

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLUYLA
ÇÖZÜMÜNÜN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ**

Hakkı Cibo

Zonguldak 2019

**T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

Doktora Tezi

**VERGİSEL UYUŞMAZLIKLARIN UZLAŞMA YOLUYLA
ÇÖZÜMÜNÜN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ**

**Hazırlayan
Hakkı Cibo**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Onur Eroğlu**

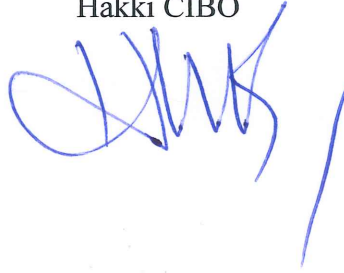
Zonguldak 2019

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM BEYANI

Hazırladığım Doktora Tezi çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığımı taahhüt ederim.

16.01/2018

Hakkı CİBO



T.C.
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün Maliye Anabilim Dalında 1363082203007 numaralı Hakkı CİBO'nun hazırladığı "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi" konulu DOKTORA/YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 21/12/2018 Cuma günü saat 14:00'te yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE/OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

Başkan _____


Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Üye _____


Doç. Dr. Onur EROĞLU (Danışman)

Üye _____


Prof. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR

Üye _____


Doç. Dr. Mehmet CURAL

Üye _____


Doç. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

15.01/2019


Doç. Dr. Ertağrul YILDIRIM
Enstitü Müdürü

ÖZET

Kurum : ZBEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Tez Başlığı : Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye
Gönüllü Uyuma Etkisi
Tez Yazarı : Hakkı CİBO
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Onur EROĞLU
Tez Türü, Yılı : Doktora Tezi, 2019
Sayfa Adedi : 304

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi, kamu harcamalarının finansmanı için devletin egemenlik gücünü kullanarak vergi mükelleflerinden karşılıksız aldığı bir paydır. Devlet, mükelleflerden vergi alırken vergilemede adalet ilkesine göre hareket etmek durumundadır. Devletin vergilendirme yaparken vergi mükelleflerine eşit şekilde davranmaması, mükellefin devletin kendisinden haksız yere fazladan vergi aldığı algısının ortaya çıkmasına neden olabilir. Kendilerinden haksız yere fazladan vergi alındığını düşünen mükelleflerin devlete olan güvenleri azalabilir. Devlete güven duymayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma müessesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı ve dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilediği konusunda eleştirilmektedir.

Çalışmanın amacı bu eleştirilerden hareketle uzlaşma müessesinin vergiye gönüllü uyumu artırması için öneriler geliştirmektir.

Çalışmanın yöntemi olarak anket ve mülakat yöntemi tercih edilmiştir. Anket, mükelleflerin vergisel işlemlerini yapan ve uzlaşma görüşmelerinde yer alan YMM, SMMM ve SM olan meslek mensuplarından oluşan 401 kişiye uygulanmıştır. Uzlaşma komisyonlarında devleti temsil eden daha önce uzlaşma görüşmelerinde yer almış 15 eski vergi müfettişi ile de mülakat yapılmıştır. Çalışmada uzlaşma müessesinin mükellefler arasında eşitsizlik yaratan bir uygulama olduğu, cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, vergi denetim sonuçlarını etkisizleştirdiği sonucuna varılmıştır. Çalışmanın sonunda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve mükelleflerin bu kurumu suiistimal etmemesine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergileme, Uzlaşma, Vergiye Gönüllü Uyum, İdari Çözüm Yöntemleri

ABSTRACT

Institution : ZBEU Institute of Social Sciences, Department of Finance
Title : Effects of Settlement of Taxation Disputes Through Conciliation
Proceedings on Voluntary Tax Compliance
Author : Hakkı CİBO
Advisor : Assoc. Prof. Onur EROĞLU
Type of Thesis, Year : Ph. D. Thesis, 2019
Total Number of Pages : 304

Tax, as the government's primary source of income, is a compulsory contribution to state revenue, levied by the government on workers' income and business profits, through exercise of the powers of a state sovereign, for the purpose of financing public expenditures. Here, the government has to align its practices of collecting taxes from taxpayers with the principle of justice of taxation. It should avoid and condemn any dissimilar or non-uniform treatment of the taxpayers, or otherwise, it may inspire the thought in the latter's minds that the government unjustly levies an overcharge upon them. In addition, those taxpayers, who think that they are wrongfully overcharged with taxes may lose trust in their government. Subsequently, those taxpayers lacking trust in the government may develop an unfavourable stance against voluntary tax compliance.

The conciliation proceedings, as provided for in the current version of the Tax Procedures Act, have been vigorously criticised for engendering inequalities between the taxpayers, disabling tax audits, diminishing the dissuasive power of tax penalties and thereby affecting adversely the voluntary tax compliance by the taxpayers.

This study intends to bring about proposals for further configuring the process of reconciliation, in a manner that improves voluntary tax compliance.

The study has adopted the use of surveying and interviews as its principal investigative technique, for convenience. Surveys were administered to a sample population of 401 individuals, representing Certified Public Accountants, Independent Auditors and Financial Consultants, and Independent Accountants, who attend the tax procedures involving the taxpayers and take part in conciliation proceedings. Interviews were made through interpersonal dialogues with 15 former tax inspectors who had attended conciliation proceedings before, representing the government. In this study, it was concluded that the conciliation proceedings constitute a discriminative process that engenders inequalities between taxpayers, hence diminishes the dissuasive power of tax penalties and adversely affects the tendency among the latter for voluntary tax compliance. At its conclusion part, the study reveals a number of solution proposals for ensuring voluntary tax compliance of the taxpayers, with precautions taken as and when necessary to prevent any potential abuse of this facility by the same.

Keywords: Taxation, Conciliation, Voluntary Tax Compliance, Administrative Methods of Solution

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının hazırlanması aşamasında bilimsel bilgi birikimini paylaşan, yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen, büyük bir sabırla çalışmalarımı inceleyip beni yönlendiren danışman hocam Doç.Dr. Onur EROĞLU hocama teşekkürlerimi sunarım. Anket analizi konusunda yardımlarını esirgemeyen Dr. Öğr. Üy. Deniz ŞÜKRÜOĞLU hocama, tez izleme komitesinde yer alan hocalarım Doç.Dr. Mehmet CURAL ve Doç.Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR'e değerli katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Çalışmamın verilerini oluşturan anket sorularını içtenlikle, büyük bir sabırla cevaplayan meslek mensupları Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci meslektaşlarıma, yine mülakat sorularımı cevaplayıp bilgi birikimlerini paylaşan eski vergi müfettişlerine teşekkürü bir borç bilirim.

Bugünlere ulaşmamda en büyük pay sahibi olan, eğitim hayatı boyunca beni destekleyen annem Hatice CİBO ve babam Hasan CİBO'ya sonsuz şükranlarımı sunarım.

Hakkı CİBO

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ	1
1. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU	
ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	5
1.1. Vergiye Gönüllü Uyum Kavramı	5
1.2. Vergiye Gönüllü Uyum Tanımlayan Teoriler	8
1.2.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham ve Sandmo Modeli)	8
1.2.2. Tutumsal Model (Ahlaki Duygular Teorisi).....	10
1.3. Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörler	11
1.3.1. İçsel Faktörler	11
1.3.1.1. Demografik Faktörler	12
1.3.1.1.1. Yaş	12
1.3.1.1.2. Cinsiyet	13
1.3.1.1.3. Medeni Durum	14
1.3.1.1.4. Eğitim Düzeyi	15
1.3.1.1.5. Mesleki Durum	16
1.3.1.2. Vergi Ahlakı	17
1.3.1.3. Devlete Güven Düzeyi.....	20
1.3.1.4. Demokrasi ve Katılımcılık.....	23
1.3.1.5. Milli Gurur	24
1.3.1.6. Din	26
1.3.1.7. Vergi Bilinci	27
1.3.1.8. Sosyal Normlar	28
1.3.1.9. Vergi Kültürü	31
1.3.1.10 Siyasal İktidarı Benimseme Durumu	34
1.3.2. Dışsal Faktörler	36
1.3.2.1. Vergi Adaleti.....	36

1.3.2.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	40
1.3.2.3. Vergi Oranları	43
1.3.2.4. Cezalar ve Denetim Olasılığı	44
1.3.2.5. Vergi Afları	47
1.3.2.6. Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi	51
1.3.3. Devlet Yönetimi Algısıyla İlgili Faktörler	52
1.3.3.1. Vergi İdaresinin Tutumu	53
1.3.3.2. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar	58
1.3.3.3. Yolsuzluk Haberleri	61
1.4. Vergilemeye Karşı Psikolojik Tepki	63
1.4.1. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi	64
1.4.2. Vergilendirmenin Sınırı	65
1.4.2.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı	66
1.4.2.2. Vergilemenin Mali Sınırı	66
1.4.2.3. Vergilemenin Ekonomik Sınırı	67
1.4.2.4. Vergilemenin Siyasi Sınırı	67
1.4.2.5. Vergilemenin Psikolojik Sınırı	68
1.4.3. Vergilendirme Sınırının Aşılmasının Sonuçları	68
1.4.3.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki	69
1.4.3.1.1. Çalışmamayı Tercih Etme	69
1.4.3.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısıma	70
1.4.3.1.3. Üretimi Azaltma ve Yatırımdan Vazgeçme	71
1.4.3.1.4. Verginin Yanstılması	72
1.4.3.1.5. Vergiden Kaçınma	72
1.4.3.1.6. Vergi Cennetlerine Göç	73
1.4.3.1.7. Vergi Rekabeti	73
1.4.3.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki	74
1.4.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı	74
1.4.3.2.2. Vergi Reddi ve İsyanı	75
1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Yararlanılan İdari Çözüm Yollarının Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi	75
1.5.1. Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi	76
1.5.2. Vergi Hataları ve Düzeltmenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi	78

1.5.3. Vergi Cezalarında İndirim Uygulamasının Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi	80
1.5.4. Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi	82
2. UZLAŞMA MÜESSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE TARİHİ GELİŞİMİ.....	83
2.1. Uzlaşmanın Tanımı	83
2.2. Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği.....	84
2.2.1. İdari Sözleşme Olma Özelliği	84
2.2.2. Sulh Sözleşmesi Olma Özelliği	86
2.3. Uzlaşma Müessesinin Tarihsel Gelişimi	87
2.3.1. 205 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	87
2.3.2. 3485 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	88
2.3.3. 2365 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	89
2.3.4. 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	89
2.3.5. 4008 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	91
2.3.6. 4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	92
2.3.6.1. Mükelleflere Kısmî Uzlaşma İmkânı Getirilmesi.....	92
2.3.6.2. Mükellefe Düşünme Süresi Getirilmesi.....	92
2.3.6.3. Uzlaşma Görüşmelerinde Meslek Odası Temsilcisi ve Muhasebeci Mali Müşavir Bulundurabilme İmkânı Getirilmesi ...	93
2.3.6.4. Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması	95
2.3.7. 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	96
2.3.8. 5736 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	96
2.3.9. 7103 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme	98
2.4. Uzlaşma Türleri.....	98
2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi	98
2.4.1.1. Uzlaşmanın Konusu	99
2.4.1.2. Uzlaşma Süreci	100
2.4.1.3. Uzlaşma Talebi ve Şekli	100
2.4.1.4. Uzlaşma Talep Süresi	101
2.4.1.5. Uzlaşma Komisyonları	103
2.4.1.6. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması	105
2.4.1.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları.....	106
2.4.1.7.1. Uzlaşma Sağlanması (Vaki olması)	106
2.4.1.7.2. Uzlaşma Sağlanmasının (Vaki Olması) Sonuçları.....	107

2.4.1.7.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması	109
2.4.1.7.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi	109
2.4.1.7.5. Uzlaşma Sağlanmamasının ve Temin Edilememesinin Sonuçları	110
2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi	111
2.4.2.1. Konusu ve Kapsamı	111
2.4.2.1.1. Tarh İşlemleri Bakımından Uzlaşmanın Konusu.....	112
2.4.2.1.2. Vergi Çeşidi Bakımından Uzlaşmanın Konusu	115
2.4.2.1.3. Vergi Ceza Çeşidi Bakımından Uzlaşmanın Konusu	116
2.4.2.2. Uzlaşmanın Şartları.....	117
2.4.2.2.1. Tarhiyatta Vergi Hataları Bulunması.....	118
2.4.2.2.2. Tarhiyatta Yanılma Halinin Bulunması	120
2.4.2.2.3. Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edilmemesi	121
2.4.2.2.4. Yargı Kararları İle İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılığının Bulunması	123
2.4.2.3. Uzlaşma Komisyonları	123
2.4.2.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri	126
2.4.2.4. Uzlaşma Talebi	129
2.4.2.4.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecekler	131
2.4.2.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi.....	132
2.4.2.4.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması	134
2.4.2.5. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları.....	135
2.4.2.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması).....	135
2.4.2.5.2. Uzlaşmanın Sağlanmasının (Vaki Olması) Sonuçları	136
2.4.2.5.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması	139
2.4.2.5.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi	139
2.4.2.5.5. Uzlaşma Sağlanmaması ve Temin Edilememesinin Sonuçları	140
2.4.2.5.6. Uzlaşma Sağlanmaması ve Temin Edilememesi Durumunda Vergi ve Cezanın Ödenmesi	141
3. TÜRKİYE'DE VE BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ.....	143
3.1. Türkiye'de Uzlaşma Müessesinin Uygulaması ve Alınan Sonuçlar.....	143
3.1.1. Uzlaşma Müessesesinin Olumlu Yönleri	148

3.1.1.1. İdare Açısından	148
3.1.1.2. Mükellef Açısından.....	149
3.1.1.3. Yargı Mercileri Açısından	150
3.1.2.Uzlaşma Müessesesine Yöneltilen Eleştiriler	151
3.1.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından	151
3.1.2.2. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından	155
3.1.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığı	158
3.1.2.4.Uzlaşma Müessesesinin Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisiz Hale Getirmesi.....	160
3.1.2.5. Vergi İdaresinin Uzlaşma Uygulamasını Genel Bir Uygulama Olarak Görmesi	163
3.1.2.6. İdarenin Uzlaşmayla Vergiyi Pazarlık Konusu Yapması	164
3.2. Bazı Ülkelerde Uzlaşma Müessesesi.....	165
3.2.1.Almanya	165
3.2.2.Amerika Birleşik Devletleri	167
3.2.3.Fransa	171
3.2.4.İngiltere	175
3.2.5.Türkiye ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırılması	179
4. UZLAŞMANIN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ ÜZERİNE	
UYGULAMALI ÇALIŞMA	183
4.1. İlgili Yazın	183
4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi	186
4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi.....	186
4.4. Araştırmanın Kısıtları.....	187
4.5. Araştırmanın Yöntemi.....	188
4.5.1.Anket Verilerinin Değerlendirilmesi.....	188
4.5.1.1. Anket Sorularının Hazırlanması	188
4.5.1.2. Anket Verilerinin Analizi	189
4.5.1.3. Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri	190
4.5.1.4. Faktör Analizi	198
4.5.1.5. Faktörlerin Güvenirlilik Analizi Sonuçları	207
4.5.1.6. Faktörlerin Anova Testi Analiz Sonuçları	207
4.5.1.6.1. Faktörlere Ait Ortalamalar ve Standart Sapmalar	208

4.5.1.6.2. Faktör Bazında Anova Testi Sonuçları.....	217
4.5.1.6.3. Faktörlerde Yer Alan Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi...	220
4.5.1.6.3.1. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi....	220
4.5.1.6.3.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi....	243
4.5.1.6.3.3. Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki- Kare Testi Analizi	246
4.5.1.6.3.4. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi.....	253
4.5.1.6.3.5. Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi	255
4.5.1.6.3.6. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi	257
4.5.2. Mülakatların Değerlendirilmesi	261
4.5.2.1. Türk Vergi Sisteminin Yapısı	262
4.5.2.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	264
4.5.2.3. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	268
4.5.2.4. Uzlaşmanın Saydamlığı	268
4.5.2.5. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında Olup Olmadığı.....	269
4.5.2.6. Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri.....	270
4.5.2.7. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	271
4.5.2.8. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Uzlaşma Kapsamında Çıkarılması	272
SONUÇ.....	274
KAYNAKÇA	281
EKLER.....	300
EK 1: Anket Soruları	300
EK 2: Mülakat Soruları.....	302
ÖZGEÇMİŞ.....	304

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Vergi Aflarının Faydaları ve Zararları	49
Tablo 2.1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları	104
Tablo 2.2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları	125
Tablo 2.3: Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları	128
Tablo 3.1:TSU Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları (Merkezi)	145
Tablo 3.2: TSU Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları (Mahalli)	145
Tablo 3.3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları	146
Tablo 3.4: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Karşılaştırılması	182
Tablo 4.1: Katılımcıların Demografik Özellikleri	190
Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri.....	192
Tablo 4.3: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları	199
Tablo 4.4: MSA Değerleri	200
Tablo 4.5: Faktör Analizi İle Açıklanan Toplam Varyans	201
Tablo 4.6: Faktör Analizi Sonuçları	202
Tablo 4.7: Faktör Analizi Genel Sonuçları	205
Tablo 4.8: Faktörlerin Güvenirlilik Analizi Sonuçları.....	207
Tablo 4.9: Faktörlere İlişkin Ortalamalar ve Standart Sapmalar	208
Tablo 4.10: Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü İle Ünvanı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi	217
Tablo 4.11: Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü İle Eğitim Düzeyi Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi.....	218
Tablo 4.12: Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında Olup Olmadığı Faktörü İle Cinsiyet Değişkeni Arasındaki İlişki t testi.....	218
Tablo 4.13: Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü İle Ünvan Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi	218

Tablo 4.14: Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörü İle Meslekte Çalışma Yılı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi	219
Tablo 4.15: Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörü İle Ünvanı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi.....	219
Tablo 4.16: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği ile Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2).....	220
Tablo 4.17: Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığı ile Cinsiyet Arasındaki İlişki (χ^2)	221
Tablo 4.18: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği ile Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2).....	222
Tablo 4.19: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Cinsiyet Arasındaki İlişki (χ^2)	222
Tablo 4.20: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	223
Tablo 4.21: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Suçlarında Tekrara Yol Açtığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	223
Tablo 4.22: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığının Meşrulaşmasına Neden Olduğu İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2).....	224
Tablo 4.23: Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	225
Tablo 4.24: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Sisteminde Etkinliğin Bozulmasına Neden Olduğu İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	226
Tablo 4.25: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	227
Tablo 4.26: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	228
Tablo 4.27: Uzlaşma Müessesesinin ‘Zaten Yakalanmam, Yakalanırsam Da Az Bir Ceza İle Kurtulurum’ Düşüncesine Destek Verdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	228
Tablo 4.28: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Denetimini Etkisizleştirdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	229
Tablo 4.29: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	230
Tablo 4.30: Emekle Elde Edilen Vergi İnceleme Sonuçlarının Uzlaşma Müessesesi İle Dikkate Alınmamasının Denetim Elemanlarının Motivasyonunu Kırdığını İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	231

Tablo 4.31: Uzlaşma Müessesesinin, Mükellefe Vergi İdaresinin Vergi Mevzuatını Uygulamada Yetersiz Kaldığı Sinyalini Verdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki (χ^2)	232
Tablo 4.32: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediği İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki(χ^2).....	232
Tablo 4.33: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki(χ^2)	233
Tablo 4.34: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediği İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	234
Tablo 4.35: Uzlaşma Müessesesinin Kayıt Dışı Ekonomiyi Teşvik Ettiği İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	234
Tablo 4.36: Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	235
Tablo 4.37: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	236
Tablo 4.38: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	237
Tablo 4.39: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödevlerini Zamanında Yerine Getiren Mükelleflerin Vergi İdaresine Karşı Duyduğu Güveni Sarstığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	238
Tablo 4.40: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	238
Tablo 4.41: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	239
Tablo 4.42: Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2).....	240
Tablo 4.43: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	240
Tablo 4.44: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	241
Tablo 4.45: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2).....	242
Tablo 4.46: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	242

Tablo 4.47: Emekle Elde Edilen Vergi İnceleme Sonuçlarının Uzlaşma Müessesesi İle Dikkate Alınmamasının Denetim Elemanlarının Motivasyonunu Kırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2).....	243
Tablo 4.48: Uzlaşma Müessesesi İle Mükellefin, Denetim Elemanlarından, Yaptığı Hata Ve Eksiklikleri Tespit Ederek, Doğru Sonucu Bulma Fırsatı Elde Ettiği İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)	244
Tablo 4.49: Vergi İdaresi Uzlaşma İle İşletmenin Devamına Fırsat Vererek, Gelecek Yıllara Dönük Vergi Kaynaklarını Kayıt Altına Aldığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	244
Tablo 4.50: Uzlaşmayı Gelir İdaresinin Mükellefle Barışması Olarak Görüyorum İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	245
Tablo 4.51: Uzlaşmayı Gelir İdaresinin Mükellefle Barışması Olarak Görüyorum İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	246
Tablo 4.52: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2).....	247
Tablo 4.53: Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)	247
Tablo 4.54: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2).....	248
Tablo 4.55: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	248
Tablo 4.56: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2).....	249
Tablo 4.57: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki(χ^2)	250
Tablo 4.58: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	251
Tablo 4.59: Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	252

Tablo 4.60: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2).....	253
Tablo 4.61: Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	254
Tablo 4.62: Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	254
Tablo 4.63: Mükelleflerin Vergi Denetimi Sonucunda Tahakkuk Ettirilen Cezada Uzlaşma İle İndirim Yapılacağından Haberdar Olduğu İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	255
Tablo 4.64: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	256
Tablo 4.65: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Karışık Olmasından Kaynaklandığı İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	256
Tablo 4.66: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığı İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)	257
Tablo 4.67: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)	258
Tablo 4.68: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	258
Tablo 4.69: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)	259
Tablo 4.70: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)	260
Tablo 4.71: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2).....	260
Tablo 4.72: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur İle Meslekte Çalışma yılı Arasındaki İlişki(χ^2).....	261

KISALTMALAR LİSTESİ

ADR	: Alternative Dispute Resolution
ANOVA	: Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way Analysis of Variance)
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
AY	: Anayasa
AYMMO	: Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMRC	: HM Revenue & Customs(İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)
IRS	: Internal Revenue Service(Amerikan Gelir İdaresi)
IRC	: Internal Revenue Code
m.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için egemenlik gücünü kullanarak özel veya tüzel kişiliğe sahip mükelleflerin her türlü ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri üzerinden karşılıksız olarak aldığı bir paydır. Ancak, bazı mükellefler elde ettikleri bu gelirleri üzerinden devlete hiç vergi vermemek veya daha az vergi vermek için gelirlerinin bir bölümünü ya da tamamını kayıtdışına çıkarma eğilimindedirler. Mükelleflerin çeşitli nedenlerle bu gelirlerinden devlete pay vermek istememesini mükellef, vergi kanunlarına aykırı davranarak yapabileceği gibi vergi kanunlarından kaynaklanan boşluklardan yararlanarak da elde ettiği gelirin bir kısmını devlete vermeyerek kayıt dışına çıkabilir.

Devlet vergi mükelleflerinin kayıt dışına çıkarak vergi kaybına neden olmasının önüne geçmek için ya birinci yöntem olarak güç kullanarak vergi denetimleri ile bunu engellemeye çalışacak ya da ikinci yöntem olarak mükelleflerin gönüllü vergi vermesini sağlayacak mekanizmalar oluşturarak sağlayacaktır. Devletin güç kullanarak vergi denetimleri ile bunu sağlamaya çalışması hem maliyetli hem de bütün mükellefleri denetlemek mümkün olmadığından devlet daha az maliyetli olan ikinci yöntemi yani mükelleflerin gönüllü olarak vergi vermesini sağlayacak mekanizmalar oluşturmak durumundadır.

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergi beyannamelerinin verildiği zamanlarda yürürlükte bulunan vergi kanunları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun bir şekilde yükümlülüklerini severek ve isteyerek yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu, ahlaki faktörler, vergi bilinci, diğer mükelleflerin davranışları, devlete güven, devletin vergiyi kullanma biçimi hakkındaki düşünce, vergi yükü ve vergi oranları, vergi denetiminin yaygınlığı, vergi sisteminin karmaşık yapısı, vergi cezalarının caydırıcı olması, vergi affı, vergilemede adalet algılaması, vergi idaresinin mükellefe karşı tutumu ve demografik faktörler etkilemektedir.

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerden birinin devlete olan güven düzeyi olduğu kabul edilmektedir. Devletin mükelleflere eşit şekilde davranmaması, toplanan vergilerin yerinde ve verimli alanlara harcanmaması, yolsuzluk haberlerinin yaygınlaşması toplumda devlete karşı olan güvenin azalmasına neden olabilir. Devlete güven duymayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenebilir. Ayrıca toplumda vergisel yükümlülükleri yerine getirmeme davranışı yaygın ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenler ceza almıyorsa bu durum vergilerini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de vergi ödemeye karşı olumsuz davranışlarda bulunmasına neden olabilir.

Vergi denetimlerinin arttırılması ve gelecekte de vergi denetimlerinin yapılacağı algısı vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından önemlidir. Bir gün denetleneceğini düşünen mükelleflerin kanunlara uygun davranma eğilimi artacaktır. Vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında vergi denetimleri önemli olmakla birlikte denetimler sonucunda mükellefe tarh edilecek cezaların da caydırıcı nitelikte olması gerekmektedir. Denetimler sonucunda tarh edilen cezaların vergi affı ve benzeri durumlarda silinmesi denetim sonuçlarını etkisiz hale getirebileceği gibi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu da olumsuz yönde etkileyebilir.

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının belirlenmesinde önemli etkenlerden biri de vergilemede adalet algılamasıdır. Vergilemede adalet, vergi yükünün bireyler arasında eşit şekilde dağıtılması, herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi olarak tanımlanabilir. Eğer vergi mükellefleri vergi sisteminin adil olduğu inancındaysa vergiye gönüllü uyumları artacaktır. Vergi sisteminin herkese adil şekilde uygulanmadığını düşünen mükelleflerin gönüllü olarak vergi ödemeye karşı olumsuz bir tavır içinde olmasına neden olabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve idari çözüm yöntemlerinden biri olan uzlaşma, Gelir İdaresi ile vergi mükellefinin aralarında ortaya çıkan vergisel uyuşmazlıkları, yargıya başvurmadan önce, beraberce konuşup görüşerek uyuşmazlığın giderilmesidir. Yani tarafların ödenecek verginin ya da cezanın miktarı konusunda anlaşmalarıdır. Uzlaşmanın esas amacı, uyuşmazlıkları kolayca ortadan kaldırarak vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmak, mükellefin

tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmasını sağlamak, mahkemelerin iş yükünü hafifletmek ayrıca mükellefin yargılama süresince yapacağı maliyetleri, bürokratik işlemleri ortadan kaldırmaktır.

Uzlaşma müessesinin bu amacına rağmen bu idari çözüm yolunun şu anda uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı yönüyle eleştiri konusu yapılmaktadır. Vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yöntemlerinden biri olan uzlaşma müessesinin uygulandığı şekliyle eleştiri konusu yapılan hususları vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle birlikte değerlendirildiğinde uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyeceği ifade edilmektedir.

Araştırmanın konusu, yapılan bu eleştirilerden hareketle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma müessesinin vergiye gönüllü uyuma olan etkileri ve uygulamanın eksik yönlerinin ortaya konulmasıdır.

Araştırmanın amacı, uzlaşma müessesinin vergiye gönüllü uyumu artırması için öneriler geliştirmektir.

Araştırmanın yöntemi olarak öncelikle sorunun belirlenmesi ve ortaya konulması amacıyla kuramsal analiz yapılmakta devamında ise uzlaşmanın vergiye gönüllü uyuma etkisinin belirlenmesi amacıyla uzlaşma görüşmelerinde mükellefle birlikte yer alan YMM, SMMM ve SM olan meslek mensupları ile anket yapılmıştır. Bir sonraki aşamada ise daha önce uzlaşma görüşmelerinde devleti temsilen yer alan 15 eski vergi müfettişi ile mülakat yapılmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergiye gönüllü uyum ve gönüllü uyumu etkileyen faktörlere ilişkin teorik çerçeveye yer verilmiştir. Öncelikle vergiye gönüllü uyumun tanımı yapılarak vergiye gönüllü uyumu tanımlayan teorilere yer verilmiştir. Sonrasında vergiye gönüllü uyumu etkileyen içsel ve dışsal faktörler incelenmiştir. Bölümün sonunda vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözüm yöntemi olan uygulamaların vergiye gönüllü uyumuna olan etkisi sunulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde uzlaşma müessesinin hukuki niteliği ve tarihi gelişimi üzerinde durulmuştur. Bu bölümde uzlaşma müessesinin hukuki niteliği, uzlaşma müessesinde tarihsel süreç içerisinde yapılan değişiklikler ve şu anda uygulanmakta olan uzlaşma müessesinin yapısı değerlendirilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de ve bazı ülkelerde uygulanan uzlaşma örneklerine yer verilmiştir. Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesine yönelik alınan sonuçlar, uzlaşmanın olumlu ve olumsuz yönleri değerlendirildikten sonra Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Fransa’da uygulanan uzlaşma kurumları incelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak daha önce yapılan çalışmalara yer verilmiş devamında anket verilerinin sonuçları değerlendirilmiştir. Anket verilerine faktör analizi yöntemi uygulanmış, bulunmuş olan faktörler analiz edilmiştir. Bir sonraki aşamada da mülakat sonuçları incelenmiştir. Mülakat sonuçları da anket verileri sonucunda ortaya çıkan faktörlere göre gruplandırılarak yorumlanmıştır.

Sonuç bölümünde genel bir değerlendirme yapıldıktan sonra elde edilen sonuçlar yorumlanarak, uzlaşma müessesinin olumlu ve olumsuz yönlerine yer verilerek uzlaşma müessesinin daha etkin uygulanması için çeşitli önerilerde bulunmaktadır.

1. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması devletin vergi toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltan bir faktör olacaktır.

1.1. Vergiye Gönüllü Uyum Kavramı

Vergiye gönüllü uyum (tax compliance), mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini beyannamenin verildiği zamanlarda yürürlükte bulunan vergi kanunları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun bir şekilde sevecek ve isteyerek yerine getirmeleridir. Vergiye uyumun dört unsuru bulunmaktadır. Birincisi vergilendirilmesi gereken gelirin tam ve doğru bir şekilde beyan edilmesi, ikincisi yapılan harcamalar, gelir düzeltmeleri, vergi muafiyet ve teşvikleri gibi elde edilen gelirden düşülmesi gereken giderlerin doğru şekilde yapılması, üçüncüsü vergi beyannamelerinin zamanında doldurularak verilmesi, dördüncüsü beyan edilecek verginin doğru hesaplanmasıdır (Roth, Scholz ve Witte, 1989: 20).

Uluslararası bir ekonomi örgütü olan Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development- OECD) de vergiye gönüllü uyumu vergi sistemine kayıtlı olmak, vergi beyannamelerini yasada öngörülen tarihe kadar vermek, vergi borçlarını zamanında ödemek olarak tanımlamıştır (OECD, 2008: 9). Vergi düzenlemelerine uygun davranan vergi mükellefleri vergi uyumunu gerçekleştirirken, yasal düzenlemelere uymayan vergi mükellefleri ise vergi uyumsuzluğunda bulunurlar (Webley, 2004: 96). Yani vergi uyumu mükelleflerin kamu otoritesinin yapmış vergi yasaları ile kurduğu vergi sistemine uymasındır. Vergi yasalarına uygun hareket etmeyen mükellefler vergi uyumsuzluğuna neden olurlar.

Yazında, vergi mükelleflerinin beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde, vergi mükelleflerinin devlete çok fazla iş düşmeden, kendiliğinden doğru beyanda bulunmalarını sağlayacak faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri hususunda yapılan çalışmalar genel olarak “Tax Compliance” olarak adlandırılmaktadır. “Tax Compliance” kavramı “vergi ödeme istekliliği” şeklinde tanımlanmaktadır (Çelikkaya, 2002).

Vergiye gönüllü uyumun diğeri bir tanımı da mükelleflerin vergi kanunlarına uygun bir şekilde hareket etme derecesidir (James ve Alley, 2002: 29). Vergiye uyumun gerçekleşebilmesi için mükellefler vergisel yükümlülüklerini yasalara uygun olarak yerine getirmelidir. Mükellef, beyannamesini usule uygun olarak doldurma, vergi beyanını ve vergi sistemine kaydını yaparak bildirimde bulunma ve bütün bunların sonucunda zamanında ödemede bulunmalıdır. Vergi mükellefi bu yükümlülüklerini idarenin herhangi bir zorlamasına gerek kalmadan isteyerek yerine getirmelidir.

Vergiye gönüllü uyum, iradi uyum (voluntary compliance), gayriiradi uyum (involuntary compliance) şeklinde gerçekleşir. İradi uyum mükellefin herhangi bir baskıya maruz kalmadan gönüllü olarak vergi beyannamelerini yasalara uygun bir şekilde vergi idaresine vermesidir. Gayriiradi uyum ise gelir idaresi, mükellefi doğru beyana ve eksiksiz ödemeye zorlayıcı önlemler alarak mükellefin vergiye uyumunun sağlanmasıdır (Brondolo vd., 2008: 17).

Vergi mükellefinin kastı olmaksızın vergi kanunlarını anlayamama yanlış anlama vergi uyumsuzluğu olarak tanımlanmaktadır. Vergi uyumsuzluğu vergisel yükümlülüklerin hem olması gerekenden daha fazla hem de daha az göstermesini içerir. Söz konusu uyumsuzluk bilerek az gösterilmesini kapsayabileceği gibi yanlış anlama, yanlış bilgilendirme, dikkatsizlik gibi nedenlerden dolayı az gösterilmesini de kapsar (Roth, Scholz ve Witte, 1989:2).

Vergi uyumsuzluğu da iradi uyumsuzluk ve gayriiradi uyumsuzluk olarak açıklanabilir. İradi vergi uyumsuzluğu vergi mükellefinin vergisel sorumluluklarını kasıtlı olarak eksik ya da hiç yerine getirmemesidir. Gayri iradi uyumsuzluk ise vergi mükellefinin, dalgınlık, yanlış anlama ve bilgi eksikliği gibi istemeden yapmış oldukları hatalar sonucunda meydana gelen uyumsuzluktur (Çetin, 2010: 55).

Mükellefler çoğu zaman vergi ve muhasebe hileleriyle veya kayıtdışı kalarak vergi gelirlerini doğru beyan etmezler ya da muafiyet ve istisnalara sığınarak ya da bu imkânlardan mümkün olduğunca yararlanma yollarını arayarak vergiden kaçınma davranışında bulunabilirler (Canbay ve Çetin, 2007: 54). Vergi ve muhasebe hileleriyle kayıt dışında kalarak vergi kaçırmak kasıtlı olarak yapılan bir

fiil olduğundan vergi uyumsuzluğu olarak değerlendirilir. Ancak vergi yükünü hafifletmek için vergi kanunlarının boşluklarından yararlanarak vergiden kaçınmak bir suç olmadığından vergi uyumsuzluğu olarak değerlendirilmez.

Bazı mükelleflerin vergiye uyum sağlamasında karmaşıklık (anlam bulanıklığı) ve niyet de engel olabilmektedir. Mükellefler, vergiye uyum gösterme sırasında, mevzuattaki karmaşık düzenlemeler sebebiyle çoğu zaman ikilem içine düşmekte ve farklı davranışlar gösterebilmektedirler. Öte yandan, mevzuattaki karmaşık alanlar sadece yasa düzenlemesinden değil, farklı kanunlarla vergiyi doğuran olaya yapılan müdahaleler ve mevzuatın, ilgili kanun dışındaki müdahaleler nedeniyle karmaşılaşmasından da ortaya çıkmaktadır (Anlar, 2007).

Vergi tanımında en önemli özellik zorlamadır. Verginin olmazsa olmaz koşulu zorlama olsa da vergi yönetimi ve sisteminin başarısı önemli ölçüde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamalarına bağlıdır (Aktan ve Çoban, 2006: 137). Ancak vergiye gönüllü uyum sadece mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesi ile sağlanmamakta, verginin karşı tarafında yer alan devletin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştırıcı uygulamaları uygulanır duruma getirmesi gerekmektedir (Şentürk, 2014: 132). Şayet bir ülkenin vergi sistemi yapısal bozukluklardan dolayı mükellefin vergi uyumsuzluğu göstermesine neden oluyorsa ve vergi idaresi de bu durumda mükellefi cezalandırıyorsa bu sonuç vergi uyumsuzluğu sağlanmasında vergi idaresini de sorumlu kılmaktadır (Saygın, 2013: 21).

Vergiye gönüllü uyum, vergi boşluğu (tax gap) ölçüleriyle tespit edilmektedir. Vergi boşluğu, vergiye gönüllü uyumun tam sağlanması halinde toplanması beklenen vergi gelirleri ile gönüllü uyumun tam sağlanmadığı durumda fiili olarak toplanan vergi gelirleri arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (James ve Alley, 2002: 29). Vergiye gönüllü uyumda artış olması devletin gelirleri arasında vergi gelirlerinin oranının artmasını ve devlet harcamalarının daha büyük bir bölümünü vergilerle finanse edilmesini sağlayacaktır. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması, potansiyel vergi gelirlerinin yüksek düzeyde toplanması, vergi boşluğunun ortadan kaldırılması ve kamu hizmetlerine ayrılacak payda artış sağlamak bakımından önemlidir (Şentürk, 2014:133).

1.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Tanımlayan Teoriler

Vergiye gönüllü uyum yazında ilk olarak 1972 yılında Allingham ve Sandmo (1972) tarafından girmiştir. Daha sonra Kolm (1973), Srinivasan (1973) ve Yitzhaki (1974)'nin çalışmalarıyla devam etmiştir. Bu çalışmaların temelini Becker'in 1968 yılında yazdığı suç ekonomisi teorisi oluşturmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 87).

Bireyler, vergi ödemeyi ya gönüllü olarak yaparlar (compliance) ya da yakalanma ve cezalandırılma ihtimalini gözönünde bulundurarak ödemezler (non-compliance). Yazında vergiyi gönüllü olarak verme ya da vermemeyi açıklayan iki teori bulunmaktadır. Bu teoriler Rasyonel beklentiler ve ahlâki duygular teorisidir (Aktan ve Savaşan, 2009: 19).

1.2.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham ve Sandmo Modeli)

Beklenen fayda modeli, ekonomik model olarak da adlandırılan rasyonel beklentiler teorisi 1972 yılında Allingham ve Sandmo tarafından geliştirilmiştir. Bu model yakalanma ve cezalandırma riskinin büyüklüğü ile korku gibi psikolojik faktörlerin vergi kaçakçılığı davranışı ile ilişkisine dayanmaktadır. Mükellefin vergi kaçakçılığında elde ettiği kazancı yakalandığında uğrayacağı zarardan fazla olduğu sürece vergi kaçakçılığı devam edecektir (Allingham ve Sandmo, 1972: 323-338). Bu modele göre, vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının sıklığı ile vergi kaçırma arasında negatif yönlü bir korelasyon vardır (Torgler, 2004a: 4). Burada mükellefin vergi kaçırmaya karar vermeden önce fayda maliyet analizi yapacağı ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının maliyetinden yüksek olduğunda vergi kaçıracağı belirtilmiştir (Bayraklı vd., 2004: 209).

Bu modele göre vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına neden olma düzeyini belirleyen dört değişken bulunmaktadır. Birincisi, vergi denetiminden geçme ihtimali; ikincisi, beyan dışı bırakılan gelir nedeniyle ödenecek vergi cezası tutarıdır. Üçüncü değişken mükellefin tabi olduğu vergi oranları, dördüncüsü mükelleflerin risk alma eğilimleridir. Mükelleflerin, yakalanma olasılığına göre ödeyecekleri vergi cezası, gelirlerini tam beyan etmeleri durumunda ödeyecekleri vergi tutarından daha düşük olacaksa, mükellefler vergi kaçırma eğiliminde olabilecektir. Denetim geçirme ve cezaya maruz kalma olasılığı yüksekse, vergi kaçakçılığı seviyesi de düşecektir (Batirel, 1996: 52).

Vergi uyumuna ilişkin beklenen fayda modeli hem denetim olasılığının hem de cezaların aşırı yüksek olmasının vergi kaçakçılığına etki edeceğini tahmin ederek, denetlenme ihtimalinin yüksek ve cezaların da ağır olması halinde bireylerin daha uyumlu olabileceği sonucunu çıkarmaktadır. Klasik model bireyleri rasyonel, ahlakla ilgisi bulunmayan karar vericiler olarak değerlendirmektedir. Vergiye uyumu “*beklenen faydayı*” maksimize etmeye yönelik bir süreç olarak incelemektedir. Fakat denetlenme ihtimali ve cezalar vergi uyumunu bir noktaya kadar etkilese de bu faktörlerin vergi uyumu davranışlarının hepsini, daha doğrusu çoğunu açıklamada yetersiz kalmaktadır (Tunçer, 2002:110).

Rasyonel beklentiler teorisine getirilebilecek en önemli eleştiri, teorinin vergi kaçakçılığının psikolojik yönünü dikkate almamasıdır. Vergi oranlarında meydana gelecek artışların vergi kaçığına nasıl etki edeceği sorusu Allingham ve Sandmo'nun modeline göre belirsiz kalmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergi verme veya vermeme tercihlerinde sosyal, kültürel, dinsel, ahlaki ve psikolojik faktörleri gözönünde bulundurmamaktadır (Tuay ve Güvenç, 2007: 19; Aktan, 2012: 16-18). Teoriye yapılan ikinci eleştiri, mükellefin denetlenme, ceza oranı gibi değişkenlerin değerini tam olarak bildiğinin varsayılmasıdır. Oysaki mükelleflerin birçoğu vergi ve vergi kaçırma yolları konusunda yeterince bilgi sahibi değildir. Dolayısıyla mükellefler vergi kaçırıp kaçırılmama hususunda bu kadar rasyonel değildirler (Torgler, 2003a: 6). Teorinin eleştirilen diğer bir yönü ise, bireyler arasındaki etkileşimi gözardı etmesidir. Sosyal bir grupta birçok kişi vergi kaçırıyorsa, bu durum o bireydeki adalet duygusunun zedelenmesine bireyi vergi kaçırma teşvik edebilir (Bayraklı vd., 2004: 211).

Bu modelde sadece vergi denetimlerinin ve cezalarının dikkate alındığı, mükellefin neden vergi kaçıracağı üzerinde durulduğu, insanların neden vergi ödemediği hususu üzerine durulmadığından dolayı Torgler (2004a), Frey ve Feld (2002) ve Frey ve Torgler (2004) gibi yazarlar tarafından eleştirilmiştir. Çünkü yapılan vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının düşük düzeyde olduğu pek çok ülkede, vergi uyumunun oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Diğer taraftan vergi cezalarının ve denetimlerin yüksek olduğu pek çok ülkede, vergi uyumunun düşük seviyede kaldığı belirtilmektedir. Bu çalışmalara örnek olarak Alm ve Gomez, 2008: 74; Frey ve Torgler, 2004:2; Torgler, 2004a:27; Torgler, 2003a: 5. Alm ve

Gomez'in İspanya'da, Frey ve Torgler'in 30 Avrupa ülkesinde, Torgler'in Asya ülkelerinde yapmış oldukları çalışmalarda bu durum doğrulanmıştır.

1.2.2. Tutumsal Model (Ahlaki Duygular Teorisi)

Tutumsal modelde vergi uyumu modellerinde çoğunlukla ahlaki ve sosyal dinamiklerin uzunca bir süre önemsenmediğini ve bu nedenle vergi mükelleflerinin yüksek bir vergi uyumu gösterebilmesi için psikolojik, sosyolojik ve ekonomik yaklaşımları birlikte ele alan bir yöntemin uygulanmasını savunmaktadır. Allingham ve Sandmo Modelindeki soru insanlar neden vergi kaçırıyor iken bu modelde neden birçok insan denetim olasılığı ve vergi cezaları çok düşük olmasına karşın vergi verme eğilimindedirler sorusudur (Torgler, 2003d: 3-4). Modelde bireyler kurallara uygun davranışları sonucunda gelecekte mükâfatlandırılacaklarına inanırlar veya kurallara uygun davranmadıkları zaman cezalandırılma korkusu yaşarlar (Kanniainen ve Pääkkönen, 2006: 4).

Yazında “*tutumsal model*” (attitudinal modeli) ya da “*ahlâki duygular teorisi*” (the theory of moral sentiments) olarak da bilinen bu modele göre bireylerin vergi ödemelerinde (ödememelerinde) belirleyici olan yegâne etmen kişisel çıkar ve kişisel fayda maksimizasyonu değildir. Kişilerin vergi ödeme veya ödememe hususundaki davranış ve tutumlarını belirleyen etmenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir. “Tutumsal model” veya “ahlâki duygular teorisi” konuyu yalnızca ahlak ve psikoloji boyutunda değerlendiren bir yaklaşımdır (Aktan, 2012: 18). Mükellefin eğitim seviyesi, yaşı, bencil veya özgeci olması, vergi kaçakçılığı konusundaki sosyal baskı, mükellefin vergi yükü adaletsizliği hususundaki düşünce ve mükellefin içinde yaşadığı sosyal ya da mesleki grubun vergi kaçırma eğilimine etki eden faktörlerdir (Batırel, 1996: 53).

Allingham ve Sandmo modelinde sadece yasal cezaların vergi ödeme davranışı üzerinde caydırıcı etkisinin olacağı belirtilmekteydi. Bu modelde Grasmick ve Bursik'e (1990) göre vergi kaçırma da caydırıcı olabilecek faktörler; devletin uyguladığı hukuki yaptırımlar (legal sanctions), bireyin ait olduğu gruptaki toplumsal kurallara uygun davranmadığında karşı karşıya kalabileceği utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden sosyal etki (social stigma), bireyin kendi kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur (guilt feelings) (Bayraklı

vd., 2004: 211). Teoriye göre, saygınlık kaybı, kınama ve dışlama gibi sosyal yaptırımların hukuki yaptırımlar kadar bireylerin vergiye uyumlarını etkileyebileceği kabul görmektedir (Tunçer, 2002: 111).

“Tutumsal model” veya “Ahlaki Duygular Teorisi” vergi kaçırmaı yalnızca psikolojik ve ahlak çerçevesinde ele aldığı için eleştirilebilir. Vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaı karşı davranışlarının tam olarak analiz edilebilmesi için ekonomik faktörlerle birlikte siyasal, ahlaki, psikolojik, hukuksal, dinsel, kurumsal ve yönetimsel etmenlerin birlikte değerlendirilmesi gerekir (Tuay ve Güvenç, 2007: 20).

1.3. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu konusunda ekonomik analiz yapmak yetersiz kalmaktadır. Ekonomik olmayan faktörlerin vergi uyumu üzerinde daha güçlü etkiye sahip olduğu belirtilmektedir (Richardson, 2006: 150). Bunun dışında sosyal, kültürel, psikolojik, siyasal, ahlaki, yönetsel ve dini faktörleri de kişilerin vergi vermelerinde, gönüllü kabullenişinde dikkate almak gerekir (Aktan, 2006: 133). Birey, vergisel konularda öncelikle dürüst davranıp davranmayacağı kararını verir. Bu kararlarında belirleyici olan çeşitli etmenler bulunmaktadır, bu etmenler ekonomik, psikolojik ve sosyolojik etmenlerdir. Kararı, vergi kaçırma yönünde olduğu zaman ise rasyonel ancak dürüst olmayan birey olarak hesap yapar (Savaşan ve Odabaş, 2005: 5). Verginin konusu ve bireylerin ödeme gücü; mükellefin ‘vergi yükünü hissetme dereceleri; vergi baskısı ve vergi tazyiki, mükellefin adalet ve eşitlik algılaması; kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi, mükelleflerin verginin harcadığı yerler konusundaki algılama biçimi; mali rant veya mali sömürü gibi faktörlerin bireylerin vergi ödeme ya da ödememe karar ve tercihlerini belirlemede etkili olduğu kabul edilmiştir (Aktan ve Çoban, 2006: 137-138).

1.3.1. İçsel Faktörler

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen içsel faktörler mükellefin şahsi bünyesinden kaynaklanan faktörlerden oluşmaktadır. Mükelleflerin aile yapısı, eğitim durumu, mesleği, devlete bağlılığı, mükellefin diğer mükellefler hakkındaki görüşleri, siyasal iktidarı benimseme durumu, vergi ahlak düzeyi, kamu hizmetlerinin gerekliliğine olan inanç gibi faktörlerdir.

1.3.1.1. Demografik Faktörler

Bireyin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen demografik faktörler, yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, mesleki durumdur.

1.3.1.1.1. Yaş

Genç yaştaki bireyler özellikle gelirlerinin büyük bir bölümünü tüketime ayırmak eğilimindedir. Bu yaştaki bireyler gelirlerinin büyük bölümünü harcamaya ayırdıklarından, 25-30 yaş grubu henüz yüksek gelire sahip olmadıklarından yüksek bir hayat standardına kavuşma istekleri olduğundan vergiye karşı isteksiz davranacakları belirtilmektedir. İleri yaş düzeyindeki bireyler belirli bir hayat standardına ulaştıklarından bu grupta yer alan bireyler diğer yaştaki bireylere göre vergiye karşı sert bir tutum sergilemezler (Çataloluk, 2008: 221). Ayrıca bireyin yaşının küçük olması bireysel modelde öngörülen riskten kaçınma yeteneği ile birlikte değerlendirildiğinde gençlerin genellikle risk alma güdüsünün yaşlılara göre daha güçlü oluşu genç mükelleflerin vergi kaçırma hususundaki eğilimlerinin yüksek olmasına neden olacağı belirtilmektedir (Batırel, 1996: 53).

Yaşlı bireyler genellikle gençlerden daha fazla vergi uyumu göstermektedirler. Yaşlıların gençlere göre daha fazla vergi bilgisine sahip olmaları, onların sosyal ve kültürel birikimlerinin daha fazla olması ve fazla risk almak istememeleri genellikle gençlere göre daha fazla vergi uyumu göstermelerini sağlamaktadır (Kornhauser 2007: 154). Yaşlı insanlar daha fazla sosyal sermayeye sahip olduklarından, kendilerini topluma daha bağlı hissedeceklerdir. Kendilerini topluma daha bağlı hisseden bireyler daha az vergi kaçıracağı belirtilmiştir (Torgler ve Schneider, 2004:8).

Yapılan çalışmalarda (Beron vd, 1992; Smith KW, 1992; Tittle, 1980) yaşlı vergi mükelleflerin gençlere göre daha uyumlu olma eğiliminde olduğu, genç vergi mükelleflerinin daha fazla risk sevdikleri ve cezalara karşı daha duyarlı olduklarından vergi kaçırma eğilimlerinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir (Devos, 2008: 10). Bayraklı vd. (2004: 230)'nin yaptığı bir anket çalışmasında yaş ilerledikçe vergi kaçırma ihtimalinin azaldığı tespit edilmiştir. İpek ve Kaynar (2009: 188) tarafından Çanakkale ilinde yapılan bir anket çalışmasında 25 yaş ve altı yaş grubu mükelleflerin vergiye yaklaşımlarının olumlu olduğu, yaş ilerledikçe

vergiye uyumun azaldığını tespit etmişlerdir. Yapılan çalışmalarda (Çiçek vd., 2008: 248; Saraçoğlu, 2008: 26) yaş gruplarının vergiye bakışlarının da farklı olduğu tespit edilmiştir. Genç mükellefler ödedikleri vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görürken, yaşlı mükellefler vergiyi bir yük ve bir ödev olarak görmektedirler.

Ritsema vd. (2003: 12) tarafından yapılan bir çalışmada yaş ile vergi uyumu arasında herhangi bir ilişki kurulmamış sadece kasten vergi kaçırma eğiliminin gençlerde daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

1.3.1.1.2. Cinsiyet

Demografik faktörlerden olan cinsiyet değişkeni kadınlar ve erkekler arasındaki vergi uyumunu analiz eder. Kadın vergi mükellefleri erkek vergi mükelleflerine göre vergiye gönüllü uyum sağlanmasında daha isteklidirler. Kadının toplum içindeki geleneksel rolüne göre değerlendirme yapıldığında kadınların erkeklere göre daha fazla vergi uyumu gösterdiği söylenebilir. Ancak kadınların günümüz dünyasında daha bağımsız olması onların erkeklere göre daha az vergi uyumu göstermelerine de neden olabileceği belirtilmektedir. Yapılan çalışmalarda (Torgler, 2003a: 52; Torgler ve Schneider, 2004: 20; Devos, 2008: 10) kadınların erkeklere göre daha fazla vergi uyumu gösterdiği tespit edilmiştir. Ancak kadınların eğitim düzeyi arttıkça vergiye uyum davranışının azaldığı görülmüştür (Devos, 2008: 10).

Türkiye’de yapılan bir anket çalışmasında (Saruç ve Sağbaş, 2003: 79) erkek mükelleflerin kadınlara oranla daha az vergi ahlakı skoruna sahip oldukları; bir diğer çalışmada (Tuay ve Güvenç, 2007: 96) ise, erkek mükelleflerin kadınlara göre vergi verme konusunda daha yüksek ahlâki duyarlılığa sahip oldukları sonucu elde edilmiştir. Çanakkale ilinde elde edilen sonuçlar genel düşüncenin tersine, erkek mükelleflerin kadın mükelleflere oranla vergi uyumlarının daha yüksek olduğunu göstermiştir (İpek ve Kaynar, 2009:186). Yapılan bazı çalışmalarda (McGee, 2005; McGee ve Lingle, 2005) kadınların erkeklere göre vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıktığı tespit edilirken bazı çalışmalarda (McGee, Nickerson ve Fees, 2005; McGee, Basic ve Tyler, 2006; Nasadyuk ve McGee) bu durum istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur (McGee ve Cohn, 2006:7).

Cinsiyet farklılıkları ile vergi uyumu karmaşık bir yapı göstermesine rağmen genel kabul gören durum kadınların erkeklerden daha fazla uyum gösterdiğidir. Böyle bir yargının ortaya çıkmasında erkeklerin risk alma konusunda kadınlardan daha istekli olmalarının belirleyici olduğu belirtilmektedir (Kornhauser, 2007: 154).

1.3.1.1.3. Medeni Durum

Medeni durum evli, bekâr, ayrılmış olan insanların vergi uyumunu analiz eder. Medeni durum bireylerin vergi uyumunda olumlu/olumsuz etkiler oluşturabilmektedir. Mükelleflerin medeni durumu vergi verme güçlerini etkileyeceğinden, yani harcanabilir gelirlerinin azalmasına neden olacağından, vergiyiye karşı düşüncesi de farklı olabilir (Çiçek, 2006: 64). Yeterli geliri olan evli olmayan bir mükellef için fedakârlık sayılmayacak bir durum, evli ve çocuklu mükelleflerde bir fedakârlığa dönüşebilir. Bu durum vergiye karşı tepki gösterilmesine neden olabilir (Kaynar ve İpek, 2009: 119).

Torgler (2007: 120-121) evli bireylerin toplumdaki statüleri nedeniyle sosyal ilişkiler ağı daha güçlü olduğundan daha fazla vergi ahlakına sahip olduğu bundan dolayı da evli bireylerin vergi uyum düzeyinin bekârlara oranla daha fazla olduğunu ifade etmektedir.

Türkiye’de yapılan bir araştırmada (Tuay ve Güvenç, 2007:128) evli mükellefler, vergi vermekle ahlâklı olmak arasında daha fazla bağ kurdukları bu oranın evli olmayan yükümlülerde daha az olduğu tespit edilmiştir. “*Evli vergi mükelleflerinin bekârlara göre vergi kaçırma eğilimleri daha yüksek olur*” ifadesine mükelleflerin %23’ü bu ifadeye katılmaktayken, %51’i katılırken, %26’sı ise kararsız kalmaktadır (Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 93). Alm ve Yunus (2009: 121)’un Amerika’da yapmış oldukları bir çalışmada evli çiftlerin diğerlerine göre daha az vergi kaçırma eğiliminde olduklarını tespit etmişlerdir. Estonya’da yapılan bir araştırmaya göre evli erkeklerin bekâr ve boşanmış erkeklere göre elde ettikleri gelirleri beyan etmede daha istekli oldukları, evli olmayan erkeklerin vergi uyumunun daha düşük olduğu tespit edilmiştir (Paulus, 2015: 28-37).

1.3.1.1.4. Eğitim Düzeyi

Eğitim vergi mükellefinin vergi kanunları hakkındaki bilgisi ile ilgilidir. Eğitimin vergi uyumu üzerindeki etkisi iki şekilde değerlendirilebilir. Birincisi, iyi eğitilmiş vergi mükellefleri vergi hukuku ve mali konularda daha fazla bilgi sahibidirler. Devletin sağladığı faydaların ve hizmetlerin uygunluğunu daha iyi değerlendirebileceği bir konumdadırlar. Eğitilmiş birey devletin yaptığı boşa harcamaların daha fazla farkında olacaktır. Bu nedenle vergi uyum dereceleri diğerlerine göre daha fazla olacaktır. İkincisi, eğitilmiş vergi mükellefleri aynı zamanda vergi kanunlarını iyi bildiklerinden vergisel boşlukları ve vergi kaçırma fırsatlarının daha fazla farkındadırlar. Bu farkındalık nedeniyle eğitilmiş vergi mükellefleri vergi kaçırma yöntemlerini daha kolay uygulayabilirler. Bu durumda eğitilmiş bireylerin vergi uyumu daha az olacaktır (Torgler, 2003a: 439). Yüksek eğitim düzeyine sahip mükellefler, vergilerin ekonomik ve toplumsal faydaları hususunda daha fazla bilinçli olmaları nedeniyle vergi kaçırma konusundaki eğilimleri daha az olacaktır (Batirel, 1996: 53).

Vergi konusundaki bilgi kaynaklarına ulaşmada yararlanılan araçların seçimi ile mükelleflerin öğrenim düzeyleri arasında da bir ilişki vardır. Mükelleflerin vergi konusundaki bilgi kaynaklarına ulaşmada yararlandıkları araçların seçiminde eğitim düzeyleri belirleyici olmaktadır. Mükellefler, vergilerin harcama şeklini değerlendirirken, vergi mevzuatındaki değişiklikleri de yakından takip etmek durumundadır (Muter vd., 1993: 36).

Yüksek öğrenim düzeyine sahip mükelleflerin yasaları kolaylıkla anladıkları, mevzuat değişikliklerine daha süratli uyum sağladıkları ve vergilendirmeye ilgili şekli ödevler hususunda da bilinçli oldukları belirtilmektedir. Vergi kültürünün ve vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vergi mükellefleri vergiye karşı daha akılcı yaklaşırlar. Bu toplumlar Gelir İdaresi'nden daha kaliteli hizmet beklerken, kamu harcamalarının da verimli olmasını talep ederler (Yeniçeri, 2004).

Sosyal kuralları içselleştirme, yüksek ahlaki kuralların kazanılması belli sosyalleşme süreci gerektirdiğinden eğitim öğretim faaliyetleri bu sosyalleşme süreci açısından faydalı olmaktadır. Böylece vergi kanunlarına uyma eğilimi eğitim

düzeinin artmasıyla yükselmektedir (Kornhauser, 2007: 154). Ayrıca vergi bilincinin artması eğitimle mümkün olacağından mükelleflerin vergilerle ilgili bilgi düzeyi arttıkça vergiye gönüllü uyumun artacağı belirtilmektedir (Sarker, 2003: 21-22). Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin vergiyle ilgili bilgilerinin artması bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkabilecek işlem maliyetlerini azaltır. İşlem maliyetlerinin azalması mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştırır (Aktan ve Çoban, 2006: 148).

Moldova ve Romanya’da yapılan bir çalışmada Moldova’da en üst eğitim seviyesine sahip olanların, Romanya’da ise orta eğitim seviyesinde olanların daha fazla vergiye uyum sağladıkları Romanya’da üst eğitim seviyelerine çıkıldıkça vergiye uyumun azaldığı gözlemlenmiştir (McGee, 2009: 11-16). Türkiye’de yapılan araştırmalarda üniversitede mezun olan vergi mükelleflerinin üniversite mezunu olmayanlara oranla daha yüksek vergi ahlakı skoruna sahip oldukları ve dolayısıyla vergi kaçırma eğilimlerinin daha düşük olduğu belirtilmektedir. Okur-yazar mükellefler, lise, mesleki/teknik lise, üniversite ve meslek yüksekokulunu bitirmiş mükelleflere nazaran vergi ödemeye yönelik daha düşük düzeyde ahlaki duyarlılık gösterdikleri tespit edilmiştir (Saruç ve Sağbaş, 2003: 79; Tuay ve Güvenç, 2007: 96).

Verginin tanımlanması öğrenim düzeyi yükseldikçe, daha çok karşılık ve toplumsal fayda esasına dayandırılmaktadır. Vergiyi karşılık ve toplumsal fayda olarak görme oranı, orta öğrenim mezunlarında %60.3 yükseköğrenim mezunlarında ise, %62,5’tir. İlköğrenim mezunu mükelleflerin %50.5’i, vergiyi askerlik gibi bir vatandaşlık görevi olarak görmektedir. Yükseköğrenim ve üstü dereceye sahip olan vergi mükellefleri ödemiş oldukları vergiyi daha çok “*kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak görürken*”, ilköğretim mezunu mükellefler ise, ödemiş oldukları vergiyi daha çok “*bir yük ve bir ödev*” olarak görmektedirler (Muter vd., 1993: 34; Çiçek vd., 2008: 248).

1.3.1.1.5. Mesleki Durum

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerden biri de kişinin mesleğidir. Her meslek grubu farklı bir vergi uyumu davranışında bulunabilir. Yükümlünün ait olduğu referans grubunda (özellikle mesleki) kaçakçılık eğilimi

yaygınlsa, bu durum bireysel olarak yükümlünün vergi ödeme azminin ve şevkinin kırılmasına neden olabilecektir (Batirel, 1996: 53). Bazı meslek gruplarının daha fazla vergi yüküne sahip olması veya diğer mükelleflere göre daha fazla vergi verdikleri düşüncesinde olmaları bazı meslek gruplarının ortak bir tavır takınmalarına neden olabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007: 21).

Vergi mükelleflerinin mesleklerinden dolayı daha fazla vergi yüküne maruz kalmaları halinde vergi teorisi açısından farklı tercihler yapmaları beklenir (Demir, 2008:126) Bu mükellefler vergilerini başkalarına yansıtarak vergiden bir şekilde kurtulabilirler. Bazıları çok çalışarak buna tepki verirken; bazıları da elde ettikleri gelirlerinden vazgeçerek çalışmamayı yeğleyebilir. Vergi nedeniyle bazı mesleklerin avantajlı duruma gelmesi kişilerin verimli olarak çalıştıkları mesleklerden koparak daha az verimli yerlerde çalışmalarına da neden olabilir (Çataloluk, 2008: 221).

Mükelleflerin meslekleri ile vergi uyum düzeyleri arasındaki ilişkiyi açıklayan yaklaşımlarda özellikle kendi işinde çalışanlar, part-time çalışanlar, kendi adına ve bağımsız çalışan meslek gruplarının vergi kaçakçılığı eğiliminin yüksek olduğu belirtilmektedir (Torgler, 2007:123). 2006 yılında Torgler ve Schneider tarafından yapılan bir araştırmada doktorlar, avukatlar, muhasebeciler gibi bazı mesleklerin etik kodları daha yüksek olduğundan sözkonusu mesleklere sahip olan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının daha yüksek olacağı belirtilmiştir (Tuay ve Güvenç, 2007: 22).

1.3.1.2. Vergi Ahlâkı

Ahlak, insanlar arasındaki ilişkilerde “iyi” ya da “doğru” ya da “kötü” ya da “yanlış” olarak tanımladığımız değer yargıları anlamına gelmektedir. Ahlak insan ilişkilerinde nasıl hareket edilmesi ya da nasıl hareket edilmemesi gerektiğini gösteren oluşmuş ve hazır değer yargılarıdır (Aktan, 2006: 131). Toplumların sahip olduğu ahlaki değer, inanç ve kültür mükelleflerin davranışlarını belirleyebilmektedir. Vergi mükelleflerinin davranışlarını belirleyen en önemli etmenlerden bir tanesi mükellefin sahip olduğu vergi ahlâkı ve vergi zihniyetidir. Vergi zihniyeti, *“vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısındaki takındıkları genel tavır”* olarak

tanımlanmaktadır. Vergi zihniyeti içinde yer alan vergi ahlâkı ise “*vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır*” olarak tanımlanmıştır (Turhan, 1998: 199). Torgler (2003a: 5)’da vergi ahlakını içsel bir motivasyon olarak tanımlamıştır. “*İçsel motivasyon (intrinsic motivation)*”, dışsal bir baskı ve zorlama olmadan vergi verme konusundaki isteklilik ve ahlaki yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (Kornhauser, 2007: 139-142).

İçsel motivasyon, mükelleflerin vergi ödemelerinde en önemli faktörlerdendir (Frey ve Feld, 2002a: 3). Vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini gerçeğe uygun olarak yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyi vergi ahlakına bağlıdır (Akdoğan, 2011:190). Bazı mükelleflerin neden yüksek vergi uyumuna sahipken, diğerlerinin neden vergi uyumuna sahip olmadıkları konusunda büyük ölçüde vergi ahlakı belirleyici olmaktadır (Torgler, 2008: 1250). Vergi ahlakına sahip bireyler vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını zamanında tam olarak yerine getirirler (Muter, vd., 1993: 29; Schmolders, 1976: 111).

Vergi ahlakı bakımından dört tip vergi mükellefi vardır. Bunlardan ilki, Sosyal Mükellef (social taxpayer) tipidir. Bu mükellef tipi toplumsal normlardan, utanç, suçluluk duygusundan, diğer insanların davranış ve düşüncelerinden etkilenirler. Vergi kaçığına neden olduklarında kendilerini suçlu hissederler. Vergi kaçakçılığı suçundan yakalandıklarında utanç duyarlar. Diğer mükelleflerin vergilerini tam ödedikleri düşüncesinde iseler onlar da vergilerini eksiksiz verirler. Diğer mükelleflerin vergi kaçırdığı düşüncesinde iseler vergiye karşı uyum dereceleri azalır. Dürüst olmayan vergi mükelleflerine karşı öfkeli dirler. İkinci mükellef tipi, İçten (Asli) Mükellef tipidir (Intrinsic Taxpayer). Bu mükellefler, dışardan herhangi bir zorlamaya gereksinim duymadan vergiyi bir görev gibi bilip vergi vermekten kaçınmayan mükelleflerdir. Başkalarının davranışlarından etkilenmezler. Bu mükellef tipi vergi ödemelerini dürüst bir şekilde yapmalarına rağmen sık sık vergi denetimine tabi tutulduklarında bundan olumsuz yönde etkilenirler. Bu durum onların denetim kurumlarına olan güvenlerinin azalmasına neden olur. Bu mükellefler sıkı denetimi, devletin vergiye uyumlu olan davranışlara saygı göstermediği şeklinde yorumlarlar. Bu durum vergi ahlaklarının azalmasına neden olur. Üçüncü mükellef tipi, Dürüst Mükellef (Honest Taxpayer) tipidir. Bu tip mükellefler, vergi kaçırmayı düşünmeyen mükelleflerdir. Vergi kaçaklığından

ziyade vergi yatkınlığı daha fazla olan bu mükellefler farklı vergi uygulamalarından etkilenmezler. Saygınlık kaybı, dışlanma, ayıplanma gibi sosyal yaptırımlara önem verirler. Dördüncü mükellef tipi ise, Vergi Kaçakçıları (Tax Evader) olarak tanımlanmaktadır. Bu mükellefler vergi cezaları ve vergi denetimleri yetersiz olduğunda vergi kaçırmaktan çekinmeyen kişilerden oluşmaktadır. Bu tip mükellefler hiçbir ahlaki değerleri olmayan vergi kaçırma eğilimine uyma görüntüsü verirler (Torgler, 2003a: 189-190).

