adaleti ve vergi uyumu ilişkisinde güvenin aracı rolü de anlamlı ve pozitifdir. Ancak iletişimin vergi uyumu üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkisi anlamlı bulunamamıştır.

Devos (2012); literatürden hareketle seçilen vergi ahlakı, vergi denetim ve cezaları, vergi adaleti, vergi bilinci ve hukuki yaptırım gibi değişkenler ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi test ettiği çalışmasında, hem anket hem de mülakat yöntemlerini uygulamıştır. Bu doğrultuda vergi kaçırmaktan suçlu bulunan Avustralyalı 174 kişiye ve 300 dürüst mükellefe anketin yanı sıra bu ankette yer alan ve vergi kaçırmaktan suçlu bulunan 6 kişi ve dürüst mükellef 7 kişi ile mülakat gerçekleştirilmiştir. Araştırmacıya göre mülakat sonuçlarının anket bulgularını tamamlayıcı ve çapraz doğrulayıcı işlev

taşıyacağı düşünülmüştür. Çalışmanın sonuçlarına göre dürüst olmayan mükellef grubu için vergi adalet algısı ile vergi uyumu arasında anlamlı ilişki saptanırken, dürüst mükellef grubu için söz konusu ilişki saptanamamıştır.

Gangl vd. (2013), 807 Hollandalı vergi mükellefi ile 1377 girişimciden elde edilen anket verilerine dayanarak, vergi idarelerinin hizmet odaklı saygılı prosedürünün vergi uyumunu artırdığını saptamıştır. Ayrıca bulgulara göre algılanan hizmet algısı ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.

Djawadi ve Fahr (2013), idarelere güvenin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisini deneysel yöntemle incelemiştir. Çalışmada yüksek ve düşük düzeyde otorite gücüne sahip iki vergi sistemi kurgulanarak, aşamalı olarak bu iki idareye duyulan güven artırılmıştır. Güvenin artırılmasında kamu harcamalarına dair bilgilendirme ve toplanan vergilerin harcanmasında mükelleflere tercih hakkı sunulması gibi yöntemler benimsenmiştir. Analiz sonuçlarına göre kamu harcamalarına dair şeffaflığın sağlandığı ve mükellefe vergi gelirlerinin kullanılmasında söz hakkı tanındığında düşük otoriteye sahip vergi sisteminde vergi uyumunun yüksek olduğu saptanmıştır. Yüksek otorite gücüne sahip idarenin olduğu sistemde ise güvenin artırılması, vergi uyum düzeyini değiştirmemiştir.

Bir diğer çalışmada ise Kogler vd. (2013b), kendi işinde çalışan 476 Avusturyalı vergi mükellefine yönelik uygulanan anketle kaygan yamaç modeli hipotezinin geçerliliğini ve vergi adaleti ile vergi uyumu ilişkisinde güvenin aracı etkisini araştırmıştır. Çalışmada vergi adaleti; literatüre paralel olarak prosedür adaleti, dağıtım adaleti ve ceza adaleti olarak üçlü sınıflandırma kapsamında ele alınmıştır. Çalışmanın bulguları kaygan yamaç modeli hipotezini doğrulayarak, idareye güvenin gönüllü vergi uyumunun, idarenin gücünün ise cebri vergi uyumunun güçlü bir belirleyicisi olduğunu göstermiştir. Ayrıca idareye güven, hem prosedür adaleti ile gönüllü vergi uyumu hem de dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde aracı etkiye sahiptir. Ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde ise idareye güvenin dolaylı bir aracı etkiye sahip olduğu çalışmayla ulaşılan diğer bulgular arasındadır.

Helhel ve Ahmed (2014), mükellef tutumlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla Yemen'in başkenti Sana'da 170 vergi mükellefi katılımcıyı kapsayan bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre yüksek

vergi oranları ve adaletsiz vergi sisteminin düşük vergi uyumunu açıklayan iki temel etken olduğu işaret edilmiştir.

Gönüllü vergi uyumunun artırılmasında vergi idarelerinin meşruiyet algısına dayalı gücüne vurgu yapan çalışmalardan biri Hofmann vd. (2014)'a aittir. Toplamda 261 vergi mükellefi verisine dayalı analizlerden hareketle, yüksek düzeyde meşruiyet algısının vergi idaresine güvene bağlı olarak gönüllü vergi uyumunu artırdığı belirtilmektedir. Araştırma, vergi uyumunun artırılmasında zorlamaya dayalı vergi uyum stratejilerinin meşruiyete ve güvenle muameleye dayalı stratejiler kadar başarılı olamadığına işaret etmektedir. Bir diğer çalışmada ise Harti vd. (2015), deneysel araştırma sonuçlarından hareketle benzer sonuçlara ulaşmıştır. Bulgular; vergi cezalarının vergi ödeme davranışını etkilemezken, vergi idaresinin yetki gücüne yönelik algının vergi uyum kararının şekillenmesinde etkili olduğunu göstermektedir. Ayrıca meşruiyete dayalı güç ve zorlayıcı gücün vergi mükelleflerinde dürüst davranış motive ettiği, çalışmayla belirtilen diğer temel bulgular arasında yer almaktadır.

Vergilemede ceza ve prosedür adaleti ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla Mahangila ve Holland (2015), Tanzanya'da 257 küçük ve orta ölçekli işletmeden anket yöntemiyle veri toplamıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre kurumlar vergisi açısından hem ceza adaleti hem de prosedür adaleti vergi uyumu ile pozitif yönlü ilişki içerisindedir. Ayrıca prosedür adaletinin, ceza adaleti ile vergi uyumu ilişkisinde düzenleyici etkisi bulunmaktadır. Sonuçlardan hareketle yazar vergi idarelerinin, vergi cezalarına yönelik adalet algısı ve ceza uygulama süreci de dahil olmak üzere vergi sistemine yönelik prosedür adaleti algısının iyileştirilmesine katkı sağlayacak önlemler alması gerektiğini vurgulamıştır.

Badu ve Chariye (2015) çalışmasıyla, mükelleflerin hükümete ve yasal sisteme olan tutumlarının vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemiştir. Etiyopya'da 500 vergi mükellefinden elde edilen anket verileri doğrultusunda uygulanan analiz sonuçlarına göre güven algısı, vergi uyumunu anlamlı düzeyde etkilemektedir.

Faizal ve Palil (2015), Malezya'da 82 akademisyenden elde ettiği verilere dayalı olarak vergi adalet algısı ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma kapsamında gerçekleştirilen çoklu regresyon testi sonuçlarına göre prosedürel adalet, vergi uyumu üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Öte yandan hem dağıtım adaletinin hem de ceza

adaletinin vergi uyumu üzerinde pozitif etkisi bulunmakla birlikte bu etki istatistiksel manada anlamlı olarak saptanamamıştır.

Bir diğer çalışmada Murphy vd. (2015), 359 vergi suçlusuna yönelik gerçekleştirdiği anket çalışmasıyla prosedür adaletinin mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme kararlarında etkili olup olmadığını ve vergi uyumu ile prosedür adaleti ilişkisinde meşruiyet ve toplumsal kimlik algısının aracılık etkisini incelemiştir. Çalışmanın bulguları söz konusu iki değişkenin, prosedür adaleti ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye aracılık etkisinin varlığını ispatlamaktadır. Ayrıca çalışmada meşruiyet ve toplumsal kimlik algısı gibi normatif faktörlerin vergi uyumu üzerinde algılanan yaptırım riskinden daha etkili olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla çalışmada vergi uyumunun artırılmasında yaptırımlardan daha çok prosedürel adaletin etkili olduğu ifade edilmektedir.

Gobena ve Dijke (2016) çalışmasında, prosedürel adalet ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin aracı etkisini, idarenin güç kullanımının ise düzenleyici etkisini incelemiştir. Etiyopyalı 231 küçük ve büyük işletme sahibi ya da onların muhasebecisine uygulanan anket verisine dayalı olarak uygulanan analiz neticesinde; prosedürel adaletin sadece idarenin yasal güç kullanımının düşük, zorlayıcı güç kullanımının ise yüksek olduğu durumda gönüllü vergi uyumuyla ilişki içinde olduğu görülmüştür. Ayrıca prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin aracı etkisi tespit edilmekle birlikte, idareye güven ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde ise sadece idarenin yasal güç kullanımı düzenleyici etkiye sahiptir.

Jimenez ve Iyer (2016), ABD vatandaşı vergi mükellefi 217 kişiyle gerçekleştirilen anket çalışmasıyla; sosyal normlar, vergi adalet algısı ve yönetime olan güvenin vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemiştir. Buna göre sosyal normlar, vergi uyumu davranışını kişisel normlar aracılığıyla dolaylı olarak etkilemektedir. Ayrıca analiz sonucunda, güven algısının hem adalet algısını hem de uyum kararını anlamlı düzeyde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Güven ve vergi uyumu ilişkisinde, adaletin anlamlı düzeyde aracı etkisi bulunmaktadır. Yazarlar tarafından araştırmada modellenmenin, idareye güvenin adaletin bir sonucu olarak değil, tam tersi olarak tasarlanması yönünden literatürde öncü çalışmalardan olduğu vurgulanarak, bir idarenin eylemlerinin bu

idareye duyulan güvene dayalı olarak adil veya haksız olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Casal vd. (2016), Vienna Üniversitesi'nden seçilen 123 öğrenci ile deneysel tekniklerle gerçekleştirilen çalışma doğrultusunda katılımcılara vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi noktasında tek bir seçenek ya da talep edilen her katkı türü için ayrı ödeme seçenekleri sunulmuştur. Hükümetin sunduğu kamu harcamaları ya da vergilerle ilişkili olan katkı payları dışsal bir şemayla belirlenmiş ya da katılımcılara payları değiştirme şansı verilmiştir. Çalışmanın sonuçları, vergi yükünün dağıtımında ve belirlenmesinde söz sahibi olunmasının vergi uyumunu Avusturya için artıracaklarını göstermiştir. Ayrıca çalışmada, vergilemeye ilişkin kuralların belirlenmesinde katılımcıların doğrudan söz sahibi olduğu durumda vergi kaçakçılığının daha düşük olduğu bulgusundan hareketle prosedür adaletinin, gönüllü vergi uyumunun istikrarı için önemli olduğu belirtilmiştir.

Prosedürel adalet, güven ve toplumsal kimlik algısının gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisinin Gobena ve Dijke (2017) tarafından araştırıldığı çalışmada örneklem, bir işte çalışan 217 Etiyopya ve 200 ABD vatandaşı vergi mükellefinden oluşmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre her iki örneklem grubu için de prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu arasında ilişki tespit edilememiştir. Ancak idareye güven algısı düşük düzeyde olduğu takdirde vergi idaresinin yürüttüğü adil prosedür, gönüllü vergi uyumunu artırmaktadır. İdareye güven algısı ise sadece ABD için vergi uyumunu etkilemektedir. Ayrıca prosedürel adalet, güven ve toplumsal kimlik algısının etkileşiminin gönüllü vergi uyumu üzerinde anlamlı etkiye sahip oluşu çalışmayla elde edilen diğer bulgular arasındadır.

Adalet algıları ile kişisel gelir vergisinde gönüllü uyum ilişkisinin test edildiği çalışmada Gberegbe ve Umoren (2017), Rivers Eyaleti'nde (Nijerya) 380 küçük ve orta boy işletmede yer alan 380 kişiye anket uygulamıştır. Sonuçlara göre prosedürel adalet, dağıtım adaleti, ceza adaleti ve adalet algısı gönüllü gelir vergisi uyumunun belirleyicileri arasındadır.

Vergi uyumu literatüründe tercih edilen yöntem olarak alan araştırması metotları ağırlıkta olsa da, özellikle birden fazla ülkeye yönelik karşılaştırma içeren çalışmalarda ekonometrik yöntemler önem kazanmaktadır. Bu çalışmalardan birinde Tsikas (2017), kaygan yamaç modeli hipotezinin geçerliliğini 25 Avrupa ülkesi için panel veri

analiziyle test etmiştir. Çalışmanın bulgularına göre hem idarenin gücü hem de güven vergi uyumuyla pozitif ilişki içindedir ve ayrıca iki değişken birbirini düzenlemektedir. Buna göre idareye güvende bir puanlık (10 puanlık ölçekte) artışın vergi uyumunu 4.2 puan artıracığı tahmin edilmiştir. Mas'ud vd. (2019), 2016 verilerine dayalı olarak seçilen 158 ülke için gerçekleştirdiği benzer çalışmanın sonuçlarına göre ise güven vergi uyumunu anlamlı düzeyde etkilerken, idarenin gücü ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.

Vergi adalet algısı ve idareye güven ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin test edildiği bir başka çalışmayı Faizal vd. (2017), 90 Malezyalı vergi mükellefinden anket yoluyla elde edilen verilerle gerçekleştirmiştir. Prosedür, dağıtım ve ceza adaleti olmak üzere üç tip adalet algısının kullanıldığı araştırmanın bulguları sadece vergi sisteminin sahip olduğu prosedürel adalet algısının ve idareye olan güvenin vergi uyumluluğunu artırabileceğini göstermiştir. Ancak üç tip adalet algısından herhangi biriyle gönüllü vergi uyumu ilişkisinde, idareye güvenin istatistiksel olarak anlamlı bir aracı etkisine rastlanmamıştır.

Sigle vd. (2018), kaygan yamaç modeli hipotezinin geçerliliğini kurumlar vergisi mükellefleri için test etmiştir. Kâr amaçlı ve kâr amaçlı olmayan 271 Hollandalı organizasyondan elde edilen anket verisine göre güven ve vergi uyumu arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Ayrıca test sonuçlarına göre; vergi idaresinin gücü ile gönüllü vergi uyumu arasında negatif ilişki bulunurken, cebri uyum ile anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Öte yandan vergi uyumu ve güven ilişkisinde idarenin güç kullanımının düzenleyici etkisinin varlığı, çalışmayla ulaşılan diğer bulgular arasında yer almaktadır. Bir diğer çalışmada ek değişkenlerle genişletilmiş kaygan yamaç modeli Jakarta'dan rastgele seçilen 453 bireysel vergi mükellefinden elde edilen anket verisiyle Mardhiah vd. (2019) tarafından sınanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; vergi cezalarının, normların, dağıtım ve ceza adaletinin idareye güven üzerinde anlamlı etkisi tespit edilirken; vergi bilgisi, vergiye yönelik tutumun ve prosedürel adaletin ise etkisi anlamsızdır. Çalışmada, idareye güvenin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi onaylanmakla beraber vergi idaresinin gücünün cebri vergi uyumu üzerinde anlamlı etkisi tespit edilmemiştir.

Dijke vd. (2019) çalışmasıyla, prosedürel ve dağıtım adaleti etkileşiminin yanı sıra idarenin gücüne dair algı ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bu bağlamda gerçekleştirilen iki anket araştırmasının birincisinde veriler; Etiyopya'nın başkenti Addis Ababa'da çalışan 273 vergi mükellefinden elde edilirken, ikincisinde ise Amazon's Mechanical Turk (AMT) aracılığıyla ulaşılan ABD vatandaşı 248 vergi mükellefinden elde edilmiştir. Her iki çalışmanın da işaret ettiği bulguya göre idarenin gücüne yönelik algı yüksek olduğu takdirde prosedürel adalet ile dağıtım adaletinin etkileşimi, gönüllü vergi uyumunu teşvik etmektedir.

Basri vd. (2019), Pekanbaru'da 100 bireysel vergi mükellefinden elde edilen anket verisiyle gönüllü vergi uyumunun artırılmasında caydırıcı faktörlerin ve prosedürel adalet, idareye güven ile ahlaki normlar gibi içsel faktörlerin etkisini incelemiştir. Yapısal modelin test edilmesiyle prosedürel adaletin ve yaptırımlara dayalı uygulamaların, hükümet idarelerine güven üzerinde anlamlı etkisi tespit edilmiştir. Ancak prosedürel adalet ve güvenin, gönüllü vergi uyumu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı direkt etkisi bulunmamaktadır.

Güzel vd. (2019), vergi uyum davranışının açıklanmasında vergi adaleti ve hükümete güven algısının rolünü değerlendirmek üzere Türkiye'de 392 bağımsız muhasebeciyi kapsayan anket araştırması gerçekleştirmiştir. Çalışmayla ulaşılan üç temel bulguya göre; (1) hükümete güven vergi uyumunu anlamlı ve pozitif etkilemekte, (2) vergi uyumu hükümete güven ilişkisinde vergi adalet algısı aracı etki taşımakta ve (3) hükümete güvenin vergi adalet algısı üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi bulunmaktadır.

Gobena (2021) araştırmasında prosedür adaleti ile dağıtım adaleti etkileşiminin vergi ödeme niyeti üzerindeki etkisini incelemiştir. Addis Ababa ve Oromia bölgesinden 761 bireysel vergi mükellefinden elde edilen anket verisi, hiyerarşik çoklu regresyon ve PROCESS makro ile analiz edilmiştir. Araştırmanın sonuçları, dağıtım adaletinin ve vergi idaresine yönelik bağlılık hislerinin gönüllü vergi uyumunda etkili olduğunu göstermektedir. Ayrıca dağıtım ve prosedür adaletinin etkileşimli etkisi de vergi ödeme niyeti üzerinde anlamlı etkiye sahiptir. Diğer ifadeyle dağıtım adaletiyle vergi ödeme niyeti ilişkisinde prosedürel adaletin düzenleyici etkisi bulunmaktadır. Öte yandan gönüllü vergi ödeme niyeti üzerinde prosedür adaletinin anlamlı direkt etkisi tespit edilmemiştir.

Tablo 9: Ampirik Literatür Özeti

<i>Yazar(lar)</i>	<i>Araştırma Metodu</i>	<i>Örneklem</i>	<i>Ülke</i>	<i>Temel Sonuç(lar)</i>
Smith (1992)	Mülakat	1558 vergi mükellefi	ABD	Prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler.
Alm vd. (1993)	Deneyssel	15 öğrenci	ABD	Mükelleflerin fikirlerine duyarlı prosedür, yasalara ve idarenin kararlarına uyumu artırır.
Scholz ve Lubell (1998)	Anket	299 vergi mükellefi	ABD	Hükümete duyulan güven, vergi uyumunu pozitif etkiler.
Wenzel (2002)	Anket	2040 vatandaş	Avustralya	Prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler.
Feld ve Frey (2002)	Anket	26 vergi idaresi	İsviçre	İdarenin mükellefe güvenle muamelesi, vergi uyumunu artıran faktörlerden biridir.
Murphy (2002a)	Mülakat	29'u yatırımcı 33 kişi	Avustralya	- Caydırıcılık temelli stratejiler vergi uyumunu olumsuz etkileyebilir. - İdare-mükellef ilişkilerinde prosedürel adalet vergi uyumu açısından daha önemlidir.
Murphy (2002b)	Anket	2301 vergi mükellefi	Avustralya	İdareye güven algısı gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif etkilidir.
Murphy (2003)	Anket	2292 vergi mükellefi	Avustralya	İdareye güven algısı gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif etkilidir.
Murphy (2004a)	Mülakat	29 yatırımcı	Avustralya	Prosedürel adaletsizlik algısı, vergi idaresi kararlarına uyumu olumsuz etkilemektedir.
Murphy (2005)	Anket	2292 vergi mükellefi ve 1250 vergi mükellefi	Avustralya	- Prosedür adaleti algısı zayıf mükellef, idarenin meşruiyetini sorgulama eğilimindedir. - Prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde meşruiyet algısının aracı etkisi bulunmaktadır.
Verboon ve Dijke (2007)	Anket	744 vatandaş ve 359 vatandaş	Hollanda	Dağıtım adaleti algısı yüksekse mükellef açısından arzu edilen sonuçların doğması vergi uyumunu artırmaktadır.
Murphy (2008)	Anket	Vergi suçu işleyen 652 mükellef	Avustralya	- Cezai yaptırımların vergi uyumuna etkisinde güvenme, kin duyma gibi duyguların önemli bir aracı etkisi vardır. - Mükellefe yönelik adil prosedür, vergi uyumunu artırmaktadır.
Hartner vd. (2008)	Anket	2040 vergi mükellefi ve 2326 vatandaş	Avustralya	- Prosedürel adalet, kararlara direnç gösterme eğilimini azaltmaktadır. - Direnç gösterme davranışı ile vergi uyumsuzluğu arasında anlamlı ilişki bulunmaktadır.
Doyle vd. (2009)	Deneyssel	Zamanında beyanname vermeyen 347 kişi	İrlanda	Mükellef ile idare ilişkisinde prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu artırabilir.

<i>Yazar(lar)</i>	<i>Araştırma Metodu</i>	<i>Örneklem</i>	<i>Ülke</i>	<i>Temel Sonuç(lar)</i>
Saad (2009)	Anket	852 vatandaş	Malezya	Adalet ile vergi uyumu arasında yatay adalet dışında (ters yönlü) anlamlı bir ilişki saptanamamıştır.
Yong ve Rametse (2010)	Mülakat	26 küçük ölçekli mükellef	Yeni Zelanda	Prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler.
Hartner vd. (2010)	Anket	194 vatandaş	Avustralya	Prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler.
Wahl vd. (2010a)	Deneyssel	1. deneyde 97 kişi ve 2.deneyde 119 kişi	Belirtilmemiş	Prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde güvenin aracı etkisi bulunmaktadır.
Wahl vd. (2010b)	Deneyssel	120 öğrenci ve kendi işinde çalışan 186 kişi	Belirtilmemiş	- İdareye duyulan güven gönüllü vergi uyumunu artırırken, cebri uyumu azaltır. - Güven algısı düşük, idarenin güç kullanım algısı yüksek düzeyde iken mükellefin stratejik davranma eğilimi artmaktadır.
Dijke ve Verboon (2010)	Deneyssel	60 öğrenci	Hollanda	- Prosedürel adaletin vergi uyumu üzerinde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır. - İdareye güven algısı düşükse prosedürel adalet, vergi uyumunu pozitif etkiler.
	Anket	567 vatandaş		
Muehlbacher vd. (2011)	Anket	3071 vergi mükellefi	Avusturya, Birleşik Krallık ve Çek Cumhuriyeti	- İdareye duyulan güven vergi uyumunu artırmaktadır. - Kaygan yamaç modeli hipotezi doğrulanmıştır.
Devos (2012)	Anket	474 vergi suçlusu ve dürüst mükellef	Avustralya	Dürüst olmayan mükellef grubu için vergi adalet algısı ile vergi uyumu arasında anlamlı ilişki saptanırken dürüst mükellef grubu için söz konusu ilişki saptanamamıştır.
	Mülakat	13 vergi suçlusu ve dürüst mükellef		
Siahaan (2012)	Anket	61 vergi mükellefi	Surabaya / Endonezya	- Vergi adaleti gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler. - Vergi adaleti ve vergi uyumu ilişkisinde güvenin aracı rolü anlamlı ve pozitifdir.
Gangl vd. (2013)	Anket	807 vergi mükellefi ve 1377 girişimci	Hollanda	Vergi idarelerinin hizmet odaklı saygılı tutumu, vergi uyumunu artırmaktadır.
Djawadi ve Fahr (2013)	Deneyssel	326 kişi	Almanya	İdare ile mükellef ilişkilerinde şeffaflık ve mükellefin görüşlerine önem verilmesi vergi uyumunu artırabilir.

<i>Yazar(lar)</i>	<i>Araştırma Metodu</i>	<i>Örneklem</i>	<i>Ülke</i>	<i>Temel Sonuç(lar)</i>
Kogler vd. (2013b)	Anket	Kendi işinde çalışan 476 vergi mükellefi	Avustralya	- Kaygan yamaç modeli hipotezi doğrulanmıştır. - İdareye güven, hem prosedür adaleti ile gönüllü vergi uyumu hem de dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde aracı etkiye sahiptir
Helhel ve Ahmed (2014)	Anket	170 vergi mükellefi	Sana / Yemen	Yüksek vergi oranları ve adaletsiz vergi sistemi, vergi uyumunu negatif etkiler.
Hofmann vd. (2014)	Deneyisel	261 vergi mükellefi	Avusturya	- Vergi idarelerinin meşruiyete dayalı gücü, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler. - Zorlayıcı stratejiler vergi uyumunu pozitif etkiler ancak etki düzeyi meşruiyete dayalı güce kıyasla düşüktür.
Mahangila ve Holland (2015)	Anket	257 KOBİ	Tanzanya	Prosedür ve ceza adaleti, vergi uyumunu pozitif etkiler.
Badu ve Chariye (2015)	Anket	500 vergi mükellefi	Etiyopya	Güven algısı, vergi uyumunu pozitif etkiler.
Faizal ve Palil (2015)	Anket	82 akademisyen	Malezya	- Prosedürel adalet, vergi uyumunu pozitif etkiler. - Dağıtım ve ceza adaletinin vergi uyumu üzerinde pozitif ancak anlamsız etkisi vardır.
Murphy vd. (2015)	Anket	359 vergi suçlusu	Avustralya	Prosedür adaleti ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye meşruiyet ve toplumsal kimlik algısı aracılık etmektedir.
Gobena ve Dijke (2016)	Anket	231 KOBİ sahibi ya da onların muhasebecisi	Etiyopya	- Prosedürel adalet; idarenin yasal güç kullanımı düşük, zorlayıcı güç kullanımı yüksekken gönüllü vergi uyumuyla ilişki içindedir. - Prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güven aracı etkiye sahiptir.
Jimenez ve Iyer (2016)	Anket	217 vergi mükellefi	ABD	- Güven algısı, hem adalet algısını hem de vergi uyum kararını pozitif yönde etkiler. - Güven ve vergi uyumu ilişkisinde, adaletin anlamlı aracı etkisi bulunmaktadır.
Casal vd. (2016)	Deneyisel	123 öğrenci	Avusturya	Vergi yükünün dağıtımında ve belirlenmesinde söz sahibi olunması vergi uyumunu artırabilir.

<i>Yazar(lar)</i>	<i>Araştırma Metodu</i>	<i>Örneklem</i>	<i>Ülke</i>	<i>Temel Sonuç(lar)</i>
Gobena ve Dijke (2017)	Anket	Çalışan 217 vergi mükellefi	Etiyopya	- Prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. - İdareye güven algısı zayıfsa vergi idaresinin yürüttüğü adil prosedür, gönüllü vergi uyumunu artırmaktadır.
		200 vergi mükellefi	ABD	
Gberegbe ve Umoren (2017)	Anket	KOBİ çalışanı 380 kişi	Rivers / Nijerya	Prosedürel, dağıtım ve ceza adaleti ile genel adalet algısı, gönüllü gelir vergisi uyumunu pozitif etkiler.
Faizal vd. (2017)	Anket	90 vergi mükellefi	Malezya	- Prosedürel adalet ile idareye güven, vergi uyumunu artırmaktadır. - Prosedür, dağıtım ve ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde, idareye güvenin istatistiksel olarak anlamlı aracı etkisi bulunmamaktadır.
Sigle vd. (2018)	Anket	271 işletme	Hollanda	- İdareye güven ile vergi uyumu arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. - Kaygan yamaç modeli hipotezi doğrulanmıştır.
Mardhiah vd. (2019)	Anket	453 bireysel vergi mükellefi	Jakarta / Endonezya	- Dağıtım ve ceza adaleti idareye güveni pozitif etkiler. - Prosedür adaletinin idareye güven üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. - İdareye güven, gönüllü vergi uyumunu pozitif etkiler.
Dijke vd. (2019)	Anket	Çalışan 273 vergi mükellefi	Etiyopya	İdarenin gücüne yönelik algı yüksekse, prosedürel adalet ile dağıtım adaletinin etkileşimi gönüllü vergi uyumunu artırmaktadır.
		248 vergi mükellefi	ABD	
Basri vd. (2019)	Anket	100 vergi mükellefi	Pekanbaru/ Endonezya	- Prosedürel adalet, idareye güveni pozitif etkiler. - Prosedür adaleti ile idareye güvenin gönüllü vergi uyumu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır.
Güzel vd. (2019)	Anket	392 bağımsız muhasebeci	Türkiye	- Hükümete güven, vergi uyumunu pozitif etkiler. - Hükümete güven ile vergi adalet algısı arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. - Hükümete güven ile vergi uyumu ilişkisinde vergi adaletinin aracı etkisi vardır.
Gobena (2021)	Anket	761 vergi mükellefi	Addis Ababa ve Oromia Bölgesi / Etiyopya	- Dağıtım adaleti ve vergi idaresine güven, gönüllü vergi ödeme niyetini pozitif etkiler. - Dağıtım adaleti ve gönüllü vergi ödeme niyeti ilişkisinde prosedür adaletinin anlamlı düzenleyici etkisi bulunmaktadır.

Kaynak: Literatürden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

BÖLÜM 3: VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ ÇÖZÜM SÜRECİ VE GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU İLİŞKİSİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Giriş kısmında açıklandığı üzere bu araştırmanın temel amacı vergi uyumsuzluklarının idari çözümünü oluşturan uzlaşma ve hata düzeltme sürecinin mükelleflerin gönüllü vergi uyumuna etkisini araştırmaktır. Ayrıca literatürden hareketle oluşturulan yapısal model kapsamında gönüllü vergi uyumunun tesisinde vergi adalet algısının, idareye güvenin ve meşruiyet algısının rolü araştırmayla cevap aranan başlıca sorular arasındadır. Araştırmada vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm sürecinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi prosedürel adalet bağlamında incelenmiştir. Mükellefin adil, saygılı ve mükellef görüşlerine değer veren bir ilişki algısını temsil eden prosedürel adaletin, mükellef ve idare ilişkilerinin ön plana çıktığı bir süreç olarak idari aşamada çözüm sürecinde önemli bir yere sahip olduğu düşünülmektedir.

Tezin bu bölümünde önceki bölümde yer alan literatür araştırmasından hareketle belirlenen hipotezler test edilecektir. Bu doğrultuda öncelikle araştırmanın model ve hipotezleri, evren ve örnekleme, veri toplama yöntem ve araçları ile verilerin nasıl analiz edildiğine ilişkin bilgiler verilecektir. Bölümün son kısmında ise gerçekleştirilen analizler neticesinde ulaşılan bulgular yer almaktadır.

3.1. Araştırma Metodolojisi

3.1.1. Araştırmanın Model ve Hipotezleri

Belirtildiği üzere vergi uyum davranışının açıklanmasında ekonomik faktörlerin yetersizliği, sosyal ve psikolojik faktörlerin gittikçe daha fazla araştırma konusu yapılmasını sağlamıştır. Söz konusu faktörlerin başında ise vergi uyum davranışıyla yakından ilişkili olan vergi adalet algısı gelmektedir. Vergi davranışı açısından vergi adaletinin ölçülmesinde sıklıkla kullanılan prosedür, dağıtım ve ceza adaletinin gönüllü vergi uyumuyla ilişkisi farklı örneklem ve ülkeler için araştırma konusu yapılmıştır (Smith, 1992; Alm vd., 1993; Wenzel, 2002; Wilson ve Sheffin, 2005; Hartner vd., 2008; Doyle vd., 2009; Saad, 2009; Gangl vd., 2013; Kogler vd., 2013b; Mahangila ve Holland, 2015; Gobena ve Dijke, 2016; Faizal vd., 2017; Dijke vd., 2019). Dolayısıyla

vergi adaletinin üç tipi ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinin araştırılması amacıyla aşağıdaki hipotezler inşa edilmiştir.

H1a: Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

H1b: Dağıtım adaleti, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

H1c: Ceza adaleti, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

Adalet ve güven birbiriyle yakından ilişkili kavramlardır. Vergi idareleri tarafından yürütülen adil prosedür ve uygulamaların, bu idarelere duyulan güveni artırması muhtemeldir. Nitekim bazı araştırmaların sonuçları söz konusu üç adalet tipindeki olumlu algının, idareye güven algısını pozitif etkilediğini göstermektedir (Murphy, 2003; Dijke ve Verboon, 2010; Wahl vd., 2010; Siahaan, 2012; Kogler vd., 2013b; Gobena ve Dijke, 2016). Ayrıca vergi idarelerinin kararlarına uyum gösterilmesinde bu idarelere güven önemli rol oynamaktadır (Scholz ve Lubell, 1998; Murphy, 2002b; 2003; Torgler, 2005; Wahl vd., 2010b; Kastlunger vd., 2013; Jimenez ve Iyer, 2016). Dolayısıyla idareye güven algısında gerçekleşen bir iyileşmenin gönüllü vergi uyumunu pozitif etkilemesi beklenmektedir. Bu noktadan hareketle aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H2a: Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.

H2b: Dağıtım adaleti, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.

H2c: Ceza adaleti, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.

H3: İdareye güven, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

Vergi uyumu literatüründe dikkat çeken değişkenlerden bir diğeri meşruiyet algısıdır. İdareye güven algısına benzer olarak; prosedürel, dağıtım ve ceza adaleti algılarının idareye yönelik meşruiyet algısını şekillendiren faktörlerden olduğu düşünülmektedir (Murphy, 2005; Bowers ve Robinson, 2012; Bornman, 2015; Murphy, 2017). Meşruiyet algısı ayrıca ampirik bulgulardan hareketle idareye güvenin ve gönüllü vergi uyumunun önemli belirleyicilerinden biri olarak nitelenmektedir (Gilligan ve Richardson, 2005; Hofmann vd., 2014; Harti vd., 2015). Dolayısıyla meşruiyet algısının, vergi uyumu ve

idareye güvenin tesis edilmesi noktasındaki rolünün araştırılması amacıyla aşağıdaki hipotezlerin test edilmesi uygun görülmüştür.

H4a: Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.

H4b: Dağıtım adaleti, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.

H4c: Ceza adaleti, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.

H5: Meşruiyet algısı, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.

H6: Meşruiyet algısı, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.

İdareye güven ve meşruiyet algısının, gönüllü vergi uyumunun doğrudan belirleyicisi olduğu kadar diğer değişkenler ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde aracı rolü de tartışılmaktadır. Zira belirtildiği üzere literatürde hem idareye güven hem de meşruiyet algısı, vergi adaleti tarafından şekillendirilen faktörler olduğu gibi gönüllü vergi uyumunu şekillendiren faktörler olarak da nitelenmektedir. Dolayısıyla gönüllü vergi uyumunun artırılmasında idareye güven ve meşruiyet algısının aracı etki gösterebileceği beklentisinden hareketle aşağıdaki hipotezler belirlenmiştir.

H7a: Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.

H7b: Dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.

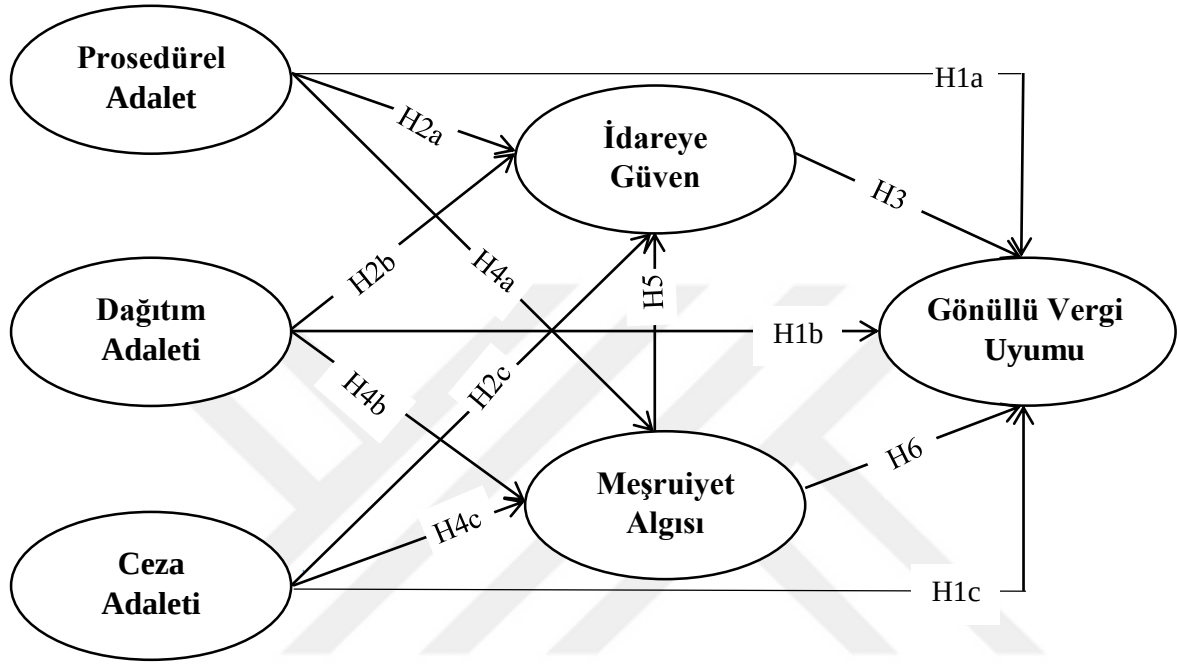
H7c: Ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.

H8a: Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.

H8b: Dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.

H8c: Ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.

Belirtilen hipotezlerden hareketle önerilen araştırma modeli Şekil 8’de sunulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm sürecine uyarlanan prosedür adaleti, dağıtım adaleti ve ceza adaleti modelin dışsal değişkenleridir. Gönüllü vergi uyumu, idareye güven ve meşruiyet algısı modelde içsel değişkenler olmakla birlikte, idareye güven ve meşruiyet algısı aynı zamanda aracı değişken konumundadır.



Şekil 8: Araştırma Modeli

3.1.2. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem

Bilindiği üzere SMMM’ler mükelleflere vergilemeye dair işlemlerin yürütülmesi, karmaşık vergisel ve mali konularda danışmanlık gibi çeşitli hizmetler sunmaktadır. Bu yönüyle SMMM’ler verginin alacaklısı konumundaki vergi idaresi ile vergi borçlusu olarak mükellef arası ilişkide önemli role sahiptir. Araştırma konusu ve anket sorularının mesleki ve teknik bilgi içermesinin yanı sıra vergilere yönelik algı ölçeği çalışmalarında gerçek fikir ve davranışların ölçülmesinin zor olduğu bilinmektedir. Bu zorlukları aşmak amacıyla doğrudan mükelleflere sormak yerine mükelleflerle sürekli iletişim içerisinde ve mükelleflerin vergisel işlemlerinde temsilcisi konumunda olan SMMM’lere mükellefleri eksenli sorular içeren anket yapılması kararlaştırılmıştır. Yeminli mali müşavirlerin yanı sıra bağımlı çalışan SMMM’ler ise araştırmaya dahil edilmemiştir.

Araştırmanın ana kütlesini Türkiye’de bağımsız olarak faaliyet gösteren SMMM’ler oluşturmaktadır. Dolayısıyla araştırmanın ana kütlesi, veri toplama sürecine başlanılan 10/09/20 tarihi itibarıyla ve TÜRMOB üye istatistiklerine göre bağımsız olarak çalışan toplam 53703 SMMM’den meydana gelmektedir. Ana kütlenin araştırılan özelliği hakkında doğru sonuçlar elde edebilmenin bir kuralı da ana kütleyi yeterince temsil edebilecek örneklem büyüklüğünün elde edilmesidir (Karagöz, 2017: 57). Örneklem hacminin belirlenmesi amacıyla esas alınan çeşitli formül ve yöntemler bulunmakla birlikte, literatürde YEM’e dayalı analizler için öne çıkan önerilerden bazıları aşağıdaki gibidir.

YEM için ideal gözlem sayısı tahmin edilecek parametre oranının 20:1, daha az ideal ölçünün ise 10:1 olduğu belirtilerek daha düşük örneklem hacminin çalışma sonuçlarının güvenilirliğini olumsuz etkileyebileceği öne sürülmüştür (Kline, 2016: 16). Birçok araştırmacı tarafından kıstas alınan bir diğer ölçü ise anketteki madde sayısı başına en az 10 gözlemdir (Ramlall, 2017: 94).

Araştırmacının verilerle ilgili bir sorun (eksik veri, normal olmayan dağılım vb.) beklemediği takdirde YEM için minimum 200 gözlem önerilmektedir (Kelloway, 1998: 20; Weston ve Gore, 2006: 734).

Schumaker ve Lomax (2016), YEM analizi için birçok makalede örneklem hacminin 250-500 arasında değiştiğini ancak örneklem hacmi ne kadar büyük olursa modelin doğrulanma olasılığının da o kadar artacağını belirtmiştir.

Örnekleme sürecinde TÜRMOB’un SMMM oda tasnifi temel alınarak olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinden tabakalı örnekleme yoluna gidilmiştir. Belirlenen alt tabakalardan örneklem alınırken “orantılı paylaşırma” yöntemi benimsenerek örnekleme uygun olarak 4755 kişiye sosyal medya platformları (Facebook, LinkedIn, Twitter, Instagram) ve e-posta aracılığıyla anket ulaştırılmıştır. 1079 adet geri dönüş sağlanmış olup, geri dönüş oranı % 22 olarak gerçekleşmiştir. Ancak kontrol sorularından hareketle güvenilir bulunmayan anketlerin yanı sıra örneklem kapsamında yer almayan 59 anket formu çıkarılmıştır. Geriye kalan 1020 anketin YEM ve diğer analizler için uygun örneklem hacmini sağladığına kanaat getirilerek analiz safhasına geçilmiştir.

Tablo 10: Bağımsız Çalışan SMMM Üye İstatistikleri ve Örneklem Sayıları

Oda Adı	SMMM Sayısı	Örneklem	Oda Adı	SMMM Sayısı	Örneklem
Adana SMMM	1172	23	İzmir SMMM	3839	77
Adıyaman SMMM	128	3	Kahramanmaraş SMMM	369	7
Afyonkarahisar SMMM	294	6	Karabük SMMM	111	2
Aksaray SMMM	134	3	Karaman SMMM	114	2
Alanya SMMM	349	7	Kars SMMM	83	2
Amasya SMMM	139	3	Kastamonu SMMM	134	3
Ankara SMMM	4839	97	Kayseri SMMM	752	15
Antalya SMMM	1691	34	Kırıkkale SMMM	96	2
Artvin SMMM	56	1	Kırklareli SMMM	194	4
Aydın SMMM	659	13	Kırşehir SMMM	66	1
Balıkesir SMMM	642	13	Kocaeli SMMM	1014	20
Bartın SMMM	63	1	Konya SMMM	1305	26
Batman SMMM	138	3	Kütahya SMMM	200	4
Bilecik SMMM	81	2	Malatya SMMM	297	6
Bitlis SMMM	53	1	Manavgat SMMM	241	5
Bodrum SMMM	256	5	Manisa SMMM	620	12
Bolu SMMM	159	3	Mardin-Şırnak SMMM	205	4
Burdur SMMM	150	3	Mersin SMMM	1093	22
Bursa SMMM	2444	49	Muğla SMMM	466	9
Çanakkale SMMM	298	6	Muş SMMM	41	1
Çankırı SMMM	48	1	Nevşehir SMMM	144	3
Çorlu SMMM	210	4	Niğde SMMM	86	2
Çorum SMMM	282	6	Ordu SMMM	228	5
Denizli SMMM	668	13	Osmaniye SMMM	145	3
Diyarbakır SMMM	409	8	Rize SMMM	115	2
Düzce SMMM	162	3	Sakarya SMMM	490	10
Edirne SMMM	267	5	Samsun SMMM	548	11
Elazığ SMMM	180	4	Sinop SMMM	53	1
Erzincan SMMM	100	2	Sivas SMMM	208	4
Erzurum SMMM	178	4	Şanlıurfa SMMM	390	8
Eskişehir SMMM	541	11	Tekirdağ SMMM	330	7
Fethiye SMMM	209	4	Tokat SMMM	168	3
Gaziantep SMMM	1051	21	Trabzon SMMM	357	7
Giresun SMMM	134	3	Uşak SMMM	198	4
Gümüşhane-Bayburt SMMM	34	1	Van SMMM	325	7
Hatay SMMM	490	10	Yalova SMMM	157	3
Isparta SMMM	213	4	Yozgat SMMM	134	3
İskenderun SMMM	213	4	Zonguldak SMMM	219	4
İstanbul SMMM	16236	325	TOPLAM	50908	1020

Kaynak: TÜRMOB, Üye İstatistikleri, (10.09.20)

3.1.3. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Anket; insanların yaşam koşullarını, davranışlarını, inançlarını, görüşlerini veya tutumlarını betimlemeye yönelik bir dizi sorudan oluşan bir araştırma materyali olarak tanımlanmaktadır (Akalın, 2015: 14). Bir konuya ilişkin algı, tutum ve düşüncelerin ölçülmesinde en geçerli yöntemlerden biri olarak anket tekniği, vergi uyumu alanında özellikle vergilere yönelik

mükellef tutumuna ve vergi uyumunun belirleyicilerine yönelik araştırmalarda yaygın olarak kullanılmaktadır.

Anket formunun dizaynında yerli ve yabancı literatür taraması gerçekleştirilerek çalışmaya uygun araştırma araçları tespit edilmiştir. Tablo 11’de belirtilen ölçekler araştırma konusuna uygun olarak uyarlanmıştır. Kullanılan ölçekler daha önce vergi uyumu araştırmalarında kullanılan, güvenilirliği ve geçerliliği kanıtlanmış ölçeklerdir. Araştırmada prosedürel adalet ölçeği, Türkiye’de vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yöntemleri sürecine uyarlanarak uzlaşma ve hata düzeltme süreci için ayrı olarak kullanılmıştır. Ayrıca tüm ifadeler öznesi mükellefler olacak şekilde hazırlanarak SMMM’lerden mükelleflerin görüşünü yansıtacak şekilde cevap vermeleri istenmiştir. Pilot araştırma evresine geçilmeden son olarak aralarında SMMM ve maliye bilim insanı bulunan kişilerden uzman görüşü alınarak, bu bağlamda ifadeler üzerinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

Tablo 11: Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Ölçek	Yazar(lar)	İfade Sayısı	Cronbach Alpha Katsayısı
Prosedürel Adalet	Murphy (2011)	12	0,90
Dağıtım Adaleti	Verboon ve Dijke (2007)	5	0,73
Ceza Adaleti	Topal (2011)	3	0,86
Meşruiyet Algısı*	Braithwaite ve Reinhart (2000)	6	0,68
	Murphy vd. (2015)*	4	0,67
İdareye Güven	Mulder vd. (2009)	8	0,81
Gönüllü Vergi Uyum	Kirchler ve Wahl (2010)	10	0,89

*: Kullanılan ölçeklerdeki iki ifade ortaktır.

Anket formu dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda demografik ve mesleki bilgileri belirlemeye ilişkin sorular yer alırken ikinci kısımda ise vergi idaresine güven, dağıtım ve ceza adaletine yönelik ifadeler yer almaktadır. Üçüncü kısımda uzlaşma ve hata düzeltme sürecindeki prosedürel adalet algısı ve son kısımda ise gönüllü vergi uyumuna yönelik ifadeler yer verilmiştir. Buna göre formda demografik ve mesleki bilgilere ilişkin 8, modelde yer alan değişkenlere ilişkin 46 ve anket formunun iki, üç ve dördüncü kısımlarının sonunda birer adet kontrol sorusu olmak üzere toplam 57 ifade öngörülmüştür. Taslak anket formunun hazırlanmasıyla araştırma modelindeki değişkenlerin yapı geçerliliği ve güvenilirliğini test etmenin yanı sıra ankette

oluşabilecek hataların tespit edilebilmesi amacıyla SMMM, maliye bilim insanı ve maliye dördüncü sınıf öğrencilerinden oluşan 90 kişiyle pilot uygulama yapılmıştır. Buna göre yanlış faktör altında toplanan yahut ölçeğin içsel tutarlılığına zarar veren toplam 6 ifade çıkartılmış ve böylece nihai anket formunda geriye 51 ifade kalmıştır (EK-2’de anket formu yer almaktadır). Modeldeki değişkenlerin tamamı için yanıtları 1’den (=kesinlikle katılmıyorum) 7’e (=kesinlikle katılıyorum) uzanan 7 düzeyli likert tipi ölçek kullanılmıştır.

Elde edilen veriler SPSS 24 ve AMOS 24 paket programları kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve analizler gerçekleştirilmiştir.

3.1.4. Verilerin Analizi

Verilerin analiz edilmesinde çok değişkenli istatistiki testler ve yapısal eşitlik modellemesi (YEM) kullanılmıştır. Bu doğrultuda öncelikle, örneklemin demografik ve mesleki niteliklerini ortaya koymak amacıyla tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Çok değişkenli istatistiki testlere geçilmeden önce verilerin analizlere uygunluğu araştırılmıştır. Daha sonra araştırma ölçeklerinin yapı geçerliliği ve güvenilirlikleri incelenmiştir. Ölçeklerin yapı geçerliliğinin incelenmesi için açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizleri uygulanmış ve ulaşılan yapının doğrulanmasıyla güvenilirlik analizine geçilmiştir. Bu bağlamda ölçeklerin, içsel tutarlılığı değerlendirmeye imkân veren Cronbach’s Alfa katsayıları incelenmiştir. Analiz sürecinin sonraki aşamasında değişkenler arasındaki ilişkilerin ve bu ilişkilerin derecesinin ortaya koyulmasına yönelik korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz aşamasının son kısmında ise araştırma modelinin ve belirlenen hipotezlerin test edilmesi amacıyla YEM kapsamında yol (path) analizi uygulanmıştır.

3.1.4.1. Verilerin Analize Uygunluğunun Araştırılması

Analiz safhasına geçilmeden önce veri setinin yapısına uygun doğru analiz tekniğinin tercih edilmesi ve bu analizlerin gerçekleştirilmesi sürecinde engel teşkil edebilecek eksiklerin ve özelliklerin giderilmesi adına veri incelenmiştir. Bu bağlamda öncelikle ters kodlanmış maddelerin düzeltilmesi sağlanmıştır. Ayrıca değişkenlerin frekans dağılımları incelenerek olası değerler dışında hatalı bir veri girişinin olmadığı görülmüştür. Çevrim içi anket formu cevapsız soru bırakılmasına izin vermediği için

veri setinde kayıp veri bulunmamaktadır. Öte yandan YEM analizi gibi çok değişkenli istatistiksel testlerin eldeki veriye uygulanabilmesi için birtakım varsayımları yerine getirmesi gerekmektedir. Bu aşamada veri seti ayrıca; uç değerler, normallik, doğrusallık ve çoklu doğrusal bağlantı durumları yönünden incelenmiştir.

Uç Değerlerin İncelenmesi: Araştırmacıların veri girişinde yaptığı hatalar, deneğin örneklemin alındığı evrenin üyesi olmaması ve deneğin örneklemin geri kalan kısmından farklı olması gibi nedenlerle uç değerler bulunabilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013: 73). Veri kalitesini ve dolayısıyla analiz sonuçlarını olumsuz etkileyen uç değerlerin veri seti içindeki varlığı incelenmelidir. Uç değer, veri setindeki diğer verilerden çok farklı değerleri ifade etmektedir. Uç değerler tek değişkenli ve çok değişkenli olabilmektedir (Kline, 2016: 72, 73).

Tek değişkenli uç değerler, deneklerin bir tek değişkene yönelik aşırı değerlere sahip olmaları durumunu ifade ederken; çok değişkenli uç değerler ise iki veya daha fazla değişkene ilişkin puanların olağan dışı kombinasyonları anlamı taşımaktadır (Mertler ve Reinhart, 2017: 30). Tek değişkenli uç değerlerin tespitinde veriler, Z değerine dönüştürülerek geniş bir veri setiyle ($N > 100$) araştırma yapılması durumunda ± 4 arasında olmayan değerler uç değer olarak nitelenir (Çokluk vd., 2018: 14). Öte yandan çok değişkenli analizlerde uç değerler Cook uzaklığı (Cook's Distance) ve Leverage değerleri ile incelenebilmektedir. 1'e yakın Cook uzaklığı değerlerinin uç değer olma olasılığının yüksek olduğu belirtilmekle birlikte 0,05'ten büyük Leverage değerinin ise veri setinden çıkarılması gerekmektedir (Seçer, 2015: 42).

Araştırma kapsamında tek değişkenli uç değerlerin tespiti amacıyla hesaplanan Z değerlerinin tamamının ± 4 aralığında yer aldığı görülmüştür. Öte yandan veri setinde en yüksek Cook değeri 0,0286 iken en yüksek Leverage değeri ise 0,041 olarak bulunmuştur. Bu yönüyle veri setinde çok değişkenli uç değerlerin olmadığı söylenebilir.

Normallik ve Doğrusallık: Parametrik testlerin önemli varsayımlarından biri de verilerin normal dağılım göstermesidir. Normal dağılım tepe değer, ortanca ve ortalamanın eşit ve bunların çevresindeki ölçümlerin de simetrik ve giderek uçlara doğru azalan yapıda olduğu $\pm \infty$ aralığındaki dağılımdır (Erkuş ve Selvi, 2019: 87). Normal dağılımın simetrikliği çarpıklık katsayısı (skewness) ile ölçülürken sivrilik veya basıklığı ise basıklık katsayısı (kurtosis) ile ölçülmektedir. Dağılımın simetriden

uzaklaşması anlamına gelen çarpıklık, değerlerin sağ ve sol yarıda yoğunlaşmasıdır. Basıklık ise ölçüm değerinin sivri veya yatık olmasıdır (Şencan, 2005: 200, 201). Her iki değer de ± 2 aralığında olması, o madde ya da değişkenin normal dağılım gösterdiğine işaret etmektedir (George ve Mallery, 2019: 114).

Öte yandan YEM analizine dayalı araştırmalarda tek değişkenli normalliğin yanı sıra çok değişkenli normallik varsayımının da sınanması gerekmektedir. Çok değişkenli normallik, her bir değişkenin ve bu değişkenlerin tüm doğrusal kombinasyonlarının normal olarak dağıldığı durumu ifade etmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013: 78). Çok değişkenli normal dağılımda maddelerin sadece ortalama ve varyansları değil, korelasyonları da önem kazanmaktadır (Şencan, 2005: 194). Çok değişkenli normal dağılım durumu Bartlett Küresellik Testi (Bartlett Test of Sphericity) ile tespit edilmektedir. Bartlett Küresellik Testi'nin $p < 0,05$ çıkması verilerin çoklu normal dağıldığına işaret etmektedir (Çokluk vd., 2018: 208; George ve Mallery, 2019: 268).

Planlanan istatistiki testler için önemli bir diğer varsayım doğrusallıktır. Doğrusallık iki değişken arasında doğrusal bir ilişkinin olması olarak ifade edilmektedir (Mertler ve Reinhart, 2017: 34). Yordayıcı değişkenlerle bağımlı değişkenler arası ilişkinin doğrusal olup olmadığı, artık grafikleri (residuals plot) ile incelenebilir. Standardize edilen artık grafiklerinde noktaların sıfır çizgisi etrafından kümelenmesi, doğrusallık varsayımının sağlandığını ifade etmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013: 127; Kline, 2016: 81).

Tek değişkenli normalliğin sınanması doğrultusunda her bir değişken için çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri incelenmiştir. Buna göre tüm maddelerin skewness ve kurtosis katsayıları $+ 1,5$ ve $- 1,5$ aralığında yer aldığı ve dolayısıyla verilerin tek değişkenli normallik varsayımını sağladığı bulgusuna ulaşılmıştır (bkz. EK-3). Araştırmada Bartlett Küresellik Testi sonucu istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır ($\chi^2=31630,610$, $p=0,00 < 0,05$) ve böylece çok değişkenli normalliğin sağlandığı görülmüştür. Doğrusallık varsayımının değerlendirilmesi amacıyla artık grafikleri her bir yordayan değişken için ayrı ayrı incelenmiştir. Artık grafiklerindeki noktaların sıfır çizgisinde kümelenmesi dolayısıyla veri setinin doğrusallık varsayımını da karşıladığına kanaat getirilmiştir.

Çoklu Doğrusal Bağlantı: Çoklu doğrusal bağlantı, iki veya daha fazla değişkenin temelde aynı yapıyı temsil edecek kadar yüksek düzeyde ilişkili olduğu durumda ortaya

çıkılmaktadır (Bryne, 2016: 191). Bir değişkenin başka bir değişkenle alternatif düzeyinde ilişkili olması, söz konusu değişkenlerin araştırmadaki özgün rolünün ayırt edilmesini engelleyerek ulaşılan sonuçların hatalı yorumlanmasına neden olabilecektir. Veri setinde çoklu bağlantı probleminin varlığı ikili korelasyonlar aracılığıyla incelenebilir. Değişkenler arası 0,80 veya 0,90 üzerindeki korelasyon katsayısı çoklu bağlantı probleminin bir işaretidir (Pallant, 2005: 255). Söz konusu problemin araştırılmasında; tolerans, varyans artış faktörü (Variance Inflation Factor, VIF) ve koşul indeksi (Condition Number, CI) ayrıca önemlidir. Buna göre; tolerans değerinin 0,10'dan büyük, VIF değerinin 10'dan küçük (Hair, 2019: 316), CI değerinin ise 30'dan küçük olması çoklu bağlantı problemi olmadığını göstermektedir (Gujarati, 2004: 362).

Araştırma değişkenleri arasındaki korelasyon katsayıları incelendiğinde 0,80 üzerinde herhangi bir ilişkiye rastlanmamıştır (Bkz. Tablo 13). Araştırma verisinde çoklu bağlantı probleminin olup olmadığını sınamak amacıyla; belirtilen değerler kontrol edilmiştir. EK-5'te sunulan bulgulardan görüleceği üzere, tolerans değeri ($>0,10$), VIF (<10) ve CI (<30) değerlerinden hareketle, veri setinde çoklu bağlantı probleminin olmadığı anlaşılmıştır.