İnsanlar içinde yaşadıkları toplumdan etkilenirler. İnsanların içinde yaşadığı toplumda vergi ahlak düzeyi yüksek ise, bu durum toplum içinde yaşayan bireyler üzerinde olumlu bir baskı meydana getirecektir. Böylece toplumun vergi ahlakı, vergi karşısında ortaya çıkan negatif davranışlar bakımından bireyler üzerinde caydırıcı bir etkisi olabilecektir (Tosuner ve Demir,2007: 13). Toplumdaki bireyler bencil bir kişiliğe sahipse vergi ahlakı düzeyi düşük olacaktır. Buna karşın insanların bencil olmadığı toplumlarda ise, vergi ahlakı düzeyinin daha yüksek olacağı iddia edilmektedir. Örneğin yapılan bir çalışmada birleşme sonrasının Almanyası'nda Batı bölgesinin Doğu'ya göre daha egoist olduğu egoist olan Batı bölgesinin Doğu'ya göre daha düşük vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Torgler, 2003a: 38-39).

Vergi mükelleflerinin vergi ahlak düzeyini belirleyen başlıca üç faktör vardır. Birincisi, suçluluk duygusu ve toplumsal kurallar türünde moral değerler ve duygular. İkinci faktör, mükellefin adalet algısı özellikle vergi sisteminin adil olup olmaması vergi ahlakı bakımından önem arz etmektedir. Üçüncü faktörde, vergi mükellefleri ile hükümet arasındaki ilişkidir (Torgler, 2007: 18-50). Bireylerin toplumsal kuralları ihlal etmesi onlara aykırı hareket etmesi toplum tarafından dışlanabileceği gibi bireyin kendisi de pişmanlık ve suçluluk duygusu hissedecektir. Vergi sisteminin adil olmaması vergi mükelleflerine adil davranılmaması mükelleflerin vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyecektir. İnsanlar, diğer sosyal ve ekonomik konularda ahlaklı davranabilirler. Ancak vergi yönetimine, siyasal iktidara veya devletin diğer kurumlarına karşı olumsuz bir tutuma sahip olmaları durumunda, vergi açısından ahlaki davranışlarda bulunmayabilirler. Bundan dolayı, ülkede vergi ahlakının sağlanması öncelikle vatandaşlara devlet ve devlet kurumlarının iyi anlatılması ve içsel kabulünün sağlanması gerekir (Tosuner ve Demir, 2007: 14).

Vergi ahlakı kavramı ile ilgili üç yaklaşım ortaya çıkmıştır. Birinci görüş, vergi kaçakçılığını tamamıyla reddeder dini gerekçeler ve toplum içinde yaşayan ve toplumun sunduğu hizmetlerden yararlanan mükelleflerin çoğunluğa uyarak toplumsal ihtiyaçlara katkıda bulunmak zorundadır. İkinci görüş, devletin yasadışı bir örgüt olduğunu bu nedenden dolayı vergilerin de ödenmemesi gerektiğini iddia etmektedir. Üçüncü görüş de vergi kaçakçılığının bazı şartlara göre etik, bazen de etik dışı olabileceği iddia edilmektedir (McGee ve Cohn, 2006: 8-10).

Vergi ahlakı, vergi uyumu ile olumlu ilişkisine karşılık kayıt dışı ekonomiyle negatif bir ilişkisi bulunduğu araştırmalarla desteklenmiştir (Tuay ve Güvenç, 2007: 24). Vergi vermeyi bir ödev ahlakı olarak benimseyen ve vergi kaçakçılığına olumsuz bakan, vergi kaçakçılığını kınayan bir toplumda kişilerin vergiye gönüllü uyumunun hiçbir zorlama olmadan sağlanacağını söylemek mümkündür (Aktan, 2012: 19). Bir toplumda vergi ahlak düzeyi, vergi sistemlerini de doğrudan etkilemektedir. Beyan esasına göre vergi matrahının tespit edildiği bir vergi sisteminin başarısı, büyük oranda vergi mükelleflerinin vergi ahlakına bağlı olacaktır. Vergi ahlakı düşük olan ülkelerde gelirlerin dolaylı vergilere ve kaynakta kesme yöntemine göre toplamaya ağırlık veren bir sistem daha başarılı olacaktır (Şenyüz, 1995: 34). Türkiye’de vergi ahlakının ölçülmesi ve vergi ahlakının vergi kaçırma davranışı üzerindeki etkisi ile ilgili olarak yapılan bir anket çalışmasında vergi ahlakının vergi ödemede önemli bir faktör olduğu tespit edilmiştir (Saruç ve Sağbaş, 2003: 79).

Bir mükellefin vergi ahlakı davranışı kişinin iç dünyasına bağlı olan siyasi sisteme güven, siyasi sürece katılıma, meşruiyet algısı, adalet algısı, vergi otoritesi tarafından iyi ve saygılı muamele görme gibi faktörlerin etkisi altındadır (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 72).

1.3.1.3. Devlete Güven Düzeyi

Mükelleflerin vergi açısından davranışını belirleyen birçok sosyal ve kültürel etmen bulunmakla birlikte, içinde yaşadığı devlet ve devlet kurumlarına duyulan güven ile vatandaşlık bilinci sözkonusu etmenlerin başında gelmektedir (Cullis ve Lewis, 1997: 310). Güven, sosyal düzenin, istikrarın ve dayanışmanın sürdürülmesine katkı sağlayan, daha geniş bir toplum meydana getirilmesinde

bireyler arasında bir köprü kuran, sosyal işbirliğini kolaylaştırıcı bir özelliğe sahiptir. Güven toplumsal ağlarla karşılıklılık kuralları arasında bir bağlantı sağlar (Job ve Reinhart, 2004: 2).

Devlet ile yükümlüler arasındaki ilişki psikolojik sözleşme olarak tanımlanmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 87). Devlet ve vergi mükellefleri arasındaki bu psikolojik vergi sözleşmesinin geçerli olmasındaki en büyük faktör devlet ile mükellefin birbirine olan güvenidir (Torgler, 2003a: 213). Devlete güvenme vergi ahlakının sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Vatandaşların hükümete, vergi idaresine ve hukuk sistemine güvenmesi, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu arttırmaktadır. Bu nedenle bu aktörler güvenilir olmak durumundadır (Torgler, 2007: 18). Ayrıca mükelleflerin devlet başkanına ve onun icraatlarına yönelik güven duygusu yüksekse vergiye uyumu da yüksek olacaktır (Torgler, 2007: 197). Vatandaşların tercihlerini dikkate alan kurumlar halk tarafından daha fazla desteklenecektir (Torgler, 2003a: 212).

Devlet yetkilileri ile mükellefler arasındaki karşılıklı işbirliği ve güven, vatandaşların kendilerini yasaların bir parçası olarak görmelerini sağlayacaktır. Bu durumda vergilerini dürüst ve kendiliğinden öderler. Mükelleflerin güveni yüksekse toplumsal ihtiyaçların karşılanmasını bir görev olarak kabul edeceklerdir. Vatandaşların devlete ve vergi idaresine güvenmediği bir ortamda devletin vergi toplamak için güç kullanması gerekecektir (Lozza, Kastlunger, Tagliabue ve Kircler, 2013: 52).

Toplumun çeşitli kurumlara ve herşeyden önce devletin kurum ve kuruluşlarına yeterince güven duyması devlet vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olması, vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak yeterince yerine getirilmesi açısından önemlidir (Gencel ve Kuru, 2012: 34). Çünkü herhangi bir sistemin kurumlarına güven duyulması, o sistemin meşruiyetinin bir göstergesidir. Buna göre, kurumlarına yeterince güvenilmeyen bir sistem vatandaşların gözünde haklı, adil, doğru, meşru olamayacağı belirtilmektedir (Tunçer, 2002: 118). Devletin meşruiyetini kabul etmeyen ve devlete güven duymayan bir yükümlünün üzerine düşen vergiyi zamanında tam olarak ve isteyerek ödemesi beklenmemelidir. Devlete duyulan güven arttıkça vergi uyumu ve ahlâkı artacaktır (Işık, 2009: 862).

Mükellefte devletin iyi yönetilmediği, vergilerin yerinde kullanılmadığı, verimli alanlara harcanmadığı şeklinde oluşabilecek bir algı mükelleflerin vergi vermesini olumsuz yönde etkileyecektir. Benzer şekilde devletin vergi hususunda adil olmadığı, haksız yere fazladan vergi aldığı yönünde bir algı varsa bu durum verginin reddine yönelik eğilimleri arttıracaktır. Mükellefler vergi verdikleri devletin her zaman ve her şartta kendilerini koruyan, kollayan, refah içinde yaşamaları için çaba harcayan ve varlığını vatandaşlarının varlığına borçlu sayan bir varlık olarak görmek isterler. Bu isteklerin karşılanma derecesi, mükelleflerin devlete olan güvenini arttıracaktır (Tosuner ve Demir, 2009: 2-3). Ayrıca devlete duyulan güvenin düşük olması kamu gelirlerinin azalmasına neden olabilir. Bu durum devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesini güçleştirecektir (Torgler, 2003b: 129).

Devletin denetimleri arttırması psikolojik etki olan nefret etkisi ya da kin etkisine göre devlet ile mükellef arasında mevcut olan güven yok olacaktır. Bu durum vergi ödevini negatif yönde etkileyecek mükellefin vergi vermede asıl motivasyonu olan vergi ahlakını bozarak daha fazla vergi kaçırmasına sebep olabilir (Bayraklı vd., 2004: 12). Dolayısıyla devlet güvenilir hareket ettiği ve şeffaf olduğu sürece, mükelleflerin vergiye uyumları da sağlanmış olacaktır. Aksine devlet ile mükellefler arasında güven ortamı sağlanmadığında, mükelleflerin vergi vermemesi halinde ortaya çıkacak muhtemel psikolojik yük azalacak, bu durum da mükelleflerin vergi uymunun azalmasına neden olabilecektir (Tuay ve Güvenç, 2007: 26). Öte yandan devlet ile vatandaş arasında güven tesis edildiği durumlarda vergi yönetiminde işlem maliyetleri ve uygulama maliyetleri de azalır (Aktan ve Çoban, 2006: 149).

Yapılan bir araştırmada (Kircler vd., 2008: 213) vergi idaresinin sık sık denetim yapması ve bunu sorgulayıcı bir şekilde yapması devlete olan güveni olumsuz yönde etkilemektedir. Torgler (2004)'ın geçiş ekonomilerini incelediği çalışmada hukuk sistemine ve hükümete olan güvenin mükellefin vergi ahlakını pozitif yönde etkilediğini belirtmiştir.

İzmir ve Aksaray'da gelirlerini beyanname ile bildiren 321 mükellef üzerinde yapılan bir ankette siyasal kurumlara güvenin ve kamu yönetiminin kalitesiyle ilgili algının güçlendirilmesinin vergi uyumu ve vergi ahlâkına pozitif

yönde etki ettiği belirtilmektedir (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 85). İpek ve Kaynar'ın (2009:179) Çanakkale ilindeki gelir vergisi mükellefleri üzerinde yaptığı bir anket çalışmasında, vergi ödemek devlete bağlılığın bir göstergesi olduğunu düşünenlerin oranı %76,3'tür. İzgi ve Saruç'un üniversite öğrencileri üzerinde yaptığı bir anket çalışmasında anketi cevaplayan üniversite öğrencilerinin yüzde %46,7'si devlete güvendiğini belirtirken, %26,62'si güvenmediğini belirtmiştir. En yüksek vergi ahlakına sahip kişilerin devlete güveniyorum ifadesine en çok katılanlar oldukları tespit edilmiştir (İzgi ve Saruç, 2011: 138).

1.3.1.4. Demokrasi ve Katılımcılık

Demokrasi halkın yönetimi veya iktidarı demektir. Demokraside iktidar halka aittir (Sartori, 1993: 22). Demokrasi yönetenlerin, seçilmiş temsilcilerinin rekabeti ve işbirliği yoluyla, dolaylı olarak hareket eden vatandaşlar tarafından seçildiği, seçilen yöneticilerin yaptıklarından dolayı kamusal alanda sorumlu tutuldukları bir yönetim şeklidir (Schmitter ve Karl, 1995: 68). Demokrasi insanın yalnızca insan olmasından dolayı sahip oldukları hak ve hürriyetlerini kullanmasına imkân tanır (Doğan, 2007: 147). Demokrasilerde verginin temelini oluşturan zorlayıcı (cebri) özelliği bir ölçüde de olsa azaltacağı belirtilmektedir. Çünkü demokraside bireyler gerek vergilendirme gerekse harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yaparak seçmektedirler. Bu etken parlamenter demokrasinin ortaya çıkmasının hareket noktası olmuştur (Çağan, 1980: 131).

Doğrudan demokrasi ve yerel özerklik vergi ahlakının yükselmesinde önemli bir faktör olarak görülmektedir. Mükelleflerin vergi affına karar vermeleri ya da vergi kanunlarının yapılmasında rol oynamaları onların vergi ahlakı düzeyini arttırmaktadır (Torgler, 2007: 41). Vergi politikalarına halkın katılımının sağlanması vergi politikaları belirlenirken mükelleflerin ihtiyaçlarının dikkate alınacağı anlamına gelmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 185). Demokrasiyi destekleyen bireylerin ülkeleri ile kendilerini özdeşleştirmeleri ve bu nedenden dolayı hayatlarından memnun olmaları onların daha fazla vergi ahlakına sahip olmalarını sağlamaktadır (Sa, Martins ve Gomes, 2015: 240-250).

Demokratik yönetimlerde vatandaşlar vergi politikalarını seçimler yoluyla etkileyebilmektedir. Seçmenler, kendilerine uygun partiyi ilgili partinin vergi

konusundaki politikalarını inceleyerek belirleyebilmektedirler. Seçmenlerin vergi açısından kendilerine uygun olan partiyi seçmeleri onların vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştırıcaktır (Şenyüz, 1995: 80-82). Demokratik ülkelerde vergi almak zor, buna karşılık çıkarılan vergi kanunlarını uygulamak daha kolaydır. Totaliter yönetimlerle yönetilen ülkelerde parlamentolar göstermelik oldukları için, vergi kanunlarını parlamentolardan geçirmek kolay vergi kanunlarına vergi mükelleflerinin direncini kırmak zordur (Türk, 2010:142).

Demokrasinin etkin şekilde uygulandığı ülkelerde, vatandaşların yasal düzenlemelerden doğrudan söz sahibi olması, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişki “psikolojik bir anlaşma” olarak tanımlanmakta ve demokratik ortamda mükelleflerin vergiye uyumu daha yüksek düzeyde gerçekleşebilmektedir. Doğrudan demokrasinin olduğu yerlerde vergi mükellefleri vergilerin karşılığında kamu hizmetlerinin kendilerinde ortaya çıkaracağı faydayı daha fazla hissetmekte ve vergi ödeme eğilimi artmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 89-90).

Feld ve Frey (2002) tarafından İsviçre’de yapılan bir araştırmada siyasal katılım arttıkça, vergi ahlâkında da artış olduğu tespit edilmiştir. Portekiz’de yapılan bir araştırmada demokratik siyasi rejimin varlığı bireylerin içsel motivasyonunu olumlu yönde etkilediği gözlenmiştir (Sa, Martins ve Gomes, 2015: 240-250). Torgler (2003a: 213), siyasal katılımçılık ve vergi ahlâkı arasında güçlü bir ilişkinin bulunduğunu belirtmektedir. Yine Torgler vd. (2003: 392)’nin yapmış oldukları bir çalışmada vergi konularının oylanmasının vergi ahlâkı üzerinde pozitif bir etki yarattığını belirtmişlerdir.

Türkiye’de yapılan çalışmalara bakıldığında Çanakkale ilinde yapılan bir çalışmada katılımçılarının %88,8’i “*vergi politikaları belirlenirken mükellef ihtiyaçlarının dikkate alınmadığını*” belirtmişlerdir. Böyle bir algının yaygın olması, mükelleflerde vatandaş olarak önemsenmedikleri hissini ortaya çıkmasına neden olmakta ve mükelleflerin vergiye uyumlarını negatif yönde etkileyebilmektedir (İpek ve Kaynar, 2009: 185).

1.3.1.5. Milli Gurur

Vergi ödeme ya da ödememe açısından mükelleflerin psikolojik tutum ve davranışlarını belirlemede etkili faktörlerden biri de milli gururdur. Milli gurur

toplum kimliğinin oluşmasını sağlayan ve bireyin toplum içindeki davranışlarına etki eden bir faktördür. Milli gurur grupların, organizasyonların ve toplumda yaşayan bireylerin işbirliğini sağlamaktadır. Yaşadığı toplumla, ülkesiyle ne kadar gururlanırsa bireylerin vergi ahlakının da o denli yüksek olması beklenmektedir (Torgler ve Scheineder, 2004: 10-11). Milli gururun vergi uyum yazınında tamamen ihmal edilen bir alan olmasına rağmen Torgler'in yaptığı çalışmalarda milli gururun vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğine dair sonuçlar elde edilmiştir (Torgler, 2007: 41). Torgler ve Scheineder (2004: 26)'in çeşitli Avrupa ülkelerini karşılaştırdıkları çalışmalarında, milli gururun vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğine yönelik bulgular elde edilmiştir. Vergi mükellefleri ülkeleri ile ne kadar gurur duyarsa vergi ödeme konusundaki istekleri de o ölçüde yüksek olacaktır.

Normal şartlarda vergilerde bir artış yapılırsa bu duruma mükelleflerin tepkisinin şiddetli olması beklenir. Oysaki ülkenin herhangi bir sebeple olağanüstü bir ortamda (savaş, tabi afet vb) bulunması halinde mükellefler artan vergilere tepki göstermeyerek bunu bir görev anlayışı kabul ederek ona göre hareket edeceklerdir (Çataloluk, 2008: 226).

Torgler ve Schneider (2007:465)'in İsviçre, Belçika ve İspanya'daki araştırma verilerine dayanarak yaptıkları çalışmada yasal sisteme devlete, parlamentoya olan güven, milli gurur ve demokrasinin gelişmişlik düzeyinin vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini tespit etmişlerdir.

Çanakkale ilinde yapılan bir anket çalışmasında olağanüstü zamanlarda yeni vergilerin konulması ya da vergi oranlarının yükseltilmesinin doğal olduğunu düşünenlerin oranı %37,4; bu düşünceye katılmayanların oranı ise %52,2'dir. *“Olağanüstü dönemlerde getirilen ek yükümlülükler bu durum ortadan kalktıktan sonra kaldırılması gerektiğini”* düşünenlerin oranı %85,2'dir (İpek ve Kaynar, 2009: 183). Demir ve Gülten'in Türkiye genelinde yaptıkları bir anket çalışmasında Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaktan gurur duyduğunu belirtenlerin oranı %81,4'dir (Demir ve Gülten, 2013: 282).

1.3.1.6. Din

Din toplum hayatında insanların tutum ve davranışlarını belirleyen ve etkileyen çok önemli bir faktördür. Bilhassa eski çağlarda, sosyal düzeni her alanda belirleyen kurallar dini kurallardır. Yaşamını önemli ölçüde dini referanslara dayalı olarak sürdüren bireyler, doğal olarak kutsal kitaplar ve dini referansların vergileme konusundaki emir ve tavsiyelerine uyma eğilimi gösterirler. Dini inançları kuvvetli olan bireylerin, dini referanslara dayandırılan vergiler hususunda daha duyarlı davrandıkları ileri sürülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 151). Dini inançlara dayandırılmayan veya bunun tersi bir düşüncede olan bir mükellefin ise, vergi verme konusunda istekli olmayacağı veya en azından bunu kabul etmeye razı olmayacağı ve vergi vermeye karşı direnç göstereceği ileri sürülmektedir (Çataloluk, 2008: 221). Ancak hangi gerekçeyle alınırsa alınsın, vergiler kamu hizmetlerinin finansmanı için kullanılmaktadır. Bu nedenle, vergi vermek birçok dini inanç tarafından kutsal bir görev olarak kabul edildiği belirtilmektedir (Şenyüz, 1995: 48).

Dini öğretilere bakıldığında vergi kaçırmanın yasaklandığı ve vergi kanunlarına uyulmasının tavsiye edildiği görülmüştür. Bahai ve mormon dinlerinde vergi kaçakçılığı, devletle itaatsizlikle özdeşleştirildiği için, Yahudi inancında etik değerlere aykırılık oluşturduğundan yasaklanmıştır. İslam inancında vergi ödeme, zekât ödeme olarak kabul edilerek Allah'a ibadet olarak görülmüş ve zekâta yoksullara yardım etme bakımından büyük önem verilmiştir. Katolikler de ise bazı durumlarda vergi kaçakçılığına izin verilebileceği kabul edilmiştir (McGee, 2009: 3).

Din bireylerin davranışlarına etki eden ve onları olumsuz davranışlarda bulunmasını engelleyen bir etmen olarak kabul edilmekte ve dinin vergi kaçırma hususunda caydırıcı olacağı belirtilmektedir. Bu durumun dindar kişilerin vergi ahlak düzeylerinin daha yüksek olmasını sağlayacağı iddia edilmektedir (Alm ve Torgler, 2005: 11). Torgler (2003c: 25)'in otuz iki farklı ülkede yaptığı çalışmalarda dindarlık ile vergi ahlakı arasında güçlü ve pozitif yönlü bir korelasyon olduğunu tespit etmiştir. McGee ve Cohn (2006: 19) tarafından dinler arasında bir karşılaştırma yapan araştırmada yedi farklı dinsel inancı (İslam, Budizm, Hinduizm, Protestanlık, Katolik, Yahudilik ve Ortadoksluk) ele almış ve bu dinlere mensup bireylerin vergi ahlakı düzeylerini karşılaştırmışlardır.

Sözkonusu çalışmaya göre vergi ahlak düzeyi en yüksek olan Budizm inancına sahip kişiler iken, Müslümanlarda en yüksek ikinci vergi ahlak düzeyine sahip kişiler olarak tespit edilmiştir. Müslümanları Hindular, Protestanlar, Katolikler, Yahudiler ve Ortodoksların takip ettiği tespit edilmiştir.

Demir ve Gülten'in Türkiye genelinde yaptıkları bir anket çalışmasında yaşantısında dini kuralların önemli olduğunu belirtenlerin oranı %67,3'tür (Demir ve Gülten, 2013:282). Yapılan başka bir çalışmada ankete katılanların yüzde 84,6'sı "*dini inancına göre vergi kaçırmanın günah olduğunu*" ifade etmişlerdir. En yüksek vergi ahlâkı ortalamasına sahip bireylerin aynı zamanda dini açıdan "*vergi kaçırmanın günah olduğu*" düşüncesine katılan bireyler oldukları tespit edilmiştir (İzgi ve Saruç, 2011: 140). Demir (2008: 163)'de toplumda dini kuralları önemseme durumu arttıkça vergi ahlakının arttığını tespit etmiştir.

1.3.1.7. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, "*vergilerin amaç ve fonksiyonları hakkında bireyin sahip olduğu farkındalık düzeyi*" şeklinde tanımlanmaktadır (Demir ve Gülten, 2013: 283). Vergi bilinci aynı zamanda kamu hizmetlerinin yapılması açısından verginin önemli olduğunu bilen toplumun, kişilerin, vergi konusundaki ödevlerini yapma istekliliklerinin seviyesidir (Akdoğan, 2011: 189). Bu isteklilik seviyesi ne kadar fazla olursa vergileme konusunda amaca o kadar çok yaklaşmış olur. Çünkü vergi bilincinin güçlü olduğu toplumlarda bireyler verdikleri vergilerin kendilerine nasıl fayda sağlayacağını dolayısıyla verdikleri vergilerin nerelere harcandığını bilirler ve bunun sonucunda kendilerine düşen vergi ile ilgili sorumluluklarını kendiliğinden yerine getirirler (Organ ve Yegen, 2013:243).

Vergi kaçakçılığı ve vergi kayıplarının önlenmesi için hukuki ve idari tedbirlere başvurmak her zaman etkili olmaz. Öncelikle yapılması gereken mükellefin vergi vermenin hukuki ve sosyal bir ödev olduğuna inandırılmasıdır. Vergi vermemenin, "*topluma karşı işlenmiş bir suç*" olduğu kabul edilmelidir. Mevzuata uygun hareket etmeyen, vergi vermemeyi meziyet sayan bir düşüncenin vatandaşlık şuuru ile bağdaşmayacağı mükelleflere iyi anlatılmalıdır (Yeniçeri, 2004).

Mükellefin vergi bilincinin oluşturulmasında mükellefte kendisi tarafından ödenen vergilerin kamu hizmetlerinde kullanıldığı ve adil bir vergi sisteminin var olduğu duygusu verilerek sağlanabilir. İletişim araçlarındaki gelişmeler, mükelleflerin eğitim düzeyinin yükselmesi ve açık toplum özelliklerinin kazanılması neticesinde, vergi mükellefleri ödedikleri vergilerin nerelerde ve ne şekilde kullanıldığından haberdar olabilmektedirler. Vergilerin mahiyet itibariyle mükellefe bir karşılık isteme hakkı vermeyen şartsız bir yükümlülük olması, vergi mükelleflerinin bu konuda bir tepki vermeyecekleri anlamına gelmemektedir (Cansız, 2006: 132). Bundan dolayı devletin almış olduğu vergilerin harcanmasında şeffaf olması, vergilerin yerinde ve verimli alanlarda kullanılması, yolsuzluk yapılmaması toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasında pozitif katkıları olabilecektir (Acar ve Merter, 2004: 10).

Vergi bilincinin güçlü olduğu bir toplumda yükümlülerin vergi ile ilgili ödevlerini hiçbir baskı olmadan kendiliğinden yapmaları vergi idaresinin vergi toplama maliyetlerinin, iş yükünün azalmasını sağlayacaktır. Vergi idaresinin iş yükünün, vergi toplama maliyetlerinin azalması vergilendirmenin aksamadan asgari sürede tamamlanmasına neden olacağından bu durum vergi idaresinin daha verimli çalışmasını sağlayabilir. Aksine vergi bilincinin oluşmadığı toplumda vergi toplama maliyetleri artacak, vergi kaçırma yaygınlaşacak vergi idaresi vergi toplamada zorluklarla karşılaşabilir. Bu durum devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin aksamasına neden olabilecektir (Organ ve Yegen, 2013: 244).

Yapılan bir çalışmada mükellefler vergi bilincinin artırılması için en çok vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi, eğitim ve öğretime önem verilerek mükelleflerin eğitilmesi, kamu harcamalarında etkinliğinin sağlanması gerektiğini düşünmektedirler. Bu sonuçlarda göstermektedir ki, mükelleflerin vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünmesi vergi bilincini negatif yönde etkileyen bir faktör olmaktadır (Çiçek vd., 2008: 82).

1.3.1.8. Sosyal Normlar

Toplumsal ilişkilerde hareketlerimizi yönlendiren ve onlara sınır koyan prensip ve kaideler vardır. Bu kaideler toplumun temelidir ve sosyal hayatın devamı için önemlidirler. Bu kaideler belirsizliği azaltarak insanlar arasındaki ilişkilerde

öngörü ve devamlılık sağlar. İnsanların toplumdaki hareketlerine denetim ve sınırlama getirir. Sosyal düzenin sağlanmasında kaideler kadar kurumlarda önemlidir. Kurum, bir arada yaşayan insanların hareketlerini, davranışlarını, alışkanlıklarını, değerlerini, gelenek göreneklerini ve inançlarını ifade eden resmi ve resmi olmayan kaidelerin toplamıdır (Aktan, 2006:132). Sosyal normlar sosyal gruplar arasındaki davranış, fikirler ve kanaatler olarak tanımlanmaktadır. Sosyal normlar gelişir ve gruplar içinde ve arasında sosyal süreçler aracılığıyla değiştirilir. Dolayısıyla normlar durağan değil, sosyal karakterlerinden dolayı belirli bir sürekliliğe sahiptir. Belirli bir sosyal grubun normları, kendilerini bu gruba özdeşleştiren insanların davranışlarını etkiler (OECD, 2010: 21). Özdeşleşmede birey birisinin veya bir grubun fikrine benzemek için uyar. Özdeşleşme sonucu uyma davranışının temelinde uyulmanın cazibesi, değeri bulunmaktadır. Uyulmanın uyanın gözündeki değeri devam ettiği sürece uyma davranışı da devam etmekte, bu değer kaybolursa uyma davranışında ortadan kalkacaktır (Kağıtçıbaşı, 1988: 69). İçselleştirme(benimseme) davranışında ise bireyler bir kurala veya görüşe onun gerçekten doğru olduğuna inandığı için uymaktadır (Kağıtçıbaşı, 1988: 70). Birey kendini sosyal bir gruba ne kadar özdeşleştirirse, grup normlarını içselleştirmesi ve dolayısıyla gruba işbirliği yapması, yani onlara uygun davranışlarda bulunması daha olasıdır (Kornhauser, 2007: 146).

Sosyal kurallar vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Vergilerin ödenmesi ile ilgili sosyal kurallar toplumdaki farklı bir şekilde bireylerin vergi ödeme davranışlarını arttırabilir veya azaltabilir (Weber vd., 2014: 19). Toplumda var olan geleneklere göre vergi ödeme yükümlülüğü kabul edilmiş ve sosyal bir kural olarak benimsenmişse bireylerin vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilenir. Toplumda vergi kaçırmak genel bir kural olmuş ve insanlar vergi kaçırdıklarında çevresindeki insanlardan vergi kaçırdıklarından dolayı utanç duymuyorlarsa vergiye uyum olumsuz yönde etkilenecektir. Bireylerin gelenekleri ihlal etmesi onlara aykırı hareket etmesi, toplum tarafından dışlanabileceği gibi bireyin kendisi de pişmanlık ve suçluluk duygusu hissedecektir. İnsanlar vergi kaçırdıkları için yaşadığı toplumun refah kaybına uğrayacağını, sahtekârlıkla itham edileceklerini düşündüklerinde vergi kaçırmak daha dikkatli hareket edeceklerdir (Torgler, 2007: 67).

Bireylerin ait olduğu referans grubu (bireyin kendine yakın hissettiği meslektaşları, arkadaşları, aile fertleri vb) bireylerin vergi kaçışma davranışı üzerinde etkili olabilirler. Sosyolojinin genel kabul görmüş bir teoremine göre, birey kendi referans grubu tarafından benimsenen düşünce ve davranışlara yönelecek, referans grubu tarafından hoş karşılanmayan, kınanan düşünce ve davranışlardan kaçınacaktır (Bayraklı vd., 2004: 212).

Utanma duygusunun ortaya çıkmasında bireyin mensup olduğu referans grubu önemli rol oynamaktadır. Genellikle bireylerdeki sosyal statü toplumun geri kalanının tercihlerine bağlı olarak oluşacaktır. Olumsuz davranışlar toplumun geniş bir alanına yayıldığında bireyler yaptıkları olumsuz davranış sonucunda daha az utanma duygusuna sahip olacaklardır (Kanniainen ve Paakkönen, 2006: 5). Vergi kaçışmanın toplumda yaygın bir davranış haline gelmesi vergi uyumunu azalmasına neden olacaktır. Sosyal kuralların varlığı durumunda vergi mükellefleri diğer mükelleflerin de vergi ödediğine ilişkin algıya sahip olduklarında vergi uyumları artacak aksine bir durumda ise azalacaktır (Alm, 2011: 18). Buna göre, kişilerin çevresindeki sevdiği insanlardan meydana gelen referans grubu vergi kaçışmayı kabulleniyorsa, kişi de vergi kaçıracaktır ve vergi kaçırdığından dolayı herhangi bir toplumsal kınama olmayacaktır. Kişi vergi kaçırdığında ve bunu çevresi öğrendiğinde, bir utanç duygusu içinde olacağına inanıyorsa bu baskıdan dolayı vergi kaçırmayacaktır.

Vergiye gönüllü olarak ödeme eğilimi sosyal sermayenin güçlü olduğu toplumlarda daha fazla olduğu belirtilebilir. Çünkü sosyal sermaye tanımı içerisinde yer alan 'güven' ve 'görev ahlakı' çok önemli bir yere sahiptir. Uygar hayat normlarının, toplumsal, iktisadi ve siyasal sistemin kaide ve kurumlarının yerleşmiş olduğu toplumlarda kişi, vergi konusundaki ödev ve yükümlülüklerini fazlasıyla gönüllü olarak yapma eğilimindedir (Aktan, 2012: 20). Vergi vermek, ulusal düzeyde ortaklaşa bir etkinliğe katılım anlamına geldiğinden mükelleflerin bir bütün olarak topluma karşı tutumu ve toplumdaki diğer bireylerin davranışlarıyla ilgili algısı işbirliği yapma ya da yapmama kararını da etkileyecektir (Yeniçeri ve Çevik, 2014: 72).

İnsanlar vergi ödeme konusunda başkalarının dürüst olduğuna inanıyorsa vergi ödeme konusunda daha istekli davranacaklardır. Eğer bireyler başkalarının

vergi kaçırdığını fark ederlerse içsel motivasyonları azalır. Bu durum vergisini zamanında ödeyen mükellefler için vergi ödememe gerekçesi olabilecektir (Torgler, 2007: 50). Yükümlülerin yaşadığı toplumda vergi vermeme konusundaki tutum ve davranışlar yaygınsa, vergi vermeyen kişiler ceza almıyorlarsa bu durum düzenli olarak vergisini veren dürüst mükelleflerin de vergiye karşı olumsuz davranışlar içine girmesine ve vergi ödemeye yönelik isteklerinin azalmasına neden olacaktır (Tuay ve Güvenç, 2007: 25). Ancak vergi kaçakçılığı toplum tarafından ayıplanan bir olay (leke) ise, bu duygu vergi kaçırın mükellefleri baskı altına alacaktır. Ve bu konuda katlanılacak maliyetlerin kaçakçılık eğilimlerinin azalmasında belirleyici olacaktır (Batirel, 1996: 53).

Brooks ve Doob, 1990; Hasseldine, Kaplan ve Fuller, 1994'in yapmış oldukları çalışmalarda başkalarının görüş ve davranışlarının ya da birinin fikir ve davranışlarıyla ilgili fikirlerinin, vergi mükelleflerinin uyum davranışı için büyük önem taşıdığını göstermektedir. Vergi ödemeye itiraz eden insanların genellikle başkalarının vergi kanunlarına uymadıklarına inanmaktadır. Bu durumun arkadaşı, aile gibi yakın çevrede daha etkili olduğu tespit edilmiştir (OECD, 2010: 20).

Bayraklı vd. (2004: 222) tarafından yapılan bir çalışmada “*eğer vergi kaçırdığım açığa çıkıp yakın çevrem tarafından bilinseydi utancımın onların yüzüne zor bakardım*” sorusuna katılımcıların %50’si katıldıklarını belirtmiş; “*vergi kaçıırırsam vicdan azabı çekmezdim*” sorusuna ise %28’i katılmıştır.

Türkiye’de yapılan anket çalışmalarında vergi kaçırın mükelleflerin diğer mükellefleri olumsuz yönde etkilediğini doğrulamaktadır (Bayraklı vd., 2004: 229; İpek ve Kaynar, 2009: 180; Çiçek vd., 2008: 81).

1.3.1.9. Vergi Kültürü

Kültür, bir toplumun, üyelerinin doğada bulabileceklerinden daha fazla doyum sağlayabilmeleri için, başardığı bütün maddi ve davranışsal düzenlemelerin toplamıdır; toplumun üyesi olarak insanın geliştirdiği bütün bilgi, sanat, inanç, ahlak, yetenek, adet ve alışkanlıklarla toplumsal kurumları içine alır. Kültür nesiden nesile geçen davranış kalıplarıdır (Kağıtçıbaşı, 1988: 262). Bir topluma ait kültürel birikim, bireyin bütün faaliyetlerinde olduğu gibi vergi verme istekliliği üzerinde de etkili olacaktır.

Ahlaki kuralları da içerisinde barındıran kültür altyapısıyla vergiye gönüllü uyum arasında çok sıkı bir ilişki bulunduğu belirtilmektedir (Aktan, 2012: 19). Toplumlarda oluşan vergi algısında mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler, ekonomik anlayış, dil, din, tarih gibi birçok etmenin biraraya gelmesinden oluşan kültürün, vergisel açıdan da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 10).

Bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkenin tarihsel kültürü içinde yer alan ve tarihsel kültürle sürekli etkileşim içinde olan ulusal vergi sistemine bağlı tüm resmi gayri resmi kurumların bütünüdür (Nerre, 2008: 155). Vergi kültürü, vergileme ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir alanı içine almaktadır. Kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş kurumlar vergi kodlarını (kurallarını) belirler. Vergi kodlarının belirlenmesinde ikinci etken çevre ve kısıtlamalarıdır. Vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi otoriteleri, uzmanlar (örnek vergi danışmanları), ve akademisyenler vergi kodunun bir parçası sayılmaktadırlar. Sayılan bu grupların vergiyle ilgili algı, tutum ve davranışları o toplumdaki kültürel normların, etik değerlerin etkileşiminden büyük ölçüde etkilenmekte ve bir vergi kodu ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu vergi koduyla beraber gruplar arasındaki etkileşim, sosyal bağlar ve sosyal ağlar ne kadar çok artarsa vergi kültürü de o oranda artacaktır (Nerre, 2008: 156).

Vergi kültüründe vergi ödeme kültürü ve vergileme kültürü yer almaktadır. Vergi ödeme kültürü mükellefin vergiye karşı tutumlarını içerirken, vergileme kültürü vergi otoritesinin vergileme hususundaki tutum ve uygulamalarını içerir. Burada temel aktör vergi otoritesidir. Vergileme hususunda tarihsel süreçte şekillenerek bugüne kadar gelen yapı, kurum politikalarından, vergi idaresi çalışanlarının ve maliye bürokratlarının algı, tutum ve davranışlarına kadar uzanan geniş bir alanda vergileme kültürü şekillenir. Ulusal vergi sisteminin yapısı ve bu yapı içerisinde oluşturulan vergi politikaları ve uygulamalarının tamamı vergileme kültürünün bir yansımasıdır (Canbay ve Çetin, 2007: 59).

Vergi kültürü vergi sisteminin DNA'sıdır (Işık, 2009: 858). Toplumun geleneklerine, inançlarına uygun olarak düzenlenmeyen vergiler tepkiyle karşılanabilecektir (Tosuner ve Demir, 2009: 14). Bu nedenle belirli bir vergi sisteminin farklı bir vergi kültürüne aktarılması kurumsal çatışmaların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Nerre, 2008: 156). Vergi kültürü bir anlamda bir

ülkedeki vergi kurallarının diğer ülkelere aktarılmasına engel bir faktör olarak değerlendirilebilir (Nerre, 2008: 164).

Uzun zaman içinde şekillenen ve örfelere benzeyen vergi kültürü, toplumun vergiyi algılamasına ve vergi ahlakına yansır (Tosuner ve Demir, 2009: 11). Vergi ahlakı açısından bakıldığında vergi kültürü, “*toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymalarıdır*” (Işık, 2009: 856). Vergi kültürü toplumun ahlaki değerlerini ve belirli davranış kurallarını yansıtmaktadır. Bu farklı değerlerin ve kuralların etkileşimsel süreci içerisinde vergi kültürü ortaya çıkar (Richardson, 2008: 68). Toplumun yapısında varolan dürüstlük, adalet ve görev duygusu gibi değerler etkileşimi vergi kültürünün oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Bu değerler devlet ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşimi hızlandırır (Nerre, 2008: 155).

Vergi kültürü, bireylerin sahip oldukları vatandaşlık bilinci, inanç ve gelenekler, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, diğer mükellefler ile ilgili düşünceler, kamu hizmetlerinin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve gelirlerin etkin kullanımı, vergi afları, vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi, siyasal faktörler, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi etmenler tarafından etkilenmektedir (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 2). Mükelleflerin vergi ödeme eğilimi, vergi ile finanse edilen kamu mallarından fayda sağlamaları, hükümetin mükelleflere güven vermesi ve tarafsız davranması, adil bir vergi sisteminin olması, devlette yozlaşmanın olmaması, vergi idaresi görevlilerinin mükelleflere davranış şekilleri, vergi kanunlarının kalitesi, hesap verilebilirlik, şeffaflık vergi kültürünün oluşmasında olumlu yönde katkı sağlayacaktır (Chuenji, 2014: 30).

Olumlu ve etkili bir vergi kültürü, mükelleflerin devlete bağlılığını arttırarak devletin zorlayıcı gücünden çok gönüllü bir şekilde vergi ödemelerini sağlar. Ayrıca devlet ve vergi idaresine karşı güven oluşturulması, yıkıcı çatışmaların önlenmesi, mükellef ve idare çalışanlarının davranışlarının ve beklentilerinin şekillendirilerek vergi toplama ve vergiye uyum başarısını arttırma gibi yararlı sonuçları bulunmaktadır (Canbay ve Çetin, 2007: 59).

Chan vd.'nin (2000: 98), Hongkong ve Amerika'da yaptığı bir çalışmada vergi ahlakının farklı kültürel çevrelerin vergi kaçırma davranışını etkileyen önemli faktörlerden biri olduğunu belirtmiştir.

1.3.1.10. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu

Siyasal iktidar benimsedikçe devlete olan güven artmaktadır. Devlet ile vatandaşlar arasındaki güven arttıkça karşılıklı doğal bir sözleşme oluşmaktadır. Bu sözleşme ülkedeki sosyal sermaye birikimine önemli katkılar sağlar. Sözleşmenin temelini oluşturan karşılıklı güven vergisel düzenlemelerin vatandaşlar tarafından daha kolay benimsenmesi, vergi maliyetlerinin düşmesi ve hükümetleri vergi yükünü azaltmaya yönlendirmektedir (Slemrod, 2002: 12-13). Güven ortamı sağlanmadığı takdirde sözleşme bozulacak ve bu durum vergiye gönüllü uyumun azalmasına neden olabilecektir.

Devlet ile yükümlüler arasındaki ilişki sadece güven unsuruna bağlı değildir. Mevcut siyasal süreçten memnuniyet de vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebilir. Siyasal sistem iyi çalışıyor ve insanlar devleti yönetenlerden memnunsu vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonları artacağı ifade edilmektedir (Torgler, 2004: 8). Örneğin hükümetin sosyal ve ekonomik problemleri çözmede, vatandaşların beklentileri doğrultusunda kamu hizmetlerini sunmada başarısız olması hoşnutsuzluğa neden olabilecektir. Diğer yandan uygulanan politikaları vatandaşların uygun görüp görmemesi de önemlidir. Vatandaşlar ahlaki ve politik değerlerine uygun olmayan politikaları uygulayan liderlere ve kuruluşlara tepki gösterirler (Tunçer, 2002: 116).

Ayrıca vergi ahlakı ile siyaset arasındaki ilişkiyi belirleyen önemli faktörlerden biri de siyasal iktidarı benimseme durumu, mevcut siyasal süreçten memnuniyet ile birlikte vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılım düzeyidir. Siyasal katılımcılık ve vergi ahlakı arasında güçlü bir korelasyon bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılımları arttıkça, toplumdaki vergi ahlakı da artmaktadır. Mükelleflerin iktidardaki siyasal otoriteyi destekleme düzeyi arttıkça da toplam vergi ahlakı düzeyi de artmaktadır (Torgler, 2003a: 213). Bu durumu amprik sonuçlarla (Feld ve Frey, 2002a: 88-89) da doğrulanmaktadır.

Siyasi iktidarlar seçim kaygısıyla vergi ödeyen mükelleflerin beklentilerini dikkate almak durumundadır. Siyasal iktidarların aldıkları kararlarda toplumu etkileyen en önemli unsur vergi yükleridir. Siyasal iktidarlar mükelleflerin vergi yükünü arttıracak düzenlemelerde bulunurlarsa mükellefler siyasi iktidardan desteklerini çekebilirler. Bu nedenle siyasi iktidarlar seçmenlerin isteklerini yerine getirmek için vergi yüküne yönelik manipülasyonlar yapabilirler. Bu manipülasyonlar, genellikle yeni bir vergi koyarak, var olan bir verginin kaldırılması, vergi oranlarının azaltılarak ya da artırılarak, istisna ve muafiyetlerin yapısını değiştirerek, uygulamaların yumuşatılmasını ve denetimlerin gevşetilmesini tercih ederek, vergiden kaçınmayı özendirici politikalar izleyerek olabilmektedir. Ayrıca seçim beklentisi varken vergi yükünü düşürmek, seçim beklentisi yokken yükseltmek, vergi yükünü daha az hissedilen dolaylı vergilere kaydırmak şeklinde olabilir (Çiçek vd., 2008: 38; Berksoy ve Demir, 2004: 520).

Parlamentar demokrasilerde siyasi iktidarı ellerinde bulunduran siyasi partilerdir. Seçim sonucunda iktidara gelen siyasi partiler kendilerine oy vererek desteklemiş veya desteklememiş olanları bağlayıcı kararlar alacaklardır. Kendilerini siyasi iktidarla özdeşleştiren vatandaşlar siyasi iktidarın vergi ve benzeri kararlarına destek vererek olumlu bir tavır takınacaklardır. Siyasi iktidarı benimsememeleri, siyasi iktidara karşı olmaları durumunda siyasi iktidarın almış oldukları kararları benimsemeyeceklerdir. Bu kararların etkilerinden kurtulmaya çalışarak vergi vermeme veya vergiden kaçınma söz konusu olacaktır (Çataloluk, 2008: 220).

Siyasi iktidarı destekleyen mükellefler siyasi iktidarın yapmış olduğu bu düzenlemeleri savunma, desteklemeyenler ise eleştiri konusu yapma eğilimi içerisinde olurlar. Bu durumda, mükellefler destek verdikleri hükümetlerin vergi ile ilgili aldıkları yanlış kararları onaylayabilmekte, ancak destek vermedikleri bir hükümetin vergi ile ilgili doğru düzenlemelerini bile eleştiri konusu yapabilmektedirler (Tuay ve Güvenç, 2007: 25). Diğer yandan mükellefin oy verdiği siyasal iktidarın iş başında olması, mükellefin vergisel teşviklerden yararlanma hususunda daha cüretkar davranmasına neden olabilir (Canbay ve Çetin, 2007: 61).

Türkiye’de yapılan bir araştırmada hem subjektif vergi yükünün hem de vergi politikalarının seçmenlerin siyasi tercihleri üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Vergilerin seçmenlerin siyasi tercihleri üzerindeki etkisinin %60,4 olduğu görülmüştür. Bu oranın beklentiler doğrultusunda daha yüksek çıkmamasının nedeninin ülkemizde vergilerin ortalama %70’e yakın oranıyla dolaylı vergilerden oluşmasıyla mükellefler üzerinde oluşan mali anestezi etkisiyle açıklanmaktadır (Tunçer ve Arıman, 2015).

1.3.2. Dışsal Faktörler

Vergi oranlarının yüksek olması, toplanan vergilerin gerektiği biçimde ve yerlerde kullanılmaması, denetimlerin yetersiz olması, vergi sisteminin karmaşık olması, bilgisizlik, iktisadi kriz, rekabet koşullarının eşitsiz olması vb ve diğer bütün nedenler, mükellefin ya vergi kaçırma davranışının sebebini oluşturur veya vergi kaçırma için uygun ortam hazırlarlar (Candan, 2004: 259).

Vergide etkinsizlik ve caydırıcılıkta eksikliğin yanında daha çok algıya dayalı etmenler (devlet harcamalarından memnun olunması, adalet, vergi ahlâkı ve bilinci eksikliği gibi) ile vergi kaybı arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir (Savaşan ve Odabaş, 2005: 26).

1.3.2.1. Vergi Adaleti

Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının belirlenmesinde en önemli faktörlerden biri de vergilemede adalet algılamasıdır. Mükellefler uygulanan vergi sisteminin adil olduğunu vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulandığını düşünüyorlarsa mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artacaktır. Vergilemenin adaletsiz olduğunu düşünen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları azalacaktır.

Vergi sisteminin adil olup olmadığının algılanmasında üç husus etkili olmaktadır. Ödenilen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitlik, dikey eşitlik (vertical equity) ve yatay eşitlik (horizontal equity) dir. Bu unsurlardan birincisi ödenen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitliğin sağlanması, vergi ödeyen bütün mükelleflerin, sunulan kamu hizmetlerinden ödedikleri vergi kadar yararlanabilmelerini ifade eder. İkincisi

dikey eşitlik, değişik sosyal tabakalardaki mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergi ödemeleri anlamına gelir. Üçüncüsü yatay eşitlik aynı sosyal tabakada yer alan mükelleflerin, aynı tür vergi uygulamalarına tabi olmalarını ifade eder (Wenzel, 2002: 44). Bir diğer adalet türü de dağıtım adaletidir. Dağıtım adaleti, vergilemede yatay ve dikey adaletin (eşitliğin) sağlanmasına yönelik olarak vergi yükünün bireyler arasında ne şekilde dağıldığı konusuyula ilgilidir (Aktan ve Çoban, 2006:143–144).

Adil bir vergi herkesin adil olduğuna inandığı bir vergidir. Vergi mükellefleri vergi yüklerinin adil dağıldığını düşündüklerinde vergi uyumları artacaktır. Ancak vergi yükünün adil dağılmadığını düşünen mükellefler bunu bahane ederek vergi kaçırma konusunda kendilerini haklı görüp kendilerini savunacaklardır (Torgler, 2007: 67). Sosyal psikoloji alanında yapılan çalışmalar, vergiler açısından eşitsizlik içindeki bireylerin kendilerini bir kurban olarak gördüklerini ortaya koymaktadır (Torgler, 2003a: 488).

Mükellefin ödemiş olduğu verginin diğer mükelleflere göre daha fazla olduğunu algılaması vergi uyumsuzluğu yaratan en önemli faktördür. Vergi mükellefi vergi sisteminin diğer mükelleflere göre kendisine adaletsiz davrandığına veya vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yapılarak ihlal edildiğine inanırsa vergiye uyumu olumsuz yönde etkilenir. Psikolojik anlamda vergi sisteminin adil olmadığını düşünülmesi hile yapan insanların ortaya çıkmasına neden olabilir (Andreoni vd., 1998: 851). Bir toplumda mükellefler diğer mükelleflerin düşük bir vergi ahlakına sahip olduklarını düşünürse, mükelleflerin dürüst olmayan davranışlarının ahlaki maliyetleri o ölçüde düşük olacaktır. Bunun sonucunda toplumun vergi ahlakı aşınacaktır (Torgler, 2004: 21-23).

Mükellef ile idare arasındaki ilişki güçlü bir duygusal bağ ve sadakati içeren psikolojik vergi sözleşmesi olarak görülebilir. Bu ilişki güvene dayanan olumlu hareketlerle sürdürülebilir. Bu yöndeki bakış açısı ile vergiler, adil bir yasal sistem ve olumlu devlet faaliyetlerinin sürdürülmesinin bir fiyatıdır. Bu nedenle eğer devlet güvenilir davranırsa vergi mükellefleri vergi kanunlarına uymak için daha istekli olacaklardır. Adil bir vergi sistemi bu psikolojik sözleşmeyi daha güçlü bir şekilde uygulanmasını sağlayacaktır (Torgler ve Schneider, 2007: 452). Devletin sosyal anlaşmaya uygun hareket edip etmediğine bakan mükellefler vergi

ödemeyenlerin cezalandırılmadığını görürse düzenli vergisini ödeyen dürüst mükelleflerin vergiye karşı negatif tavır takınmasına ve vergi ödemeye yönelik isteğinin azalmasına neden olabilecektir (Lederman, 2003: 1483).

Mükelleflerin adalet algısını uygulamada adalet (Procedural justice) ve cezai yaptırımlarda adalet (retributive justice) açısından da ele alınabilir. Uygulamada adalet kamu kaynaklarının paylaşımında bütün mükelleflere yönelik uygulamaların adil olup olmadığını, vergileme hususunda yapılan formalite, işlem ve prosedürler hususunda mükelleflerin algılamış oldukları adalettir. Cezai yaptırımlarda adalet vergi mükellefi olması gerekirken, bu yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere cezai yaptırımların uygulanıp uygulanmadığını ifade eder (Wenzel, 2002: 45-46; Aktan ve Çoban, 2006: 143-144).

Vergi mükellefleri, devletin sunmuş olduğu kamu hizmetleri ile kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığına inandığında, mükelleflerde vergi kaçırma isteği doğmaktadır. Vergi uyumunun gerçekleşmesinin nedeni, bireylerin ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak döndüğünü görmeleridir. Bu geri dönüşümün sağlanması halinde bireyler, yakalanma ya da cezalandırma riski ile ilgilenmeksizin vergilerini düzenli olarak ödeyeceklerdir (Üyümez, 2007).

Uygulamada adalet gereğince vergi idaresi güvenilir, saygın ve mükelleflere eşit, saygılı davranmalıdır. Güvenilir olmayan, mükelleflere eşit davranmayan bir vergi idaresi mükellefin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Aynı zamanda vergi kanunlarının hazırlanmasında vergi idaresi tarafından mükellefin bilgilendirilmesi mükellefin adalet algısını arttıracaktır. Uygulamada adaletin sağlanması, etkileşim kültürünün artması mükellef ile vergi idaresi arasından güven oluşturmak açısından da önemlidir (Kircher vd., 2008: 219).

Vergi kanunlarına uygun hareket etmeyen mükelleflerin cezalandırılacağına olan inanç, vergiye uyum davranışını motive eden bir etkiye sahip olacaktır. Şayet vergisini zamanında veren dürüst vergi mükellefleri, vergi kaçırmanın tespit edilip, gereken cezaya çarptırılacağına inanırlarsa, vergi idaresine olan güvenleri artar ve bunun sonucunda vergiye gönüllü uyumları yükselir. Fakat cezai yaptırımların yersiz ve ölçsüz olmaması gerekir. Yersiz ve ölçsüz ceza ve yaptırımlar dürüst

mükelleflerin gelir idaresine karşı olumsuz bir tutum içerisinde girmesine neden olur (Kircher vd., 2008: 219).

Vergi adaletini sağlamak açısından caydırıcı cezaların uygulanması önemlidir (Hazman, 2009: 57). Ancak ceza ve denetimlerin hakkaniyetli bir biçimde yapılması gerekir (Tuay ve Güvenç, 2007:140). Çevresinde vergi kaçırarak mükelleflerin denetlenmediklerinden dolayı vergi kaçırmaya devam ettiklerini gören, buna karşın kendisinin düzenli olarak denetlendiğini düşünen mükelleflerin, adalet algıları zayıflayacaktır (Demir ve Gülten, 2013:281).

Bireylerin ekonomik ve sosyal durumlarına uygun vergi konulması vergilemede adalet ve vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını sağlayacaktır (Taşkın, 2010: 75). Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtıldığı inancında olan bireyler devleti ve devlet faaliyetlerini daha olumlu bir bakış açısıyla kabulleneceklerdir. Ancak vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmadığı düşüncesinde olan bireylerin devlete bakışı genel olarak olumsuz olacaktır. Vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması aynı zamanda “*halkı ile barışık*” bir devlet anlayışı ve “*devlet-vatandaş ilişkilerinin olumlu bir şekilde tesis edilmesi*” açısından kamu idarelerine de önemli bir fırsat sunduğu belirtilmektedir. (Demir ve Gülten, 2013:271). Vergi kaçırarak tespit edilip cezalandırılmaması, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin sık sık affedilmesi, vergisini zamanında veren mükelleflere yapılan bir haksızlıktır. Bu haksızlık, mükelleflerce vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin cezalandırılması şeklindeki bir algının ortaya çıkmasına neden olabilir (Tosuner ve Demir, 2007: 15).

İran’da yapılan bir anket çalışmada katılımcılar vergi kaçırmayı en çok vergi sisteminin adil olmadığı durumda etik bulmaktadır (McGee vd., 2009: 7). Bayraklı vd.’nin(2004:226) yapmış oldukları bir anket çalışmasında, ankete katılanların %37’si “*ödediğim vergi benimle aynı düzeyde geliri olan mükelleflerle hemen hemen aynıdır*” düşüncesine katılmamış, %47 katılmış ve %16’sı kararsız kalmıştır. Aynı çalışmada “*geliri benden yüksek olanların benden daha fazla vergi ödemediğini düşünüyorum*” düşüncesine ankete katılanların %75’i katıldıklarını belirtmişlerdir.

Ödeme gücü ilkesine göre, “*vergi sistemi eğer az kazananadan az, çok kazananadan çok*” vergi alınmasını sağlıyorsa vergi adaleti sağlanmış demektir. Türkiye’deki vergi sisteminin vergi adaletini sağladığını düşünen SMMM ve vergi inceleme elemanı oranı yalnızca %24 iken, vergi sisteminin adil olmadığını düşünenlerin oranı %72’dir. Vergi inceleme elemanlarına göre vergi sistemindeki bu adaletsizlik vergi kaybına neden olmaktadır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 26).

Türkiye’de yapılan araştırmalarda Türk Vergi Sistemi’nin adil olmadığını düşünenlerin oranı yüzde %56’nın üzerindedir (Saraçoğlu, 2008: 23, %75,9; Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 91, %89; Bayraklı vd., 2004:222, %56; İpek ve Kaynar, 2009:182, %87,8; Çiçek vd., 2008).

1.3.2.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sisteminin karmaşık yapısı, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen bir faktör olarak görülmektedir. Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarını yazmanın teknik zorlukları, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının önüne geçme çabaları, küreselleşme ve uluslararası kurumlardan yansımalar, vergi sisteminin değişim ritmi, vergiye yüklenen işlevlerin gittikçe artması vergi sisteminin karmaşıklaşmasına neden olmaktadır (Karabacak, 2013: 27-28). Örneğin adil ve eşitlikçi bir vergi sistemi düzenlemeye çalışmak için en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar gibi çeşitli vergisel uygulamaların hayata geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu uygulamaların hayata geçirilmesi vergi sistemini karmaşıklaştırır (Moody, 2001: 2-3). Bazen de kanun açıktır ancak idare belirli işlem ve aktiviteleri belirgin şekilde görmezden gelebilmektedir (Slemrod vd., 2001: 459).

Vergi sisteminin karmaşık yapısı vergi karmaşıklığına neden olmaktadır. Vergi karmaşıklığı, “*mükelleflerin vergisel düzenlemeleri anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi*” olarak tanımlanmaktadır. Vergi karmaşıklığına benzer bir kavram olan verginin anlaşılabilir olması ise, “*bir mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken tutar arasındaki fark*” olarak ifade edilmektedir (Üyümez, 2016: 77). Vergi karmaşıklığı iki farklı anlama gelmektedir. Birincisi “*gerçek vergi karmaşıklığı*”dır. İkincisi, “*hukuki vergi karmaşıklığı*”dır. Gerçek vergi karmaşıklığı, vergi mükelleflerine ve idareye mali yüke veya masraflara neden olan ‘gerçek’ bir karmaşıklıktır. Hukuki karmaşıklık ise, vergi

kanunlarının ve düzenlemelerinin; sayısının fazla olması, sayfa sayısının çok olması gibi vergi araçlarının fazlalığı ile ilgili bir karmaşıklıktır. Hukuki karmaşıklığın her zaman toplum üzerine bir mali yük getirmesi beklenmez (Karabacak, 2013: 17).

Vergi sisteminin karmaşık olması, vergi kaybının meydana gelmesine neden olabilir. Çünkü anlaşılamayan karışık bir vergi mevzuatının doğru biçimde uygulanması mümkün olmayacaktır. Vergi kanunlarının çok sayıda olması ve bu kanunların birbirleriyle bağlantısının kurulamaması, kanunlar arasında uyumun sağlanamaması karmaşaya yol açabilir. Bu karmaşıklık, sistemden kaynaklanan vergi kaybı ve kaçığına sebep olabilmektedir (Karakoç, 2004: 94). Aynı şekilde vergi tarihi ve tahsili arasındaki aşamada mükellef artan oranda ve bıktırıcı şekilde bir kırtasiyeciliğe maruz kalırsa, vergi hakkındaki “*hem vergi ver hem de eziyet gör*” subjektif görüşüne kapılacaktır. Bu durum mükellefin vergiden kaçınmasına neden olacaktır (Çataloluk, 2008:225).

İyi bir vergi sistemi basit ve kolay olmalıdır. Vergi sisteminin karmaşıklığı mükelleflerin istemeden vergi uyumsuzluğuna neden olabilir. Vergi beyannamelerinin karmaşık olması mükelleflerin beyanname doldurmalarında sorunlara yol açar. Bu durum mükelleflerin vergi maliyetlerinin artmasına neden olabilir. Vergi maliyetlerinin artması mükellefin vergi karşısındaki tavırlarını olumsuz yönde etkileyecektir (Torgler, 2007: 56-57). Ayrıca ülkede uygulanacak vergi tekniği, mükellefin iş hacmine, mesleğine uygun olarak düzenlenmelidir. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı ve ağır müeyyideler, mükelleflerin vergi aleyhinde davranışlarda bulunmasına gerekçe oluşturacak ve mükelleflerin vergiden kaçınmanın yollarını aramalarına neden olabilecektir (Çataloluk, 2008: 224).

Vergi sisteminin karmaşık olmasından dolayı günümüzde birçok mükellef ya bir vergi yardımcısı istihdam etmekte ya da vergi beyannamelerini vergi yardımcıları aracılığıyla düzenlemektedir (Andreoni vd., 1998: 846). Karmaşık bir vergi sisteminde vergi maliyetlerini düşürmek isteyen bir mükellefin uzman bir vergi yardımcısı almaması vergi ödevlerini yaparken daha fazla zaman harcamasına ya da kasıtlı olmayan hatalar yapmasına neden olabilir. Mükellef tarafından

istenmeyen hataların yapılması vergi kayıplarının artmasına neden olabilecektir (Torgler, 2003a: 70).

Vergi sisteminin karışık ve prosüdürlerin fazla olduğu bir sistemde vergi mükellefleri bir tür “*mali yanilsama (fiscal illusion)*” ile karşılaşacaktır. Eğer vergi oranları çok çeşitliyse mükellefler ödenmesi gereken toplam vergi miktarının ne kadar olduğunu tespit etmekte güçlük çekeceklerdir. Çoğu zaman mükellefler tarafından vergi yükünün (tax burden) tam bir şekilde algılanması da yetersiz kalabilecektir (Heyndels ve Smolders, 1995:128).

Vergi kanunlarının ve prosüdürlerin karmaşık olduğu bir vergi sisteminde mükellefler sahip oldukları haklar hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir. Böyle bir ortamda vergi kaçırma olasılığı daha fazla olduğu gibi bu durum yolsuzlukların artmasına da neden olabilir (Purohit, 2007: 286). Ayrıca vergi sisteminin karmaşık yapısı vergiye uyum maliyetlerini de arttıracaktır. Uyum maliyetleri artan mükellefler uyumdan kaynaklanan yolsuzluklara neden olabilirler (Tanzi, 1998: 567).

Vergi sisteminin karmaşıklığı vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu olumsuz etkileyeceği gibi vergi kanunlarının uygulayıcıları olan denetim elemanları ve yargı organları için de güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Böyle bir durumda yeterli bilgiye sahip olmayan denetim elemanlarının düşük vergi beyanını (noncompliance) ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları da zorlaşabilecektir (Tuay ve Güvenç, 2007: 29-30).

Karışık vergi sistemi gerek vergi mükelleflerinin gerekse vergi idaresinin vergiye uyum maliyetlerini arttırdığı gibi mükelleflerin keyfi uygulamalara yönelerek, kasıtlı olarak veya kasıtlı olmadan vergi kaybına neden olabilir. Mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması, denetim elemanlarının yapacağı denetimlerin daha sağlıklı olabilmesi için vergi mevzuatının kolay, basit, açık, farklı yorumlamaya neden olmayacak şekilde anlaşılır olmalıdır.

Türkiye’de yapılan araştırmalarda vergi sisteminin karmaşık olduğunu düşünenlerin oranı %58’in üzerinde tespit edilmiştir (Savaşan ve Odabaş, 2005: 26, %78; Cansız:2006: 121, %58,4; İpek ve Kaynar, 2009: 182, %84,2; Çiçek vd., 2008).

1.3.2.3. Vergi Oranları

Mükellefler üzerinde oluşan vergi yükü mükelleflerin vergilendirme karşısındaki tutum ve davranışlarını belirleyen en önemli etkidir. Vergi yükünün belirleyicisi ise, vergi oranlarıdır. Vergi oranları ile mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutum ve davranışlarının düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır (Aktan vd., 2006: 160). Vergi yükü “*kişinin ödediği toplam vergilerin toplam gelirlerine oranıdır*” (Pehlivan, 2013: 161). Kişi vergi ödemesinden dolayı ekonomik gücünde azalma meydana gelir. Ekonomik gücü azalan vergi mükellefi psikolojik olarak baskı hisseder bu baskıya vergi tazyiki denir (Eker, 1996: 152). Vergi oranlarının arttırılması mükellef üzerindeki vergi yükünü arttırır. Vergi oranlarının yüksekliği karşısında mükellefler başlangıçta düşük oranlı vergiler karşısında olumlu bir tutum sergilerler ve vergiye “*sempati*” ile yaklaşırlar. İkinci aşamada vergi oranlarının artmasıyla vergiye karşı ilgisizlik anlamına gelen “*apati*” aşaması gerçekleşir. Üçüncü aşama olan “*antipati*” aşamasında vergi mükellefleri vergiye karşı olan tutumların pekiştiği aşama olarak değerlendirilir. Bu aşamada vergi mükellefleri kendilerinin sistemli bir şekilde suistimale maruz kaldıkları, haksızlığa uğradıkları hissine kapılarak vergiye karşı olumsuz tavırlar geliştirirler. Son aşamada bu tepkiler nefrete dönüşmektedir. “*Vergi alerjisi*” olarak da nitelendirilen bu aşamada vergiye karşı tutum ve davranışların en belirgin olduğu aşamadır. Vergi mükellefi, “*antipati*” aşamasında “*hile ve gizli*” olarak vermiş olduğu tepkiler son aşamada açık bir hale getirebilmekte, protesto ve gösterilerle vergi idaresine karşı direnebilmektedir (Aktan vd., 2006: 161-162).