3.1.4.2. Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi; aynı yapıyı ya da niteliği ölçen değişkenleri bir araya toplayıp ölçerek, az sayıda faktör ile açıklamayı amaçlayan istatistiksel bir tekniktir (Büyüköztürk, 2020: 133). Faktör analizi açıklayıcı ve doğrulayıcı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Açıklayıcı faktör analizi (AFA), ölçme aracında aynı yapıyı ölçen maddeleri faktörler altında toplamak diğer ifadeyle ölçme aracının örtük yapısını belirlemek amacıyla yapılmaktadır (Bursal, 2019: 177). AFA ile veri setinde yer alan çok sayıda değişken, faktör adı verilen boyutlara dönüştürülmektedir. Böylece ölçme aracındaki değişken sayısının azaltılması ve kuramsal yapı ile elde edilen yapının karşılaştırılması mümkün olmaktadır (Seçer, 2015: 154).

Veri setinin faktör analizine uygunluğu için sağlanması gereken birtakım koşullar bulunmaktadır. Bunlardan biri ölçek ifadeleri arasında yüksek korelasyon olup olmadığını test etmemizi sağlayan Bartlett Küresellik Testi (Bartlett's Test of Sphericity)'dir. Veri setinin faktörlenebilir olduğuna karar verebilmek için "Korelasyon matrisi birim matristir." şeklindeki Bartlett Küresellik Testi'nin temel hipotezinin

reddedilmesi gerekmektedir. Diğer ifadeyle bu testin sonucunda $p < 0.05$ olması değişkenler arasında yeterli korelasyonun olduğuna işaret etmektedir (Hair vd., 2019: 137). Test sonucunun anlamlı çıkması, aynı zamanda normal dağılımın da bir kanıtı olarak görülebilir (Büyüköztürk, 2020: 136). Bir diğeri ise verilerin faktör analizi için uygunluğu hakkında bilgi veren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısıdır. Örneklem büyüklüğünün AFA için uygun olup olmadığı hakkında bilgi veren KMO değeri küçük çıkarsa çift olarak değişkenler arasındaki korelasyon ilişkisinin diğer değişkenlerce açıklanamayacağını gösterir (Nakip ve Yaraş, 2017: 536). Bu değer 0,50'den düşük olması verinin faktörlenemez olduğunu ifade ederken; 0,50-0,60 arası kötü, 0,60-0,70 arası zayıf, 0,70-0,80 arası orta, 0,80-0,90 arası iyi ve 0,90-1 arası ise faktör analizi için mükemmel olduğunu göstermektedir (Kaiser, 1974: 35).

Ayrıca analize dahil edilen ölçeklerin her bir maddesinin faktör yükleri 0,40'ın üzerinde olması beklenirken, bu değer bir maddenin içerik yönünden çıkarılan faktörle yakından ilişkili olduğu düşünülüyorsa 0,30'a kadar tolere edilebilmektedir (Şencan, 2005: 390). Uygun faktör sayısının ortaya çıkarılmasında Kaiser ölçütüne göre faktörlerin özdeğerinin (eigenvalue) 1'den büyük olması (Çokluk vd., 2018: 224) ve açıklanan toplam varyansın ise 0,60'ın üzerinde olması gerekmektedir (Hair vd., 2019: 142).

Araştırmada faktör türetme yöntemi olarak Temel Bileşenler Modeli (Principal Component Analysis) tercih edilmiştir. Bu yöntemin temel amacı her bir bileşen için maksimum varyansı çıkarmaktır (Karaman vd., 2017: 1175). Faktörlerin daha belirgin ve yorumlanabilir hale getirilmesi amacıyla döndürme işlemi yapılmış ve bu doğrultuda araştırmalarda sıklıkla kullanılan dik döndürme tekniklerinden varimax seçilmiştir. Varimax yöntemi, her faktör için yüksek faktör yükünü daha yüksek ve düşük olanları daha düşük hale getirerek faktör yüklerinin varyansının maksimize edilmesini sağlamaktadır (Tabachnick ve Fidell, 2013: 625).

3.1.4.3. Doğrulayıcı Faktör Analizi

AFA ile ulaşılan yapının doğrulanması amacıyla DFA uygulanmaktadır. Buna göre DFA mevcut verinin daha önce AFA ile keşfedilen faktör yapısıyla uyumlu olup olmadığının tespiti amacıyla kullanılmaktadır. Araştırmacı toplanan verinin daha önce kurgulanmış olan faktör yapısıyla uyumluluğunu bu analiz aracılığıyla test etmektedir (Meydan ve Şeşen, 2015: 57). AFA'da belirli bir ön beklenti ya da denence olmadan

faktör yükleri temelinde verinin faktör yapısı belirlenirken, DFA’da ise belirli değişkenlerin bir kuram temelinde önceden belirlenmiş faktörler üzerinde ağırlıklı olarak yer alacağı şeklinde bir öngörü sınanmaktadır (Seçer, 2015: 172). Dolayısıyla AFA daha ziyade bir teorinin geliştirilmesiyle ilgili iken, DFA ise mevcut bir teorinin test edilmesiyle ilgilidir. Bu noktadan hareketle DFA’nın temel amacının daha önceden kurgulanan araştırma modelinin elde edilen veri setiyle uyumunu ölçmek olduğu belirtilmelidir.

DFA’nın temel özelliği hipotez odaklı olmasıdır. AFA’dan farklı olarak DFA, araştırmacının modelin tüm yönlerini ve potansiyel ilişkileri önceden bilmesini gerektirir. Bu nedenle araştırmacı, geçmiş araştırmalara ve teoriye dayalı olarak faktörler arasındaki muhtemel ilişkiler hakkında ön bilgiye sahip olmalıdır (Brown, 2015: 1). DFA ölçek geliştirme, uyarlamalarda ve özellikle YEM’e dayalı araştırmalarda sıklıkla kullanılmaktadır.

DFA kapsamında temel olarak üç farklı modelin test edilebileceği söylenebilir. Bunlar tek faktörlü DFA, birinci düzey çok faktörlü DFA ve ikinci düzey çok faktörlü DFA’dır. Tüm gözlenen değişkenlerin tek bir faktörü ölçmesi durumunda tek faktörlü model, gözlenen değişkenlerin birden fazla faktör altında toplandığı durumda birinci düzey çok faktörlü model ve birden fazla faktörün bir araya gelerek daha geniş ve kapsayıcı bir faktörü oluşturması durumunda ise ikinci düzey çok faktörlü modelden söz edilecektir (Gürbüz ve Şahin, 2018: 342).

Veri setiyle araştırma modelinin uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesinde uyum indekslerinden faydalanılmaktadır. Bu indeksler, toplanan verinin önceden belirlenen modeli ne kadar iyi açıklayabildiği konusunda bilgi vermektedir. Literatürde veri ve model uyumunu değerlendirmek amacıyla kullanılan pek çok uyum indeksi bulunmaktadır. Hair vd. (2019)’in tasnifinden hareketle uyum indekslerini üç temel kategoride incelemek mümkündür.

Mutlak Uyum İndeksleri (Absolute Fit Indices): Araştırmacı tarafından kurgulanan modelin toplanan veriyle uygunluğunun doğrudan ölçüsü olarak mutlak uyum indeksleri kapsamında yer alan en yaygın ölçüt, ki kare (Chi-Square Goodness, χ^2) testidir. Bu test, örneklem ile kurgulanan modeldeki kovaryans matrisleri arasındaki tutarsızlığın büyüklüğünü değerlendirmektedir (Hu ve Bentler, 1999: 2). Ki kare değerinin anlamlı

olması, bu iki modelin birbirinden farklı olması demektir dolayısıyla uyumdan söz edebilmek için χ^2 yorumlanırken $p>0,05$ olması beklenir. Ancak χ^2 değeri örneklem boyutuna oldukça duyarlı olduğu için büyük örnekleme sahip araştırmalarda genellikle anlamlı çıktığı, küçük örnekleme sahip araştırmalarda ise anlamsız çıktığı bilinmektedir (Harrington, 2009: 51; Gatignon, 2010: 63; Schumacker ve Lomax, 2016: 113). Bu nedenle alternatif olarak ki-kare istatistiğinin serbestlik derecesine oranı (χ^2/SD) model uyumun değerlendirilmesinde dikkate alınmaktadır. Kimi yazarlara göre 3'ten küçük (Carmines ve McIver, 1983; Kline, 2016; Hair vd., 2019), kimi yazarlara göre ise 5'ten küçük (Wheaton, 1987; Yaşlıoğlu, 2017; Gürbüz, 2019) χ^2/SD değeri kabul edilebilir model uyumuna işaret etmektedir. Bu durumda χ^2 değeri anlamlı dahi olsa χ^2/SD oranının 3'ten (bazı yazarlara göre 5'ten) küçük olması durumunda modelin genel uyumunun kabul edilebilir olduğu kanaatine varılabilecektir.

Mutlak uyum indekslerinden bir diğeri İyilik Uyum İndeksi (Goodness of Fit Index, GFI)'dir. GFI model ile açıklanabilen varyans ile kovaryansın nispi miktarıyla ilgili bir ölçüdür. Diğer ifadeyle modelin örneklemdeki varyans kovaryans matrisini ne oranda ölçtüğünü gösterir ve modelin açıkladığı örneklem varyansı olarak da kabul edilir (Karagöz, 2017: 467). 0-1 arasında değişen GFI değerinin 0,90 ve daha yüksek olması iyi (Loehlin, 2004), 0,85 ve üzeri ise kabul edilebilir uyumu göstermektedir. Öte yandan bu indeksin de örneklem boyutuna duyarlı olduğu bilinmektedir (Civelek, 2018: 19).

Bu kategorideki en yaygın kullanımına sahip bir diğere indeks olan Yaklaşık Hataların Ortalama Karakökü (Root Mean Square Error of Approximation-RMSEA), modelin örneklem ile yeterli düzeyde uyuşup uyuşmadığını test eder. Modelde tahmin edilecek parametre sayısına duyarlılığından ötürü oldukça bilgilendirici ve tercih edilen bir indeks olmakla birlikte (Hooper vd., 2008: 54); örneklem boyutuna da duyarlı olduğu, küçük boyutlu örneklemelerde yüksek çıkma eğilimi taşıdığı bilinmektedir (Gürbüz, 2019: 35). RMSEA değerinin iyi bir uyum düzeyi için 0,05'e eşit yahut daha küçük olması öngörülmektedir (Kline, 2016). Ancak 0,08'den küçük değer de tolere edilmektedir (Bryne, 2016; Hair vd., 2019).

Mutlak uygunluk indeksleri kapsamında yer alan bir diğere indeks ise Hata Kareleri Ortalamalarının Karekökü (Root Mean Square Residual-RMR) ve bunun standardize edilmiş halidir (standardised root mean square residual-SRMR). Gözlenen ve tahmin

edilen kovaryanslar arasında tutarsızlığı test eden RMR'in yorumlanması zor olduğu için uygulamada genellikle SRMR tercih edilmektedir (Brown, 2015: 70). Bryne (2016) 0,05'in altındaki SRMR değerini iyi bir modelin göstergesi olarak nitelerken, Hu ve Bentler (1999) 0,08'in altındaki değerin kabul edilebileceğini belirtmiştir.

Karşılaştırmalı Uyum İndeksleri (Comparative Fit Indices/ Incremental fit indices): Bu kapsamda Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Normlandırılmış Uyum İndeksi (The Normed Fit Index, NFI), Tucker–Lewis İndeksi (Tucker–Lewis Index, TLI diğer adıyla Non-normed Fit Index, NNFI) ve Artırmalı Uyum İndeksi (Incremental Fit Index, IFI) gibi indeksler yer almaktadır. Bu indekslerin 0,90 ve üzerinde olması kabul edilebilir model uyumunu gösterirken 0,95 ve üzeri iyi bir model uyumuna işaret etmektedir (Hooper vd., 2008; Schumacker ve Lomax, 2016; Bryne, 2016; Hair vd., 2019). Bu indeksler diğer uyum indekslerinden farklı olarak kurgulanan modeli, alternatif diğer temel modellerle karşılaştırmaktadır. Bilinen en temel model, gözlenen tüm değişkenlerin ilişkisiz olduğunu varsayan boş (null) modeldir (Hair vd., 2019: 638). Ancak sıfır kovaryans yaklaşımının birçok çalışma açısından olasılık dışı olması eleştiri kaynağı olmaktadır (Kline, 2016: 277). Öte yandan yine de bu kapsamdaki birçok indeksin literatürde sıklıkla tercih edildiği ve güvenilir sonuçlar sunduğu belirtilmelidir.

Tutumluluk Düzeltmesi İndeksleri (Parsimony Fit Indices): Bu kategorideki indeksler, kurgulanan modelin karmaşıklığını göz önünde bulundurarak alternatif modeller arasında hangi modelin en iyi uyumu sağladığı hakkında bilgi sunmak amacıyla özel olarak tasarlanmıştır (Hair, 2019: 639). Bu indekslerde temel olarak belli bir uyum iyiliğine ulaşmak için tahmin edilmesi gereken parametre sayısı (parsimony) baz alınmaktadır (Schumacker ve Lomax, 2016: 116).

Bu indekslerden biri olan Düzeltilmiş İyilik Uyum İndeksi (Adjusted Goodness of Fit Index, AGFI), parametre tahmin sayısını dikkate almak üzere GFI'nın uyarlanmış ifadesidir. 0,90 ve üzeri AGFI değeri iyi uyumun göstergesi olarak nitelenirken 0,85 ve üzerindeki değerin kabul edilebilir olduğu belirtilmektedir (Schermelleh-Engel vd., 2003). Diğer yandan GFI gibi AGFI'nın da örneklem boyutuna duyarlı olduğu bilinmektedir (Anderson ve Gerbing, 1984: 166; Civelek, 2018: 18).

Sıkı Normlandırılmış Uyum İndeksi (Parsimonious Normed Fit Index, PNFI) bu kategoride yer alan bir diğer indekstir. NFI'nın uyarlanmış hali olan bu indeks de kurgulanan modeli alternatifleriyle karşılaştırmak üzere tasarlanmıştır. Serbestlik derecesini hesaba katan bu indeks değeri 0 ile 1 arasında değişmekle birlikte, değerin mümkün olduğunca yüksek olması iyi bir model uyumuna işaret etmektedir (Schumacker ve Lomax, 2016: 112; Hair vd., 2019: 639).

Bunların yanı sıra literatürde çeşitli uyum indekslerine rastlamak mümkündür. Zira literatürde hangi uyum ölçütünün kurgulanan model hakkında verimli sonuçlar verdiği ve standart olarak hangilerinin raporlanması gerektiği konusunda bir uzlaşma bulunmamaktadır. Bu noktadan hareketle araştırmalarda genellikle birden fazla uyum indeksi raporlanmaktadır. Tablo 12'de değinilen uyum indekslerine ilişkin iyi ve kabul edilebilir model düzeyleri sunulmuştur.

Tablo 12: Model Uyum İyiliğine İlişkin Değerler

Ölçüt	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
<i>Mutlak Uyum İndeksleri</i>		
χ^2	Anlamli olmaması	-
χ^2/df	$0 \leq \chi^2/df \leq 3$	$3 < \chi^2/df \leq 5$
GFI	$\geq 0,90$	≥ 85
RMSEA	$\leq 0,05$	$\leq 0,08$
SRMR	$\leq 0,05$	$\leq 0,08$
<i>Karşılaştırmalı Uyum İndeksleri</i>		
CFI	$\geq 0,95$	$\geq 0,90$
NFI	$\geq 0,95$	$\geq 0,90$
TLI	$\geq 0,95$	$\geq 0,90$
IFI	$\geq 0,95$	$\geq 0,90$
<i>Tutumluluk Düzeltmesi İndeksleri</i>		
AGFI	$\geq 0,90$	$\geq 0,85$
PNFI	1'e yakın olması.	-

Kaynak: Literatürden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Uyum indekslerinin işaret ettiği model uyumunun sağlanmasının yanı sıra, ölçekte yer alan maddelerin ilgili faktörle ilişkisini yansıtan standardize regresyon katsayısı değerinin de belli bir düzeyin üstünde olması gerekmektedir. Uygulamalı araştırmalarda bu değerin 0,30 (ya da 0,40)'ın üzerinde olması önerilmektedir (Brown, 2015: 115).

3.1.4.4. Güvenirlik Analizi

Kullanılan ölçeklerin taşınması beklenen bir diğer özelliği güvenilir olmasıdır. Güvenirliği kanıtlanmadan kullanılan araştırma araçlarıyla elde edilen sonuçlar bilimsel araştırmalarda temel olan tekrarlanabilir niteliğe sahip olamayacağı için araştırmacılar kullandıkları araştırma araçlarının güvenilir olduğunu belirtmelidir (Garson, 2013: 33). Araştırmada kullanılan ölçeklerle sağlanan bilgilerin kararlı özellikler sağladığına, yani hatadan arındırılmış olduğuna ve aynı amaçla gerçekleştirilecek ölçümde aynı sonuçların elde edilebileceğine dair güven duyulması gerekir (Ercan ve Kan, 2004: 212). Buna göre güvenirliği, katılımcıların ifadelerine verdikleri cevaplar arasındaki tutarlılık olarak tanımlamak mümkündür (Büyüköztürk, 2020: 182). Güvenirlik; bir ölçüm aracı kullanılarak tekrarlanan deney, test ya da herhangi bir ölçüm prosedürü sonucunda aynı sonuçlara ulaşılması düzeyiyle ilgilidir (Carmines ve Zeller, 1979: 11).

Ölçeklerin güvenirliklerinin incelenmesinde genellikle ölçeklerin içsel tutarlılığı test edilmektedir. İçsel tutarlılığın ölçülmesinde en yaygın metot ise Cronbach's Alfa katsayısının hesaplanmasıdır. Bu katsayı, ölçeği oluşturan tüm maddeler arasındaki ortalama korelasyonun bir göstergesidir (Pallant, 2005: 6). Cronbach's Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında değer almakta olup, Alfa (α) katsayısı 1'e ne kadar yakınsa ölçek maddelerinin bir o kadar birbiriyle tutarlı ve aynı özelliğin öğelerini ölçen nitelikte olduğu kabul edilmektedir (Tezbaşaran, 1996: 48). Literatürde güven düzeylerine göre çeşitli aralıklar öngörülmeyle birlikte 0,70'in üzerindeki değerler kabul edilebilir güvenirliği göstermektedir (Nunnally, 1978; Cortina, 1993; Gliem ve Gliem, 2003; George ve Mallery, 2019; Büyüköztürk, 2020).

3.1.4.5. Korelasyon Analizi

Araştırmalarda değişkenler arası ilişkilerin incelenmesi, hangi değişkenin hangi değişkenlerle ilişkili yahut ilişkisiz olduğunun görülebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu bağlamda kullanılan korelasyon analizi, bir değişkenin iki ya da daha fazla değişken ile olan ilişkisini ve bir ilişkinin belirlenmesi durumunda bu ilişkinin düzeyini gösteren istatistiki bir analiz yöntemidir (Taşpınar, 2017: 193). Öte yandan korelasyonun bir neden sonuç ilişkisi ifade etmediği belirtilmelidir. İki değişken arasındaki korelasyon ilişkisinde değişkenlerden birinin, diğerinin de yönünü belirleyen bir neden olarak nitelenmemesi gerekir. Öyle ki korelasyon analizi iki değişken

arasındaki ilişkinin derecesini ve önem seviyesini belirlemede kullanılmaktadır (Çimen, 2015: 197). Pozitif korelasyon, değişkenlerden biri arttıkça diğersinin de arttığını, negatif korelasyon değişkenlerden biri arttıkça diğersinin ise azalacağını göstermektedir.

Verinin yapısına göre korelasyon katsayısının hesaplanmasında kullanılan birkaç yol bulunmaktadır. İncelenen değişkenlerin sürekli olması ve normal dağılım göstermesi durumunda parametrik bir test olan Pearson korelasyon katsayısı kullanılırken, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda Spearman korelasyon katsayısı tercih edilmelidir (Çakır, 2019: 188). Bu araştırmada verilerin normal dağılım göstermesi nedeniyle Spearman korelasyon katsayısından bahsedilmemiştir.

Literatürde ve özellikle sosyal bilimlerde en çok bilinen korelasyon tekniği Pearson korelasyon katsayısı (Pearson momentler çarpımı korelasyon katsayısı)'dır. İki sürekli değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi açıklamak üzere hesaplanan bu değer, “r” simgesi ile gösterilmektedir (Özyürek ve Tarım, 2020: 125). Hesaplanan Pearson korelasyon katsayısının 1 olması mükemmel bir pozitif ilişkiyi, -1 olması mükemmel bir negatif ilişkiyi, 0 olması ise ilişkinin olmadığı durumu ifade etmektedir. Mutlak değer olarak katsayının 0'a yakın olması zayıf, 1'e yakın olması güçlü bir ilişkinin göstergesidir (Tekin, 2015: 102).

3.1.4.6. Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM)

Yapısal eşitlik modellemesi en kısa ifadeyle hem faktör hem de path (yol) analizinin bir kombinasyonu olarak tanımlanabilecek, araştırmacının aynı anda dışsal ve içsel değişkenler arasındaki bir dizi ilişkiyi incelemesine izin veren çok değişkenli istatistiksel bir tekniktir (Ho, 2014: 421). Bir diğer tanımda YEM, gözlenen ile gizil değişkenler arasındaki nedensel ilişkilerin ve korelasyon bağlantılarının aynı anda yer aldığı karmaşık çok değişkenli modellerin test edilmesinde kullanılan bir teknik olarak ifade edilmektedir (Çakır, 2020: 27). Tanımda geçen gözlenen değişken kavramı; ölçülebilen değişkeni ifade ederken, gizil (örtük) değişken ise doğrudan ölçülemeyen ve hipotetik olarak var olan değişkenlerdir (Raykov ve Marcoulides, 2006: 9).

Sosyal bilimlerin birçok alanında sıklıkla kullanılan YEM analizi, çeşitli yönleriyle geleneksel çok değişkenli istatistiksel yöntemlerden ayrılmaktadır. Öncelikle YEM analizi, veri analizinde keşfedici bir yaklaşımdan ziyade doğrulayıcı bir yaklaşım

benimsemektedir. Diğer yandan diğer analizler ölçüm hatasını değerlendirme veya düzeltilmesi konusunda yetersizken, YEM ölçüm hatalarını hesaba katmaktadır. Bir diğer temel farklılık ise geleneksel yöntemler yalnızca gözlenen ölçümlere dayanırken, YEM hem gözlenen hem de gizil değişkenlerle analize imkân tanımaktadır. Son olarak geleneksel yöntemlerde çok değişkenli ilişkileri modellemeyi ve dolaylı (aracı) etkileri araştırmayı sağlayan yaygın ve kolayca uygulanan alternatif metotlar bulunmamakla birlikte YEM bu açılardan araştırmacılara avantaj sağlamaktadır (Bryne, 2016: 3, 4).

YEM esas itibarıyla gözlenen ve gizil değişkenler arasındaki ilişkileri test eden ölçme modeli (DFA) ile gizil değişkenler arasındaki ilişkileri test eden yapısal model analizlerinin genel adıdır. Dolayısıyla standart bir YEM analizinin DFA ve yol analizi olmak üzere iki bileşeni bulunur (Gürbüz ve Şahin, 2018: 339). DFA'yı YEM'den ayıran nokta, DFA'nın göstergeler ve gizil değişkenler arasındaki ilişkiye odaklanırken YEM'in gizil değişkenler arasındaki yapısal veya nedensel yolları test etmesidir. Buna göre DFA bağımsız bir analiz olduğu gibi, YEM analizinin bir bileşeni ya da ön adımı olarak da nitelenebilir (Harrington, 2009: 12). DFA'da dikkate alındığı gibi yol analizinde de model ile verinin uyumunun değerlendirilmesi amacıyla önceki kısımda ele alınan uyum indekslerinden faydalanılmaktadır. YEM analizinin gerçekleştirildiği iki aşamada da uyum indekslerinin belirtilen düzeylerde olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

YEM'e dayalı araştırmalarda araştırmacılar teoriden, literatürden ya da bireysel beklentilerden yola çıkarak test edilmek üzere istatistiksel bir model tanımlamaktadır. Bu model bir ölçüm modeli (DFA modeli) olabileceği gibi değişkenler arasındaki ilişkiyi test eden yapısal bir model de olabilecektir (Gürbüz, 2019: 23). Diğer istatistiksel tekniklerde olduğu gibi elde edilen sonuçların kalitesi, araştırmacıların oluşturduğu araştırma modeli ve hipotezlerine bağlıdır. YEM'in amacı seçilen gözlenen değişkenlerle ölçülen gizil yapılar arasında, araştırma tahminlerini temsil eden bir model belirlemek ve bunun test edilmesini sağlamaktır (Kline, 2016: 10).

Temelde dört tür YEM analizi modeli bulunmaktadır. Bunlar; yol analizi modelleri, doğrulayıcı faktör analizi modelleri, yapısal regresyon modeli ve gizil değişim modelleridir (Civelek, 2017: 25).

Yol Analizi Modelleri: Yol analizi modelleri genellikle yalnızca gözlenen değişkenler kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle kimi araştırmacılar, bu modeli YEM analizi modellerinden biri olarak nitelenmemekle birlikte tarihsel gelişim süreci göz önüne alındığında yol analizi modelleri de model uyumu ve test edilmesi gibi yönlerden YEM ile aynı süreçleri temel almaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 13). Gözlenen değişkenlerle gerçekleştirildiği için çoklu regresyon analizine benzemekle birlikte; birden fazla regresyon modelini aynı anda analiz edebilme, dolaylı ve direkt etkileri aynı anda ölçme imkânı sunmaktadır (Civelek, 2017: 25). Öte yandan gözlenen değişkenlerle yol analizinde değişkenlerin ölçüm hataları dikkate alınmamaktadır (Kelloway, 2015: 95). Dolayısıyla gizil değişken içermemesi nedeniyle ölçüm hatalarından arındırılmazlar.

Doğrulayıcı Faktör Analizi Modelleri: Önceki kısımda değinildiği üzere DFA ile daha önce teorik olarak belirlenmiş faktör yapısının eldeki veriyle doğrulanması sağlanmaktadır. Böylece gözlenen bazı değişkenlerin bir gizli değişken oluşturup oluşturmadığı, gizil değişkenler arası ilişkilerin öngörüldüğü gibi var olup olmadığı test edilmektedir. Dolayısıyla DFA modelinde yapılar arasında hiçbir özel yönsel ilişki varsayılmamakta, yalnızca potansiyel olarak birbiriyle ilişkili olduğu düşünülmektedir (Raykov ve Marcoulides, 2006: 4). Diğer ifadeyle bu modelde odaklanılan husus değişkenler arası yönsel ilişkiler değil, öngörülen ilişkilerin varlığıdır.

Yapısal Regresyon Modelleri: Yapısal regresyon modelleri ile DFA modelleri arasındaki temel fark, gizli değişkenler arası çift yönlü ilişkiler yerine yol analizi etkilerini (gizil regresyon etkilerini) ölçmesidir. Bu tür modeller gizil değişkenler arası etkileşimin ortaya çıkarılması amacıyla kullanılmaktadır (Karagöz, 2017: 460). Ölçüm modeli ve yapısal model bileşiminden oluşan bu modellerde ölçüm hatalarının dikkate alınması, daha doğru sonuçların elde edilmesini sağlamaktadır. Diğer ifadeyle bu modellerde DFA ve çoklu regresyon analizi bir arada gerçekleştirilmektedir (Civelek, 2017: 26, 27). Yol analizi modelinde olduğu gibi bu modeller de araştırmacının değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı etkileri incelemesini mümkün kılmaktadır. Bu araştırmada gözlenen değişkenler aracılığıyla oluşturulan gizil değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı ilişkiler (model) test edilmiş, dolayısıyla yapısal regresyon modeli benimsenmiştir.

Gizil Değişim Modelleri: Bu modeller bir gizil değişkende zaman içerisinde oluşan değişimlerin incelenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu modellerde odaklanılan veri, gizil değişkenin zaman içerisinde değişim gösterdiği (enflasyon, büyüme rakamları vb.) bir yapıya sahiptir. Araştırmacıya faktördeki zamansal değişimi ya da bir faktörün zamansal süreç içindeki benzerliklerini araştırma olanağı sunmasına karşın, bu tür bir modelin kurulabilmesi uzun süreli ve zamansal veri toplanmasını gerekli kılmaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 16).

YEM analizi beş temel adımda gerçekleştirilmektedir. Bunlar; (1) modelin betimlenmesi, (2) modelin tanımlanması, (3) modelin tahmin edilmesi, (4) modelin testi ve (5) model modifikasyonudur (Schumacker ve Lomax, 2016; Thakkar, 2020).

Modelin betimlenmesi, analiz kapsamında yer alan değişkenlerin ve bu değişkenler arasındaki ilişkilerin mevcut literatüre ve teoriye uygun olarak tanımlayan kavramsal modelin geliştirilmesini içermektedir (Thakkar, 2020: 29). İkinci adım olan modelin tanımlanması ise modelde yer alan parametrelerin tahmin edilebilirliğiyle ilgilidir. Modelin serbestlik derecesinin 1'e eşit veya daha büyük olması durumunda model tanımlanır olmaktadır. Serbestlik derecesinin 0'a eşit olması doymuş model, pozitif olması aşırı tanımlanmış model ve negatif olması ise eksik tanımlanmış modeli ifade etmektedir (Schumacker ve Lomax, 2016: 108). Modelin betimlenmesi ve tanımlanmasının ardından gelen adım, modelde yer alan parametrelerin tahminidir. YEM kapsamında çeşitli tahmin yöntemleri bulunmakla beraber YEM analizlerinde en çok kullanılan yöntem maksimum olabilirlik (maximum likelihood, ML)'dir (Stevens, 2009; Bowen ve Guo, 2011; Thakkar, 2020). Bu tahmin yöntemi çoklu normallik varsayımı taşımakla beraber model uyum iyiliğinin değerlendirilmesi ile bazı durumlarda parametre tahminlerinin anlamlılık testleri ve güven aralıklarını sunması yönünden avantajlıdır (Brown, 2015: 34). Bir sonraki adımda elde edilen verilerle, oluşturulan modelin uyumunun değerlendirilmesi amacıyla model test edilir. Bu doğrultuda uyum iyiliği kriterlerine göre önceki kısımda açıklanan uyum indeksleri incelenmelidir. Modelin uyum indekslerinin kabul edilebilir aralıklarda olmaması durumunda, son adımda uyum indekslerinin artırılmasını sağlayacak öneriler sunan modifikasyon indeksleri incelenmeli ve kuramsal bir gerekçeye dayalı olarak gerekli modifikasyonlar yapılmalıdır. Modifikasyonlar, gözlenen ve gizil değişkenler arasında önerilen yeni bağlantıları kapsamaktadır (Meydan ve Şeşen, 2015: 38). Modifikasyon

sonucunda uygun uyum indeksleri elde edilirse model kabul edilir, aksi halde yeni modifikasyonlar yapılabilir. En son yapılan modifikasyon sonucu ulaşılan uyum indekslerine göre modelin ret ya da kabul kararı verilir (Karagöz, 2017: 468). Öte yandan özellikle gizil değişken içeren karmaşık modellerde kabul edilebilir uyum indekslerinin nadiren elde edildiği bilinmektedir, bu nedenle modifikasyona gidilmesi literatürde oldukça yaygındır (Chou ve Huh, 2014: 233).

Belirtildiği üzere YEM analiziyle modelde yer alan aracı değişkenlerin etkisi de araştırılabilmektedir. Değişkenler arasında aracı etkinin varlığından söz edebilmek için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlar; (1) bağımsız (dışsal) değişkenin aracı değişken üzerindeki etkisinin anlamlı olması, (2) aracı değişkenin bağımlı değişken (içsel) üzerindeki etkisinin anlamlı olması ve (3) aracı değişkenin analize dahil edilmesiyle bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin sıfıra inmesi ya da azalmasıdır (Baron ve Kenny, 1986: 1176). Son koşulda etkinin sıfıra düşmesi tam ve güçlü bir aracı etkinin varlığına işaret etmektedir. Buna göre bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni, yalnızca bağımlı değişkeni yordayan aracı değişken üzerindeki etkisi suretiyle etkilediği durumda tam aracı etkiden bahsedilmektedir. Diğer ifadeyle tam aracılık durumunda yordayıcı değişken ile bağımlı değişken arasındaki anlamlı ilişkinin varlığı aracı değişkene bağlıdır (Hair vd., 2019: 727). Öte yandan aracı değişken sonrası bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisi sıfır olmamakla birlikte azalıyorsa kısmi aracılıktan söz edilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013: 160).

Aracı değişken etkilerinin incelenmesi amacıyla araştırmada bootstrap yöntemi kullanılmıştır. Bootstrap yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha güvenilir sonuçlar verdiği düşünülmektedir (Shrout ve Bolger, 2002: 424). Bu yöntemde orijinal veri setindeki gözlemlerden rastgele yeni gözlem setleri oluşturulmakta ve istatistiki hesaplamalar binlerce kez tekrarlanmış bu yeni veri setlerinden elde edilen dağılımlar üzerinden gerçekleştirilmektedir (Gürbüz, 2019: 108). Güvenilir tahminlerin gerçekleştirilebilmesi için büyük düzeyde (2000-5000 gibi) yeniden örnekleme sayısı önerilmektedir (Henseler vd., 2009: 305; Latan ve Ramli, 2013: 20). Bootstrap yöntemiyle dolaylı etkilere ilişkin güven aralıkları hesaplanmakta ve bu aralığın sıfır değerini kapsamaması durumunda aracı etki istatistiki olarak anlamlı kabul edilmektedir (Preacher ve Hayes, 2004: 722; Zhao vd., 2010: 204).

3.2. Bulgular

3.2.1. Katılımcıların Demografik ve Mesleki Nitelikleri

Araştırmaya dahil olan toplam 1020 katılımcı SMMM'nin demografik ve mesleki özelliklerine ilişkin bulgular Tablo 13'te sunulmaktadır. Tablo incelendiğinde örnekleme yer alan SMMM'lerin % 28,7'sinin kadın katılımcılardan, % 71,3'ünün ise erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir. Tablo, katılımcıların eğitim düzeyi yönünden incelendiğinde ise lisans mezunu sayısının yoğunlukta olduğu görülmekle birlikte lisansüstü eğitime sahip katılımcı oranının da nispeten yüksek olduğu farkedilmektedir. Az sayıda olmakla beraber örneklem kapsamında lise ve önlisans mezunu katılımcı da yer almaktadır.

Tablo 13: Katılımcıların Demografik ve Mesleki Özelliklerine İlişkin İstatistikler

	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Kadın	293	28,7
Erkek	727	71,3
Eğitim Durumu		
Lise	17	1,7
Önlisans	13	1,3
Lisans	656	64,3
Yüksek Lisans	315	30,9
Doktora	19	1,9
Meslek Tecrübesi (yıl)		
0-3	87	8,5
4-7	159	15,6
8-11	168	16,5
12-15	151	14,8
15 +	455	44,6
Mükelleflerin Kapsamı		
Gerçek	60	5,9
Tüzel	179	17,5
Her İkisi	781	76,6
Mükellef Sayısı		
1-20	354	34,7
21-40	207	20,3
41-60	142	13,9
61-80	94	9,2
80 +	223	21,9
Uzlaşma Görüşmelerine Katılım Deneyimi		
Evet	631	61,9
Hayır	389	38,1
Hata Düzeltme Süreci Deneyimi		
Evet	716	70,2
Hayır	304	29,8
Toplam	1020	100

Katılımcı SMMM'lerin mesleki nitelikleri açısından bakıldığında ise 15 yıldan daha fazla tecrübeye sahip katılımcı sayısının örneklemin % 44,6'sını oluşturduğu görülürken, 4 yıldan daha az tecrübeye sahip katılımcı oranı % 8,5'tir. Örnekleimde yer alan SMMM'lerin mükelleflerinin büyük çoğunluğunu (% 76,6) gerçek ve tüzel mükellefler bir arada oluştururken, mükelleflerinin kapsamı yalnızca gerçek kişilerden oluşanların oranı % 5,9 ve yalnızca tüzel kişilerden oluşanların ise % 17,5'tir. Öte yandan örnekleimde mükellef sayısı 20'den daha az olan SMMM oranı % 34,7 iken, mükellef sayısı 80'den fazla olan SMMM oranı ise % 21,9'dur. Tanımlayıcı istatistiklere vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yöntemlerine yönelik SMMM'lerin deneyimleri yönünden bakıldığında ise; örneklemin % 61,9'unun uzlaşma görüşmelerine katılım deneyimi, % 70,2'sinin ise hata düzeltme süreci deneyimi yaşadığı görülmektedir. Hem uzlaşma katılım hem de hata düzeltme süreci deneyimi yaşayanların oranı ise % 50,2'dir.

3.2.2. Araştırma Ölçeklerinin Geçerliliği ve Güvenirliği

Araştırma modelinde yer alan toplam 40 ifadeden oluşan ölçeklerin yapı geçerliliğini belirlemek amacıyla AFA ve DFA uygulanmıştır. AFA'ya geçilmeden önce, veri seti yönünden faktör analizi uygulanabilirliğini değerlendirmek amacıyla KMO ve Bartlett Küresellik Testi sonuçları değerlendirilmiştir. Tablo 14'te sunulduğu üzere KMO değeri 0,956 olarak tespit edilmiş ve bu yönüyle veri setinin faktör analizi için mükemmel uygunlukta olduğu görülmüştür. Aynı zamanda Bartlett Testi de arzu edildiği üzere anlamlı çıkmış ($p<0,01$) ve değişkenler arasında faktör analizi için yeterli korelasyonun olduğu anlaşılmıştır. Böylelikle veri setinin faktör analizi için uygun olduğu teyit edilmiştir.

Tablo 14: KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		,956
Bartlett Testi	Yaklaşık χ^2	31630,610
	df	780
	sig	,000

Veri setinin faktör analizi için uygunluğu onaylandıktan sonra veri setinin faktör yapısının belirlenmesi amacıyla AFA gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda faktör türetme yöntemi olarak Temel Bileşenler Modeli ve döndürme yöntemi olarak dik döndürme yöntemlerinden varimax seçilmiştir. AFA sonuçlarına göre özdeğeri 1'den büyük ve

açıklanan varyansı % 67,535 olan 6 faktör ortaya çıkmıştır. Ölçekte yer alan ifadelerin AFA faktör yükleri ise asgari değerin üzerinde olup 0,560 ile 0,863 arasında değişmektedir. Faktör yapısının teorik yapıyla uyumlu olması nedeniyle hiçbir değişken analizden çıkarılmamıştır. Ayrıca araştırma kapsamında yer alan tüm ölçeklerin ayrı ayrı ve bir bütün olarak güvenirlikleri incelenmesi amacıyla Cronbach Alpha katsayıları hesaplanmıştır.

AFA ile ortaya çıkarılan 6 faktörlü ve 40 ifadeli yapının geçerliliği daha sonra DFA ile de incelenmiştir. Öncelikle modelin veri ile uyumluluğunun değerlendirilebilmesi için uyum indekslerine bakılmıştır. Uyum iyiliğinin artırılması amacıyla modifikasyon önerileri incelenmiş, sırasıyla MA3-MA4, PA1-PA2, PA8-PA9, GUV1-GUV2, PA10-PA11, GUV5-GUV6, IG2-IG7 ve IG3-IG4 hata terimleri arasında oluşturulan kovaryanslardan sonra model uyumunun arttığı gözlenmiştir. Tablo 15'te görüleceği üzere model-veri uyumsuzluğuna işaret eden kötü düzeyde bir uyum indeksinin olmadığı dolayısıyla verinin ölçüm modeli açısından tatminkâr düzeyde elverişli olduğu belirtilebilir.

Tablo 15: DFA Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Değerler	Uyum Düzeyi
χ^2	2450,707 (df: 714, p=0,000)	-
χ^2/df	3,432	Kabul Edilebilir Uyum
GFI	0,884	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	0,050	İyi Uyum
SRMR	0,042	İyi Uyum
CFI	0,941	Kabul Edilebilir Uyum
NFI	0,920	Kabul Edilebilir Uyum
TLI	0,936	Kabul Edilebilir Uyum
IFI	0,941	Kabul Edilebilir Uyum
AGFI	0,867	Kabul Edilebilir Uyum
PNFI	0,846	Kabul Edilebilir Uyum

Gerçekleştirilen DFA neticesinde ulaşılan standardize regresyon katsayıları 0,411-0,916 arasında değişmekte olup asgari değerin üzerinde olduğu görülmektedir. Böylelikle AFA ile keşfedilen 6 faktör ve 40 değişken içeren yapının geçerliliğinin DFA ile de desteklendiği anlaşılmaktadır. Araştırma ölçeklerine ilişkin gerçekleştirilen AFA ve DFA sonuçları toplu olarak Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16: Açıklayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Madde	İfade	AFA	DFA
Prosedürel Adalet	<i>Uzlaşma ve hata düzeltme sürecinde mükellefler vergi idarelerinin;</i>		
	PA1 haklarına saygı duyduğunu düşünür.	,822	,874
	PA2 haklarının korunmasıyla yakından ilgilendiğini düşünür.	,840	,892
	PA3 karar verirken mükellef kaygılarını önemseydiğini düşünür.	,863	,910
	PA4 karar verirken adil olmaya çalıştığını inanır.	,846	,916
	PA5 kişisel durumlarını önemseydiğini düşünür.	,808	,812
	PA6 karar verirken her bilgiyi göz önünde bulundurduğunu düşünür.	,748	,819
	PA7 tüm mükelleflerin düşüncesine eşit değer verdiğine inanır.	,807	,878
	PA8 kendileriyle ilişkisinde dürüst davrandığını inanır.	,833	,876
	PA9 kendilerine güvenle muamele gösterdiğini hisseder.	,839	,891
	PA10 vergisel yükümlülükleri kolaylaştıracak düzenlemeler konusunda fikirlerini önemseydiğini hisseder.	,844	,892
	PA11 uygulamaya dair değişiklikler konusunda, topluma danışmak için çaba sarf ettiğine inanır.	,769	,810
Gönüllü Vergi Uyum	<i>Mükellefler vergi kanunlarının talep ettiği şekilde vergisini öder...</i>		
	GVU1 ...zira vergiler gönülden ödenir.	,630	,637
	GVU2 ...vergi borcunu daha az nasıl ödeyebileceğine dair uzunca düşünmez.	,694	,679
	GVU3 ...çünkü yapılması gerekenin bu olduğunu bilir.	,779	,772
	GVU4 ...vergi denetimleri olmasa bile öder.	,749	,750
	GVU5 ...böylece devlete ve vatandaşlara destek sağladığını düşünür.	,830	,834
	GVU6 ...çünkü herkesin iyiliğine katkıda bulunmayı sever.	,837	,837
	GVU7 ...çünkü mükellef için bu yapılması gereken doğal bir şeydir.	,835	,853
	GVU8 ...çünkü bunu bir vatandaşlık görevi olarak görür.	,813	,833
	GVU9 ...başkalarının vergisini tam ödemediğini bilmek bir şeyi değiştirmez.	,743	,735
	GVU10 ...çünkü doğru şeyi yaptığna emindir.	,824	,850
İdareye Güven	IG1 Mükellefler vergi idarelerinin kararlarını genellikle güvenilir bulur.	,584	,761
	IG2 Vergi idarelerinin sorunları çözme şekinden genelde mükellefler memnundur.	,668	,846
	IG3 Mükellefler genelde vergi idarelerinin politikalarından fayda gördüğünü düşünür.	,735	,819
	IG4 Mükelleflerin düşünceleri çoğunlukla vergi idaresinin kararlarıyla örtüşür.	,640	,707
	IG5 Genelde mükellefler vergi idaresi yetkililerine saygı gösterilmesi gerektiğini düşünür.	,567	,615
	IG6 Mükelleflere göre vergi idaresi yetkililerinin söylemleri güven hissettirmiyor.	,560	,411
	IG7 Mükellefler vergi idarelerinin kendileri için en iyisini bildiğini düşünür.	,611	,728
Meşruiyet Algısı	MA1 Mükellefler vergi idarelerinin tüm ülkenin yararına hareket ettiğine inanır.	,560	,801
	MA2 Mükellefler vergi idarelerinin işini iyi yaptığını düşünür.	,579	,840
	MA3 Mükellefler katılmasa da, vergi idaresinin kararlarına uyması gerektiğini düşünür.	,812	,498
	MA4 Mükelleflere göre her koşulda vergi idarelerinin kararlarına uyulmalıdır.	,768	,487
	MA5 Mükelleflere göre vergi idareleri saygın bir kurumdur.	,566	,703
Dağıtım Adaleti	DA1 Mükellefler ödedikleri vergilere kıyasla yeterli düzeyde kamusal hizmet sağlanmadığını düşünüyor.	,750	,634
	DA2 Mükelleflere göre bazı kesimler vergi sisteminden daha çok fayda sağlıyor.	,782	,762
	DA3 Mükelleflere göre bazı insanların diğerlerine göre daha az vergi ödemesine rağmen, her türlü kamusal hizmetten yararlanabilmesi adaletsizdir.	,729	,643
	DA4 Mükellefler çok fazla vergi ödemek zorunda kaldığını düşünüyor.	,644	,488

Ceza Adaleti	CA1	Mükellefler vergi kaçırarlara kesilen vergi cezalarını adil bulur.	,749	,652
	CA2	Mükelleflere göre vergi kaçırarlara kaçırıldıkları verginin cezasını tam öder.	,841	,865
	CA3	Mükelleflere göre vergi kaçırarlara hak ettikleri ceza tam zamanında verilir.	,775	,819
Toplam Özdeğer		24,782	Açıklanan Toplam Varyans	% 67,535

Açıklama: AFA: açıklayıcı faktör analizi faktör yükleri, DFA: doğrulayıcı faktör analizi standardize regresyon katsayıları.

Ölçeklerin ortalama, standart sapma, Cronbach's Alfa katsayıları (α) ve değişkenler arasındaki Pearson korelasyon katsayıları Tablo 17'de verilmiştir. Değişkenlerin ortalamalarının 7 üzerinden 2,12 ile 4,24 arasında değiştiği görülmektedir. Buna göre en düşük ortalama 2,12 ile vergi yükünün adil dağılımı ve vergi sisteminin adaletine yönelik algıyı temsil eden dağıtım adaletine aittir. 4,24 ile vergi idarelerinin meşruiyetine yönelik algı ortalamasının ise diğer değişkenlere nazaran yüksek olduğu görülmektedir. Ancak söz konusu ortalamaların kararsızlık seviyesine yakın olduğu, dolayısıyla meşruiyet algısına yönelik olumlu güçlü bir kanaat içerdiğini söylemek zordur. Diğer yandan katılımcıların prosedürel adalet (3,46), gönüllü vergi uyumu (3,48), ceza adaleti (3,33) ve idareye güven (3,25) algılarının kararsızlık sınırının altında olduğu, genel olarak olumsuz kanaatlere işaret ettiği belirtilebilir. Düşük düzeydeki standart sapmalar ise veri grubundaki değerlerin ortalamaya yakın yerlerde dağıldığını göstermektedir.

Tablo 17: Ölçeklerin Güvenirliği ve Değişkenler Arasındaki Korelasyon

Değişkenler	$\bar{X}$	SS	α	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]
[1] Prosedürel Adalet	3,46	1,372	,972	1					
[2] Dağıtım Adaleti	2,12	0,974	,723	,183**	1				
[3] Ceza Adaleti	3,33	1,578	,817	,433**	,181**	1			
[4] Meşruiyet Algısı	4,24	1,256	,822	,525**	,064*	,334**	1		
[5] İdareye Güven	3,25	1,224	,868	,665**	,217**	,459**	,583**	1	
[6] Gönüllü Vergi Uyumu	3,48	1,482	,940	,456**	,122**	,325**	,368**	,429**	1

Açıklamalar: $\bar{X}$: ortalamayı, SS: standart sapmayı, **: % 1, *: % 5 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

Aynı tabloda görüleceği üzere ölçekler için hesaplanan Cronbach's Alfa katsayıları, 0,723 ile 0,972 arasında değişmektedir. Araştırma ölçeğinin tamamını kapsayan genel güvenirlilik katsayısı ise 0,952'dir. Bu yönüyle kullanılan ölçeklerin yüksek düzeyde güvenilirliğe sahip oldukları ifade edilebilir. Değişkenler arasındaki istatistiki ilişkileri

veren Pearson korelasyon katsayıları incelendiğinde ise tüm değişkenler arasında % 1 ve % 5 düzeyinde anlamlı ve pozitif ilişkilerin olduğu görülmektedir. En güçlü ilişki ise prosedürel adalet ile idareye güven ($r=0,665$) arasındadır. Beklenildiği gibi gönüllü vergi uyumu ile prosedürel adalet ($r=0,456$), dağıtım adaleti ($r=0,122$), ceza adaleti ($r=0,325$), meşruiyet algısı ($r=0,368$) ve idareye güven ($r=0,429$) arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmaktadır. Değişkenler arasındaki en zayıf ilişki ise dağıtım adaleti ile meşruiyet algısı ($r=0,064$) arasındadır.

3.2.3. Yapısal Modelin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

İlgili literatür kapsamında geliştirilen araştırma modelinin test edilmesi amacıyla kurgulanan yapısal model, AMOS programında maksimum olabilirlik yöntemiyle analiz edilmiştir. Tahmin sonuçlarının güvenilir olarak nitelenebilmesi için DFA’da olduğu gibi öncelikle, yapısal model ile veri arasındaki uyum düzeyi hakkında bilgi veren uyum indekslerinin değerlendirilmesi gerekmektedir. En iyi uyum düzeyini yakalamak amacıyla önerilen modifikasyon kapsamında sırasıyla; PA1-PA2, MA3-MA4, PA8-PA9, PA10-PA11, GUV1-GUV2 ve GUV8-GUV10 değişkenlerinin hata terimleri arasında oluşturulan kovaryanslardan sonra model uyum indekslerinin iyileştiği görülmüştür. Tablo 18’de yer alan bulgular, araştırma modelinin uyum ölçütlerini yeterli düzeyde karşıladığını göstermektedir.

Tablo 18: Yapısal Eşitlik Modeli Uyum İndeksleri

Uyum Ölçütü	Değerler	Uyum Düzeyi
χ^2	2646,851 (df: 719, $p=0,000$)	-
χ^2/df	3,681	Kabul Edilebilir Uyum
GFI	0,880	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	0,051	Kabul Edilebilir Uyum
SRMR	0,042	İyi Uyum
CFI	0,938	Kabul Edilebilir Uyum
NFI	0,917	Kabul Edilebilir Uyum
TLI	0,933	Kabul Edilebilir Uyum
IFI	0,939	Kabul Edilebilir Uyum
AGFI	0,863	Kabul Edilebilir Uyum
PNFI	0,846	Kabul Edilebilir Uyum

Tablo 19’da araştırma modelinde tanımlanan ilişkiler bağlamında; standardize ve standardize edilmemiş regresyon yükleri, standart hataları, t istatistikleri ve anlamlılık değerleri sunulmuştur. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının prosedürel bakımdan adil bir idari çözüm süreci; vergi idaresine güveni ($\beta=0,367$ $t=11,213$ $P<0.01$), vergi idaresine

yönelik meşruiyet algısını ($\beta=0,526$ $t=14,157$ $P<0.01$) ve gönüllü vergi uyumunu ($\beta=0,220$ $t=4,897$ $P<0.01$) pozitif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Öte yandan dağıtım adaleti yalnızca idareye güveni pozitif ve anlamlı düzeyde ($\beta=0,061$ $t=2,333$ $P<0.05$) etkilerken; meşruiyet algısı üzerindeki etkisi negatif ($\beta=-0,012$ $t=-0,345$ $P<0.05$), gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi ise pozitif olmakla beraber ($\beta=0,003$ $t=0,088$ $P<0.05$) bu etkiler istatistiksel olarak anlamsızdır. Ceza adaleti ise idareye güveni ($\beta=0,189$ $t=6,410$ $P<0.01$), meşruiyet algısını ($\beta=0,137$ $t=3,688$ $P<0.01$) ve gönüllü vergi uyumunu ($\beta=0,106$ $t=2,718$ $P<0.01$) pozitif yönde ve anlamlı olarak etkilemektedir. Vergi idaresine yönelik meşruiyet algısının idareye güven ve gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi incelendiğinde, meşruiyet algısının idareye güveni ($\beta=0,423$ $t=12,321$ $P<0.01$) ve gönüllü vergi uyumunu ($\beta=0,133$ $t=2,653$ $P<0.01$) artırdığı bulgusuna ulaşılmıştır. Son olarak idareye güvenin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi beklenildiği üzere pozitif ve anlamlıdır ($\beta=0,151$ $t=2,452$ $P<0.05$).

Tablo 19: Yapısal Model Regresyon Katsayıları

Tanımlanan İlişki	B	Std. Hata	β	İstatistik (t)	Prob.
IG $\leftarrow$ PA	0,368	0,033	0,367***	11,213	0.000
MA $\leftarrow$ PA	0,544	0,038	0,526***	14,157	0.000
GVU $\leftarrow$ PA	0,265	0,054	0,220***	4,896	0.000
IG $\leftarrow$ DA	0,086	0,037	0,061**	2,333	0,020
MA $\leftarrow$ DA	-0,017	0,050	-0,012	-0,345	0,730
GVU $\leftarrow$ DA	0,005	0,058	0,003	0,088	0,930
IG $\leftarrow$ CA	0,188	0,029	0,189***	6,410	0.000
MA $\leftarrow$ CA	0,141	0,038	0,137***	3,688	0.000
GVU $\leftarrow$ CA	0,127	0,047	0,106***	2,718	0,007
IG $\leftarrow$ MA	0,410	0,033	0,423***	12,321	0.000
GVU $\leftarrow$ MA	0,155	0,059	0,133***	2,653	0,008
GVU $\leftarrow$ IG	0,181	0,074	0,151**	2,452	0.014

Açıklama: *** ve ** sırasıyla % 1 ve % 5 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade eder. B; standardize edilmemiş ve β ise standardize edilmiş regresyon katsayılarıdır.

Araştırma kapsamında ayrıca aracı değişkenlerin (idareye güven ve meşruiyet algısı) gönüllü vergi uyumunun artırılmasındaki aracı rolü araştırılmıştır. Modelde tanımlanan

ilişkiler doğrultusunda aracı değişkenlerin dolaylı etkilerine yönelik standardize regresyon katsayıları ve bootstrap metoduyla % 95 güven düzeyi için 5000 yeniden örnekleme sonucu elde edilen güven aralıkları Tablo 20’de sunulmuştur. Buna göre dağıtım adaleti ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde meşruiyet algısının aracı etkisi dışındaki tüm aracı etkilerin güven aralıklarının sıfır değerini kapsamaması nedeniyle anlamlı olduğu görülmektedir. Vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm sürecinin prosedürel bakımdan adil olmasının, gönüllü vergi uyumu üzerinde doğrudan ve anlamlı etkisi olduğu gibi idareye güven aracılığıyla kısmi aracı etkisi de bulunmaktadır $[(\beta=0,067, \%95 \text{ GA } (0,021-0,130))]$. Öte yandan dağıtım etkisinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkisi anlamsız olmakla beraber, idareye güven aracılığıyla anlamlı etki tespit edilmiştir $[(\beta=0,016, \%95 \text{ GA } (0,007-0,067))]$. Dolayısıyla dağıtım etkisi ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin tam aracı etkisi söz konusudur. Ceza adaletinin de idareye güven vasıtasıyla gönüllü vergi uyumu üzerindeki dolaylı etkisinin anlamlı olduğu görülmektedir $[(\beta=0,034, \%95 \text{ GA } (0,012-0,067))]$. Vergi idarelerine yönelik meşruiyet algısının gönüllü vergi uyumunun artırılmasındaki aracı rolü değerlendirildiğinde ise söz konusu algının vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde kısmi aracılık rolü üstlendiği görülmektedir $[(\beta=0,085, \%95 \text{ GA } (0,026-0,151))]$. Benzer şekilde ceza adaleti, gönüllü vergi uyumu ilişkisinde de meşruiyet algısının anlamlı aracı etkisi bulunmaktadır $[(\beta=0,022, \%95 \text{ GA } (0,007-0,067))]$.

Tablo 20: İdareye Güven ve Meşruiyet Algısının Aracı Etkisi

Aracı Değişken	Tanımlanan İlişki	β	Std. Hata	GA	Aracı Etki
İdareye Güven	$GVU \leftarrow IG \leftarrow PA$	0,067	0,032	[0,021-0,130]	Kısmi
	$GVU \leftarrow IG \leftarrow DA$	0,016	0,010	[0,007-0,067]	Tam
	$GVU \leftarrow IG \leftarrow CA$	0,034	0,017	[0,012-0,067]	Kısmi
Meşruiyet Algısı	$GVU \leftarrow MA \leftarrow PA$	0,085	0,035	[0,026-0,151]	Kısmi
	$GVU \leftarrow MA \leftarrow DA$	-0,003	0,010	[-0,022-0,010]	-
	$GVU \leftarrow MA \leftarrow CA$	0,022	0,011	[0,007-0,067]	Kısmi

Açıklama: β standardize edilmiş regresyon katsayısı, GA ise bootstrap alt ve üst limit güven aralıklarıdır.