Ödenecek vergi, vergi mükellefinin vergi sonrasında gelirinde mutlak bir azalmaya neden olacaktır. Vergi oranlarında ortaya çıkacak artışla beraber, mükellefin vergi kaçırma eğiliminde bir artış olacaktır. Vergi oranlarındaki artışın, mutlak surette vergi kaçakçılığında artışa neden olacağını söylemek her zaman geçerli bir durum değildir. Eğer vergi mükellefinin risk alma isteği yüksekse, vergi cezalarının ve yakalanma riskinin sabit olması, vergi kaçakçılığını cesaretlendirecektir (Andreoni vd., 1998: 823). Ayrıca yüksek marjinal vergi oranları mükelleflerin vergiye karşı daha fazla tepki göstermesine neden olacaktır (McGill, 1988: 24). Yüksek marjinal vergi oranları ve vergi idaresinin keyfi davranışları vergi mükelleflerinin vergi idaresine olan güvenini de azaltmaktadır. Mükelleflerin vergi idaresine güveninin azalması yüksek vergi kaçakçılığına neden

olmaktadır (Blumenthal ve Nerre, 2003: 56). Vergi oranlarının yüksek olması, mükellefleri vergi kaçırmaya zorlayarak yolsuzluklara neden olabileceği (Tanzi, 1998: 567) gibi işletmelerin vergi yükünün yüksek olması, kayıt dışı ekonominin artmasına da neden olacağı belirtilmektedir (Serim, 2010).

Vergi yükünün yüksek olması yanında mükelleflerin ödedikleri vergilerin sayılarının çok olduğunu düşünmesi de, üzerlerinde oluşan vergi yükü çok ağır olmasada, psikolojik sebeplerden dolayı mükelleflerin vergiye olumsuz bakmasına neden olabilir (Tuay ve Güvenç, 2007: 30). Vergi oranları ve sayısı ne kadar makul ve düşük olursa, vergi vermede o kadar artacak ve mükellefler vergiye daha sıcak bakacaklardır. Mükelleflerin böylece daha az vergi yükü ve vergi tazyiki hissetmesi vergiye uyum sağlanması açısından yararlı olabilecektir (Gencel ve Kuru, 2012: 50).

Hazman (2009: 68)'ın lojistik regresyon analizi yöntemiyle yaptığı çalışmada vergi yükünün vergiye gönüllü uyum üzerinde olumlu ve doğrusal yönde etkili olduğunu doğrulamıştır. Bayraklı vd. (2004:232) yaptığı çalışmada mükelleflerin vergi kaçırmaya karar vermesinde vergi yükünün en önemli etkenlerden biri olduğunu tespit etmiştir. Bu sonuçlarla vergiye gönüllü uyumun artması için vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması, belirli kesimler üzerinde yoğunlaşmaması, geniş bir tabana yayılması önem arz etmektedir.

Yapılan diğer araştırmalarda ankete katılan deneklerin %75'inden fazlası Türkiye'de vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmektedir (Saraçoğlu, 2008: 23, %75,5. Demir ve Gülten, 2013: 279, %72, İpek ve Kaynar, 2009: 183, %87,3). Yüksek vergi oranlarının vergi kaçakçılığında etkili olduğunu düşünenlerin oranı da %83'ten yüksek olduğu görülmektedir (Savaşan ve Odabaş, 2005: 26, %86; Cansız, 2006: 128, %83,20; Çiçek vd., 2008).

1.3.2.4. Cezalar ve Denetim Olasılığı

Mükelleflerin vergiye uyum sağlanmasında kamu kurumlarına olan güven önemli bir yere sahiptir. Mükelleflerin kamu kurumlarına güveni tamsa vergiye gönüllü uyum kendiliğinden sağlanacaktır. Kamu kurumlarına olan güvenin düşük olduğu ve yetkililerin gücünün zayıf olduğu durumlarda, bireylerin vergilerden kaçarak ve en düşük düzeyde uyum sağlayarak az vergi ödeme konusunda bireysel

faidalarını en üst düzeye çıkarmaya çalışmaları muhtemeldir. Bu durumda mükellefin vergi kaçırmasını engelleyecek tek unsur, “*kamu otoritesinin güç kullanması*” yani vergi denetimleri ve vergi cezalarının arttırılmasıdır (Kirchler vd., 2008: 212-213). Çünkü caydırıcı yükseklikte ve kesinlikte vergi cezalarının varlığı vergi kanunlarına aykırı hareket etmeyi planlayan mükelleflerin kararlarında etkili olacak bir husustur (Savaşan ve Odabaş, 2005: 19).

Vergi denetiminin esas amacı mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmesini sağlamaktır. Bir gün denetleneceğini düşünen vergi mükelleflerinin kanunlara uygun hareket etme eğilimi artacaktır. Çünkü vergi denetimi kanuna uygun hareket etmeyen, vergisini zamanında, kanuna uygun vermeyenler için ciddi bir risktir. Mükellefin doğru beyanda bulunmasını sağlayan ölçüt ise, bu riskin yüksekliğidir (Çetinkaya, 2002). Bu riskin yüksekliği vergiye uyumu arttıran bir unsurdur. Vergi denetimi ile mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmesi arasında ters bir orantı vardır. Mükelleflerin denetlenme ihtimali yükseldikçe kanunlara uygun hareket etme eğilimi yükselmekte, denetim ihtimali azaldıkça kanunlara uygun hareket etme eğilimi azalarak vergi kaçırma artış olabilecektir. Çünkü vergi denetimleri mükellefler üzerinde bir baskı unsuru olabilmekte ve mükelleflerin vergi kaçırma davranışında bulunmayı engelleyebilmektedir (Taşkın, 2010: 72).

Vergi cezalarının caydırıcı etkisinin iki farklı yönü bulunmaktadır. Birincisi, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki psikolojik vergi sözleşmesini sürdüren dürüst vergi mükellefleri, dürüst olmayan vergi mükellefleri tarafından istismar edilmediklerinden emin olmalıdırlar. Bunun için vergi idaresinin dürüst olmayan vergi mükelleflerini vergi kanunlarını ihlal etmelerini yapacağı denetimlerle engellemelidir. Böylece dürüst vergi mükellefleri dürüst olmayan vergi mükelleflerinin denetlendiğini denetim sonucunda cezalandırıldıklarını düşünerek vergi uyum düzeyleri artacaktır. İkincisi, her vergi mükellefi hata yapabilir. Küçük çaplı vergi kaçakçılığı için düşük para cezaları, vergi hilesi yapan mükelleflerin yüksek cezalar içeren bir cezalandırma planı vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir etkiye sahip olacaktır (Frey ve Feld, 2006: 10-11).

Vergi denetimlerinin arttırılması ve gelecekte de vergi denetimlerinin yapılacağı algısı vergi uyumunu negatif yönde etkileyeceği belirtilmektedir.

Devamlı yapılacak denetimler para cezalarından daha fazla etkiye sahip olabilir (Alm, 2011: 19). Vergi kaçırın mükelleflere yapılacak denetimler söz konusu mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir. Ancak yüksek vergi uyumuna sahip mükelleflere yönelik vergi denetimi ve vergi cezası türünden caydırıcı önlemlerin yoğun şekilde uygulanması ise vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde dışlayıcı bir etki yaratarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilir (Torgler, 2003a: 217). Aşırı ve amacını aşın denetimler ve cezalar vergi mükellefinin ahlaki düşüncelerini de negatif yönde etkileyebilir. Çünkü bu durumda vergi idaresi vergi mükellefine güvenmediğini ima etmektedir (Sour, 2004: 51). Bu durum aynı zamanda vergiye uyumu, gönüllü olmaktan çıkartıp zora dayalı bir duruma getirebilir. Bu ise, mükelleflerin gözünde vergi idaresini “*kaba kuvvete başvuran bir güç*” olarak görülmesine neden olabilir ve mükelleflerin vergi idaresine bakışını da olumsuz yönde etkileyebilir (Dökmen ve Günel, 2012: 47).

Vergi cezalarının daha caydırıcı olabilmesi için, cezaların belirli bir miktar arttırılması, mükelleflerin vergi kaybına neden olması halinde kesinlikle ceza alacaklarının mükelleflerce algılanmasının sağlanması gerekir. Cezaların vergi affı, uzlaşma gibi çeşitli düzenlemelerle azaltılması vergi cezalarının caydırıcılığını azaltan önemli faktörlerdir (Moğol ve Üyümez, 2004: 596).

Çalışma göstermiştir ki mükellefler vergi kaçakçılığı için cezai yaptırımlar fazla ise bu konuda daha hassas davranmaktadır. Yanlış yapanların yeterli ceza almadığı durumlarda, cezai yaptırımların inandırıcılığı da kalmamaktadır. Ankete katılanların % 9’u kısmen olmak üzere %75’i cezai yaptırımların yeterli olmadığını düşünmektedir (Cansız, 2006: 128).

Savaşın ve Odabaş’ın (2005: 19) mali müşavir ve denetim elemanlarına yaptıkları bir anket çalışmasında vergi cezalarının caydırıcılığını yetersiz bulanların oranı yaklaşık %51’dir. Bu oran denetim elemanlarında %60’tır.

Denetimler sonucunda ceza almayan mükelleflerin, vergi kaçırınlara hoşgörüle bakmadıkları görülmektedir. Denetimler sonucunda ceza almayanlar içinde ‘şiddetli tepki gösteririm ve hoş karşılamam’ diyenlerin oranı %70,5’tir. Vergi kaçakçılığı cezası almış olanlardan, sırasıyla kusur ve usulsüzlük cezası alanlara doğru, vergi kaçakçılığını hoş görmeyenlerin oranı artmaktadır. Zorunlu

olduğu için vergi kaçırmıştır düşüncesine %17,9 ile en az hiç ceza almamış olanlar katılmışlardır (Muter, vd., 1993: 45).

Yapılan araştırmalarda vergi cezalarının ağır olması vergi kaçırma eğilimini azaltacağını belirtenlerin oranı Öz Yalama ve Gümüş(2013: 90)'ün yapmış olduğu araştırmada %81'dir. Vergi denetimlerinin vergi kaçırma eğilimini azaltıcı yönde etki yaptığını düşünenlerin oranı %60'ın üzerinde (Muter, vd.,1993: 60, %60,4; Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 90, %66) olduğu görülmektedir. Denetimlerinin yetersiz ve etkisiz olduğunu düşünenlerin oranı %20'nin üzerindedir (Cansız, 2006: 128, %74,2; Savaşan ve Odabaş, 2005: 20, %60,8; İpek ve Kaynar, 2009: 182, %59,3; Demir ve Gülten, 2013: 281, %20,3; Çiçek vd., 2008; Tuay ve Güvenç, 2007: 62, %65,60).

1.3.2.5. Vergi Afları

Vergi affı “(tax amnesty) genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak anlaşılmaktadır.” Vergi affından vergi mükellefi olması gereken veya vergi mükellefi olup da vergi miktarının tamamını ödememiş olan kişi ve kurumlar yararlanabilmektedir (Güner, 1988: 261).

Vergi afları konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Vergi affı yanlısı olan ve vergi affına karşı olan görüşlerdir. Vergi yanlısı görüşlere göre vergi aflarıyla zamanında vergi beyannamelerini vermeyen, tahakkuk eden vergilerini ödemeyen mükelleflerin aflardan yararlanarak sisteme dâhil olabilecekleri ve bunun sonucunda da vergi uyumlarının artacağı yönündedir. Vergi affı uygulamasıyla zamanında görevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin kendi istekleriyle toplumun ayıplamasına gerekmeden vergi sistemine yeniden katılacaklardır. Vergi affına karşı olan görüşlerde de vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler aleyhine vergi kaçıran, vergisini zamanında ödemeyen mükellefler için haksız vergi indirimine yol açtığı, vergi afları, kısa vadede vergi gelirlerini arttırsa da uzun vadede yeni af beklentisine neden olacaktır. Yeni af beklentisi vergi uyumunun azalmasına bunun sonucunda da vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Vergisini zamanında ödeyen

mükellefleri vergilerini zamanında ödememe konusunda da olumsuz davranışların ortaya çıkmasına neden olacaktır (Luitel ve Sobel, 2007: 20).

Vergi afları; vergi gelirlerinde hızlı bir artış sağlaması, idari maliyetleri azaltması, vergi kaydı olmayan mükelleflerin kayıt altına alınarak daha sonraki aflarda onların daha iyi izlenmesinin sağlanmasına yardımcı olur. Makul ve adaletli vergi cezalarının oluşturulmasıyla vergi sisteminin iyileştirilmesi, sonraki aflarda vergiye gönüllü uyumu arttırması şeklinde faydaları olabilir (Alm, 1998: 4). Buna karşılık vergi affını haksızlık olarak gören dürüst vergi mükelleflerinin af sonrası vergiye gönüllü uyumları azalır. Dürüst vergi mükelleflerinin vergi ödemeyen mükelleflerin varlığından haberdar olmasına neden olur. Hükümetin vergi kanunlarını uygulayamadığını ve gelecekte de bir vergi affının olabileceği şeklinde algı yaratması vergi aflarının olumsuz yanlarını oluşturmaktadır (Alm, 1998: 4).

Vergi mükelleflerinin çoğu vicdani sorumluluklarından dolayı vergilerini ödemektedirler. Vergi afları mükelleflerin vicdani sorumluluğunu düşürecektir. Vergi idaresi vergi aflarıyla vergi kaçırmanın sıradan ve kolayca affedilebilir olduğu mesajını yayması halinde mükelleflerin vergi uyumunu ve yönetime olan bağlılığını azaltacaktır. Ayrıca iyi niyetli mükelleflerin vergi sisteminin adaletli olmadığına inanması, gelecekte vergi uyumsuzluğu hususunda cesaretinin artmasına ve vergi kaçırmanın yanlış olduğu algısının azalmasına neden olabilecektir (Leonardo ve Zeckhauser, 1987: 83).

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki psikolojik sözleşme olarak adlandırılmaktadır. Mükellef vergi idaresiyle yapmış olduğu bu sözleşmeyi dengede tutabilmek için vergilerini dürüstçe vergi idaresine ödemek zorundadır. Aynı şekilde vergi idaresi de bu sözleşmeyi saygılı bir şekilde kabul ederek desteklemelidir. Dürüst vergi mükelleflerinin istismar edilmesinin önüne geçilmelidir. Vergi kanunlarına uymayanlara cezai yaptırımlar uygulanmalıdır. Eğer vergi idaresi psikolojik sözleşmeyi bozarsa dürüst vergi mükellefleri kendi kısımlarına bağlı kalmak zorunda kalmayabilir (Feld ve Frey, 2002a: 89). Vergi afları ile mükellefle vergi idaresi arasında yapılan bu sözleşmenin ihlal edildiği şeklindeki bir algı mükellefin vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir.

Vergi afları özellikle dürüst mükelleflerin, ekonomik olarak zarar görmesi; vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin ise, bizzat devlet tarafından ödüllendirilmesi izleniminin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Eroğlu, 2013: 174). Vergi afları siyasetin gündeminde olan bir konu olmamalıdır. Amaç vergi tahsilatını hızlandırmak olsa bile vergi afları vergi bilincine zarar vermekte, vergi ödemesini geciktirmeyi ödüllendirmekte ve vergi sisteminin etkinliğine zarar vermektedir (Muter, vd., 1993: 65). Aynı zamanda vergi afları, zamanında vergisini ödeyen mükelleflerin vergi adaletini olumsuz yönde etkilemekte, vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakan vergi afları kayıtdışı ekonominin artmasına neden olmaktadır (Karakoç, 2004: 98-99). Aşağıdaki tabloda vergi aflarının faydaları ve zararları özet olarak verilmektedir.

Tablo 1.1: Vergi Aflarının Faydaları ve Zararları

Faydaları	Zararları
<ol style="list-style-type: none"> 1) Vergi tabanını genişletir 2) Vergi kaçırarak bazı mükelleflerin vergilerini düzenli ödemesini sağlar 3) Kısa vadede devlete ilave gelir sağlar 4) Yanlış vergi beyanı veren mükelleflerin bu durumlarının düzeltme imkanı verir 5) Kısa vadeli gelir sağlayarak yeni bir vergi yapısına geçişine yardım eder 6) Hükümet tarafından vergi kaçakçılığının engellenmesine yardımcı olur 7) İdari maliyetleri azaltır 8) Daha önce vergi mükellefiyetini yerine getirmeyen mükellefleri izleyerek ve denetleyerek vergiye uyumlarını sağlar 	<ol style="list-style-type: none"> 1) Dürüst mükelleflerin vergi ahlakını olumsuz yönde etkiler 2) Vergi toplayamayan zayıf bir hükümet algısının oluşmasına neden olur 3) Mükelleflerde başka vergi affı beklentilerine girmelerine neden olur. Bu durum uzun vadede vergi uyumunu olumsuz yönde etkiler 4) Vergi kaçakçılığını hafif bir suç gibi gösterebilir 5) Deneyimler Vergi aflarının ancak küçük ya da abartılmış gelirler ortaya çıkarabilirler 6) Bireyler vergi uyumsuzluğun varlığından haberdar olurlar 7) Dürüst olmayan şekilde davranmanın ahlaki maliyetlerini azaltır. Kişisel suçluluk ortadan kalkar 8) Vergi cezaları gibi ilave gelir kaynaklarının azaltmak suretiyle vergi affının olmadığı durumlardaki gelirler üzerinde bir azalmaya neden olur

Kaynak: Benno Torgler, Cristoph A. Schaltegger ve Markus Schaffner (2003), Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties, Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, Vol 139, No:3, s.376

Vergi aflarının başarılı olabilmesi için; vergi affı bir kereye mahsus olmalı, uygulanma dönemi yeterince uzun olmalı, mükellefe sağlanacak avantajlar affa katılımı teşvik edici düzeyde olmalı, affın kapsamı açıkça belirtilmeli, af yeterince

tanıtılmalı ve vergi sistemini güçlendirici önlemlerle birlikte yürütülmelidir (Alm, 1998: 2-3).

Vergi afları sonucunda elde edilen gelirler genellikle küçük miktarlardan oluşmaktadır. Bundan dolayı vergi aflarının ileriye yönelik beklenti oluşturarak vergiye uyumu olumsuz yönde etkilemesine izin verilmemelidir. Mükellefler affın tek seferlik bir fırsat olduğuna inanmalı ve bu konuda mükelleflere güven verilmelidir (Alm, 1998: 7). Vergi afları vergi mükelleflerine vergisel teşvikler sağladığından vergi aflarına sık sık başvurulması, mükellefin vergi aflarını önceden tahmin etmesi, mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir.

Organ ve yeğen'in (2013: 266) ülkemizde yaptıkları bir araştırmada vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olması durumunda mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha istekli bir şekilde yapacakları, sık sık çıkarılan vergi aflarından yararlanmayan mükelleflerinse vergi vermeye karşı daha isteksiz bir tavır içinde olacaklarını belirttikleri tespit edilmiştir.

Vergi kaçırmaya hoşgörü ile bakmayan, tepki gösteren mükelleflerin, vergi aflarına karşı tutumları olumsuzdur. Vergi kaçakçılığına neden olan meslektaşlarına şiddetli tepki gösterenlerin, bunu kurnaz bir tacirin davranışı olarak tümüyle benimsemiş olan mükelleflere doğru gidildikçe vergi aflarına karşı olanların oranı düşmektedir. Vergi afları bir defaya mahsus uygulansın düşüncesine en az (%45,8) vergi kaçırarlara şiddetle karşı çıkarım diyen katılımcıların katıldıkları görülmüştür. Vergi afları süreklilik kazanmalı düşüncesine %18,6 ile en çok vergi kaçırmanın bir zorunluluktan doğmuş olabileceğini düşünen katılımcılar olmuştur. Bununla birlikte, mükelleflerin %62,8'i bir 'defaya mahsus vergi affı' çıkarılmasını desteklemektedir (Muter, vd., 1993: 46).

Yapılan araştırmalarda vergi aflarının mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine yerine getirmesini olumsuz yönde etkilediğini, vergi aflarının vergi kaçırarlara yaradığını belirtenlerin oranı %73'ün üzerinde olduğu tespit edilmiştir (Cansız, 2006:127, %79,20; İpek ve Kaynar, 2009: 182, %81; Çiçek vd., 2008; Tuay ve Güvenç, 2007: 69, %73,8; Muter, vd., 1993:19, %87,6).

1.3.2.6. Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yapan, vergi beyanlarını hazırlayan ve imzalayan, mükelleflere danışmanlık hizmeti veren mali müşavirler vergi kayıtlarını tuttukları mükelleflerle devamlı iletişim içerisinde oldukları için sürekli iletişim halinde olan mali müşavirler, mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etkili olabilmektedirler. Mali müşavirler vergi kayıtlarını yaptıkları mükellefleri vergi verme hususunda olumlu yönde yönlendirebilecekleri gibi olumsuz yönde de yönlendirebilmektedirler (Organ ve Yegen, 2013: 242).

Mükelleflerin vergiye uyum sağlaması konusunda mali müşavir ve danışmanlar ilk olarak, vergi konusunda yeterli bilgiye, eğitime sahip olmayan mükelleflerin beyanlarının kanunlara uygun, doğru olarak yapmalarını sağlamaları açısından, hata oranını azaltıcı ve gönüllü uyumu artırıcı bir role sahiptirler. Diğer yandan ise mükelleflerin daha az vergi verme talebinde bulunması halinde kanuni boşlukları kullanarak ya da kanunları ihlal ederek toplumdaki vergi verme kültürünü negatif şekilde şekillendirilen ve vergi uyumsuzluğunu arttıran bir role de sahip olabilirler (Canbay ve Çetin, 2007: 61). Ayrıca mali müşavirler bir taraftan mükellefleri yeni yapılan vergi düzenlemeleri konusunda bilgi verebileceği, vergi yasalarının mükellefler tarafından anlaşılmasını sağlayabileceği gibi, aksine mükellefler adına her konuda kendisi hareket ederek mükelleflerin vergi ile olan bağını da en aza indirebilir (Çelikkaya, 2002).

Mükelleflerin vergiye uyumunun daha sağlıklı olabilmesi için, mükellefle sürekli iletişim halinde olan ve mali konularda mükellefe yardımcı olan mali müşavirler, mükellefler ve gelir idaresi arasında güven ve işbirliği üzerine kurulu bir ilişki kurulması sağlanmalıdır (Karyağdı, 2010). Mükellef, gelir idaresi ve mali müşavirler arasında oluşturulacak güven esaslı dayanışma, mükellefin vergiye uyum davranışlarını olumlu yönde etkileyebilir. Mali müşavirlere, mükelleflere güven duymayan onlara potansiyel bir suçluymuş gibi yaklaşan vergi idareleri mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini olumsuz yönde etkileyebilir. Gelir idaresine güven duymayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz olacaktır.

Mali müşavirlerin katılımı ile yapılan bir araştırmaya göre (Organ ve Yegen, 2013: 267) katılımcılar genellikle mükelleflerin fazla vergi ödememek için kendilerini baskı altında tuttukları ve bazı mali müşavirlerin müşteriye memnun etmek, bazılarının ise mükellefe yardım etmek için kanunlara aykırı şekilde davrandıklarını belirtmişlerdir. Mükellefler ile sürekli çıkar çatışmaları yaşadıklarını belirten katılımcılar, mükellef ile mali müşavirler arasındaki ilişkilerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu ifade etmişlerdir.

Türkiye genelinde yapılan bir çalışmada (Tuay ve Güvenç, 2007: 65-66). Mali müşavirlerin, muhasebecilerin “*bazen vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmak yerine teşvik edici olduğunu*” düşünenlerin oranı %38,7’dir. Bu sonuçlarla muhasebe meslek mensuplarının görevlerini yaparken vergi kaçırma hususunda mükellefler üzerinde caydırıcı bir etkiye sahip olmalarının yanında bazen de vergi kaçırmayı teşvik ettikleri belirtilebilir.

Çürük ve Tüm’ün (2011: 46) mükelleflere vergi denetimi, danışmanlık ve tasdik görevlerinde bulunan Yeminli Mali Müşavirler üzerinde yaptığı bir araştırmada “*işletmelerin yıl içerisinde düzenlediği beyanname ve bildirgelerde yer alan bilgilerin denetlenmesinin, mükelleflere danışmanlık ve defter tasdiki yapılmasının*” vergi kaybının önlenmesinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmalarda meslek mensuplarının mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu düşünenlerin oranı %78’dir (Organ ve Yegen, 2013: 257). Mükellefler vergi kanunlarındaki değişimleri ve uygulamaları en çok muhasebecisi vasıtasıyla öğrendiğini ifade etmişlerdir (Çiçek vd., 2008; Muter, vd., 1993: 17).

1.3.3.Devlet Yönetimi Algısıyla İlgili Faktörler

Vergi sisteminin oluşturulması aşamasında verginin aktif öznesi olan devletin tek taraflı olarak değil, diğer tarafta yer alan mükellefin de sisteme yönelik değerlendirmelerini gözönünde bulundurmak durumundadır. Etkin bir vergi sisteminin ana özellikleri verimli, adaletli ve kalkınmayı destekleyici olarak tanımlanmaktadır. Böyle bir vergi sisteminin uygulanmasını hayata geçirmede mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının bilinmesi büyük önem arz etmektedir (Muter vd., 1993: 5). Aynı zamanda mükelleflerin ödedikleri

vergilerin verimli alanlarda kullanıldığını, yolsuzluk yapılmadığı konusunda yönetime güvenmesi, etkin, verimli, adil, mükellef haklarını dikkate alan bir vergi idaresinin yapısı mükellefin vergiye gönüllü uyumu üzerinde olumlu etkileri olabilir. Ödedikleri vergilerin verimli alanlarda kullanılmadığını, yolsuzluk yapıldığını, vergi idaresinin mükelleflere adil davranmadığını, vergi yüklerinin ağır olduğunu düşünen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenebileceği gibi devleti yönetenlere karşı da bir güvensizliğin oluşmasına neden olabilir.

Yapılan bir araştırmada devleti yönetenlere güven duymanın vergi mükelleflerinin vergi ödeme isteğini değiştirip değiştirmediği sorulmuş, katılımcıların %65'i yönetenlere güven duymanın vergi ödeme isteklerini arttırdığını belirtmiştir (Cansız, 2006: 132). Hükümetlerin mükelleflerin beklentilerine uygun politikalar uygulaması, mükelleflerin ihtiyaçlarını dikkate alarak vergisel düzenlemeler yapması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu yönde etkileyecektir. İpek ve Kaynar (2009: 183)'ın yapmış olduğu bir anket çalışmasında vergi politikaları belirlenirken mükelleflerin ihtiyaçlarının dikkate alınmadığını düşünenlerin oranı %88'dir. Vergi idaresinin mükellefe karşı tavır ve davranışlarının niteliği mükellefin vergiye uyumunu etkileyen faktörlerden biridir. Vergi idaresinin, denetim elemanlarının mükellefe karşı olumsuz davranışları mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Çiçek (2006: 128)'in yapmış olduğu bir anket çalışmasında vergi idaresinin kendilerine yaklaşımlarını olumsuz bulduklarını ifade edenlerin oranı %66 olarak tespit edilmiştir.

1.3.3.1. Vergi İdaresinin Tutumu

Vergi idaresinin mükelleflere yönelik tutumları vergiye uyum düzeyini etkileyen önemli bir faktördür. Vergi idaresinin uyguladığı strateji vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Vergi hasılatının arttırılmasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşim önemli bir role sahiptir. Vergi idaresinin mükelleflere yönelik yaklaşımı olumlu olduğunda, mükelleflerin vergi ödeme arzusu artar. Aksine vergi idaresi mükelleflere karşı olumsuz bir tutum içerisinde bulunursa mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenir. Vergi idaresinin mükelleflere saygılı davranmaları vergiye gönüllü uyumu

arttırırken, idare tarafından mükelleflerin sadece aidat ödemeye zorlanan ‘özneler’ olarak görülmesi vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 2-3).

Vergi idaresinin mükellefler karşısında dürüst, adil muamelede bulunması, onları her konuda bilgilendirerek, işbirliği yapması vergi uyumunu arttıracak mükelleflerin vergi verme isteklerini olumlu yönde etkileyecektir (Torgler, 2003a: 64). Mükelleflerin taleplerini dikkate almayan, mükellefi bürokrasiye boğan, mükelleflere verdiği hizmetleri aksatan, mükelleflere adil davranmayan bir vergi idaresi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Çünkü özellikle vergi sistemlerinin gittikçe daha karmaşık ve anlaşılması zor bir hale gelmesiyle, vergi mükelleflerinin beyan yükümlülüklerini daha doğru bir şekilde yerine getirmesi hususunda vergi idaresinin yeteri düzeyde yardımda bulunması ahlaki bir zorunluluk haline gelmiştir (Tunçer, 2002:116).

Vergi idaresi yetkilileri ve memurlar mükelleflere eşit şekilde davranmalı, mantıksız ve müdahaleci denetimlerden kaçınmalı, haksız cezalar uygulamamalıdır, mükellefleri her konuda bilgilendirmelidir. Vergi idaresinin mükellefe karşı bu şekilde davranması mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından önemlidir (Kirchler vd., 2008: 219).

Mükellef hakları, “*vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe sağlamış olduğu kazanımlardır.*” Mükellef hakları psikolojik açıdan vergi mükelleflerini etkileyerek mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında önemli bir rol oynayacaktır. Vergi idareleri, mükellef haklarının kullanılmasının sağlanmasında önemli bir etkidir. Mükellef haklarının, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi güçlendirerek vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında bir artışı da beraberinde getirebileceği belirtilmektedir (Gökbunar ve Çetin, 2010: 112).

Mükellef ile vergi idaresi arasında psikolojik bir sözleşme vardır. Vergi idaresinin mükelleflere en baştan vergi kaçakçısı oldukları şüphesiyle yaklaşma gibi bir strateji ile yaklaşmaları vergi idaresi ile mükellef arasındaki bu sözleşmeyi olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 91). Vergi idaresi vergi mükelleflerini potansiyel birer suçlu olarak değil potansiyel bir müşteri olarak görmelidir. Vergi idaresi gerektiğinde vergi mükelleflerini eğitime teşvik etmek,

vergilerin ödenmesi ve vergi beyannamelerinin doldurulması konusunda mükellefe yardımcı olmak, mükellefin telefonla idareye danışmasını sağlamak, vergi idaresinin web sitesinin anlaşılır hale getirmek, vergi kanunlarını, vergi beyannamelerini ve ödeme şeklini basitleştirmek mükellefin vergiye uyumunu arttıracaktır (Alm ve Torgler, 2011: 647).

Vergi idaresinin vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışılıkla mücadelesinde, üç temel etken etkili olmaktadır. Birincisi vergi tahsilatındaki başarısı, ikincisi vergilemede adaleti sağlaması, üçüncüsü ise, vergi idaresinin idari anlamda, denetim süreçlerini de içine alacak şekilde fonksiyonel bir yapıya kavuşmasıdır (Akbeş, 2014: 68). Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki güçlü etkileşim, hizmet odaklı, şeffaf bir yapı oluşturan Japonya ve Avustralya vergide gönüllü uyumun sağlanmasında önemli bir mesafe kat etmişlerdir (Torgler, 2007: 50). Avustralya Vergi İdaresi (ATO) genel olarak en yüksek dürüstlük ve doğruluk düzeylerini sergileyen “dünya sınıfı” vergi dairesi olarak kabul edilmektedir (D’Ascenzo, 2004).

Vergi uyumu vergi idarelerinin kalitesine ve dürüstlüğüne bağlıdır. Ceza ve denetimler vergiye uyumu arttırmak için kullanılan geleneksel yöntemlerdir. Denetimler ne kadar yüksek olursa olsun yolsuzluk ve rüşvet nedeniyle vergi kaçakçılığının azalmasında herhangi bir etkisi olmayacaktır. Çünkü yolsuzluğun olması mevcut vergi kanunlarının uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Denetimlerin etkili olabilmesi için rüşvet ve yolsuzluğun olmaması gerektiği belirtilmektedir (Alm, Vaquez ve McClellan, 2014: 24). Yolsuzluk ve vergi kaçırma farklı ve ayrı problemler olsa da yapılan araştırmalarda dürüst olmayan bir vergi idaresinin yolsuzluklara neden olduğu belirtilmektedir. Vergi kaçakçılığını azaltmak isteyen hükümetler öncelikle dürüst bir vergi idaresi yapısı kurmalarının gerekli olduğu düşünülmektedir (Alm, Vaquez ve McClellan, 2014:2).

Yozlaşmış bir toplumda, memurların rüşvet ile mükelleflere daha fazla fırsat sunarak yolsuzluğa ve vergi kaçırılmasına neden olması vergi gelirlerinin düşmesine neden olabileceği belirtilmektedir (Alm, Vaquez ve McClellan, 2014:3). Gelir İdaresi’nde yaşanabilecek yolsuzlukların, bir ülkenin vergi gelirlerini azaltıp mali sürdürülebilirliği ile bu kurumda meydana gelen yolsuzlukların aynı zamanda kayıt dışı alanda faaliyette bulunmayı daha çekici hale getirip, vergi

yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin davranışlarını negatif yönde etkileyebileceği ileri sürülmektedir (Berk ve Karakurt, 2010: 133).

Vergi idarelerinin aşağıda yer alan bazı uygulamalarının yolsuzlukları arttırıcı etkilerinin olduğu belirtilmektedir (Tanzi, 1998: 567).

- Vergi kanunlarının karmaşık olmasından dolayı vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını bilen bir yardımcıya ihtiyaç duymaları
- Vergi ödemeleri için vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasında sık sık irtibat kurulması
- Vergi yöneticilerinin ücretlerinin düşük olması
- Vergi yöneticilerinin yolsuzluk eylemlerinin göz ardı edilmesi, yolsuzlukların kolayca tespit edilememesi
- İdari prosedürlerin şeffaflıktan yoksun olması
- Vergi yöneticilerinin vergi teşvikleri, vergi yükümlülüklerinin tespiti, denetimlerin seçimi, davalar vb ile ilgili olarak takdir yetkisine sahip olmaları vergi dairelerinde yolsuzlukların artmasına neden olmaktadır.

Vergi mevzuatını uygulayacak idari personelin nitelik ve niceliksel özelliklerinin yanında çalışma şartları, elde ettiği gelir de etkin bir vergi idaresi için gereklidir. Çalıştığı kurumda yeterli tatmini bulamayan çalışanların, vergi mükelleflerine karşı iyi davranışlar içinde bulunması beklenmemelidir. Kendisinin inanmadığı ve uygulamasında yaşayarak öğrendiği bir konuyu başarılı bir şekilde takip ederek uygulamasını beklemenin iyimserlik olacağı belirtilmektedir (Çataloluk, 2008: 222). Ayrıca etkin bir vergi idaresinin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri vakit geçirmeden tespit ederek cezalandırması, dürüst mükelleflerle devleti barışık tutması vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyecektir. Fakat vergi idaresinin etkin olmaması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine neden olmakta ve bu da vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyen bir unsur olmaktadır (Kumluca, 2003: 94).

Gelişmiş ülkelerde, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki güçlü etkileşim, hizmet odaklı, şeffaf bir yapının olması, vergi düzenlemelerinin basit ve anlaşılır olması gibi etkiler vergi dairelerinin başarılı olmasında önemli bir yere sahiptir. Geçiş ekonomilerinde ise vergi idaresinin etkin çalışmamasında aşağıdaki nedenlerin etkili olduğu belirtilmektedir (Torgler, 2003a: 294):

- Bütün mükellefler için standart bir uygulamanın olmaması
- Vergi idaresinin piyasa odaklı vergi tekniklerinin eksikliği ve tecrübesiz olması
- Artan vergi mükelleflerine hizmet etmek için yeterli ekipman ve eğitim eksikliklerinin bulunması
- Personel maaşlarının yeterli olmamasından dolayı nitelikli personelin istihdam edilememesi, düşük maaşlar personelin dürüst davranmamasına sebebiyet vermesi
- Yeniden yapılanmanın sağlanamaması, yeni yaklaşımların benimsenmesinde yavaş davranılması
- Vergi mükelleflerinin kayıtlarını tutacak bilgisayar sisteminin eksik olması
- Özel şirketlerin denetimini yapacak teknik bilgiye sahip olunamaması
- Piyasa ekonomisinin benimsenmemesi

Vergi idarelerinin asıl amacı; “*suçluları tespit edip cezalandırmak*” yerine, “*suç işlemlerini önleyecek yapı ve anlayışın yaratılması*” olduğu müddetçe, vergi idaresi ile mükellef ilişkileri pozitif olabilecektir (Gerçek, 2004:621–622). Ayrıca mükellefle vergi idaresi arasında yönetişimin geliştirilmesiyle devlet, vatandaşlar ve diğer kurum ve kuruluşların vergi politikalarının belirlenmesi hususunda, karşılıklı etkileşim içerisinde uzlaşma sağlanması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracaktır (Ay vd., 2010: 284). Vergi idaresi ile vergi mükellefi iki hasım taraf değil, bilakis birbirlerine yardımlaşma düşüncesi içinde olan ve birbirlerini tamamlayan aktörler olarak görülmelidir. Bireyler bir vatandaş olma bilinci içerisinde vergilerini zamanında ve tam olarak ödemek; devlet de,

mükellefleri gereksiz formalitelere boğmadan, eşit, adil ve basit bir vergi sistemi kurmak zorundadır. Aksi halde birbirleriyle rekabet eden iki tarafın kazançlarının olmayacağı düşünülmektedir (Cansız, 2006: 132). Gereksiz formalite ve biçimsel yükümlülüklerin fazla olması, vergi dairesine gelen mükelleflere karşı olumsuz davranışlarda bulunulması, denetim elemanlarının denetim yaparken yeterli özeni göstermemesi gibi davranışlar mükelleflerce hoş karşılanmadığı ve bunun da vergi ahlâkına olumsuz şekilde etki ettiği Türkiye’de yapılmış olan ampirik çalışmalarla (Çiçek, 2006; Gerçek ve Yüce, 1998; Demir, 1999) da ortaya konmuştur (Demir, 2008: 56 - 57).

Yapılan araştırmalarda vergi dairesi çalışanlarının, vergi yönetiminin etkin ve iyi olmadığını düşünenlerin oranı %27’nin üzerindedir (Cansız, 2006: 122, %58; İpek ve Kaynar, 2009: 182, %54,9; Demir ve Gülten, 2013: 280, %27,5; Ay vd., 2010: 282, %68; Çiçek vd., 2008). Mükelleflerin %79’unun “*vergi idaresinin etkin ve adaletli çalıştığı algılanmasının vergi kaçırma eğilimini azaltır*” düşüncesine katıldıkları görülmektedir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 92). İpek ve Kaynar’ın (2009: 179) Çanakkale ilindeki gelir vergisi mükellefleri üzerinde yaptığı bir anket çalışmasında Siyasal iktidarın vergi politikaları mükelleflerin beklentilerini karşılamadığını düşünen mükelleflerin oranı %85.1’dir.

Vergi idaresinin etkin çalışabilmesi için öncelikle personel maaşlarının yeterli olması, vergi kanunlarının karmaşıklığının giderilmesi, idari prosedürlerin şeffaflaştırılması, vergi idaresi çalışanlarının takdir yetkilerinin netleştirilmesi, bilgi teknolojilerinden yararlanılarak çalışanların vergisel işlemlere müdahalesinin en aza indirilmesi gerekmektedir.

1.3.3.2. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar

Mükellefler, vergiyi “*bir görev olarak değil,*” ancak “*mali bir yük*” olarak algılamalarından dolayı, mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını negatif şekilde etkileyen etmenlerin başında, toplanan vergilerin harcama şekli gelir. Mükellefin ödediği vergilerle, yararlandığı kamu hizmetlerinin mükellef açısından eşdeğerli olmaması hususu, vergiden kaçınmanın psikolojik faktörlerinden birini meydana getirmektedir. Vergi ahlakının oluşmasında birinci husus, vergilerle karşılanan kamu hizmetlerinin verimli olup olmamasıdır. İkinci

husus, belirli vergilerle belirli kamu hizmetleri arasında doğrudan ilişki aranması gerektiğidir (Muter, vd., 1993: 30). Mükellefler verdikleri vergilerin verimli alanlarda kullanılmadığını düşündüklerinde kandırıldıklarını hissedebilir vergilerin verimsiz alanlarda kullanılması gelirler ve giderler arasında bir “*mali bağlantı*” oluşturur (Torgler,2003a: 351). Çok fazla vergi ödediklerini ve karşılığında talep ettikleri kamu hizmetlerinde tatmin olmadıklarında mükelleflerin vergiye tepkisi olumsuz olacaktır. Ancak vermiş olduğu vergiler karşılığında kamu hizmetlerinin arttığını gördüğünde bu tepkisi azalacak ve bu durum psikolojik olarak kendini iyi hissetmesini sağlayacaktır (Torgler, 2007: 67).

Hükümet ile mükellef arasında psikolojik bir sözleşme kurulduğu benzetmesi yapılabilir. Bu sözleşmede karşılıklı görev ve haklar düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin sözleşmenin tarafı olarak vergi ödeme zorunluluğu bulunurken hükümetin de ödenen bu vergilere karşılık vergi mükelleflerine kamu hizmeti sunması gerekmektedir. Hükümetin sunmuş olduğu mal ve hizmetlerden sağlanan fayda ile mükelleflerin ödediği vergilerin eşit olması durumunu ifade eden vergilemede fayda ilkesinin devlet tarafından ihlal edildiği durumda, mükellefler vergi kaçırmayı savunmaya başlayabilir. Bu nedenle kamusal hizmetlerin ödenen vergilerle orantılı olması gerekmektedir (Frey ve Feld, 2006: 4). Ödenen vergilerle devletin sunmuş olduğu kamu hizmetleri arasında bir denge bulunuyorsa bireyler vergi kanunlarına uymaya daha meyilli olacaklardır. Bu şekilde ödediği vergilerle tatmin edici hizmet alabiliyorsa mükelleflerin vergiye uyumu artacaktır. Vergiler kamu hizmetlerinde yeterince harcanmazsa mükellefler aldatıldıklarını düşünecek ve mükelleflerin vergiye uyumları azalabilecektir (Torgler, 2004: 8).

Mükelleflerin ödemiş oldukları vergiye göre daha az kamu hizmetlerinden faydalanmaları “*mali sömürü*” olarak adlandırılırken, ödemiş oldukları vergiden daha yüksek oranda kamu hizmetlerinden faydalanmaları ise “*mali rant*” olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin ödemiş oldukları vergiler nedeniyle net zarara uğradıklarını düşünmeleri, onların bu zararın azaltılması ve tamamen ortadan kaldırılmasına yönelik faaliyetlerini arttırabilecektir. Bu durumun vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyeceği düşünülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 144 - 145).

Mükellefler ödedikleri vergileri topluma yaptıkları bir katkı olarak da algılayabilmektedirler. Topluma katkıda bulduklarını düşünen mükellefler vergilerini dürüst bir şekilde beyan edeceklerdir. Vergilerin kamu yararına uygun harcanmadığını düşünen mükelleflerin ise, vergi ödeme isteklerinin azalacağı ifade edilmektedir (Frey ve Feld, 2006: 14). Kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılan vergilerin bütün toplum tarafından ödenip ödenmemesi de devletin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesi kadar önemlidir. Mükellefler arasında “*herkes kamu hizmetlerinin finansmanında üzerine düşen vergi borcu kadar katkı sağlıyor*” algısının yüksek oluşunun da vergiye uyum düzeyini arttırdığı belirtilmektedir (Torgler, 2003a: 188).

Kamu harcamalarının yapılmasındaki etkinlik ve isabetlilik konusunda toplumun sürekli olarak bilgilendirilmesi ve şeffaflık sağlanması, vergi ödevlerini yerine getirmeyenlerin tespit edildiği ve hukuki bir yaptırım uygulandığı kanaatinin yaratılması büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011: 191). Devletin vergi gelirlerinin devlet tarafından israf edildiği anlayışının toplumda yaygın olması vergi bilinci ve ahlakının oluşmasının önünde önemli bir engeldir. Çünkü mükelleflerin vergi konusunda düşüncelerinin oluşmasında toplumun önemli bir rolü bulunmaktadır. Eğer toplumda vergi kaçırmanın suç olarak kabul edilmemesi, ayıplanmaması sonucunu doğuracak tutum ve davranışlar varsa vergi kaçırmayı düşünen mükelleflerin önündeki sosyolojik ve psikolojik engeller de ortadan kalkacaktır (Savaşan ve Odabaş, 2005: 7). Vergi sistemlerinde fayda ilkesini temel alan uygulamaların daha fazla yer alması ve ödenilen vergilerin kamu hizmetlerinin karşılığı olduğu algısının yaygınlaştırılması mükelleflerin vergiye uyum derecelerinin arttırılmasında oldukça önemli bir etki yaratacağı düşünülmektedir (Şentürk, 2014: 139).

Yapılan bir araştırmada mükelleflerin verdikleri vergilerle finanse ettikleri kamu hizmetlerinden faydalanmalarının vergiye gönüllü uyumu pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Alm vd., 1992: 112). Torgler (2007)’ın Avrupa kıtası, Kuzey ve Güney Amerika kıtaları için yaptığı çalışmasında da kamu hizmetlerinin yeterliliğinin vergi uyumunu olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Türkiye’de yapılan bir çalışmada mükellefler vergi kaçakçılığının nedeni olarak “*vergilerin öncelikle kamusal harcama olarak geri dönmemesini*” göstermişlerdir. Bu tespit vergi mükelleflerinin aldığı hizmetleri yeterli görmeleri halinde vergi oranlarının yüksekliği ya da denetimin yetersiz olması halinde bile mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyeceğini gösterdiği belirtilmektedir (Saraçoğlu, 2008: 23). Yine Muter vd. (1993: 39 - 43) tarafından yapılan çalışmada vergi yükü ağırlaştıkça, mükelleflerin vergi kaçakçılığı davranışına daha ılımlı yaklaştıkları, buna karşılık devletin yapmış olduğu hizmetlerden fayda sağlandığının düşünülmesi, kişisel vergi yükünün daha az hissedilmesine neden olduğu tespit edilmiştir.

Türkiye’de yapılan bir çalışmada (Savaşan ve Odabaş, 2005: 22) katılımcıların yüzde 67’si verginin etkin ve yerinde kullanılmamasının vergi kaybının nedeni olarak görmektedir. Yapılan diğer çalışmalarda vergi gelirlerinin gerektiği gibi harcanmadığını düşünenlerin oranı %38’in üzerinde tespit edilmiştir (Demir ve Gülten, 2013: 279, %43,1; Ay vd., 2010: 282, %38,8; Çiçek vd., 2008; Tuay ve Güvenç, 2007: 70, %39,8).

1.3.3.3. Yolsuzluk Haberleri

Yolsuzluk (corruption) kamu yetkisinin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasıdır. Buradaki çıkar bir kişinin olabileceği gibi bir grubun, bir partinin veya ailenin çıkarı da olabilir (Tanzi, 1998: 564). Yolsuzluğa neden olan çeşitli faktörler bulunmaktadır. Doğrudan faktörler: 1) yapılan düzenleme ve yetkilendirmeler, 2) vergi sisteminin karmaşık olması, 3) hükümetlerin almış oldukları harcama kararları, 4) piyasa fiyatının altında kamusal mal ve hizmet sunulması, 5) ekonomik kararlar üzerinde kamu görevlilerinin takdir yetkisinin bulunması, 6) siyasal partilerin finansman ihtiyacı. Dolaylı faktörler: 1) bürokrasinin kalitesi 2) kamudaki ücret düzeyi, 3) içsel ve dışsal kurumsal kontroller, 4) ceza sisteminin önemi, 5) ülke liderlerinin örnek davranışı, 6) kuralların yasaların şeffaflığı (Tanzi, 1998: 565-576).

Yolsuzluklar kamu harcamalarının kompozisyonunu değiştirdiği gibi kamu gelirlerinin özellikle de vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durum, kamu mali dengesi, kamu harcamalarının miktarı ve bileşimi üzerinde önemli

etkiler meydana getirmekte ve vergi sisteminin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır. Çünkü yolsuzluklarla vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yasal olmayan bir vergi muafiyeti şeklini alarak devlet için bir vergi kaybının oluşmasına neden olmaktadır (Dökmen, 2012: 42). Pek çok ülkede yapılan çalışmalar göstermiştir ki yolsuzlukların yaygın olması devletin eğitim, sağlık gibi temel hizmetlerinin düşmesine, gelir dağılımının bozulmasına, yoksulluğun artmasına, mülkiyet haklarının zedelenmesine neden olmuştur (Torgler, 2004: 9-10).

Vergiler kamu giderleri için ödenen bedellerdir. Kamu hizmetlerinin finansmanı vergi mükelleflerinin ödediği vergilerle sağlanmaktadır. Vergi mükellefleri ödedikleri bu vergilerin yerinde kullanılmadığını, hükümetlerin yolsuzluk yaptığını düşünüyorlarsa hükümete güvenmeyeceklerdir. Hükümet tarafından kendilerinin kandırıldığını düşüneceklerdir. Bu onların daha fazla vergi kaçırmalarına neden olacaktır. Aksine vergi mükellefleri çıkarları ve tercihlerinin politik olarak uygun şekilde temsil edildiğini düşünür, hükümetin yapmış olduğu hizmetler adil ve şeffaf bir şekilde artarsa devletle daha fazla işbirliği içine girecekler ve vergiye gönüllü uyumları artacaktır (Babu ve Chariye, 2015: 322-323). Aksine yolsuzlukların arttığı bir ortam mükelleflerin hükümete olan güvenin azalmasına neden olacaktır. Bu durum siyasi meşruluğu da tartışılır hale getirecektir (World bank, 1997:102).

Yolsuzluğun vergi mükellefleri ile vergi idaresi çalışanları arasında rüşvet, kayırma şeklinde gerçekleşmesi bu olaylara muhatap olan vergi mükelleflerinin vergi uyum düzeyini daha da düşüreceği belirtilmektedir (Besley ve McLaren, 1993:119). Yolsuzlukların arttığı bir ortamda vergi adaletinin aşınması ve verginin sosyal yönünü halka anlatabilmek için harcanan çabaların büyük bir kısmı boşa çıkması sözkonusu olabilecektir (Tunçer, 2002: 120; Berk ve Karakurt, 2010: 134).

Torgler (2004)'ın geçiş ekonomilerini incelemiş olduğu çalışmasında mükelleflerin kamu hizmetlerinden ve devlet görevlilerinden duyduğu memnuniyet, devletin yolsuzluklarla mücadele etmesi, devletin hesap verebilir, şeffaf olması, kamu görevlilerinin iş ahlakı, kamu çalışanlarının ve hükümetin yetkilerinin kanunlarla sınırlandırılması gibi faktörler vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini belirtmiştir. Devlete, siyasal sisteme güven arttıkça, kamu

görevlilerinin iş ahlakı arttıkça vergi ahlakı artmakta; yolsuzluklar arttıkça vergi ahlakı, vergiye uyum azalmaktadır.

Ödenen vergilerin etkin bir şekilde harcanmadığı ve yolsuzlukların yaygınlaştığı algısı halkın devlete olan güvenini azaltacaktır. Dolayısıyla ödedikleri vergilerin haksız olarak birilerini zenginleştirdiğini düşünen insanlar vergi ödememenin yollarını arayacaktır (Yaraşlı, 2005: 109). Çin’de yapılan bir anket çalışmasında vergilerin boşa harcanmasının ve yolsuzluk yapan politikacıların cebine gitmesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiği belirtilmiştir. Toplanan vergilerin faydalı projelere harcanması durumunda vergi kaçakçılığı olasılığının azalacağı sonucuna varılmıştır (McGee ve An, 2007: 6). İran’da yapılan bir araştırmada da vergi kaçırmanın haklı görülebileceği ikinci etken olarak vergilerin yolsuzluk yapan politikacıların cebine gitmesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır (McGee ve Ardakani, 2007: 7).

Türkiye’de Gelir İdaresinde çalışan personele yapılan anket çalışmasında ‘‘toplamış olduğunuz verginin etkin bir şekilde kullanıldığına inanıyor musunuz?’’ sorusuna katılımcıların %3 oranında 'evet', %97 oranında da 'hayır' cevabı vermişlerdir (Karyagdı, 2001: 145-146).

1.4. Vergilemeye Karşı Psikolojik Tepki

Vergi, mükellefler üzerinde etkisiz kalamaz, tarafsız olamaz. Vergi ‘‘devletin en önemli geliri’’ olduğu, ‘‘cebre dayanılarak alındığı,’’ tekrar vergi mükelleflerine iade edilmediği için, vergi mükellefleri vergiye karşı tepkide bulunurlar (Türk, 2010: 197). Bu durum, mükellefler tarafından verginin bir yük olarak algılanmasına ve mükelleflerin bu yükten kurtulmak için vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergiyi yansıtmaya gibi birtakım çabalar içine girmesine neden olmaktadır (Şentürk, 2014: 130).

Bu nedenlerden dolayı vergilendirme politikalarının oluşturulmasında mükellef tutum ve davranışlarının göz önünde bulundurulması vergi politikalarının etkin bir şekilde oluşturulması bakımından önemlidir. Mükelleflerin bireysel nitelikteki tutum ve davranışları, genelleştiği ölçüde vergi sisteminin başarısı üzerinde etkili olmaktadır. Gerek vergiye konu seçimi bakımından ve gerekse herhangi bir konuda vergi uygulamasında benimsenen teknik ve uygulamalar

bakımından, o vergiye mükellef olacak kişilerin davranış özelliklerinin göz önünde tutulması şarttır (Akdoğan, 2011: 188). Yeni bir verginin konulması ya da vergi kanunlarında değişiklik yapılması durumunda, vergiye karşı tepki ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi vergide beklenen verimliliğin alınması açısından önemlidir (Çiçek vd., 2008: 22). Bunun için vergi mükelleflerinin vergiye karşı neden tepki gösterdiklerinin incelenmesi önem arz etmektedir (Aktan vd., 2006:159).

1.4.1. Mali Psikoloji ve Vergi Psikolojisi

Psikologlar, bireylerin iç ve dış uyarılar karşısında gösterdikleri tepkilerini iki biçimde incelemektedirler. Birincisi, birey toplumdaki bağımsız bir şekilde ve tıpkı boşluktaymiş gibi, bireyin duygu ve düşünceleri, kişilik yapısı çevrenin ve toplumun etkisi olmadan ele alınarak incelenir. İkincisi, bireylerin hiçbir zaman tek başına yaşamadığı düşüncesinden hareketle, bireye içinde yaşamış olduğu toplumun etki ettiği gibi, bireyin de toplumu etkilediği düşüncesi kabul edilmekte ve karşılıklı bir etkiden bahsedilmektedir. Bundan dolayı vergileme hususunda birey davranışlarının bilinmesinde yarar vardır (Çataloluk, 2008: 215).

Mükelleflerin vergilere karşı göstermiş oldukları tepkileri anlamak, vergi kaçakçılığının önüne geçmek için bu alanda incelemeler yapmak zorunlu hale gelmiştir. Bu alanda yapılan çalışmalar mali psikoloji ve mali psikolojinin alt dalı olan vergi psikolojisi ile yapılmaktadır. Mali psikoloji bireylerin mali kurumlarla ilişkilerini incelerken mali psikolojinin bir alt dalı olan vergi psikolojisi vergileme üzerinde yoğunlaşarak vergilemenin psikolojik sınırlarını, vergilemeye ilişkin tutum ve tepkileri inceler (User, 1992:184). Bireylerin ve grupların vergileri algılayışı, değerlendirişi ve gösterdikleri tepkileri vergi psikolojisinin konusunu oluşturmaktadır (User, 1992: 24).

“*Vergi psikolojisi,*” mali araçlardan sadece verginin insan davranışları üzerindeki etkilerinin araştırılmasına konu edinmekteyken; “*mali psikoloji,*” tüm mali araçların insan davranışları üzerindeki etkilerinin araştırılmasını konu edinmektedir. Dolayısıyla vergi psikolojisi, mali psikolojinin içinde yer almaktadır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 125-126).

Vergi psikolojisi; vergi ile ilgili olarak hem kişisel hem de sosyal psikolojik olayları inceleme konusu yapar ve araştırır. Vergilerin alınması mükellefleri bazı davranışlara sevk eder. Bu ise vergiyle amaçlanan hedeflerden önemli ölçüde uzaklaşılmasına sebep olur. Vergi mükelleflerinde ortaya çıkacak davranış değişiklikleri onların önemli ölçüde siyasi tercihlerini de etkileyecek düzeyde olabilir (Şenyüz,1995:5).

Vergi psikolojisi ile ilgili ilk çalışmalar insanlar neden vergi kaçırır sorusu referans alınarak mükellefin neden vergi kaçıracağı üzerinde durulmuştur. Bu sorunun cevabı bireyin karını maksimize etmek için rasyonel girişimi olan ekonomik analizlere dayandırılmıştır. Ekonomik analizde yakalanma ve ceza riskinin büyüklüğü ile korku gibi faktörlerin vergi kaçakçılığı davranışı ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Ancak daha sonraki araştırmalarda vergi kaçırmanın sadece yakalanma ve ceza riskiyle açıklanamayacağını çünkü yakalanma ve ceza olmadan da insanların vergi kaçırmadıkları anlaşılmıştır. Bundan sonraki süreçte temel soru insanlar neden vergi öder olmuştur. Burada mükellefler tarafından verginin nasıl algılandığı ve bu algı sonucunda davranışların oluşmasında hangi tutumların rol oynadığı anlaşılmasına çalışılmıştır. Mükellef tutumlarının anlaşılması ise vergi psikolojisinin araçlarının kullanılmasını gerektirmiştir.

Bireylerin vergiye karşı hangi noktalarda tepki gösterdiklerinin anlaşılması vergilendirme ile ilgili olarak yapılacak düzenlemelerde önem arz etmektedir. Çünkü bireyler belirli bir noktaya kadar vergi vermede gönüllü iken o noktanın aşılması halinde vergiye tepki göstereceklerdir. Vergilemenin sınırları mali sınırı, hukuki sınırı, ekonomik sınırı, siyasi sınırı, psikolojik sınırı gibi sınırlar bulunmaktadır. Vergilendirmenin sınırının aşılması halinde mükellefler vergiye karşı aktif ve pasif tepkiler gösterirler. Burada vergilendirmenin sınırları anlatıldıktan sonra vergilendirmenin sınırlarının aşılması halinde mükellefin göstereceği tepkiler anlatılacaktır.

1.4.2. Vergilendirmenin Sınırı

Verginin bir birim dahi arttırılmadığı ve/veya varolan vergilere yeni bir verginin eklenemeyeceği noktaya vergilemenin sınırı denir (Sağbaş, 2013: 28).

Verginin sınırları aşıldığında vergiye karşı uyumsuzluk davranışları görülür. Bu davranışlar aktif ve pasif tepkiler olarak ortaya çıkar.

1.4.2.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Verginin cebri niteliğinin meşruiyeti devletin egemenliğine dayanılarak salınmış bir yükümlülük olmasından kaynaklanır. Bu husus siyasal bir organizasyon olan devletin anayasalarında da açıklanmış ve hükme bağlanmıştır. Vergilendirilmenin anayasalarda hükme bağlanarak düzenlenmesi vergilemenin cebri değil hukuki olmasını sağlamaktadır. Bu durumda söz konusu cebirlik keyfi değil hukukidir. Anayasalarda vergi ödemenin kişiler için ödev olduğu açıkça hükme bağlanmıştır. Bu durumda kişiler için ödev olan bir husus devlet için haktır. Her hak gibi vergi salma hakkının da bir sınırının olması gerekir. Çünkü hak sınırsız ve koşulsuz değildir. Her hak gibi vergileme hakkının da kişinin ve toplumun karşılıklı haklarını göz önünde tutması gerekir (User, 1992:6). Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması öncelikle ilgili bulunduğu devletin temel anayasa ilkeleriyle sınırlıdır. “*Sosyal hukuk devleti*” kavramı vergilendirme yetkisinin sınırlarını ortaya koymaktadır (Çağan, 1982: 6).

Nitekim 1982 Anayasası’nda; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”

Demek suretiyle vergilendirmenin hukuki sınırı belirlenmiştir. Buna göre vergilendirmenin sınırı kişinin mali gücüdür. Kişiden mali gücüne göre vergi alınacaktır. Kişinin mali gücünü aşan vergilendirmeler yasaklanmıştır. Ayrıca vergi bireye yüklenen bir yük olduğundan toplumda bireye yüklenen her türlü yükün kanunla konulması zorunluluğu anayasada açık bir şekilde belirtilmiştir.

1.4.2.2. Vergilemenin Mali Sınırı

Vergilendirmenin mali sınırı varolan bir verginin oranının arttırılmasına rağmen vergi gelirlerinde artık bir artışın olmadığı nokta verginin mali sınırıdır. Vergilemede çoğu zaman “*iki kere iki dört*” değil bir eder kuralı vergi oranları ile

vergi hasılatı arasında birebir bir ilişkinin olmadığına anlamına gelmektedir (Sağbaşı, 2013: 30).

Arthur Laffer'göre vergi oranlarındaki artış, bir yere kadar vergi oranlarını arttırır. Bu yer optimal noktadır. Bu noktaya kadar vergi artsa da mükellef daha fazla çalışarak gelir düzeyini arttırmaya çalışır. Buna gelir etkisi denir. Bu durumda gelir vergisindeki artış sonucunda geliri azalan bireyler gelir düzeylerini korumak için daha fazla çalışmaktadır. Optimal noktada devlet, vergileme kapasitesinin sınırına ulaşmış olur. Optimal vergi oranlarından daha yüksek oranlarda vergilendirmeye gidilirse ikame etkisi ortaya çıkacağından vergi gelirleri düşer. Vergi artışı sonucunda geliri azalan bireyler çalışmak yerine dinlenmeyi veya aile işleriyle uğraşmayı tercih eder hale gelir (Bilici ve Bilici, 2011: 165).

1.4.2.3. Vergilemenin Ekonomik Sınırı

Vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanılabileceği nokta verginin ekonomik sınırıdır. Bir ülke için gayri safi yurtiçi hâsıla, bir birey için gelirinin tamamı verginin ekonomik sınırının son noktasıdır. Bir bireyin gelirinin tamamının vergilendirilmesine müsadere denir. Müsadere bireyin gelirinin tamamına devletin el koymasındadır. Devletin bireyin gelirinin tamamına el koymaya çalışması, mükellefin gelirini olduğundan düşük göstermek için her türlü yola başvurmasına neden olacaktır. Ülkelerin vergi politikalarının başarılı olabilmesi için vergi alırken mükellefin ekonomik sınırını dikkate alması gerekir (Çelikkaya vd., 2013: 38-39).

1.4.2.4. Vergilemenin Siyasi Sınırı

Vergilemenin sınırı belirlenirken siyasi faktörlerin rolü önemlidir. Kamu harcamalarının finansmanı için kimden, ne zaman, ne kadar vergi toplanacağı, hangi konu ve mükelleflerden vergi alınmayacağı, kamuya finansman sağlanmasında alternatif yöntemlere başvurulup başvurulamayacağı birer siyasi karar alma sorunudur. Siyasi iktidarın vergi ile ilgili davranışları oy maksimizasyonu ile tutarlı olması gerektiğinden, siyasiler vergileme yetkilerini sınırsız bir şekilde kullanamazlar (Berksoy ve Demir, 2004: 513).

Seçmenin amacı kendi çıkarlarını en çoklaştırmak iken, politikacıların amacı ise seçimi kazanarak hükümet kurmak, hükümetin amacı ise tekrar

seçilebilmektir. Bu nedenle siyasiler seçmenlerin vergi ile ilgili karar ve isteklerine duyarsız kalamazlar. Siyasiler iktidara gelebilmek ve iktidarda kalabilmek için vergi ile ilgili kararlarında verginin politik sınırını dikkate alırlar. Hükümetler vergi sayısını ve oranlarını kendilerinin oyunun düşmeye başlayacağını tahmin ettikleri noktaya kadar arttırma eğilimindedirler. Vergiler nedeniyle “*oyların düşmeye başladığı noktadan bir önceki fiili durum*” vergilemenin siyasal sınırınıdır (Sağbaş, 2013: 34).

Siyasal iktidarlar rasyonel davranış olarak, vergi yasalarının hazırlarken ülke içerisindeki gelir dağılımını dikkate almak zorundadırlar. Ancak siyasiler iktidarlarını devam ettirebilme kaygısıyla, daha çok seçmenin oyunu alabilmek için rasyonel davranışlar yerine seçmenin hissedemeyeceği şekilde vergisel manipülasyonlar yaparak oy kayıplarını en aza indirmek isterler. Bu nedenle daha çok dolaylı vergiler, kaynakta kesme yöntemi gibi vergi yükünün hissedilmesini belli ölçüde engelleyen uygulamaları tercih ederler (Berksoy ve Demir, 2004: 520).

1.4.2.5. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Vergilemenin psikolojik sınırı vergileme, mükellef davranışlarında mali verimliliği azaltacak değişimlere yol açmaya başladığında, vergilemenin psikolojik sınırına ulaşılmış olur (User, 1992: 28). Bu durumda, psikolojik olarak vergilendirilebilir sınır kavramı, mükelleflerin vergiye dayanabileceği en üst seviyedir (Şenyüz, 1995: 21). Verginin psikolojik sınırını vergi zihniyeti, vergi ahlakı ve sübjektif vergi yükü belirler. Vergilemenin psikolojik sınırı aşıldığında mükellefler vergi ödeme güçlerinin kalmadığını hissedecekler bu durum vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır (User, 1992: 29).

1.4.3. Vergilendirme Sınırının Aşılmasının Sonuçları

Tüm sistemler gibi vergi sisteminin temelinde de insan unsuru bulunmaktadır. Bundan dolayı vergilendirme, sosyolojik ve psikolojik boyutlarının göz ardı edilmemesi gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergilemeden dolayı gelirinde azalma meydana gelecek olan mükellefler bazı psikolojik etmenlerin etkisi altına girebilmektedirler. Bu etkiler sonucunda mükellefler farklı davranış biçimleriyle tepkilerini gösterebilmektedirler (Çiçek vd., 2008: 49). Bu tepkiler sosyal, ekonomik ve siyasal yapının da etkisiyle;

“vergiyi benimseme ve buna karşı uyum gösterme,” “vergi kaçırma,” “vergiden kaçınma” veya “vergiyi reddetme” ya da “vergi vermeye yönelik direniş gösterme” şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Çataloluk, 2008).

Mükelleflerin vergilere karşı tepkilerinin olumsuz yönde olmaması için devletin vergilendirme yetkisini kullanırken “vergi adaleti,” “genellik,” “eşitlik,” “belirlilik,” “açıklık” gibi birtakım ilkeleri göz ardı etmemesi gerekir (Çürük ve Tüm, 2011: 21). Vergi uyumunun psikolojik belirleyenlerine ilişkin sınırlar aşıldığında bireyler vergi ödeme güçlerinin kalmadığını hissedeceklerdir. Bunun sonucunda da vergi gelirlerinde de azalma meydana gelecektir (Schmölders, 1976: 112-114).

1.4.3.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Mükellefler vergiye karşı “pasif” ya da “aktif” tepkide bulunurlar. Vergiye karşı pasif tepki; “mükelleflerin vergi adaletsizliğine karşı gönüllü uyumdan vazgeçerek vergiye karşı olumsuz davranışlar göstermesi” olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı pasif tepkileri daha çok vergi gelirlerinin dolaylı yoldan azaltılması şeklinde ortaya çıkar. Bu tepkiler, “vergiden kaçınma,” “çalışma yerine aylaklığı tercih etme,” “üretim, tüketim ve tasarrufu kısma,” “yatırımdan vazgeçme” biçiminde olabilir (Aktan vd., 2006: 164-170; Canbay ve Çetin, 2007: 53).

1.4.3.1.1. Çalışmamayı Tercih Etme

Mükellefin çalışma şevki üzerinde vergi oranlarındaki değişmelerin iki farklı etkisi bulunmaktadır. Ödenen vergi nedeniyle mükellefin tüketimini kısırarak dinlenmeye ve/veya eğlenmeye yönelmesine ikame etkisi denir (Sağbaşı, 2013: 36). Vergi ödemekten dolayı geliri azalan bir kişinin daha fazla çalışarak gelirini arttırmasına Gelir etkisi denir. Gelir etkisinde mükellef boş gezme yerine daha fazla çalışarak, tüketim yerine daha fazla tasarruf yaparak gelirindeki azalmayı telafi etmesidir (Pehlivan, 2013: 163).

Birey vergilerden dolayı katlanmak zorunda kaldığı yükü yani satın alma gücünde ortaya çıkan azalmayı; ihtiyaçlarını kısmaya çalışarak karşılayabileceği gibi çalışmanın daha az cazip hale gelmesine bağlı olarak boş gezmeyi, evde

oturmayı, ayaklığı seçebilir. Çalışarak ve üretimde bulunarak daha fazla miktarda vergi vermesi sonucunda, bireysel olarak çalışmasının karşılığını alamayacağını düşünen birey, daha az çalışması halinde daha az maliyete katlanmak durumunda kalabileceğini düşünebilir. Gerek bireysel olarak ve gerekse sosyal açıdan refah kaybına neden olan bu etki, uygulamaya konulmuş olan verginin de amaçladığı fonksiyonu görememesine yol açtığı gibi, yıllarca süren ve büyük çabalarla oluşturulmuş vergi bilincinin olumsuz bir şekilde etkilenmesine de neden olabilecek niteliktedir (Akdoğan, 1999: 98).

Türkiye’de yapılan bir çalışmada vergi yükünü normal bulanlar vergi oranlarının artması halinde eskisinden daha fazla çalışırım diyenler en yüksek orandadır. Vergi yükünü normal bulanlarda vergi oranlarının artması halinde eskisinden daha fazla çalışırım diyenlerin oranı %53,0’dır. Vergi oranlarının ağır olduğunu düşünenlerde bu oran %29,1 iken çok ağır diyenlerde %20,2’dir (Muter, vd., 1993: 53).

1.4.3.1.2. Tüketimi ve Tasarrufu Kısma

Vergiye karşı turum ve davranışları vergi ödeme gücü de belirler. Mükellefler tüketim ve veya tasarruflarını azaltarak vergilerini ödemektedir. Ödedikleri vergi nedeniyle tüketim ve tasarrufları azalan mükellefler tüketim ve tasarruf tercihlerini değiştirerek ödedikleri vergiler nedeniyle refahlarında meydana gelecek kayıpları en aza indirmeye çalışırlar (Şenyüz, 1995: 28).

Vergiler tüketim üzerinde etkilerini iki şekilde gösterirler. Birincisi vergiler dolaysız vergiler olması halinde mükelleflerin kullanılabilir ferdi gelirlerinde azalma meydana getirirler. Bu durumda vergi mükellefleri tüketim tercihlerini vergiden sonraki gelir düzeyine göre belirlerler, bu durum yüksek gelir dilimlerindeki mükelleflerin tasarruflarının azalmasına neden olur. Buna karşılık düşük gelir dilimlerindeki vergi mükelleflerinin tüketimlerini azaltmalarına neden olur. İkincisi dolaylı vergiler mal ve hizmetler üzerinden alınır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin zaman zaman arttırılması ya da azaltılması bu mallara ve hizmetlere karşı olan talebin azalmasına veya artmasına neden olur. Dolaylı vergilerdeki değişiklikler mal ve hizmetlerin fiyatlarının yükselmesine neden

olduğundan bu mallara karşı talep azalır, düşürüldüğünde ise talep artar (Türk, 2010: 228-229).

Vergi oranlarında ortaya çıkacak bir artış, mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarında ve vergi yükünde artışa neden olacaktır. Vergi yükündeki artış ise mükelleflerin tasarruf ve harcanabilir gelirini azaltır. Mükellef tüketim ve tasarruf açısından olan azalmayı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmekte ve bu durum mükellefte psikolojik yönden hoşnutsuzluğa neden olabilir (Biberoğlu, 2006: 67).

1.4.3.1.3. Üretimi Azaltma ve Yatırımdan Vazgeçme

Vergi oranlarının arttırılması karşısında müteşebbüsler, devlete ödeyecekleri vergi miktarlarının fazla olmasından dolayı azalan karlılık oranlarını ayarlayabilmek için yatırımlarını azaltıp yeni yatırımlar yapmaktan vazgeçebilirler (Aktan vd., 2006: 167). Yürürlüğe girecek vergilerin mükelleflerin yatırım alanları, yatırım kararları, tüketim davranışları ve yatırım zamanları üzerinde belirleyici bir etkisi olabilecektir. Bundan dolayı bir ülkede vergilendirmede yapılacak küçük bir değişiklik ülke içinde büyük ekonomik sonuçlar meydana getirirken, dolaylı olarak milli ekonominin bir parçası olan yabancı sermayenin yönünü de etkileyebilecektir (Yeniçeri, 2004).

İbn-i Haldun, vergi oranlarındaki aşırı yükselmenin, beklenenin aksine vergi hasılatını düşüreceğine dikkat çekmiştir. Ona göre vergi oranlarının düşük seviyede tutulması girişimcilerin üretim yapma konusunda cesaretlendirecek ve üretim miktarındaki artışla birlikte de, devletin vergi gelirlerinde artış olacaktır (Boulaki, 1971: 1116).

Türkiye’de yapılan bir anket çalışmasında imalat sanayinde çalışan mükelleflerin avukatlar, inşaat sanayi çalışanları ve bakkallara kıyasla, sektörel vergi yükünün esnafın yatırım yapmaması sonucunu doğuracağına daha fazla inandıklarını göstermiştir. Düşük gelir düzeyine sahip mükellefler, gelir düzeyi yüksek olan mükelleflere kıyasla, vergi yükünün esnafın yatırımdan vazgeçmesi sonucunu doğuracağına daha az inanmaktadır (Tuay ve Güvenç, 2007: 132).

Diğer bir çalışmada ‘gelir vergisi oranlarının arttırılması durumunda işimi yavaşlatırım veya bırakırım’ diyenlerin oranı, vergi yükünün çok ağır olduğunu

belirtenlerde % 54,4, vergi yükünün ağır olduğunu belirtenlerde % 40,1, vergi yükünün normal olduğunu söyleyenlerde bu oran % 22.4'tür (Muter, vd., 1993: 52).

1.4.3.1.4. Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması vergi mükellefinin üzerindeki vergi yükünü başkasına aktarmasıdır (Sağbaş, 2013: 36). Mükellef diğer ekonomik koşullar aynı kalmak şartıyla yasal olarak ödeme yapmakla yükümlü olduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde değişiklik olmayacak şekilde bir veya birden fazla kişiye devretmesi sürecidir (Turhan, 1998: 244). Verginin yansıtılmasında vergiyi ödeyen yükümlüsü gerçekte verginin yükünü taşımaz. Verginin yansıtılmasında bazen devlet kanun koyucusu tarafından bilinir. Örneğin harcama vergilerinde vergilerin yansıyacağı bilinmektedir. Çoğu zaman verginin yansıtılması devletin, kanun koyucunun iradesi dışında meydana gelir. Devletin vergi ödemesini istediği kişiler verginin yükünü üçüncü bir şahsa devredebilirler. Böyle bir durumda vergi yükünün gerçek dağılımı ile resmi dağılımı birbirine uymaz (Türk, 2010: 205). Verginin yansıtılması kanuni yansıma, ileriye dönük yansıma ekonomik yansıma, geriye dönük yansıma, sınırlı yansıma, sınırsız yansıma şekillerinde ortaya çıkabilir (Mutluer vd., 2010: 228).

1.4.3.1.5. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, *“vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabaları”* olarak tanımlanmaktadır. Vergi kanunları; vergi borcunun ortaya çıkmasını kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladıklarından, mükelleflerin vergiyi doğuracak davranışlara neden olmamaları veya kendileri için yasal bir durumun ortaya çıkmasına yol açmamaları durumunda kendilerine vergi borcu çıkmayacaktır (Akdoğan, 2011: 171). Vergiden kaçınma mükelleflerin vergi hukukunun engellemediği davranışlarda bulunarak iktisadi tercihlerini değiştirmeleri iktisadi tercihlerini değiştiren mükelleflerin ya az vergi ödemeleri ya da hiç vergi ödememelerine vergiden kaçınma denir (Turhan, 1998: 236).

Vergiden kaçınma vergi kanunlarına göre bir suç oluşturmaz. Bu nedenle vergiden kaçınan mükellefe hiçbir ceza verilmez, herhangi bir sorumluluk yüklenmez. Vergiden kaçınma vergi kanunlarıyla düzenlenebildiği gibi, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak suretiyle de meydana gelebilir. Vergi

kanunları açıkça belirli kişileri, gruplar, sosyal tabakaları vergi dışında tutabilir. Kanun koyucunun ihmalden doğan kanuni boşluklardan dolayı mükellefler vergi ödemekten kurtulabilirler (Türk, 2010: 198-199).

Mükellefler vergi avantajları, gelir aktarımı, vergi erteleme, vergi arbitrajı, matrah kaydırılması yoluyla vergisel yüklerinden kurtulmak amacıyla vergiyi doğuran olayı vergilemenin olmadığı alanlara yönlendirmek suretiyle de vergiden kaçınma yolunu seçebilmekte ve bu durumda vergi yükümlülüğü söz konusu olmamaktadır (Taşkın, 2010: 80).

Türkiye’de yapılan bir anket çalışmasında “*vergiden kaçınmanın yollarını ararım*” diyenlerin oranı vergi yükünü çok ağır ve ağır bulanlarda (%19,3 ve %23,1) en yüksektir. Vergi yükünün normal olduğunu düşünenlerde bu oran %13,4’tür (Muter, vd., 1993: 52).

1.4.3.1.6. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi cennetleri mali açıdan bağımsız olan ülkelerin vergi ile alakalı veya alakasız birçok teşvik ve avantajlar ile finansal ve diğer hizmet sektörlerini kendilerine çekmek için faaliyet gösterdikleri yerlerdir. Vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkelerin temel özellikleri hiçbir vergilemenin olmadığı ya da düşük oranlı vergilerin olduğu, vergi makamları ile bilgi paylaşımının ve kanunlarının şeffaf olmadığı, işletmelere ve bireylere vergiden kaçınmak için bir takım fırsatlar sunan özel yerler olarak tanımlanmaktadır. Vergi cennetleri yazında “kıyı bankacılığı” ve “tercihli vergi rejimleri” gibi adlarla da ifade edilmektedir (Weiner ve Ault, 1998: 603). Vergi yükünün ağır olduğu, vergi sisteminin adil olmadığı ülkelerde yaşayan mükellefler, vergi oranlarının daha düşük olduğu bu bölgelere göç ederek yüksek vergilerden kurtulmak isterler.

1.4.3.1.7. Vergi Rekabeti

Ülkelerin yabancı yatırımı ülkelerine çekmek için vergi rekabetine girerek vergi oranlarını indirmesi, istisna, muafiyet, indirim gibi teşviklerle ülkelerini cazip hale getirmeleri mükelleflerin kendileri için daha elverişli vergi sistemine sahip ülkeleri tercih ederek bu ülkelere göç etmelerine neden olmaktadır (Kargı ve Yaygın, 2016: 5). Vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere göç edilmesi diğer

ülkelerin vergi matrahlarının aşınmasına, iyi niyetli mükelleflerin kamu hizmeti aldıkları ülkelere vergi ödememeleri, vergilerin daha çok ücret geliri elde eden ya da dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır.

1.4.3.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki

Mükellefin vergiye karşı aktif tepkileri vergiden kaçınmaya göre daha güçlüdür ve bir risk alma, isyan durumu söz konusudur. “*Vergi kaçakçılığı*,” “*verginin reddi*” ve “*vergi isyanı*” vergiye karşı aktif tepkilerdir (Aktan vd., 2006: 164-170; Canbay ve Çetin, 2007: 53). Bu aşamada mükelleflerin vergiye karşı göstermiş oldukları tepkiler yasaya karşı olabilmekte ve vergi yasalarına karşı girişilen bu tepkiler aynı zamanda yasal olarak suçtur (Taşkın, 2010: 77).

Toplumsal sınıflar ve devletin vergi konusundaki fikirleri ve buna bağlı olarak oluşturulan vergi teorileri, daha çok, politik ve etik düşüncelerin ürünü olarak ortaya çıkmışlardır. Bundan dolayı devlet, adil bir vergi sistemi oluşturmadıkça ve mükellefleri aşırı vergi yüküne maruz bıraktığı sürece, vergiye karşı direnme veyahut vergi isyanı ihtimali yüksek olacaktır. Ayrıca bu direnişler, sınıfsal bir isyan halini de alabilirler (Muter, vd., 1993: 30).

1.4.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, ödenmesi gereken verginin kanunlara aykırı şekilde hiç ödememe ya da eksik ödeme anlamına gelmektedir. Vergiden kaçınmanın aksine vergi kaçakçılığı suçtur (Eker, 1996: 158). Vergi kaçakçılığında vergi yasalarında vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay, vergi ödemeyi gerektirecek biçimde ortaya çıkmasına rağmen, mükellef veya sorumlu bunu ilgili vergi idaresine hiç bildirmeyebileceği gibi eksik de bildirebilir (Çürük ve Tüm, 2011: 21). Vergi kaçırma, bilerek yapılan vergi kaçakçılığını kapsadığı gibi bilmeden yapılan hatalarla vergi mevzuatına göre uyulması gereken kurallara vergi yükünü azaltmak maksadıyla uyulmamasını da kapsar. Vergi kaçırma isteyerek “*hileli*” bir biçimde vergi yükünü azaltmayı kavradığı gibi, “*vergi kanunlarını bilmeme*,” “*hatalı yorumlama*,” “*bilmeden beyannamede yapılan yanlışlar*” veya “*mükellefin ihmali nedeniyle vergi matrahını düşük göstermesi*” de vergi kaçırmadır (Bayraklı vd., 2004: 206).

Vergi kaçakçılığı vergi ahlakı, ülkede geçerli olan vergi sistemi, vergi mükelleflerinin vergileme konusunda geçerli olan kanunların uygulama tarzı konusundaki düşünceleri vergi kaçakçılığında belirleyici olmaktadır (Taşkın, 2010: 86). Vergi yönetiminin etkinsizliği, mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi de vergi kaçakçılığına neden olabilmektedir (Batirel, 1996: 52). Hakkının gasp edildiğini düşünen mükellef, kendisinin veya üyesi olduğu grubun sistemselsel olarak ve açıkça haksızlığa uğradığını düşünmesi de mükellefi vergi kaçakçılığına yöneltebilir (Tuncer, 2002: 117).

1.4.3.2.2. Vergi Reddi ve İsyanı

Uygulanmak istenen bir verginin toplumsal boyutta kabul edilmemesine verginin reddi denir. Verginin bireysel reddi olabileceği gibi toplumsal reddi de olabilir. Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma bireysel iken, verginin reddi toplumsal boyutta gerçekleşmektedir (Sağbaş, 2013: 46). Fransa’da 1954 yılında verginin reddi biçiminde ortaya çıkan paujade hareketi vergiye karşı sosyal direnişin tipik bir örneğidir. Paujade adındaki bir kasabada esnafın önderlik ettiği verginin kollektif reddi hareketi, Paujade’nin meclise seçilmesini sağlamıştır (Muter, vd., 1993: 30).

1.5. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Yararlanılan İdari Çözüm Yollarının Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi

Vergi uyuşmazlığı, vergi ilişkisinde iki tarafı temsil eden vergi alacaklısı olan vergi idaresiyle vergi borçlusunu konumunda bulunan mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklar olarak tanımlanmaktadır. Uyuşmazlıklar verginin “tarh,” “tebliğ,” “tahakkuk,” “ceza kesme” ve “tahsil işlemleri”nden dolayı ortaya çıkmaktadır (Biniş, 2013: 16-17). Vergi uyuşmazlıklarında vergi hukukunda belirtilen şekli ya da maddi yükümlülükler uyuşmamasından dolayı vergi idaresi ile vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun ihtilafli duruma düşmesidir (Arslaner, 2016: 275). Vergilendirme işlemlerinden “konu,” “şekil,” “sebebe,” “yetki,” açısından bir veya birkaçının hukuka aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesi halinde uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır (Armağan, 2007: 163). Vergilendirme işleminin hukuka aykırı olması, vergi incelemesi sırasında usulsüzlükten veya tarh işlemlerindeki hatalardan dolayı vergi uyuşmazlıkları çıkabilmektedir. Diğer

yandan mükelleflerin vergi matrahını eksik beyan etmesi, tahakkuk eden vergiyi ödememesi vergi uyuşmazlığına neden olan durumlardır (Durmuş, 2018: 29).

Vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözüm yöntemleri yargısal çözüme göre uyuşmazlığı kısa sürede sonuçlandırarak, mükelleflerin idareyle ilişkilerini kısa zamanda normalleştirmesini, mükelleflerin endişelerinin ortadan kalkmasını sağladığından vergi mevzuatına karşı meydana gelen tepkilerin azalmasını sağlamaktadır (Civan ve Kutlar, 2005: 4). Vergisel uyuşmazlıklar idari aşamada, pişmanlık ve ıslah, vergi hatalarını düzeltme, uzlaşma, vergi cezalarında indirim gibi müesseseler yoluyla çözülmektedir.

1.5.1. Pişmanlık ve Islah Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanunu'nun 371. Maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemede beyana dayanan vergilerde vergi ziya-ı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda, haklarında vergi ziya-ı cezası kesilmez. Pişmanlık ve ıslah müessesesinin şartları VUK 371. Maddede aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi. Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

Pişmanlık müessesesi ile idareye işlediği vergi suçunu devlete kendiliğinden haber veren kişiler hakkında cezai işlemler uygulanmaz. Söz konusu mükelleflere vergi ziya-ı cezası kesilmediği gibi VUK 359. Madde kapsamındaki kaçakçılık

eylemi nedeniyle yapılması gereken hapis cezası takibatı da yapılmaz. Ancak pişmanlık müessesesi vergi ziya-ı cezasını esas alarak düzenlendiğinden VUK'da düzenlenen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için pişmanlık hükümlerinden yararlanılmaz.

Pişmanlık ve ıslah düzenlemesiyle suç işleyen mükelleflerin yaptıklarından pişmanlık duyarak durumu ilgili makamlara bildirmesi ve yükümlülüklerini yerine getirmesi halinde onlara bir fırsat verilerek cezaya muhatap olmaları önlenmektedir. Pişmanlık ve ıslahla bir taraftan kişilerin kanunlara uymaları özendirilmekte; diğer taraftan da, vergi ziyaı açısından belki de hiç fark edilmeyecek bir gelirin tahsil edilmesi mümkün olmaktadır (Karakoç, 2016: 252). Pişmanlık ve ıslah kanuna aykırı hareketlerinden dolayı pişmanlık duyan mükelleflerin cezalandırılmaması, mükelleflerin vergi ziyasına neden olan kanuna uygun olmayan hareketlerini vergi idaresine beyan etmeye özendirilmesidir. Böylece vergi verimliliğini korumayı ve vergi kayıp kaçaklarının azaltılmasını, mükellefleri kanunun sert hükümleri karşısında güçsüz ve yardımsız bırakılmaması, belirli hoşgörü ile hareket edilerek mükellefi idareye yaklaştırılması amacı taşımaktadır. Sonuçta vergiye karşı mükellef direncini kırarak vergi verme duygusunun yerleşmesi ve kökleşmesini sağlamaktır (Kızılot, 1999: 159; Taş, 2007). Ayrıca pişmanlık ve ıslah müessesesi ile devlet mükellefle ihtilafa düşmeden vergi alacağını kısa sürede tahsil etmiş olmaktadır.

Pişmanlık müessesesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında önemli katkıları olduğu söylenebilir. Mükellefin gizlediği vergi matrahını kendiliğinden vergi idaresine bildirmesinin iki temel nedeni olabilir. İlk olarak vicdani rahatsızlık, ikincisi ise, yakalanma korkusudur (Taş, 2007). Birinci durumdaki vergi mükelleflerinin böyle bir haklarının olması devlete olan güvenlerini arttıracaktır. Bu mükellefler vergi vermede daha gönüllü olacaktır. İkinci durumdaki vergi mükellefleri ancak vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilecek durumda olan mükelleflerdir. Yeterli denetim olmadığı sürece bu mükellefleri tespit etmek oldukça zordur. Pişmanlık müessesesi ile bu ikinci durumdaki mükelleflerin de cezaya muhatap olmayacaklarını bilmeleri gizlediği vergi matrahını idareye bildirme ihtimalini arttıracaktır.

İşlediği fiilin olumsuz olduğunu kabul ederek pişman olan bir kimsenin cezalandırılması, cezalandırma amaçlarıyla tezat oluşturur. Kendi işlediği kanuna

aykırı fiilleri, kendiliğinden haber veren bir kimsenin korunmaması, ceza sisteminin etkinliğini azaltır. Pişmanlık müessesesi ile bu durum ortadan kaldırılarak iyi niyetli mükelleflerin korunmasına yardım edilmektedir. Vergi ziya-ına neden olan mükelleflere gizlediği vergi matrahını vergi idaresine bildirmek şartıyla cezaya muhatap olmaları önlenerek kanunlara uymaları özendirilir. Bu durum vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında iyi ilişkilerin kurulmasına yardımcı olacaktır.

Bu müessesenin olumlu yanlarıyla birlikte, eşitlik ve adalete aykırı olması, kamunun elde edeceği gelirleri azaltması, hakkın kötüye kullanılmasına uygun zemin oluşturması vb. olumsuz yönlerini olduğu konusunda da eleştirilmektedir (Şenyüz, 2012: 565).

1.5.2. Vergi Hataları ve Düzeltmenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi

Vergi hataları VUK 116 ile 126'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Madde 116'ncı maddeye göre "vergi hatası vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." Kanunda vergi hatalarının tanımı yapıldıktan sonra vergi hatalarının türleri 117 ve 118'inci maddelerde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

Madde 117 – Hesap hataları şunlardır

- 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.
- 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.
- Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Madde 118 – Vergilendirme hataları şunlardır:

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;
- Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;
- Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Vergi hatalarını düzeltme yetkisi ilgili vergi dairesi müdürüne aittir. Hata mükellef aleyhine yapılmış ise fazla tahakkuk eden vergi terkin edilir. Vergi tahsil edilmiş ise mükellefe iade edilir. Mükellef tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde müracaat etmezse hakkı sakıt olur. Yani mükellef alacak hakkını kaybeder (VUK. m, 120). İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir. Aleyhlerine düzeltme yapılan mükelleflerin vergi mahkemelerine dava açma hakları bulunmaktadır (VUK. m, 121). Mükellef vergi hatası olduğunu iddia ederse vergi hatasının düzeltilmesini dilekçe ile idareye başvurarak düzeltme talebinde bulunabilir. İdare düzeltmeyi yerinde görürse gerekli düzeltmeyi yapar. Yerinde görmezse durumu düzeltmeyi isteyen yazı ile tebliğ edilir (VUK. m, 123). Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunan mükellefler şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurabilirler (VUK. m, 124). Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay’dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, önceki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır (VUK. m,125).”

Vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı VUK 114’üncü madde de düzenlenen zamanaşımı sürelerine tabidir. VUK 114’üncü maddeye göre zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Ancak düzeltme zamanaşımında zamanaşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan az olamaz (VUK. m, 126). Böylece düzeltme zamanaşımı yukarıda belirtilen durumlarda altı yıla kadar uzayabilmektedir.

Vergi hatası, doğrudan vergi tutarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yolaçan maddi yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır (Öncel vd, 2011: 206). Vergilendirme işleminde hata olduğunun tespit edilerek, dava açma yoluna başvurulmaksızın, idare ile mükellef arasında hatanın düzeltilmesi, yanlışlıkların giderilmesi suretiyle vergilendirme işleminin hukuka uygun hale getirilmesine hata düzeltme olarak tanımlanmaktadır (Karakoç, 2016: 207).

Vergi hatalarının düzeltme yoluyla giderilmesi hata üzerinden vergi alınmaması prensibine uygun olarak hukuka ve kanunlara uygun vergilendirmeyi sağladığından vergilerin kanuniliği ilkesine uygun bir uygulamadır. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkacak vergi hatasının düzeltilmesinin mükellefe gecikme faizi, vergi aslı ve vergi ziya-ı gibi maliyetleri söz konusu olurken; idareden kaynaklanan vergi hatalarından dolayı bu şartlar geçerli olmamakta idare sadece vergi iadesinde bulunmaktadır. Bu durum mükellefler açısından hakkaniyete uygun olmayan bir durum teşkil etmekte ve özellikle vergiye gönüllü uyumu azaltıcı bir unsur olarak görülmektedir (Biniş 2012: 240).

Devlet ile mükellefler arasında psikolojik bir sözleşme ilişkisi bulunmaktadır. Bu psikolojik sözleşme güven esasına dayanmaktadır. İdarenin vergi mükellefi lehine olan vergi hatalarını re'sen düzeltme yoluna gitmesi mükellefin vergi idaresine olan güvenini arttıracaktır. Vergi idaresine güvenen mükellefin vergiye gönüllü uyumu artacaktır. Her ne kadar vergi devletin hükümlerine dayanarak alınmış olsa da idarenin hatasından kaynaklanan hataların düzeltilmesinde idarenin sahip olduğu haklara mükellefin de sahip olması gerekmektedir. Mükellefin yapmış olduğu hatalardan dolayı idarenin mükellefe gecikme faizi vb ödememesi, mükellefin doğan alacağının talep hakkının bir yıl ile sınırlı tutulması mükellefin idareye karşı olumsuz bir tavır içinde olmasına neden olacaktır.

1.5.3. Vergi Cezalarında İndirim Uygulamasının Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisi

Vergi Usul Kanunu 376'ncı maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziya-ı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

-Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir.¹

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Cezalarda indirim müessesinin amacı; uyuşmazlıkların sayısının azaltılması, bu şekilde verginin ve cezanın bir an önce hazineye girmesinin sağlanmasıdır (Bilici, 2013: 131). Cezada indirim müessesesi ile devlet cezaların bir kısmından vazgeçerek hem vergisini hem de cezanın kalan tutarını tahsil etmiş olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin dava yoluna gitmesi ve davayı kazanmaları halinde idarenin kasasına hiçbir şey girmemiş olmasının da önüne geçilmiş olmaktadır. Kısaca devlet hiç tahsil etmemektense bir kısmını tahsil etmeyi tercih etmektedir (Durmuş, 2018: 100).

Müessese, mükellefe dava boyunca yaşayacağı psikolojik baskı ve dava masrafları yönünden fayda sağlarken, idareye de verginin tamamını cezanın bir kısmını tahsil ederek kamu alacağını bir an önce hazineye intikalinin sağlanması, dava masraflarından kurtulma ve dava açılması nedeniyle ortaya çıkacak iş yükünün azalması noktasında faydaları bulunmaktadır.

Cezalarda otomatik indirim olarak da nitelendirilen bu müessese, vergilerin/cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Genel ceza hukukunda hükmedilen cezalar üzerinde hiç kimsenin değişiklik yapmamasına rağmen, burada vergi mükellefi (bir dilekçeyle) ceza tutarı üzerinde etkili olabilmektedir (Karakoç, 2016: 202). Ancak vergi mükellefinin başvurusu ile idare tarafından cezalarda otomatik indirim yapılmış olsa da kanunda cezanın ne kadar indirilebileceğinin belirtilmiş olması cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık durumu ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca burada uygulanacak olan indirimde idarenin hiçbir takdir yetkisi bulunmamakta idare sadece şartların yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü yapabilmektedir (Durmuş, 2018: 94).

Vergi cezalarında indirim müessesini vergiye gönüllü uyumuna olan etkisi açısından değerlendirildiğinde, ilk defa vergi ziyai cezasına maruz kalan mükelleflere vergi ziyai cezasında yarısının indirim konusu yapılarak cezanın bir

¹ Daha önce indirim oranı 1/3 olarak uygulanırken bu oran 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı kanunla ½ olarak değiştirilmiştir (R.G. 27.03.2018 – 30373-2. Mükerrer).

kısının tahsilatından vazgeçilmesi mükellefin vergi idaresine bakışını olumlu yönde etkileyecektir. Ayrıca bundan sonra vergi ziyayı cezasına neden olunması halinde daha az indirim yapılacağıın mükellef tarafından bilinmesi mükellefin sonraki süreçlerde daha dikkatli davranması konusunda da mükellefi uyarı niteliğinde olacaktır.

1.5.4. Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi

Uzlaşma Müessesesinin vergiye gönüllü uyuma etkisi ikinci bölümde anlatıldığından bu bölümde ayrıca yer verilmemiştir.



2. UZLAŞMA MÜESSESİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE TARİHİ GELİŞİMİ

Uzlaşma müessesinin hukuki niteliği konusunda net bir tanımlama bulunmamaktadır. Bu bölümde uzlaşma müessesinin hukuki niteliği konusundaki tartışmalara ve uzlaşma müessesinde tarihsel süreç içerisinde yapılan değişikliklere yer verilmiştir.

2.1. Uzlaşmanın Tanımı

Sözcük olarak uzlaşmak, Türk Dil Kurumu'na göre (TDK, 2017) “aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödümlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak” anlamına gelmektedir. Türk vergi hukukuna 1963 yılında 205² sayılı kanunla giren ve vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümünü esas alan uzlaşma müessesinin değişik tanımlamaları yapılmıştır. Bu tanımlamaların bazıları aşağıdaki gibidir.

Uzlaşma kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları anlamına gelmektedir (Çağan, 1982: 139). Kumrulu (1989: 16) uzlaşmayı, “hem Gelir İdaresi hem de mükellef açısından somut bir vergi ilişkisinden doğan anlaşmazlıkların yargı organına gitmeksizin kısa sürede idari aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik barışçıl bir çözüm yolu” olarak tanımlamaktadır.

Kızılot ve Kızılot (2014: 223) uzlaşmayı mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya başvurmadan önce taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi, kısaca verginin ya da cezanın tutarı hususunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözülmesi olarak tanımlamaktadırlar. Güneş (2008: 178), yasada belirtilen sınırlı durumlarda yönetim ile mükellefin, vergi ve cezanın tahakkuk edecek tutarı konusunda anlaşmaları şeklinde ifade etmektedir.

Erol'a göre (2011: 181) uzlaşma, yapılmış bir vergileme olayına karşı mükellefin bu vergileme olayına itiraz etmesi, bu itirazın idari süreç içerisinde çözülmemesi durumunda yargı merciine götürülmesinin kaçılmaz olduğu

² 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, (R.G. 28.02.1963-11343)

durumlarda, vergi yönetimiyle vergi mükellefinin konuyu hukuksal ve iktisadi boyutlarıyla tartışarak belirli bir tutar üzerinde anlaşmaya varmaları, anlaşmazlığı barışçıl bir şekilde çözüme kavuşturmalarıdır.

Uzlaşma vergi uyuşmazlıklarının vergi yargı yerlerine götürülmeden, mükellef veya ceza muhatabıyla vergi idaresi arasında çözümlenmesidir. Uzlaşma yoluyla tarh edilen verginin ve kesilen cezanın bir kesiminin yönetsel bir kararla alınmasından vazgeçilmektedir (Aliefendioğlu, 1981: 77). Gelir İdaresi Başkanlığı uzlaşmayı, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya götürmeden önce, vergi idaresiyle tahakkuk edecek vergi ve ceza konusunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yolu olarak tanımlamıştır (GİB, 2007: 7). Belli tutardaki vergi tarhiyatıyla kesilen ceza üzerinde vergi idaresi ile mükellefin pazarlık yaparak anlaşmaları anlamına gelen uzlaşma, yabancı ülkelerde de ön-anlaşma, görüşme, anlaşma, gibi adlarla uygulanmaktadır (Öncel vd., 2011: 170).

Bu tanımlamalardan anlaşıldığı gibi uzlaşma, bir verginin ve cezanın tarh edilmeden önce ya da tarh ve tebliğ edildikten sonra dava konusu edilmeden, ihtilaf konusu olabilecek bu vergi ve cezada mükellef ya da ceza sorumlusunun vergi idaresi ile anlaşarak ihtilafı sona erdirmeleridir.

2.2. Uzlaşma Müessesinin Hukuki Niteliği

Uzlaşma müessesinin hukuki niteliği konusunda çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Bu tartışmalar uzlaşmanın idari bir sözleşme olduğu görüşü ile sulh akdi olduğuna dair görüşler üzerinde yoğunlaşmaktadır (Yılmaz, 2009: 326).

2.2.1. İdari Sözleşme Olma Özelliği

Bir görüşe göre idarenin vergi cezalarının bir kısmından vazgeçmesi uzlaşmayı bir tür idari sözleşme olarak tanımlanmasına neden olmuştur (Öncel vd., 2011: 71). Ancak uzlaşma bir kamu hizmetinin görülmesine ilişkin olmadığından bu anlaşmayı tam anlamıyla ya da teknik anlamda idari sözleşme saymak mümkün olmamaktadır (Kumrulu, 1989: 17). “Kamu kurumlarının idare hukuku kurallarına göre yaptıkları sözleşmelere idari sözleşme” denir. Bir sözleşmenin idari sözleşme olarak kabul edilebilmesi için; sözleşmenin taraflarından biri idare olmalı, sözleşmenin konusunun bir kamu hizmetinin yürütülmesi, amacı da kamu yararı

olmalıdır. İdareye bazı ayrıcalıklar ve üstün yetkiler tanımış olmalıdır, idari sözleşmelerde kanunlar yönetimin hareket serbestliğini kısıtlamıştır (Gözübüyük, 1996: 274-275).

İdari sözleşmelerin özelliklerine baktığımızda idari sözleşmelerle vergi hukukunda düzenlenmiş olan uzlaşma müessesesi arasında, taraflardan birinin idare olması kuralı dışında herhangi bir benzerlik bulunmamaktadır. İdari sözleşmelerin ölçütlerinden biri idareye bazı ayrıcalıklar ve üstünlükler verilmiş olmasıdır. Oysaki uzlaşma görüşmelerinde taraflar eşit konumdadır. Anlaşma sağlanmadığında tarafların birbirlerini belirli bir şeye zorlamaları söz konusu olmayacaktır. Kararlar tam bir mutabakat içinde alınır (Erol, 2011: 183). İdari sözleşmelerde yönetimin hareket serbestisi kanunlarla sınırlandırılmıştır. Oysaki uzlaşma komisyonlarının vergi ve cezada indirim yapılması hususunda herhangi bir kanuni yetki kısıtlaması bulunmamaktadır. Uzlaşmada, uzlaşmaya başvuranların bir kamu hizmetini doğrudan yürütmesi veya hizmetin yürütülmesine katılması söz konusu olmadığı gibi, idare de üstün yetkilere sahip değildir. Ayrıca uzlaşma süreli bir sözleşme olmadığından uzlaşmayı “*idari bir sözleşme*” olarak kabul etmenin mümkün olmadığı belirtilmektedir (Yavaşlar, 2008: 314).

Hukuk bilimi, “*özel hukuk*” ve “*kamu hukuku*” olmak üzere iki ana dala ayrılmaktadır. Özel hukuk tarafların eşit durumdaki ilişkilerini; kamu hukuku ise devletin egemenlik gücünden kaynaklanan ilişkilerini düzenlemektedir. Vergi Hukuku bir yandan devletin diğer yandan kişilerin yer aldığı vergi ilişkisini inceler. Bu ilişkinin temelinde devletin vergilendirme yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle vergi hukuku, bir kamu hukuku dalı olarak karşımıza çıkmaktadır (Bilici, 2013: 28).

Uzlaşma kurumuna baktığımızda uzlaşma sağlanmaması halinde bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukukuna göre idari yargıda dava açılması uzlaşmanın idari sözleşme olduğunu destekler niteliktedir. Ancak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri miktar konusunda herhangi bir sınırlamaları bulunmaması, uzlaşma görüşmelerinde tarafların eşit olması, uzlaşmadan sonra idarenin tek taraflı olarak mükellef üzerinde herhangi bir yaptırımda bulunma yetkisinin olmaması uzlaşmanın bir idari sözleşme olmadığını göstermektedir.

2.2.2. Sulh Sözleşmesi Olma Özelliği

Uzlaşmayı idari sözleşmeye benzeten görüşler olmakla birlikte uzlaşmayı sulh akdine benzeten görüşler de mevcuttur (Kumrulu, 1989: 22; Kitiş, 1989a: 8; Şengöz, 2003: 145; Candan, 2006: 260).

Sulh sözleşmesi, tarafların mahkeme önünde veya mahkeme dışında aralarındaki uyuşmazlığı, tereddütlü durumu belirli fedakârlıklarda bulunmak suretiyle sona erdirmek için anlaşmalarıdır. Sulh sözleşmesi karşılıklı yapıldığından sözleşmeden tek taraflı olarak dönülemez. Taraflar daha sonra karşılıklı olarak feshedebilir veya değiştirebilirler. Sulh davada feragat veya davayı kabul şeklinde yapılabilir (Akil, 2012: 1). Uzlaşma kurumunda gelir idaresinin ve mükellefin karşılıklı ve birbirine uyumlu irade açıklamaları sonucunda belirlenen tutar (vergi-ceza) üzerinde mutabakat sağlandığından, yapılan işlem bir sözleşmedir (Gerçek, 2006: 125). Uzlaşmanın iki taraflı bir sözleşme olduğu hususunda da görüş birliği vardır (Güneş, 2008: 178; Kumrulu, 1989: 17; Candan, 2006: 260).

Uzlaşmada taraflar, tarh işlemiyle belirlenen vergi ve/veya ceza miktarının bir kısmı üzerinde anlaşarak, uzlaşma kapsamı dışında kalan miktarlar itibarıyla vergi borcu ve/veya cezasını sona erdirmiş olurlar (Kumrulu, 1989: 18). Ayrıca uzlaşma komisyonlarında yapılan müzakereler, her ne kadar devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı olarak aldığı değer olan vergiyi toplayan idare başkanlığında ve gözetiminde yapılırsa da bu görüşmeler bir anlaşmaya varmak üzere düzenlenmiş ve tarafların eşit durumda olduğunun kabul edilmesi gereken müzakerelerdir (Erol, 2011:183).

Sulh sözleşmelerinde taraflar karşılıklı fedakârlık yaparak davayı önlemek veya açılmış olan davayı sonlandırmaktadır. Uzlaşmada da taraflar vergi uyuşmazlıklarının dava konusu edilmeden çözümlenmesi, dava konusu edilmiş ise davaya son verilmesi ve karşılıklı ödünler vererek ve bazı haklardan vazgeçerek uyuşmazlığın giderilmesini sağlamaktadırlar (Kırbaş, 1996: 184). Bu açıdan bakıldığında uzlaşma müessesinin sulh akdine benzediği söylenebilir. Ancak uzlaşma görüşmelerinde taraflar eşit görünmesine rağmen mükellefin ya da ceza muhatabının uzlaşma tutanağına istediği konuları yazdırmaları bir kenara, bu tutanağı ihtirazi kayıtle imzalamaları bile mümkün değildir. Mükellefin ya da ceza

muhabatının genellikle sadece kendisine yapılan öneriyi kabul edip etmeme durumunda olması, uzlaşma görüşmelerinde eşit durumda iki tarafın olduğunu kabul etmek mümkün değildir (Yavaşlar, 2008: 315). Uzlaşma görüşmelerinde tarafların tam olarak eşit konumda bulunmaması uzlaşmanın sulh akdi olarak nitelendirilmesini engelleyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu değerlendirmelerde anlaşılan uzlaşmanın kendine özgü bir sözleşme olduğunu söylemek daha doğru olur.

2.3. Uzlaşma Müessesinin Tarihsel Gelişimi

Almanya'dan örnek alınarak (Karakoç, 2013: 56), Vergi Usul Kanunu³ ile 1963 yılında 205 sayılı kanunla yürürlüğe giren uzlaşma kurumu 1963 yılından bugüne kadar önemli değişikliklere uğramıştır.

2.3.1. 205 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

Uzlaşma, 1961 tarihli ve 213 sayılı VUK'un bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesi hakkındaki 1963 tarihli 205 sayılı kanunla getirilen Ek 1-10'uncu maddelerde düzenlenmiştir. Bu yasayla uzlaşma kurumunun esasları tespit edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu Ek birinci maddesine göre, uzlaşmaya konu edilebilecek hususlar *“re'sen ve ikmalen tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin cezalardır.”* Dolayısıyla uzlaşma yoluna başvurabilmenin ön koşulu, re'sen veya ikmalen vergi tarh edilmiş olmasıdır. Konusu bu şekilde belirlenen uzlaşmaya başvurabilmek için gerekli şartlar aynı maddede altı noktada toplanmıştır (Öncel vd., 1985: 202):

- Tarhiyatta vergi hatası ve her türlü maddî hata var ise;
- Vergi Usul Kanunu'nun 369 uncu maddesi çerçevesinde yanılma söz konusu ise;
- Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememişse,
- Belirsiz, yoruma açık hususlar işleme esas alınmışsa;

³ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG.10.01.1961-10703-10705)

-Olayla ilgili nedenler benzer durumlarda vergi yargısında ve Maliye Bakanlığınca farklı yorumlanmışsa

-Gelir Vergisi Kanunu'na göre⁴ ortalama kâr haddi esasına dayanarak vergi tarh olunmuşsa uzlaşmaya gidilebilir. Kanun gereğince uzlaşmaya başvuran mükellefin istemini sayılan nedenlerden birine dayandırması gerekmektedir.

205 sayılı kanunun gerekçesinde uzlaşma müessesinin getiriliş amacı; vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağıının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz incelemelerinin işlerini hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilebilmelerine imkân sağlanması maksadiyle kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur. Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır (Meclis Tutanak Dergisi, 1961: 2) şeklinde belirtilmiştir.

Kanun gerekçesinden de anlaşıldığı üzere uzlaşmanın getiriliş amacının vergi ihtilaflarının hızlı bir şekilde giderilerek, mükellefin psikolojik olarak huzura kavuşması, verginin bir an önce tahsilinin sağlanması, yargı organlarının iş yükünün hafifletilerek yargının diğer davalar üzerinde daha titizlikle çalışmasının sağlanmasıdır.

2.3.2. 3485 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

205 sayılı kanundan sonra uzlaşma kurumunda ilk değişiklik 485⁵ sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanunun 11'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na göre ortalama kar haddi ve gider esası hükümlerine göre de vergi tarhiyatı yapılması eklenmiştir. Bu hükümlere dayanılarak yapılacak tarhiyatlarda diğer ikmalen ve re'sen vergi tarhlarında olduğu gibi bu tarhiyatların da uzlaşma konusu yapılabilmesi için düzenleme yapılmıştır (Tutanak Dergisi, 1964: 4). Söz konusu düzenleme ile ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılacak tarhiyatlar da uzlaşma kapsamına alınmıştır. Söz konusu kanunun gerekçesi aşağıda belirtildiği gibidir.

⁴31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (R.G. 06.01.1961 - 10700)

⁵ 26.06.1964 tarih ve 485 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun (R.G. 08.07.1964 - 11748)

Ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılacak uzlaşmaların uzlaşma komisyonlarının işlerini arttıracığı göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığı'na lüzum gördüğü mahallerde ortalama kâr haddi ve gider esaslarıyla ilgili uzlaşma taleplerinin incelenmesi için ayrı uzlaşma komisyonları teşkil ve bu komisyonların kimlerden oluşacağını tâyin hakkı verilmiştir (Tutanak Dergisi, 1964: 4).

2.3.3.2365 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

30.12.1980 yılında kabul edilen 2365 sayılı kanununla⁶ VUK'un uzlaşmayla ilgili ek 3'üncü maddesinin sonuna eklenen fıkrayla mahalli komisyonlara verilen yetki sınırlarını aşan her türlü vergi ve cezada uzlaşmak üzere, merkezi uzlaşma komisyonları kurulmuştur. Merkezi uzlaşma komisyonunun kuruluş gerekçesi, il ve ilçe uzlaşma komisyonlarının çeşitli nedenlerle insiyatiflerini kullanmaktan kaçınmaları ve kararlarını sağlam gerekçelere dayandıramamaları ayrıca önceden tespit edilmiş olan yetkilerini miktar itibarıyla aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yoluna gidilebilmesi için merkezi uzlaşma komisyonlarının kurulmasına karar verilmiştir (Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, 1980: 20).

Komisyonların başkan ve üyelerinin seçilmesi ile çalışma şartlarına ait esasların Maliye Bakanlığı'na tespit edileceği belirtilmiştir. 2365 sayılı kanunla Maliye Bakanlığı'na Merkezi Uzlaşma Komisyonu kurma yetkisi verilmiştir.

2.3.4.3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

1985 yılında kabul edilen 3239 sayılı kanunun 33'üncü maddesiyle⁷ Vergi Usul Kanunu'na EK 11'inci madde eklenmiş bu maddeyle tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek

⁶ 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı 4/1/1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin kanun, (R.G.31.12.1980-17207)

⁷ 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanuna, 5422 Sayın Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 Saydı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Saydı Harçlar Kanunu, 488 Saydı Damga Vergisi Kanuna, 210 Saydı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Saydı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Saydı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Saydı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Saydı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnenin Eki 1 Saydı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun (R.G.11.12.1985-18955).

cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verebileceği belirtilmiştir. Ek 12'inci maddeyle de ücretlilere vergi iadesinde uzlaşma hakkı getirilerek vergi iadesinde kesilecek cezalar uzlaşma kapsamına alınmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın getiriliş amacı ile ilgili olarak şu ifadelere yer verilmiştir;

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 (Tutanak Dergisi, 1985: 10).

3239 Sayılı Kanun'la, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda, daha vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden vergi idaresiyle mükellef arasında uzlaşma yapılmasına imkân tanınmıştır (Koç, 2010: 308).

Ücretlilere uzlaşma hakkı verilmesi de uygulamada problemlere neden olan ve uzlaşma kapsamında bulunmayan ücretlilere vergi iadesi kanununa göre kesilen cezaları da uzlaşma kapsamına alınarak, uyuşmazlıkların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır.

Madde gerekçesinde; Uygulamada problem yaratan ve uzlaşma kapsamında bulunmayan Ücretlilere Vergi İadesi Kanununa göre kesilen cezalar uzlaşma kapsamına alınmaktadır. Bu Kanunun, Vergi Usul Kanunundaki Uzlaşma hükümlerinden sonra yürürlüğe girmesi ve ilgili kanunda uzlaşmaya ilişkin herhangi bir hükmün yer almamış olması nedeniyle, bu kanuna göre kesilen cezaların uzlaşma kapsamına dâhil edilebilmesi ve uyuşmazlıkların en aza indirilebilmesi amacıyla bu hüküm getirilmiştir (Tutanak Dergisi, 1985: 10) denilmektedir.

2.3.5. 4008 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla⁸ yapılan değişiklikle daha önce uzlaşma kapsamında bulunan vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen kaçakçılık cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır (Doğan, 2000: 74). Yapılan bu düzenlemeyle kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğundan kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılmaz. Ancak bu tarihten (1.1.1995) önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise uzlaşma konusu yapılabilir (UY m.16)⁹.

Yapılan bu değişikliğin madde gerekçesinde; Yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası münhasıran, mükellefin kasıtlı olarak vergi kaçırması fiillerine bağlanmakta, yalnızca bulunan matrah farklarının belli hadleri aşması nedeniyle kaçakçılık suçu cezası kesilmesi uygulamasına son verilmektedir. 344 üncü maddede yapılan bu değişikliğe paralel olarak, sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyama sebebiyet verenlerin, uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek için, kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillere bağlı vergi ve cezalar tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma kapsamından çıkartılmaktadır (Tutanak Dergisi, 1993: 6) denilmektedir.

Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere kanun koyucunun amacının mükellefin kasıtlı olarak vergi kaçırması, kaçakçılık suçu işlemesi, sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyama sebebiyet vermesi hallerinde uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek olduğu görülmektedir.

⁸ 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun (R.G.06.07.1994-21982).

⁹ 13.02.1998 tarihli Uzlaşma Yönetmeliği (R.G.03.02.1999-23600)

2.3.6.4369 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenleme

Uzlaşma müessesinde 4369 sayılı kanunla¹⁰ kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Kanunla mükelleflere kısmî uzlaşma yapma, dava açma süresi bitmeden idarenin son önerisinin kabul edilmesi halinde uzlaşmanın geçerli olması, uzlaşma görüşmelerine meslek odalarından temsilcilerin ve avukatların katılmasının sağlanması, cezaların uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilmesi gibi haklar verilmiştir.

2.3.6.1. Mükelleflere Kısmî Uzlaşma İmkânı Getirilmesi

Kanunun gerekçesinde birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap kalan mükellefin, nedenlerden birisine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda oluşabilecek problemlerin çözümü için uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşmanın sadece toplam matrah farkının bir bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabileceği düzenlemesi getirilmiştir (Tutanak Dergisi, 1998: 16).

Böylece yapılan düzenlemeyle, birden fazla nedenle vergi tarhiyatının bulunması halinde mükellefe, matrah veya matrah farkının bir kısmında uzlaşırken diğer bir kısmı için yargıya gitme imkânı, diğer bir ifadeyle kısmî uzlaşma yapma olanağı sağlanmıştır.

2.3.6.2. Mükellefe Düşünme Süresi Getirilmesi

4369 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu EK-1 maddesinde Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Şeklinde değişiklik yapılarak

¹⁰ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (R.G.29.07.1998-23417 mükerrer)

mükellefin dava açma süresine kadar düşünme ve uzlaşmadan yararlanma olanağı sağlanmıştır (Tutanak Dergisi, 1998: 16).

2.3.6.3. Uzlaşma Görüşmelerinde Meslek Odası Temsilcisi ve Muhasebeci Mali Müşavir Bulundurabilme İmkânı Getirilmesi

4369 sayılı kanun ile mükellefe, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 Sayılı Kanun'a¹¹ göre kurulan meslek odasından serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşaviri gözlemci olarak bulundurabilme olanağı sağlanmıştır. Böylece idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerine şeffaflık kazandırılması amaçlanmıştır (Tutanak Dergisi, 1998: 16).

3568 sayılı kanunla muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği ile Yeminli mali müşavirlik mesleği düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre;

3568 sayılı kanunla işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek amacıyla, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulmuştur. Kanuna göre mesleğin icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir. Kurulan birliğin adı kısaca TÜRMOB'dur.

3568 sayılı kanunun 2'nci maddesinde de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği ile Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre;

¹¹ 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (RG.13.06.1989-20194)

Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Söz konusu işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
- Tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebeci ve mali müşavirlerden farklı olarak muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

4008 sayılı yasayla da vergi sisteminin amacına uygun işleminde Yeminli mali müşavirler muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden yararlanılması mükellef ile vergi idaresi arasında köprü görevini üstlenen meslek mensuplarının vergilendirme konusunda sorumluluk almalarının sağlanması amacıyla (Tutanak Dergisi, 1993: 2) Vergi Usul Kanunu'nun ek 227'inci maddesinde yapılan değişiklik;

-Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti ile

-Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporunu ibraz etme şartına bağlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Ayrıca beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziya-ına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması konusunda da düzenleme yapılmıştır.

4369 sayılı kanun ile mükellefe, uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci bulundurma hakkının verilmiş olması, mükellefin beyannamesini imzalayan ve tutmuş olduğu defterlerden mükellefle birlikte sorumlu olan mali müşavirin tuttukları kayıtlar ve yaptıkları işlemler nedeniyle mükellefle birlikte savunmada bulunma ve konuları açıklama olanağına kavuşmuşlardır.

2.3.6.4. Vergi Cezalarının Uzlaşma Kapsamından Çıkarılması

4369 sayılı kanunla vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Vergi cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılmasının gerekçesi; Uzlaşma komisyonlarının vergi miktarını uzlaşma konusu yapmayarak vergi tutarında indirim yapmadığı, buna karşılık cezaların önemli miktarda indirildiği hatta cezaların hiç alınmadığı bu durumun uzlaşma kurumunun kuruluş amacına ters düştüğü, aynı zamanda vergi cezalarının etkinliğini kaybetmesine ve vergisini ödeyenle ödemeyen mükellefler arasında ayrımın ortadan kalkması sonucunun doğmasına neden olduğu, “uzlaşılan vergilerde ceza, uzlaşılan vergi tutarına göre düzeltilir” hükmü getirilerek uzlaşılan tutarlara göre ceza uygulamasıyla vergisini ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında bir ayrım olması ilkesinin korunması amaçlanmıştır (Tutanak Dergisi, 1998: 15-16) Şeklindedir.

4369 sayılı kanun ile 1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairelerince tarh edilecek vergilere kaçakçılık cezasının kesilmesi durumunda gerek vergi gerekse ceza için uzlaşma yapılması mümkün olmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 234). Bu değişiklik sonucunda vergi cezası üzerinde uzlaşma mümkün olmadığından artık uzlaşmanın sadece vergi borcu aslındaki değişiklikler sonucu vergi cezası miktarını dolaylı olarak etkileyebilecek bir mekanizma niteliğine büründüğü ifade edilmektedir (Öncel vd., 2011: 219).

2.3.7. 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

4444 sayılı kanunla¹² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu yasal düzenleme uyarınca, vergi aslına bağlı olarak kesilecek vergi ziya-ı cezası uzlaşma kapsamına alınmıştır. Uzlaşılan vergide cezanın uzlaşılan vergi aslına göre düzeltilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir. Ancak vergi ziya-ını VUK'un 359'uncu maddede yazılı fiillerle neden olunması durumunda, tarh edilecek verginin yanı sıra kesilecek üç kat vergi ziya-ı cezası da uzlaşmasının kapsamı dışında kalmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşmalarda vergi ziya-ı cezasının yanı sıra usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları da uzlaşma kapsamına dâhil edilmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında ise, usulsüzlük cezaları yer almamaktadır (Nas, 2008: 32). Bu yeni düzenleme ile vergi ve ceza üzerinde uzlaşma esasının tekrar getirildiği görülmektedir (Öncel vd., 2011: 219).

Uygulama sırasında doğabilecek tereddütlerin giderilmesi için de kanuna geçici madde eklenmiştir (Tutanak Dergisi, 1999: 4). Eklenen geçici maddeye göre; 1.1.1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (14.08.1999) arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunma hakkı tanınmıştır.

2.3.8. 5736 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

İhtilafli alacakların hazineye bir an önce intikalini sağlamak, yargı mercilerin iş yükünü hafifletmek amacıyla 5736 sayılı Kanun¹³ yürürlüğe girmiştir. 5736 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma hükümlerine göre

¹² 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G.14.08.1999-23786).

¹³ 20.02.2008 tarih ve 5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü ile Tahsili Hakkında Kanun, (R.G.27.02.2008-26800)

mükelleflere yeniden uzlaşmada yararlanma hakkı verilmiştir. Uzlaşmadan yararlanabilmek için tarh edilen vergilerin vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay nezdinde dava açma, ilgisine göre itiraz ve temyiz süreleri geçmemiş veya ihtilafı olup kanun yolu tüketilmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca uzlaşmanın geçerli olabilmesi için uzlaşma sonucunda tahakkuk edecek vergi, resim, harçlar, fon payları ile bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının hesaplanacak gecikme faizleriyle birlikte 18 ayda 18 eşit taksitle ödenmesi şarttır.

5736 sayılı kanunun gerekçesi; İhtilafı alacakların bir an önce Hazineye intikalini sağlaması, yargı mercilerinin iş yükünün hafifletilmesi, mükelleflere ihtilafı alacaklar için bir kez daha 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma hükümlerinden yararlanma fırsatının verilmesi ve uzlaşma yolu ile alacakların tasfiye edilmesi amaçlanmaktadır. Böylece mükellefle idare arasında doğan bu ihtilafları, idarenin mükellefle ortak bir noktada uzlaşarak, kamu vicdanı zedelenmeksizin sona erdirilmesi, kamu alacağının garanti altına alınması, yargı organları ile gelir idaresini yığılmış dosyalardan kurtulması sağlanmış olacaktır (Meclis Tutanak Dergisi, 2008: 2) Şekilinde ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanun'un 344' üncü ve geçici 27'nci maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası üç kat (iştirak halinde bir kat) olarak uygulanan tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar ile bunlara bağlı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ve il özel idareleri ile belediyelere ait vergi, resim ve harçlar 5736 sayılı kanun kapsamı dışında bırakılmıştır.

Vergi idaresi ile vergi mahkemelerinde ihtilafı durumda olan mükellefler, 5736 sayılı kanun ile vergi mahkemelerinin herhangi bir aşamasında açtıkları vergi davalarında vazgeçmeleri halinde vergi dairesine başvurarak yeniden uzlaşma talep edebileceklerdir. Bu düzenlemeyle dürüst, iyi niyetli, vergilerini zamanında ödeyen, fakat piyasa koşulları yüzünden işleri bozulmuş, ödeme gücünü çeken geniş bir mükellef kitlesine taksitlendirme ve ödeme kolaylığı getirilmemiştir (Tuncer, 2008: 10). Aksine idareyle ihtilafa düşmüş ve ilk derece mahkemelerinde davayı kaybedip temyiz aşamasında bulunan mükelleflere bile yeniden uzlaşma hakkı verilmesi kanunu af niteliğine büründürmüştür. Bu durum mükellefler arasında eşitsizlik ve adaletsizlik yarattığı yönünden eleştiri konusu olmuştur.

2.3.9. 7103 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenleme

7103 sayılı kanun¹⁴la, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “vergilerle kesilecek cezalarda” ibaresi “vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyası cezalarında” şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle daha önce tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma konusu yapılabilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Ancak kanunun yayımı tarihinden önce tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılabilecektir.

2.4. Uzlaşma Türleri

Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunlardan sadece birisinden yararlanabilirler. Bugün itibariyle uzlaşma, Maliye Bakanlığı'nca yürürlüğe konulan Uzlaşma Yönetmeliği ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde¹⁵ yer alan hükümlere göre yapılmaktadır (GİB, 2007: 7).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde düzenlenen tarhiyat sonrası uzlaşma, kanuni bir hak iken, tarhiyat öncesi uzlaşma idarece tanınan bir haktır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına “izin verme” yetkisi tanınmış, Bakanlık ise bu izni, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile kullanmaktadır.

2.4.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Müessesesi

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelemesine başlanmış mükelleflerin adlarına vergi tarhiyatı yapılmadan önce yararlanabileceği bir haktır (Şaşı, 2015: 67). Tarhiyat öncesi uzlaşma 3239 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesinde düzenlenmiştir (Öncel vd., 2011: 172). Adından da anlaşılacağı gibi, tarhiyat öncesi uzlaşma salınacak vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önceki aşama, yani vergi incelemesi aşamasında yapılan uzlaşmayı ifade etmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 237). Bu

¹⁴ 21.03.2018 tarih ve 7103 Vergi Kanunları İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,(R.G.27.03.2018-30373-2.mükerrer)

¹⁵ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği (R.G. 31.10.2011-28101)

uzlaşma türünde daha tarh edilmemiş vergi, resim, harçlarla bunlara bağlı fonlar için yapılmaktadır (Bahar, 2002: 64). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın amacı tarhiyata ilişkin herhangi bir sorunun henüz doğmadan giderilmesidir (Armağan, 2007: 167). Bu uzlaşma türünde vergi idaresi ile mükellef bir araya gelerek tarhiyata dayanak oluşturacak raporda aranılan vergi ve ceza tutarlarında indirim yapılarak bunların tahakkuk edecek tutarında ve yargıya gitmeme konusunda anlaşmaya varmalarıdır (Budak, 2010: 20). Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabı, bu talebinde herhangi bir madde veya hukuka aykırı bir durum göstermek zorunda değildir (Gerçek, 2006: 127).

2.4.1.1. Uzlaşmanın Konusu

Tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'inci maddesi Maliye Bakanlığı'na (359'uncu madde de yazılı fiillerle vergi ziya-ına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapma yetkisi vermişti. Bu düzenlemede tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusuna vergi ziya-ı cezaları ve kesilecek diğer (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) cezalar tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındaydı.

21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı kanunla "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezalarında (359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir." şeklinde yapılan düzenlemeyle sadece vergi ziya-ı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bırakılmış diğer cezalar (usulsüzlük ve özel usulsüzlük) uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu yapılabilecek vergi, resim ve harçlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergi, resim ve harçlardır. Bu vergilerin tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilmesi için inceleme aşamasında ve henüz tarh edilmemiş olması gerekir (Bahar, 2002: 161). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu vergi incelemesine dayanılarak alınacak vergiler ve kesilecek cezalar

oluşturmaktadır. Bu nedenle beyannameye dayanan tarhlar, idarece yapılacak tarhiyatlar, kanuni süreler geçtikten sonra verilen beyannameler üzerine kesilecek cezalar, pişmanlık şartlarının ihlali sebebiyle kesilen cezalar, veraset ve intikal vergisinde ortaya çıkan servet farkları ve takdir edilen matrahlar üzerinde yapılan tarhiyatlar tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmemektedirler. Bir vergi incelemesine dayanmakla birlikte resen takdirin inceleme elemanı tarafından değil, matrah takdirinin Takdir Komisyonları tarafından yapılması halinde yapılan bu matrah takdirine dayalı vergiler ve kesilecek cezalar tarhiyat öncesi değil tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusu olacaktır (Kitiş, 1989a: 5). İkmalen yapılacak olan vergi tarhına konu edilecek vergi ve kesilecek cezalar bir vergi incelemesine dayanıyorsa tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilebilir (Candan, 2006: 382). Kaçakçılık suçu kapsamındaki fillerle vergi ziyana sebep olunması halinde tarh edilecek vergi ve cezalar uzlaşma kapsamında yer almamaktadır (Balcılar, 2010).

2.4.1.2. Uzlaşma Süreci

Tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşma süreci vergi mükellefi veya ceza muhatabının vergi incelemesine tabi tutulmasından itibaren başlar. Tarhiyat öncesi uzlaşma sadece vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergi ve kesilecek vergi ziya-ı cezaları üzerinde yapılabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, uzlaşma kapsamına giren vergi ve cezalar açısından mükellef ya da ceza muhatabının yetkili merciye öngörülen şekilde başvurusu ile başlar. Mükellef ceza muhatabının talebi ile gündeme gelen uzlaşma süreci, yetkili komisyonun toplanması ve işlemin muhatabı ile yapılan müzakere ile devam eder (Erdem, 2007: 115).

2.4.1.3. Uzlaşma Talebi ve Şekli

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 8'inci maddesine göre; tarhiyat öncesi uzlaşmaya nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime ya da ekip başkanına başvurması şarttır. Aynı maddenin (2)'nci

fıkrasında da uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer denilmektedir.

Yönetmelikte de belirtildiği üzere uzlaşma başvurularının bizzat mükellef tarafından ya da noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili tarafından yazılı olarak yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Burada mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şart değildir. Sadece noterce düzenlenen bir vekâletname ile yetki verilmesi yeterlidir. Vekâletnamede, başvuruda bulunan kişinin uzlaşma talep etmeye, uzlaşmaya girmeye ve düzenlenecek tutanakları imzalamaya yetkili olduğunun yazılmış olması gerekmektedir (Beşe, 1998: 110; Candan, 2006: 398).

Uzlaşma başvurusunda küçük ve kısıtlılar adına kanuni temsilcileri; tüzel kişilerin, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin adına da bunların kanuni temsilcileri bulunabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma talepleri yazılı şekilde yapılmalıdır. Sözlü talepler geçersiz sayılır. Sözlü talepler üzerine herhangi bir işlem yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 244; Candan, 2006: 399). Uzlaşma talebinin yazılı olarak yapılması kural olmakla birlikte okuma yazması olmayan mükellefin sözlü başvurusu üzerine düzenlenecek tutanağı parmak basması halinde de uzlaşma başvurusu kabul edilmektedir (Bahar, 2002: 162). Uzlaşma başvurularının incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime ya da ekip başkanına yapılması şarttır.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada mükellef veya ceza sorumlusu, uzlaşma talebinde bulunabilmesi için VUK Ek 1'inci maddesinde belirtilen hususlardan birisini gerekçe göstermek zorundadır. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşmada tarhi öngörülen vergi ve/veya kesilecek cezanın bir vergi incelemesine dayanıyor olması yeterlidir. Mükellef ya da ceza sorumlusu uzlaşma talebinde bulunurken herhangi bir gerekçe göstermek zorunda değildir.

2.4.1.4. Uzlaşma Talep Süresi

Uzlaşma talep süresi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından inceleme ile ilgili son tutanağın

düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Vergi incelemesi yapacak olanlarca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde ise, davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Ancak incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, mükellefler, yapılan inceleme sırasında, inceleme ile ilgili son tutanağın tanzim edildiği tarihe kadar, tarhiyat öncesi uzlaşma istediklerini veya istemediklerini inceleme elemanına beyan edip, bu taleplerini tutanağa geçirtebilirler. Mükellefin kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunmaması halinde vergi incelemesi yapanlar mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma isteyip istemediğini sormak zorundadır (Kitiş, 1989a: 4). Burada inceleme ile ilgili tutanağın düzenlenmesindeki maksat, inceleme tutanağının mükellef ile incelemeyi yapanlar tarafından imzalanmasıdır (Candan, 2006: 400). İncelenmenin sonuçlanmasında kasıt, mükellef nezdinde yapılan incelemede, inceleme tutanağının tanzim edilmesi; mükellefin gıyabında yapılacak incelemede ise, incelemeye ilişkin tespitlerin tamamlanma ve rapora bağlanmasıdır (Erdem, 2007: 121).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili vergi inceleme elemanlarının yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde davet yazısının mükellefe tebliğinden itibaren mükellef, en geç on beş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Mükellefin uzlaşma davetiyesinin tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde uzlaşma davetine icabet etmemesi halinde uzlaşma hükümlerinden yararlanamaz.