Araştırma kapsamında belirlenen hipotezler ve bu bağlamda gerçekleştirilen analizler doğrultusunda hipotezlerin sonuçları özet sunumla Tablo 21’de verilmiştir. Araştırma

kapsamında kurulan on sekiz hipotezden yalnızca üç tanesinin kabul edilmediği görülmektedir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde adil, saygılı ve mükellef görüşlerine önem veren mükellef ve idare ilişkisini temsil eden prosedürel adaletin, gönüllü vergi uyumu üzerindeki pozitif doğrudan etkisinin varlığını test eden H1a hipotezi doğrulanmıştır. Beklentinin aksine, vergi sisteminin doğurduğu fayda ve maliyetlerin mükellefler arasındaki dağılımına yönelik adalet algısını temsil eden dağıtım adaletinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkisini test etmeyi amaçlayan H1b hipotezi ise doğrulanmamıştır. Bu sonuç, literatürdeki bazı çalışmaların bulgularıyla (Verboon ve Dijke, 2007; Gberegbe ve Umoren, 2017; Dijke vd., 2019) örtüşmemekle birlikte, aynı sonuçlara ulaşan çalışmalar (Faizal ve Palil, 2015; Faizal vd., 2017) da bulunmaktadır. Öte yandan vergi adaleti sınıflandırmasının bir diğer parçası olarak vergi denetim ve ceza uygulamalarına yönelik adalet algısını temsil eden ceza adaletinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkisinin varlığı H1c hipoteziyle sınanmış ve bu hipotez doğrulanmıştır.

Söz konusu dışsal değişkenlerin vergi idaresine güven üzerindeki pozitif doğrudan etkisinin varlığını sınavan H2a-H2b-H2c hipotezlerinin tamamının desteklendiği görülmektedir. Buna göre vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel bakımdan adil idare ve mükellef ilişkilerinin (H2a), fayda ve maliyetleri mükellefler arasında adil dağılım gösteren bir vergi sisteminin (H2b) ve adil vergi ceza ile denetim uygulamalarının (H2c) mükelleflerin idareye olan güven duygusu üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. Doğrulan H3 hipotezinin işaret ettiği üzere idareye güven ise gönüllü vergi uyumu üzerinde pozitif etkiye sahiptir.

H4a-H4b-H4c hipotezleri dışsal değişkenlerin vergi idaresinin meşruiyet algısı üzerindeki pozitif etkisinin varlığını sınamaktadır. Analiz neticesinde vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adaletin (H4a) ve ceza adaletinin (H4c) meşruiyet algısı üzerindeki pozitif etkisi doğrulanırken; dağıtım adaletinin (H4b) meşruiyet algısı üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunamamıştır. Ayrıca H5 ve H6 hipotezleriyle meşruiyet algısının idareye güven ve gönüllü vergi uyumu üzerindeki pozitif etkisi doğrulanmıştır.

H7a-H7b-H7c hipotezleri dışsal değişkenlerle gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin aracı rolünü irdelemek amacıyla kurgulanmıştır. Araştırmayla idareye güvenin

aracı rolü; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde H7a hipoteziyle, dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde H7b hipoteziyle ve ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde ise H7c hipoteziyle sınanmış ve onaylanmıştır.

Vergi idaresine yönelik meşruiyet algısının aracı etkisini sınavan H8a-H8b-H8c hipotezlerinden yalnızca dağıtım adaletiyle gönüllü vergi uyumu ilişkisinde meşruiyet algısının aracı etkisini test eden H8b hipotezi reddedilmiştir. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde (H8a) ve ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde (H8c) meşruiyet algısının aracı etkisi doğrulanmıştır.

Tablo 21: Hipotez Sonuçları

	Hipotezler	Sonuç
H1a	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H1b	Dağıtım adaleti, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.	Reddedildi
H1c	Ceza adaleti, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H2a	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H2b	Dağıtım adaleti, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H2c	Ceza adaleti, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H3	İdareye güven, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H4a	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H4b	Dağıtım adaleti, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.	Reddedildi
H4c	Ceza adaleti, meşruiyet algısını pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H5	Meşruiyet algısı, idareye güveni pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H6	Meşruiyet algısı, gönüllü vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir.	Doğrulandı
H7a	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.	Doğrulandı
H7b	Dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.	Doğrulandı
H7c	Ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine idareye güven aracılık etmektedir.	Doğrulandı
H8a	Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.	Doğrulandı
H8b	Dağıtım adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.	Reddedildi
H8c	Ceza adaleti ile gönüllü vergi uyumu ilişkisine meşruiyet algısı aracılık etmektedir.	Doğrulandı

Tüm bulguları özetlemek gerekirse dağıtım adaleti dışında tüm değişkenlerin gönüllü vergi uyumu üzerinde doğrudan anlamlı etkisinin olduğu, dağıtım adaletinin ise gönüllü vergi uyumu üzerinde yalnızca idareye güven vasıtasıyla dolaylı bir etkisinin olduğu

tespit edilmiştir. Ayrıca dışsal değişkenlerin her birinin ve meşruiyet algısının idareye güven üzerinde anlamlı etkisi bulunmakla beraber meşruiyet algısı, dışsal değişkenler içinde yalnızca dağıtım adaleti tarafından anlamlı olarak yordanmamaktadır. Diğer yandan  dışsal değişkenin de gönüllü vergi uyumuyla olan ilişkisinde idareye güvenin anlamlı aracı etkisi ortaya ık mış, meşruiyet algısının ise dışsal değişkenler içinde yalnızca dağıtım adaletinin gönüllü vergi uyumuyla ilişkisinde aracı rolü anlamlı bulunmamıştır.



SONUÇ

Vergi, devletler açısından belirli işlevlere ve bu işlevler bağlamında emsalsiz bir öneme sahiptir. Vergilemeye atfedilen amaçlar bağlamında vergi uyumunun da önemi ortaya çıkmakta; yüksek vergi uyumu devletler açısından ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması, bütçe açıklarının ve alternatif gelir kaynaklarına yönelimin azaltılması yönünden olduğu gibi etkin maliye politikalarının inşası, gelir dağılımının iyileştirilmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması gibi çeşitli yönlerden de önem arz etmektedir. Öyle ki günümüz modern vergi sistemlerinin en önemli başarı ölçütlerinden biri yüksek ve istikrarlı bir vergi uyumunun sağlanmasıdır.

Vergilerin mükellefler açısından ise ekonomik, psikolojik ve sosyolojik nitelikte çeşitli çağrışımlar yapması mümkündür. Öznesinin insan olduğu düşünüldüğünde vergi ödeme davranışının arka planında belirli formül veya değişkenlerle açıklanamayacak kadar karmaşık yapılar barındırması kaçınılmazdır. 1970’li yıllara uzanan vergi uyumu araştırmaları her ne kadar ilk yıllarında ekonomik yaklaşım ekseninde ceza oranı ve denetim riski gibi ekonomik faktörlere odaklansa da ilerleyen yıllarda psikolojik, sosyolojik birçok unsur araştırmalarda ele alınarak vergi ödeme davranışının arkasında gönüllü motivasyon unsurlarının da olduğunu kanıtlayan oldukça geniş ampirik bulgular ortaya konulmuştur. Buna göre psikolojik ve davranışsal yaklaşım, vergi ödeme davranışını yalnızca yakalanma ve ceza korkusuna dayalı zorunlu bir davranış olarak görmemekte, gönüllü vergi uyumuna dikkat çeken içsel birtakım motivasyon unsurlarının da olduğunu savunmaktadır.

Gönüllü vergi uyumuna yönelik literatür incelendiğinde ampirik bulgular; mükelleflerin idarenin karar ve uygulamalarına yönelik adalet, idareye duyulan güven ve meşruiyet algıları gibi faktörlerin gönüllü vergi uyumu üzerinde son derece etkili olduğunu göstermekte ve dolayısıyla gönüllü vergi uyumunun artırılmasında mükellef ve idare ilişkilerinin önemine vurgu yapmaktadır. İdare ve mükellef ilişkilerinin ön plana çıktığı en önemli alanlardan biri ise vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecidir.

Devletler anayasaların çizdiği sınırlar çerçevesinde kendilerine yüklenen sorumlulukları istikrarlı ve sağlıklı şekilde yerine getirebilmek amacıyla vergi gelirlerini artırmak isterken, kullanılabilir gelirlerinde azalma meydana getirmesi nedeniyle mükellefler ise mümkün olduğunca az vergi ödemek istemektedir. Devlet ve birey

ilişkilerinin önemli bir boyutunu oluşturan vergilerin, bu ekseninde zıt çıkar ilişkisi ihtiva etmesi nedeniyle zaman zaman idare ve mükellef arası uyumsuzluklar doğurması kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca mükellef ve idare kaynaklı çeşitli hatalar da uyumsuzlukların bir diğer ana kaynağı durumundadır.

Mükellef ve idare arasında vergileme dolayısıyla yaşanan anlaşmazlıkları ifade eden vergi uyumsuzluğu, her vergi sisteminin yüzleştiği ve kaçınılmaz nitelikte bir durumdur. Bu nedenle hemen her ülke, vergi hukuklarında söz konusu uyumsuzlukların yargısal çözüm sürecine kıyasla hızlı ve daha az masraflı çözümlenmesine imkân verecek idari müesseseler öngörmüştür. Bu müesseseler; barışçıl ekseninde hızlı ve düşük masraflı bir çözüm sunmasının yanı sıra vergi ve cezaların idare tarafından erken tahsil edilmesini sağlayarak her iki tarafın da menfaatine nitelikler taşımaktadır. Yaşanan uyumsuzlukların mükellef ve idare arasında yürütülen barışçıl, adil ve tarafsız bir prosedür ekseninde ortadan kaldırılması; mükelleflerin idareye yönelik algı ve tutumunu şekillendirerek gönüllü vergi uyumunu etkilemesi beklenmektedir. Bu araştırmada Türkiye’de vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm sürecinin gönüllü vergi uyumu üzerindeki etkisi prosedürel adalet bağlamında incelenmiştir.

Literatürden hareketle araştırma doğrultusunda, uzlaşma ve hata düzeltme sürecine uyarlanan prosedürel adalet değişkeninin yanı sıra dağıtım adaleti ve ceza adaleti dışsal değişkenleri ile idareye güven, meşruiyet algısı ve gönüllü vergi uyumu içsel değişkenlerinden oluşan ve bu değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı ilişkileri dikkate alan yapısal bir model kurulmuştur. Türkiye geneli 1020 SMMM’den elde edilen ve hizmet verdikleri mükelleflerin görüşlerini yansıtan anket verileriyle gerçekleştirilen analizler neticesinde birtakım bulgulara ulaşılmıştır.

Gerçekleştirilen ön analizler çerçevesinde değişkenlerin 7 üzerinden ortalamaları incelendiğinde, dağıtım adaleti algısının oldukça düşük ($\bar{X}=2,12$) olduğu görülmektedir. Dağıtım adaletine nazaran yüksek olmakla beraber diğer adalet algılarının; uzlaşma ve hata düzeltme sürecinde prosedürel adalet ($\bar{X}=3,46$) ile ceza adaleti algılarının ($\bar{X}=3,33$) da kararsızlık seviyesinin altında kalarak, olumsuz izlenimlere işaret ettiği söylenebilir. Araştırmanın içsel değişkenlerinden olan idareye güven ($\bar{X}=3,25$) ve gönüllü vergi uyumu ($\bar{X}=3,48$) ortalamaları da benzer şekilde kararsızlık seviyesinin altındadır. Öte yandan kararsızlık seviyesinin çok üzerinde olmamakla beraber en yüksek ortalama;

vergi idarelerinin saygınlığı, idarenin kararlarına uyum yükümlülüğü ve dürüstlüğüne olan inancı temsil eden meşruiyet algısına aittir ($\bar{X}=4,24$). Buna göre Türkiye’de vergi idarelerinin saygın ve kararlarına uyum yükümlülüğü bulunan bir kurum statüsünde olduğu kanaatinin kısmen yaygın olduğu söylenebilir. Diğer yandan vergi uygulamalarına ilişkin adalet ile idareye yönelik güven ortalamalarının genel olarak olumsuz kanaatlere işaret etmesi ve gönüllü vergi uyumu ortalamasının da kısmen zayıf olması, Türkiye’de vergi ödeme davranışının daha ziyade cebri yönünün ön planda olduğunu düşündürmektedir.

Değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçlarına göre tüm değişkenler birbiriyle anlamlı ve pozitif ilişkilidir. En güçlü ilişkinin prosedürel adalet ile idareye güven arasında olduğu görülmekle beraber ($r=0,665$), en zayıf ilişki ise dağıtım adaleti ile meşruiyet algısı arasındadır ($r=0,064$). Gönüllü vergi uyumunun belirleyicileri üzerine kurgulanan araştırma modelinde yer alan değişkenlerin tamamı, beklenildiği üzere gönüllü vergi uyumuyla pozitif ve anlamlı bir ilişkiye sahiptir. Gönüllü vergi uyumu ile en yüksek ve pozitif ilişkili değişken ise idareye güvendir ($r=0,429$).

YEM analizi sonuçlarına göre ise belirlenen on sekiz hipotezden yalnızca üç tanesi kabul edilmemiştir. Sonuçlara bakıldığında; vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adaletin idareye güven ($\beta=0,367$), idareye yönelik meşruiyet algısı ($\beta=0,526$) ve gönüllü vergi uyumu ($\beta=0,220$) üzerinde anlamlı ve pozitif etkisinin olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırma kapsamında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm sürecinde prosedürel adalet ile gönüllü vergi uyumu ilişkisinde, idareye güven ve meşruiyet algısının aracı rolü incelenmiştir. Aracı etki analizi sonucunda söz konusu ilişkide idareye güvenin ($\beta=0,067$) ve meşruiyet algısının ($\beta=0,085$) kısmen aracı etkilerinin olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu sonuçlar prosedürel bakımdan adil olarak yürütülen mükellef ve idare ilişkilerinin önemini; mükelleflerin idareye olan güveninin artırılması, meşruiyetine yönelik görüşlerin güçlendirilmesi ve nihayetinde gönüllü vergi uyumunun artırılması yönünden vurgular niteliktedir. Buna göre uzlaşma ve hata düzeltme süreçlerinde mükelleflerin adil, bağımsız ve objektif ilişkiler bağlamında vergi adaletine erişiminin sağlanması, gönüllü vergi uyumu açısından önem arz etmektedir. Mükelleflerle zayıf ve olumsuz bir eksende yürütülen ilişkilerin vergi sistemine ve vergi idarelerine yönelik mükellef

tutumlarını olumsuz etkileyerek mükelleflerin gönüllü vergi ödeme davranışına zarar vermesi muhtemel olacaktır.

Öte yandan dağıtım adaletinin idareye yönelik meşruiyet algısı ve gönüllü vergi uyumu üzerinde doğrudan ve anlamlı bir etkisi tespit edilememekle birlikte, idareye güven üzerinde anlamlı bir etkisi ($\beta=0,061$) tespit edilmiştir. Bir diğer ilginç bulgu ise dağıtım adaleti gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin aracı etkisine ilişkindir. Bulgular, idareye güven aracılığıyla dağıtım adaletinin gönüllü vergi uyumu üzerinde tam aracı etkiye ($\beta=0,016$) sahip olduğunu göstermektedir. Meşruiyet algısının ise söz konusu ilişkide anlamlı bir aracı etkisi tespit edilememiştir.

Araştırmanın bir diğer dışsal değişkeni olan ceza adaletine ilişkin bulgular değerlendirildiğinde; ceza adaletinin vergi idaresine güveni ($\beta=0,189$), meşruiyet algısını ($\beta=0,137$) ve gönüllü vergi uyumunu ($\beta=0,106$) pozitif ve anlamlı şekilde etkilediği görülmektedir. Aracı etkiler incelendiğinde ise ceza adaleti ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin ($\beta=0,034$) ve meşruiyet algısının ($\beta=0,022$) kısmi aracı etkileri tespit edilmiştir. Tespit edilen etkiler; vergi ceza uygulamalarına yönelik mükellef algılarının, vergi yönetimine yönelik güven ile meşruiyet algısı ve nihayetinde gönüllü vergi uyumu açısından önemli olduğuna işaret etmektedir.

Vergi idaresi ve yetkililerin meşruiyetine yönelik algının mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışını artırması beklenmektedir. Bu öngörüye uygun olarak araştırma sonucunda meşruiyet algısının gönüllü vergi uyumu ($\beta=0,133$) üzerindeki etkisi anlamlı ve pozitif olarak bulunmuştur. Analiz sonucu ulaşılan bulgulardan bir diğeri ise meşruiyet algısının idareye güven ($\beta=0,423$) üzerindeki anlamlı ve pozitif etkisidir. Araştırma bulgularının da işaret ettiği üzere vergi idarelerine yönelik meşruiyet algısının güçlendirilmesi amacıyla vergi uygulamalarında adil, saygılı ve dürüst bir muamelenin temel alınması gerekmektedir.

Gönüllü vergi uyumu literatüründe öne çıkan ve idare ile mükellef ilişkilerinin önemine dikkat çeken değişkenlerden bir diğeri idareye güvendir. Araştırma bulgularının da desteklediği üzere, özellikle vergi adaleti ve gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güven kilit değişken konumundadır. Öyle ki araştırma modelinde yer alan üç adalet tipinin de idareye güven üzerindeki doğrudan etkisi anlamlı ve pozitifdir. Ayrıca üç adalet tipi ile de gönüllü vergi uyumu ilişkisinde idareye güvenin anlamlı ve pozitif

dolaylı etkisi bulunmaktadır. Literatüre paralel olarak idareye güvenin gönüllü vergi uyumu ($\beta=0,151$) üzerindeki etkisi anlamlı ve pozitif olarak tespit edilmiştir. Söz konusu bulgular kaygan yamaç modelinin öngörülerıyla tamamen uyumludur. Buna göre gönüllü vergi uyumunun önemli belirleyicilerinden biri olarak idareye güvenin artırılmasının; mükellefler ve idare arasındaki iş birliğine dayalı ilişkilerin gelişmesine imkân vererek, vergi yasalarına uyum noktasında mükelleflerin içsel motivasyonlarını güçlendirmesi beklenir. İdareye güvenin zayıf olması ise vergi uyumunun sağlanmasında cebri uygulamaları gerekli kılabilir.

Genel bir bakış açısıyla değerlendirilerek üç adalet tipinin de gönüllü vergi uyumu üzerindeki doğrudan ve dolaylı etkileri göz önüne alındığında vergi sistemi ve vergi uygulamalarına dair adaletin, mükellefin vergi ödeme davranışı ve vergi idarelerine ilişkin tutumu üzerindeki önemi anlaşılabilecektir. Öyle ki mükellefler vergi öderken; vergi idaresi yetkili ve memurlarının kendileriyle olan ilişkileri, vergi yükünün mükellefler arasında adil dağıtılıp dağıtılmadığı, vergi sistemi ile düzenlemelerin gelir eşitliği ve sosyal adalet yönünden bir katkısının olup olmadığı, kamu hizmetleri ile vergi yükü dengesi, cezaların adil olarak tam ve zamanında uygulanıp uygulanmadığı gibi birçok faktöre dikkat etmektedir. Bulgular ayrıca araştırmanın temel iddiasına uygun olarak; mükellefle tesis edilen adil, tarafsız, saygılı ve mükellef görüşlerine değer veren ilişkilerin gönüllü vergi uyumunu artırdığına dair açık kanıt sunmaktadır. Tüm bulgulardan hareketle gönüllü vergi uyumunu artırabileceği düşünülen birtakım önerilerde bulunmak mümkündür.

“Vergiler verilmez, alınır.” anlayışı doğrultusunda vergi uyumunun sağlanmasında denetim ve cezalara dayalı cebri stratejilere ağırlık vermek yerine, vergi sistemi ve uygulamaları konusunda mükellefin adalet algılarının iyileştirilerek vergi ödeme konusunda içsel motivasyonların artırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümüne yönelik yabancı ülke uygulamaları dikkate alındığında; kanunilik ilkesine sadık kalındığı, vergi aslında indirimin idari müesseselerle genellikle mümkün kılınmadığı görülmektedir. Türkiye’de uzlaşma müessesesi incelendiğinde ise objektif kriterler gözetilmeksizin komisyonlarının vergi cezalarında ve vergi aslında önemli indirimler yaptığı görülmektedir. Bu noktada öncelikle Türkiye’de de vergi aslının uzlaşmaya konu olmaktan çıkarılması ya da uzlaşma komisyonlarının bu yöndeki takdir yetkilerinin sınırlandırılması

önerilmektedir. Bu yöndeki düzenlemeler özellikle vergisini tam ve zamanında ödeyen dürüst mükellefin vergi sistemi ve uygulamalarına olan adalet algısını iyileştirerek gönüllü vergi uyumuna katkı sunabilecektir. İlgili kısıtlama ve düzenlemelerin gerekliliği vergi cezaları açısından da kendini göstermektedir. Zira uzlaşmaya konu olan vergi ceza tutarlarında % 90'ı aşan indirimlerin, cezaların caydırıcılığı ve ceza adaleti algısı açısından da potansiyel olumsuz etkileri bulunmaktadır.

Özellikle uzlaşma sürecinde mali güç prensibinin uygulanarak mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarının da dikkate alınması prosedür ve dağıtım adaletinin iyileştirilmesi yönünden önerilebilir. Bu doğrultuda vergi idareleri tarafından mükellefin gerçek ödeme gücü incelenmeli ve uzlaşma sonucu ödenmesi gereken tutarın mükellefi ekonomik bakımdan zor bir duruma düşürebileceği durumlarda ödeme planı konusunda esneklik tanınmalıdır. Aksi durumda ise mükelleflerin uzlaşma sonucu yararlanabileceği indirimin düzeyi ekonomik ve kişisel durumlarını yansıtan kriterlere bağlanmalıdır.

Hata düzeltme sürecinde ise özellikle mükellef ile vergi idaresi ekseninde farklılaşan uygulamalar nedeniyle mükelleflerde doğabilecek adalet ve güven duyguları yönünden olumsuz kanaatleri önlemek adına mükellef lehine eşitlikçi düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Mükellefe iadesi gereken tutar için hesaplanan faizin süresi ve oranı ile mükellef aleyhine düzeltmelerdeki ceza uygulamaları, düzenleme yapılması ihtiyacının öne çıktığı hususlar arasındadır. Ayrıca mükellef aleyhine durumlarda mükellefin yaşanan hataları gönüllü olarak bildirmesini engelleyen ceza uygulamaları sınırlandırılmalı ve gönüllü bildirimini özendiren ek düzenlemelere gidilmelidir. Uzlaşma ve hata düzeltme süreçlerinin her aşamasında mükellefin görüşlerine başvurulması, söz hakkı tanınması ve bu doğrultuda mükellef kaygılarının dikkate alınması mükellefin adalet, idareye güven ve meşruiyet algılarının pekiştirilmesi adına önemlidir.

Vergi idaresi yetkililerinin ve memurlarının mükelleflere eşit muamele göstererek saygılı davranmaları, uygulamalarında şeffaf prosedür takip etmeleri ve mükellefleri gerekli her konuda bilgilendirmeleri mükelleflerin prosedürel adalet algılarının olumlu hale getirilmesi yönünden etkili olabilecektir. Bunlara ek olarak uyuşmazlıkların idari çözüm süreci başta olmak üzere vergi sistemi genelinin ve vergi idaresi hizmetlerinin daha mükellef odaklı hale getirilmesi ve mükelleflerin görüşlerine duyarlı vergi uygulamalarının yaygınlaştırılması sağlanabilir. Buna göre vergilendirmenin her

aşamasında mükelleflerin fikirlerinin sorulması ve değerlendirilmesi, mükelleflerin adalet yargısını güçlendirebileceği gibi idareye olan güven ile meşruiyet duygularını da iyileştirebilecektir. Ayrıca mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü uyumu konusunda etkili olabilecek nezaket, güvene dayalı ilişkiler, gereken ilgi ve özenin gösterilmesi hususunda vergi idaresi yetkililerine ve memurlara çeşitli eğitimler verilebilir.

Ceza adaletine ilişkin bulguların işaret ettiği üzere; müdahaleci, haksız nitelikte denetim ve ceza uygulamalarından kaçınılması, vergi cezalarının objektif olarak tam ve zamanında uygulanması ve vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin ceza adaleti algısına zarar veren indirim ve af uygulamalarına gidilmemesi, gönüllü vergi uyumunu artırıcı diğer politika önerileri arasında yer almaktadır.

Araştırmada gönüllü vergi uyumuna odaklanılmakla beraber önemle belirtmek gerekir ki, vergi uyumunun sağlanmasında ceza ve denetimlere dayalı zorlayıcı unsurlar da vergi sistemi açısından zaruridir. Her ne kadar öncelikle soruşturma, ihbarname, denetim ve ceza gibi zorlayıcı unsurlara gerek kalmadan vergiye gönüllü uyumun sağlanmış olması arzu edilse de; bunun tam anlamıyla başarılmasının hiçbir vergi sisteminde mümkün olmadığı, sayısız mükellefin vergi yasalarına aykırı davranışın yaratacağı sonuçlardan çekindiği için vergi ödediği bilinmektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi yasalarına ve vergi idaresi kararlarına uyum davranışının zorlayıcı unsurlarla da yönlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre gönüllü ve cebri vergi uyumu politikalarından yalnızca birine odaklanılarak diğerinin ihmal edilmesinin vergi uyumu açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı açıktır. Dolayısıyla her şeyden önce iki stratejinin birbirini tamamlayıcı nitelik gösterdiği düşünülerek, iki strateji arasında mükellef davranışları bağlamında ahenk oluşturulması gerekmektedir. Avustralya Vergi İdaresi uygulamasında vurgulandığı üzere vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflere indirim ve çeşitli kolaylıklar sağlanırken uyum göstermeyen mükelleflere ise katı denetim ve vergi cezalarına dayalı stratejiler benimsenmelidir.

Araştırmanın vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm süreci ve gönüllü vergi uyumu ilişkisine ampirik kanıt sunması yönünden literatürdeki boşluğa katkısının yanı sıra, vergi uyumunun artırılmasında mükellef ve idare ilişkilerine odaklanan çalışmalara da ışık tutması beklenmektedir. Mükelleflerin neden vergi yasaları ve vergi idaresi kararlarına uyum konusunda motive olduklarını anlamak, gönüllü vergi uyumunu

artıracak etkili stratejilerin benimsenmesi açısından zaruridir. Bu noktada araştırma bulgularının ve bu bağlamda yapılan önerilerin mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu artıracak politikaların inşasında da faydalı olabileceği temenni edilmektedir.

Örneklem kapsamı dikkate alındığında bulguların Türkiye'ye genellenebilir olduğunu belirtmek mümkünse de elbette ki araştırmanın gelecek çalışmalar açısından motivasyon oluşturabilecek birtakım sınırlılıkları da söz konusudur. Araştırmada benimsenen anket metodolojisi araştırmanın kısıtlarından birincisini meydana getirmektedir. Mevcut araştırma katılımcıların vergi mükellefleri ekseninden gönüllü vergi uyumu konusundaki anlık düşüncelerini yansıtan kesitsel bir araştırmayı temsil etmektedir. Boylamsal araştırmalar belirli bir süre boyunca vergi uyumuna dair görüşlerde meydana gelen değişikliklerin dikkate alınması açısından daha uygun olabilir. Dolayısıyla belirli zaman aralığında tekrarlayan ve sistematik incelemeler içeren analizler gelecek araştırmalar için önerilmektedir.

Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise araştırmada yer alan değişkenlere ilişkindir. Araştırmada vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm süreci prosedürel adalet bağlamında incelenmiş, araştırma modelini meydana getiren değişkenler de literatürden hareketle bu bağlamda kurgulanmıştır. Hâlbuki literatür araştırması kısmında ele alındığı üzere gönüllü vergi uyumunu etkileyen ve insandan insana, toplumdan topluma farklılık gösteren birçok faktör bulunmaktadır. Ayrıca araştırmada vergi uyumunun gönüllü yönü incelenmiş, cebri vergi uyumu ve belirleyicilerine yönelik değişkenler araştırmaya dahil edilmemiştir. Son olarak araştırmada değişkenler arasındaki aracılık etkileri incelenmekle beraber, belirli değişkenlerin belirli ilişkiler üzerindeki muhtemel düzenleyici rolü dikkate alınmamıştır. Bu doğrultuda gelecek araştırmalarda gönüllü ve cebri vergi uyumunu etkileyeceği düşünülen yeni değişkenler modellenerek, bu değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı etkilerin yanı sıra düzenleyici etkiler test edilebilir.