Mükellefin bilgisi olmadan yapılan incelemelerde, inceleme elemanı hiçbir taahhüt altına girmeden mükellefi uzlaşmaya davet edebilir. İnceleme elemanının davet yazısına raporun bir örneği de eklenir. Bu şekilde uzlaşmaya davet edilen mükellefler davet yazısının tebliğinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi komisyon tarafından uzlaşma günü belirlenerek yapılan uzlaşmaya davet yazısı üzerine uzlaşmaya katılabileceklerdir. İnceleme raporu ilgili mükellefe ve komisyona gönderilmeden uzlaşma yapılamaz (Bahar, 2002: 164; Armağan, 2007: 168).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona, sekretarya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem yapılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef aynı konuya ilişkin olarak tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamaz. Ancak mükellef ya da ceza sorumlusunun uzlaşma talebini belirtilen şekilde ve sürede geri çekmesi durumunda tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanabilir (Erdem, 2007: 122). Bu nedenden dolayı mükellef tarhiyat sonrası uzlaşma hakkından yararlanmak istiyorsa idareye süresinde ve yazılı olarak tarhiyat öncesi uzlaşma hakkından vazgeçtiğini bildirmelidir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi 3'üncü fıkrası gereğince incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez. Ancak, zamanaşımının dolmasına kalan sürenin mükellefin uzlaşma talebinde bulunmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Mükellef bu süreçte kendiliğinden uzlaşma talebinde bulunabilir (Karaca, 2011: 167). Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak kanuni bir hak iken uzlaşma yönetmeliği ile bu hakkın sınırlandırılması mükellefin sahip olduğu bir hakkın yönetmelikle ortadan kaldırılmasıdır. Bu durum verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle mükellef kanuni bir hakkı olan tarhiyat öncesi uzlaşmaya her zaman başvuru hakkı olması gerekir.

2.4.1.5. Uzlaşma Komisyonları

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesi yapıldıktan sonra, inceleme elemanının bağlı bulunduğu grup başkanlığınca oluşturulacak uzlaşma komisyonlarında yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının yetkileri belirlenirken parasal tutarlar dikkate alınmamıştır. İnceleme konusu vergi ve/veya cezanın tutarı ne olursa olsun yetkili uzlaşma komisyonu kapsamında görüşme gerçekleştirilecektir (Erdem, 2007: 128). Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi ve ceza miktarı açısından da herhangi bir sınırlama

bulunmamaktadır (Beşe, 1994: 85). Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

Tablo 2.1: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonları

Komisyon Adı	Komisyon Üyeleri
Vergi Müfettişlerince Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemelerinde	Başkan ve 3 Vergi Müfettişi
Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde Uzlaşma komisyonu	Ekip Başkanı başkanlığında Başkan dâhil 3 Vergi Müfettişi
Komisyonun üç Vergi Müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde Uzlaşma Komisyonu	İki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü)
Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan vergi incelemelerinde komisyon	Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında Müdürler veya Vergi Dairesi Müdürü
Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon	Defterdarın veya tevkil edeceği Defterdar Yardımcısının başkanlığında vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürü

Kaynak: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 5'inci, 6'ncı ve 7'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre;

- Vergi Müfettişlerince, Grup Başkanlıkları bulunan yerlerde yapılan vergi incelemeleri için oluşturulacak uzlaşma komisyonu Başkanlıkça belirlenecek biri başkan olmak üzere üç Vergi Müfettişinden oluşur.
- Vergi Müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde yapılan incelemelerde komisyon; ekip başkanının başkanlığında, başkan dâhil üç Vergi Müfettişinden oluşur.
- Komisyonun üç vergi müfettişinden oluşmasının mümkün olmadığı hallerde komisyon, iki Vergi Müfettişi ile ilgili vergi dairesi müdüründen (bağlı vergi dairelerinde malmüdürü) oluşur.
- İncelemeyi yapanın ekip başkanı olması halinde, komisyona bir başka Vergi Müfettişi seçilir. Komisyon üyelerinden en kıdemli Vergi Müfettişi, komisyon başkanı olur.
- İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler.
- Ayrıca incelemenin bir ekip tarafından yapılması halinde, incelemeyi yapan ekip başkanı ve diğer üyeler komisyona üye olamazlar.
- İncelemeye yetkili diğer memurlarca yapılacak vergi incelemelerinde Vergi Dairesi kurulan yerlerde, Vergi Dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenen müdürler ve/veya Vergi Dairesi müdürlerinden oluşur.

- Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulmayan yerlerde, incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelerde komisyon; Defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında, ilgili vergi dairesi müdürü ile Gelir Müdürlüğü görevini ifa eden müdürden oluşur. İncelemeyi yapanın ilgili vergi dairesi müdürü olması halinde Defterdar, ilgili Vergi Dairesi Müdürü yerine bir başka Vergi Dairesi Müdürü'nü komisyon üyesi olarak belirler. Komisyon üç kişiden oluşur.
- Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde incelemeye yetkili diğer memurlarca yapılan incelemelere ilişkin olarak tarhiyat öncesi koordinasyon uzlaşma komisyonları kurulabilir. Bu komisyonların kurulacağı yerler, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekretarya hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenir.
- Bölgesel düzeyde yapılacak uzlaşmalarda, komisyon üyeleri Bakanlıkça veya yetki verilmesi halinde ilgili Grup Başkanlığı'nca belirlenir.”

2.4.1.6. Uzlaşma Komisyonlarının Toplanması

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 14. Maddesine göre; Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonları, üyelerinin tamamının katılması ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Uzlaşma gün ve saatinde üyelerinin tamamının katılmasının mümkün olmadığı hallerde, katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilir. Uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılmayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle toplanmaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Uzlaşma komisyonu mükellefin talebi veya incelemenin mükellefin bilgisi dışında yapılması halinde inceleme elemanının daveti üzerine komisyonca belirlenen günde toplanır (Bahar, 2002: 163).

Uzlaşma komisyonları alacaklı vergi idaresi adına hareket eden komisyonlardır. Bu komisyonlar vergi dairesini temsil etmekte ve onun adına irade beyanında bulunmaktadır. Bundan dolayı usule uygun bir şekilde alınan kararlar vergi dairesi açısından bağlayıcıdır (Karakoç, 2013: 61). Uzlaşma komisyonlarına alacaklı vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonu üyeleri katılırken mükellefi de kendisi ya da kendisini temsilen vekili katılabilir. 4369 sayılı kanun ile mükellefe, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 Sayılı Kanun'a göre kurulan meslek odasından serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşaviri gözlemci olarak bulundurabilme olanağı sağlanmıştır. Gözlemci olarak katılacak olan bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüşlerini açıklayabilme hakkına sahiptirler. Görüşmeler sona erdikten sonra düzenlenen tutanakları imzalayamazlar.

Mükellefle birlikte meslek odasından serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşaviri gözlemci olarak bulundurabilme olanağı sağlanmasıyla, vergi dairesi ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesinde üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşmada yer alırken hem mali hem teknik destek sağlanması hem de uzlaşma müzakerelerinde şeffaflık kazandırılması amaçlanmıştır. Ayrıca uzlaşma toplantılarında mükellefle birlikte vergi kanunlarına daha hâkim bir temsilcinin yer alması vergi inceleme elemanlarının düzenledikleri vergi inceleme raporlarında eleştiri konusu yaptıkları hususları daha iyi savunma, karşı iddia ve fikirlerini ileri sürme olanağı elde etmiştir.

4008 sayılı kanunla mükellefin beyannamesini imzalayan veya tasdik raporunu tanzim eden meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamede ya da tanzim ettikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğundan mükellefle birlikte meslek mensubu da sorumlu tutulmuştur. Uzlaşma komisyonlarında meslek mensuplarının da yer alması aynı zamanda mali müşavirin tuttıkları kayıtlar ve yaptıkları işlemler nedeniyle mükellefle birlikte kendini de savunma olanağına kavuşmuşlardır.

2.4.1.7. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları

Uzlaşma görüşmeleri sonucunda üç ihtimal ortaya çıkabilir. Birincisi uzlaşmanın sağlanması yani vaki olması, ikincisi uzlaşmanın sağlanmaması ve üçüncüsü ise uzlaşmanın temin edilememesidir. Uzlaşma görüşmelerinin sonucuna göre mükellef, idareyle uzlaşmayarak tarh edilen vergi ve cezayı VUK 376'ncı maddesine göre indirim hakkından yararlanarak ödemede bulunabileceği gibi, vergi ve cezayı çeşitli gerekçelerle kabul etmeyerek yargı yoluna başvurabilir.

2.4.1.7.1. Uzlaşma Sağlanması (Vaki olması)

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef ya da temsilcisinin katılması ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu müzakere eder (GİB, 2007: 12). Uzlaşma görüşmesinin tarafların karşılıklı uygun iradesi ile sonuçlanması durumunda uzlaşma sağlanmış olacak ve bu yönde tutanak düzenlenecektir. Uzlaşmanın sağlanması durumunda hazırlayıcı idari işlem olarak vergi inceleme raporu uzlaşma çerçevesinde nihai işleme dönüşecek ve kesinlik kazanacaktır (Erdem, 2007: 131).

Uzlaşma tutanağı üç nüsha olarak düzenlenir. Tutanağa komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya ceza sorumlusu, mükellefi temsilcileri temsil etmişse mükellef temsilcileri tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir nüshası mükellefe veya temsilcisine derhal verilir. Mükellefe verilen bu tutanak tebliğ hükmünde olup ayrıca mükellefe tebliğ edilmesine gerek yoktur (Candan, 2006: 413). Mükellefe uzlaşma anında verilen uzlaşma tutanağı aynı zamanda tahakkuk fişi yerine geçer. Tutanağın bir nüshasının mükellefe verilmesiyle vergi tahakkuk etmiş olur (Kitiş, 1989a: 7). Kısmi uzlaşma yapılması halinde, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir (TÖUY, m.7).

2.4.1.7.2. Uzlaşma Sağlanmasının (Vaki Olması) Sonuçları

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varıldığı takdirde anlaşmanın konusu kesindir (Öncel vd., 2011: 173). Üzerinde uzlaşılmış bir hususta vergi dairesinin kendisini mükellefin üzerinde görerek, uzlaşma tutanağını mahkemeye vermesi, mükellef ve vergi dairesi tarafından gerek şikâyet yoluyla ve gerekse dava açma yoluyla ihtilaf konusu yapması olanaklı değildir (Erol, 2011: 183). Uzlaşma bittikten sonra tanzim edilen tutanakların hukuksal açıdan sonuç doğurabilmesi için vergi dairesinin ya da herhangi bir makamın onaylaması gerekmemektedir. Tutanakların taraflar açısından bağlayıcılığı vardır (Karakoç, 2013: 66) gereği vergi daireleri tarafından yerine getirilmek zorundadır. Vergi daireleri tutanakla tespit edilen uzlaşma durumu ile bağlıdır. Vergi dairelerinin uzlaşma tutanaklarının içeriğini değiştirme, yeniden incelenmek üzere uzlaşma komisyonlarına gönderme gibi yetkileri bulunmamaktadır (Candan, 2006: 417). Üzerinde uzlaşılacak ya da tutanakla tespit edilen konular hakkında daha sonra vergi mahkemelerine başvurulmamakta ve herhangi bir makama şikâyette bulunulamamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 250). Burada dava konusu edilmeyen husus, üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezanın miktarıdır (Candan, 2006: 420).

Mükellef veya ceza sorumlusunun kısmi uzlaşmaya başvurması durumunda üzerinde uzlaşılmayan tutarlar için vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi ya da ceza kesilmesi halinde dava açılabilmesi gibi VUK 376'ncı maddesi gereğince vergi indirimi de talep edebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucunda uzlaşma tutanaklarında yer alan vergi ve ceza miktarıyla ilgili olarak ortaya çıkan maddi

hatalara mükellef itiraz edebilir (Armağan, 2007: 168). Uzlaşmalarda yapılan hatalar VUK 116, 117, 118'inci maddelerindeki vergi hatalarından ise bunların zamanaşımı süreleri içinde düzeltilmesi gerekmektedir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17'nci maddesinin 3'üncü fıkrası, mükelleflerin üzerinde uzlaşılan ceza hakkında VUK 376'ncı maddesi hükümlerinin kendilerine uygulanmasını talep edemeyeceğini düzenlemiştir. Bu nedenle mükellef veya ceza sorumlusu üzerinde uzlaştıkları ceza miktarı hakkında ayrıca ceza indirim talebinde bulunamayacaklardır. Uzlaşılan miktarlar üzerinde mükellefin ayrıca VUK 376'nci maddeden yararlanmaması yönetmelikle yapılan yerinde bir düzenlemedir. Ancak mükelleflere kanunla verilen bir hakkın yönetmelikte yer alan bir düzenlemeyle kaldırılmasının hukuksal açıdan uygun olmadığı belirtilmektedir (Candan, 2006: 421). Yönetmelikle yapılan düzenleme yerinde bir düzenleme olsa da uzlaşmada yararlanan mükellefin VUK 376'nci madde de yararlanmamasının yönetmelikle değil kanunla yapılmasının daha doğru bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusu edilen ve üzerinde anlaşılan vergi ve vergi cezasının ödenmesi, ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra ilgiliye tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir (TÖUY, m.18/1). Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesine göre bu verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Üzerinde uzlaşılmış verginin ve vergi ile ilgili cezanın süresinde ödenmemesi halinde, uzlaşma geçersiz hale gelmemektedir. Uzlaşma sonucunda tahakkuk eden cezanın ve verginin ödenmemesinin uzlaşmayı geçersiz kılmaması uzlaşmanın getiriliş amacına aykırılık oluşturmaktadır. Uzlaşmanın getiriliş amaçlarından bir tanesi de kamu alacağının bir an evvel hazineye intikal ettirilmesidir. Üzerinde uzlaşılan verginin zamanında ödenmemesi bu amaca hizmet etmediği gibi uzlaşmayı etkisizleştirmektedir. Ayrıca uzlaşma bir konuda mutabakata vararak anlaşmaktır. İdare mükellefe karşı bütün yükümlülüklerini yerine getirirken mükellef, üzerinde anlaşılan miktarı ödemeyerek anlaşmayı

bozmaktadır. Uzlaşma sonucunda tahakkuk eden verginin ödenmemesi durumunda çıkacak bir vergi affından da affedilme ihtimali bulunduğundan uzlaşmadan yararlanan mükellef ikinci bir haktan yararlanmış olacaktır. Bu nedenle uzlaşma sonucunda uzlaşılmayan tutar ödenmemesi halinde uzlaşma geçersiz sayılmalıdır ve uzlaşılan tutarlar üzerinde vergi affı çıkması halinde afftan yararlandırılmamalıdır.

2.4.1.7.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Tarhiyat öncesi uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef ya da temsilcisinin katılımıyla uzlaşma komisyonu toplanarak konuyu müzakere eder. Müzakereler sonucunda komisyonun teklif ettiği miktarların mükellef tarafından kabul edilmemesi durumunda uzlaşma sağlanmamış sayılır. Bu durumda komisyon teklif ettiği miktarları tutanağa geçirir ve bu tutanak mükellefle birlikte imzalanır (Gür, 2015: 88). Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Mükellefin vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurusu halinde başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (TÖUY, m.16/9).

2.4.1.7.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır (TÖUY, m.16/3). Bu durumda mükellef veya ceza sorumlusunun fiziksel olarak ya da irade bakımından uzlaşmaya iştirak etmemesi söz konusudur (Erdem, 2007: 132-133).

Uzlaşmanın temin edilmemesi halinde, komisyon tarafından bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ edilir. Mükellefin uzlaşmaya gelmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme elemanına verilir (TÖUY, m.16/3).

2.4.1.7.5. Uzlaşma Sağlanmamasının ve Temin Edilememesinin Sonuçları

Tarhiyat öncesi uzlaşma temin edilememesi ya da uzlaşma görüşmelerinde uzlaşmaya varılamaması halinde mükellef ya da ceza muhatabı tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramamaktadır (Öncel vd., 2011: 173). Çünkü idare ile mükellef tarhiyat öncesinde bir araya gelmiş veya gelmesi gerektiği durumda, mükellefin istememesi üzerine gelememiştir. Her iki durumda da mükellef veya adına ceza kesilen kişinin uzlaşma isteğinde olmadığı ortaya çıkmıştır. Bunun için de aynı yolun tekrarlanmasında yarar olmayacağı belirtilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 251). Uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma tutanağına vergi idaresinin son teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (TÖUY, m.16/9).

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 16/9'uncu maddesinde yapılan bu düzenlemede, uzlaşmanın temin edilememesinde mükellefin uzlaşma görüşmelerine gelmemesi veya uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilemediği durumlarda taraflar bir araya gelip görüşmelerde bulunamadıklarından bu durumdaki mükellef veya ceza sorumlusunun yararlanması söz konusu olmayacaktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, belirlenen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekretarya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir (TÖUY, m.12/3). Bu şekilde uzlaşmadan vazgeçtiğini dilekçe ile idareye bildiren mükellef tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir. Uzlaşmanın sağlanmaması veya temin edilmemesi halinde mükellef veya ceza sorumlusu, kesilen cezalara karşı VUK 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirimden yararlanabilirler. Uzlaşma istatistiklerine bakıldığında (Tablo 3.1) uzlaşma komisyonlarının vergi ziya-ı cezasının ortalama 95'ini sildikleri bazı uzlaşma komisyonlarının vergi aslında da indirim yaptıkları görülmektedir. Her ne kadar uzlaşmayan mükellefler yasal olarak vergiden indirimden yararlanma hakları olsa da (VUK m.376) dava açma niyetinde olmayan mükellefler için fiiliyatta bilinçli mükelleflere uygulanabilirliği bulunmamaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma sağlanmaması veya temin edilememesi halinde uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyat, mükellefe VUK'un 34 ve 366'ncı maddeleri uyarınca ihbarname ile tebliğ edilmekte ve dava açma süresi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 110). Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanamadığı durumlarda, mükellefler, ihtarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açabilirler (Kızılot ve Kızılot, 2014: 253).

2.4.2. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Müessesesi

Tarhiyat sonrası uzlaşma 205 sayılı kanunun 22'nci maddesiyle uygulamaya konulmuştur. Bu uzlaşma müessesinin adı "*uzlaşma*"dır. Tarhiyat sonrası uzlaşma olarak adlandırılmasının nedeni 3239 sayılı kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma adıyla başka bir uzlaşma müessesinin düzenlenmiş olması ve bu uzlaşmanın verginin tarh edilmesinden cezanın kesilmesinden sonra işlerlik kazanmasıdır (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 235).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın söz konusu olabilmesi, öncelikle bir vergi ve/veya ceza tarhiyatının yapılması ve tarhiyat evrakının (ihbarname) mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir (Kitiş, 1989: 17). Vergi daireleri, kendilerine gelen bilgilere göre (bu bilgiler rapor veya tutanak şeklinde olur) vergi ihbarnamesi, ceza ihbarnamesi tanzim ederek mükellefe posta veya e-tebligat yoluyla tebliğ ederler (ya da ilan tebliğ ederler). Tarhiyat sonrası uzlaşma bu safhadan sonra işlemeye başlar (Kızılot ve Kızılot, 2014: 258). Tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilmenin koşulu verginin resen, ikmalen, idarece tarh edilmiş ve mükellefe tebliğ edilmiş olmasıdır. Beyan usulü ile tarh edilen vergiler ile kaçakçılık fiili sonucunda oluşan cezalar uzlaşma konusu dışına çıkartılmıştır.

2.4.2.1. Konusu ve Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına vergi dairelerinin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile vergi zaiya-ı cezaları girmektedir. Genel ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suçuna giren bir eylem sonucunda ortaya çıkan vergi ziya-ı cezası uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. Ayrıca tahakkuk eden ve miktarı kesinleşen vergilerde de uzlaşma yapılmamaktadır (Bilici, 2013: 153-154). Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası

uzlaşmaya başvurabilmek için uzlaşma kapsamına giren vergilerin mükellef tarafından vergi ziya-ına sebebiyet verilmesinin belirli gerekçelere dayandırılması durumunda mümkündür (Erdem, 2007: 140). Tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinin konusu tarh işlemleri, vergi çeşidi ve vergi ceza çeşidi açısından ele alınmıştır.

2.4.2.1.1. Tarh İşlemleri Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Vergi Usul Kanunu 20'nci maddesine göre verginin tarhı "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir." Vergi Usul Kanunu vergi tarhı yöntemlerini dört kategoriye ayırmıştır. Beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve idarece vergi tarhıdır.

Uzlaşma için yapılan tanımlamalara ve uzlaşmanın kanun gerekçesine bakıldığında uzlaşmanın amacı vergi idaresi ile mükellef arasında doğan veya doğacak olan ihtilafların yargı yoluna gidilmeden taraflar arasında süratle ve barışçıl bir ortamda çözüme kavuşturulmasıdır. Uzlaşmaya bu açıdan bakıldığında beyana dayanan tarhiyatlarda yapılan hatalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin dava açmada olduğu gibi uzlaşma açısından da özellik arz ettiği söylenebilir (Küçükaya, 2008: 132). Çünkü tarh yöntemi bakımından tarhiyat sonrası uzlaşmanın konusunu oluşturan "ikmalen", "re'sen" ve "idarece" tarh edilen vergilerin dava konusu edilebilir olma özelliklerinden hareketle dava konusu edilebilir nitelikte olan ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinde tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilebilecektir (Gültekin, 2016: 581).

Beyana dayalı tarhiyatlarda, beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde ihtirazi kayıtla verilen beyannameler için de uzlaşmanın mümkün olması uzlaşma kurumunun amacına uygun olacağı gibi, itirazi kayıtla beyanname veren mükelleflerin hakları, kanuna aykırı davranıp diğer tarhiyat türlerine yol açan mükellefler karşısında korunacaktır (Yavaşlar, 2008: 332). Zaten Danıştay¹⁶'da itirazi kayıtla verilen beyannamelerle tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin de tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olabileceğini kabul etmektedir (Karakoç, 2013: 69).

¹⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 09.03.2000 tarih ve Esas no:1999/1840, Karar no:2000/1029

VUK 29'uncu maddesine göre ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem, beyan usulünde belirli bir vergi tarhından sonra ortaya çıkan ve idarece tespit edilen matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir. İkmalen yapılan tarhiyatta matrahın saptanmasında insiyatif vergi dairesinde olduğundan mükellefin dava hakkını kullanıp kullanmamasına ya da açılan davanın sonucuna göre tarh işlemi tahakkuk eder (Öncel vd., 1985: 112). Mükellef ikmalen yapılan vergi tarhiyatına dava açabileceği gibi vergi dairesi ile görüşerek tahakkuk edecek vergi ve ceza konusunda uzlaşma da talep edebilir.

VUK. 30'uncu maddeye göre re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır. Re'sen vergi tarhını gerektirecek durumlar VUK 30'uncu maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

- Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse
- Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.
- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.
- Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

Yukarıdaki hallerden herhangi birisinin bulunması halinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

Vergi matrahının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak kısmen ya da tamamen saptanmasına olanak bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir takım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah idarece belirlenerek re'sen vergi tarhi yoluna gidilir (Öncel vd., 1985: 112). Bu durumun saptanması takdir komisyonlarına ve vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. Takdir komisyonun ya da inceleme elemanının, matrah saptayan karar ya da raporu vergi dairesine gelince re'sen vergi tarhi olunur. Ayrıca yasal koşullara göre ceza uygulanır. Verginin tahakkuku için mükellefe tebligat yapılır (Kırbaş, 1996: 103). Mükellef yapılan bu tebligata karşı dava açabileceği gibi uzlaşma talebinde de bulunabilmektedir.

VUK. Mükerrer 30'uncu maddesine göre verginin idarece tarhi; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarhi edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarhi edilmesidir.

Vergi matrahının idarece tarhi ikmalen ve re'sen tarhiyatın geçerli olmadığı durumlarda matrahın idarece saptanmasıdır. Bu tarhi işlemleri türünü idarece yapılan diğer matrah saptama yöntemlerinden ayıran nokta, idarece tarhi yönteminin beyan esasının uygulanmadığı durumlarda söz konusu olmasıdır (Öncel vd., 1985: 113).

Uzlaşmanın vergi mevzuatımıza girdiği 205 sayılı kanunda Re'sen veya ikmalen tarhi edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezaları uzlaşma konusunu oluşturuyordu (Tutanak Dergisi, 1963: 28). Bu düzenlemede idarece yapılan tarhiyatlar uzlaşmanın konusunun dışında bırakılmaktaydı. Ancak Maliye Bakanlığı idarece yapılan tarhiyatları da re'sen yapılmış tarhiyat kabul ederek idarece yapılan tarhiyatı da uzlaşma kapsamına almıştır. 4008 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle idarece yapılan tarhiyatlarda uzlaşma kapsamına alınmıştır (Nas, 2008: 73).

2.4.2.1.2. Vergi Çeşidi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

Kanun koyucu Uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim ve harçların belirlenmesi yetkisini VUK.'nın Ek 1'inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na vermiştir. İl özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için yetki İçişleri Bakanlığına verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın VUK Ek 1'inci maddesinin son fıkrasında yer alan yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu, Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinin (f) bendine göre, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Bakanlık Vergi Daireleri'nin tarha yetkili olduğu vergi, resim ve harçları ve bunlara bağlı fonları ifade eder diyerek uzlaşma kapsamına hangi vergilerin gireceğini belirtmiştir.

Uzlaşmanın kapsamına giren vergi kavramı, geniş anlamda vergi, resim ve harçları ifade etmektedir. Dolayısıyla uzlaşmanın konusunu Vergi Usul Kanunu şümulüne giren vergiler kapsamaktadır (Erdem, 2007: 141). VUK'un kanun şümulü birinci maddesine göre;

- Gümrük ve tekel vergileri hariç, genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,

-Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,

-Vergi Usul Kanunu ile kaldırılan vergi, resim, harçlar bu kanun kapsamındadır.

Böylece Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan vergi, resim ve harçlar uzlaşmaya konu edilebilmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi oldukları kanunlarında düzenleme bulunan vergi resim harçlar da Vergi Usul Kanunu'nu 1'inci maddesi kapsamında olduklarından uzlaşmaya konu edilmelidir (Candan, 2006: 276). Gümrük ve tekel vergileri VUK kapsamında olmadığından uzlaşma talebinde bulunmak mümkün değildir.

2.4.2.1.3. Vergi Ceza Çeşidi Bakımından Uzlaşmanın Konusu

VUK ek 1'inci maddeye göre uzlaşmaya konu olan cezalar, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziya-ı cezalarıdır. VUK 359'uncu maddede yazılı fiillerle (kaçakçılık suçları ve cezaları) vergi ziya-ına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu cezaların dayanağı olan vergiler de uzlaşmaya konu edilmeyecektir.

VUK ek 1'inci maddeye göre uzlaşmaya konu olan cezalar, mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziya-ı cezalarıdır. Uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ziya-ı cezası VUK'un 341'inci maddesinde yazılı hallerde vergi ziya-ına sebep olan mükellef veya vergi sorumluları adına kesilen ve VUK 344'üncü maddesine göre bir kat olarak uygulanan vergi ziya-ı cezasıdır (Candan, 2006: 282).

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde 24.6.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmış olduğundan 1.1.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup kaçakçılık suçu cezası kesilen vergi ve cezada uzlaşma yapılamamaktadır. 1.1.1995 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak kesilecek kaçakçılık cezası ise, uzlaşma konusu yapılabilmektedir.

1.1.1995-1.1.1999 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilecek kusur ve ağır kusur cezaları uzlaşma konusu yapılabilir. 1.1.1999 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak kesilen usulsüzlük ve özel cezaları ile Kanunun 344' üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziya-ı cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç vergi ziya-ı cezası da vergi aslından bağımsız olarak uzlaşma konusu yapılabilir.

Mevcut uygulamada uzlaşmada mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde uzlaşma mümkün değildir. Genel ve özel usulsüzlük cezalarına ek olarak, vergi ziya-ının kaçakçılık suçuna giren bir eylem sonucunda ortaya çıkması halinde de uzlaşma yolu kapatılmıştır (Bilici, 2013: 153-156).

Uzlaşmanın temel amacı cezalandırma değil, mükellefi kazanmak ve bununla birlikte devletin de hızlı tahsilat yapabilmesi olduğundan, kaçakçılık hallerinde de uzlaşma yapılabilmesi, kazanılacak mükelleflerin önüne engel konulmamalı borçlarını ödemeleri şartıyla bu mükelleflere de uzlaşma hakkı verilmelidir (Yılmaz, 2009: 346). Mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlere aktif olarak katılması onların vergi bilincini arttıracaktır. Kaçakçılık suçu işleyen bir mükellefin uzlaşmaya katılmasının sağlanması mükellefin idareyle olan bağının sağlanması açısından önemlidir. Kaçakçılık suçu işleyen bir mükellefin uzlaşma görüşmelerine katılarak kendini idareye anlatma fırsatı bulması mükellefin vergiye karşı algısının değişmesinde olumlu etkileri olacaktır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu işleyen bir mükellefin bir defalığına da olsa uzlaşmadan yararlandırılması daha sonradan kaçakçılık suçu işlemesi halinde uzlaşma hakkından yararlandırılmaması ve mükellefin aktif olarak denetlenmesi daha yerinde bir uygulama olacaktır.

2.4.2.2. Uzlaşmanın Şartları

Türkiye’de mevcut uygulamada uzlaşma bazı koşullara bağlanmıştır. Uzlaşmanın yapılabilmesi için mükellefin VUK Ek 1’inci maddesinde düzenlenen nedenlerden birinin gerçekleştiğini iddia etmesi uzlaşma komisyonunca da iddianın yerinde görülmüş olması gereklidir.

VUK Ek 1’inci maddede tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuru şartları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Mükellef tarafından, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten,
- Tarhiyatta VUK 369’uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya VUK’un 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,

- Tarhiyata konu olan olayla ilgili olarak yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumlarından birinin varlığı halinde idare mükellefler ile uzlaşabilir.

Böylece tarhiyat sonrası uzlaşma ile ilgili düzenlemelerde, uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinilmemiş ve ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile uzlaşabilme şartlarını da göstermiştir. Ancak uygulamada, kanunda belirlenen uzlaşma şartlarına karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde kasıt unsurunun açıkça tespit edilmediği durumlarda, uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir (Gerçek, 2006: 130). Oysaki uzlaşma talebinde bulunabilmek için kanun koyucunun gerekli gördüğü hususlardan, “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” koşulu dışındakileri somut biçimde kanıtlanmaları mümkün olduğundan, uzlaşma talebinde bulunacak mükelleflerin, öne sürdükleri hususların varlığını kanıtlamaları gerekmektedir (Korkusuz, 1999: 74-76).

2.4.2.2.1. Tarhiyatta Vergi Hataları Bulunması

Uzlaşmaya başvuru koşullarından biri VUK’un 116, 117 ve 118’ inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunmasıdır. Vergi hatası tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarında mükellefler ya da idare tarafından hata yapılmışsa kanun bu hatalara dayanarak mükellefe uzlaşma talep etme hakkı tanımıştır.

VUK 116’ncı maddeye göre vergi hatası, “vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.” 117’nci maddede hesap hataları (matrah hataları, vergi miktarında hatalar, Verginin mükerrer olması) tanımlanmış 118’inci maddede de vergilendirme hataları (Mükellefin şahsında hata, Mükellefiyette hata, mevzuda hata, Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata) tanımlanmıştır. VUK 120’inci maddesinde hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla alınan vergi terkin edileceği, vergi tahsil edilmiş ise fazla alınan mükellefe iade edileceği belirtilmektedir.

Vergi hatası mükelleften istenen veya alınan vergi miktarına yöneliktir. Bir verginin aslına veya cezasıyla ilgili olmayan, vergi miktarını etkilemeyen çeşitli hatalar vergi hatası olarak kabul edilmemektedir (Ela ve Kalecioğlu, 2000: 90).

Vergi hatalarının düzeltilmesi mükellefin talebi ya da idare tarafından kendiliğinden olabilmektedir. İdare tarafından tespit edilen tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının düzeltilmesi re 'sen yapılabilir. Mükellef ise hataların varlığı halinde süresi içinde ilgili vergi dairesine hata düzeltme yoluna başvurabilecektir. Bu hatalar genel olarak gözle görülebilecek kuşku götürmeyecek açık ve net hatalardır. Hataların düzeltilmesi para ve zaman maliyeti olan yargı yolu yerine mükellefi psikolojik olarak olumlu yönde etkileyen, idarenin hukuka uygun vergisel işlemler tesis etmesini sağlayan etkili bir vergisel uyumsuzluk çözüm yoludur (Arslaner, 2016: 280).

Vergi hatalarının düzeltilmesi, mükellefin başvurusu ya da idarenin re 'sen yapmış olduğu düzeltmelerde eksik tarh edilen vergi aslı veya cezasının ortaya çıkması durumunda ek tarhiyat yapılır. Mükellef bu ek tarhiyat sonucunda ortaya çıkan vergi aslı veya cezasına karşı uzlaşma talebinde bulunabilir (Biniş, 2012: 91). Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK'nın ilgili maddelerinde (116-126'ncı maddeleri) düzenlenmişken kanun koyucunun uzlaşma başvuru koşullarında vergi hatalarına da yer vermesi hatalı tarhiyata muhatap olan mükellef ile tarhiyatı yapan idarenin karşılıklı iddia, savunma ve açıklamalar yaparak, vergi hatasının zaman ve emek kaybına yol açmadan ortadan kaldırılması olduğu söylenebilir (Candan, 2006: 291). Bu durum daha çok mükellef ile idare arasında anlaşma sağlanamayan vergi hataları için makul bir yöntem olduğu söylenebilir.

Ancak tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarında mükellef aleyhine yapılacak düzeltmelerde uzlaşma yolunun açık olması hem verginin yasallığı ilkesine hem de eşitlik ilkesine aykırılık göstermektedir. Zira önce vergi hatası düzeltilecek yani olması gereken vergi tahakkuk ettirilecek sonra düzeltilen tutar üzerinden uzlaşma yapılmış olacaktır (Ozansoy, 2000: 206). Vergi hatası yapan mükelleflere hata düzeltildikten sonra ayrıca uzlaşma hakkının verilmesi hata yapmayan diğer vergi mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkileyebilir. Ayrıca vergi hatası tespit edilen bir mükellefe uzlaşma hakkının verilmesi mükellefi sürekli hata yaparak uzlaşmadan yararlanma hakkını vergiden kaçınmanın bir

unsuru olarak kullanabilir. Bu nedenle vergi hatasının uzlaşmaya konu edilmesi makul bir yöntem değildir. Bu tür hataların her halükârda hukuka aykırı bir idari işlem olduğundan böyle bir işlemin hemen düzeltilmesi ya da mahkeme tarafından iptal edilmesi gerekir (Yavaşlar, 2008: 324).

2.4.2.2.2. Tarhiyatta Yanılma Halinin Bulunması

Uzlaşmanın şartlarını düzenleyen Vergi Usul Kanunu Ek 1'inci maddesine göre uzlaşmaya başvuru şartlarından biri de tarhiyatta yanılma halinin bulunmasıdır.

VUK'nın yanılma ve görüş değişikliği başlıklı 369'uncu maddesi uyarınca 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. Böyle bir durum söz konusu olduğunda mükellef uzlaşma talebinde bulunması halinde uzlaşmaya gidilebilmektedir.

Mükellefler ve vergi sorumluları vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri hususlar hakkında idareden yazılı olarak açıklama talebinde bulunabilirler. Bu durumda yetkili makamlar mükellefe yazılı görüş verirler buna özelge (mukteza) denir. Birçok mükellefin vergi mevzuatının uygulanması sırasında belli bir konuda yaşadıkları tereddütler ise, idare tarafından sirkülerler yayınlanarak konu kesinleştirilir (Aykın, 2015: 31). İdarenin vermiş olduğu özelgelere, sirkürlere veya Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğlere uygun işlem yapan mükellefler, daha sonra idarenin görüş değiştirmesi halinde mağdur olabilmektedir.

VUK'nın 369'uncu maddesi, yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış açıklama yapmış olmalarını veya bir hükmün uygulanma biçimi konusunda yetkili mercilerin görüş ve düşüncelerini değiştirmiş olmalarını ya da bir hükme ilişkin içtihadın değişmiş olması durumunu yanılma olarak kabul edilmiş ve vergi cezası kesilemeyeceğini hükme bağlamıştır. VUK 369'uncu maddesinin düzenlemiş olduğu yanılma halinin söz konusu olabilmesi için, birincisi yetkili makamların yukarıda belirtmiş olduğumuz yollardan biriyle bilgilendirme yaparken yanlış bilgi vermesi, ikincisi bir hükmün uygulanma şekli konusunda, yetkili makamların görüş

ve kanaatinin değişmiş olması, üçüncüsü ise bu hükme ait içtihadın değişmiş olmasıdır. Yanılma halinde vergi cezası ortadan kaldırıldığı halde vergi aslında herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır. Bundan dolayı uzlaşma talep eden mükellefin idari ve yargısal yollara başvurması halinde yalnızca vergi aslına bağlı cezadan kurtulma olanağına sahiptir. Ancak mükellefin uzlaşmaya başvurması halinde vergi aslının bir kısmından veya tamamından kurtulma olanağı bulunmaktadır (Candan, 2006: 290).

Mükellefin yanılmayı sebep göstererek uzlaşmaya başvurması halinde VUK 369'uncu maddenin mükellefe vermiş olduğu ceza kesilmemesi hakkı yanında aslında kesinleşmiş olan ancak hatadan dolayı daha önce eksik tahakkuk etmiş ve sonradan düzeltilen verginin de uzlaşma konusu yapılmasına neden olmaktadır. Herhangi bir ihtilafın söz konusu olmadığı hata düzeltmede mükellefin mağdur olmaması için vergi aslına bağlı cezadan dolayı uzlaşma yapılması mümkün olabilir. Ancak tahakkuk etmiş ve herhangi bir ihtilafın söz konusu olmadığı vergi aslının da uzlaşma konusu yapılması verginin kanuniliği ilkesine ters düşen bir uygulama olduğu söylenebilir.

2.4.2.2.3. Kanun Hükümlerine Yeterince Nüfuz Edilmemesi

Mükellefler, uzlaşmayla ilgili Vergi Usul Kanunu'nun birinci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemediklerinden dolayı vergi ziya-ına neden olduklarını ileri sürerek uzlaşma talebinde bulunabilirler.

Vergi kanunlarının karmaşık olması uzlaşma taleplerinin genellikle kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe gerekçesine dayandırılmasına neden olmaktadır. Oysaki vergi kanunlarının karmaşıklığı herkes için geçerli ve kanunu bilmemek mazeret sayılmaz. Her mükellefin üzerine düşen yükümlülükleri bilmesi gerekir. Aksi halde her mükellef bunu ileri sürerek vergi cezasından kurtulur. İdare de objektif olarak mükellefin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edip edemediklerini bilemediğinden, idarenin, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edemediğini ileri süren bütün mükelleflerin uzlaşma taleplerini kabul ederek mükelleflerle uzlaşması gerekir (Ozansoy, 2000: 205).

Uzlaşma uygulamalarına bakıldığında ise, son derece büyük boyutlarda, her türlü donanımları dünya ölçeğinde ve her çeşit danışman kadrosuna sahip

şirketlerin de uzlaşma başvurularında genellikle “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” gerekçesi ile uzlaşmaya başvurmaları ve bu istemlerin de idarece yeterince incelenmeden kabul görmesi uzlaşmanın pek de amacına uygun kullanılmadığını göstermektedir (Candan, 2006: 156; Erol, 2011: 182).

Türkiye’deki mükelleflerin eğitim durumlarının düşük olmasını göz önünde bulunduran kanun koyucu, kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe halini, uzlaşmaya başvuru koşullarından biri olarak kabul ettiği söylenebilir (Candan, 2006: 288). Ancak 1989 yılında yapılan düzenleme ile mükelleflere beyanname ve eklerini 3568 sayılı kanuna göre yetkilendirilmiş muhasebe meslek mensuplarına imazlatma ödevi getirilmiştir. Söz konusu kanun gereğince meslek mensupları mükellefin beyanname ve eklerini defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olması halinde imzalayacaklardır. Bundan dolayı, meslek mensubu denetiminden geçen ve/veya ondan yardım alan bir mükellefin “vergi kanunlarına nüfuz edemediği” iddiası, günümüz şartlarında kural olarak mümkün görünmemektedir. Ancak uygulamada, vergi mükelleflerinin bu iddialarının gerçeğe uygunluğu denetlenmeksizin uzlaşma başvurularının kabul edilmesi, başvuruların çoğunun bu nedene dayandırılmasına neden olmaktadır (Koç, 2010: 311-312).

Tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan vergi mükellefi veya ceza muhatabı uzlaşma talebine dayanak olarak herhangi bir gerekçe ya da hukuki düzenleme göstermek zorunda değildir. Tarhiyat sonrası uzlaşmada başvuru şartları bulunmasına rağmen idare tarhiyat öncesi uzlaşmaya benzer bir yaklaşım sergileyerek yapılan başvurularda genellikle uzlaşma yapılmasını kabul etmiştir (Erdem, 2007: 70-71). Mükellef tarafından özel olarak belirtilmedikçe idare, yapılan başvuru koşullarını kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe sebebine dayandırmakta ve kabul etmektedir. Yani idare bu nedeni “torba hüküm” gibi değerlendirmektedir (Küçükkaya, 2008: 161). “*Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek*” uzlaşmaya başvurabilme sebeplerinden en genel olanıdır. Diğer uzlaşma başvuru sebepleri doğmayan bir mükellef ya da ceza muhatabı kanuna yeterince nüfuz edemediğini ileri sürerek uzlaşma yoluna başvurabilmektedir (Arslaner, 2016: 286).

2.4.2.2.4. Yargı Kararları İle İdarenin İhtilaf Konusu Olayda Görüş Farklılığının Bulunması

Uzlaşmaya başvuru koşullarından bir diğeri de “*yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunmasıdır.*” Bazı konularda vergi kanunlarında yeterince açıklık olmayabilir. Vergi anlaşmazlığının idare ve yargı organları tarafından nasıl anlaşıldığının belli olmadığı durumlarda vergi idaresi ile yargı organları aynı konuda değişik görüşlere sahip olabilirler. Mükellef, vergi ziya-ının meydana gelmesinin yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasından kaynaklandığını ileri sürüp uzlaşmaya başvurabilir. Burada İdareden kastedilen merkezi yönetim tarafından toplanan vergilerle ilgili Maliye Bakanlığı; yargı organlarından kastedilen vergisel uyuşmazlıkların çözümünde görevli mahkemelerdir. Uzlaşmaya konu edilen verginin tarihine neden olan olayı idareden farklı bir görüşe sahip olan yargı organı, o idari işlemin iptaline zaten karar vermiştir (Arslaner, 2016: 288).

Hukuka aykırılığı açık olan ve yargı organı tarafından iptal edilen idari işlemin (düzeltme ya da iptal yoluyla) ortadan kalkmasını sağlamak yerine bu idari işlem üzerinde uzlaşmaya izin vermek, hukuk devleti ilkesine uygun olmayan bir düzenlemedir (Yavaşlar, 2008: 324). Anayasanın 125. Maddesine göre “*yargı idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile yetkilidir.*” Hukuka Uygun olmadığı yargı tarafından tespit edilen bir hususun halen ihtilaf konusu yapılması ve üzerinde uzlaşmaya çalışılması hukuki güvenlik ilkesine de aykırılık oluşturmaktadır.

2.4.2.3. Uzlaşma Komisyonları

Uzlaşma daha önce de ifade edildiği üzere gerek idare gerekse mükellef açısından, somut bir vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeden kısa sürede, idari aşamada idare ile mükellefler arasında anlaşma yoluyla ortadan kaldırılmasına yönelik, barışçıl bir çözüm yoludur (Kumrulu, 1989: 16-17). Mükellef veya ceza sorumlusuyla yapılacak anlaşma görüşmeleri uzlaşma komisyonları ile yapılmaktadır. Uzlaşma komisyonları vergi idaresi içinde görev ve yetkileri belirlenmiş birer kuruldur. Üç kişiden oluşan uzlaşma komisyonu üyelerinin tamamı vergi idaresi çalışanlarıdır. Uzlaşma komisyonunun uzlaşma başvurusunu red kararları kesin ve yürütülebilir bir idari işlemdir (Yavaşlar, 2008: 319).

Uzlaşma komisyonu üyeleri idareyi temsil eden taraf konumundadır. Mükellef ya da temsilcisi uzlaşma komisyonunun üyesi değildir. Komisyonunda mükellef tarafını temsil eden üye de bulunmamaktadır. Mükellef ve temsilcisi uzlaşma komisyonunun dışında veya karşısında bulunmaktadır (Candan, 2006: 262). Uzlaşma görüşmelerinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle vergi mükelleflerine uzlaşma görüşmelerinde bağlı oldukları meslek odalarından bir temsilci ve 3568 sayılı kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurma imkânı tanınmıştır. Bu temsilciler mükellefler adına açıklama yapmak üzere katılmakla beraber uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamayacaklardır.

Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarının kurulması yetkisi VUK Ek1'inci maddesinin ikinci fıkrasıyla Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetki uyarınca, uzlaşma komisyonlarının ne şekilde kurulacağı, üyelerinin kimlerden oluşacağı, komisyon türleri Uzlaşma Yönetmeliği'nin altıncı maddesiyle düzenlenmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin altıncı maddesine göre, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlara ilişkin uzlaşma taleplerinin incelenmesi için üçer kişilik vergi dairesi uzlaşma komisyonları, defterdarlık uzlaşma komisyonu, vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonu, vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu ile Merkezî Uzlaşma Komisyonu kurulur (U.Y m.6). Demek suretiyle kurulacak uzlaşma komisyonları belirlenmiştir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin altıncı maddesine göre kurulan uzlaşma komisyonları aşağıdaki tabloda belirtildiği şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 2.2: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonları

Komisyon Adı	Komisyon Üyeleri
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	Vergi dairesi müdürünün başkanlığında
	Vergi dairesi müdürü
	Vergi dairesi müdür yardımcıları
	Şefler ve/veya gelir uzmanları
Bağlı Vergi Dairelerinde	Malmüdürünün başkanlığında
	Şef, gelir uzmanı ve/veya memur
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu	Defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında
	Gelir müdürü
	Vergi dairesi müdürü
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında
	Grup müdürleri
	Avukatlar
	Vergi dairesi müdürleri veya Müdürlerden
Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında	Vergi dairesi başkanı veya tevkil edeceği grup müdürü
	Vergi dairesi müdürü
	Grup müdürleri
	Avukatlar
	Vergi dairesi müdürleri
	Müdürler
	Vergi dairesi müdür yardımcıları
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu	Müdür yardımcıları ve/veya şefler
	Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında
	Gelir idaresi daire başkanı
	Grup başkanları
	Hukuk müşavirleri
Merkezî Uzlaşma Komisyonu	Müdürler
	Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında
	Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı
	Gelir Yönetimi Daire Başkanı

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/node/86767> (Erişim Tarihi: 25.03.2017)

Tablo 2.2'ye göre tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları;

- Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Müdürlükleri'nde, vergi dairesi müdürünün başkanlığında müdür tarafından belirlenecek bir müdür yardımcısı ve bir gelir uzmanı veya şef; bağlı vergi dairelerinde ise malmüdürünün başkanlığında gelir şefi ve memurundan oluşmaktadır. Vergi dairesi müdürlüklerinde, müdür yardımcısı veya şef bulunmaması hâlinde komisyonda bunların yerine görev yapanlar; mal müdürlüklerinde ise gelir şefi bulunmaması hâlinde yerine gelir şefliği memurlarından birisi üye olmaktadır.

- Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan yerlerde kurulmakta olup komisyon, defterdarın veya tevkil edeceği defterdar yardımcısının başkanlığında gelir müdürü ile vergi dairesi müdüründen oluşmaktadır.
- Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu, Vergi dairesi Başkanı veya tevkil edeceği grup müdürünün başkanlığında, vergi dairesi başkanı tarafından belirlenen grup müdürleri ve/veya müdürlerden veya vergi dairesi müdürlerinden oluşur.
- Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu, Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonları ile Defterdarlık Uzlaşma Komisyonlarının uzlaşma yetkisini aşan, ancak Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na ilişkin yetki sınırının altında kalan uzlaşma taleplerinin incelenmesi için kurulan bir komisyondur. Bu Komisyon, Gelir İdaresi Başkanı tarafından belirlenen Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı veya Gelir İdaresi Daire Başkanlarından birinin veya I. Hukuk Müşavirinin başkanlığında, gelir idaresi daire başkanı ve/veya grup başkanları ve/veya hukuk müşavirleri ve/veya müdürlerden oluşur.
- Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Mahallî uzlaşma komisyonlarına tanınan yetki sınırlarını aşan vergi, resim ve harçlarda uzlaşmak üzere kurulan Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Gelir İdaresi Başkanının başkanlığında, bir Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşmaktadır.

Yönetmelik, ihtiyaç olması halinde birden fazla Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu kurulmasını, bu komisyonların kurulacağı yerleri, yetki alanları, kimlerden oluşacağı ve sekreteryâ hizmetlerinin kimler tarafından yürütüleceği konularında düzenleme yapma yetkisini Gelir İdaresi Başkanlığına vermiştir.

2.4.2.3.1. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkileri

Vergi Usul Kanununun değişik Ek 1 inci maddesi ile bu Kanunun kapsamına giren ve ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlardan hangilerinde uzlaşma yoluna gidilebileceği ve uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarının tayini hususunda Bakanlık (il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için İçişleri Bakanlığı) yetkili kılınmıştır. Bakanlığa tanınan bu yetkiye dayanılarak uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenmiştir.

Kanuni düzenlemede ve yönetmelikte Bakanlığın, uzlaşma kapsamına giren vergi, resim ve harç miktarını belirleme konusundaki yetkisinde bahsetmiş, ancak uzlaşma kapsamında bulunan vergi ziya-ı cezalarında uzlaşma komisyonlarının yetki sınırının tespiti konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenden dolayı Maliye Bakanlığı, uzlaşma yetkisinin sınırlarını belirlerken, komisyonlar itibariyle vergi, resim ve harç miktarlarının azami miktarlarını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla uzlaşmaya giren vergi ziya-ı cezası yönünden yetkili uzlaşma komisyonunun tespitinde cezanın bağlı olduğu vergi miktarı esas alınmaktadır (Erdem, 2007: 162). Ancak Maliye Bakanlığınca belirlenen miktarlar vergi, resim ve harçlara ilişkin olduğundan vergi ziya-ı cezasıyla ilgili Bakanlığa herhangi bir üst limit belirleme yetkisi verilmediğinden, uzlaşma komisyonları, düzenlenmiş olan vergi ziya-ı cezaları hakkında herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmadan uzlaşma yapabilmektedirler (Karakoç, 2013: 73).

Tarhiyat sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetkileri sadece vergi, harç ve ceza miktarları ile sınırlı değildir. Aynı zamanda buldukları yer itibariyle de sınırlandırılmıştır. Uzlaşma komisyonları, kurulu buldukları il, ilçe ve belediyelerin coğrafi sınırları dışında kalan veya içinde kalmakla birlikte başka uzlaşma komisyonlarının yetkisine giren alanlarda yetkili vergi dairelerinin tarh ettikleri vergi, resim ve harçlar hakkında yapılacak uzlaşma taleplerini de inceleyip karara bağlayamazlar (Candan, 2006: 299). Merkezi Uzlaşma Komisyonları için ise, böyle bir sınırlandırma bulunmamaktadır. Merkezi uzlaşma komisyonunun yetki sınırı diğer uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin bittiği yerde başlamakta ve sonsuza kadar uzanmaktadır (Karakoç, 2013: 73). Birden fazla vergi/ceza ihbarnamesi bulunması halinde uzlaşmayı yapacak komisyon en yüksek vergi miktarının yer aldığı ihbarnameye göre belirlenir. Buna göre belirlenen uzlaşma komisyonunda uzlaşmada birlik sağlanması için diğer ihbarnameler de görüşülür (Çetin, 2012: 214). Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Komisyonlarının yetki sınırı Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 352¹⁷, 356¹⁸, 360¹⁹, 372²⁰ ve 393²¹ nolu tebliğlerle belirlenmiştir.

¹⁷ 352 nolu tebliğ 08.12.2004 Tarih ve 25664 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

¹⁸ 356 nolu tebliğ 23.02.2006 Tarih ve 26089 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

¹⁹ 360 nolu tebliğ 11.07.2006 Tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

²⁰ 372 nolu tebliğ 10.05.2007 Tarih ve 26518 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

²¹ 393 nolu tebliğ 29.12.2009 Tarih ve 27447 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

Tablo 2.3: Uzlaşma Komisyonları Yetki Sınırları

a) Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde yetki sınırları					
Uzlaşma Komisyonları			Yetki Sınırı (TL)		
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu			3.000.000,00		
Defterdarlık Uzlaşma Komisyonu			50.000,00		
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İl merkezlerindeki		3.000,00		
	İl merkezleri dışında yer alan	Vergi dairesi bünyesinde kurulan	15.000,00		
		Mal müdürlükleri bünyesinde kurulan	3.000,00		
b) Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde yetki sınırları					
Uzlaşma Komisyonları		Kurulma Bölgesi	Yetki Sınırı (TL)		
Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu			3.000.000,00		
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı		900.000,00		
	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları		750.000,00		
	II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları		600.000,00		
	III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları		450.000,00		
	IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları		300.000,00		
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı		İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı	35.000,00	
	İl Merkezlerindeki Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan		I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	12.500,00	
			II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	7.500,00	
			III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00	
			IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	3.000,00	
	İl Merkezleri Dışında Yer Alan		Vergi Dairesi Bünyesinde Kurulan	I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	30.000,00
				II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	25.000,00
				III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	20.000,00
				IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	15.000,00
	Mal Müdürlükleri Bünyesinde Kurulan			I. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	6.000,00
				II. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	5.000,00
				III. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları	4.000,00
IV. Grup Vergi Dairesi Başkanlıkları				3.000,00	

c) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu'nun yetki sınırı 2.000.000,00 TL'dir. Bu sınırı aşan uzlaşma talepleri tutarına göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu veya Merkezi Uzlaşma Komisyonunca sonuçlandırılır. d) Vergi Daireleri Koordinasyonunun yetki sınırı 3.000.000 TL'dir. Bu tutarı geçen uzlaşma talepleri Merkezi Uzlaşma Komisyonu tarafından sonuçlandırılır.

Uzlaşma Komisyonları, üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır oybirliği veya çoğunlukla karar verir. Komisyon başkan ve üyelerinin herhangi bir nedenle görevlerinin başında bulunmamaları hâlinde, bunlara vekâlet edenler komisyonda görev yaparlar (UY, m.6).

2.4.2.4. Uzlaşma Talebi

Tarhiyat öncesi uzlaşmada idarenin mükellefi re'sen uzlaşmaya davet etme yetkisi varken tarhiyat sonrası uzlaşmada idarenin böyle bir yetkisi bulunmamaktadır. Bundan dolayı uzlaşma komisyonlarının yetkilerini kapsayan vergi ve cezalarla ilgili olarak tarhiyat sonrası uzlaşma müzakerelerinin yapılabilmesi için mükelleflerin uzlaşma talebinde bulunması gerekir (Karakoç, 2013: 75).

Uzlaşma, tarhiyat ve ceza kesme işlemine karşı dava açma ya da cezalarda indirim hakkına alternatif olarak ihtilafın idari aşamada çözümü için muhatabına sunulmuş seçimlik bir haktır. Dolayısıyla belirli idari işlemlere karşı çıkan bu hakkın uygulanabilmesi için, bu işlemlerin muhatabının, ihtilafın tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla çözümünü tercih ettiğini ifade etmesi gerekir. İşlemin muhatabı bu talebini yazılı olarak idareye başvurarak bildirmesi üzerine uzlaşma süreci başlayacaktır (Erdem, 2007: 152).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7'nci maddesine göre uzlaşma talebine ait dilekçenin, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekretarya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilmesini hükme bağlanmıştır. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür.

Uzlaşma yönetmeliği 8. Maddesine göre uzlaşma talebi işlemleri ve sekretarya hizmetleri;

- Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında vergi dairesi müdürlükleri,
- Bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde mal müdürlükleri,
- Defterdarlık uzlaşma komisyonunda gelir müdürlükleri,
- Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonunda ilgili grup müdürlükleri,
- Vergi daireleri koordinasyon uzlaşma komisyonu
- Merkezî Uzlaşma Komisyonunda Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı tarafından yerine getirilir.

Uzlaşma yönetmeliğinde de belirtildiği üzere uzlaşma başvurularının ilgili vergi dairesine veya yönetmeliğin sekizinci maddesinde belirtilen sekreteryaya yapılması gerekmektedir. Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ya da yetkili uzlaşma komisyonunun sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birimine yapılmayan başvurular geçerli olmayacaktır. Ancak yetkisiz uzlaşma komisyonlarına yapılan ve bu nedenden dolayı geçersiz sayılması gereken uzlaşma başvurusuna ait dilekçe bu yerler tarafından süresi içerisinde, yetkili uzlaşma komisyonlarına intikal ettirilmesi durumunda, bu başvurularında usulüne uygun yapıldığını kabul etmek gerekir (Candan, 2006: 308).

Uzlaşma talebi yazılı şekilde yapılmalıdır. Yetkili uzlaşma komisyonuna hitaben dilekçe şeklindeki yapılan yazılı uzlaşma talebinde, mükellef ya da ceza sorumlusunun uzlaşma isteği ile birlikte uzlaşma talep ettiği vergi ve cezalar açıkça belirtilmelidir (Erdem, 2007: 154). Ayrıca uzlaşma için verilen dilekçelerdeki başlığın “*Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na*” hitaben yazılması gerekir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na yapılacak uzlaşma talebine ilişkin başvurular da mahalli uzlaşma komisyonuna yapılır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 267).

Uzlaşma Yönetmeliği uzlaşmaya başvuru dilekçesinin taahhütlü posta ile de gönderilmesinin mümkün olduğunu hüküm altına almıştır. Dilekçenin taahhütlü gönderilmesi halinde uzlaşmaya başvuru tarihi dilekçenin postaya verilmiş tarihi dikkate alınacaktır. Dilekçe adi posta ile gönderilmesi halinde uzlaşmaya başvuru tarihi dilekçenin yetkili komisyona ulaşma tarihi esas alınacaktır (Erdem, 2007: 154). Mükelleflerin uzlaşma taleplerini içeren dilekçelerini adi posta yerine taahhütlü posta ile göndermeleri hak kaybına uğramamaları için daha güvenilir bir yoldur.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1'inci maddesinde 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “... Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için yapılabilir.” Hükümü getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemeyle birden fazla nedenle vergi ve cezaya muhatap olan mükellefin, nedenlerden birine karşı çıkması diğerlerini kabul etmesi durumunda verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi halinde uzlaşmanın

sadece matrah farkının bir bölümüne isabet eden kısmı için yapılabileceğini düzenlemiştir.

Verginin matrah farkları itibariyle bölünebilmesi halinde mükellef uzlaşma başvurusunu, bu matrah farklarına isabet eden vergi miktarından biri veya birkaçı için sadece uzlaşma talebinde bulunup, diğerlerini ödeme ya da idari davaya konu etme yoluna gitme hakkına sahiptir (Candan, 2006: 312). Örneğin önce ikmalen, daha sonra re'sen tarhiyat yapılması halinde mükellefin ikmalen tarh edilen vergi için uzlaşma talep etmesi ve uzlaşmaya varılması halinde, re'sen tarh edilen vergi için dava açması ya da uzlaşma talebinde bulunması mümkündür. Mükellef aynı nedenden doğan birden fazla vergiden birinde uzlaşma talep edilip diğerine dava açabilir (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 94).

4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle komisyon ayırımı yapılmadan mükelleflere kısmi uzlaşma hakkı verilmesine rağmen, Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Yönetmeliği'nin uzlaşma talebi başlıklı 7'nci maddesine göre, uzlaşma talebinin ihbarnamede yazılı vergi ve cezanın tamamı için yapılabileceği tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağını düzenlemiştir. 4369 sayılı kanuna aykırı olan bu düzenleme Danıştay²² tarafından "...İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğunu" belirterek iptal etmiştir. Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada kısmi uzlaşma yapılamayacağını düzenleyen yönetmelik maddesi Danıştay tarafından iptal edildikten sonra yeni bir yasal düzenleme yapılmadığından Tarhiyat Sonrası Uzlaşmada da kısmi uzlaşma yapılabilir (Bahar, 2002: 163).

2.4.2.4.1. Uzlaşma Talebinde Bulunabilecekler

Uzlaşma yönetmeliğinin 7. Maddesine göre uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.

²² Dnş. 4.D. 14.06.2000 gün ve E.1999/5635, K.2000/2810.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 7.maddesi uzlaşma talebinde bulunma hakkını mükellefe vermiştir. Mükellef uzlaşma talebini bizzat kullanabileceği gibi vekili vasıtasıyla da kullanabilir. Mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması şartı bulunmamaktadır. Sadece vekil tayin edilen kişinin medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması şartıyla (Candan, 2006: 303), mükellef tarafından ve noterde düzenlenmiş olan bir vekâletname ile idarenin tarh etmiş olduğu vergi üzerinde uzlaşmaya yetki verilmiş olması yeterli bulunmaktadır. Noter tarafından düzenlenmiş özel vekâletnamenin uzlaşma komisyonuna ibraz edilmesi gerekir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 259).

Medeni hakları kullanma ehliyeti tam olmayan küçüklerin ve kısıtlıların vergi mükellefi olmaları durumunda, bunların vergi mükellefiyetinden doğan bütün ödev ve hakları kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirildiğinden bunlar adına uzlaşma talebinde bulunma hakkı da kanuni temsilcileri (kayım-vasi-veli) tarafından yerine getirilir (Candan, 2006: 306).

Vergi Usul Kanunu 333'üncü maddesine göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Kanuni temsilcilerin ödevlerini düzenleyen aynı kanunun 10'uncu maddesinde de tüzel kişilerin, vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceğini düzenlemiştir. Bu sorumluluktan dolayı tüzel kişiliği olan ya da olmayan kurumlara tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşmaya kanuni temsilcileri veya bunları yönetenler başvurabilir. Söz konusu temsilciler uzlaşma talebinde bizzat bulunabilecekleri gibi, ilgili kanun ve ana sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa uzlaşma görüşmelerine katılarak uzlaşma yapması için vekil de tayin edebilir (Candan, 2006:307).

2.4.2.4.2. Uzlaşma Talebinde Bulunma Süresi

Uzlaşma talebinin hangi süre içinde yapılacağı VUK Ek 1. Maddesinde ve uzlaşma yönetmeliğinin dokuzuncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre uzlaşma talebi vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden

itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır. 30 günlük süre hak düşürücü süre olup, belirtilen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunmaması halinde mükellef uzlaşma hakkında yararlanamayacaktır.

5604 sayılı²³ Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanunun birinci maddesinde, her yıl temmuz ayının birinden yirmisine kadar (yirmisi dâhil) mali tatil uygulanacaktır. Haziran ayının son gününün tatil olması halinde, mali tatil, temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlayacaktır. Kanunun 1'inci maddesinin iki numaralı fıkrasında son günü malî tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır demektedir. Aynı fıkranın (c) bendinde ise, tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler. Diyerek uzlaşmanın son gününün mali tatile denk gelmesi halinde sürenin 7 gün içinde uzayacağını düzenlemiştir. Uzlaşma talep süresinin son günü mali tatile rastlamazsa, sürede herhangi bir uzama söz konusu olmayacaktır.

Adli tatilin uzlaşma süresi üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 261). Vergi Usul Kanunu'nun 13. Maddesinde yazılı mücbir sebepler²⁴den herhangi birisinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak mücbir sebep halinin vergi ödevlerine ilişkin süreleri uzatacağı, mükellefin haklarına ilişkin süreleri uzatmayacağı görüşü uyarınca uzlaşmanın da mükellef açısından bir hak niteliği olduğu belirtilerek mücbir sebep durumunun uzlaşma süresini etkilemeyeceği ifade edilmektedir (Erdem, 2007: 155).

²³ 15.03.2007 tarihli Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun, (R.G. 28.03.2007-6476)

²⁴ 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gayubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

2.4.2.4.3. Uzlaşma Talebinin İncelenmesi ve Görüşmelerinin Yapılması

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya, talebi komisyona intikal ettirmeden önce:

- Talebin uygun şekilde ve süresi içinde yapılıp yapılmadığını,
- Uzlaşmanın komisyonun yetkisi içinde bulunup bulunmadığını, inceler.

Bu inceleme neticesinde, uzlaşma talebinin süresi içinde ve usulüne uygun şekilde yapılmadığının veya komisyonun yetkisi dışında bulunduğu tespit halinde talep reddedilir. Uzlaşma komisyonun uzlaşma görüşmelerine başlamadan önce uzlaşma talebinin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemesine ön inceleme denir (Nas, 2008: 125). Ön incelemenin amacı, usule aykırı olarak yapılan uzlaşma başvurularını başından reddederek (Erdem, 2007: 173) gereksiz emek ve zaman kaybına engel olmaktır (Candan, 2006: 318).

Ön inceleme sonucunda uzlaşma talebinin reddedilmesini gerektirecek sebepler düzeltilmesi olanaklı eksiklikler ise, (başvurunun bizzat veya resmi vekâlete haiz vekili tarafından yapılmamış olması, talebin yapıldığı uzlaşma komisyonunun yetkisi dışında olması) uzlaşma talebinin bu aykırılık hallerinden birine dayanılarak reddi durumunda, kararın 30 günlük uzlaşma talebinde bulunma süresi içinde tebliğ edilmiş olması şartıyla, vergi mükellefi ve ceza muhatabı aykırılığı gidererek ikinci başvuruda bulunma imkânına sahiptir (Candan, 2006: 325).

Ön incelemede uzlaşma talebi usulden reddedilen mükellef, uzlaşma isteminin usulden reddi idari bir işlem olduğundan (Kumrulu, 1989: 17) uzlaşma talebinin usulden reddini iptal davasına konu edilebilmektedir. Fakat dava açılması tarh edilen vergi ve cezanın tahsilatını durduramaz (Karakoç 2013: 75).

Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğu anlaşılması halinde,

- Uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu;
- Görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekretaryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir.
- Mükellefin istemesi halinde on beş günlük süreye bağlı kalınmaksızın daha önceki bir tarih, uzlaşma günü olarak belirlenebilir.

Uzlaşma görüşmelerine başlanabilmesi için, mükellefin veya resmi vekaletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar (UY.m.10).

2.4.2.5. Uzlaşma Görüşmelerinin Olası Sonuçları

Uzlaşma görüşmelerinin olası sonuçları uzlaşmanın gerçekleşmesi (vaki olması), uzlaşmanın temin edilememesi, uzlaşmanın gerçekleşmemesidir.

2.4.2.5.1. Uzlaşmanın Sağlanması (Vaki Olması)

Uzlaşma görüşmelerinde üç kişiden oluşan uzlaşma komisyonu üyelerinden en az ikisinin aynı yönde irade beyanıyla açıklanan komisyon iradesinin mükellef iradesiyle uyuşması halinde uzlaşma sağlanmış olurken, taraflar arasında anlaşma sağlanmaması halinde ise uzlaşma sağlanmamış olur (Karakoç, 2013: 74). Uzlaşma komisyonunun ve uzlaşma talebinde bulunanın, verginin veya bu vergiye ilişkin vergi cezasının tahakkuk edecek miktarında anlaşmaya varmaları, bu konudaki iradelerinin karşılıklı uyuşması, vergi uyuşmazlığını ortadan kaldırmaktadır (Candan, 2006: 337). Uzlaşma sağlandıktan sonra düzenlenen uzlaşma tutanağı bir nev'i sözleşme ya da bir nev'i sulh namedir ve vergi idaresinin uzlaşma teklifi bir icap, mükellefin uzlaşma isteği ise bir kabuldür ve uzlaşmanın sağlanması ile de sözleşme tamam olur. Yapılan bu sözleşme hem mükellef ve ceza muhatabını hem de vergi idaresini bağlar. Mükellef ve ceza muhatabının uzlaşma sağlandıktan sonra

dava açamaması ve hiçbir mercie şikâyette bulunmaması uzlaşmanın kesinliğini ifade eder (Şengöz, 2003: 145).

Uzlaşma sözleşmeye bağlılık ilkesi gereğince hem vergi idaresi hem de mükellef için bağlayıcıdır. Vergi idaresi bakımından bu bağlayıcılık, aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesinden de kaynaklanmaktadır. Vergi İdaresi, kesin olan uzlaşma tutanağının gereğini derhal yerine getirmek; mükellef ve veya ceza muhatabı ise üzerinde uzlaşılan vergi ve ceza miktarını süresinde ödemek zorundadır (Yavaşlar, 2008: 329). Usulüne uygun olarak alınmış kararlar taraflar açısından bağlayıcıdır her iki tarafta bu sonuca uymak ve gereğini yerine getirmekle yükümlüdür (Karakoç, 2013: 74).

2.4.2.5.2. Uzlaşmanın Sağlanmasının (Vaki Olması) Sonuçları

Uzlaşma sağlandıktan sonra düzenlenen tutanağın gereklerine uymak mükellefin veya adına ceza kesilenin görevidir. Bu görev tartışmalı değil, kesindir. Üzerinde uzlaşılan bir vergi ve/veya ceza için dava açma ve şikâyet yoluyla düzeltme dâhil hiçbir mercie gidilemez. Taraflardan birinin önerilen ya da tartışılan tutardan memnun değilse her iki tarafta uzlaşmama hakkına sahiptir. Ancak uzlaşma sağlandıktan sonra imzalanan uzlaşma tutanakları kesin olduğundan bu işlem den dönüşmez (Erol, 2001: 56). Uzlaşmanın gerçekleşmesi ile vergi ve ceza, hem tahakkuk etmiştir hem de artık kanun yollarına başvurulmayacağından kesinlik kazanmıştır (Çağan, 1982: 139). Çünkü tarafların uzlaşma sonuçlarını uygulama ve yerine getirme zorunluluğundan vazgeçip yargıya başvurması kanuna, uzlaşma müessesinin ruhuna ve getiriliş amacına aykırı bir durum oluşturacaktır. Bundan dolayı yargı yoluna uzlaşmanın sağlanmaması veya temin edilmemesi durumunda başvurulabilmektedir (Karakoç, 2013: 80).

Vergi daireleri uzlaşma komisyonundan gelen uzlaşma tutanakları üzerinde herhangi bir değişiklik veya düzeltme yapamazlar. Üzerinde uzlaşılan verginin, çeşitli sebeplerle vergi incelemesinin yenilenmesi, ihbar ya da şikâyet sebebiyle tekrar vergi incelemesi yapılması, karşıt vergi incelemesi yapılması ya da takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapılması sonucu, matrahın arttırılmasını gerektiren yeni nedenlerin tespit edilmesi durumunda tarh edilen ve uzlaşılan vergilerin ait olduğu hesap dönemi için tekrar ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat

yapılamaz (Şengöz, 2003: 146). Ancak uzlaşılan verginin dayandığı hukuki sebeplerden başka bir nedenin ortaya çıkması halinde idare yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahiptir (Candan, 2006: 366).

VUK Ek 7'nci maddede uzlaşma vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde anlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan iş bu cezaya karşı dava açılmaz. Şeklindeki düzenleme mükellefin özgür iradesiyle onaylamadığı ve dava açma hakkında vazgeçmediği bir idari işleme karşı dava açma hakkının elinden alınması idarenin tüm işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu gösteren Anayasa'nın 125²⁵'inci maddesi hem de hak arama hürriyetini düzenleyen Anayasa'nın²⁶ 36'ncı maddesine aykırı olduğun yönünde eleştirilmektedir (Yavaşlar, 2008: 329).

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karar bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır (UY, m.13).

Uzlaşma sağlanması durumunda, üzerinde uzlaşılan konuların hukuki kesinlik kazanması kural olmakla birlikte uzlaşmada hata yapılması bu duruma istisna teşkil etmektedir. Uzlaşmada hata yapılmış olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117, 118'inci maddelerinde belirtilen vergi hatalarını düzeltme hükümleri çerçevesinde yapılan hatalar düzeltilir (Erdem, 2007: 54).

Uzlaşma sağlandıktan sonra cezalarda indirim hakkı üzerindeki etkisi VUK Ek 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinde vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur. Madde metninde her ne kadar 376'ncı maddenin vergi cezaları yanında ve vergi asılları hakkında da

²⁵ MADDE 125- İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.

²⁶ MADDE 36- Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

uygulanabildiği anlaşılıyor ise de 376'ncı maddeye bakıldığında uygulama alanının sadece vergi ziya-ı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına yönelik olduğu anlaşılmaktadır (Candan, 2006: 372). Madde metninde de anlaşıldığı üzere uzlaşma talebinde vazgeçmeyen mükellefin VUK 376'ncı maddeden yararlanamayacağını hüküm altına almıştır. Uzlaşma talebinde vazgeçen mükellef söz konusu maddeden yararlanabilecektir.

Uzlaşma sağlanması halinde üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezanın ödeme zamanı VUK'nın Ek 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra göre; uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süresi geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Vergilerin ödeme süreleri VUK'nın 111'inci maddesinde düzenlenmiştir. Uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergilerin söz konusu maddeye göre ödenmesi gerekmektedir. Vergi cezaları da vergi mahkemelerinde dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir aydır (VUK m.368). Vergi ve cezaların ödeme vadesinin başlangıç tarihi, uzlaşma tutanağının tebliğ tarihine bağlandığından ayrıca ihbarname ile tebliğine gerek yoktur.

Uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte ödeme zamanları kısmen de olsa geçmiş olması halinde bir aylık süre tebliğden itibaren hesaplanacaktır (Candan, 2006: 374). Üzerinde uzlaşılan vergi miktarına normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar veya uzlaşmanın sağlanmaması halinde mükellefin uzlaşma tutanağında belirtilen teklifi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin son fıkrasına göre kabul ettiğini vergi dairesine bildirdiği tarihe kadar geçen süreler için VUK 112'nci maddeye göre gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar kamu alacağı olarak kesinlik kazanır. Uzlaşılan vergi ve cezaların zamanında ödenmemesi uzlaşmayı geçersiz kılmamaktadır (Karakoç, 2013: 68).

2.4.2.5.3. Uzlaşmanın Sağlanamaması

Uzlaşma için belirlenen gün ve saatte mükellef ya da vekilinin katılımıyla toplanan uzlaşma komisyonu konuyu müzakere eder. Uzlaşma görüşmesi sonucunda uzlaşma vaki olmaması halinde komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Tutanak komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef ya da vekili tarafından imzalanır. İmzalanan tutanağın bir örneği mükellefe ya da vekiline verilir. Mükellefin, komisyonun tutanakta yazılan nihai teklifini dava açma süresinin sonuna kadar kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi halinde bu tarih itibarıyla uzlaşma sağlanmış sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (UY. m.10). Böylece mükellefe veya ceza muhatabına dava açmadan önce uzlaşma gününden dava açma süresinin son gününe kadar düşünme, araştırma ve karar verme süresi tanınmakta ve bu suretle daha sağlıklı karar verme sağlanmış olmaktadır (Şengöz, 2005: 145).

Uzlaşma yönetmeliği'nin 11. Maddesine göre; Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra komisyonun o gün toplanamayacağını anlaşılmaması halinde yeni bir uzlaşma günü belirlenerek mükellefe bildirilir. Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir. Bu durum komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanan bir tutanakla tespit olunur ve bu tutanak uzlaşma dosyasında saklanır.

2.4.2.5.4. Uzlaşmanın Temin Edilememesi

Mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine gelmemesi, komisyona gelmesine rağmen uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi durumunda uzlaşma temin edilememiş sayılır (UY. m.10). Uzlaşma temin edilmediği takdirde komisyon tarafından bu husus belirtilmek üzere tutanak üç nüsha olarak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir. Mükellefin uzlaşma davetine icabet etmemesi veya tutanağı almaktan imtina etmesi halinde tutanağın iki örneği gereği yapılmak üzere üç gün içerisinde vergi dairesine gönderilir (UY. m.10).

2.4.2.5.5. Uzlaşma Sağlanmaması ve Temin Edilememesinin Sonuçları

Uzlaşmanın sağlanmaması ile Uzlaşmanın temin edilememesi durumu sonuç ve etkileri bakımından benzerlik göstermektedir. VUK Ek 1'inci maddesinde uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamayacağını düzenlemektedir. Bu düzenlemeyle uzlaşmanın sağlanmaması veya temin edilememesi durumunda mükellef yeniden uzlaşma talebinde bulunamayacaktır. Ancak yukarıda da belirtmiş olduğumuz üzere mükellefin komisyonun nihai teklifini dava açma süresinin sonuna kadar kabul ettiğini beyan etmesi halinde mükellefin vergi dairesine başvurduğu tarih itibariyle uzlaşma sağlanmış olacaktır. Uzlaşmanın vaki olmadığı veya temin edilmediği durumlarda sonradan, uzlaşmaya konu edilen tarihyatta VUK'nın 116, 117, 118'inci maddelerinde belirtilen türden bir hatanın yapıldığının tespit edilmesi ve bu yeni duruma göre işlem tesis edilerek mükellefe tebligat yapılması halinde mükellef yeniden uzlaşma talebinde bulunabilecektir (Küçükkaya, 2008: 235).

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilmediği takdirde dava açma yoluna gidebilir. Uzlaşma vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az süre kalmışsa bu süre tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar (UY. m.13). Uzlaşma görüşmelerinin uzun sürmesi nedeniyle uzlaşmanın sağlanmadığına dair tutanağın mükellefe tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi geçmiş veya dava açma hakkının kullanılmasını güçleştirecek kadar azalmış olabilir (Candan, 2006: 349). Bu nedenle kanun koyucu mükellefe ek dava açma süresi vermiştir. Verilen bu ek süreyle uzlaşma talebinde bulunan mükellefin uzlaşma toplantısına katılmasına rağmen uzlaşılammış olması mükellef veya ceza muhatabının her hâlükârda olayı dava konusu edebilmesi sağlanmıştır (Ela ve Kelecioğlu, 2000: 108). Mükellefe verilen ek dava açma süresi adli tatile denk gelmesi durumunda adli tatilin bittiği günü izleyen günden itibaren dava açma süresinin yedi gün daha uzayacağı Danıştay 11.dairesi tarafından karara²⁷

²⁷ Dnş. 11.D. 13.10.1999 gün ve E.1998/1125, K.1999/3590.

bağlanmıştır. 5604 sayılı kanununun 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri malî tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler malî tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Dava açma süresinin son gününün mali tatile rastlaması halinde süre tatil süresince işlemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

VUK Ek 9'uncu maddesi Bu bölüm uyarınca üzerinde uzlaşılacak vergi ve cezalar hakkında 376'ncı madde hükümleri; hakkında 376'ncı madde hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Ancak, ceza muhatabının, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyanla hadiseye 376'ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı mahfuzdur. Demek suretiyle yapılan tarhiyata karşı cezada indirim ya da uzlaşma hükümlerinden yalnızca birinden yararlanılabileceği düzenlenmiştir. Uzlaşma talep eden mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında VUK'un 376'ncı maddesinin uygulanmasını isteyebilir. Uzlaşmanın temin edilememesi veya sağlanmaması durumunda, ilgilinin açık ve tutanağa geçmiş bir beyanı olmasa bile dava açma süresi içinde VUK 376'ncı maddesine göre cezadan indirim talep edebilir (Gür, 2015: 88).

2.4.2.5.6. Uzlaşma Sağlanmaması ve Temin Edilememesi Durumunda Vergi ve Cezanın Ödenmesi

Vergi Usul Kanunu Ek 8'inci maddesine göre uzlaşma sağlanamaması durumunda VUK 112 ve 368'inci maddeleri hükümleri ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 27'nci maddesinin (8) numaralı bendi çerçevesinde ödenecektir.

Uzlaşmaya varılmamış ve yargı yoluna gidilmemiş ise; VUK 112'nci maddeye göre, taksit zamanlarından önce tahakkuk etmiş olması halinde, taksit süreleri içinde, taksit sürelerinin tamamen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenir. Taksit süresinin kısmen geçmesinden sonra tahakkuk etmiş olması halinde, yalnızca süresi geçen taksit için tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde, uzlaşmaya konu olan

ceza da dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmesi gerekir (VUK m. 368/1).

Uzlaşma sağlanmaması veya temin edilmemesi halinde mükellefin süresinde dava açması halinde ödeme zamanı, vergi aslı ve cezası için, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenecek ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmelidir (VUK m.112/3; 368/2). Uzlaşılan vergi miktarına, verginin normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca VUK 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır (GİB, 2007: 24). Dava konusu yapılması halinde verginin normal vade tarihinden yargı organı kararının tebliğ edildiği tarihe kadar gecikme faizi uygulanır (VUK m.112/3).

3. TÜRKİYE'DE VE BAZI ÜLKELERDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Başka ülkelerde uygulanan uzlaşma müesseselerinin uygulama şekillerinin bilinmesi Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesinin etkinliğinin anlaşılması açısından önemlidir. Bu bölümde Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesesi ile Amerika, Almanya, Fransa ve İngiltere'de uygulanan uzlaşma müesseselerine yer verilmiştir.

3.1. Türkiye'de Uzlaşma Müessesinin Uygulanması ve Alınan Sonuçlar

Tarhiyat sonrası merkezi uzlaşma komisyonları tablo 3.1'de görüldüğü gibi 2005-2017 döneminde toplam 1.570 kişi uzlaşmaya başvurmuş 1.067 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Yine aynı dönemde Merkezi uzlaşma komisyonları vergi aslında ortalama %74 oranında, vergi cezasında ise ortalama %99 oranında indirim yapmışlardır. Uzlaşmaya konu olan vergi 7.695.260.659 TL'dir. Uzlaşma sonucunda vergi 2.018.630.297 TL'dir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi aslında en çok indirimi 2011 yılında yapmıştır (%92). Bu dönemde vergi aslının neredeyse tamamı silinmiştir. En az indirimi ise 2017 yılında yapmıştır (%18). Merkezi uzlaşma komisyonlarının uzlaşmaya başvurup uzlaşma sağlayarak idareyle uzlaşanların oranı ortalama %68 iken, tarhiyat sonrası diğer uzlaşma komisyonların uzlaşma oranı ortalama %90 olarak gerçekleşmiştir.

Tarhiyat sonrası mahalli birimlerde yer alan uzlaşma komisyonları (tablo, 3.2) 2005-2017 döneminde toplam 1.490.105 kişi uzlaşmaya başvurmuş 1.351.720 dosyada uzlaşma sağlanmıştır. Mahalli birimlerinde yer alan uzlaşma komisyonları vergi aslında ortalama %40 oranında indirim yaparken vergi cezasında %94 oranında indirim yapmıştır. Uzlaşmaya konu olan vergi 3.794.778.199 TL'dir. Uzlaşma sonucunda vergi 2.293.762.429 TL'dir. Mahalli birimlerinde yer alan uzlaşma komisyonları vergi aslında en fazla indirimi 2007-2008 yıllarında en az indirimi 2015 yılında yapmışlardır. Vergi cezalarında Merkezi Uzlaşma Komisyonu ortalama %99 yani neredeyse cezanın tamamını silmişken, Mahalli uzlaşma komisyonlarının cezalarda ortalama %94 oranında indirim yapmışlardır.

Burada Gelir İdaresi Başkanlığı'ndaki hiyerarşik yapının takdir yetkisini mükellef lehine kullanmada belirleyici olduğu görülmektedir. Yüksek tarhiyatlı

vergi incelemeleri sonucunda yapılan tarhiyat sonrası uzlaşmalarda uzlaşmayı yapan Merkezi Uzlaşma ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma komisyonu üyelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en üst hiyerarşisinde yer alan Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı, Gelir Yönetimi Daire Başkanı, Grup Başkanları, Hukuk Müşavirleri ve Müdürler'den oluşmaktadır. Her ne kadar merkezi uzlaşma komisyonunun oluşturulma amacı idarenin takdir yetkisinin kullanılmasının sağlanması olsa da diğer uzlaşma komisyonlarının da bu yetkisini kullanırken merkezi uzlaşma komisyonları gibi hareket etmelidir.

Gelir İdaresindeki hiyerarşik yapıya göre idarenin takdir yetkisinin şekillenmesi uzlaşmanın konuş amacına da aykırılık oluşturmaktadır. Uzlaşmanın en önemli fonksiyonlardan biri yargının yükünü hafifleterek ihtilafların idari aşamada çözümlenmesini sağlamaktır. Merkezi uzlaşma komisyonunun da uzlaşmaya katılan mükellef grubu sınırlı olmasına rağmen uzlaşmanın şu andaki uygulaması ve avantajları daha çok bu mükellef grubuna yönelik olduğu görülmektedir.

Uzlaşmaya başvurma koşullarından biri olan vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek şartını daha çok mahalli idare uzlaşma komisyonuna giren mükelleflerin sağlayacağı söylenebilir. Yine aynı şekilde uzlaşmaya başvuran dosya sayısına bakıldığında Mahalli Uzlaşma Komisyonlarının yargının yükünü hafifletmede daha etkili olduğu görülmektedir.

Buna rağmen uzlaşmada daha fazla yararlanması gereken bu mükelleflere Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na giren mükelleflerden daha az indirim yapılması ya da idarenin takdir yetkisini Merkezi Uzlaşma Komisyonu'na giren mükellef lehine daha rahat kullanması veya bu gruptaki mükelleflerin pazarlık gücünün daha fazla olması Anayasanın eşitlik ilkesine, mali güce göre vergilendirme, verginin yasallığı ilkesine ve vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır.

Tablo 3.1:TSU Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları (Merkezi)

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu sonuçları								
Yıl	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi TL	Uzlaşma Sonucu Vergi TL	Vergide İndirim %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza TL	Uzlaşma Sonucu Ceza TL	Cezada İndirim %
2017	110	69	24.205.053	19.861.902	18	49.655.083	8.637.926	82,60
2016	175	94	460.612.419	109.923.443	76	607.394.874	12.913.434	97,87
2015	213	159	1.365.324.062	455.057.644	67	1.604.739.322	10.886.371	99,32
2014	192	145	571.091.938	225.532.099	61	710.395.361	11.320.303	98,41
2013	106	68	136.308.931	45.140.531	67	191.520.594	3.574.932	98,13
2012	74	63	137.652.341	51.085.539	63	193.451.546	20.270.983	89,52
2011	109	85	1.027.751.978	83.309.115	92	1.428.300.738	1.133.700	99,92
2010	113	87	1.417.067.338	160.276.030	89	1.155.440.771	1.135.436	99,99
2009	139	87	403.301.435	144.493.629	64	539.223.858	1.754.524	99,67
2008	195	117	919.392.957	288.523.060	69	1.171.505.867	7.599.633	99,35
2007	99	63	1.155.842.922	411.168.869	64	1.161.987.121	15.354.382	98,68
2005	45	30	76.709.285	24.258.436	68	201.358.137	1.857.273	99,08
Toplam	1.570	1.067	7.695.260.659	2.018.630.297	74	8.965.318.189	87.800.971	99,02

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.2: TSU Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları (Mahalli)

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma (Mahalli)								
Yıl	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi TL	Uzlaşma Sonucu Vergi TL	Vergide İndirim %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza TL	Uzlaşma Sonucu Ceza TL	Cezada İndirim %
2017	45.878	43.895	164.330.305	104.769.721	36	267.127.370	36.926.116	86,18
2016	99.027	88.707	507.302.473	260.117.001	49	675.334.309	68.925.153	89,79
2015	148.013	139.828	437.314.530	344.585.008	21	610.596.688	41.560.131	93,19
2014	140.751	121.137	360.379.921	231.584.730	36	603.382.175	31.559.278	94,77
2013	95.126	88.024	357.937.380	270.476.069	24	460.815.890	27.027.669	94,13
2012	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	25	332.918.053	17.818.385	94,65
2011	62.242	50.994	101.867.808	56.824.269	44	187.719.305	10.230.311	94,55
2010	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	42	431.814.346	23.241.220	94,62
2009	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	36	537.503.246	28.426.598	94,71
2008	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	52	703.572.719	30.843.779	95,62
2007	137.404	124.888	281.353.998	134.219.902	52	403.565.136	16.724.269	95,86
2006	124.101	114.070	196.563.747	102.010.089	48	346.543.065	17.435.353	94,97
2005	154.627	143.301	217.880.230	109.437.792	50	499.949.728	24.333.607	95,13
Toplam	1.490.105	1.351.720	3.794.778.199	2.293.762.429	40	5.793.714.660	338.125.753	94,16

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.3: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşma Sonuçları

Yıl	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılın Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi TL	Uzlaşma Sonucu Vergi TL	Vergide İndirim %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza TL	Uzlaşma Sonucu Ceza TL	Cezada İndirim %
2017	VDK		312.837.221	303.551.158	3	581.889.106	115.400.488	80,17
2016	VDK		402.224.048	384.614.612	4	821.598.182	160.720.602	80,44
2015	VDK		1.103.763.758	973.203.569	12	1.926.019.997	138.749.157	93,00
2014	VDK		638.430.109	529.738.390	17	1.067.833.387	60.234.417	94,36
2013	VDK		860.357.318	725.155.936	16	1.498.935.120	90.813.677	93,94
2012	VDK		578.870.442	443.628.715	23	971.494.358	56.223.245	94,21
2009	38.873	33.274	341.637.099	234.865.972	31	574.022.882	32.829.518	94,28
2009	38.420	32.912	298.672.934	209.488.526	30	532.998.530	31.827.670	94,03
2008	32.937	27.171	315.031.030	215.487.089	32	502.100.252	21.840.980	95,65
2007		1.105	83.942.171	42.183.151	50	99.199.199	2.160.460	97,82
2006		1.574	43.687.387	26.572.606	39	51.359.422	1.729.935	96,63
2004	322	273	12.502.673	7.794.180	38	21.375.163	965.059	95,49
Toplam			4.991.956.190	4.096.283.905	18	8.066.936.491	598.094.720	92,59

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tarhiyat öncesi Uzlaşma Komisyonlarında 2004-2017 döneminde uzlaşmaya konu olan vergi matrahı ortalama 4.991.956.190 TL'dir. Uzlaşılın vergi matrahı ortalama 4.096.283.905 TL'dir. Vergi aslında en büyük indirimi 2007 yılında yaparken en az indirimi %3 ile 2017 yılında yapmışlardır. Vergi ceza indirimlerinde 2004-2017 döneminde ortalama %94 oranında indirim yapılırken 2017 yılında %80 oranında indirim yapılmıştır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun vergi aslında ve cezalarında en çok indirim yapan komisyonlar olarak görülmektedir. Emekle elde edilen bu vergi incelemelerinin incelemeyi yapan vergi müfettişleri dışında yer alan ve Gelir İdaresi Başkanı, Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı, Gelir Yönetimi Daire Başkanından oluşan komisyon tarafından karara bağlanması vergi inceleme elemanlarının motivasyonunu kırılmasına neden olabilir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ile Merkezi Uzlaşma Komisyonunun vergi aslında ve cezalarında ortalama % 74 indirim yaparken incelemeyi yapan vergi inceleme elemanlarının oluşturduğu Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonlarının vergi aslının ortalama % 18'ini indirmişlerdir.

Tablolardaki uzlaşma sonuçlarına bakıldığında VUK 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah hükümleri ile VUK'nın 376'ncı maddesinde düzenlenen vergide indirim müesseselerini etkisiz hale getirdiği görülmektedir.

VUK 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesinde beyana dayanan vergilerde vergi ziya-ı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi ve 15 gün içinde ödeme yapması şartıyla vergi ziya-ı cezasının kesilmez.

Uzlaşmanın şu andaki uygulamasından haberdar olan mükellef pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmak yerine yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda çıkacak vergi ziya-ı cezasını ödemeyi tercih edecektir. Çünkü uzlaşmayı tercih edecek olan mükellefe komisyon tabloda da görüldüğü üzere vergi ziya-ı cezasının ortalama %95'inin silmekte vergi aslında da indirim yapmaktadır. Ayrıca pişman olup kendiliğinden beyanda bulunan mükellef tahakkuk edilen vergiyi haber verdiği tarihten itibaren 15 gün ödemezse pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacaktır. Mükellefin uzlaşmaya başvurup uzlaşması halinde tahakkuk eden vergiyi ödememesi halinde uzlaşma geçersiz olmamaktadır.

Pişmanlık ve ıslahla mükelleflerin cezaya muhatap olmaları önlenirken kanunlara uymaları da özendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak uzlaşma vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik bu düzenlemeyi de etkisizleştirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesinde mükellefin bildirdiği cezayı süresi içinde ödemesi koşuluyla vergi ziya-ı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri oranında indirim yapılmaktadır. Üzerinde uzlaşılan vergilerin ve cezaların süresinde ödenmemesi halinde uzlaşmanın geçersiz olması durumu söz konusu değildir Uzlaşma istatistiklerinde de görüldüğü gibi uzlaşmadan yararlanan mükelleflere uzlaşma sonucunda tahakkuk eden verginin vadesinde ödeme şartı olmaksızın vergi ziya-ı cezasının ortalama % 95 silinirken vergi aslında da indirim yapıldığı görülmektedir. Bu durumda uzlaşmanın VUK 376. Madde de düzenlenen vergide indirim müessesesinden daha avantajlı olduğu mükellefin tercihte bulunması halinde uzlaşmayı tercih edeceği söylenebilir.

Vergi ihtilaflarının çözüm yollarını birlikte değerlendirdiğimizde uzlaşmayla mükellefe daha az yaptırım uygulanması ve mükellefe diğer idari çözüm yollarından daha fazla ödün verilmesi vergi sisteminin işlevselliğini ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir.

3.1.1. Uzlaşma Müessesesinin Olumlu Yönleri

Karmaşık ekonomik işlemlerin ve süreçlerin vergilendirilmeleri ya da vergisel olarak kavranmaları vergi yönetimleri ile bu çabalardan zarar gören kişileri hukuki anlamda karşı karşıya getirmektedir. Vergi yönetimi ve kişilerin hukuki anlamda karşı karşıya gelmesine neden olan hususların en kısa sürede giderilmesi hem idare açısından hem de kişiler açısından faydalı olacaktır. Böylece yargı yerlerini gereksiz yere tıkamamak, kamu alacağının sürüncemede bırakmamak, kamuya alması gereken bir kaynaktan mahrum bırakarak maliyeti yüksek kamu finansmanı aramaya itmemek, planlanmış bütçe ve ekonomik dengeleri gerçekleştirmek, boşuna mükellefleri devlete küstürmemek için birçok ülkede uzlaşma kurumu oluşturulmuştur (Erol, 2011: 93-94). Ülkemizde de uzlaşmanın kabulünde izlenen esas amaç, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır (Öncel vd., 2011: 170). Ayrıca mali yargı organlarının iş yükünü azaltarak mali içtihatların yeterli derecede ortaya çıkmasını (Nas, 2008: 10), uyuşmazlıkların hızla çözülmesi ya da yargıya intikal edilen uyuşmazlıkları azaltarak yargı yükünün hafifletilmesi, mükelleflerin vergiyle ilgili şüphelerinin giderilmesi, yapılan idari işlemlere mükellefin de desteği alınarak işlemlerin doğru şekilde yapılmasını sağlamaktır (Armağan, 2007: 176). Vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözülmesinin mükellefler, vergi idaresi ve yargı organları açısından olumlu yönleri bulunmaktadır.

3.1.1.1. İdare Açısından

Vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözülmesi vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkların sayısını azaltacaktır. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azalması idare açısından da olumlu olacaktır. Tarh edilen vergi ve cezalarda indirim yapılacaksa da vergi tahsilatının hızlanması sağlanacaktır (Dönmez, 2000). Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sayısının azalmasıyla idare çok sayıda davayı izleme külfetinden, mükelleflerle hasım olarak yargı

kuruluşlarının önüne çıkmaktan kurtulmaktadır (Kırbaş, 1996: 184). Uzlaşmayla idare mükellefin yargıya başvurması ve davayı da kazanması halinde, belki de hiç ödemeyeceği vergi ve cezayı kısmen dahi olsa tahsil etmiş olmaktadır. Ayrıca uzlaşmayla uyuşmazlık sona ermekte, dava ile ilgili emek ve zaman kaybı ile bazı giderlerin yapılmasından kurtulunmuş olmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2014: 224).

Vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman aldığından, bir taraftan devletin vergi alacağı tahsilinin gecikmesine yol açmakta, diğer taraftan mükellef açısından da sıkıntılı bir süreci beraberinde getirmektedir. Vergi ihtilaflarının uzaması ve tahsilatın gecikmesi vergi alacağını aşınmaya tabi tutmakta ve mali güce göre vergi ödenmesi ilkesini zedelemektedir (Gerçek, 2006: 122). Vergi yönetiminin yasal olarak alması gereken verginin ya da cezanın bir bölümünde vazgeçtiği, buna karşın alacağın diğer bölümünü kolay ve çabuk tahsil ettiği, mükelleflerle hasım olarak çok sayıda davayı izleme külfetinden kurtulmaktadır (Güneş, 2008:177). Böylece idare vergi davaları ile uğraşmaktansa asıl işlevi olan vergicilik üzerine yoğunlaşma olanağı bulmaktadır.

3.1.1.2. Mükellef Açısından

Uzlaşmanın mükellefe de faydaları bulunmaktadır. Uzlaşmayla mükellef yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme yaparak fayda sağlamaktadır (Güneş, 2008: 177). Uzlaşma İdarenin tek taraflı iradesinin yansımaları olarak varlık kazanan işlemlere mükellefin iradesinin de katılarak, vergilemede gerçek durumun tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Böylece Uzlaşmayla vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere mükellefin de katılımını sağlayarak bu işlemlerin en doğru şekilde çözümlenmesini sağlanmış olur (Gerçek, 2006: 123).

Uzlaşma, mükellefin idare ile yaşadığı uyuşmazlığı mahkemeye taşımasının ve dava sürecinin mükellefin psikolojisi ve işi üzerindeki olumsuz etkilerinin ortaya çıkmasını engeller (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 159). Çünkü Yargıya başvurma uzlaşmaya göre daha karmaşık bir yoldur. Uzlaşma ise yükümlü ile idare arasında bir tür pazarlık, daha doğru bir deyişle müzakere yapma olanağını sunmaktadır. Üstelik mükellef de bağlı bulunduğu meslek odasından bir kişi ile mali müşavirini açıklamalarda bulunmak üzere uzlaşma müzakeresinde hazır

bulundurmaktadır. Yüz yüze müzakerenin yapıldığı uzlaşma toplantısında mükellef, meramını idareye anlatma fırsatı bulmaktadır. Uzlaşmayı mükellef bakımından cazip kılan bir başka faktör de zaman faktörüdür. Uzlaşmanın sonucu, ilke olarak tek oturumda yapılacak bir müzakere sürecinin sonucunda açıklığa kavuşur. Dava yolu ise gerek zaman bakımından gerekse sonucu açısından yapısında bir belirsizliği taşır. Dava kaybetme riskini de içerir (Dönmez, 2000). Mükellefin davayı kaybetmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesi de doğmaktadır. Mükellefin uzlaşmayı tercih etmesinde bu risklerin de etkili olduğu söylenebilir (Armağan, 2007: 176).

Uzlaşmanın yalnızca devlet yönetiminin verginin yasallığı ilkesinin verginin alınması zorunluluğu boyutunu ağırlıklı olarak zedelemesi söz konusu olmakla birlikte bireyin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar görmemektedir (Güneş, 2008: 181) . Aksine uzlaşmayla mükellefe vergilendirme sürecine katılarak kendini idareye anlatması, idarenin mükellefe karşı ileri sürmüş olduğu iddialara karşı iddia ve fikirlerini ileri sürerek kendini savuma hakkı verilmektedir.

3.1.1.3. Yargı Mercileri Açısından

İdare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar günümüzde mahkemelerin iş yükünü arttıran önemli bir etken olmuş hem de mükelleflerin devlete olan güvenlerinde de azalmaya neden olmuştur (Çetin, 2010: 196). Yargı organlarının iş yükünün artmasıyla vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından çözümlenmesini beklemek işlerin çokluğu ve uzaması nedeniyle eskiden beri pahalı bir anlayış olarak görülmüştür (Aliefendioğlu, 1980: 3). Uzlaşmayla vergi uyuşmazlıklarının azaltılması yargı organlarının iş yükünü azaltacağından, mevcut davaların daha kısa zamanda sonuçlandırılması mümkün olabilecektir. Davaların kısa zamanda çözüme bağlanabilmesi toplum ve adalet sistemi üzerinde pozitif etkileri olacağı belirtilmektedir. Vergi mahkemelerindeki iş yükünün makul bir düzeye indirilebilmesi, yargı mercilerinin önlerindeki dosyalara daha fazla zaman ayırmalarına yardımcı olacak ve sonuç olarak verecekleri kararların kalitesinin arttırılmasını sağlayacaktır (Dönmez, 2000). Ayrıca uzlaşmaya başvurularak ihtilafların çözülmesi, mahkemelerin iş yükünün azaltılması, mahkeme harçları, bilirkişi ücretleri, kırtasiye, bina bakım onarım gibi birtakım

maliyetlerden tasarruf edilmesi sağlanmaktadır (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 152-153). Uzlaşmanın, kamu alacağının eksik ama hızlı tahsilatına, yargı ekonomisine ve hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına da önemli katkıları olduğu söylenmektedir (Yavaşlar, 2008: 331).

Ancak uzlaşma, mahkemelerin iş yükünü azaltması açısından oldukça önemli olmakla birlikte, cezaların caydırıcılığını azalttığı, vergilendirmenin en temel ilkelerini ve bir hukuk devletinin en temel haklarından olan dava hakkını ihlal ettiği konusunda da eleştirilmektedir (Üyümez ve Moğol, 2004: 596; Yılmaz, 2009: 348).

3.1.2. Uzlaşma Müessesesine Yöneltilen Eleştiriler

Uzlaşma müessesesi yargı yolu gibi uzun ve çetrefelli yol yerine, belli şartların oluşması halinde sorunu bulunan mükellefler ile idarenin uzlaşma yoluyla anlaşmaya varması çağdaş bir yaklaşımdır. Ancak uzlaşmanın mevcut uygulaması bu yaklaşımın çağdaşlığına zarar vermektedir (Erol, 2011: 181). Devletin meşruiyet arayışlarını yansıtan vergileme politikası düzenlemelerinin başında vergilerin gerek anayasal ilkelere gerekse kanunlarda adalet, genellik, eşitlik gibi ilkelere dayandırılmaya çalışılması gelmektedir (Karabacak, 2005: 113). 1982 Anayasası'nda, vatandaşların vergi açısından eşit olması temel kural olarak ön plana çıkmaktadır. Aynı şekilde Anayasanın vergiler için öngördüğü temel ilkelere göre vergi kanunlarının; “genellik”, “adalet”, “mali güce göre alma” ve “yasallık” ilkelerine uygun olarak hazırlanması zorunludur (Kargı ve Yüksel, 2010: 28). Anayasa'da düzenlenmiş olan bu ilkelere rağmen VUK'da düzenlenmiş olan uzlaşma, hukuk teorisi açısından devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapması, mükelleflere ödün vermesi, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemesi, vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmesi, vergi ödevini zamanında ve uyumlu bir biçimde yerine getiren mükelleflerin uyum sağlamada yönetsel olarak sisteme negatif etkide bulunduğu konularında eleştirilmektedir (Armağan, 2007:176; Eroğlu, 2013:176).

3.1.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından

Uzlaşma müessesesine yöneltilen en büyük eleştiri verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğudur. Verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirmeyle ilgili

düzenlemelerin gerek şekil olarak, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasıdır. Bu ilke ile devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organınca anayasal kurallara uygun olarak çıkarılan kanunlarla yerine getirmesi anlamı taşımaktadır (Çağan, 1982: 103). Verginin Kanuniliği ilkesi, vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanmasını öngörür. Bu, verginin konulması ve sonraki süreçlerde değişiklikler yapılmasının tamamını kapsamaktadır. Bu zorunluluk, belirsizliklerin ve keyfiyetin önlenmesi, verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi açısından büyük önem arz etmektedir (Akdoğan, 2011: 211).

Verginin kanuniliği ilkesiyle birey, devletin ve iktidarın vergilendirmedeki keyfilğine ve ölçsüzlüğüne karşı korunmaya çalışılmıştır (Güneş, 2008: 2). Hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uyması, vergilendirmede belirlilik ve açıklık olması gerekir (Çağan, 1982: 172). Mükellef açısından hukuki güvenlik ilkesi gereğince temelsiz, kanunsuz vergi olmamasını ve verginin belirgin olmasını idare açısından da verginin alınmasının zorunluluğu ile zorla alınmasını ifade etmektedir (Güneş, 2008: 12-19). Vergiler bireylerin mali güçlerini etkilediğinden, alınacak vergilerin mutlaka kanuna dayanmak zorundadır. Vergi ödevi, vatandaşların temel siyasî hak ve ödevlerinden biridir. Vergi kişilerden cebren alınır ve kanunlarda belirtilen zamanlarda tahakkuk ettirilmezse ya da tahakkuk eden kamu alacakları zamanında tahsil edilmezse karşılığında bir yaptırımı olmaktadır (Eroğlu, 2013: 175). Vergilerin kanuniliği ilkesi, sadece maddi vergi hukukuna ilişkin kuralları değil, aynı zamanda vergilerin tarh ve tahsili gibi şekli vergi hukukuna ilişkin kuralları da içerir. Dolayısıyla hukuk devletinin kanuni idare ilkesi, vergilendirme yetkisinin kullanılmasını çok açık bir biçimde kanuni yetki ile sınırlandırmaktadır. İdare Hukuku'nda kanuni idare ilkesi geniş anlamda idarenin anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici idari işlemlere uygun davranması anlamına gelmektedir (Çağan, 1982:146).

Vergilerin kanuniliği, bugün hemen hemen tüm demokratik ülke anayasalarında düzenlenmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin hukukun genel ilkesi seviyesine yükseldiği de söylenmektedir. Çünkü hangi sistem benimsenirse benimsensin, vergi, her devlette yasama yetkisine sahip kişi ya da organ tarafından

konulmaktadır. Ayrıca, vergilerin kanuniliği ilkesi İnsan Hakları Sözleşmelerinde de yer almaktadır (Karakoç, 2004: 96).

1982 Anayasa'sının 73'üncü maddesi vergi ödevine ilişkin temel ilkeleri ortaya koyduğu görülmektedir. 1982 Anayasası'nın 73/3'üncü maddesinde vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirileceği hüküm altına alınmıştır. Kanunilik ilkesi devletin vergilendirme yetkisinin kullandığı zaman tesis edeceği işlemler bakımından bireyi koruyucu işlevler gördüğü gibi, devlete de vergi kanunları çerçevesinde doğan alacak haklarını tahsil ve talep hakkı vermektedir (Kumrulu, 1989: 15). Vergilendirmenin kanunilik ilkesi mükellef açısından hukuki güvenlik ilkesi gereğince temelsiz, kanunsuz vergi olmamasını ve verginin belirgin olmasını idare açısından da verginin alınmasının zorunluluğu ile zorla alınmasını ifade etmektedir (Güneş, 2008: 12-19). Vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış olup, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda, idare vergi tarh ve tahsil işlemlerini yapmak zorundadır. İdare tahakkuk etmiş herhangi bir vergi alacağını alamamazlık edemez. Diğer bir deyişle, vergi konusunda kural olarak idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır (Öncel vd., 2011: 171; Çağan, 1982: 146-147).

Uzlaşma, vergi idaresini temsil eden uzlaşma komisyonları ile mükellef veya ceza muhatabının tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda belli bir vergi ve/veya ceza miktarı üzerinde anlaşarak, beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmeleridir. Uzlaşmayla belli bir vergi kanununa göre doğmuş olan vergi alacağının bağlı yetki ile donatılmış olan idare tarafından alınmaması söz konusudur. İdare ile mükellef arasındaki pazarlığa, bir başka deyişle mükellef ile idare arasındaki ilişkilere bağlı olarak sonuç doğuran uzlaşma hukukilik ilkesine ve anayasal ilkelere aykırılık (Eroğlu, 2013: 174) oluşturduğu gibi bu durum verginin hukukilik ilkesinin devlet yönünde zorla tahsil ve talep hakkı veren boyutuyla da çelişmektedir. İdarenin mükellef veya ceza muhatabıyla böyle bir pazarlığa girişmesi aynı zamanda devletin egemenlik gücüne de gölge düşürmektedir (Ozansoy, 2000: 208).

Uzlaşma sonucunda Gelir İdaresi'nin vergi alacağını tahsil etme görevinin dikkate alınmaması yönünden yaptığı bu işlem verginin kanuniliği ilkesine ters düşmektedir (Gerçek, 2006: 132). Burada devlet verginin yasallığı ilkesinin “vergi alacağını tahsil et” buyruğuna tümüyle uymamakta, bu yüzden anayasanın sosyal devlet ilkesi yönündeki devletten beklentilerini, ödevlerini tam olarak karşılayamamaktadır. Yani bu kurum verginin yasallığı ilkesinin sosyal hukuk devleti ilkesi ile bağını kesmektedir (Güneş, 2008: 180). Anayasa'nın 73. Maddesine göre “vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” Oysaki uzlaşmada cumhurbaşkanına bile verilmeyen bu yetki, idarenin temsilcisi olan uzlaşma komisyonlarına tanınmıştır. Uzlaşma komisyonlarına tanınan bu takdir yetkisi Anayasa'nın bu hükmüne tamamen aykırıdır (Yılmaz, 2009: 339). Öte yandan uzlaşmayla idare yaptığı bir çeşit, “*idari sözleşme*” ile vergi cezalarının bir bölümünden de vazgeçebilmektedir. Uzlaşmayla vergi cezalarından vazgeçilmesi, suç ve cezaların anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlar tarafından affedilmesi olgusuna ters düşmektedir (Öncel vd., 2011: 171).

Bir vergi sisteminin oluşturulmasında, kanun koyucunun amaçları doğrultusunda uygulamaya dönüştürülmesine kadar olan tüm sürecin ve bu süreç içerisinde yer verilmiş olan müessese ve işlemlerin sağlıklı bir şekilde işlemesi, yüzlerce yılın birikimi ve deneyiminin yansımaları niteliğindeki vergi ilkelerine uyumlu bir şekilde oluşturulmasına bağlıdır. Gerçekleştirilmiş olan bilimsel araştırmalar ve çalışmalar yanında, yaşanmış deneyimlerin birer ürünü niteliğindeki bu temel vergi ilkelerinin görmezlikten gelinmesi ya da yeterince dikkate alınmaması, vergilendirme politikasının amacına ulaşmasına veya önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmasına yol açabilmektedir (Akdoğan, 1999: 97). Bu nedenle vergilendirmenin esasına ilişkin hususlarda gerek yürütme organlarına, gerek yargı organlarına düzenleme yapma yetkisi verilmemektedir. Bunun doğal sonucu olarak, idarenin vergi hukukunda kural olarak takdir yetkisi bulunmamakla beraber vergi hukukunda kıyas yasağı ilkesi benimsenmekte ve uygulanmaktadır (Karakoç, 2004: 95). Uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar konusunda

idareye takdir yetkisi verilmesi, insanlığın en önemli kazanımlarından biri olan, hukukilik ilkesine aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devri yasağına da aykırıdır (Çağan, 1982: 139; Candan, 2004: 277; Yavaşlar, 2008: 317).

Geleneksel olarak uyuşmazlıkların giderilmesi bağımsız yargı organları tarafından yapılmaktadır. Yargı organları kişilerin ve kurumların haklarının korunması açısından önemli bir fonksiyona sahiptir (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 161). Her ne kadar uzlaşma ile bireyin sosyal ve ekonomik durumu, güvenliği ve özgürlüğü zarar görmezse de devletin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı davranması vergi mükelleflerinde var olan adalet duygusunu zedeleyici, kanuna saygılı vatandaş bilincini olumsuz yönde etkileyici bir uygulama olmaktadır (Candan, 2004: 272).

3.1.2.2. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından

Uzlaşma, verginin mali güce göre ödenmesi, vergilemede eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Aliefendioğlu, 1981: 77). Vergilemede eşitlik ilkesi mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yani bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasının yanı sıra eşit durumda bulunanlara eşit, eşit durumda bulunmayanlara eşitsizlik derecesinde farklı davranılmasını gerektirir (Çağan, 1982: 147-148). Vergilemede eşitlik ilkesi, mükellefin vergi ödeme gücü gözönünde bulundurularak vergilendirme yapılmasını öngörür. Vergide adaletin gerçekleştirebilmesi açısından önemli bir işlevi bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükellefin kişisel ve ekonomik durumuna göre eşit bir şekilde dağıtılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergide eşitlik; “yatay eşitlik” ve “dikey eşitlik” olarak incelenebilir (Akdoğan, 2011: 207). Yatay eşitlik vergilendirme açısından gelir, servet, gider ve aile yükü aynı durumda bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmalarıyla ilgilidir. Dikey eşitlik ise vergilendirme bakımından değişik koşullar taşıyan kişilerin farklı vergilendirilmelerini gerektirir. Yatay eşitlik kanun önünde eşitlik ilkesinin bir sonucudur. Dikey eşitlik ise kanun koyucunun değer yargılarına ve sosyal devlet anlayışına göre şekillenir (Çağan, 1982: 148). Vergilendirmede eşitlik ilkesiyle “*aynı ödeme gücüne sahip olanların eşit vergilendirilmesi ve farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı*

vergileştirilmesi,” vergilemede dikey ve yatay eşitlik ilkelerinin temelini oluşturmaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010: 29).

Kanun önünde eşitlik ilkesi 1982 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre herkesin kanunların getirdiği yükümlülükler ve sağladığı haklar açısından eşit olduğu belirtilerek, devlet organları ve idare makamlarının işlemlerini kanun önünde eşitlik ilkesine uygun bir şekilde yapmasını hükme bağlamıştır. Anayasa hukukunun bu temel ilkesi vergi hukukunun da temelini oluşturmaktadır. Bu ilke vergi hukukunda diğer alanlara oranla daha çok önem kazanmaktadır. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük olmasından dolayı bu konuda yapılan kanunların vatandaşlara tam, doğru, eşit olarak uygulanması önem arz etmektedir. Aksine vatandaşların hukuk devletine olan inancı büyük ölçüde sarsılabilir (Kırbaş, 1996: 28).

Uzlaşma müessesesi tüm mükelleflere tanınan bir haktır. Uzlaşma müessesinin düzenlendiği VUK'nın Ek 1'inci maddesinde yer alan şartlardan birinin ortaya çıkması halinde bütün mükellefler uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Ancak bu şartların oluşması genellikle vergisini kanuna uygun bir şekilde ve zamanında ödemeyen mükellefler açısından oluşmaktadır. Vergisini kanuna uygun zamanında ödeyen mükellefler için bu şartlar oluşmamaktadır. Bu nedenle Vergisini kanuna uygun zamanında ödeyen mükellefler uzlaşmaya başvurarak vergi ve ceza miktarı konusunda idare ile pazarlık yapma şansı bulunmamaktadır. Uzlaşma, vergi uyumsuzluklarını azaltarak, vergilerin daha çabuk tahsilini sağlamak amacıyla kabul edilmiştir. Bu amaç da düzenlemenin mükellefler açısından genel bir biçimde yapılması yani bu şartları taşıyan herkesin uzlaşmaya başvurması durumunda, uzlaşmayı eşitlik ilkesi açısından geçerli kılacağı belirtilmektedir (Çağan, 1981: 155).

Uzlaşmayla kanun karşısında her açıdan aynı durumda bulunan iki mükelleften biri uzlaşmaya gidip daha az vergi ödemesi anayasal eşitlik ilkesini zedeler. Aynı durumda bulunan mükelleflerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşmaması ihtimalinde de eşitlik ilkesine aykırı durumlar oluşabilmektedir. Ayrıca uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi, yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden de eşitlik ilkesine aykırılık oluşur (Öncel vd., 2011: 171). Aynı şekilde bu durum vergisini

zamanında vermeyen mükellef ile iyi niyetli mükellef arasındaki rekabet eşitliğini bozduğu gibi vergilerin tam ve zamanında ödenmesi konusunda da mükellefi caydırabilecektir (Yılmaz, 2009: 344). Bu eşitlik sadece vergisini zamanında ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında değil farklı uzlaşma komisyonlarına başvuran mükellefler arasında da bozulmaktadır. Bazı uzlaşma komisyonları takdir yetkisini kullanarak mükellefe indirim yapabileceği gibi diğer uzlaşma komisyonları bu yetkisini mükellef lehine kullanmayabilir. Bu da mali gücü aynı olup da farklı uzlaşma komisyonlarına hatta aynı ya da farklı zamanlarda aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir (Yavaşlar, 2008: 332).

Hukukilik ilkesi gereğince devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkarılan kanunlarla kullanılması gerekmektedir (Çağan, 1982: 103). Oysaki uzlaşma müessesinin mevcut uygulamasına bakıldığında bu ilkelere uyulmadığı aksine idarenin takdir yetkisini kullanırken sübjektif hareket ettiği görülmektedir. Uzlaşmada objektif kriterlerin bulunmaması vergilemede adalet ilkesini, mükellefler arasındaki eşitliği, vergisini zamanında ve doğru olarak veren mükellef aleyhine bozarak Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesini, kanuna göre alınması gereken vergi ve cezaların kaldırılmasını veya azaltılmasını ya da Kanun'a göre alınmaması gereken vergi ve cezaların alınmasına neden olmaktadır (Ozansoy, 2000: 209). Ayrıca idarenin takdir yetkisini kullanırken mükelleflere farklı oranlarda vergi ve cezada indirim yapmasının uzlaşmayı kişiye özel af niteliğine büründürmektedir. Bu durum vergisini tam ödeyen mükellef aleyhine haksız zenginleşmeye neden olmaktadır (Budak, 2006: 18-24).

Uzlaşma müessesinde yer alan bazı düzenlemelerin de mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu görülmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya mükellefin başvurması mükellef açısından her zaman mümkün iken tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefin yararlanması inceleme elemanının takdirine bırakılmıştır (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 161). Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak herhangi bir şarta bağlı değilken tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurmak için kanunda belirtilen şartlardan birinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durum tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunan mükellefler arasında eşitsizlik yaratan başka bir durumdur. 21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı kanundan önce

“*usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilirken tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu edilememekteydi. Bu durum da mükellefler arasında eşitsiliğe neden olan bir uygulamaydı. 7103 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bu eşitsizlik giderilmiş “*usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları*” tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Mükellefler arasında eşitsizlik yaratmasından dolayı uzlaşmanın vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilediği konusunda da eleştirilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:140).

3.1.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığı

Uzlaşma konusunda, bir diğer eleştiri, komisyonlara tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. İster tarhiyat sonrası ister tarhiyat öncesi uzlaşmada olsun, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerde ya da uzlaşılacak miktarlarda yetki açısından hiçbir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının bu yetkisi tüm vergi ve cezasını sıfıra indirmeye kadar olduğu söylenebilir (Korkusuz, 1999: 78). Kanun komisyonların yetkisi konusunda herhangi bir sınırlamaya ya da ölçüt koymaya gitmemiştir. Komisyonların yetki sınırlarının düzenlenmemesi hukukilik ve nesnellik sorunlarına yol açmaktadır (Erol, 2011: 184). Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince, idarenin vergilemeye ilişkin bireysel işlemleri de kural olarak kanunlarla belirtilmektedir. Dolayısıyla, bireysel işlemler konusunda Gelir İdaresi kural olarak bağlı yetki ile donatıldığından, kendisine verilen görevleri harfiyen yerine getirmesi gerekmektedir. Ancak kanun koyucunun uzlaşmayla idareye sınırları çok geniş tutulmuş bir takdir yetkisi verdiği görülmektedir (Gerçek, 2006: 121). Uzlaşmanın bu şekilde idareye geniş takdir yetkisi vermesi uygulamada vergilerin kanunilik ilkesine ters düştüğü gibi özellikle büyük tutarlar söz konusu olduğunda idarenin takdir yetkisini kötüye kullandığı kuşkuları da ortaya çıkabilmektedir (Çağan, 1981: 139). Uzlaşma komisyonu üyelerinin yargıç dokunulmazlığına sahip olmadıklarından etkiye ve talimata da açık durumda bulunmaları bu kuşkuları arttırmaktadır (Erol, 2011: 184). İdarenin takdir yetkisinin kullanımına ilişkin belli sınırlamalar getirilmedikçe, uzlaşma müessesinden siyasi iktidara ya da mali bürokrasiye yakın olanların yararlandığı yönündeki eleştiriler biteceği düşünülmemektedir (Hocaoğlu, 2015: 512).

Her ne kadar uzlaşma komisyonlarının yetkilerinin sınırsız olduğu belirtilse de bu yetkinin idare hukukunun genel yapısı içinde geçersiz olarak kullanılabilmesi mümkün değildir. İdarenin her işleminde olduğu gibi, idari bir faaliyet olan uzlaşmada da yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarına uygun davranması gerekir (Erdem, 2007: 43). Uzlaşma komisyonlarının mükellefe sunacağı nihai teklif ile ilgili belirli bir alt sınır konulmamasının nedeni uzlaşma komisyonlarına olayı çözümlenmede bir esneklik sağlayacak olması bakımından doğru bir yaklaşım olarak görülmektedir (Özyurt, 2001: 77). Böyle bir alt oranın olması halinde bütün uzlaşmalarda mükellef veya ceza muhatabı komisyonun alt sınıra inmesini isteyecek bu durum uzlaşmanın etkinliğini ortadan kaldıracaktır (Gerçek, 2006: 133). Böylece uzlaşmanın alt sınırı mükelleflerin özelliklerine ve yapılarına uygun olarak idarece vergilendirmenin en doğru şekilde yapılabilmesi sağlanmış olacaktır (Erdem, 2007: 43).

Vergi idaresi takdir yetkisini anayasal ilkeler, idare hukuku vergi hukukuna hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanmak durumundadır. İdarenin takdir yetkisi sınırlı bir yetkidir. Uzlaşma komisyonları takdir yetkilerini kullanırken mükellefler arasında eşitlik gözetilmelidir. Uzlaşma komisyonları yetkilerini kullanırken olayın durumuna göre sebebin gerçekleşip gerçekleşmediğini serbestçe takdir edecektir. Örneğin mükellef aynı konuda daha önce de benzer konuda uzlaşmaya gitmişse bu sebep kabul edilmemelidir (Üstün, 2006: 258).

Uzlaşma komisyonlarının kuruluş biçimine ilişkin düzenlemelere bakıldığında uzlaşma komisyonlarının birer kurul olduğu anlaşılmaktadır. Birer kurul olan komisyonların yasal olarak çalışma esaslarının düzenlenmesine rağmen kurulların çalışmalarının denetlenmesi ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İdari birer kurul olan uzlaşma komisyonlarının işlemlerinin ve faaliyetlerinin objektif ve denetime açık olması, hem kamuda saydam ve şeffaf yönetim, hem de bilgi edinme yönünden önemli olduğu belirtilmektedir (Yılmaz, 2009: 347). Uzlaşma istatistiklerine bakıldığında uzlaşma komisyonları arasında vergi ve cezada indirim konusunda farklılıklar olduğu görülmektedir. Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarında genellikle vergi cezası üzerinde anlaşma sağlandığı merkezi uzlaşma komisyonlarında ise önemli miktarda vergi aslı üzerinde uzlaşma yaptıkları görülmektedir. Bu şekilde bazı uzlaşma komisyonları, mükelleflerin uzlaşma istek ve iradesini göstererek hukuka uygun bir şekilde başvuruda

bulunması, her türlü bilgi ve belgeyi sunması, vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin tartışmalı noktaları açıklığa kavuşturması için çaba harcayan bir mükellef veya ceza muhatabı karşısında açık olmak zorundadır. Aksi halde mükellefin talebini incelemeden vergi ve/ veya ceza üzerinde uzlaşma olanağını baştan kesip atmak kanunun vermiş olduğu bir hakkın keyfi bir şekilde idarece ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir. Bu durum uzlaşmanın getiriliş amacına aykırılık oluşturmaktadır (Yavaşlar, 2008: 318).

3.1.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisiz Hale Getirmesi

Türk vergi hukukunda vergilendirme kural olarak mükellefin veya sorumlusunun beyanı esas alınarak beyan usulü ile yapılmaktadır. Beyan usulü verginin tarhına esas oluşturan bütün bilgilerin yazılı bir şekilde idareye verilmesi ve idarenin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasından oluşmaktadır. Bazı durumlarda mükellefin kişisel ve ailevi, hatta bir dereceye kadar mali durumuna ilişkin bilgilerin de sunulmasını zorunlu kılan bu usulde vergi idaresinin vergi matrahının belirlenmesinde bir rolü bulunmamaktadır (Turhan, 1998: 76). Ancak mükellefin veya sorumlusunun vergi idaresine beyan da bulunmaması, eksik beyanda bulunması durumunda vergi idaresi mükellefleri veya vergi sorumlularının yaptıkları beyanın doğruluğunu belirlemek üzere mükellefin defter ve belgelerini vergi incelemesine tabi tutabilir. Vergi incelemesi, vergi alacağının sağlıklı bir biçimde saptanması, verginin tam olarak tahsil edilebilmesi için mükellefiyetle ilgili daha ayrıntılı bir araştırma yapılmasıdır. Vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve tahsilini sağlamak için her türlü işlemlere girişilmektedir. Bunun için mükelleflerin defter kayıtları, işletmelere kayıtlı ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılması, istihbarat arşivi bilgileri dikkate alınarak vergi incelemesi yapılır (Kırbaş, 1996:146).

Vergi incelemesi VUK'nın 134-141 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre vergi incelemesinin amacı "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak*" olarak düzenlenmiştir. Vergi incelemesinde amaç sadece araştırma yapmak değildir. Bununla birlikte ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve doğru olarak ödenmesini sağlamaktır. Uzlaşma ile vergi denetimleri sonucunda hazırlanan raporlarda belirtilmiş olan vergi aslı ve cezaların önemli ölçüde silinmesi hem vergi denetimini olumsuz yönde etkilemekte

hem de bir yaptırım olması gereken vergi cezalarından da beklenen denetim etkinliğini sağlayamayacağı belirtilmektedir (Aslaner, 2016: 295).

VUK Ek 1 maddesinde yer alan koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın yapılan her başvurunun kabul edildiği uzlaşma müessesinde, objektif ölçüler içinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda ortaya çıkan bulguların, inceleme sırasında harcanan zamanın ve emeğin özen gösterilmeden yapılan bir uzlaşma görüşmesiyle etkisiz hale getirildiği belirtilmektedir. Emek ve zaman verilerek uzmanlık gerektiren vergi incelemesi sonucu yapılan çalışmalar israf edilmekte vergi incelemesi sonucunda varılan sonuçlar etkisiz hale gelebilmektedir (Korkusuz, 1999: 78). Aynı zamanda uzlaşma komisyonlarının inceleme elamanlarının aylarca emek harcayarak hazırlamış oldukları ve okuma komisyonundan hata ve yanlış yorumlamalara yer verilmemesi açısından kontrolden geçmiş raporlarda bile vergi aslından da indirim yapması raporu düzenleyen inceleme elamanının moralini negatif yönde etkilediği belirtilmektedir (Budak, 2006: 18).

Uzlaşmayla ilgili olarak çıkarılan yönetmelikte ve VUK'da uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri tutarlarla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum uzlaşma komisyonlarının uzlaşacakları tutarlar konusunda sınırsız yetkilerinin olduğunu düşünerek denetim elemanlarınca salınması istenen vergilerin tamamını kaldırabilmektedirler (Özyurt, 2001: 77). Uzlaşma komisyonlarının bu yetkisini sınırsız bir şekilde kullanması da vergi incelemelerini etkisiz hale getiren nedenlerden biridir. Uzlaşma istatistiklerine bakıldığında (Tablo 3.1) genellikle merkezi uzlaşma komisyonlarının bu yetkisini vergi cezasının kaldırılmasında olduğu gibi vergi aslının kaldırılmasında da kullandığı görülmektedir.

Uzlaşma kurumunun evveliyatı, vergi incelemesidir. Vergi incelemesiyle idare ek vergi maliyetlerine girmekte, para ve zaman kaybına uğramaktadır. Vergi incelemesi sonucunda tarh edilen ilave vergilerin ve kesilen cezalarının uzlaşma yoluyla silinmesi vergi cezalarının etkinliğinin azalmasına neden olabilir (Ünsal ve Durucan, 2013: 75).

Vergi incelemesinin amaçlarından biri de vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir. Uzlaşma komisyonlarının kayıt dışı çalışan mükellefin veya vergi

sorumlusunun tarh edilen vergisinin bir kısmını silmesi mükellefte memnuniyet sağlasa da uzun vadede devlet otoritesini zayıflatacağı gibi mükellefin inceleme elemanına bakışını da değiştirecektir (Budak, 2006: 18). Bu durum vergi kaçırma teşvik edebileceği gibi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu, kayıt dışılıkla mücadeleyi de olumsuz yönde etkileyecektir (Akbeý, 2014: 90). Uzlaşmanın giderek yaygınlaştığını gören dürüst mükelleflerde de, kayıt dışına çıkma eğiliminin oluşmasına neden olabilir (Sarılı, 2002: 41).

Uzlaşmayla ödenecek cezada indirim yapılabileceğini bilen rasyonel mükellefler vergi kaçırma hesaplamalarını buna göre yapacakları belirtilmektedir (Moğol ve Üyümez, 2004: 590-591). Çünkü inceleme ihtimallerinin çok düşük olduğunu, incelendiklerinde de, vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinin en büyük yaptırımı olan vergi cezalarının ortalama 95-97'sinin uzlaşma komisyonlarınca kaldırılacağını bilen mükelleflerin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak beyan etmeleri için ekonomik bir gerekçe kalmamaktadır. Nitekim zaten çok düşük oranlarda yapılabilen vergi incelemelerinin sonuçları mükellefler tarafından değerlendirilirken, kaçakçılık cezası dışındaki cezaların uzlaşma yoluyla tamamen kaldırılacağı varsayılmaktadır (Arıkan ve Yurtsever, 2004: 64).

Tuay ve Güvenç (2007: 64-74) tarafından yapılan bir anket çalışmasında “uzlaşma ve benzeri yöntemlerle cezalarda uygulanan indirimler vergi kaçırma teşvik etmektedir” ifadesine katılanların oranı % 67dir. Katılımcıların yarısından fazlası (%52) vergi kaçırana kesilen cezaların uzlaşmada silineceğini düşünmektedir. “Türkiye’de vergi kaçırma diğer ülkelere kıyasla daha kolaydır çünkü cezalar uzlaşmada kaldırılmaktadır” sorusuna mükelleflerin % 60’ı katıldıklarını belirtmişlerdir.

Uzlaşma istatistiklerinden de görüldüğü üzere uzlaşma başvurularının büyük bir kısmı mükellef ile idarenin uzlaşması ile sonuçlanmaktadır. Bunun nedeni olarak, vergi idaresi, incelenen mükelleflerin maddi olanaklarını da göz önünde bulundurarak, bir sosyal politika aracı şeklinde, mükellefi cezalandırmak yerine uzlaşarak, işletmenin devamına fırsat vererek ve bu arada da yeni vergi gelirlerinin oluşmasını sağlayarak mükellefin kayıt altına girmesini hedefleyebilir (Akbeý, 2014: 92).

Uzlaşma komisyonlarında mükellefin bilerek vergi yükünü azalttığı kanaati oluşursa mükellefle yapılacak görüşmelerde bu durumun göz önünde bulundurularak mükellefe herhangi bir indirim yapılmaması gerekir. Vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan istem dışı hatalardan dolayı verginin zamanında ödenmemesi gibi durumlarından da mükellefe yardımcı olunarak mükellefin mağduriyetinin giderilmesi uzlaşmanın bir sosyal politika aracı olarak kullanması sağlanabilir.

3.1.2.5. Vergi İdaresinin Uzlaşma Uygulamasını Genel Bir Uygulama Olarak Görmesi

Ülkemizdeki mevcut uygulamada uzlaşma talebinde bulunma bazı koşullara bağlı tutulmuştur. Uzlaşmanın yapılabilmesi için mükellefin VUK Ek 1'inci maddesinde düzenlenen nedenlerden birinin gerçekleştiğini iddia etmesi uzlaşma komisyonunca da iddianın yerinde görülmüş olması gereklidir (Candan, 2006: 255).

Uzlaşmanın şartları Vergi Usul Kanunu Ek 1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre mükellef veya ceza muhatabının uzlaşmaya başvurabilmesi için;

- Vergi ziya-ına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanmış olması,
- Tarhiyatta VUK 369'uncu maddede yazılı yanılma halinden kaynaklanmış olması
- Tarhiyatta VUK'nın 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunması,
- Tarhiyata konu olan olayla ilgili olarak yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi” durumlarından birinin varlığı halinde idare mükellefler ile uzlaşabilir.

Bu düzenlemeyle kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinmemiş ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile uzlaşabilme şartlarını da göstermiştir. Ancak uygulamada, kanunda belirlenen uzlaşma şartlarına karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri

genişletecek şekilde kasıt unsurunun açık bir şekilde tespit edilmediği durumlarda, uzlaşma başvurularını kabul etmiştir (Gerçek, 2006: 130; Kızılot ve Kızılot, 2014: 237).