KAYNAKÇA

- Adams, J. S. (1965). "Inequity in Social Exchange". L. Berkowitz (ed.). *Advances in Experimental Social Psychology*. Volume 2. 267-299. Academic Press.
- Agenzia delle Entrate (2019). Glossary of tax terminology. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/glossary>. (24.03.20).
- Ajzen, I. ve Fishbein, M. (1980). *Understanding Attitudes and Predicting Social Behaviour*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Ajzen, I. (1991). "The Theory of Planned Behavior". *Organizational Behavior And Human Decision Processes*. 50. 179-211.
- Akalın, M. (2015). *Örnek Açıklamalarıyla Sosyal Bilimlerde Araştırma Tekniği: Anket*. Seçkin Kitabevi: Ankara.
- Akça, E. E. ve Bal, H. (2018). "Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini". *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11(1). 683-708.
- Akdoğan, A. (2003). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması* (4. bs.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi* (6. bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2012). "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı". Coşkun Can Aktan & Ahmet Kesik & Dilek Dileyici (Eds.). *"Yeni" Maliye*. 167-181. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No:2012/420.
- Ali, M. M., Cecil, H. W. ve Knoblett, J. A. (2001). "The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: A study of self-employed taxpayers". *Atlantic Economic Journal*. 29(2). 186–202.
- Ali, M., Fjeldstad, O. ve Sjursen, I. H. (2014). "To Pay or Not to Pay? Citizens' Attitudes Toward Taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa". *World Development*. 64. 828–842.
- Alink, M. ve van Kommer, V. (2016). *Handbook on Tax Administration* (Second Revised Edition). Amsterdam: IBFD.
- Allingham, M. ve Sandmo, A. (1972). "Income tax evasion: A theoretical analysis". *Journal of Public Economics*. 1. 323-338.
- Alm, J. (2012). "Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies". *International Tax and Public Finance*. 19(1). 54-77.

- Alm, J. (2018). “What Motivates Tax Compliance?”. *Journal of Economic Surveys*. Vol. 00(0). 1–36.
- Alm, J., Bahl, R. ve Murray, M. (1990). “Tax Structure and Tax Compliance”. *The Review of Economics and Statistics*. 72(4). 603-613.
- Alm, J., Jackson, B. R. ve McKee, M. (1993). “Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance”. *Journal of Economic Behaviour and Organization*. 22. 285-303.
- Alm, J. ve Torgler, B. (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.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). “Culture differences and tax morale in the United States and in Europe”. *Journal of Economic Psychology*. 27. 224-246.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2011). ““Do ethics matter? Tax compliance and morality?”. *Journal of Business Ethics*. 101(4). 635-651
- Alm, J., Kirchler, E. ve Muehlbacher, S. (2012). “Combining psychology and economics in the analysis of compliance: From enforcement to cooperation”. *Economic Analysis and Policy*. 42(2): 133-151.
- Alm, J., Cifuentes, R. L., Nino, C., M., O. ve Rocha, D. (2019). “Can Behavioral “Nudges” Improve Compliance? The Case of Colombia Social Protection Contributions”. *Games*. 10. 43.
- Altundemir, M. E. (1998). *Türk Vergi Yargı Sistemi ve Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış). Uludağ Üniversitesi. Bursa.
- Altunöz, U. ve Altunöz, H. (2016). *Davranışsal Ekonomi (Nörofinans)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Anderson, J. C. ve Gerbing, D. W. (1984). “The effect of sampling error on convergence, improper solutions, and goodness-of-fit indices for maximum likelihood confirmatory factor analysis”. *Psychometrika*. 49(2). 155–173.
- Andreoni, J., Erard, B. ve Feinstein, J. (1998). “Tax Compliance”. *Journal of Economic Literature*. 36(2). 818-860.
- Antonini, M., Papotti, A. ve Pellicchia, I. (2019). “Tax Controversy”. <https://gettingthedealthrough.com/area/59/jurisdiction/15/tax-controversy-italy/>. (25.03.20).
- Apalı, İ. (2017). “Mükellefler Beyan Ettikleri Matrahlara Ve Matrahlar Üzerinden Tarh Edilen Vergilere Karşı Dava Açabilirler Mi?”. *Mali Çözüm*. 141. 237-247.
- Armağan, R. (2007). “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”. *Maliye Dergisi*. 153. 160-178.

- ATO (2019). Compliance Model. <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/>. (12.06.20).
- Aucejo, E. (2008). Alternative Dispute Resolution Tax In Italy. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/124182/1/BOOK%20ADR%20ITALY%20%28ENGLISH%29.pdf>. (25.03.20).
- Ayrault, L. ve Motte, A. M. (2015). “France”. R. Seer & A. L. Wilms (Eds.). *Surcharges and Penalties in Tax Law*. 333-354. IBFD.
- Ayyıldız, Y. (2015). *Türk Vergi Yargısı: İş Yükü ve Etkinliği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Azmi, A. A. C., Zainuddin, S., Mustapha, M. Z. ve Nawı, Y. (2016). “The Mediating Effect of Tax Fairness on The Relationship Between Knowledge, Complexity And Voluntary Tax Compliance”. *Asian Journal of Accounting Perspectives*. 9. 1-12.
- Badu, N. ve Chariye, A. B. (2015). “The effect of taxpayers’ attitudes towards the legal system and government on tax morale”. *European Journal of Business and Management*. 7(1). 321.
- Bailly, A. ve Haranger, X. (2018). “Litigation and enforcement in France: overview”. Thomson Reuters, Practical Law. [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-502-121?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-502-121?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1). (24.12.19).
- Balamatsias, P. (2016). “Democracy and taxation”. *Munich Personal RePEc Archive*. No. 82563.
- Barbuta-Misu, N. (2011). “A review of factors for tax compliance”. *Economics and Applied Informatics*. 1. 69-76.
- Barkworth, J. M. ve Murphy, K. (2015). “Procedural justice policing and citizen compliance behaviour: the importance of emotion”. *Psychology, Crime & Law*. 21(3). 254-273.
- Baron, R. B. ve Kenny, D. A. (1986). “The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations”. *Journal of Personality and Social Psychology*. 51(6). 1173-1182.
- Basri, Y. M., Tanjung, A. R., Azhar, A. ve Indrastuti, S. (2019). “Detterent Factor and Social-Psychology Factors in Voluntary Tax Compliance”. The First ELEHIC Social Sciences on Sustainable Development for World Challenge: The First Economics, Law, Education and Humanities International Conference, Volume 2019.

- Batrancea, L., Nichita, R., Batrancea, I. ve Moldovan, B. A. (2012). "Tax Compliance Models: From Economic to Behavioral Approaches". *Transylvanian Review of Administrative Sciences*. No. 36 E/2012. 13-26.
- Bayraklı, H. H. (2014). *Vergi Yargılama Hukuku* (2. Bs.). Trabzon: Celepler Matbaası.
- Benk, S., Çakmak, A. F. ve Budak, T. (2011). "An Investigation of Tax Compliance Intention: A Theory of Planned Behavior Approach". *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*. 28. 180-188.
- Benk, S. ve Budak, T. (2015). "Vergi Uyumunda Paradigma Dönüşümü: Neo-Klasik Perspektiften Bütüncül Yaklaşım Geçiş". Adnan Gerçek & Farih Saraçoğlu (Eds.). *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan*. 165-184. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Biberoğlu, E. (2006). *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyum*. Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış). Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Bidin, Z., Shamsudin, F. M. ve Othman, Z. (2014). "Using Theory of Reasoned Action to Explain Taxpayer Intention to Comply with Goods and Services Tax". *International Journal of Business and Social Science*. 5(1). 131-139.
- Bilgin, H. K. (2011). "Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi". *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 20(2). 259-278.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2013). *Mali Hukuk*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku* (33. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Biniş, M. (2012a). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. Doktora Tezi (Yayımlanmamış). Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir.
- Biniş, M. (2012b). "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2). 485-508.
- Blair, R. A. ve Roessler, P. (2017). "The Effects of Chinese Aid on State Legitimacy in Africa: Cross-National and Sub-National Evidence from Surveys, Survey Experiments, and Behavioral Games". *AidData Working Paper NO: 59*. Williamsburg, VA: AidData at William & Mary.
- Blumenthal, M., Christian, C. ve Slemrod, J. (1998). "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experiment in Minnesota". *National Bureau of Economic Research Working Paper*. No. 6575. Massachusetts, USA.
- Bobek, D., Hageman, A. ve Kelliher, C. (2013). "Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior". *Journal of Business Ethics*. 115(3). 451-468.
- Bornman, M. (2015). "The Determinants and Measurement of Trust in Tax Authorities as a Factor Influencing Tax Compliance Behaviour". *Journal of Economic and Financial Sciences*. October 2015. 8(3). 772-789.

- Bowen, N. K. ve Guo, S. (2011). *Structural Equation Modeling*. Oxford University Press.
- Bowers, J. ve Robinson, P. H. (2012). "Perceptions of Fairness and Justice: The shared Aims and Occasional Conflicts of Legitimacy and Moral Credibility". *Wake Forest Law Review*. 47. 211-284.
- Bozdoğanoglu, B. (2021). "Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolu Olarak Kanun Yolundan Vazgeçme Uygulamasının İncelenmesi". *Mali Hukuk Dergisi*. 17(196). 951-976.
- Bödefeld, A. ve Knorr, G. (2018). "Tax litigation in Germany: overview". Thomson Reuters, Practical Law, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/9-623-5696?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1). (10.01.20).
- Braithwaite, V. ve Reinhart, M. (2000). "The Taxpayers' Charter: Does the Australian Tax Office Comply and Who Benefits?". *Centre for Tax System Integrity Working Paper. No.1*. The Australian National University, Canberra.
- Braithwaite, V., Reinhart, M., Mearns, M. ve Graham, R. (2001). "Preliminary findings from the Community Hopes, Fears and Actions Survey". *Centre for Tax System Integrity Working Paper No. 3*. Canberra: Australian National University.
- Braithwaite, V. (2003). "Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions." In Valerie Braithwaite (Ed.). *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*. 15–39. Aldershot, UK.
- Brashear, T. G., Manolis, C. ve Brooks, C. M. (2005). "The effects of control, trust, and justice on salesperson turnover". *Journal of Business Research*. 58. 241–249.
- Brockner, J., Siegel, P., Daly, J., Tyler, T. ve Martin, C. (1997). "When Trust Matters: The Moderating Effect of Outcome Favorability". *Administrative Science Quarterly*. 42(3). 558-583.
- Brown, S. (1996). Alternative Dispute Resolution Guide. <https://www.usaid.gov/sites/default/files/documents/1868/200sbe.pdf>. (30.12.19).
- Brown, T. A. (2015). *Confirmatory Factor Analysis for Applied Research* (2th Edition). New York: The Guilford Press.
- Bryne, B. M. (2016). *Structural Equation Modeling with Amos* (3th Edition). Routledge, Taylor & Francis Group.
- Budak, Y. (2006). "Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı(mı)dır". *Vergi Dünyası*. 304. 15-20.
- Bulletin Officiel des Finances Publiques (2019). DAE - Exercice du droit à l'erreur en matière fiscale. <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11919-PGP.html/identifiant=BOI-DAE-10-20191002>. (22.06.2021).

- Bursal, M. (2019). *SPSS ile Temel Veri Analizleri* (2. Bs.). Ankara: Anı Yayıncılık.
- Burton, M. ve Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. Cambridge University Press.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). “Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. 5(1). 57-68.
- Bülbül, D. (2016). “Pişmanlık Başvuru Şartlarında Özel Durumlar”. *Mali Hukuk Dergisi*. 12(142). 2943-2950.
- Büyüköztürk, Ş. (2020). *Sosyal bilimler için veri analizi el kitabı*. (27. bs.). Ankara: Pegem Yayınları.
- Calderwood, G. ve Webley, P. (1992). “Who responds to changes in taxation? The relationship between taxation and incentive to work”. *Journal of Economic Psychology*. 13. 735–748.
- Canbay, T. ve Çetin, G. (2007). “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(1). 52-64.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* (2. bs.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2020). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (8. bs.) Ankara: Yetkin Yayınları.
- Cappelletti, M. (1993). “Alternative Dispute Resolution Processes within the Framework of the World-Wide Access-to-Justice Movement”. *The Modern Law Review*. 56(3). 282-296.
- Carmines, E. ve McIver, J. (1983). “An Introduction to the Analysis of Models with Unobserved Variables”. *Political Methodology*. 9(1). 51-102
- Carmines, E. G. ve Zeller, R. A. (1979). *Reliability and Validity Assessment*. Newbury Park, CA: SAGE.
- Casal, S., Kogler, C., Mittone, L. ve Kirchler, E. (2016). “Tax compliance depends on voice of taxpayers”. *Journal of Economic Psychology*. 56. 141-150.
- Casper, J. D., Tyler, T. ve Fisher, B. (1988). “Procedural Justice in Felony Cases”. *Law & Society Review*. 22 (3). 483-508.
- Chau, G. ve Leung, P. (2009). “A critical review of Fischer’s tax compliance model: A research synthesis”. *Journal of Accounting and Taxation*. 1(2). 34-40.
- Chodikaff, D. W. ve Purse, G. (2018). “Tax litigation in Canada: overview”. Thomson Reuters, Practical Law. [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/4-624-7970?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/4-624-7970?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1). (12.01.20).

- Chou, C. ve Huh, J. (2014). "Model Modification in Structural equation Modeling". In R. H. Hoyle (Ed.). *Handbook of Structural Equation Modeling*. 232-247. New York: The Guilford Press.
- Christiansen, V. (1980). "Two Comments on Tax Evasion". *Journal of Public Economics*. 13(3). 389-393.
- Chucks, A. D. ve Anthony, O. O. (2013). "Tax Morale and Its Effect on Taxpayers' Compliance to Tax Policies of the Nigerian Government". *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*. 12 (6). 35-55.
- Cimbar, S. S. (2015). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolları ve Uzlaşma Kurumunun Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Civelek, M. E. (2018). *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*. İstanbul: Beta.
- Clotfelter, C. (1983). "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns". *The Review of Economics and Statistics*. 65(3). 363-373.
- Colquitt, J., Greenberg, J. ve Zapata-Phelan, C. (2005). "What is organisational justice? A historical overview". In J. Greenberg & J. Colquitt (Eds.). *Handbook of organisational justice*. 3-58. New York: Psychology Press.
- Cordewener, A. ve Hendricks, M. (2019). "Germany". in S. Whitehead (Ed.). *The Tax Disputes and Litigation Review* (Seventh Edition). Law Business Research, London.
- Cortina, J. M. (1993). "What Is Coefficient Alpha? An Examination of Theory and Applications". *Journal of Applied Psychology*. 78(1). 98-104.
- Cowell, F. A. (1990). *Cheating the Governmen: The Economics of Evasion*. Cambridge, MA: MIT Press.
- CRA (2014). Resolving your dispute: Objection and appeal rights under the Income Tax Act. <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/p148/p148-14e.pdf>. (12.01.20).
- CRA (2017a). Objections and Appeals. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/31-0/objections-appeals.html>. (04.05.21).
- CRA (2017b). Voluntary Disclosures Program. <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic00-1r6/ic00-1r6-e.pdf>. (15.01.20).
- CRA (2021a). Resolving your dispute: Objection and appeal rights under the Income Tax Act. <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/p148/p148-14e.pdf>. (07.08.21).

- CRA (2021b). How to change a return. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/individuals/topics/about-your-tax-return/change-your-return.html>. (04.05.21).
- Crane, S. E. ve Nourzad, F. (1992). "Analyzing Income Tax Evasion Using Amnesty Data with Self-Selection Correction: The Case of the Michigan Tax Amnesty Program". Slemrod, J. (ed.). *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Cullis, J. G. ve Lewis, A. (1997). "Why people pay taxes" From a conventional economic model to a model of social convention". *Journal of Economic Psychology*. 18. 305-321.
- Cullis, J. Jones, P. ve Savoia, A. (2012). "Social norms and tax compliance: Framing the decision to pay tax". *Journal of Behavioral and Experimental Economics*. 41(2). 159-168.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M. ve Torgler, B. (2004). "Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence". *CREMA Working Paper*. No. 2004-13.
- Çakır, M. (2014). "Uzlaşma Müessesesinin Yabancı Ülke Uygulamalarıyla Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler". *Vergi Raporu*. 177. 108-115.
- Çakır, F. S. (2019). *Sosyal Bilimler İçin Parametrik Veri Analizi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çakır, F. S. (2020). *Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi (Pls-Sem)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çelebi, A. K. (2012). "Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi". A. Kemal Çelebi (Ed.). *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No:2012/418.
- Çevik, S. (2012). "Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı". *Maliye Dergisi*. 163. Temmuz-Aralık 2012.
- Çıplak, B. (2018). "Nöroekonomi ve Vergi Uyumu İlişkisi". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(1). 262-273.
- Çimen, M. (2015). *Fen ve Sağlık Bilimleri Alarında SPSS Uygulamalı Veri Analizi*. Ankara: Palme Yayıncılık.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2018). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik, SPSS ve Lisrel Uygulamaları* (5. bs.). Ankara: Pegem Akademi.
- Das-Gupta, A. (2004). 'Economic Theory of Tax Compliance with Special Reference to Tax Compliance Costs' (Working Paper No. 13, National Institute of Public

Finance and Policy). https://www.nipfp.org.in/media/medialibrary/2013/04/wp_04_nipfp_013.pdf. (23.05.20).

- Dayıoğlu, M. R. (2018). *Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Devos, K. (2012). “A Comparative Study of Compliant and Non- Compliant Individual Taxpayers in Australia”. *Journal of Business and Policy Research*. 7(2). 180-196.
- Devos, K. (2014). *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour*. Netherlands: Springer.
- Didinmez, S. (2018). *Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Didinmez, İ. ve Seçilmiş, E. (2018). “İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri”. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(2). 105-128.
- Dijke, M. V. ve Verboon, P. (2010). “Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance”. *Journal of Economic Psychology*. 31. 80–91.
- Dijke, M. V., Gobena, L. B. ve Verboon, P. (2019). “Make Me Want to Pay. A Three-Way Interaction Between Procedural Justice, Distributive Justice, and Power on Voluntary Tax Compliance”. *Front Psychol*. 10: 1632.
- Djawadi, B. M. ve Fahr, R. (2013). "The Impact of Tax Knowledge and Budget Spending Influence on Tax Compliance". *IZA Discussion Papers* 7255.
- Doğan, D. M. (2014a). *Büyük Türkçe Sözlük* (25. Bs.). Ankara: Yazar Yayınları.
- Doğan, İ. (2014b). *Sosyoloji Kavramlar ve Sorunlar* (13. bs.). Ankara: Pegem Akademi.
- Doğrusöz, B. ve Yakar, S. (2020). “Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi”. *Mali Hukuk Dergisi*. 16(190). 2741-2762.
- Dolbun, M. (2019). *Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları*. Doktora Tezi (Yayımlanmamış). İstanbul Üniversitesi.
- Doyle, E., Gallery, K. ve Coyle, M. (2009). “Procedural Justice Principles and Tax Compliance in Ireland: A Preliminary Exploration in the Context of Reminder Letters”. *Journal of Finance and Management in Public Services*. 8(1). 49-62.
- Duran-Cabre, J. M., More, A. E. ve Mas-Montserrat, M. (2019). “The tax gap as a public management instrument: application to wealth taxes”. *Applied Economic Analysis*. 27(81). 207-225.
- Durmuş, N. K. (2016). “Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği”. *YBHD*. 47-76.

- Durusoy, S. (2008). “İktisat biliminin yeri ve yöntemi neden sorgulanıyor?” *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*. 5(1). 1-26.
- Edizdoğan, N. ve Taş, M. (1993). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ekstrand, L. (1980). "Factors Affecting Compliance: Focus Group and Survey Results" paper presented at the meeting of the National Tax Association-Tax Institute of America, Nov. <https://www.jstor.org/stable/pdf/42910299.pdf?refreqid=excelsior%3A06c1d8e83dafa045bf86990b84fb54f5>. (04.06.20).
- Erb, K. (2019). “Made a Mistake on Your Tax Return? 15 Things You Need To Know”. <https://www.forbes.com/sites/kellyphillips/2019/04/25/made-a-mistake-on-your-tax-return-15-things-you-need-to-know/?sh=6f82b794434c>. (23.06.21).
- Ercan, İ. ve Kan, İ. (2004). “Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik”. *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*. 30(3). 211-216.
- Erdem, T. (2012). *Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Erginay, A. (1981). *Vergi Hukuku* (9. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erkuş, H. ve Karagöz, K. (2009). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”. *Maliye Dergisi*. 156. 126-140.
- Erkuş, A. ve Selvi, H. (2019). *Psikolojide Ölçme ve Ölçek Geliştirme III*. Ankara: Pegem Akademi.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 11(2). 233-250.
- Eser, R. ve Toigonbaeva, D. (2011). “Psikoloji ve İktisadın Birleşimi Olarak, Davranışsal İktisat”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 6(1). 287-321.
- EU (2016). The Concept of Tax Gaps. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf. (20.04.20).
- European Commission (2015). Information Note – Vat Double Taxation – Dialogue Between Tax Administrations. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/eu_vat_forum/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf. (19.12.19).
- Evans, C., Lignier, P. ve Tran-Nam, B. (2013). “Tax Compliance Costs for the Small and Medium Enterprise Business Sector: Recent Evidence From Australia”. *Tax Administration Research Centre University of EXETER Discussion Paper: 003-13*.

- Faizal, M. S. ve Palil, R. M. (2015). "Study on Fairness and Individual Tax Compliance in Malaysia: Preliminary findings". *International Journal of Business, Economics and Law*. 8(1). 74-79.
- Faizal, S. M., Palil, M. R., Maelah, R. ve Ramli, R. (2017). "Perception on justice, trust and tax compliance behavior in Malaysia". *Kasetsart Journal of Social Sciences*. 38. 226-232.
- Falsetta, D., Schafer, J. K. ve Tsakumis, G. T. (2015). "How Government Spending Impacts Tax Compliance". <https://ssrn.com/abstract=2658393>. (30.04.20).
- Fauvelle-Aymar, C. (1999). "The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries". *Kyklos*. Wiley Blackwell. 52(3). 391-413.
- Feld, L. P. (2009). "Do We Really Know Much About Tax Compliance?" in Geoffrey Brennan & Giuseppe Eusepi (eds.). *The Economics of Ethics and the Ethics of Economics: Values, Markets and the State*. 145-160. Edward Elgar Publishing.
- Feld, L. P. ve Frey, B. S. (2002). "Trust breeds trust: how taxpayers are treated". *Econ. Gov.* 3. 87-99.
- Feria, R. ve Tanawong, P. (2015). "United Kingdom". Seer, R. ve Wilms, A. L. (Eds.). *Surcharges and Penalties in Tax Law*. 703-738. IBFD.
- Ferrarotti, P. P. ve Iannaccone, A. (2019). Tax Controversy, Law and Practice in Italy. <https://practiceguides.chambers.com/practice-guides/tax-controversy-2019/italy>. (24.03.20).
- Figueiras, C. (2017). "Tax Mediation in Portuguese Legal Ordinance: De Iure Condendo(?)". in Adriana Motatu Ioana & Nely Militaru (eds.). *Diversity and Interdisciplinarity in Business Law*. ADJURIS – International Academic Publisher.
- Folger, R. ve Konovsky, M. A. (1989). "Effects of Procedural and Distributive Justice on Reactions to Pay Raise Decisions". *Academy of Management Journal*. 32(1). 115-130.
- Frey, B. S. (1992). "Tertium Datur: Pricing, Regulating and Intrinsic Motivation". *Kyklos*. 45(2). 161-184.
- Frey, B. S. (1997). *Not Just for The Money. An Economic Theory of Personal Motivation*. Cheltenham, UK and Brookfield, USA: Edward Elgar.
- Frey, B. S. ve Feld, L. P. (2002). "Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis". *CESIFO Working Paper*. No. 760. Category.1: Public Finance. 1-40.
- Gangl, K., Muehlbacher, S., de Groot, M., Goslinga, S., Hofmann, E., Kogler, C., Antonides, G. ve Kirchler, E. (2013). "How can I help you?" Perceived Service Orientation of Tax Authorities and Tax Compliance. *FinanzArchiv*. 69. 487-510.

- Gangl, K., Torgler, B., Kirchler, E. ve Hofmann, E. (2014). "Effects of Supervision on Tax Compliance". *Economics Letters*. 123(3). 378-82.
- Garson, G. D. (2013). *Validity & Reliability ((Statistical Associates Blue Book Series 12)*. USA: Statistical Associates Publishing.
- Gatignon, H. (2010). *Statistical Analysis of Management Data* (Second Ed.). Springer.
- Gberegbe, F. B. ve Umoren, A. O. (2017). "The Perception of Tax Fairness and Personal Income Tax Compliance of Smes in Rivers State". *Quest Journals Journal of Research in Business and Management*. 5(2). 40-51.
- Genç, Y. ve Özmen, M. A. (2011). *Vergi İhtilafları ve Vergi Yargısı İlke ve Esasları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- George, D. ve Mallery, P. (2019). *IBM SPSS Statistics 25 Step by Step* (15th Edition.). New York: Routledge.
- Gergerlioğlu, U. ve McGee, R. W. (2017). "University Students' Attitudes Towards Tax Consciousness: A Case Study of the Faculty of Economics at Istanbul University" (October 12, 2017). *Researcher: Social Science Studies*. 5(10).
- Gezer, S. (2020). "Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltmesinde İdari Süreç İle Yargıya Başvuru". *Vergi Raporu*. 253. 11-19.
- GİB (2007). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözümünde Uzlaşma. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf. (07.02.21).
- GİB (2008). Vergi İdaresince Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin İdari Başvuru Yolları. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_idaresi.pdf. (31.03.20).
- GİB (2021). Faaliyet Raporları. <https://gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>. (23.02.21).
- Gilligan, G. ve Richardson, G. (2005). "Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong - a preliminary study". *Journal of Financial Crime*. 12(4). 331-343.
- Gliem, J. A. ve Gliem, R. R. (2003). Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales. Presented at the *Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education*. The Ohio State University. <https://scholarworks.iupui.edu/bitstream/handle/1805/344/Gliem+&+Gliem.pdf?sequence=1>. (04.11.20).
- Grasmick, H. G. ve Scott, W. J. (1982). "Tax evasion and mechanisms of social control: A comparison with grand and petty theft". *Journal of Economic Psychology*. 2(3). 213-230.

- Gobena, L. B. ve Dijke, M. V. (2016). "Power, justice, and trust: A moderated mediation analysis of tax compliance among Ethiopian business owners". *Journal of Economic Psychology*. 52. 24-37.
- Gobena, L. B. ve Dijke, M. V. (2017). "Fear and caring: Procedural justice, trust, and collective identification as antecedents of voluntary tax compliance". *Journal of Economic Psychology*. 62. 1-16.
- Gobena, L. B. (2021). "Do Fairness Perceptions Matter in Tax Compliance? The Effect of Procedural $\times$ Distributive Justice Interaction on Intention to Pay Taxes". *Research Journal of Finance and Accounting*. 12(3). 36-46.
- Goodman-Delahunty, J. (2010). "Four Ingredients: New Recipes for Procedural Justice in Australian Policing". *Policing*. 4(4). 403-410.
- Gujarati, D. N. (2004). *Basic Econometrics*. (4th Ed.). McGraw-Hill, New York.
- Gök, O. (2012). "Vergisel Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Kurumu Ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma". *Vergi Raporu*. 149. 95-104.
- Gözler, K. (2019). *Genel Hukuk Bilgisi* (19. bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Güleç, A. (2019). *Vergi İhtilaflarının Çözüm Rehberi*. Ankara: Yade Akademik.
- Gülşen, M. İ. (2019). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumu*. Ankara: Gece Akademi.
- Gültekin, M. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 7. 575-607.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2018). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri* (5. bs.). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Gürbüz, S. (2019). *Amos ile Yapısal Eşitlik Modellemesi*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Güzel, S. A., Özer, G. ve Özcan, M. (2019). "The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey". *Journal of Behavioral and Experimental Economics*. 78. 80-86.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. ve Anderson, R. E. (2019). *Multivariate Data Analysis* (Eighth Edition). New Jersey: Prentice Hall International Inc.
- Hanno, D. M., ve Violette, G. R. (1996). "An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behaviour". *Behavioral Research in Accounting*. 8. 57-75.
- Harrington, D. (2009). *Confirmatory Factor Analysis*. Oxford University Press.
- Harti, B., Hofmann, E., Gangl, K., Hartner-Tiefenthaler, M. ve Kirchler, E. (2015). "Does the Sole Description of a Tax Authority Affect Tax Evasion? -The Impact of Described Coercive and Legitimate Power". *PLoS ONE*. 10(4): e0123355.

- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E. ve Schabmann, A. (2008). "Procedural Fairness and Tax Compliance". *Economic Analysis & Policy*. 38 (1). 137-152.
- Hartner, M., Poschalko, A., Rechberger, S. ve Kirchler, E. (2010). "Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity". <https://www.univie.ac.at/sittax/pdf/Hartner-Poschalko.pdf>. (14.10.19).
- Hashimzade, N., Myles, G. D., Page, F. ve Rablen, M. D. (2013). "The Use of Agent-Based Modelling to Investigate Tax Compliance". *Tax Administration Centre*. (Dissussion Paper: 004-13).
- Helhel, Y. ve Ahmed, Y. (2014). "Factors Affecting Tax Attitudes and Tax Compliance: A Survey Study in Yemen". *European Journal of Business and Management*. 6(22). 48-58.
- Henseler, J., Ringle, C. M. ve Sinkovics, R. R. (2009). "The Use Of Partial Least Squares Path Modeling In International Marketing". *Advances in International Marketing*. 20. 277-319.
- Herrington, V. ve Roberts, K. (2013). "Organisational and procedural justice: applying theory to police practice". *Journal of Policing, Intelligence and Counter Terrorism*. 8(2). 107-114.
- Hessing, D. J., Kinsey, K. A., Elffers, H., ve Weigel, R. H. (1988). "Tax Evasion Research: Measurement Strategies and Theoretical Models". in W. F. van Raij, G. M. van Veldhoven & K. E. Warneryd (Eds.). *Handbook of Economic Psychology*. 517-536. New York: Kluwer Academic/Plenum Publishers.
- Hill, C. A. (2010). "What cognitive psychologists should find interesting about tax". *Psychonomic Bulletin & Review*. 17(2). 180-185.
- HMRC (2012). Resolving Tax Disputes: Practical Guidance for HMRC Staff on the use of Alternative Dispute Resolution in Large or Complex Cases. <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140206150511/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>. (29.03.20).
- HMRC (2017a). Resolving Tax Disputes. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/979527/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf. (27.12.19).
- HMRC (2017b). Code of governance for resolving tax disputes. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655362/HMRC_Code_of_governance_for_resolving_tax_disputes.pdf. (25.12.19).
- HMRC (2020). Compliance checks for penalties of inaccuracies in returns or documents (CC/FS7a). <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-inaccuracies-in-returns-or-documents-ccfs7a>. (07.08.21).

- Ho, D., ve Wong, B. (2008). "Issues on Compliance and Ethics in Taxation: What Do We Know?". *Journal of Financial Crime*. 15 (4). 369-382.
- Ho, R. (2014). *Handbook of Univariate and Multivariate Data Analysis with IBM SPSS* (2nd Edition). CRC Press, Boca Raton, FL.
- Hocaoğlu, C. (2015). "Vergi Hukukunda Uzlaşma". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*. 5(5). 491-515.
- Hofmann, E., Hoelzl, E. ve Kirchler, E. (2008). "Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate". *Journal of Psychology*. 216. 209-217.
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E. ve Stark, J. (2014). "Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities". *LAW & POLICY*. 36(3). 290-313.
- Holtz, B. (2013). "Trust primacy: A model of the reciprocal relations between trust and perceived justice". *Journal of Management*. 39(7). 1891-1923.
- Hooper, D., Coughlan, J. ve Mullen, M. R. (2008). "Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit." *The Electronic Journal of Business Research Methods*. 6(1). 53-60.
- Hough, M., Jackson, J., Bradford, B., Myhill, A. ve Quinton, P. (2010). "Procedural Justice, Trust, and Institutional Legitimacy". *Policing*. 4(3). 203-210.
- Howieson, J. (2002). "Procedural justice in mediation: an empirical study and a practical example". *Alternative Dispute Resolution Bulletin*. 5(7). 1-3.
- Hu, L. T. ve Bentler, P. M. (1999). "Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives". *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*. 6(1). 1-55
- IRS (2012). Introduction to Alternative Dispute Resolution. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4167.pdf>. (30.12.19).
- IRS (2021a). Form 656 Booklet Offer in Compromise. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf>. (04.02.21).
- IRS (2021b). Topic No 204 Offers in Compromise. <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204>. (04.02.21).
- IRS (2021c). Independent Office of Appeals. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4167.pdf>. (23.06.2021).
- İnneci, A. ve Tosuner, M. (2018). "Türkiye’de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme". *Maliye Dergisi*. 174. 402-430.

- Jacquot, N. ve Mispelon, P. (2018). "Tax litigation in France: overview". Thomson Reuters, Practical Law. [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1#co_pageContainer](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-624-3429?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1#co_pageContainer). (19.12.19).
- Jackson, B. R. ve Milliron, V. C. (1986). "Tax compliance research: Finding, problem and prospect". *Journal of Accounting Literature*. 5. 125-165.
- James, S ve Alley, C. (2002). "Tax compliance, self-assessment and tax administration". *Journal of Finance and Management in Public Services*. 2(2). 27-42.
- Jayawardane, D. (2015). "Psychological Factors affect Tax Compliance- A Review Paper". *International Journal of Arts and Commerce*. 4(6). 131-141.
- Jimenez, P. ve Iyer, G. S. (2016). "Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance". *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 34. 17-26.
- Jone, M. (2015). "Evaluating Australia's tax dispute resolution system: A dispute systems design perspective". *eJournal of Tax Research*. 13(2). 552-580.
- Jone, M. (2016). "What can the United Kingdom's Tax Dispute Resolution System Learn from Australia? – An Evaluation and Recommendations from a Dispute Systems Design Perspective". Business School. *12th International Conference on Tax Administration Sydney, Australia*, 31 March & 1 April (2016). 3-40.
- Jone, M. (2018). "A dispute systems design evaluation of the tax dispute resolution system in the United States and possible recommendations from Australia". *eJournal of Tax Research*. 16(1). 56-86.
- Kahneman, D. ve Tversky, A. (1979). "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk". *Econometrica*. 47. 263-91.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Kaiser, H. F. (1974). "An Index of Factorial Simplicity". *Psychometrika*. 39(1). 31-36.
- Kalenderoğlu, M. (2017). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi* (18. bs.). Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Kaneti, S. (1991). "Vergi Usul Kanunundaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması". *Vergi Dünyası*. 123. 35-49.
- Kaplow, L. (1995). "How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax". *National Tax Journal*. 45(1). 135-150.

- Karagöz, Y. (2017). *SPSS ve AMOS Uygulamalı Nicel-Nitel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2000). “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması”. *Prof Dr. Seyfullah Edise Armağan*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını. 387-406.
- Karakoç, Y. (2014). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. C. 16. (Özel Sayı). 3637-3739.
- Karakoç, Y. (2017). *Vergi Yargılaması Hukuku* (4.bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karaman, H., Atar, B. ve Aktan, D. Ç. (2017). “Açımlayıcı Faktör Analizinde Kullanılan Faktör Çıkartma Yöntemlerinin Karşılaştırılması”. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 37(3). 1173 – 1193
- Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi. *T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları*. Yayın No: 2006/371. Ankara.
- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E., ve Schabmann, A. (2013). “Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy”. *Journal of Economic Psychology*. 34. 36-45.
- Kelloway, E. K. (1998). *Using LISREL for structural equation modeling: A researcher's guide*. Sage Publications, Inc.
- Kelloway, E. K. (2015). *Using Mplus for structural equation modeling: A researcher's guide* (2nd Edition). Sage Publications, Inc.
- Kılıç, T. (2017). *Etik ve Sosyal Sorumluluk*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kılıç, S. ve Kaya, M. G. (2017). “Abd, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri”. *Sayıştay Dergisi*. 107. 37-64.
- Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku* (20. bs.). İstanbul: Siyasal Kitabevi.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2014). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları* (23. bs.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kirchler, E. (1997). “The Burden of New Taxes: Acceptance of Taxes as a junction of Affectedness and Egoistic Versus Altruistic Orientation”. *Journal of Socio-Economics*. 26(4). 421-437.
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge University Press.

- Kirchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2008). "Enforced versus voluntary tax compliance: the "slippery slope" framework". *Journal of Economic Psychology*. 29(2). 210-225.
- Kirchler, E. ve Wahl, I. (2010). "Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance". *Journal of Economic Psychology*. 31(3). 331-346.
- Kitapçı, İ. (2015). *Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi* (3. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kitapçı, İ. (2016). "Bilişsel Psikolojinin Vergi Uyumuna Etkisi". *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*. 53. 611. 57-69.
- Kline, R. B. (2016). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. (4rd ed). The Guilford Press.
- Koç, O. E. (2019). "Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması". *Business and Economics Research Journal*. 10(4). 1015-1027.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A. ve Kirchler, E. (2013a). "Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia". *Journal of Economic Psychology*. 34: 169-180.
- Kogler, C., Muehlbacher, S. ve Kirchler, E. (2013b). "Trust, Power, and Tax Compliance: Testing the 'Slippery Slope Framework' Among Self-Employed Taxpayers". *WU International Taxation Research Paper Series*. No. 2013-05.
- Kogler, C., Muehlbacher, S. ve Kirchler, E. (2015). "Testing the 'Slippery Slope Framework' Among Self-Employed Taxpayers". *Economics of Governance*. 16. 125-142.
- Konovsky, M. A. ve Pugh, S. D. (1994). "Citizenship Behaviour and Social Exchange". *Academy of Management Journal*. 37(3). 656-669.
- Kornhauser, M. E. (2007). "Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers". *Florida Tax Review*. 138-180.
- Kotay, F. (2008). "Uzlaşma Müessesesi". *Vergi Raporu*. 108. 102-108.
- KPMG (2017). Italy: Settlement of pending tax disputes. https://kdocs.kpmg.it/marketing/KSA/0607_Italy_Settlement_of_pending_tax_disputes.pdf. (25.03.20).
- Krebs, H. P. ve Ostrander, T. W. (2018). "Tax litigation in the United States: overview". [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-623-5066?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/5-623-5066?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1). (27.12.19).
- Küçük, A. (2010). "Vergi Hatası ve Hata Düzeltme". *Yargıtay Dergisi*. 36(3). 155-183.

- Latan, H. ve N. A. Ramli. (2013). "The Results of Partial Least Squares-Structural Equation Modelling Analyses (PLS-SEM)". <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2364191>. (21.12.20).
- Lawsky, S. B. (2011). "On the Edge: Declining Marginal Utility and Tax Policy". *Minnesota Law Review*. 95. 904-952.
- Lemoine, J. ve Roland-Levy, C. (2013). "Are taxpayers, who pay their taxes, all cooperative citizens?". *Citizenship Teaching & Learning*. 8 (2). 195-213.
- Lewis, A., Carrera, S., Cullis, J. ve Jones, P. (2009). "Individual, cognitive and cultural differences in tax compliance: UK and Italy compared". *Journal of Economic Psychology*. 30(3). 431-445.
- Lillemets, K. (2010). "Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia". *Estonian Discussions on Economic Policy*. 18. 233- 252.
- Lind, E. A. ve Tyler, T. R. (1988). *Critical issues in social justice. The social psychology of procedural justice*. New York, NY, US: Plenum Press.
- Lind, E. A., Kulik, C. T., Ambrose, M. ve Vera Park, M. V. (1993). "Individual and Corporate Dispute Resolution: Using Procedural Fairness as a Decision Heuristic". *Administrative Science Quarterly*. 38(2). 224-251.
- Loehlin, J. C. (2004). *Latent Variable Models an Introduction to Factor, Path, and Structural Equation Analysis* (4th Ed). New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
- LSC (2015). Il Ravvedimento Operoso / The Active Review. <https://www.lselex.it/ilravvedimentooperosotheactivereview/>. (24.03.20).
- Madeo, S., Schepanski, A., ve Uecker, W. (1987). "Modeling Judgments of Taxpayer Compliance". *The Accounting Review*. 62(2). 323-342.
- Mahangila, D. N. ve Holland, K. (2015). "Analysis of Procedural and Retributive Justice in Tax Compliance". *ORSEA Journal*. 5(1). 113-160.
- Mahangila, D. N. (2017). "Impact of Tax Compliance Costs on Tax Compliance Behaviour". *Journal of Tax Administration*. 3(1). 57-81.
- Maisto, G. (2020). "Italy". in S. Whitehead (Ed.). *The Tax Disputes and Litigation Review* (Eighth Edition). Law Business Research, London.
- Manhire, J. T. (2015). "What Does Voluntary Tax Compliance Mean?: A Government Perspective". *University of Pennsylvania Law Review Online*. 164(1). 11-17.
- Mardhiah, M., Miranti, R. ve Tanton, R. (2019). The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power". *CESifo Working Paper*. No. 7494. CESifo. Munich.

- Mason, R. ve Calvin, L. D. (1984). "Public Confidence and Admitted Tax Evasion", *National Tax Journal*. 37. 489-496.
- Mas'ud, A., Manaf, N. A. A. ve Saad, N. (2019). "Trust and Power as Predictors of Tax Compliance: Global Evidence". *Economics and Sociology*. 12(2). 192-204.
- Matthews, G. P. (2004). "Using Negotiation, Mediation, and Arbitration to Resolve IRS-Taxpayer Disputes". *Ohio State Journal On Dispute Resolution*. 19(2). 709-738.
- McBarnet, D. (2003). "When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes to attitude". in Valerie A. Braithwaite (Ed.). *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Alderslot: Ashgate.
- McBride, M., Carter, L. ve Phillips, B. (2020). "Integrating the theory of planned behavior and behavioral attitudes to explore texting among young drivers in the US". *International Journal of Information Management*. 50. 365-374.
- McKerchar, M. (2002). *The Impact of Complexity Upon Unintentional Noncompliance For Australian Personal Income Taxpayers*. Doktora Tezi (Yayınlanmamış). University Of New South Wales. Australian Taxation Studies Program.
- McKerchar, M. ve Evans, C. (2009). "Sustaining Growth in Developing Economies through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities". *eJournal of Tax Research*. 7(2). 171-201.
- Mertler, C. A. ve Reinhart, R. V. (2017). *Advanced and Multivariate Statistical Methods* (6th Edition). New York: Routledge
- Meydan, C. H. ve Şeşen, H. (2015). *Yapısal Eşitlik Modellemesi Amos Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Milliron, V. (1985). "A Behavioral Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity". *Journal of Accounting Research*. 23(2). 794-816.
- Mohdali, R. ve Pope, P (2014). "The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes: Empirical evidence from a mixed-methods study in Malaysia". *Accounting Research Journal*. 27(1). 71-91.
- Morritt, D. ve Morgan, E. (2014). "Canada". in J. Cotton (Ed.). *The Dispute Resolution Review* (Sixth Edition). Law Business Research, London.
- Motta, M. B. (2020). "Ravvedimento operoso: la guida completa". <https://www.altalex.com/guide/ravvedimento-operoso>. (05.08.21).
- Muehlbacher, S., Kirchler, E. ve Schwarzenberger, H. (2011). "Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the "slippery slope" framework". *European Journal of Law and Economics*. 32. 89-97.

- Mulder, L. B., Verboon, P. ve Cremer, D. D. (2009). "Sanctions and moral judgments: The moderating effect of sanction severity and trust in authorities". *European Journal of Social Psychology*. 39. 255-269.
- Murphy, K. (2002a). "Procedural Justice and the Australian Taxation Office: A Study of Scheme Investors". *Centre for Tax System Integrity Working Paper No 35*. Canberra: Australian National University.
- Murphy, K. (2002b). "Trust me, I'm the taxman: The role of trust in nurturing compliance". *Centre for Tax System Integrity Working Paper No 43*. Canberra: Australian National University.
- Murphy, K. (2003). Who me? I didn't do anything wrong: Trust, resistance and compliance among tax scheme investors. Paper Presented At *The Center For Tax System Integrity's Third International Conference, at Shine Dome, Australian National University, Canberra Australia*, July 24-25.
- Murphy, K. (2004a). "Procedural justice and tax compliance". *Working Paper No 56*. *Centre for Tax System Integrity*. The Australian National University. Canberra.
- Murphy, K. (2004b). An examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax scheme investors". *Working Paper No 46*. *Centre for Tax System Integrity*. The Australian National University. Canberra.
- Murphy, K. (2005). "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance". *Journal of Law and Society*. 32. 562-589.
- Murphy, K. (2008). "Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade?". *Economic Analysis and Policy*. 38 (1). 113-135.
- Murphy, K. (2011). "Procedural justice, emotions and resistance to authority". In S. Karstedt, I. Loader & H. Strang (Eds.). *Emotions, Crime and Justice*. 211-232. Hart Publishing.
- Murphy, T., Bradford, B. ve Jackson, J. (2015). "Motivating compliance behavior among tax offenders: procedural justice or deterrence?". *Criminal Justice and Behavior*. ISSN 0093-8548.
- Murphy, K. (2017). Procedural justice and its role in promoting voluntary compliance. In P. Drahoş (Ed.), *Regulatory theory: Foundations and applications*. 43-58. Canberra: The Australian National University. ANU Press.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nakip, M. ve Yaraş, E. (2017). *SPSS Uygulamalı Pazarlamada Araştırma Teknikleri* (4. bs.). Ankara: Seçkin Kitabevi.

- Nas, A. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*. Doktora Tezi (Yayımlanmamış). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Nas, A. (2011). “Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları ve Düzeltme Talebi Reddinin Sonuçları”. *Vergi Sorunları*. 268. 166-176.
- Nerre, B. (2001). “The Concept Of Tax Culture. Proceedings”. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 94. 288-295.
- Nofsinger, J. R. (2018). *The Psychology of Investing* (sixth edition). Routledge.
- Noll, J., Schnell, K. ve Zdravkovic, S. (2016). “Tax and Ethics: A Panoramic View”. *Working Paper*. 44. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=272976> 4. (28.06.20).
- Nordblom, K. ve Zamac, J. (2012). Endogenous Norm Formation Over the Life Cycle – The Case of Tax Morale”. *Economic Analysis & Policy*. 42(2). 153-170.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory* (2nd Ed.). New York: Mcgraw-Hill.
- OECD (2004). Compliance risk management: Managing and improving tax compliance. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. (07.04.20).
- OECD (2005). *Monitoring Tax Payers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*. Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group Final Report. OECD Publishing, Paris.
- Oktar, A. (2014). *Vergi Hukuku* (10. bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Orviska, M. ve Hudson, J. (2002). “Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen”. *European Journal of Political Economy*. 19. 83–102.
- Oto, Ş. (1996). “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 95. 68-78.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”. *Maliye Dergisi*. 153. 102-122.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2017). *Vergi Hukuku* (26. bs.). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Öner, E. (2019). *Vergi Hukuku* (11. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. ve Bozdoğan, K. (2019). “Ülke Örneklerinden Karşılaştırmalarla Türk Uzlaşma Müessesesine Öneriler”. *Maliye Dergisi*. 177. 330-353.

- Özbek, M. (2002). “Dünya Çapındaki Adalete Ulaşma Hareketiyle Ortaya Çıkan Gelişmeler ve Alternatif Uyuşmazlık Çözümü”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 51(2). 121-162.
- Özbilen, Ş. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, P. (2015). “Vergi Kültürü ve Göstergeleri: Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 24(1). 175-188.
- Öztürk, A. (2017). “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”. *Mali Çözüm*. 27(40). 57-68.
- Özyürek, R. ve Tarım, K. (2020). *Psikolojik Danışmada İstatistik ve IBM SPSS Uygulamaları* (2. bs.). Ankara: Pegem Akademi.
- Palil, M. R. (2010). *Tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia*. University of Birmingham.
- Palil, M. R., Malek, M. M. ve Jaguli, A. R. (2016). “Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach”. *Gadjah Mada International Journal of Business*. 18(2). 187-206.
- Pallant, J. (2005). *SPSS Survival Manual: A step-by-step guide to data analysis using IBM SPSS (Version 12)*. (2nd edition). Crow’s Nest NSW: Allen and Unwin.
- Pehlivan, O. (2018). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Polat, İ. (2005). “213 Sayılı VUK Hükümlerine Göre Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”. *Vergi Raporu*. 77. 38-46.
- Pommerehne, W. W. ve Frey, B. S. (1992). The effects of tax administration on tax morale. <https://www.econstor.eu/handle/10419/101488>. (04.09.2019).
- Porcano, T. M. (1984). “Distributive Justice and Tax Policy”. *The Accounting Review*. Vol. LIX, No. 4. October 1984.
- Portwood, T. (2020). “France”. in D. Taylor (Ed.). *The Dispute Resolution Review* (Twelfth Ed.). Law Business Research. London.
- Preacher, K. J. ve Hayes, A. F. (2004). “SPSS and SAS procedures for estimating indirect effects in simple mediation models”. *Behavior Research Methods, Instruments, & Computers*. 36 (4). 717-731.
- Propheter, G. (2012). “Use Tax Awareness and Compliance: A Survey Analysis”. *State Tax Notes*. 65(4).
- Ramlall, I. (2017). *Applied Structural Equation Modelling For Researchers and Practitioners*. Emerald Group Publishing Limited.

- Raykov, R. ve Marcoulides, G. A. (2006). *A First Course in Structural Equation Modeling* (2nd Edition). New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.
- Reckers, P. M. J., Sanders, D. L. ve Roark, S. J. (1994). "The influence of ethical attitudes on taxpayer compliance". *National Tax Journal*. 47(4). 825-36.
- Resnick, D. (2018). "Tax compliance and representation in Zambia's informal economy". *IFPRI Discussion Paper 1794*. Washington, DC: International Food Policy Research Institute (IFPRI).
- Rotfleisch, D. (2011). "Tax Amnesty - Voluntary Disclosure, A Way To Sleep At Night". <https://www.canadiantaxamnesty.ca/article/tax-amnesty-voluntary-disclosure-a-way-to-sleep-at-night>. (4.05.21).
- Roth, J. A., Scholz, J. T. ve Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance: An Agenda for Research - A National Academy of Sciences Report*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Rousseau, D., Sitkin, S., Burt, R., ve Camerer, C. (1998). "Not so different after all: A cross-discipline review of trust". *Academy of Management Review*. 23. 393-404.
- Sa, C., Martins, A. ve Gomes, C. (2015). "Tax morale determinants in Portugal". *European Scientific Journal*. ESJ August 2015 Special Edition. 236-254.
- Saad, N. (2009). "Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: The Case of Salaried Taxpayers in Malaysia after Implementation of the Self-Assessment System". *eJournal of Tax Research*. 8(1). 32-63.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku* (5. bs.). İstanbul: Beta Basım.
- Sakınç, S. ve Cura, S. (2012). "Mali Sosyalleşme ve Kültür Etkisi". A. Kemal Çelebi (Ed.). *Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2012/418.
- Sandmo, A. (2005). "The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View". *National Tax Journal*. 54(4). 643-663.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi Uyumu Teori ve Uygulama* (2. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Savaşan, F., Altundemir, M. E. ve Ulupınar, A. (2012). "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması". *Maliye Dergisi*. 162. 126-144.
- Saygın, Ö. (2018). *Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Seçer, İ. (2015). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi* (2. bs.). Ankara: Anı Yayıncılık.

- Seviğ, V. (2012). “Vergileme Yetkisinin Kullanımında Yargısal Denetim (Türkiye Modeli Üzerine)”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 0(33). 75-89.
- Schermelleh-Engel, K., Moosbrugger, H. ve Müller, H. (2003). “Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures”. *Methods of Psychological Research Online*. 8(2). 23-74.
- Scholz, J. T. ve Lubell, M. (1998). “Trust and taxpaying: Testing the heuristic approach to collective action”. *American Journal of Political Science*. 42(2). 398-417.
- Schumacker, R. E. ve Lomax, R. G. (2016). *A beginner's guide to structural equation modeling* (4th ed.). Routledge Taylor & Francis Group.
- Shrout, P. E. ve Bolger, N. (2002). “Mediation in Experimental and Nonexperimental Studies: New Procedures and Recommendations”. *Psychological Methods*. 7(4). 422-445.
- Siahaan, F. O. P. (2012). “The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable”. *International Journal of Business and Social Science*. 3(21). 191-198.
- Sigle, M., Goslinga, S., Spekle, R., Hel, L. ve Veldhuizen, R. (2018). “Corporate tax compliance: Is a change towards trust-based tax strategies justified?”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 32. 3–16.
- Slemrod, J. (2007). “Cheating ourselves: the economics of tax evasion”. *The Journal of Economic Perspectives*. 21(1). 25–48.
- Slemrod, J. ve Yitzhaki, S. (2002). “Tax Avoidance, Evasion and Administration”. in A. J. Auerbach & M. S. Feldstein (eds.). *Handbook of Public Economics* (Vol. 3, 1423-1470). New York: Elsevier.
- Smart, M. (2012). *The Application of the Theory of Planned Behavior and Structural Equation Modeling in Tax Compliance Behavior: A New Zealand Study*. Doctoral Dissertation. University of Canterbury. New Zealand.
- Smith, K. W. (1992). “Reciprocity and fairness: positive incentives for tax compliance”. In J. Slemrod (Ed.). *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. Ann Arbor, MI: University of Michigan Press.
- Song, Y. ve Yarbrough, T. E. (1978). “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*. 38(5). 442-452.
- Sour, L. (2004). “An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity”. *Economía Mexicana Nueva Época*. 13(1). 43-61.
- Spicer, M. W. (1986). “Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion”. *National Tax Journal*. 39. 13-20.

- Spicer M. W. ve Lundstedt S. B. (1976). "Understanding tax evasion". *Public Finance*. 21(2). 295–305.
- Spicer, M. ve Becker, L. (1980). "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach". *National Tax Journal*. 33(2). 171-175.
- Stack, S. ve Kposowa, A. (2006). "The Effect of Religiosity on Tax Fraud Acceptability: A Cross-National Analysis". *Journal for the Scientific Study of Religion*. 45(3). 325–351.
- Steuerle, C. E. (2002). "And Equal (Tax) Justice for All?" in Thorndike, Joseph J., & Dennis J. Ventry, Jr. (eds.), *Tax Justice: The Ongoing Debate*. 253–284. Washington: Urban Institute Press.
- Stevens, J. P. (2009). *Applied multivariate statistics for the social sciences* (5th Edition). Routledge Taylor & Francis Group.
- Stipanowich, T. ve Fraser, V. (2017). "The International Task Force on Mixed Mode Dispute Resolution: Exploring the Interplay between Mediation, Evaluation and Arbitration in Commercial Cases". *Fordham International Law Journal*. 40. <https://ssrn.com/abstract=2920785>. (24.12.19).
- Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenirlilik ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şenyüz, D. (2006). *Vergi Hukuku: Genel Hükümler* (2. bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2020). "Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak "Kanun Yolundan Vazgeçme" ve Benzer Müesseselerle Karşılaştırılması". *Mali Hukuk*. 16(185). 1165-1198.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2007). *Using Multivariate Statistics* (6th ed.). Boston: Allyn and Bacon Inc.
- Tanrıver, S. (2006). "Hukuk Uyuşmazlıkları Bağlamında Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolları ve Özellikle Arabuluculuk". *TBB Dergisi*. 64. 151-177.
- Taş, M. (2005). *Vergi Yargısı* (2. bs.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Taşçı, K. (2010). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya.
- Taşpınar, M. (2017). *Sosyal Bilimlerde SPSS Uygulamalı Nicel Veri Analizi*. Ankara: Pegem Akademi.
- Taşkan, Y. Z. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Taylar, Y. (2016). “Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı-Hukukî Uyuşmazlık Ayırımı: Transit Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden Değerlendirme ve Öneriler”. *İzmir Barosu Dergisi*. 81(2). 117-147.
- Tekin, V. N. (2015). *SPSS Uygulamalı İstatistik Teknikleri* (3. bs.). Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Tekin, A. ve Avşar, G. C. (2019). “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*. 6(5). 506-518.
- Tezbaşaran, A. (1996). *Likert Tipi Ölçek Geliştirme Klavuzu*. Ankara: Psikologlar Derneği Yayınları.
- Thakkar, J. J. (2020). *Structural Equation Modelling*. Springer.
- Thibaut, J. W. ve Walker, L. (1975). *Procedural Justice: A Psychological Analysis*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum.
- Thomas, S. (2007). “Overview of ADR Options At The IRS”. *Journal of Consumer & Commercial Law*. 10(3): 126- 129.
- Thuronyi, V. ve Espejo, I. (2013). “How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?”. *International Monetary Fund Tax Law Note*. <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tldisputes.pdf>. (05.08.21).
- Tomassini, A., Martinelli, A., Casali, A. ve Carino, A. (2018). “Tax litigation in Italy: overview”. [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5631?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/6-623-5631?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1). (24.03.20).
- Topal, M. H. (2016). “Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 9(2). 149-172.
- Toprak, E. ve Armağan, R. (2018). “Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 22(1). 145-169.
- Torgler, B. (2002a). “Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments”. *Journal of Economic Surveys*. 16. 657-683.
- Torgler, B. (2002b). “Direct democracy matters: tax morale and political participation”. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 95. 50–59.
- Torgler, B. (2003a). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*. Doctoral Dissertation. University of Basel.
- Torgler, B. (2003b). “Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust”. *Constitutional Political Economy*. 14(2). 119–140.