Oysaki uzlaşma talebinde bulunabilmek için kanun koyucunun gerekli gördüğü hususlardan, ‘‘kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek’’ koşulu dışındakileri somut biçimde kanıtlanmaları mümkün olduğundan, uzlaşma talebinde bulunacak mükelleflerin, öne sürdükleri hususların varlığını kanıtlamaları gerekir (Korkusuz, 1999: 74-76). Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesi hususu kanıtlanması zor olduğundan, bu husus uzlaşmaya başvurabilme sebeplerinden en genel olanıdır. Diğer uzlaşmaya başvuru sebepleri oluşmadığında mükellef ya da ceza muhatabı kanuna yeterince nüfuz edemediğini ileri sürerek uzlaşmaya başvurabiliyor (Arslaner, 2016: 286).

Hem tarhiyat sonrası hem tarhiyat öncesi uzlaşma başvuruları ya da taleplerinde uzlaşma nedenleri belirtilmemekte ve vergi idaresi tarafından da istenilmemekte ya da sorulmamaktadır. Uzlaşmaya başvuran herkes vergi idaresi ile uzlaşabilmektedir. Oysaki ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin davaya konu edilmesi halinde de, tarhiyatın hukuka aykırılık nedenlerinin belirtilmesi ve kanıtlanması gerekmektedir (şengöz, 2003:145). Kanunun açık hükümlerine rağmen idarenin mükellefin şartları sağlayıp sağlamadığına bakmaksızın bütün uzlaşma taleplerini kabul etmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle tarhiyat öncesi uzlaşmaya paralel düzenleme yapılarak mükelleften uzlaşmaya başvuru için herhangi bir neden öne sürülmeden uzlaşma talebinin kabul edilmesi sağlanmalıdır. Yapılacak bu düzenleme uzlaşma müessesinin getiriliş amacına uygun olacağı gibi tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuran mükellefler arasındaki eşişsizlik de giderilmiş olacaktır.

3.1.2.6. İdarenin Uzlaşmayla Vergiyi Pazarlık Konusu Yapması

Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yapılan en önemli eleştirilerinden biri, devlet egemenliğinin en temel göstergelerinden biri olan vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapılmasıdır. Vergilendirme yetkisini pazarlık konusu yapan vergi idaresi aynı zamanda vergilendirme de hata yaptığını da peşinen kabul etmiş olmaktadır (Yılmaz, 2009: 348). Ayrıca uzlaşmada vergide pazarlık söz konusu

olduğu için vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi suistimal söylentilerine ve kamu görevlilerinin töhmet altında kalmalarına neden olmaktadır (Öncel vd., 2011: 171). İknaya ve pazarlığa dayanan uzlaşma verginin temel özelliği olan zorlama (cebir) unsuru ile çelişmektedir (Gerçek, 2006: 132). Egemenlik gücünün gereği olarak alınan vergiyi pazarlık konusu yaparak uzlaşmak devletin egemenlik gücünü yıpratmaktadır (Ozansoy, 2000: 207). Verginin pazarlığa konu olması mükelleflerin vergi verme konusunda daha rahat davranmalarına neden olabileceği değerlendirilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre²⁸ Hukuk devleti, “*insan haklarına saygılı, bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında Anayasa'ya ve hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir.*” Hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini ve buna bağlı olarak vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini içerir. Kişilerin hukuki güvenliklerinin de sağlanması hukuk devleti ilkelerinin bir gereğidir. Bu da vergilendirmede belirliliğin sağlanması, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi ve kıyas yasa ile gerçekleştirilebilir (Çağan, 1982: 6). Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yukarıda eleştiri konusu yapılan hususlara hukuk devleti ilkesi açısından bakıldığında bu eleştirilerin aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz kurallarının çiğnenmesi anlamına gelmektedir.

3.2. Bazı Ülkelerde Uzlaşma Müessesesi

Bu bölümde bazı Avrupa Birliği üyesi ülkeler ile ABD'de uygulanmakta olan uzlaşma müesseselerine yer verilmiştir.

3.2.1. Almanya

Almanya Vergi Sistemi'nde daha önce uygulanan uzlaşma müessesesi ülkemize kaynaklık etmiştir. Ülkemize kaynaklık eden bu uygulama anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle 1977 yılında yasa koyucu tarafından kaldırılmıştır (Öncel vd., 2011:170). Ancak Almanya'da uzlaşma olarak nitelendirilebilecek olan uygulama nihai görüşmedir (schlussbesprechung). Nihai görüşme Alman Vergi

²⁸ 8.10.2002 tarihli AYM. E.2002/38, K.2002/89 sayılı karar,(R.G.26.12.2002-24975)

Usul Kanunu²⁹'nun § 201 AO maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre yapılan görüşmeler, vergi incelemesi sonucunda matrah farkı ortaya çıkması ve mükellefin görüşmeden feragat etmemesi şartına dayalı olarak yürütülmektedir. Nihai kararların verildiği bu toplantıda özellikle mükellef ile vergi idaresi arasında uyumsuzluk konusu olan hususların tartışılması, denetim sonucunda elde edilen bulguların yasal olarak değerlendirilmesi, vergiyi doğuran olayın doğru yorumlanıp yorumlanmadığı hususlarında vergi idaresi ile mükellefin görüş alışverişinde bulunması sağlanmaktadır. Nihai görüşme ile vergi denetim elemanının düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporu son bir defa gözden geçirilmektedir. Vergi mükellefine denetim bulgularına kapsamlı bir şekilde yorum yapma ve bunları denetçi ile görüşme fırsatı verilmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu'nun § 203/2 AO maddesine göre mükellef, yapılan sınırlı denetimler bitmeden önce, vergi mükellefinin vergi beyannamelerinin ve ödenecek vergilerin ne kadar olması gerektiği konusunda bilgilendirilir. Bu bilgilendirmeler sonucunda tespit edilen bulgular için nihai görüşme teklif edilmez.

Nihai görüşmenin, inceleme çerçevesinde yapılan soruşturma fiillerinin bitişinden itibaren bir ay içinde yapılması gerekir. Görüşmede üzerinde durulacak hususlar ile toplanma tarihi uygun bir süre önce vergi mükellefine yazılı ya da sözlü olarak tebliğ edilmelidir. Nihai görüşme tarihi belirlenirken, vergi mükellefi varsa danışmanın belirlenen hususlar hakkında konuşmaya hazırlanabilmesi ve gerekli belgelere ulaşabilmeleri için yeterli zamana sahip olmalarına özen gösterilmelidir. Uygulamada idare, görüşmeyi yapacağı tarihi, vergi mükellefi ile birlikte belirlemektedir. Toplantıya incelemeyi yapan memur ya da onun alan yöneticisi, tarh yapmakla yetkili memur, vergi mükellefi ve vergi danışmanı ya da mükellefin yetkili bir çalışanı katılır. Büyük bir işletme incelenmişse, ayrıca gerekli görülürse daire müdürü ya da onun temsilcisi, orta makam, işletme incelemesi raporörü ve Federal Merkez Vergi Dairesi'nden bir raporörde tartışmalarda hazır bulunur (Yavaşlar, 2013: 285). Tarh yapmakla yetkili memurun nihai görüşmeye katılmış olması halinde, bu toplantıdan sonra vergi idaresinin tespit etmiş olduğu hukuki hatalar, inceleme raporunun değerlendirilmesi sırasında düzeltilir (Yavaşlar, 2013: 286). Almanya uzlaşma uygulaması olan Nihai Görüşme ile verginin miktarı

²⁹16.03.1976 tarihli Abgabenordnung (AO), Erişim: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html#BJNR006130976BJNG000101301 (12.09.2018).

konusunda herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Sadece tarh edilen verginin vergi kanunlarına uygun olup olmadığı hususu ele alınmaktadır.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun § 202 AO maddesine göre vergi incelemesi sırasında da mükellefin vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler hakkında da bilgi olarak bu konularda görüş bildirme hakları bulunmaktadır. Vergi inceleme raporu vergilendirme ile ilgili fiili ve hukuki denetim bulgularının ve bulunan matrah farklarını içerir. Eğer matrah farkı ortaya çıkmazsa mükellefe raporun yazılı olarak bildirilmesi yeterlidir. Ancak vergi idaresi mükellefin talep etmesi halinde rapor tamamlanmadan önce raporu mükellefe göndererek mükellefin raporda düzenlenen hususlar hakkında yorum yapma fırsatı verilir. Denetim sırasında denetim elemanı § 199 Abs. 2 AO maddesine göre vergi mükellefi lehine vergi incelemesi yapmak, fiili ve hukuki koşulları mükellef lehine yorumlamakla yükümlüdür. Vergi denetim elemanı denetimin amacını ve denetimin yerine getirilmesini engellemediği sürece denetim sırasında ve olası vergi sonuçlarıyla ilgili olarak mükellefi bilgilendirir.

Almaya'da vergi kanunları mükellefe doğru uygulandığı sürece tarh edilen vergide herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Bu durumun tek istisnası vergi kanunlarının mükellefe uygulanması halinde adaletsizliğe neden olacaksa indirim yapılmakta ya da verginin tamamı terkin edilebilmektedir. Bu uygulamada vergi idaresi, vergi kanunlarının bütün mükelleflere eşit olarak uygulanması hususunda herhangi bir taviz vermemektedir. Ancak uygulanan verginin mükellefin durumunda adil olmayan bir durum oluşturacaksa tahakkuk eden vergi terkin edilebilmektedir. Vergi kanunlarının bütün mükelleflere eşit şekilde uygulanması, mağdur olan mükelleflerin korunması mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması açısından önemlidir.

3.2.2. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde uzlaşma (compromise), vergi mükellefi ile Amerikan Gelir İdaresi (IRS) arasında yapılan ve vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerini borçlu olduğu tutardan daha az bir bedelle ödemesini sağlayan bir anlaşmadır (IRS, 2018). Amerika Birleşik Devletleri'nde uzlaşma müessesesinin

dayanağı IRC (Internal Revenue Code)'nin 7122³⁰'nci maddesidir. Amerika Birleşik Devletleri'nde bütün vergi, vergi cezası ve faize karşı uzlaşmaya başvurulabilmektedir.

Amerika'da uzlaşmaya aşağıda belirtilen şartlarından birinin gerçekleşmesi halinde başvurulabilir. Mükellefin uzlaşma taleplerinin, mükellefiyet konusunda şüphe, tahsilatta şüphe ve etkin vergi idaresi çıkarına teklifin kabul edilmesi gibi nedenlerinden birine dayanması gerekir (IRS, 2018).

- Mükellefiyet konusunda şüphe, burada IRS mükellefin ödemesi gereken borcu doğru belirleyip belirlemediği, ya da doğru mükellefi vergilendirip vergilendirmediği konusunda ihtilaf vardır. Vergi mükellefi IRS'nin tespit etmiş olduğu vergi borcunun yasal olmadığını veya tespit edilen vergi miktarının doğru olmadığını iddia ederek uzlaşmaya başvurabilmektedir.
- Tahsil edilebilirlikten kuşku duyulması, vergi mükellefinin varlıklarının ve gelirlerinin, vergi borcunun tam tutarından daha az olduğu durumlarda, vergi borcunun tahsil edilebilirliği konusunda şüphe vardır. Burada mükellef borcunu kabul etmekte ancak vergi borcunu ödemediği aciz durumdadır. Bu durumda borçlu olunan meblağın tamamen tahsil edilebileceğinden şüphe duyulması halinde IRS uzlaşmayı kabul edebilir. IRS vergi mükellefinin ödeme kabiliyetinin bulunup bulunmadığını mükellefin varlıklarından, mülk, otomobil, banka hesapları ve diğer mülkler gibi tahsil edilebilecek değerleri dikkate alarak hesaplar. Ayrıca mükellefin temel giderleri için izin verilen miktarlardaki gelir dışında gelecekte elde edeceği muhtemel gelirlerini de dikkate alır. Yapılan hesaplama sonucunda mükellefin varlıklarının net değeri ile gelecekteki gelirlerinden yapılacak tahsilatların mükellefin borcunu ödeyebileceği kanaatine varılırsa mükellefin uzlaşma talebi reddedilir.
- Son olarak, etkin vergi idaresi çıkarına bir teklifte bulunulmasıdır. Mükellefin borcundan ve ödenebileceğinden şüphe bulunmamaktadır. Ancak mükellefin vergi borcunu ödemesi halinde ekonomik olarak sıkıntıya gireceği göz önünde bulundurularak mükellefin teklifinin kabul edilerek vergi borcundan

³⁰<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2015-title26/pdf/USCODE-2015-title26-subtitleF-chap74-sec7122.pdf> (Erişim Tarihi: 16.09.2018)

mükellefe indirim yapılmasıdır. Bu durumda mükellefe indirim yapılması mükellefin gelecekte vergi ödemesinin teşvik edilmesi, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesinin sağlanması ve vergi kanunlarının adil bir şekilde uygulandığının mükellefe hissettirilerek mükellefin vergi uyumunun sağlanmasıdır.

Ayrıca vergi mükellefinin borcunu ödemeye engel veya mali durumunu olumsuz etkileyen aşağıdaki durumların bulunması halinde IRS tarafından uzlaşmanın kabul edilmesi ihtimali artmaktadır (Toptaxdefenders, 2018).

- Mükellefin özürlü olmasından dolayı çalışamaması, gelir elde edememesi
- Uzun süreli veya ölümcül bir hastalığının olmasından dolayı verginin tamamını ödemedeki zorluk çekilmesi
- Vergi mükellefi emekli ise ve sadece emekli maaşıyla geçimini sağlaması

Uzlaşmaya başvurabilmek için vergi mükellefi tüm vergi beyannamelerini vermiş, cari yıl için gerekli tüm tahmini vergi ödemelerini yapmış olmalı ve vergi mükellefi bir işletme sahibi olması durumunda, gerekli olan tüm vergi mükellefiyetlerini yerine getirmiş olmalıdır. İflas halinde bulunan mükellefler uzlaşmaya başvuramaz. Ayrıca mükellef uzlaşmaya başvurmak için 186 dolar (IRSb, 2018:3) başvuru ücreti ödemek durumundadır. Uzlaşmaya başvuru mükellefiyet konusunda şüphe duyulması nedenine dayanıyorsa, mükellefin düşük gelirli olması durumunda başvuru ücreti alınmamaktadır (IRS, 2018).

Mükellef uzlaşma talebinde bulunurken ödeme için iki tercihi bulunmaktadır. Birinci tercih mükellef teklif ettiği miktarın 20'sini peşin ödemek şartıyla geri kalanı 5 taksitle ödemek durumundadır (IRC, 7122 m. c/i-ii). İkinci tercih periyodik olarak yapılacak ödemelerde uzlaşmaya başvuru sırasında ilk taksiti ödemek şartıyla teklif şartlarına uygun olarak 6 ile 24 ay içinde ödeme yapmak zorundadır (IRC, 7122 m. f). Mükellefin peşin ödediği bu tutarlar mükellefin uzlaşma talebinin reddedilmesi veya kabul edilmeksizin iade edilmesi durumunda iade edilmez mükellefin diğer borçlarından mahsup edilir. Düşük gelirli mükellefler bunu belgelendirmek şartıyla ilk ödemeyi yapma konusunda istisna tutulmuştur. Ancak teklif ettiği tutarların ödemesini yapmak zorundadır. Mükellef

tarafından uzlaşma başvurusu sırasında teklif edilen toplam tutarların zamanında ödenmemesi uzlaşma teklifinin reddedilmesine neden olur (IRSb, 2018: 3).

Mükellef ile Amerikan Gelir İdaresi IRS arasında uzlaşma sağlanırsa mükellef vergi borcundan dolayı mahkemeye başvuramamaktadır (IRSb, 2018: 6; IRC, 7122, m.g). Vergi mükellefi anlaşılan konulardaki yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmek ve 5 yıl içinde tüm vergilerini ödemek zorundadır. Eğer vergi mükellefi şartları yerine getirmezse uzlaşma hükümsüz kalır ve daha önce uzlaşılan miktarlar faiz ve cezalarıyla birlikte tahsil edilir (IRS, 2018).

IRS mükellefin uzlaşma taleplerini aşağıdaki nedenlerden dolayı reddedebilir (IRS, 2018; IRC, 7122, m. d/3).

- Mükellefin şu andaki gelirinin gelecekte elde etmesi muhtemel gelirlerinin vergi borcunu ödemeye yeterli olduğunun IRS tarafından tespit edilmesi
- Mükellefin IRS'nin talep ettiği belgeleri tam olarak göndermemesi, eksik belge sunması, başvuru ücretini ödememesi
- IRS, mükellefin uzlaşma talebinin vergi ödemeyi ertelemeye yönelik olduğuna inanırsa
- Mükellefin iflas masasında bulunması
- Vergi mükellefinin vergi beyannamelerini vermemesi
- Mükellefin bir vergi suçundan dolayı tutuklanmış olması
- Uzlaşma sonucunda tahakkuk eden vergilerin 5 yıl içinde zamanında ödenmemesi durumunda mükellefin uzlaşma talebi reddedilir. IRS mükellefin uzlaşma talebini reddederse vergi mükellefi posta ile bilgilendirilir. Mükellef red yazısının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde IRS Temyiz Dairesi'ne itirazda bulunabilir (IRS, 2018).

Amerika'da uzlaşma genellikle mükellefin ödeme gücünün olup olmaması üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. Mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödeme kabiliyeti yoksa mükellef, idareye mal varlığını ve ödenecek vergiyi beyan ederek

ödeme gücünün olmadığını vergi idaresine kanıtlamak durumundadır. Hesaplama mükellefin ödenecek vergisini ve malvarlığını dikkate alan vergi idaresi mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödeyecek kabiliyeti yoksa mükellefin teklif ettiği tutarı dikkate alarak uzlaşmaktadır. Ayrıca mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödeme kabiliyeti olmasına rağmen mükellefin ödeme yapması durumunda ekonomik olarak sıkıntıya gireceği bir durum söz konusu olacaksa vergi idaresi mükellefin uzlaşmaya başvurusunu kabul edebilmektedir. Mükellefin uzlaşma talebinin kabul edilmesiyle mükellefin gelecekte vergi ödemesinin teşvik edilmesi, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesinin sağlanması ve vergi kanunlarının adil bir şekilde uygulandığının mükellefe hissettirilerek mükellefin vergi uyumunun sağlanması açısından önemli bir uygulamadır.

3.2.3. Fransa

Fransa’da uzlaşma ‘la transaction’ kavramına karşılık gelmektedir. ‘la transaction’, uyuşmazlığın her iki tarafın da belirli tavizler vererek, uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözülmesi anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda da vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı olarak belirli konularda anlaşması uzlaşması olarak tanımlanmaktadır (Durmuş, 2016: 66).

- Fransız Vergi Usul Kanunu³¹ L247 LPF maddesine göre mükellefin ödeme gücü olmamasından dolayı doğrudan vergilerin aslının tamamı veya yapılan ek tarhiyatlar
- Bu vergilere ait vergi para cezaları, yargı harçları, temerrüt faizleri
- Fransız Vergi Usul Kanunu’nun 1727-I du CGI’nci maddesinde belirtilen gecikme faizleri uzlaşma kapsamında bulunmaktadır.

Aşağıda belirtilen cezalardan dolayı uzlaşma başvurusunda bulunmak mümkün değildir (Bulletin Officiel des Finances Publiques, 2018).

- Kayıt ücretleri, emlak vergisi, damga vergileri, dolaylı vergiler, tapu vergileri, ciro vergileri (Article L247 LPF)

³¹ Livre des procédures fiscales LPF

- Mükellefin düzenlemesi gereken belgeleri düzenlememesi veya istenilen belgeleri geç vermesinden dolayı Article 1729 B-1 maddesine göre düzenlenen para cezaları
- Mükellefin idareye ibraz ettiği belgelerde hata ve eksikliklerin bulunmasından dolayı Article 1729 B-2 maddesine göre düzenlenen para cezaları
- Mükellefin idare ile görüşme taleplerini reddetmesi halinde Article 1734 maddesine göre düzenlenen para cezaları
- Vergi kaçakçılığından dolayı idare tarafından yapılan tespitler

Fransız Vergi Usul Kanunu R 247-4 maddesine göre, mükellef 200.000 Euro'ya kadar olan uzlaşma talebini, kamu maliyesi bölüm müdürüne veya ulusal yetkili servisin müdürüne ya da özel yetkili servis müdürüne kendi yetki alanlarıyla ilgili olarak yapılabilmektedir. Uzlaşma konusu tutar 200.000 Euro'yu geçiyorsa Kambiyo Gümrük ve Vergi Uyuşmazlıkları Komitesi'nin görüşü alınarak bütçe bakanı karar verir.

Fransa Vergi Usul Kanunu Article 1653 A maddesine göre Uzlaşma ile ilgili işlemler İl Uzlaşma Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Komisyonlar, Adalet Bakanlığı'nca atanan hâkimler başkanlığında, vergi idaresinin ve mükellef meslek kuruluşlarının vergi kanunıyla belirlenmiş nitelikleri haiz temsilcilerinden oluşturulmuştur. Uzlaşma Komisyonları, Adalet Bakanı tarafından görevlendirilen bir hâkim başkanlığında,

- İl Kamu Maliyesi Direktörü veya onun vekili,
- En az maliye müfettişi düzeyinde Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü'nün üç temsilcisi,
- İl noter odasının belirleyeceği bir noter veya onun vekili ile
- Ve üç mükellef temsilcisinden oluşturulmaktadır. Komisyonda görevlendirilecek üç mükellef temsilcisinin 25 yaşını aşmış fiil ehliyetine sahip Fransız vatandaşları arasından;

- Bir yıl için seçilen bir asil iki yedek üye ticaret ve sanayi odaları tarafından (ticaret mahkemesi üyeliğine seçilme niteliğine sahip) belirlenen kişilerden,
- Vergi mükellefi çiftçi ise çiftçi sendikaları tarafından atanan bir asil ve iki yedek üye
- Sendika veya sendikalar tarafından seçilen bir asil ve iki yedek üye seçilir.

Söz konusu maddeye göre Komisyona seçilen üyelerden birinin mükellefin mesleğinden olmalıdır. Komisyonda mükellefin mesleğinden olan temsilci yoksa mükellefin talebi üzerine komisyon üyelerinin birinin yerine mükellef mesleğinden olan bir kişi atanır. Komisyona atanan üyeler bir yıllığına seçilir ve mesleki gizlilik hükümlerine tabidir

Komisyon, Kamu Maliyesi İl Direktörünün çağrısı üzerine toplanır. Başkan dâhil en az beş üyenin mevcudiyeti ile toplanır. Oy eşitliği halinde başkanın bulunduğu tarafın kararı geçerlidir. Komisyon 30 gün içinde uzlaşma konusunu sonuçlandırmak veya karmaşık konularda konunun bulunduğu aşama ile ilgili mükellefe bilgi vermekten sorumludur. Ancak, uzlaşmaya başvurulmuş olması ödemeyi ve dava açma sürelerini durdurmamaktadır (Article 1653 A; R*247-3).

Mükellefin uzlaşma talebini inceleyen idare, talep edilen uzlaşma ile ilgili teklifini hazırlar ve iadeli taahhütlü mektupla mükellefe gönderir. Mektupta verginin aslı, verilen cezalar ve mükellefin uzlaşmayı kabul etmesi halinde vergi mükellefinden alınacak ceza miktarı yer alır. Mükellef mektubun kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde idareye cevap vermek zorundadır (Article R*247-3).

Mükellef ile idare arasında uzlaşma sağlandıktan sonra, uzlaşmanın konusu olan vergi veya cezalar kesinleşir. Söz konusu vergi ve cezalar için dava açılmaz. Vergi mükellefi kendisine yapılan uzlaşma teklifini reddetmesi ve mahkemeye başvurması halinde yetkili mahkeme ek vergi tarhiyatı veya cezaların miktarını vergi aslı ile birlikte belirler (Article L251 LPF)

Mükellefin hak suiistimalinde bulunduğu, vergi kanunlarını kötüye kullandığı (gelirlerin niteliğini değiştirme ya da tutarını azaltma, işlemin ekonomik özüne aykırı vergileme yapılması) iddiasıyla yapılan tarhiyatlara karşı hak suiistimali

komisyonu bulunmaktadır. Komisyon, bir Yargıtay üyesi, vergi hukuku uzmanı bir avukat, bir Sayıştay üyesi, bir noter, bir yeminli mali müşavir ve hukuk veya iktisat alanında uzman bir üniversite profesörü olmak üzere 6 kişiden oluşmaktadır. Komisyona mükellef başvuruda bulunabileceği gibi, idare de anlaşmazlığı komisyona gönderebilir. Komisyonun herhangi bir yaptırım gücü bulunmamaktadır. Ancak idarenin komisyon görüşüne uymaması halinde mükellefin vergi kanunlarını kötüye kullandığı iddiasını kanıtlamak durumundadır (Bulletin Officiel des Finances Publiques, 2018a; Article L64).

Ayrıca büyük şirketlerin ve bu şirketlere ait grup şirketlerinin uyuşmazlıklarının çözümünü kolaylaştırmak ve bu şirketlerin uzlaşma taleplerini daha nitelikli personelden oluşan bir komisyon tarafından yapılmasını sağlamak için Ulusal Vergi Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, tüketim malları, eşya, malzeme ve konut satışı işi yapan şirketler için ciroları 50 milyon Euro'yu aşan, diğer şirketler için ciroları 25 milyon Euro'yu aşan şirketlerin uzlaşma taleplerini dikkate almaktadır. Bu komisyona Danıştay Başkan Yardımcısı tarafından atanan bir Danıştay üyesi başkanlık eder. Komisyon başkanlığını vekâleten aynı niteliklerle atanan bir idari hakem tarafından da yapılabilir. Komisyonda vergi mükellefini temsilen üç temsilci ve en az ilçe vergi müfettişi sıfatıyla idarenin iki temsilcisi yer alır. Komisyona katılan vergi mükellefi temsilcilerinden biri yeminli mali müşavirdir (Article 1651 H) Fransa'da Belediyeler tarafından tahsil edilen vergiler için de uzlaşma komisyonları bulunmaktadır (Article 1650 du CGI).

Fransız'da uzlaşma vergi aslı, dolaylı vergiler ve idare tarafından mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmediğinden dolayı düzenlenen cezalar uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Diğer durumlarda uzlaşma yapılabilmektedir. Vergi aslının uzlaşma konusu yapılması mükellefin ödeme gücünün olmamasına bağlıdır. Mükellefin ödeme gücü yoksa vergi aslı üzerinde de uzlaşma yapılabilmektedir. Mükellefin ödeme gücü olmadığından dolayı mükellefle uzlaşma yapılması mükellefin idareye karşı adalet duygusunun gelişmesinde önemli bir rol oynayacağı belirtilebilir. Ödeme gücü olmadığı halde mükellefi vergi ödemeye zorlamak mükellefin idareye karşı olan güvenini sarsacak mükellefin idareye olan güvenini olumsuz yönde etkileyecektir. Ayrıca dolaylı vergilerin uzlaşma konusu edilememesi dolaylı vergileri aracılara ödeyen mükellefler açısından önemli bir uygulama olduğu söylenebilir. Dolaylı vergiyi uzlaşma konusu yapmak dolaylı

vergileri aracılara ödeyen ve araçların da ödeme yapan bireyler adına vergi dairesine yatırmak zorunda olduğu vergiyi almamak anlamına gelmektedir. Bu durum dolaylı vergiyi ödemek durumunda olan mükelleflerin başkasından tahsil ettiği vergiyi ödemediğinden dolayı sebepsiz zenginleşmelerine neden olacağı bir husus olarak değerlendirilmektedir.

Fransa'da uzlaşma komisyonlarında bağımsız vergi hâkimlerinin, sanayi ve ticaret odası temsilcilerinin, sendika temsilcilerinin bulunması idarenin tarh ettiği verginin hukukilik ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin anlaşılması açısından da önemlidir. Söz konusu temsilciler idarenin yapmış olduğu işlemi değerlendirerek verginin doğru tarh edilmesi noktasında mükellefe yardımcı olacaklardır. Ayrıca mükellefin bu temsilcilerle beraber uzlaşmaya katılması mükellefin idare karşısında daha güçlü olmasını, idareye karşı kendini daha iyi savunmasını sağlayacaktır.

3.2.4. İngiltere

İngiltere'de vergisel uyuşmazlıkların çözümünde mükellef tarafından başvurulacak üç yol bulunmaktadır. Birincisi Gelir İdaresi'nin (HMRC) kararını gözden geçirmek için talepte bulunmak. İkincisi Uyuşmazlıkların Alternatif Çözümü (Alternative Dispute Resolution) yoluna başvurmak. Üçüncüsü ise İlk derece mahkemesine başvurmaktır. Mükellefler doğrudan vergiler için (gelir vergisi ve kurumlar vergisi, sermaye kazançları vergisi, veraset vergisi vb) öncelikle İngiliz Gelir İdaresine (HMRC) başvurması, olumsuz yanıt aldıklarında mahkemeye gitmeleri gerekmektedir. Dolaylı vergilerde (KDV, gümrük vergisi vb) ise mükellefler İdareye müracaat etmeden doğrudan mahkemeye başvurabilmektedirler (HMRC, 2018a; Arden, 2018).

İngiltere Gelir İdaresi, erken tahsil edilen vergi, daha geç tahsil edilecek daha fazla vergiden iyidir prensibi benimsenmiştir. Bu nedenden dolayı vergi uyuşmazlıkları yargıya intikal etmeden idari aşamada çözülmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2014: 76). İdari aşamada uzlaşmaya benzer uyuşmazlık çözme yöntemi Alternative Dispute Resolution (ADR)dir. Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR), anlaşmazlıkları işbirliğine dayalı bir şekilde çözülmesidir (HMRC, 2018:1).

İngiltere’de İngiliz Gelir İdaresi (HMRC) mükellef hakkında yaptığı bir vergi incelemesi sonucunu gerekçeleriyle birlikte mükellefe bildirerek bundan sonraki süreçler hakkında mükellefi bilgilendirir. Mükellef bu bildirimden itibaren 30 gün içinde kendisi, muhasebecisi ya da danışmanı aracılığıyla vergi idaresine başvurarak itirazda bulunabilir (HMRC, 2016:1). Mükellefin vergi mahkemesine başvurmadan önce idareye başvurması zorunludur. Mükellef öncelikle işlemleri yapan memura başvurarak memurun eleştiri konusu yaptığı hususları ve mükelleften talep edilen konular hakkında görüşerek görüşlerini sunar. Mükellefin yaptığı bu başvuru sonucunda gelir idaresi ile anlaşma sağlamazsa mükellef ile idare arasında ortaya çıkan durum anlaşmazlık olarak tanımlanmaktadır. Ortaya çıkan bu anlaşmazlık aşağıdaki süreçlerden biri ile çözülmeye çalışılır.

- Anlaşılmayan ve katılmadığınız hususların net şekilde tanımlanmasının sağlanarak uyuşmazlığın giderilmesine çaba sarf edilmesi
- Memurun anlaşmazlık konusu yaptığı hususları ayrıca yöneticisiyle de konuşmasının sağlanması
- Ya da konunun tarafsız bir vergi dairesi memuru tarafından gözden geçirilmesini istemek veya bağımsız bir mahkemeye başvurmak.

Mükellefin yukarıda belirtilen aşamalardan sonra idareyle (HMRC) herhangi bir anlaşmaya varamaması durumunda Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR)ne başvurarak anlaşmazlığın çözülmesi sağlanır. ADR’de tarafların doğru ya da yanlış olduğuna dair herhangi bir görüş oluşturulmadan tarafsız üçüncü taraf olarak hareket eden arabuluculuk becerileri ve teknikleri konusunda eğitilmiş bir HMRC memuru yer alır. Arabulucu, memur ile mükellef bir araya gelerek uzlaşmazlığın çözülmesi için çalışma yapar. ADR’ye (HMRC, 2018:1);

- Mükellef ile işlemi yapan memur arasında anlaşma sağlanmazsa
- Yasal inceleme talep edilmeden önce
- Yasal incelemenin sonuçlandırılmasından sonra
- İdareye başvurulmadan mahkemeye başvurulması halinde başvurulabilir.

Başvurular büyük işletmeler için HMRC müşteri ilişkileri yöneticisine küçük ve orta ölçekli işletmeler veya gelir vergisi mükellefleri internette

dolduracakları formla başvuruda bulunabilirler. HMRC başvuruları değerlendirerek 30 gün içinde mükellefe dönüş yapar (HMRC, 2018b). HMRC tarafından anlaşmazlığın ADR yoluyla çözülmesi uygun görülmesi halinde HMRC ile mükellef arasında bir sözleşme imzalanır. 90 gün içinde mükellefin katılımıyla toplantı yapılır. Mükellefin toplantıya katılımı zorunludur. Toplantıya mükellefle birlikte mükellefin ailesinden biri, arkadaşı veya vergi danışmanı katılabilir. Mükellef ve incelemeyi yapan memur toplantıya katılmadan önce arabulucuya 2 sayfa gerekçelerini ve kanuni gerekçelerini yazarak sunar. Müzakereler gizlilik hükümlerine tabidir. Anlaşmazlık teknik bir konu veya hukuki bir noktadan kaynaklanıyorsa ayrıca bu konularla ilgili bir arabulucudan yardım talep edilir. Toplantıda mükellef tarafından sunulacak yeni bir belge veya kanıt kayıtlara alınır. Alınan kararlarda arabulucunun herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Sorumluluk mükellef ve memura aittir. Görüşmeler sonucunda arabulucu, anlaşma sağlanması ya da sağlanmaması halinde mükellef ile memur arasında bir sözleşme imzalanmasını talep eder. Mükellef sözleşmeyi imzalamazsa ya da toplantıya katılmazsa ADR süreci sona erer. Yapılan müzakereler sonucunda çözüm bulunmazsa yapılan bu müzakereler mahkeme sürecine yardımcı olması açısından önemlidir (HMRC, 2018:2-3-4).

İngiltere’de uyuşmazlıkların müzakere yoluyla çözülmesinin (HMRC, 2018:2);

- Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların kısa zamanda çözülmesini sağlamak,
- HMRC ve mükellefin işlem maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak,
- Mükelleflerin mahkemelere başvurarak mahkemelerin iş yükünün artmasını engellemek
- Mükellefle idare arasında yapılan müzakerelerde mükellefe kendini savunma fırsatı verilerek vergi konusunda ve vergi idaresiyle ihtilaf yaşadığı sorunla ilgili bilgi sahibi olmasının sağlanarak bundan sonraki süreçlerde bu konuda deneyim sahibi olmasına yardımcı olunmasını sağlamak gibi faydaları olduğu belirtilmektedir.

Aşağıda belirtilmiş olan konular dışında vergi idaresi ile ortaya çıkacak bütün uyuşmazlıklarda ADR'ye başvurulabilir (HMRC, 2018:2; <https://www.gov.uk>).

- Ödeme ya da benzer sorunlar için zaman talepleri
- Makul gerekçelere dayanmayan vergi cezaları
- Vergi alacakları ile ilgili her türlü ihtilaf
- İşçi gelirlerinden kesilip vergi dairesine yatırılan vergiler
- HMRC'nin istemiş olduğu bilgileri zamanında verilmemesinden dolayı düzenlenen cezalar
- HMRC tarafından yürütülmekte olan cezai soruşturma işlemlerinden dolayı
- Mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmemekten dolayı düzenlenen vergi cezaları için ADR'ye başvurulamaz.

Alternatif Uyuşmazlık Çözümü (ADR) sonucunda uyuşmazlık çözüme kavuşturulmazsa mükellef bağımsız bir mahkemeye başvurabileceği gibi yasal incelemede talep edebilir(<https://www.gov.uk>). Yasal inceleme sistemi, mükelleflerin, HMRC'nin kararlarına yeniden bakmasını istemek için başvurduğu bir yoldur. Yasal inceleme sürecine tüm vergi mükellefleri başvurabilir (HMRC, 2014:3).

İngiltere'de uzlaşma süreci uyuşmazlıkların tamamıyla müzakereler yoluyla çözümü yoluna gidildiği anlaşılmaktadır. Bu süreçte mükellef idarenin yapmış olduğu işleme karşı öncelikle itiraz hakkını kullanarak işlemi yapan memur tarafından tekrar incelenmesini talep etmektedir. İşlemi yapan memurla herhangi bir anlaşmaya varamayan mükellef, konunun başka bir memur tarafından incelenmesini talep etme hakkına sahiptir. Bu süreçte de anlaşma sağlanamazsa bağımsız bir arabulucu, mükellef ve işlemi yapan memurun bir araya gelmesiyle müzakere süreci başlar. Yapılan müzakerelerde arabulucu mükellef ile işlemi yapan memurun iddialarını dinleyerek uyuşmazlığın çözülmesine çalışır. Müzakereler mükellefin kendini idareye anlatması açısından önemlidir. Özellikle mükellefin

iddiaları, işlemi yapan memurun inceleme yaparken dikkate almadığı deliller, belgeler, mükellefin vergiyi doğuran olayın niteliklerini idareye anlatma fırsatı bulması uyumsuzluğun adil bir şekilde çözülmesi açısından önemlidir. Müzakereler yoluyla vergilendirmenin doğruluğunun mükellefle tartışarak yapılması mükellefte idare tarafından haklarının korunduğu hissini uyandıracaktır. Mükellefin vergi idaresinin alacağı karara katılarak görüşlerini dile getirme fırsatı bulması mükellefin vergiye gönüllü uyumunu arttıracak bir uygulama olarak da görülebilir.

3.2.5. Türkiye ve Bazı Ülkelerde Uygulanan Uzlaşma Müesseselerinin Karşılaştırılması

Çalışmada değinmiş olduğumuz ülkelerde uygulanan uzlaşma müessesesi ile Türkiye’de uygulanan uzlaşma müessesesi arasında önemli farklar bulunmaktadır. Almanya’da uzlaşma uygulaması olan Nihai Görüşme ile verginin miktarı konusunda herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Sadece tarh edilen verginin vergi kanunlarına uygun olup olmadığı hususu ele alınmaktadır. Tarh edilen vergide herhangi bir hata yoksa vergi tahakkuk ettirilerek tahsil edilmektedir. Nihai görüşme sonrasında idarenin tespit etmiş olduğu hatalar varsa inceleme raporunun değerlendirilmesi sırasında düzeltilir. Almanya’da vergi incelemesi sonucunda tarh edilen bütün vergiler için son konuşma yapılabilmektedir. Son konuşmaya incelemeyi yapan memur ve tarh yapmakla yetkili memurda katılabilmektedir.

Türkiye’de uzlaşma görüşmeleri Almaya’daki uzlaşma görüşlerinden farklı olarak tarhiyat öncesi ve tahriyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki uzlaşma türü bulunmaktadır. Her iki uzlaşma türünde de vergi incelemesini yapan inceleme elemanı uzlaşma görüşmelerinde yer almamaktadır. Kaçakçılık suçları ve cezaları uzlaşma kapsamında bulunmadığından bu suçları işleyen mükellefler uzlaşmaya başvuramamaktadır. Almanya’da uzlaşma görüşmeleri sonucunda varsa raporda yapılan hatalar düzeltilerek vergi tahakkuk ettirilmektedir. Mükellefe herhangi bir vergi indirimi sözkonusu değildir. Türkiye’de ise vergi idaresinin temsilcisi konumunda bulunan uzlaşma komisyonu üyeleri vergi aslında ve cezasında mükellefe bir teklifte bulunmaktadırlar. Mükellefin teklif edilen indirim tutarını kabul etmesi halinde uzlaşmaktadır.

Amerika’da sadece kaçakçılık suçları uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır. Bunun dışındaki bütün vergi ve cezalar uzlaşma kapsamında bulunmaktadır. Uzlaşmaya başvurabilmek için tüm vergi mükellefiyetlerinin yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Bu ülkede uzlaşma genellikle mükellefin ödeme gücünün olup olmaması ya da ödeme gücü olmasına rağmen vergi borcunu ödemesi halinde ekonomik sıkıntıya gireceği hususları dikkate alınarak uzlaşma yapılabilmektedir. Mükellefin varlık ve borçlarını dikkate alarak inceleme yapan IRS, mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödeme kabiliyeti yoksa uzlaşma talebini kabul ederek mükellefle uzlaşmaktadır. Mükellefin vergi borcunu ödeyeceğine inanılıyorsa uzlaşma teklifi reddedilmektedir. Mükellefin uzlaşılan tutarı ödememesi halinde uzlaşma geçersiz olmaktadır.

Türkiye’deki uzlaşma görüşmelerinde mükellefin vergi ödeme gücünü değerlendirecek objektif kriterler bulunmadığından vergi aslı ve cezasında yapılan indirimler genellikle uzlaşma komisyonlarının insiyatifine bırakılmış durumdadır. Uzlaşma komisyonlarının vergi ve cezada indirim yapma yetkisi sınırsız olduğundan komisyonlar genellikle subjektif kriterlere göre indirim yapmaktadırlar. Uzlaşılan tutarların ödenmemesi halinde uzlaşma geçersiz olmamaktadır.

Fransa’da doğrudan vergiler, dolaylı vergiler, usulsüzlük cezaları, vergi kaçakçılık cezaları uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır. Doğrudan vergilerin uzlaşma kapsamında bulunması mükellefin ödeme gücünün olmamasına bağlıdır. Uzlaşma komisyonları bir hâkim başkanlığında vergi idaresinin temsilcileri, ticaret mahkemesi üyeliğine seçilme niteliğine sahip kişiler, sendikalar tarafından atanan üyeler ve bir noter katılmaktadır. Komisyona seçilen üyelerden biri mükellefin mesleğinden olmalıdır. Mükellef uzlaşma komisyonlarına katılmamaktadır. Fransa’da uzlaşma komisyonlarında bir hâkimin yer alması yapılan tarhiyatın hukuki olarak değerlendirilmesi açısından, uzlaşma komisyonlarında ticaret odası ve sendikalardan temsilcilerin bulunması vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin anlaşılması ve şeffaf, objektif, bir değerlendirme yapılması bakımından önemlidir. Ayrıca Türkiye’deki Merkezi Uzlaşma Komisyonu’na benzer Ulusal Vergi Komisyonu bulunmaktadır. Bu komisyon büyük şirketlerin uyuşmazlıklarının çözülmesi için kurulmuştur.

Türkiye’de Fransa’dan farklı olarak dolaylı vergiler, vergi aslı uzlaşma kapsamında bulunmaktadır. Fransa’da vergi aslının uzlaşma konusu yapılması mükellefin ödeme gücünün olmamasına bağlıdır. Fransa’da gecikme zamları uzlaşma kapsamında bulunurken Türkiye’de gecikme zamları uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır. Fransa’da Adalet Bakanlığı’na bağlı bir hâkim uzlaşmaya başkanlık etmekte ve mükellef uzlaşmaya katılmamaktadır. Mükellefi ticaret odası ve sendikalardan temsilciler temsil etmektedir. Türkiye’deki uygulamada ise komisyonda vergi idaresi temsilcileri ile mükellef yer almakta mükellefin tabi olduğu meslek odasından bir kişi sadece görüş bildirmek için bulunmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi Fransa’da da uzlaşma uzlaşmanın konusu olan vergi veya cezalar kesinleşir. Söz konusu vergi ve cezalar için dava açılmaz.

İngiltere’deki usulsüzlük cezaları, stopaj vergileri, cezai soruşturmaya konu olan cezalar dışındaki bütün vergiler için uzlaşma yapılabilmektedir. İngiltere’deki uzlaşma görüşmeleri bağımsız bir arabulucu, mükellef ve işlemi yapan memurun bir araya gelmesiyle yapılmaktadır. Uzlaşma görüşmelerine mükellef ile birlikte ailesinden biri, arkadaşı veya vergi danışmanı katılabilir. Anlaşmazlık teknik bir konu veya hukuki bir noktadan kaynaklanıyorsa bu konularla ilgili bir arabulucudan yardım talep edilebilmektedir. Tarafların iddialarını dinleyen arabulucu yapılan müzakereler sonucunda anlaşma sağlanması ya da sağlanmaması halinde mükellef ile memur arasında bir sözleşme imzalanmasını talep eder. Mükellef sözleşmeyi imzalamazsa ya da toplantıya katılmazsa uzlaşma sağlanmamış olur.

Türkiye’de uzlaşma komisyonlarına mükellef ile idareyi temsil eden yetkililer katılmaktadır. İdare ile mükellef eşit statüde bulunmasına rağmen idarenin teklif ettiği tutarın mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde uzlaşma sağlanmamaktadır. İngiltere’de ise uzlaşma tarafsız bir arabulucu hakemliğinde vergi incelemesi yapan memur ile mükellefin katılımı ile yapılmaktadır. Arabulucu mükellef ile idarenin karşılıklı iddialarını dinleyerek idare ile mükellefin anlaşmasına yardımcı olmaktadır. Anlaşılmayan teknik bir konu veya hukuki bir nokta bulunursa konunun anlaşılması için ayrıca konudan anlayan bir arabulucudan da yardım talep edilebilmektedir.

Aşağıdaki tabloda incelemiş olduğumuz ülkelerin uzlaşma konusu yapmış oldukları vergi ve cezalar bulunmaktadır. Tabloya göre; vergi aslı sadece Fransa’da

uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Mükellefin ödeme gücü yoksa bu ülkede de vergi aslı uzlaşma konusu yapılabilmektedir. Almanya ve Amerika dışındaki ülkelerde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında uzlaşma yapılamamaktadır. Vergi ziyayı cezaları bütün ülkelerde uzlaşma konusu yapılırken kaçakçılık suçları ve cezaları Almanya dışında hiçbir ülkede uzlaşma konusu yapılamamaktadır. Almanya’da ise vergi inceleme konusu yapılmışsa uzlaşma olarak nitelendirilen nihai görüşmede sadece tartışma konusu olmakta ve tartışma sonucunda vergi incelemesinin öngördüğü şekilde kaçakçılık suçunu içermiyorsa rapor buna göre düzeltilmektedir.

Tablo 3.4: Türkiye ve Bazı Ülkelerde Uzlaşmaya Konu Vergi ve Cezaların Karşılaştırılması

Ülke	Vergi Aslı	Usulsüz ve Özel Usulsüzlük Cezaları	Vergi Ziya-1 Cezaları	Kaçakçılık Suçları ve Cezaları
Almanya	Var	Var	Var	Var
Amerika	Var	Var	Var	Yok
Fransa	Yok	Yok	Var	Yok
İngiltere	Var	Yok	Var	Yok
Türkiye	Var	Yok	Var	Yok

4. UZLAŞMANIN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ ÜZERİNE UYGULAMALI ÇALIŞMA

Yapılan çalışmalarda uzlaşma müessesinin uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu, bu durumun mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyerek kayıtdışı ekonominin artmasına neden olacağı konusunda eleştirilmektedir. Bu bölümde uzlaşma konusunda yapılan çalışmalara yer verilerek devamında bu konuda yapmış olduğumuz anket ve mülakat bulguları analiz edilmiştir.

4.1. İlgili Yazın

Yazında uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak birçok araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmalarda uzlaşma müessesinin hukuki boyutları ve etkinliği ele alınmıştır. Sarılı (2002: 41) vergi cezalarında uzlaşmanın sıkça kullanılması, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin de faaliyetlerini kayıtdışına kaydırmasına ve dolayısıyla vergi kaçakçılığının artmasına neden olabileceğini belirtmektedir.

Acar ve Merter (2004: 11) idare bir taraftan vergi kaybını önlemek için denetim yapmakta bir taraftan da mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına neden olabilecek düşüncelere yönlendirebilecek uzlaşma müessesesinin varlığı tezat oluşturmaktadır. Çünkü uzlaşma ile mükellefte *“ilerde nasıl olsa uzlaşma müessesinin varlığından dolayı vergi dairesiyle anlaşarak ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim”* düşüncesinin oluşmasına neden olmaktadır.

Tuay ve Güvenç'in (2007: 140) Gelir İdaresi Başkanlığı için yapmış olduğu bir anket çalışmasında katılımcıların %67'si uzlaşma ve benzeri yöntemlerin vergi kaçırmaı teşvik ettiğini düşünmektedir. Yine aynı çalışmada katılımcıların %52,7'si vergi kaçırıcılara uygulanan cezaların uzlaşmayla kaldırılacağını düşünmektedir. Çalışmanın bir diğer sorusu olan *“Türkiye’de vergi kaçırma diğer ülkelere göre daha kolaydır çünkü cezalar uzlaşmada kaldırılmaktadır”* Sorusuna katılımcılar %59,60 oranında katılmışlardır. Çalışmada uzlaşma ve vergi affı gibi uygulamaların vergisini düzenli veren

mükelleflere haksızlık olacağı ve mükellefin vergiye gönüllü uyumunu düşüreceği belirtilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:140).

Küçükkaya (2008) uzlaşma görüşmelerinde mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma komisyonları ile bir pazarlığa girişmekte ve taraflar karşılıklı ödünlerde bulunarak belli bir meblağ üzerinde anlaşmaktadırlar. Bu durum mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmakta, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini kanuna uygun olarak yerine getiren mükellefler aleyhine sonuç doğurmaktadır.

Nas (2008: 233-234) uzlaşma vergide eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ancak bu eşitsizliği normal tahakkuk usulünden ayrılmayı haklı kılan sebepler göz önünde tutularak değerlendirilmelidir. Uzlaşma müessesesi, vergi anlaşmazlıklarını azaltarak, vergilerin hazineye girişini (tahsilini) kısaltmak amacıyla uygulamaya konmuştur. Uzlaşmanın bu amacı da, düzenlemenin mükellefler bakımından genel bir biçimde yapılması durumunda uzlaşmayı vergide eşitlik ilkesi yönünden geçerli kıldığını belirtmektedir.

Yılmaz (2009: 344) uzlaşma dürüst mükelleflerle vergisini zamanında ödemeyen mükellefler arasında rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergilerini tam ve zamanında ödenmesini engelleyecek bir olgu olarak görülmektedir.

Şimşek (2010: 71) Uzlaşma komisyonlarında vergi ve cezaların bir kısmının kaldırılmasıyla cezaların caydırıcı olma özelliği azalmaktadır. Ayrıca dürüst mükellefler bir anlamda cezalandırılmakta ve mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemesi teşvik edilmektedir.

Taşçı (2010: 167-168) uzlaşmanın bazı mükelleflerin vergi idaresiyle pazarlık yaparak ödeyeceği vergi tutarını uzlaşma sonucuna göre belirlemesi, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin vergisini eksiksiz bir şekilde ödemesi, uzlaşmaya giren mükellefler arasında da farklı uygulamaların bulunması, Anayasa'nın "*kanun önünde eşitlik*" ve "*adalet*" ilkelerine zarar verdiği belirtilmektedir.

Çapkın (2011: 183) uzlaşma verginin hem eşitlik hem de adalet ilkesini zedelemektedir. Ayrıca zamanında vergisini ödemeyen mükellef cezalandırılmayıp indirim yapılarak ödüllendirilmektedir. Bu durumda uzlaşmadan yararlanan mükellefler zamanında eksiksiz bir biçimde vergisini ödeyen mükellefe oranla daha karlı çıkmaktadır.

Oei (2012: 1082) Amerika’da uygulanan uzlaşmanın daha önce tahakkuk etmiş bir vergi borcunun affedilmesinin büyük ölçüde haksızlığa neden olabileceği bu durumun mükellefler arasında eşitsizlik yaratacağı, uzlaşmanın mevcut olduğunu bilen mükelleflerin vergi ödememe ile sonuçlanabilecek davranışlar içinde yer alabileceklerini belirtmektedir.

Eroğlu (2013:176) uzlaşma anayasal ilkelerin ihlali yönünden hukuki olarak, vergi ödevini zamanında ve uyumlu bir biçimde yapan mükelleflerin uyumunu sağlamada yönetsel olarak sisteme negatif etki etmektedir.

Akbey (2014: 90) uzlaşma görüşmelerinin çoğunlukla uzlaşma ile sonuçlanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz yönde etkilemekte ve “*en kötü ihtimalle uzlaşırım*” yaklaşımının meşrulaşmasına neden olmaktadır.

Cimbar (2015: 158) uzlaşma müessesesi ile vergisini zamanında ödeyen mükellefle, ödeyeceği vergi miktarı konusunda idare ile pazarlık imkânına sahip olan mükellef arasında bir eşitsizliğe neden olmaktadır. Aynı zamanda uzlaşılacak miktar için getirilmiş herhangi bir objektif kıstas da bulunmamasından dolayı uzlaşma komisyonlarının benzer durumlarda farklı kararlar alabilmesine neden olmaktadır. Bu da mükellefler açısından Anayasada yer alan vergilendirmede eşitlik, adalet ve verginin genelliği ilkelerine aykırı olmaktadır.

Kerimoğlu (2016: 98) Türkiye’de uzlaşma ile neredeyse vergi cezalarının tamamının tarhi iptal edilirken vergi asıllarında da kayda değer bir indirim gerçekleşmektedir. Bu da vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflere adaletsizlik yapılmasına neden olmaktadır. Uzlaşmaya giden mükellef hem vergisini zamanında ödememekte de hem de ödemesi gereken vergiden daha azını ödemektedir.

Beşel (2017: 213)'in Gelir İdaresi'nde görev alan vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı ve gelir uzmanlarıyla yapmış olduğu mülakat çalışmasında mülakata katılan katılımcılara “*Vergi uyumu açısından önem arz eden vergi afları ve uzlaşma müessesesi uygulamalarının vergi denetimine etkisi nelerdir?*” sorusu sorulmuştur. Katılımcılar, vergi afları ve uzlaşmanın gönüllü uyum projelerini, vergi ödeme bilincini ve vergi etiğini olumsuz yönde etkilediğini, etkin ve adil işleyen bir vergi sisteminde uzlaşmaya yer olmadığını belirtmişleridir. Uzlaşmanın vergi sisteminde etkinliği bozduğunu, mükellefler arasında eşitsizlik yarattığını, mükellefte beklentiye neden olduğunu, vergi inceleme elemanı tarafından yazılan raporların bir uzlaşmayla etkisiz hale getirildiğini ifade etmişlerdir.

4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın konusu, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma müessesinin uygulandığı şekliyle vergiye gönüllü uyuma olan etkisini tespit etmektir. Uzlaşma müessesinin mevcut uygulamalarının vergiye gönüllü uyumuna olan etkilerini ve uygulamanın eksik yönlerinin ortaya konması ile elde edilen veriler doğrultusunda mevcut uygulamanın iyileştirilmesi için önerilerde bulunulması araştırmanın amacını teşkil etmektedir. Yapılacak olan öneriler, vergilemede etkinlik ve adaletin sağlanması ve devletin alacağını tam ve doğru bir şekilde hazineye intikalinin sağlanması yanında mükellefler arasında uygulamada kaynaklanan eşitsizliğin giderilmesine yardımcı olacaktır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Örneklemi

Araştırmanın konusu olan uzlaşma mükellef ile idarenin karşılıklı mükellefin ödeyeceği vergiyi müzakere ederek karar verdiğinden anketin her iki gruba da yapılması uygun görülmüştür. Ancak günümüzde mükelleflerin vergisel işlemleri takip etme bilgisine sahip olmamaları, vergi kanunları hakkında yeterince bilgi sahibi olmamaları ve vergi ile ilgili kayıtların tutulmasında, beyannamelerin verilmesine kadar birçok işlemin muhasebe meslek mensuplarınca yerine getirilmesinden dolayı anketin mükellef ayağı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere yapılmıştır.

Araştırmanın kapsamındaki kişileri muhasebe meslek mensupları ile Vergi Denetim Kurulu'nda daha önce uzlaşma komisyonlarında görev almış vergi müfettişleri oluşturmaktadır. Çalışmanın evreni Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ayağını uzlaşma komisyonlarında daha önce yer almış vergi müfettişleri oluşturmaktadır.

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odası'ndan alınan bilgilere göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 12.446 SMMM ve SM (ASMMMO, 2017: 73), Yeminli Mali Müşavirler Odası'na bağlı 532 YMM (AYMMO, 2017: 21) bulunmaktadır.

Örnekleme belirlemek amacıyla kasti (kararsal) örnekleme yöntemi seçilmiştir. Kasti (kararsal) örnekleme yönteminde örneği oluşturan elemanlar araştırmacının problemlerine cevap bulacağına inandığı kişilerden oluşur. Deneklerin belirlenmesindeki ölçüt araştırmacının yargısına bırakılmıştır (Altunışık vd., 2012:142).

Araştırmanın örneklem büyüklüğünün istatistiksel geçerlilik açısından ana kütlelerinin 10 milyona kadar olduğu durumlarda, %95 güven aralığında ve %5 hata payı ile ulaşılması gereken asgari örneklem büyüklüğü 384 olarak hesaplanmaktadır (Sekaran, 1992:253'ten aktaran Altunışık vd., 2012:137). Çalışmada 401 katılımcıya uygulanan anketin örneklem büyüklüğü asgari örneklem büyüklüğünün üzerinde olduğundan istatistiksel olarak nicel geçerliliği sağladığı söylenebilir. Anket uygulaması 2016-2017 yılları arasında Ankara'da faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM)'ler üzerinde gerçekleştirilmiştir.

4.4. Araştırmanın Kısıtları

Anket, zaman kısıtından ve maliyet unsurları göz önünde bulundurularak araştırmanın evreni olarak Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olan meslek mensuplarına uygulanmıştır. Vergi Denetim Kurulu'nda anket yapmak için gerekli izinler alınamadığından daha

önce Vergi Denetim Kurulu'nda görev almış ve uzlaşma komisyonlarında bulunmuş vergi müfettişleri ile mülakat yapılmıştır.

4.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde anket ve mülakat yöntemi kullanılmıştır. Anket Ankara ilinde faaliyette bulunan yeminli mali müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilere uygulanmıştır. Mülakat Vergi Denetim Kurulu'nda daha önce görev alan ve rastsal olarak seçilen 15 vergi müfettişine yapılmıştır.

4.5.1. Anket Verilerinin Değerlendirilmesi

Araştırmada verilerin elde edilmesinde kullanılan yöntemlerden biri anket yöntemidir. Anket araştırmasının evrenini Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise Ankara ilinde faaliyette bulunan yeminli mali müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilerdir. Araştırma sürecinde Ankara ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları arasında rassal olarak belirlenen 401 kişinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na bağlı 329 SMMM, 8 SM, Yeminli Mali Müşavirler Odası'na bağlı 64 YMM olmak üzere toplam 401 katılımcı anket formlarını cevaplandırmayı kabul etmişlerdir. Örneklem kapsamındaki Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olan meslek mensuplarından 401 katılımcıya uygulanan anketler kullanmaya elverişli bulunarak değerlendirmeye alınmıştır.

4.5.1.1. Anket Sorularının Hazırlanması

Anket soruları hazırlanırken vergiye gönüllü uyum sürecinde etkili olduğu düşünülen faktörler ile ilgili sorular yazın taraması sonucunda, bu konuda yazılmış makale ve tezlerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Uzlaşma müessesesi ile ilgili çalışmamız kapsamında daha önce yapılmış başka bir çalışmaya rastlanmadığından, uzlaşmaya ilişkin yazında yer alan makale, tez ve diğer çalışmalarda yer verilen tespitler dikkate alınarak ve ayrıca vergiye gönüllü uyuma ilişkin yazında yer verilen unsurlar da göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır.

Uzlaşma kurumuna neden ihtiyaç duyulduğunu ve vergi ihtilaflarının daha çok nerden kaynaklandığını tespit etmek ve bu kuruma duyulan ihtiyacın gereksinimini tespit etmek amacıyla vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebiyle ilgili sorular yine yazın taraması sonucunda oluşturulmuştur.

Anket demografik bilgiler dışında 71 sorudan oluşmaktadır. Anketin ilk 68 sorusu 5'li likert ölçeği (1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım (Fikrim Yok), 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum anlamına gelmek üzere) kullanılarak hazırlanmıştır. Anketin 69. Sorusuyla idari çözüm yollarından hangisinin mükellef tarafından daha çok tercih edildiği sorulmuş, 70. Soruyla hangi meslek grubunun uzlaşmadan daha fazla yararlandığına yönelik açık uçlu soru sorulmuştur. Anketimizin son sorusu olan 71. Soru ile de ankete katılan katılımcıların daha önce uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmadıklarını tespit etmek amacıyla evet hayır şeklinde soruya cevap vermeleri istenmiştir. Anketin son bölümünde katılımcıların kişisel ve demografik bilgilerine yer verilmiştir.

4.5.1.2. Anket Verilerinin Analizi

Veriler istatistik SPSS programında analiz edebilmek amacıyla öncelikle veri girişleri sağlanmış ve sonrasında analize başlamadan önce anket formunda yer alan soruların birbiriyle olan tutarlılığını ve ölçme yöntemi olan anketin uygulamasının güvenilir olup olmadığını tespit etmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır. Demografik faktörler ve anket sorularına verilen yanıtların yüzdelik değerlerini analiz etmek amacıyla frekans analizi uygulanmıştır. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olan meslek mensuplarının verdiği cevapların faktör analizleri sonucunda ilgili faktörler tespit edilmiştir. Tespit edilen faktörlere güvenilirlik analizi uygulanmıştır. Her faktör için ortalama ve standart sapma hesaplanmış grup ortalamalarına ve soru ortalamalarına göre yorumlanmıştır.

Ayrıca Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olan meslek mensuplarının verdiği cevaplar arasında yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, meslaki çalışma yılı, unvan gibi değişkenler açısından anlamlı bir fark olup olmadığını test etmek amacıyla faktörlere tek yönlü varyans analizi ANOVA testi uygulanmıştır. Ayrıca faktörler altında kümelenen maddelere

verilen cevaplar ile yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, mesleki çalışma yılı, unvan gibi değişkenler arasında anlamlı bir fark olup olmadığını tespit etmek amacıyla Ki-Kare testi uygulanmıştır. ANOVA ve Ki-Kare testi sonucunda istatistiksel açıdan anlamlı bulduklarımız değerlendirmeye alınıp yorumlanmıştır.

4.5.1.3. Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri

Ankete katılan katılımcıların demografik özelliklerinin yüzdeler değerleri ile sorulara verilen yanıtların yüzdeler değerleri ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Anket sonuçlarına baktığımızda ankete katılan meslek mensuplarının demografik bilgileri sayesinde katılımcıların oluşturduğu profili anlayabiliyoruz. Demografik bilgiler olarak katılımcılara cinsiyeti, ünvanı, eğitim düzeyi, yaşı, meslekte çalışma yılı gibi sorular sorulmuştur.

Tablo 4.1’de görüldüğü üzere ankete katılanların yüzde 14,2’si kadın yüzde 84,3’ü erkeklerden oluşmaktadır. 6 kişi cinsiyetiniz nedir sorusunu cevaplamamıştır.

Tablo 4.1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	%	Yaş	Frekans	%
Kadın	57	14,2	26-34 arası	57	14,2
Erkek	338	84,3	35-44 arası	141	35,2
Cevapsız	6	1,5	45-54 arası	103	25,7
Toplam	401	100	55 veya üzeri	90	22,4
Unvanınız	Frekans	%	Cevapsız	10	2,5
YMM	64	16	Toplam	401	100
SMMM	321	80	Meslekte Çalışma Yılı	Frekans	%
SM	8	2	1-5 arası	40	10
Cevapsız	8	2	6-10 arası	57	14,2
Toplam	401	100	11-15 arası	68	17
Eğitim Düzeyi	Frekans	%	16-20 arası	70	17,5
Lise	11	2,7	21 ve Üzeri	159	39,7
Ön lisans	10	2,5	Cevapsız	7	1,7
Lisans	284	70,8	Toplam	401	100
Yüksek Lisans	84	20,9			
Doktora	6	1,5			
Cevapsız	6	1,6			
Toplam	401	100			

Meslek mensuplarının ünvanına baktığımızda %16'sı Yeminli Mali Müşavir, %80'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir %2'si ise Serbest Muhasebecidir. Bu soruyu sekiz kişi cevapsız bırakmıştır. Ankete cevap veren meslek mensuplarının çoğunlukla Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirden oluşmaktadır.

Meslek mensuplarının %2,7'si lise, %2,5'ön lisans, %70,8'i lisans, %20,9'u yüksek lisans ve %1,5'i doktora mezundur. 6 kişi soruyu cevapsız bırakmıştır. Katılımcıların çoğunun lisans mezunu olduğu anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının yaş ortalamasına bakıldığında %14,2'si 26-34 arası, %35,2'si 35-44 arası, %25,7'si 45-54 arası, %22,4'ü 55 veya üzeridir. Meslek mensuplarının çoğunluğu orta yaş grubunda bulunmaktadır.