- Torgler, B. (2003c). "The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity". *CREMA Working Paper*. No. 2003-08.
- Torgler, B. (2004). "Cross-Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland". *International Journal of Comparative Sociology*. 45(1-2). 17-43.
- Torgler, B. (2005). "Tax morale and direct democracy". *European Journal of Political Economy*. 21(2). 525-531.
- Torgler, B. ve Murphy, K. (2004). "Tax Morale in Australia: What Shapes It and Has It Changed Over Time?". *Journal of Australian Taxation*. 7(2). 298-335.
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007). "Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality". *CREMA Working Paper Series 2007-17*. CREMA.
- Torgler, B., Schneider, F. ve Macintyre, A. (2011). "Shadow economy, voice and accountability and corruption". in Friedrich Schneider (Ed.) *Handbook on the Shadow Economy*. 469-501. Edward Elgar Cheltenham, UK.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(3). 1-20.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2009). "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1). 1-15.
- Tran-Nam, B., Evans, C. C., Walpole, M. ve Ritchie, K. (2000). "Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia". *National Tax Journal*. 53(2). 229-252.
- Tran-Nam, B. ve Walpole, M. (2012). "Independent Tax Dispute Resolution And Social Justice In Australia". *UNSW Law Journal Volume*. 35(2). 470-500.
- Tsikas, S. A. (2017). "Enforce Tax Compliance, but Cautiously: The Role of Trust in Authorities and Power of Authorities". *Hannover Economic Papers (HEP)*. No. 589. 1-32.
- Tunçer, M. (2001). "Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 57(3). 107-128.
- Tunçer, M. (2003). "Vergi Ahlakı - Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye". *Vergi Sorunları*. 181. 92-114.
- Tunçer, M. (2005). "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 7/1. 217-228.

- Turmangil, C. (1987). "Vergi Davasının Hukuki Niteliği". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 39(1). 125-156.
- Tutar, H. (2016). *Sosyal Psikoloji* (3. bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tüleykan, H. ve Aslan, K. (2019). "Türkiye'de Uzlaşma Müessesesi Uygulama Sonuçlarının İncelenmesi (2012-2016)". *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 8(1). 749-775.
- Türkay, İ. (2017). "Vergi ve Cezada İdari Başvuru Yolu Uzlaşma", <https://vergialgi.net/assets/images/2018/vergialgi-net-uzlasma.pdf>. (11.01.20).
- TÜRMOB (2020). Üye İstatistikleri. <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/9ce9f5a8-3697-48a0-b4ef-946ca9558f32/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-tablosu>. (10.09.20).
- Twesige, D. ve Alexis, U. (2019). "Effect of Tax Dispute on Taxpayer's Compliance in Rwanda: A Case of Rwanda Revenue Authority". *The Peer Research Nest*. 1(2).
- Tyler, T. R. (1990). *Why people obey the law*. New Haven: Yale University Press.
- Tyler, T. R. (1997). "Procedural Fairness and Compliance with the Law". *Swiss Journal of Economics and Statistics*. 133(2/2). 219-240.
- Tyler, T. (2006). "Restorative Justice and Procedural Justice: Dealing with Rule Breaking". *Journal of Social Issues*. 62(2). 307-326.
- Tyler, T. R. (2008). "Procedural justice and the courts". *Court Review*. 44. 26-31.
- Tyler, T. R. ve Lind, E. A. (1992). A relational model of authority in groups. In M. Zanna (Ed.). *Advances in experimental social psychology*. 25. New York: Academic Press.
- Tyler, T. R. ve Smith, H. J. (1995). "Social Justice and Social Movements". In D. Gilbert, S. T. Fiske, & G. Lindzey (Ed.). *Handbook of social psychology* (Vol. 4, 595-629). Boston: McGraw-Hill.
- Tyler, T. R. (1998). Trust and democratic governance. In V. Braithwaite, & M. Levi (Eds.). *Trust and Governance*. New York: Russel Sage Foundation.
- Tyler, T. R., Sherman, L., Strang, H., Barnes, G. C. ve Woods, D. (2007). "Reintegrative Shaming, Procedural Justice, and Recidivism: The Engagement of Offenders' Psychological Mechanisms in the Canberra RISE Drinking-and-Driving Experiment". *Law & Society Review*. 41(3). 553-585.
- Umar, M. A., Derashid, C., Idawati, I. ve Bidin, Z. (2019). "Public governance quality and tax compliance behavior in developing countries: The mediating role of socioeconomic conditions". *International Journal of Social Economics*. 46(3). 338-351.

- United Nations (2018). Discussion Draft on Chapter 3: Dispute Resolution: Domestic Procedures. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM_Chapter3_DisputeHandbook_Domestic-Procedures.pdf. (08.12.19).
- User, İ. (1992). *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*. Doktora Tezi (Yayımlanmamış). Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Usta, B. (2009). *Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Kurumunun Rolü ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış). Dokuz Eylül Üniversitesi. İzmir.
- Üyümez, M. E. (2016). “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 8(1). 75-92.
- Üzeltürk, H. (2011). “Vergilerin Kanuniliği – Kanunların Meşruluğu: Yüzyılların Serüveni”. Kriz Ortamında Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi. 25. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Verboon, P. ve Dijke, M. V. (2007). “A self-interest analysis of justice and tax compliance: How distributive justice moderates the effect of outcome favorability”. *Journal of Economic Psychology*. 28. 704–727.
- Verboon, P. ve Goslinga, S. (2009). “The role of fairness in tax compliance”. *Netherlands Journal of Psychology*. 65(4). 136–145.
- Vogel, J. (1974). Taxation And Public Opinion In Sweden: An Interpretation Of Recent Survey Data”. *National Tax Journal*. 27(4). 499-513.
- Vuletin, G. (2008). Measuring the Informal Economy in Latin America and the Caribbean. *IMF Working Paper*. No. 08/102.
- Wahl, I., Muehlbacher, S. ve Kirchler, E. (2010a). “The Impact of Voting on Tax Payments”. *Kyklos*. 63: 144-158.
- Wahl, I., Kastlunger, B. ve Kirchler, E. (2010b). “Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the ‘Slippery Slope Framework’”. *Law and Policy*. 32. 383-406.
- Walpole, M. ve Tran-Nam, B. (2012). “Access to Tax Justice: How Costs Influence Dispute Resolution Choices”. <http://www.lse.ac.uk/law/Assets/Documents/lef/access-to-tax-justice.pdf>. (03.12.19).
- Webley, P. (2004). “Tax compliance by businesses”. Sjogren, H. & Skogh, G. (Eds.). *New Perspectives on Economic Crime*. 95-126. Edward Elgar: Cheltenham.
- Weiner, B. (1995). *Judgments of Responsibility: A Foundation for a Theory of Social Conduct*. Guilford, New York.

- Wenzel, M. (2002). "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity". *Journal of Applied Psychology*. 87. 629-645.
- Wenzel, M. (2003). "Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field". In: V. Braithwaite (Ed). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*. Ashgate; Hants, UK: 2003. 41-69.
- Wenzel, M. (2005a). "Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance: From Theory to Intervention". *Journal of Economic Psychology*. 26. 862-883.
- Wenzel, M. (2005b). "Motivation or rationalisation? Causal relation between ethics, norms and tax compliance". *Journal of Economic Psychology*. 26. 491–508.
- Wenzel, M. ve Thielmann, I. (2006). "Why we punish in the name of justice: Just desert versus value restoration and the role of social identity". *Social Justice Research*. 19. 450-470.
- Weston, R. ve Gore, P. A. Jr. (2006). "SEM 101: A brief guide to structural equation modeling". *The Counseling Psychologist*. 34. 719-751.
- Wheaton, B. (1987). "Assessment of fit in overidentified models with latent variables". *Sociological Methods & Research*. 16. 118-154.
- Whitehead, S. (2019). "United Kingdom". in S. Whitehead (Ed.). *The Tax Disputes and Litigation Review* (Seventh Edition). Law Business Research, London.
- Wilson, J. L. F. ve Sheffrin, S. (2005). "Understanding Surveys of Taxpayer Honesty". *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*. 61(2). 256-274.
- Witte, A. D. ve Woodbury, D. F. (1985). "The effect of tax laws and tax administration on tax compliance". *National Tax Journal*. 38(1). 1–13.
- World Bank (2019). The Administrative Review Process for Tax Disputes: Tax Objections and Appeals in Latin America and the Caribbean - A Toolkit (English). <http://documents.worldbank.org/curated/en/197591554404274707/The-Administrative-Review-Process-for-Tax-Disputes-Tax-Objections-and-Appeals-in-Latin-America-and-the-Caribbean-A-Toolkit>. (03.12.19).
- Wundertax (2019a). "How do I file an appeal against the tax notice? (Einspruch gegen Steuerbescheid einlegen)". <https://germantaxes.de/tax-tips/file-appeal-against-tax-notice>. (30.04.21).
- Wundertax (2019b). "Request for simple change: When mistakes creep in (Antrag auf schlichte Änderung)". <https://germantaxes.de/tax-tips/request-for-simple-change>. (16.04.21).
- Yaniv, G. (2009). "The Tax Compliance Demand Curve: A Diagrammatical Approach to Income Tax Evasion". *The Journal of Economic Education*. 40(2). 213-223.

- Yardımcıoğlu, M. ve Kütükçü, M. (2014). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 6(11). 2-26.
- Yaşlıoğlu, M. M. (2017). “Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulayıcı Faktör Analizlerinin Kullanılması”. *Istanbul University Journal of the School of Business*. 46. 74-85.
- Yavuz, H., Ayas, I. ve Kılıçaslan, H. (2019). *Vergi Uyum*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Yegen, B. (2019). “Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış”. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*. 18(4). 1461-1476.
- Yıldırım, Z., Tansöker, R. L., Bayram, N. ve Aydemir, M. (2016). “A Structural Equation Modeling the Role of Social Norms in Tax Compliance: A Study from Turkey”. *International Journal of Humanities and Social Science Invention*. 5(12). 81-89.
- Yılmaz, E. (2003). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yılmaz, E. (2009). “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 1-2. 321-351.
- Yılmaz, G. A. (2013). *Kamu Maliyesi* (4. bs.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Yitzhaki, S. (1974). “A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. *Journal of Public Economics*. 3(2). 201-202.
- Yong, S. ve Rametse, N. (2010). “The Influence of Procedural Fairness on the Small Business Entrepreneurs and their Perception of the Tax Authority: A Case Study Approach”. *International Review of Business Research Papers*. 487-512.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Yüce, M. (2016). *Mali Yargılama Hukuku*. (2. bs.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yüce, M. ve Çelikkaya, A. (2016). *Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*. Bursa: Dora Yayıncılık.
- Zhao, X., Lynch, J. G. ve Chen, Q. (2010). “Reconsidering Baron and Kenny: Myths and Truths about Mediation Analysis”. *Journal of Consumer Research*. 37. 197-206.

EKLER

EK 1: Etik Kurul Raporu

Evrak Tarih ve Sayısı: 07/09/2020-E.7807



T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Etik Kurulu



Sayı :61923333/050.99/
Konu :26/14 Arş. Gör.Hamdi Furkan
GÜNAY

Sayın Hamdi Furkan GÜNAY

İlgi : Hamdi Furkan GÜNAY 24/08/2020 tarihli ve 0 sayılı yazı

Üniversitemiz Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu Başkanlığının 02.09.2020 tarihli ve 26 sayılı toplantısında alınan "14" nolu karar örneği ekte sunulmuştur.
Bilgilerinizi rica ederim.

Prof. Dr. Arif BİLGİN
Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu
Başkanı

14. Arş. Gör. Hamdi Furkan GÜNAY'ın " Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi " başlıklı çalışması görüşmeye açıldı.
Yapılan görüşmeler sonunda Arş. Gör. Hamdi Furkan GÜNAY'ın " Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yöntemlerinin Gönüllü Vergi Uyumuna Etkisi " başlıklı çalışmasının Etik açıdan **uygun** olduğuna oy birliği ile karar verildi.

Evrakı Doğrulamak İçin : <http://193.140.253.232/envision.Sorgula/BelgeDogrulama.aspx?V=BENFB19JE>

Etik Kurulu Esentepe Kampüsü 54187 Serdivan SAKARYA / KEP Adresi:
sakaryauniversitesi@ho01.kep.tr
Tel:0264 295 50 00 Faks:0264 295 50 31
E-Posta :ozelkalem@sakarya.edu.tr Elektronik Ağ :www.sakarya.edu.tr



Bu belge 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 5. Maddesi gereğince güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

EK 2: Anket Formu

SAYGIDEĞER MESLEK MENSUBU

Bu anket çalışması vergi uyumsuzluklarının idari çözüm sürecinin vergi uyumuna katkısını değerlendirmek amacıyla yapılmakta ve çalışmanın vergi idaresinin gönüllü vergi uyumunun artırılmasındaki rolünün ortaya koyulması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Bu amaç doğrultusunda siz değerli meslek mensuplarının bilgilerinden yararlanılması planlanmıştır. Bu noktada çalışmanın başarısı sizin değerli katkılarınıza bağlıdır. **Dolayısıyla vereceğiniz samimi cevaplar araştırmanın sonucu açısından büyük önem taşımaktadır.**

Vereceğiniz bilgiler kesinlikle gizli tutulup, talep etmeniz halinde çalışma sonuçları sizle paylaşılacaktır. Anket sorularını cevaplamak, zamanınızın sadece bir kısmını (yaklaşık 10 dakikanızı) almakla birlikte ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmaya yapacağınız katkılardan dolayı teşekkür eder, saygılar sunarız.

Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Arş. Gör. Hamdi Furkan GÜNAY

A-Demografik ve Mesleki Bilgiler

1. Bağlı Olunan Meslek Odası (Şehir):

2. Cinsiyetiniz : Kadın () Erkek ()

3. Eğitim Durumunuz : Lise () Önlisans () Lisans () Y. Lisans () Doktora ()

4. Meslek Tecrübeniz : 0-3 Yıl () 4-7 Yıl () 8-11 Yıl () 12-15 Yıl () 16 Yıl + ()

5. Mükellef Sayınız : 1-20 () 21-40 () 41-60 () 61-80 () 81+ ()

6. Mükelleflerinizin Kapsamı : Gerçek () Tüzel () Her ikisi ()

7. Daha önce uzlaşma görüşmelerine katıldınız mı? Evet () Hayır ()

8. Daha önce hata düzeltme talebinde bulundunuz mu? Evet () Hayır ()

Açıklama: Lütfen aşağıda ve arka sayfada yer alan tüm ifadeleri, **mükelleflerinizin görüşünü** en iyi yansıttığını düşündüğünüz rakamın üzerine “X” koymak suretiyle işaretleyiniz.

1	2	3	4	5	6	7
<i>Kesinlikle katılmıyorum</i>	<i>Katılmıyorum</i>	<i>Kısmen Katılmıyorum</i>	<i>Kararsızım</i>	<i>Kısmen Katılıyorum</i>	<i>Katılıyorum</i>	<i>Kesinlikle katılıyorum</i>

B- Bu kısımda genel olarak vergi idarelerine duyulan güven ile vergi sisteminin adaletine yönelik ifadeler yer almaktadır.

1	Mükellefler vergi idarelerinin tüm ülkenin yararına hareket ettiğine inanır.	1	2	3	4	5	6	7
2	Mükellefler vergi idarelerinin işini iyi yaptığını düşünür.	1	2	3	4	5	6	7
3	Mükellefler katılmasa da, vergi idaresinin kararlarına uyması gerektiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7
4	Mükelleflere göre her koşulda vergi idarelerinin kararlarına uyulmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
5	Mükelleflere göre vergi idareleri saygın bir kurumdur.	1	2	3	4	5	6	7

6	Mükellefler ödedikleri vergilere kıyasla yeterli düzeyde kamusal hizmet sağlanmadığını düşünüyor.	1	2	3	4	5	6	7
7	Mükelleflere göre bazı kesimler vergi sisteminden daha çok fayda sağlıyor.	1	2	3	4	5	6	7
8	Mükelleflere göre bazı insanların diğerlerine göre daha az vergi ödemesine rağmen, her türlü kamusal hizmetten yararlanabilmesi adaletsizdir.	1	2	3	4	5	6	7
9	Mükellefler çok fazla vergi ödemek zorunda kaldığını düşünüyor.	1	2	3	4	5	6	7
10	Mükellefler vergi kaçıranlara kesilen vergi cezalarını adil bulur.	1	2	3	4	5	6	7
11	Mükelleflere göre vergi kaçırانlar kaçырdıkları verginin cezasını tam öder.	1	2	3	4	5	6	7
12	Mükelleflere göre vergi kaçırانlara hak ettikleri ceza tam zamanında verilir.	1	2	3	4	5	6	7
13	Mükellefler vergi idarelerinin kararlarını genellikle güvenilir bulur.	1	2	3	4	5	6	7
14	Vergi idarelerinin sorunları çözme şeklerinden genelde mükellefler memnundur.	1	2	3	4	5	6	7
15	Mükellefler genelde vergi idarelerinin politikalarından fayda gördüğünü düşünür.	1	2	3	4	5	6	7
16	Mükelleflerin düşünceleri çoğunlukla vergi idaresinin kararlarıyla örtüşür.	1	2	3	4	5	6	7
17	Genelde mükellefler vergi idaresi yetkililerine saygı gösterilmesi gerektiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7
18	Mükelleflere göre vergi idaresi yetkililerinin söylemleri güven hissettirmiyor.	1	2	3	4	5	6	7
19	Mükellefler vergi idarelerinin kendileri için en iyisini bildiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7
20	Mükelleflere göre vergi idareleri toplum yararına hareket etmektedir.	1	2	3	4	5	6	7

Açıklama: Aşağıdaki yargıları **tablonun üstünde yer alan ifadelere göre** size en uygun geleni karşılık vererek cevaplandırınız.

1	2	3	4	5	6	7
<i>Kesinlikle katılmıyorum</i>	<i>Katılmıyorum</i>	<i>Kısmen Katılmıyorum</i>	<i>Kararsızım</i>	<i>Kısmen Katılıyorum</i>	<i>Katılıyorum</i>	<i>Kesinlikle katılıyorum</i>

C- Bu kısımda genel olarak uzlaşma ve hata düzeltme sürecinde vergi idarelerine yönelik ifadeler yer almaktadır.

Uzlaşma ve hata düzeltme sürecinde mükellefler vergi idarelerinin;		Uzlaşma sürecinde							Hata düzeltme sürecinde						
1	haklarına saygı duyduğunu düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
2	haklarının korunmasıyla yakından ilgilendiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
3	karar verirken mükellef kaygılarını önemseydiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
4	karar verirken adil olmaya çalıştığına inanır.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
5	kişisel durumlarını önemseydiğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7

6	karar verirken her bilgiyi göz önünde bulundurduğunu düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
7	tüm mükelleflerin düşüncesine eşit değer verdiğine inanır.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
8	kendileriyle ilişkisinde dürüst davrandığına inanır.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
9	kendilerine güvenle muamele gösterdiğini hisseder.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
10	vergisel yükümlülükleri kolaylaştıracak düzenlemeler konusunda fikirlerini önemsemediğini hisseder.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
11	uygulamaya dair değişiklikler konusunda, topluma danışmak için çaba sarf ettiğine inanır.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
12	sıradan mükellefin fikirlerini önemsemediğini düşünür.	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7

D- Bu kısımda vergi uyumuna ilişkin ifadeler yer almaktadır.

Mükellefler vergi kanunlarının talep ettiği şekilde vergisini öder...															
1	...zira, vergiler gönülden ödenir.	1	2	3	4	5	6	7							
2	...vergi borcunu daha az nasıl ödeyebileceğine dair uzunca düşünmez.	1	2	3	4	5	6	7							
3	...çünkü yapılması gerekenin bu olduğunu bilir.	1	2	3	4	5	6	7							
4	...vergi denetimleri olmasa bile öder.	1	2	3	4	5	6	7							
5	...böylece devlete ve vatandaşlara destek sağladığını düşünür.	1	2	3	4	5	6	7							
6	...çünkü herkesin iyiliğine katkıda bulunmayı sever.	1	2	3	4	5	6	7							
7	...çünkü mükellef için bu yapılması gereken doğal bir şeydir.	1	2	3	4	5	6	7							
8	...çünkü bunu bir vatandaşlık görevi olarak görür.	1	2	3	4	5	6	7							
9	...başkalarının vergisini tam ödemediğini bilmek bir şeyi değiştirmez.	1	2	3	4	5	6	7							
10	...çünkü doğru şeyi yaptığına emindir.	1	2	3	4	5	6	7							
11	...çünkü ödemezse ciddi yaptırımlarla karşı karşıya kalacağını bilir.	1	2	3	4	5	6	7							

EK 3: Ölçeklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

ÖLÇEKLER	Maddeler	$\bar{X}$	SS	Varyans	Çarpıklık	Basıklık
Prosedürel Adalet	PA1	3,69	1,483	2,199	0,063	-0,625
	PA2	3,54	1,474	1,175	0,192	-0,600
	PA3	3,40	1,535	2,357	0,245	-0,671
	PA4	3,56	1,538	2,367	0,095	-0,686
	PA5	3,35	1,570	2,468	0,270	-0,709
	PA6	3,64	1,609	2,592	0,137	-0,764
	PA7	3,23	1,612	2,599	0,401	-0,682
	PA8	3,64	1,606	2,581	0,174	-0,766
	PA9	3,55	1,568	2,460	0,231	-0,667
	PA10	3,36	1,532	2,350	0,342	-0,582
	PA11	3,09	1,518	2,307	0,436	-0,563
Dağıtım Adaleti	DA1	2,35	1,459	2,129	0,922	0,087
	DA2	2,09	1,274	1,624	1,231	1,381
	DA3	2,33	1,445	2,090	0,957	0,277
	DA4	1,73	1,050	1,104	1,426	1,245
Ceza Adaleti	CA1	3,81	2,004	4,016	0,079	-1,172
	CA2	3,30	1,834	3,365	0,365	-0,860
	CA3	2,87	1,794	2,905	0,707	-0,291
Meşruiyet Algısı	MA1	3,52	1,670	2,789	0,386	-0,581
	MA2	3,28	1,545	2,390	0,467	-0,427
	MA3	5,21	1,520	2,313	-0,745	0,006
	MA4	4,80	1,723	2,970	-0,539	-0,539
	MA5	4,37	1,760	3,100	-0,208	-0,819
İdareye Güven	IG1	3,50	1,708	2,917	0,182	-0,812
	IG2	3,15	1,615	2,611	0,353	-0,658
	IG3	3,12	1,618	2,618	0,417	-0,618
	IG4	2,83	1,631	2,662	0,734	-0,184
	IG5	4,31	1,604	2,574	-0,221	-0,651
	IG6	3,33	1,637	2,681	0,329	-0,648
	IG7	3,00	1,658	2,750	0,574	-0,475
Gönüllü Vergi Uyum	GVU1	3,03	1,765	3,119	0,562	-0,668
	GVU2	2,83	1,763	3,111	0,739	-0,422
	GVU3	3,72	1,888	3,565	0,143	-0,105
	GVU4	3,42	1,926	3,713	0,307	-1,042
	GVU5	3,64	1,785	3,187	0,189	-0,930
	GVU6	3,29	1,747	3,054	0,406	-0,725
	GVU7	3,83	1,846	3,409	0,089	-1,025
	GVU8	3,83	1,805	3,260	0,119	-0,956
	GVU9	3,45	1,974	3,900	0,357	-1,121
	GVU10	3,79	1,880	3,534	0,150	-1,059

Açıklamalar: $\bar{X}$: ortalamayı, SS: standart sapmayı ifade etmektedir.

EK-4: Tolerans, VIF ve CI Değerleri

Coefficients ^a										
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Correlations			Collinearity Statistics	
Model		B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Zero-order	Partial	Part	
1	(Constant)	,997	,165		6,033	,000				
	MA	,138	,041	,117	3,390	,001	,368	,106	,092	,618 1,617
	DA	,029	,043	,019	,680	,497	,122	,021	,018	,935 1,070
	CA	,103	,029	,110	3,518	,000	,325	,110	,095	,752 1,330
	IG	,169	,049	,140	3,467	,001	,429	,108	,094	,451 2,216
	PA	,271	,041	,251	6,610	,000	,456	,203	,179	,511 1,957

a. Dependent Variable: GVU

Collinearity Diagnostics ^a									
		Condition		Variance Proportions					
Model	Dimension	Eigenvalue	Index	(Constant)	MA	DA	CA	IG	PA
1	1	5,576	1,000	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	2	,163	5,842	,00	,01	,74	,09	,01	,03
	3	,113	7,015	,02	,05	,04	,88	,02	,03
	4	,072	8,813	,33	,09	,10	,02	,07	,32
	5	,043	11,411	,14	,05	,01	,00	,60	,62
	6	,032	13,165	,51	,81	,10	,01	,30	,00

a. Dependent Variable: GVU

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Hamdi Furkan GÜNAY	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Bölümü	Maliye
Yüksek Lisans	
Üniversite	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Enstitü Adı	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı	Maliye
Program	Tezli
Makale ve Bildiriler	
Makaleler	
Günay, H. F. ve Gürdal, T. (2021). “Covid-19 Salgını Sürecinde Türkiye’de Bir Vergi Affı Gerekli mi?”. <i>Mali Hukuk Dergisi</i>. 17(195). 645-674. Günay, H. F. (2021). “Financial Stress and Buffer Effects of Trust in Policies in Business Life During the COVID-19 Pandemic”. <i>Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi</i>. 16(2). 555-574. Günay, H. F., Uyğun, U. ve Yardımcıoğlu, F. (2020). “Fındık Üretimine Yönelik Mali Desteklerin Yeterlilik ve Çiftçi Memnuniyeti Yönünden Değerlendirilmesi”. <i>Sakarya İktisat Dergisi</i>. 9(4). 299-332. - Topal, M. H. ve Günay, H. F. (2020). “Üniversite Öğrencilerinin Obezite Vergisini Kabulünde Obezite-Risk Bilgisinin Rolü” <i>Vergi Sorunları Dergisi</i>. 386. 43-64. - Topal, M. H., Günay, H. F., Uğur, C. Y. ve Aydın, A. (2020). “Sebepli Eylem Teorisi Bağlamında Ücretli Poşet Kullanım Niyeti Üzerinde Etkili Faktörlerin İncelenmesi”. <i>Global Journal of Economics and Business Studies</i>. 9(17). 86-107. Günay, H. F. (2019). “Kanunların Yasak Saydığı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu: Türkiye ve Seçilmiş Ülke Örnekleri”. <i>Mali Hukuk Dergisi</i>. 15(176). 1725-1746. Günay, H. F. ve Altun, N. (2019). “Küresel Ölçekte Önerilen Vergilerin Mali ve Sosyal Etkilerinin Değerlendirilmesi”. <i>Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi</i>. 10(1). 84-96. Günay, H. F. ve Kargı, V. (2018). “Kripto Paranın Vergilendirilmesi Fikrinin Mali Yönden Değerlendirilmesi”. <i>Journal of Life Economics</i>. 5(3). 61-76.	

9. Şanver, C. ve **Günay, H. F.** (2018). “Asgari Geçim İndirimi Uygulamasında Çalışmayan Eş Kavramı Niteliğinin Vergilendirmede Adalet İlkesi Yönünden Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası*. 37(439). 11-17.
10. Uyğun, U. ve **Günay, H. F.** (2018). “1975-2016 Dönemi İçin Türkiye’deki Elektrik Tüketimi ve Ekonomik Büyüme İlişkisinin Ekonometrik Analizi”. *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü e-dergi*. 1(2). 78-87.
11. Tunçer, M. ve **Günay, H. F.** (2017). “Türkiye’de Tarıma Yönelik Desteklerin Avrupa Birliği Perspektifinden Değerlendirilmesi”. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 4(8). 15-30.
12. Topal, M. H. ve **Günay, H. F.** (2017). Küresel Kamu Malları Perspektifinden Küreselleşme, Yoksulluk ve Küresel Barış Arasındaki İlişki”. *Global Journal of Economics and Business Studies*. 6(11). 57-69.
13. Topal, M. H. ve **Günay, H. F.** (2017). Çevre Vergilerinin Çevre Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Gelişmekte Olan ve Gelişmiş Ekonomilerden Ampirik Bir Kanıt”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 3(1). 63-83.

Tam Metin Bildiriler

1. Şahin, M. ve **Günay, H. F.** (2019). “The Course of Social Security Spending Within the Process of Society 5.0”. 34. *Uluslararası Maliye Sempozyumu*. 24-27 Nisan 2019. Antalya.
2. Yıldız, B. ve **Günay, H. F.** (2018). “Türk Vergi Hukuku Ekseninden Dijital Ekonomiye Genel Bir Bakış”. III. *Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresi*. 21-22 Haziran 2018. Gaziantep.
3. Topal, M. H. ve **Günay, H. F.** (2018). “Türkiye’de Abrams Eğrisi Hipotezinin Geçerliliği”. *5th International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*. 26-29 Ekim. Niğde.
4. **Günay, H. F.** ve Yardımcıoğlu, F. (2018). “Bibliometric Analysis of the Journal Annals of Economics and Finance for the period 2000-2017”. *5th International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*. 26-29 Ekim. Niğde.
5. **Günay, H. F.** ve Topal, M. H. (2017). “Yarı Özerk Gelir İdareleri Modeli: Latin Amerika ve Afrika Ülkeleri Örneği”. *3rd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*. 9-11 Kasım 2017. Ankara.