Meslek mensuplarının mesleki deneyimlerini tespit etmek amacıyla katılımcılara meslekte çalışma yılı sorusu yöneltilmiştir. Verilen cevaplara göre meslek mensuplarının 10'u 1-5 arası, %14,2'si 6-10 arası, %17'si 11-15 arası, %17,5'i 16-20 arası, %39,7'si ise 21 ve Üzeri çalışma deneyimine sahiptir. Anket sonuçlarına göre sorularımıza cevap veren katılımcıların büyük bir çoğunluğu 21 ve üzeri çalışma deneyimine sahiptir. Katılımcıların anket sorularına verdikleri cevaplara ilişkin yüzdeler de aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	%	%	%	%	%
S1. Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum	3,3	9,1	1,3	41,8	44,6
S2. Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	2,5	11,6	0,3	47,6	37,8
S3. Vergi gelirlerinin gerektiği gibi harcanmadığını düşünüyorum	3,5	12,1	12,3	32,5	38,3
S4. Az kazandıktan az, çok kazandıktan çok vergi alındığını düşünüyorum	38,5	37,3	2,0	11,8	9,3
S5. Vergi idaresinin yetersizliğinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	6,8	27,7	8,6	37,8	18,4
S6. Vergi denetimlerinin yetersizliğinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	7,6	23,7	3,8	46,1	18,4
S7. Vergi cezalarının yetersiz olmasının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	19,4	42,1	6,8	20,9	10,1
S8. Yolsuzluk haberlerinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	8,6	25,9	9,8	38,0	17,1
S9. Vergi kaçırıcıların başkalarına örnek olarak vergi kaçakçılığına neden olduklarını düşünüyorum	4,0	21,7	8,1	48,1	17,6
S10. Vergi kanunlarının vergi kaçırmaya müsait olmasının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	8,3	43,1	6,0	34,8	7,3
S11. Vergi ahlakındaki yetersizliğin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	4,0	9,1	4,8	45,3	35,3
S12. Vergi bilincindeki yetersizliğin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	3,3	14,6	3,8	48,1	29,0
S13. Vergi aflarının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	7,1	18,4	5,5	37,3	31,0
S14. Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	5,8	22,7	16,1	40,8	12,8
S15. Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin eksik beyanlarından kaynaklandığını düşünüyorum	5,0	34,3	14,6	41,8	3,5
S16. Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	4,0	25,9	9,6	45,8	13,6
S17. Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	2,3	23,2	4,5	52,9	15,9

Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri (devamı)

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
S18.Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin eğitim düzeylerinin düşük olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	6,8	36,8	9,3	33,8	12,1
S19.Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin mevzuatı bilmemesinden kaynaklandığını düşünüyorum	5,0	35,5	5,5	40,6	11,6
S20.Mükellefin uzlaşmayı daha fazla avantajlı olduğu için tercih ettiğini düşünüyorum	3,0	20,2	6,3	55,4	13,4
S21.Mükellef uzlaşmayı yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için tercih ettiğini düşünüyorum	3,5	19,6	4,0	50,4	20,2
S22.Mükellef uzlaşmayı vergi idaresinin takdir yetkisini mükellef lehine kullandığını bildiği için tercih ettiğini düşünüyorum	9,1	37,8	8,1	36,3	7,6
S23.Mükellef uzlaşmayı vergi idaresiyle sorun yaşamamak için tercih ettiğini düşünüyorum	3,0	15,9	5,0	52,9	21,2
S24.Uzlaşmada bütün mükelleflere aynı oranda indirim yapıldığını düşünüyorum	24,4	37	11,8	20,4	5,0
S25.Uzlaşmada mükellefin mali durumu dikkate alınarak indirim yapıldığını düşünüyorum	22,2	46,6	12,6	15,9	1,5
S26.Uzlaşmanın bir vergi affı olduğunu düşünüyorum	14,9	38,3	7,1	32,2	6,0
S27.Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	16,1	49,4	6,5	18,1	8,3
S28.Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	14,4	52,4	6,8	19,1	5,3
S29.Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	15,9	46,9	9,1	19,9	6,3
S30.Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	14,6	51,1	8,3	17,4	6,0
S31.Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	16,9	49,6	8,8	17,1	5,3
S32.Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	14,6	46,6	7,3	22,4	6,5
S33.Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	15,1	48,6	5,3	21,9	6,5
S34.Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum	17,9	49,1	7,6	18,6	4,8

Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri (devamı)

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
S35.Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	11,3	39,5	7,8	25,2	13,9
S36.Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	13,6	44,6	7,6	23,2	7,8
S37.Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	12,3	47,4	5,8	24,9	6,0
S38.Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	10,6	52,1	7,6	18,6	7,1
S39.Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	11,1	52,6	9,6	18,4	5,5
S40.Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	15,1	48,9	7,1	18,4	7,3
S41.Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum	14,4	47,9	7,8	20,2	6,0
S42.Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	14,6	51,4	6,5	18,9	6,0
S43.Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	14,1	50,6	5,8	19,6	5,8
S44.Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	12,1	41,3	6,5	25,9	10,6
S45.Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	13,1	42,3	13,9	19,1	7,1
S46.Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	10,1	38,5	8,1	28,7	11,3
S47.Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	12,8	33,2	6,5	31,5	11,8
S48.Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini düşünüyorum	10,1	43,1	8,3	24,9	9,3
S49.Vergi idaresi, düzenlenen raporların doğruluğuna güvenmediğinden uzlaşmada mükelleflere daha fazla ödün verdiğini düşünüyorum	15,1	43,1	11,8	20,4	6,0

Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri (devamı)

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
S50.Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum	6,3	20,2	10,8	47,1	11,3
S51.Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	4,3	17,4	9,1	53,9	11,3
S52.Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığını düşünüyorum	7,3	33,2	14,9	33,2	7,3
S53.Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	10,1	35,5	11,1	34	5,5
S54.Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	10,6	34	11,6	33,5	6
S55.Uzlaşmalarda elde edilen geri bildirimlerin, maliyeye vergi mevzuatında iyileştirmeler yapma fırsatı sunduğunu düşünüyorum	13,9	31,7	12,1	33,5	4,3
S56.Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum	6,5	26,2	11,8	44,1	7,8
S57.Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	3,3	19,4	8,6	54,7	10,3
S58.Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	2,5	21,4	10,8	51,1	9,3
S59.Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum	6,8	29,0	16,1	37,5	6,5
S60.Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	12,6	24,9	15,1	30,7	12,3
S61.Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	13,6	37,0	13,6	25,2	6,0
S62.Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	18,9	39,5	13,4	19,9	4,3
S63.Uzlaşma komisyonlarında görev alanlar, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememektedir	2,8	13,4	20,7	43,8	15,4
S64.Mükellefe uzlaşmaya başvurmayı daha çok biz önermekteyiz	4,5	12,3	8,1	49,4	21,2

Tablo 4.2: Anket Sorularına Verilen Yanıtların Yüzdeler Değerleri (devamı)

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
S65.Farklı dönemlerdeki vergi ihtilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	3,5	13,6	20,9	51,6	6,3
S66.Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	7,3	29,0	12,1	40,3	7,3
S67.Uzlaşmaya başvurmayıp, vergi mahkemesine giden mükelleflerim de vardır	4,3	12,3	10,6	56,2	13,4
S68.Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	4,5	11,6	22,4	42,6	15,6

Anket sorularının bir bölümü Türk Vergi Sistemi'nin yapısı ve vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle ilgilidir. Bu soruların değerlendirilmesi bu bölümde yapılmıştır. Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyuma etkilerine yönelik sorulara faktör analizi yapıldığından bu konudaki soruların değerlendirilmesi faktör analizi bölümünde yer yapılmıştır.

Türk Vergi Sistemi'nin yapısına göre vergi oranları yüksektir. Ankete katılan katılımcıların %86,4'ü vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmektedir. Türk Vergi Sistemi karışık bir yapıya sahiptir. Ankete katılan meslek mensuplarının %85,4'ü vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmektedir. Katılımcıların %68,8'i vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasının vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını belirtmişlerdir. Vergi kanunlarının karmaşık bir yapıya sahip olması uzlaşmaya başvuru şartları olan kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gibi durumların sıklıkla ortaya çıkmasına, vergi ihtilaflarının artmasına neden olabilir. Vergi kanunlarındaki karmaşıklığın giderilmesi mükelleflerin anlayabileceği dilde vergi kanunlarının yeniden yazılması vergi ihtilaflarının azalmasını sağlayacağı gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını da olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasında vergi mevzuatının karışık olmasının (%68,8) ve vergi mevzuatının sık sık değişmesinin (%59,4) en önemli etkenler olduğu belirtilirken ikinci etkenin %53,6 ile denetim sonucunda yapılan

tahriyatların hatalı olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Denetim sonucunda yapılan tahriyatların hatalı olduğunu düşünen mükelleflerin vergi idaresine karşı duydukları güven olumsuz olacaktır. Vergi idaresinin yaptığı tahriyatların hatalı olduğunu düşünen mükellefler vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere her zaman kuşku ile yaklaşacaklardır. Katılımcıların %45,3'ü vergi ihtilafların ortaya çıkmasının mükelleflerin eksik beyanlarından kaynaklandığını düşünmektedir.

Türk Vergi Sistemi adil bir yapıya sahip olmadığı düşünülmektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %75,8'i Türk Vergi Sistemi'nin adil olmadığını düşünmektedir. Vergi aflarının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünenlerin oranı %68,3'tür. Vergi konusunda uzman olan katılımcılar Vergi aflarının vergi kaçakçılığına neden olduğunu, vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir.

Vergi idaresinin yapısı vergi kaçakçılığını önlemede yeterli olmadığı belirtilmektedir. Vergi cezalarının vergi kaçakçılığını önlemede yeterli olduğunu düşünen (%61,5) meslek mensupları denetimlerdeki yetersizliklerin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünmektedir (%64,5). Vergi idaresinin yetersizliğinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünenlerin oranı %56,2'dir. Katılımcıların %51,4'ü vergi kanunlarının vergi kaçırmaya müsait olmadığını belirtmişlerdir.

Vergi gelirlerinin gerektiği gibi harcanmadığı düşünülmektedir. Ödenen vergilerle, faydalanılan kamu hizmetlerinin mükellef açısından eşdeğerli olmaması, vergiden kaçınmanın psikolojik nedenlerden birini oluşturmaktadır. Anket sonuçlarına göre katılımcıların %70,8'i vergi gelirlerinin gerektiği gibi harcanmadığını düşünmektedir. Yolsuzluk haberlerinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünenlerin oranı %55'tir.

Vergi ahlakındaki yetersizlik vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Vergi ahlakı mükellefin herhangi bir zorlama olmadan vergi ödeme konusundaki isteklilik ve ahlaki yükümlülükleridir. Katılımcıların %80,6'sı vergi ahlakındaki yetersizliğin vergi kaçakçılığına neden olduğunu belirtmektedir. Vergilerin amacının ve fonksiyonlarının farkında olmak olarak tanımlanan vergi bilincindeki yetersizliklerin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünenlerin oranı %77,1'dir.

Vergi mükellefleri diğer mükelleflerin de vergi ödediğine ilişkin algıya sahip olduklarında vergi uyumları artacak aksine bir durumda ise azalacaktır. Diğer mükelleflerin davranış şekilleri mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışını etkilemektedir. Meslek mensuplarının %65,7'si vergi kaçırانların başkalarına örnek olarak vergi kaçakçılığına neden olduklarını düşünmektedir.

Açık uçlu sorulardan 69. Soruda katılımcılara “*Size göre vergi ihtilafların çözümünde aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisi/hangileri mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir? Lütfen önem sırasına göre 1 ile 4 arasında (1 en çok tercih edilen) sıralayınız*” sorusu sorulmuş katılımcıların vermiş oldukları cevaplara göre mükelleflerin birinci sırada idari çözüm yollarından uzlaşmayı tercih ettikleri, ikinci sırada pişmanlık ve ıslah, üçüncü sırada cezada indirim, dördüncü sırada vergi hatalarında düzeltmeyi tercih ettiklerini belirtmişlerdir.

Açık uçlu sorulardan olan 70. soruda katılımcılara “*Mükelleflerinizden hangi meslek gurubu uzlaşmadan daha fazla yararlanmaktadır belirtiniz.*” Sorusu sorulmuş ancak katılımcıların çoğu soruya cevap vermediklerinden ve verilen cevaplar yeterli olmadığından soru değerlendirmeye alınmamıştır.

4.5.1.4. Faktör Analizi

Anketin çok fazla soruya ve çok sayıda değişkene sahip olması bu değişkenlerin yorumlanmasının kolaylaştırılmasının sağlanması için faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Faktör analizinin başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen bir addır (Altunışık vd., 2012: 263-264).

Faktör analizi, iki amaç için kullanılmaktadır. Birincisi, araştırmacının derlediği verilere keşifsel bir çalışma yaparak çok sayıda değişkenden meydana gelen veriyi, daha az sayıda değişkenle gösterilebilir hale getirmektir. Bu analize keşifsel faktör analizi (*exploratory factor analysis*) denir. Faktör analizinin diğer kullanıma amacı ise araştırmacının belirli bir örneklemeden derlediği verilerden elde ettiği gizil değişkenin yapısına ilişkin çeşitli hipotezleri test etme ve bulgularını ana kitlenin tamamına genellemektir. Bu amaçla kullanılan faktör analizine

doğrulayıcı faktör analizi(*confirmatory factor analysis*) adı verilir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 395-396)

Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar Korelasyon Matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasında olduğunda mükemmel, 0,8 ile 0,89 arasında olduğunda çok iyi, 0,7 ile 0,79 arasında olduğunda iyi, 0,6 ile 0,69 arasında olduğunda orta 0,5 ile 0,59 arasında olduğunda zayıf ve 0,5'in altında olduğunda veri setinin faktör analizi için uygun olmadığını göstermektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 403).

Tablo 4.3: KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	0,927	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	10271,442
	df	820
	Sig.	0,000

Bu çalışmada elde edilen test sonuçlarına göre KMO testi, 0,927; Bartlett's küresellik testi ($\chi^2=10271,442$, $p<0,000$) olarak tespit edilmiş olup, bu sonuçlara göre veri setinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmada uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumu ile ilgili 56 soru açıklayıcı faktör analizi ile analiz edilmiştir. Anket formunda yer alan ve vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle ilgili olan sorular faktör analizinde dikkate alınmamıştır. Faktörler belirlenirken bazı soruların, gerek ilgili faktörlerde boyutlanmayıp tek boyutta kaldığı, düşük ortak varyansa sahip olduğu veya birden fazla boyut içerisinde yakın faktör yüküne sahip olmaları, yüklendikleri faktörle uyum içinde olmamaları nedeniyle modelden çıkarılmıştır. Sonuç olarak geriye kalan 41 konu değerlendirmeye alınmıştır.

Her ne kadar KMO değeri genel olarak faktör analizinin veri setine uygun olduğuna işaret etse de, herbir değişkenin toplam çözüme katlı sağlayıp sağlamadığı veya önerilen çözüm üzerinde bozucu etkiye sahip olup olmadığının incelenmesi için Anti-image korelasyonunun incelenmesi gerekir. Anti-image korelasyonu 0,50'den küçük olmamalıdır (Altunışık vd., 2012:294). Aşağıdaki tabloda

görüldüğü gibi analize dâhil edilen soruların MSA değerlerinin 0.50'den büyük olduğu görülmektedir.

Tablo 4.4: MSA Değerleri

Değişken	MSA	Değişken	MSA	Değişken	MSA
S2	557	S37	942	S52	885
S14	579	S38	952	S53	822
S16	537	S39	954	S54	791
S17	588	S40	960	S56	788
S27	962	S41	951	S57	588
S28	959	S42	932	S58	588
S29	975	S43	942	S59	874
S30	947	S44	972	S60	662
S31	951	S45	947	S61	665
S32	944	S46	964	S62	737
S33	934	S47	968	S65	628
S34	982	S48	964	S66	650
S35	975	S50	843	S68	612
S36	953	S51	814		

Faktör analizi yapılırken temel bileşenler yöntemi ile rotasyonda Kaiser normalizasyonlu varimax dik döndürme metodu kullanılmıştır.

Tablo 4.5: Faktör Analizi İle Açıklanan Toplam Varyans

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	14,896	36,331	36,331	14,896	36,331	36,331	14,507	35,384	35,384
2	4,007	9,774	46,105	4,007	9,774	46,105	3,982	9,712	45,096
3	2,385	5,817	51,921	2,385	5,817	51,921	2,312	5,639	50,735
4	2,019	4,925	56,847	2,019	4,925	56,847	1,999	4,875	55,609
5	1,891	4,613	61,459	1,891	4,613	61,459	1,960	4,781	60,390
6	1,171	2,857	64,316	1,171	2,857	64,316	1,524	3,717	64,107
7	1,106	2,696	67,013	1,106	2,696	67,013	1,192	2,906	67,013
8	,994	2,424	69,437						
9	,923	2,252	71,689						
10	,862	2,102	73,792						
11	,812	1,980	75,772						
12	,757	1,847	77,619						
13	,737	1,798	79,417						
14	,670	1,635	81,052						
15	,597	1,456	82,508						
16	,564	1,376	83,883						
17	,505	1,233	85,116						
18	,491	1,198	86,314						
19	,451	1,099	87,413						
20	,421	1,026	88,439						
21	,403	,983	89,422						
22	,382	,931	90,353						
23	,371	,904	91,257						
24	,357	,870	92,127						
25	,319	,778	92,905						
26	,302	,735	93,640						
27	,288	,702	94,343						
28	,273	,666	95,009						
29	,258	,628	95,637						
30	,251	,612	96,248						
31	,222	,541	96,789						
32	,215	,525	97,315						
33	,195	,475	97,790						
34	,176	,430	98,220						
35	,156	,380	98,599						
36	,125	,304	98,904						
37	,105	,256	99,160						
38	,098	,238	99,398						
39	,090	,221	99,619						
40	,084	,205	99,824						
41	,072	,176	100,000						

Varimax dik döndürme metodu sonucunda 41 değişkenin toplam varyansın % 67,013'ünü açıkladığı ve öz değeri 1'den büyük 7 faktör altında toplandığı görülmüştür. Ancak yedinci faktör altında kümelenen maddelerin aynı zamanda diğer faktörler içinde de kümelendiği belirlenmiştir. Bir maddenin bir faktörde gösterilebilmesi için 0,40 ve daha büyük faktör yüküne sahip olması ve maddelerin buldukları faktördeki yük değerleri ile diğer faktörlerdeki yük değerleri arasındaki fark 0,10 ve daha yukarı olması gerekmektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014:407). Yedinci faktör altında yer alan maddelerin belitmiş olduğumuz şartları sağlamadığından yedinci faktördeki maddeler çıkartılarak öz değeri birden fazla olan altı faktör dikkate alınmıştır.

Birinci faktör toplam içinde 14,896 ile % 36,331 varyansa sahip olduğu, ikinci faktör 4,007 öz değer ile %9,774 varyansa, üçüncü faktör 2,385 öz değer ile %5,817 varyansa, dördüncü faktör 2,019 öz değer ile %4,925 varyansa, beşinci faktör 1,891 öz değer ile %4,613 varyansa, altıncı faktör 1,171 öz değer %2,857 varyansa, yedinci faktör 1,106 öz değer ile %2,696 varyansa sahip olduğu belirlenmiştir. Altı faktör altında kümelenen maddelerin dağılımı aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 4.6: Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	0,877	-,033	,023	,070	,035	-,067	-,225
Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	0,870	-,004	,062	,029	-,003	-,057	-,209
Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	0,870	-,066	,002	,069	-,006	-,044	-,118
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,867	-,089	-,018	,004	,016	-,028	-,214
Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	0,859	-,030	-,002	,009	,042	,006	,142
Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	0,854	,009	,117	,051	-,007	,023	-,023
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,852	-,109	,035	,000	,013	,078	,197
Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum	0,848	-,005	,168	,091	,031	,007	-,016
Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	0,847	-,090	,022	,046	,047	-,073	-,209

Tablo 4.6: Faktör Analizi Sonuçları (devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum	0,839	-,082	,044	-,057	,002	-,042	,021
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,834	-,125	,065	,047	,056	,035	,179
Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	0,816	-,019	,041	,055	,030	,008	-,279
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,806	-,011	,183	,056	-,056	-,025	,032
Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	0,805	,028	-,012	,038	,015	-,030	,137
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,796	-,039	,142	,035	-,061	-,068	,051
Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	0,797	-,072	,147	,078	,040	,056	,061
Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	0,755	-,026	,016	,019	,016	,086	,067
Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	0,750	-,147	-,070	-,065	,024	,091	,121
Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	0,730	-,124	,051	,042	,065	,068	,387
Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	0,729	-,144	,069	,014	,018	,024	,368
Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	0,658	-,006	,006	,077	,001	-,062	,382
Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini düşünüyorum	0,636	-,021	-,007	,026	,093	,150	,434
Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum	-,124	0,773	,080	,056	-,056	-,053	,048
Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefinin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığını düşünüyorum	-,217	0,759	,024	,106	,045	,034	-,159
Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	-,043	0,734	,100	-,041	-,080	-,112	,161
Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	,011	0,728	,007	,080	,047	,003	-,008
Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum	-,034	0,721	-,018	,057	,071	-,006	-,026

Tablo 4.6: Faktör Analizi Sonuçları (devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	-,006	0,700	,010	,022	-,025	,072	-,097
Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum	-,116	0,679	-,019	-,045	,120	-,061	,021
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,144	,066	0,904	-,012	,018	,025	-,024
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,177	,108	0,828	-,083	,089	-,059	,104
Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,107	-,009	0,779	,076	-,012	,299	-,063
Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	,107	,042	,068	0,875	,039	-,003	,074
Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	,112	,009	-,017	0,867	-,013	,023	,074
Farklı dönemlerdeki vergi itilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	,038	,209	-,089	0,518	-,019	,122	-,180
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,068	,101	,093	,016	0,850	,058	,059
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	,019	,114	,048	,001	0,794	,038	-,003
Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	,020	-,087	-,046	,004	0,667	,094	-,018
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,018	,151	,036	-,101	,280	0,732	-,060
Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	-,038	-,167	,087	,042	-,041	0,685	-,027
Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	,018	-,051	,074	,321	,072	0,536	,165

Tablo 4.7’da faktör analizinin son hali yer almaktadır. Birinci faktörü oluşturan göstergeler 0,633 ile 0,877 değerleri arasında, ikinci faktör 0,676 ile 0,758 arasında, üçüncü faktör 0,778 ile 0,904 arasında, dördüncü faktör 0,519 ile 0,876 arasında, beşinci faktör 0,666 ile 0,850 arasında ve altıncı faktörü oluşturan göstergeler 0,540 ile 0,732 değerleri arasında olmak üzere faktör yükü yüklenmiştir.

Tablo 4.7: Faktör Analizi Genel Sonuçları

Faktör 1:Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	Faktör Yüğü
S31.Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	0,877
S29.Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	0,870
S32.Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	0,870
S30.Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,867
S37.Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	0,859
S40.Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	0,854
S38.Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,852
S41.Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum	0,848
S33.Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	0,847
S34.Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum	0,839
S39.Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,834
S28.Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	0,816
S43.Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,806
S36.Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	0,805
S42.Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,796
S44.Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	0,797
S27.Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	0,755
S35.Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	0,750
S47.Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	0,730
S46.Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	0,729
S45.Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	0,658
S48.Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyali verdiğini düşünüyorum	0,636
Faktör 2: Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	Faktör Yüğü
S59.Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum	0,773
S52.Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefinin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığını düşünüyorum	0,759
S53.Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	0,734
S51.Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	0,728
S56.Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum	0,721
S54.Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	0,700
S50.Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum	0,679

Tablo 4.7: Faktör Analizi Genel Sonuçları (devamı)

Faktör 3:Uzlaşmanın Saydamlığı	Faktör Yüğü
S61.Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	0,904
S62.Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	0,828
S60.Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	0,779
Faktör 4: Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	Faktör Yüğü
S58.Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	0,875
S57.Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	0,867
S65.Farklı dönemlerdeki vergi itilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	0,518
Faktör 5: Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	Faktör Yüğü
S17.Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	0,850
S16.Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	0,794
S2.Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	0,667
Faktör 6: Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	Faktör Yüğü
S14.Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	0,732
S68.Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	0,685
S66.Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	0,536

Tabloda yer alan faktör analizi sonuçlarına göre;

- İlk faktör Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri ile ilgili olup 22 maddeyi kapsamaktadır.

-İkinci faktör Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri ile ilgili olup 7 maddeyi kapsamaktadır.

-Üçüncü faktör Uzlaşmanın Şeffaflığı ile ilgili olup 3 maddeyi kapsamaktadır

-Dördüncü faktör Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı ile ilgili olup 3 maddeyi kapsamaktadır.

-Beşinci faktör Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri ile ilgili olup 3 maddeyi kapsamaktadır.

-Altıncı faktör Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı ile ilgili olup 3 maddeyi kapsamaktadır.

4.5.1.5. Faktörlerin Güvenirlilik Analizi Sonuçları

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktörlerin sahip olduğu maddelere uygulanan Cronbach's Alpha güvenirlilik analizi sonuçlarına göre;

Tablo 4.8: Faktörlerin Güvenirlilik Analizi Sonuçları

	Faktör	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Katsayısı
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	22	0,974
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	7	0,853
3	Uzlaşmanın Şeffaflığı	3	0,843
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3	0,690
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3	0,694
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3	0,446

Cronbach's Alpha Katsayısı 0,40<ise ölçek güvenilir değildir. 0,60<güvenirliliği düşük, 0,80< ölçek güvenirliliği kabul edilebilir seviyede 1,00< ise ölçek güvenirliliği yüksektir (İslamoğlu ve Alınacak, 2014:283).

Güvenirlilik analizi sonuçlarına göre Cronbach's Alpha Katsayısı (alfa) 0,927 olduğundan ölçeğin yüksek güvenirliliğe sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Güvenirlilik analizine faktör bazında bakıldığında Cronbach's Alpha Katsayısının 0,446 ile 0,974 arasında değerler aldığı görülmektedir. Bu sonuçlarla altıncı faktörün güvenirliliğinin düşüklüğünün farkında olmakla birlikte her bir faktörün güvenirliliğinin kabul edilebilir seviyede olduğu anlaşılmaktadır.

4.5.1.6. Faktörlerin Anova Testi Analiz Sonuçları

Bu bölümde öncelikle faktörlere ait ortalamalar ve bu faktörlerde yer alan maddelerin ortalamalarına yer verilmiştir. Devamında meslek mensuplarının uzlaşma müessesine yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvanınız, eğitim düzeyiniz, yaşınız, meslekte çalışma yılınız gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla toplanan verilere Anova Testi uygulanmıştır.

4.5.1.6.1. Faktörlere Ait Ortalamalar ve Standart Sapmalar

Faktörlere ait ortalamalar ve standart sapmalar tablo 4.9’da gösterilmiştir.

Tablo 4.9: Faktörlere İlişkin Ortalamalar ve Standart Sapmalar

		Ort.	S.S.
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	2,6147	1,18249
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	3,1395	1,13209
3	Uzlaşmanın Saydamlığı	2,7487	1,20293
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3,4747	1,00040
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3,6779	1,08436
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3,3337	1,11074

Ölçek:1=Kesinlikle Katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Kararsızım (Fikrim Yok) 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle Katılıyorum.

Daha önce ele alındığı üzere vergi uyumu, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlüklerini zamanında, yürürlükteki mevzuata uygun olarak yerine getirmesi olup, bu çalışma kapsamında da uzlaşmanın vergi ödevlerini zamanında yerine getirilmesinde mükellefleri olumsuz etkileyip etkilemediğinin tespiti amaçlanmıştır. Bu anlamda, uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,6147 olduğu ve standart sapmasının ise 1,18249 olarak tespit edilmiştir. Sorulara verilen yanıtların ortalamaları birbirine yakın olup, ortalaması yüksek olan soruların genellikle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı konusundaki sorulardan oluştuğu gözlenmektedir. Katılımcıların uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri konusunda verilen yanıtların ortalamaları düşük kalırken verginin pazarlık konusu yapılması, mükellefler arasında eşitsizlik yaratması konusunda verilen cevapların ortalamalarının yüksek olduğu görülmektedir.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerden *Uzlaşma müessesesinin ‘zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum’ düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 2,8135’dir. Bu düşüncedeki bir mükellef vergiye gönüllü uyumu sağlamada zorlanabilir. Uzlaşma ile tahakkuk eden vergi ve cezadan indirim yapılacağını bilen mükellefler elde ettikleri gelirlerini kayıt dışı bırakmalarına neden olabilecektir. Rasyonel düşünen

mükellefler vergi planlaması yaparken bu durumu dikkate alarak kayıtdışında kalabilirler.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerden ortalaması yüksek olan bir diğer soru *Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum* sorusudur. *Bu sorunun ortalaması 2,9028*'dir. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflerin uzlaşmadan yararlanma haklarının bulunmaması uzlaşmadan yararlanan mükelleflerle uzlaşmadan yararlanamayan mükellefler arasında da eşitsizlik yaratmaktadır. İdarenin kendilerine eşit davranmadığını bazı mükelleflere ayrıcalıklı davrandığını düşünen mükellefler vergilerini zamanında beyan etme konusunda isteksiz davranacaklardır. Diğer mükelleflerin gelirlerini zamanında beyan etmemelerinden dolayı cezalandırılmadığını aksine onlara vergi ve cezada indirim yapıldığını düşünen mükellefler vergi idaresine güven duymamalarına neden olabilir. Vergi idaresine güven duymayan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenecektir.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerden ortalaması yüksek olan sorulardan biri de *Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum* sorusudur. Katılımcılar bu soruya 2,9635 ortalamayla katılmışlardır. Vergi, devletin hükümlerine dayanarak kamu giderlerini finanse etmek için vatandaşlarından mali güçlerine göre karşılıksız olarak ve belirli kurallar dâhilinde alınması gereken kanuni ve cebri parasal yükümlülüklerdir. Verginin tanımına göre vergi kanunlarına göre tarh edilen bir verginin tahakkuk ettirilerek mükelleften talep edilmesi gerekmektedir. Ancak uzlaşmada mükelleflerin vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve cezada anlaşması vergiyi cebri olarak alınan bir yükümlülük olmaktan çıkararak vergiyi pazarlık konusu yaptığı izlenimi yaratmaktadır. Vergisini zamanında ödemeyen mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi vergi idaresiyle pazarlık yaparak belirlediğini düşünen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenecektir. Zamanında, vergi kanunlarına uygun, doğru olarak beyanda bulunmak isteyen mükelleflerin idarenin tahakkuk edecek vergide pazarlık yaptığını düşünmesi mükellefin zamanında ve doğru biçimde beyanda bulunmasını olumsuz yönde etkileyecektir.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen sorulardan biri olan *Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 2,9276'dır. Katılımcılar uzlaşmanın mükellefler arasında eşitsizlik yarattığını düşünmektedir. Vergi idaresinin uzlaşmaya katılan mükelleflere eşit davranmaması, uzlaşmaya katılmayan mükelleflerin aynı haklara sahip olmaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi idaresinin bazı mükelleflere ayrıcalıklı davrandığını düşünen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları olumsuz yönde etkilenecektir.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerden biri olan *Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum* sorusuna verilen cevapların ortalaması 2,6361'dir. Katılımcılar uzlaşmada yapılan vergi indirimlerinin denetim elemanlarının motivasyonunu kırmadığını düşünmektedir. Katılımcıların YMM, SMMM ve SM olması ve vergi incelemesine yetkili kişiler olmaması bu konuda verilen yanıtların ortalamalarının düşük kalmasına sebep olduğu düşünülmektedir.

Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum sorusuna verilen cevapların ortalaması 2,6589'dır. Katılımcılar uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmadığını düşünmektedir. Uzlaşmanın vergi cezalarını ortadan kaldırdığı fikrine katılmayan meslek mensuplarının uzlaşma gerçekleşikten sonra hesaplanan ve verginin zamanında ödenmediğinden dolayı tahakkuk eden gecikme bedellerini ceza olarak algılamasından kaynaklanabilir. Oysaki gecikme bedelleri ceza değil mükellefin zamanında vergi dairesine ödemediği vergilerin bedelleridir.

Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,1395 standart sapması 1,13209'dur. *Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,0809'dır. Katılımcıların çoğunluğu uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrının olumlu yönde değiştiğini düşünmektedir. Bu durum vergiye gönüllü uyumu olmayan, vergi incelemesi sonuçlarında herhangi bir hata olduğunu düşünmeyen vergi mükellefleri

için uzlaşma sonucunda idarenin mükellef lehine yaptığı vergi ve ceza indirimlerinden dolayı mükellefin Gelir İdaresi'yle barışması, Gelir İdaresi'ne karşı tavırlarının olumlu yönde değişmesi söz konusu olabilir. Ancak yapılan vergi incelemesinin hatalı olduğunu vergi idaresiyle anlaşmaması halinde idarenin kendisini sürekli denetleyeceğini, idareyle yaşadığı ihtilafın vergi mahkemelerinde hemen çözülmeyerek sürüncemede kalacağını düşünen ve bu nedenden dolayı psikolojik olarak rahatsız olacak olan mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumsuz yönde olacaktır.

Nitekim Anketin 21. Sorusunda katılımcılara *Mükellef uzlaşmayı yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için tercih ettiğini düşünüyorum* sorusu yöneltilmiş, katılımcıların ortalama 3,6505'i mükellefin uzlaşmayı tercih etmesinin en önemli nedenlerinden birinin vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için tercih ettiğini düşünmektedir. Mükellefin vergi sorunlarının mahkemelerde hızla çözülmemesi sonucunda psikolojik olarak rahatsızlık duyması mükellefin uzlaşmayı tercih etmesine neden olmaktadır. İdarenin mükellefin bu durumundan yararlanarak mükellefle pazarlık yapması ya da hükümlerle gücünü kullanarak tek taraflı mükellefe bir teklifte bulunarak mükellefle uzlaşması mükelleften yersiz bir şekilde vergi alınmasına neden olabileceği gibi alınması gereken bir verginin alınmamasına da neden olabilir.

Yine Anketin 23. Sorusu olan *Mükellef uzlaşmayı vergi idaresiyle sorun yaşamamak için tercih ettiğini düşünüyorum* sorusuna cevap verenlerin ortalama 3,7481'i mükellefin vergi idaresiyle sorun yaşamamak için uzlaşmayı tercih ettiğini belirtmiştir. İdarenin mükellef üzerindeki baskısı mükellefin uzlaşmayı tercih ederek idareyle bir an önce barışmak istemektedir. Vergi kanunlarına yeterince nüfuz edemediğinden dolayı vergi ziya-ına neden olan mükellefler için bu durum söz konusu olabileceği gibi bilerek vergi ziya-ına neden olan mükellefler de uzlaşma kurumunu kullanarak bu kurumu suiistimal edebilirler.

Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefinin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,0000'dir. Katılımcıların yarısı vergi idaresi ile mükelleflerin birbirlerine karşı olan güveni arttırdığını düşünmektedir. Katılımcıların çoğunluğunun uzlaşmanın mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık yarattığını (ortalama 3,5234), Gelir İdaresi ile

mükellefin barışmasını sağladığını (ortalama 3,3838) düşünmesine rağmen Gelir İdaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenlerini artırma konusunda düşünen katılımcıların oranı daha düşük oranda kalmıştır.

Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,2047'dir. Katılımcıların çoğunluğu uzlaşma ile vergi idaresinin işletmenin devamına fırsat verdiğini düşünmektedir. Ancak anketin 25. Sorusuyla uzlaşmada indirim yapılırken mükellefin mali durumunun dikkate alınıp alınmadığı konusunda katılımcılara *uzlaşmada mükellefin mali durumu dikkate alınarak indirim yapıldığını düşünüyorum* sorusu sorulmuş katılımcıların ortalama 2,2652'si uzlaşmada mükellefin mali durumu dikkate alınarak indirim yapıldığını belirtmiştir. Uzlaşma komisyonlarında mükellefin mali durumunun dikkate alınmadan indirim yapılması idarenin işletmelerin devamlılığının sağlanarak gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarının kayıt altına alınabilmesinin sağlanması gibi bir kaygılarının olmadığı anlaşılmaktadır.

Ayrıca *Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum* sorusuna verilen cevapların ortalaması 2,8831'dir. Katılımcılar uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bulma düşüncesine katılmamaktadır. *Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 2,9008'dir. Uzlaşmaya başvuru koşullarından en önemlisi ve genellikle mükellefler tarafından da başvuru koşullarının gerekçesini oluşturan mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememesidir. Uzlaşma kurumunun mükellefler açısından en önemli faydalarından biri mükellefin denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı vermesidir. Katılımcılara göre uzlaşma komisyonları bu konuda mükellefe fazla bir fayda sağlamamaktadır.

Uzlaşmanın Saydamlığı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,7487 standart sapması 1,20293'tür. Türk Dil Kurumu'na göre saydamlık (TDK, 2017) Açık seçik, belirgin anlamına gelmektedir. Uzlaşmanın saydam olup olmadığını tespit etmek amacıyla katılımcılara yöneltilmiş olduğumuz soruların

ortalamalarına bakıldığında uzlaşma komisyonlarının mükellefe davranışlarında açıklık bulunmadığı uzlaşma komisyonlarının mükelleflere eşit davranmadıkları ve kararlarında hangi kriterleri göz önünde bulundurduklarının net olmadığı anlaşılmaktadır. *Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 2,7120'tür. *Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 2,4870 iken *Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,0470'dir. Verilen cevapların ortalamalarına bakıldığında katılımcıların merkezi uzlaşma komisyonunun diğer komisyonlara göre vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yaptığını daha fazla düşünmektedirler.

Uzlaşma kurumunun şeffaflığına yönelik olarak katılımcılara sormuş olduğumuz ve faktör analizinde yer almayan *uzlaşmada bütün mükelleflere aynı oranda indirim yapıldığını düşünüyorum* sorusuna katılımcıların ortalama 2,4394'ü katıldıklarını belirtmişlerdir. Yine Anketin 63. Sorusuyla *Uzlaşma komisyonlarında görev alanlar, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememektedir* sorusuna katılımcıların ortalama 3,5688'i uzlaşma komisyonlarında görev alanların denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istemediklerini belirtmişlerdir.

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı faktörüne verilen cevapların ortalamaları 3,4747'dir. Katılımcılar mükelleflerin uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünmektedirler. Faktörde yer alan *Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,4514'dir. Katılımcılar mükelleflerin uzlaşma ile kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu belirtmektedirler.

Yine aynı faktör altında yer alan *mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,5143'dir. Katılımcılar

mükelleflerin denetim sonucunda tahakkuk edecek cezada indirim yapılacağından haberdar olduklarını belirtmişlerdir.

Aynı faktör altında yer alan *farklı dönemlerdeki vergi itilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur* sorusuna verilen cevapların ortalaması 3,4583'dir. Meslek mensuplarının muhasebe kayıtlarını yaptıkları mükelleflerin birden fazla uzlaşmadan yararlandıklarını belirtmişlerdir. Elde edilen bu sonuçlar, uzlaşma tecrübesi olan mükelleflerin uzlaşmayı alışkanlık haline getirebildikleri şeklinde yorumlanabilir.

Faktör analizinde yer almayan sorulardan *mükellefin uzlaşmayı daha fazla avantajlı olduğu için tercih ettiğini düşünüyorum* sorusuna katılımcıların ortalama 3,5685'i mükellefin uzlaşmayı daha fazla avantajlı olduğu için tercih ettiğini düşünmektedir. Uzlaşma ile vergi cezasında indirim yapılacağından haberdar olan ve uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı faydaların farkında olan mükelleflerin vergi planlaması yaparken bu durumu göz önünde bulundurarak hareket edecektir. Yapılan indirimin vergi idaresi tarafından yapıldığını düşünen mükellefin bunu bir hak olarak algılaması vergi beyanını vergi mevzuatına uygun olarak zamanında vermesini olumsuz yönde etkileyen bir faktör olacaktır. Uzlaşmada yararlanmada herhangi bir sınırın olmaması ve birden fazla uzlaşmada yararlanmanın kesilen cezalarda yapılacak indirimleri etkilememesi uzlaşmayı daha avantajlı hale getirmektedir.

Faktör analizinde yer almayan 22. Soruda katılımcılara uzlaşmada idareye geniş takdir yetkisi verildiğinden idarenin bu yetkisini mükellef lehine kullanıp kullanmadığı sorulmuştur. *Mükellef uzlaşmayı vergi idaresinin takdir yetkisini mükellef lehine kullandığını bildiği için tercih ettiğini düşünüyorum* sorusuna katılımcıların ortalama 2,9571'i vergi idaresinin takdir yetkisini mükellef lehine kullandığı düşüncesindedir. Uzlaşmayı bilen mükelleflerin yakalanmam yakalanırsam da uzlaşmayla nasıl olsa vergi cezaları silinmektedir vergi aslında da indirim yapılmaktadır düşüncesinin hâkim olması mükellefin, gelir beyanında bulunurken daha rahat hareket ederek zamanaşımı süresini de göz önünde bulundurarak gelirlerinin bir bölümünü kayıt dışında bırakabilecektir.

Uzlaşmanın neden olduğu bu suiistimali ortadan kaldırmak ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için uzlaşmada birden fazla yararlanan mükelleflerle ilk defa yararlanan mükellefler arasında ayrıma fırsat vermeyecek şekilde, uzlaşmayı bir alışkanlık haline getirmekten vaz geçirecek düzenlemelere başvurulabilir. Uzlaşmada birden fazla yararlanan mükelleflere vergi cezalarında ve vergi aslında indirim yapılırken bu hususun dikkate alınarak işlem yapılması, belli bir sayıdan sonra mükellefe uzlaşmadan yararlanma hakkının verilmemesi bu suiistimleri ortadan kaldıracaktır. Bu düzenleme aynı zamanda mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında etkili bir yaptırım olacaktır.

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,6779 standart sapması 1,08436'dır. Faktörde yer alan vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünen katılımcıların oranı 4,0627'dir. Katılımcıların büyük bir bölümü vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmektedir. *Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,5722'dir. Katılımcıların çoğunluğu vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin mevzuatın karışık olmasından kaynaklandığını düşünmektedir. Yine benzer bir soru olan Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünenlerin oranı 3,3990'dir.

Bu sonuçlarla katılımcılar vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasının en önemli nedeninin vergi mevzuatından kaynaklandığını düşünmektedir. Uzlaşmaya başvuru şartlarından olan vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememek veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının ortaya çıkması karmaşık olan bir vergi sisteminin doğal bir sonucu olduğu belirtilebilir. Çünkü karmaşık bir vergi sisteminde hem mükellefler hem de kanun uygulayıcıları kanunları yanlış yorumlayarak ihtilafa neden olabilirler.

Uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,3337 standart sapması 1,11074'dir. Faktörde yer alan *vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,3308'dir. Katılımcılar vergi ihtilaflarının çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan hatalı tarhiyatlarda kaynaklandığını düşünmektedir. Denetim sonucunda yapılan

tarhiyatların hatalı olduğunu düşünen mükelleflerin vergi idaresine karşı duydukları güveni olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi idaresinin yaptığı tarhiyatların hatalı olduğunu düşünen mükellefler vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere her zaman kuşku ile yaklaşacaklardır.

Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur sorusuna verilen cevapların ortalaması 3,5452'dir. Yani meslek mensuplarının kayıtlarını yaptıkları mükellefleri arasında gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerinden davayı kazananların olduğunu belirtmişlerdir. Gelir İdaresi'yle uzlaşmayarak Vergi Mahkemesi'nde davayı kazanan mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumsuz olacak; mükelleflerin vergi idaresince yapılan işlemlere de güvensizliğe sebep olabilecektir. Vergi idaresine güven sorunu yaşayan mükellefin ise vergiye gönüllü uyum sağlamasının beklenmesi pek de rasyonel olmayacağı düşünülmektedir.

Yine bu faktör altında kümelenen maddelerden biri olan *uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur* sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,1250'dir. Kendisini haklı gören idarenin yaptığı tarhiyatın hatalı olduğunu düşünen mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumsuz olacaktır.

Mükellefin Gelir İdaresi'ne güven duyması mükellefin vergi uyumunu arttıracaktır. Kendisine haksızlık yapıldığını düşünen mükelleflerin vergi uyumu olumsuz yönde etkilenecektir. Uzlaşma sonucunda haksızlığa uğradığını kendisinden yersiz vergi alındığını düşünen mükelleflerin Gelir İdaresi'ne güveni kalmayacağı gibi idarenin taraf olduğu idari çözüm yollarına başvurmada da tereddüt yaşayacaktır. İdari çözüm yollarına başvurmada tereddüt yaşayan mükellef Vergi Mahkemelerini daha fazla tercih edecektir.

Faktör analizinde yer almayan idari çözüm yollarına başvurmadan yargıya başvuran mükelleflerin olup olmadığını tespit etmek amacıyla katılımcılara *uzlaşmaya başvurmayıp, vergi mahkemesine giden mükelleflerim de vardır* sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların ortalama 3,6443'ü uzlaşmaya başvurmadan Vergi Mahkemesi'ne giden mükelleflerinin olduğunu belirtmişlerdir. Uzlaşma sonucunda düzenlenen uzlaşma tutanakları kesindir. Üzerinde uzlaşılan ya da tutanakla tespit

edilen konularla ilgili dava açılmaz ve hiçbir yere şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşma sonuçlarının kesin olması, uzlaşılan vergilerde Vergi Mahkemesi'ne dava açılmaması kendisini haklı gören ve vergi inceleme raporunun hatalı olduğunu düşünen mükelleflerin uzlaşmaya gitmeyerek Vergi Mahkemesi'ne başvurmalarına neden olmaktadır. Çünkü uzlaşmada doğruluğu idare tarafından kabul edilen vergi inceleme raporuyla tarh edilen vergi cezalarında ve bazı uzlaşma komisyonlarında vergi aslında indirim yapılmaktadır. Mükellefin Vergi Mahkemesine gitmesi durumunda mevzuata uygun olarak düzenlenmeyen vergi inceleme raporlarının önermiş oldukları verginin tamamı mahkeme tarafından terkin edilebilmektedir.

4.5.1.6.2. Faktör Bazında Anova Testi Sonuçları

Bu bölümde faktörlere meslek mensuplarının uzlaşmaya yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvanınız, eğitim düzeyiniz, yaşınız, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla verilere ANOVA testi uygulanmıştır. ANOVA testi incelenen bir metrik değişken açısından bağımsız üç ya da daha fazla grup arasında anlamlı bir fark olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan testtir (İslamoğlu ve Alınacak, 2014:312).

Tablo 4.10: Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü İle Ünvanı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	63	3,2063	0,95119	0,001
SMMM	307	2,6580	1,05061	
SM	8	2,7917	1,00692	

Uzlaşmanın saydamlığı faktörüne unvan değişkeninin anlamlı bir etkisinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda unvan değişkeninin bu faktör üzerinde anlamlı bir farklılığının olduğu saptanmıştır ($p=0,001$; $p<0,05$). Analiz sonuçlarına göre Yeminli Mali Müşavirler (YMM) diğer unvanlara göre komisyonların aldıkları kararlar arasında farklılıkların olduğunu daha fazla düşünmektedir.

Tablo 4.11: Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü İle Eğitim Düzeyi Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi

Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	S.S.	P
Lise	11	2,7879	1,13796	0,037
Ön lisans	9	2,8519	1,06863	
Lisans	275	2,6473	1,05584	
Yüksek Lisans	79	3,0169	0,99127	
Doktora	5	3,4667	0,69121	

Eğitim değişkeninin bu faktör üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda anlamlı bir etki tespit edilmiştir ($p=,037$; $p<0,05$). Doktora mezunları komisyonların mükelleflere yaklaşımında farklılıkların daha fazla olduğunu düşünürken, lisans mezunları bu düşünceye diğerlerine oranla daha az katılmaktadır.

Tablo 4.12: Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında Olup Olmadığı Faktörü İle Cinsiyet Değişkeni Arasındaki İlişki t testi

Cinsiyet	N	Ortalama	S.S.	df	P
Kadın	52	3,2436	0,84821	376	0,024
Erkek	326	3,5072	0,76847		

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü altında kümelenen maddelere verilen cevapların katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ($p=,024$; $p<0,05$). Erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre mükellefin uzlaşmanın farkında olduğunu daha fazla düşünmektedir.

Tablo 4.13: Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü İle Ünvan Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi

Ünvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	62	3,7796	0,70889	0,003
SMMM	306	3,4063	0,78379	
SM	8	3,4583	0,94176	

Ünvan değişkenine göre yapılan analiz sonucunda mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olup olmadığı faktörü altında yer alan maddelere verilen cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür ($p=,003$; $p<0,05$). YMM'lerin mükelleflerin uzlaşmanın avantajlarının farkında olduğunu daha fazla düşünürken SMMM'ler bu düşünceye daha az katılmaktadırlar. YMM'ler büyük

ölçekli işletmelerin tam tasdik raporlarını düzenleyen, onlara vergi konusunda danışmanlık yapan kişilerdir. YMM'lerin SMMM ve SM'lere göre mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olduğunu düşünmesi bu açıdan değerlendirilebilir. Ayrıca büyük ölçekli işletmelerin neden olacağı vergi kaybı daha yüksektir. Bu şirketlerin ileride ortaya çıkabilecek vergi cezalarından nasıl kurtulabileceklerini bilmeleri ve ona göre hareket etmeleri vergi kanunlarını bilmelerini gerektirmektedir.

Tablo 4.14: Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörü İle Meslekte Çalışma Yılı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi

Meslekte Çalışma Yılı	N	Ortalama	S.S.	P
1-5 arası	39	3,5385	0,73196	0,039
6-10 arası	57	3,6374	0,80495	
11-15 arası	65	3,5795	0,92285	
16-20 arası	70	3,9619	0,77094	
21 ve üzeri	157	3,6454	0,88569	

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altındaki maddelere verilen cevaplara meslekte çalışma yılı değişkeninin anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ($p=,039$; $p<0,05$). 16-20 arası çalışma yılına sahip katılımcıların bu faktör altında toplanan sorulara daha fazla katılırken çalışma yılı daha az olan katılımcıların bu düşünceye daha az katıldıkları görülmektedir. Meslekte çalışma yılı arttıkça meslek mensuplarının tecrübeleri artmaktadır. Ayrıca daha tecrübeli meslek mensupları daha fazla vergi ihtilafına muhatap olduklarından bu konudaki bilgi birikimleri mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarına göre daha fazla olacaktır.

Tablo 4.15: Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörü İle Ünvanı Değişkeni Arasındaki İlişki F Testi

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	60	3,6333	0,78041	0,004
SMMM	308	3,2781	0,75729	
SM	8	3,4583	0,68863	

Katılımcıların unvanlarının değişken üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yapılan analiz sonucunda bu değişkenin faktör altında yer alan sorulara verilen cevaplara anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ($p=,004$; $p<0,05$). Uzlaşma

sonucunda mükelleflerin uzlaşmaya karşı davranışlarını olumsuz etkileyebilecek uzlaşmaya ve idari çözüm yollarına mükellefin başvurmasında tereddütlere neden olabilecek idarenin olumsuz davranışlarının varlığına YMM'ler daha fazla katılmaktadır. Bu konuda diğerlerine oranla SMMM'ler daha az katılmışlardır. YMM'ler genellikle Gelir İdaresi'nde vergi inceleme elemanı olarak çalıştıktan sonra yeminli mali müşavir olmaktadır. YMM'lerin bu düşünceye daha fazla katılmaları onların daha fazla vergi ihtilaflarına muhatap olmalarının etkili olduğu söylenebilir.

4.5.1.6.3. Faktörlerde Yer Alan Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Faktörlerde yer alan maddelerin cinsiyet, unvanınız, eğitim düzeyiniz, yaşınız, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla toplanan verilere Ki-Kare testi analizi yapılmıştır. Ki-kare testi uyumluluk seviyesi testi, ilişkilerin var olup olmadığının testi ve nitel değişkenler arasında farklılıkların belirlenmesinde kullanılan bir testtir (Altunışık vd., 2012: 217).

4.5.1.6.3.1. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.16: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği ile Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyet		Olasılık
			Kadın	Erkek	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	8,9	18,9	0,002
	Katılmıyorum	%	50	50,6	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	21,4	6,9	
	Katılıyorum	%	10,7	18,9	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	8,9	4,8	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlarda cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,002$; $p<0,05$). Sonuçlara göre erkekler kadınlara göre uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşüncesine daha fazla katılmaktadırlar. Erkekler %23,7 oranında uzlaşmanın vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünürken kadınlar bu düşünceye %19,6 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu soruda kadın katılımcıların %21,4 oranında kararsız kaldıkları görülmektedir.

Tablo 4.17: Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığı ile Cinsiyet Arasındaki İlişki (χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	7,1	13,6	0,048
	Katılmıyorum	%	44,6	50	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	14,3	4,5	
	Katılıyorum	%	26,8	25,8	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,1	6,1	

Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığını Düşünüyorum sorusunda da cinsiyete göre anlamlı farklılık ($p=0,048$; $p<0,05$) tespit edilmiştir. Bu soruya kadın katılımcılar erkeklere göre daha fazla katılmışlardır. Kadın katılımcıların %33,9'u bu düşünceye katılırken erkek katılımcıların %31,9'u bu düşünceye katıldıklarını belirtmişlerdir. Kadın katılımcıların %51,7'si bu düşünceye katılmazken erkek katılımcılarda katılmama oranı %63,60'dır. Erkek katılımcılar uzlaşmanın vergiye uyumu azalttığı düşüncesine daha az katılmaktadırlar.

Tablo 4.18: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği ile Cinsiyet Arasındaki İlişki (χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	8,9	16,5	0,016
	Katılmıyorum	%	44,6	50,8	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	14,3	3,9	
	Katılıyorum	%	23,2	22,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	8,9	6,3	

Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum sorusu da cinsiyete göre anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p=0,016$; $p<0,05$). Bu soruya erkek katılımcılar %28,8 oranında katılırken kadın katılımcılar %32,1 oranında katılmışlardır. Kadın ve erkek katılımcılar arasındaki en büyük fark bu düşünceye katılmama oranında olduğu görülmektedir. Kadın katılımcılar bu düşünceye %53,50 oranında katılmazken erkek katılımcılarda bu oran % 67,3'tür. Erkek katılımcılar bu düşünceye daha az katılmışlardır.

Tablo 4.19: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Cinsiyet Arasındaki İlişki (χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	10,7	19,5	0,005
	Katılmıyorum	%	50	50	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	19,6	5,7	
	Katılıyorum	%	14,3	20,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5,4	4,8	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlarda cinsiyet değişkenine göre anlamlı ($p=0,005$; $p<0,05$) farklılık tespit edilmiştir. Kadın katılımcılar bu düşünceye %19,7 oranında katılırken erkek katılımcılar % 24,9 oranında katılmışlardır. Katılmama oranlarına baktığımızda kadın katılımcıların % 60,7, erkek katılımcıların % 69,50 oranında bu düşünceye

katılmadıklarını belirtmişlerdir. Kadın katılımcıların %19,6'sı bu konuda fikirleri olmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.20: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	28,1	15,5	12,5	0,001
	Katılmıyorum	%	51,6	50,9	25	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	4,7	9,2	37,5	
	Katılıyorum	%	15,6	18,4	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	6	25	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum düşüncesinin ünvanınız değişkenine göre anlamlı bir farklılık yarattığı tespit edilmiştir ($p=0,001$; $p<0,05$). SM'ler uzlaşmanın vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini %25 oranında katılırken SMMM'ler %24,4 oranında YMM'ler %15,6 oranında katılmışlardır. Bu soruda en fazla kararsız kalan katılımcıların %37,5'le SM'ler olduğu görülmektedir. YMM'ler bu düşünceye %79,70 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. YMM'leri %66,4 oranıyla SMMM'ler %37,5 oranıyla da SM'ler izlemektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu uzlaşmanın vergi kaçakçılığını teşvik etmede herhangi bir etkisinin olmadığını düşünmektedir.

Tablo 4.21: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Suçlarında Tekrara Yol Açtığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Suçlarında Tekrara Yol Açtığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	28,6	13,8	12,5	0,000
	Katılmıyorum	%	49,2	48,1	25	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	6,3	9,4	25	
	Katılıyorum	%	15,9	21,7	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	6,9	37,5	

Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum görüşü $p=0,000$ olup $p<0,05$ değerinden küçük olduğundan anlamlı derecede farklılık görülmektedir. SM'ler bu düşünceye ortalama %37,5, SMMM'ler %28,6, YMM'ler %15,9 oranında katılmaktadırlar. Bu düşünceye en fazla %77,8 oranıyla YMM'ler katılmamaktadır. SMMM'lerin katılmama oranı %61,9 iken bu oran SM'lerde %37,5 olduğu görülmektedir. Bu soruda da en fazla kararsız kalan %25 ile SM'ler olmuştur. SM'leri %9,4 ile SMMM'ler takip etmektedir. YMM'ler genellikle büyük şirketlerin tam tasdik raporlarını düzenleyen bu raporlarla onları denetleyen meslek mensuplarıdır. Tam tasdik raporları ile firmaları denetleyen YMM'ler denetledikleri firmaların vergi suçuna neden olmalarının önüne geçeceklerdir. Ayrıca bu tür firmaların kayıtları daha düzenli ve mevzuata uygundur. SMMM'ler işlemlerini yaptıkları firmaların sadece defter kayıtlarını onların vermiş olduğu beyanlara göre tutmakta onları denetlemek gibi bir görevleri bulunmamaktadır.

Tablo 4.22: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığının Meşrulaşmasına Neden Olduğu İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığının Meşrulaşmasına Neden Olduğunu Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	25	13	12,5	0,004
	Katılmıyorum	%	59,4	51,7	37,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	3,1	9,2	25	
	Katılıyorum	%	12,5	19	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	7	25	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum görüşü $p=0,004$ olup $p<0,05$ değerinden küçük olduğundan istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olduğu görülmektedir. SM'ler ortalama %25, SMMM'ler %26, YMM'ler ise %15,6 oranında uzlaşmanın vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünmektedir. Bu düşünceye %84,4 oranıyla YMM'ler daha fazla katılmadıklarını belirtmişlerdir. SMMM'ler bu düşünceye %64,7 oranında katılmadıklarını belirtirken SM'ler %50 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.23: Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergiye Uyumu Azalttığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	22,6	10,8	12,5	0,013
	Katılmıyorum	%	51,6	49,7	25	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	3,2	6,1	25	
	Katılıyorum	%	19,4	27,1	12,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	3,2	6,4	25	

Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum görüşü $p=0,013$ olup $p<0,05$ olduğundan istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmektedir. SM'ler bu düşünceye daha fazla katılırken (%37,5) YMM'ler en az katılmışlardır (%22,6). YMM'ler bu düşünceye %74,20 oranıyla katılmadıklarını belirtirken SMMM'lerde bu oran %60,5, SM'ler %32,5 olduğu görülmektedir. Meslek mensupları uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığı düşüncesine katılmamaktadırlar. Daha önceki soruda da belirtildiği üzere YMM'ler genellikle büyük şirketlerin tam tasdik raporlarını düzenleyen bu raporlarla onları denetleyen meslek mensuplarıdır. Tam tasdik raporlarıyla firmaları denetleyen YMM'ler aynı zamanda ortaya çıkacak bir vergi ziyaında firma ile birlikte mütelsesilen sorumlu olacaklardır. YMM'lerin bu sorumluluğunun varlığı ve firmaları denetleme görevi mükelleflerin vergiye uyumlarının sağlanmasında etkili olabileceğinden firmaların vergiye uyumları daha fazla olacaktır.

Tablo 4.24: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Sisteminde Etkinliğin Bozulmasına Neden Olduğu İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Unvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Sisteminde Etkinliğin Bozulmasına Neden Olduğunu Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	11,3	10,9	12,5	0,007
	Katılmıyorum	%	64,5	53,5	25	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	1,6	8,7	25	
	Katılıyorum	%	17,7	19,9	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	4,8	7,1	37,5	

Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlarda ünvanına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık ($p=0,007$; $p<0,05$) olduğu görülmektedir. Uzlaşmanın vergi sisteminin etkinliğini bozulmasına neden olduğu düşüncesine %37,5 oranıyla en fazla SM'ler katılırken SM'leri %27 oranıyla SMMM'ler, %22,5 oranıyla YMM'ler takip etmektedir. Bu düşünceye YMM'ler %75,8 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. SMMM'ler %64,4 oranında katılmazken SM'ler %32,5 oranında bu düşünceye katılmamışlardır. Uzlaşma ile tarh edilen vergi aslında indirim yapılması vergi cezalarının ortalama %90'ının silinmesi cezaların caydırıcı olma özelliğini ortadan kaldırmakla birlikte vergi sisteminin etkinliğini de bozmaktadır. Meslek mensuplarının bu düşünceye katılmamasında uzlaşma sonrasında hesaplanan gecikme cezalarının vergi cezası olarak algılanmasında kaynaklandığı belirtilebilir.

Tablo 4.25: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	26,6	13,3	12,5	0,004
	Katılmıyorum	%	48,4	50,5	37,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	1,6	5,7	25	
	Katılıyorum	%	21,9	23,2	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	1,6	7,3	25	

Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum görüşü ($p=0,004$; $p<0,05$) istatistiki açıdan anlamlı derecede farklılık yarattığı görülmektedir. SM'ler %25, YMM'ler %23,5, SMM'ler %30,5 oranında bu düşünceye katılmışlardır. Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediği düşüncesine YMM'ler %75 oranında katılmazken SMMM'lerde bu oran %63,8, SM'lerde %50 olarak görülmektedir. YMM'lerin %75'i uzlaşmanın vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünmektedir. YMM'ler tam tasdik raporları ile firmaları denetlemekte ve bu raporlardan dolayı ortaya çıkabilecek vergi ziyayı cezasından firmayla birlikte mütelsesilen sorumlu olan kimselerdir. Bundan dolayı YMM'ler firmaların vergi verme alışkanlığını zedeleyecek bir duruma izin vermeyeceklerdir.

Tablo 4.26: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			Olasılık
			YMM	SMMM	SM	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	26,6	16,8	12,5	0,001
	Katılmıyorum	%	54,7	50	12,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	4,7	7,6	37,5	
	Katılıyorum	%	14,1	20,3	12,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	5,4	25	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum görüşü ($p=0,001$; $p<0,05$) istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olduğu görülmektedir. SM'ler %37,50, SMMM'ler %25,7, YMM'ler %14,1 oranında bu düşünceye katılmışlardır. Bu düşünceye en fazla %81,3 oranıyla YMM'ler katılmazken %66,8 oranında SMMM'ler, %25 oranında SM'ler katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu düşünceye SM'lerin %37,5'i kararsız kalmıştır. Meslek mensuplarının bu düşünceye katılmamasında uzlaşma sonrasında hesaplanan gecikme cezalarının vergi cezası olarak algılanmasında kaynaklandığı belirtilebilir. Silinen vergi ziyayı cezalarından sonra vergi aslına göre hesaplanan gecikme zamları meslek mensupları tarafından ceza olarak algılanmaktadır.

Tablo 4.27: Uzlaşma Müessesesinin 'Zaten Yakalanmam, Yakalanırsam Da Az Bir Ceza İle Kurtulurum' Düşüncesine Destek Verdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			Olasılık
			YMM	SMMM	SM	
Uzlaşma Müessesesinin 'Zaten Yakalanmam, Yakalanırsam Da Az Bir Ceza İle Kurtulurum' Düşüncesine Destek Verdiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	14,3	11,8	12,5	0,012
	Katılmıyorum	%	50,8	42,2	12,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	7,9	5,8	37,5	
	Katılıyorum	%	14,3	29,7	25	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,7	10,5	12,5	

Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlarda ünvanı değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık ($p=0,012$; $p<0,05$)

olduğu tespit edilmiştir. Bu düşünceye en fazla %40,20 oranıyla SMMM'ler katılırken SM'leri %37,5 oranıyla % 27 oranıyla YMM'ler katılmışlardır. YMM'lerin % 65,1'i bu düşünceye katılmadıklarını belirtirken bu oran SMMM'lerde %54, SM'lerde %25 olduğu görülmektedir. Bu soruda %37,5 oranında SM'ler kararsız kalmışlardır. Daha önceki soruda da belirtildiği üzere YMM'ler tam tasdik raporları ile firmaları denetlemekte ve bu raporlardan dolayı ortaya çıkabilecek vergi ziyai cezasından firmayla birlikte mütelsesilen sorumlu olan kimselerdir. Bu nedenden dolayı bu firmaların böyle bir düşüncesi olsa bile YMM'ler buna izin vermeyeceklerdir.

Tablo 4.28: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Denetimini Etkisizleştirdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Denetimini Etkisizleştirdiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	21,9	15,5	12,5	0,008
	Katılmıyorum	%	57,8	49,5	12,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	4,7	6,6	25	
	Katılıyorum	%	12,5	19,6	12,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	3,1	8,8	37,5	

Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum düşüncesinin ($p=0,008$; $p<0,05$) istatistiksel açıdan ünvanı değişkenine göre anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu düşünceye SM'ler %50 oranında katıldıklarını belirtirken SMMM'ler %28,4 YMM'ler % 15,6 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir. Uzlaşmanın vergi denetimini etkisizleştirmedini en fazla %79,7 ortalamaıyla YMM'ler düşünmektedir. SMMM'ler bu düşünceye %65 oranında katılmadıklarını belirtirken SM'lerde bu oranın %25 olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının bu düşünceye katılmamasında 'aslında bir vergi denetimi yapılmakta denetim sonucunda vergi ve ceza tarh edilmektedir' düşüncesinin etkili olduğu belirtilebilir. Ancak uzlaşma sonrasında tarh edilen vergi aslında indirim yapılması cezaların ortalama %90'nın silinmesi vergi denetimini etkisileştiren bir durumdur. Buna rağmen meslek mensuplarının bu düşünceye katılmamasında uzlaşma

sonrasında hesaplanan gecikme cezalarının vergi cezası olarak algılanmasından kaynaklandığı belirtilebilir.

Tablo 4.29: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	18,8	12,3	12,5	0,001
	Katılmıyorum	%	43,8	33,2	0	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	4,7	6,5	37,5	
	Katılıyorum	%	20,3	36,5	12,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,5	11,6	37,5	

Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum görüşü ünvanı değişkenine göre $p=0,001$ olup $p<0,05$ olduğundan istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu faktör altında kümelenen maddeler arasında farklı unvanlara sahip katılımcıların en fazla katıldıkları soru uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığı düşüncesidir. SM'ler bu düşünceye ortalama %50, SMMM'ler %48,10 ve YMM'ler %32,8 oranında katılmışlardır. Bu düşünceye en fazla %62,60'la YMM'ler katılmazken YMM'leri %45,5 ile SMMM'ler %12,5'le SM'ler izlemektedir. Meslek mensupları uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünmektedirler. YMM'ler genellikle Gelir İdaresi'nde vergi inceleme elemanı olarak çalıştıktan sonra YMM olabilmektedirler. YMM'lerin bu düşünceye daha az katılması vergi inceleme elemanı olarak girmiş olduğu uzlaşmalarda verginin pazarlık konusu yapılmadığını, uzlaşmada indirim yapılırken bazı kriterlerin dikkate alındığı düşüncesinin etkili olduğu belirtilebilir.

Tablo 4.30: Emekle Elde Edilen Vergi İnceleme Sonuçlarının Uzlaşma Müessesesi İle Dikkate Alınmamasının Denetim Elemanlarının Motivasyonunu Kırdığını İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	14,5	13,5	12,5	0,013
	Katılmıyorum	%	58,1	42,4	12,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	9,7	15,1	25	
	Katılıyorum	%	14,5	21,5	12,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	3,2	7,4	37,5	

Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum düşüncesi ünvanı değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı derecede farklılık yarattığı görülmüştür ($p=0,013$; $p<0,05$). Bu düşünceye en fazla SM'ler (%50), en az YMM'ler (%17,7) katılmışlardır. SMMM'ler %28,9 oranında bu düşünceye katılmışlardır. Bu düşünceye en fazla %72,6 oranında YMM'ler katılmamışlardır. YMM'leri %55,9 oranıyla SMMM'ler izlerken SM'ler %25 oranında bu düşünceye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Emek harcanarak hazırlanan vergi inceleme raporu sonrasında uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim yapılması vergi ziyai cezasının %90'ının silinmesi denetim elemanlarının motivasyonunu kıran bir neden olarak görülmektedir. SM, SMMM ve YMM'lerin vergi denetim elemanı olmamalarının bu düşünceye katılmamalarında etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 4.31: Uzlaşma Müessesesinin, Mükellefe Vergi İdaresinin Vergi Mevzuatını Uygulamada Yetersiz Kaldığı Sinyalini Verdiği İle Ünvan Arasındaki İlişki (χ^2)

			Ünvan				Olasılık
			YMM	SMMM	SM		
Uzlaşma Müessesesinin, Mükellefe Vergi İdaresinin Vergi Mevzuatını Uygulamada Yetersiz Kaldığı Sinyalini Verdiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	12,5	10,4	0	0,028	
	Katılmıyorum	%	50	43,7	25		
	Kararsızım (fikrim yok)	%	12,5	7,1	37,5		
	Katılıyorum	%	18,8	28,8	12,5		
	Kesinlikle Katılıyorum	%	6,3	10	25		

Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini düşünüyorum sorusu ünvanı değişkenine göre anlamlı farklılık yarattığı görülmektedir. Uzlaşmanın mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini en fazla %38,8 oranıyla SMMM'ler katılırken % 25,1 oranıyla en az YMM'ler katılmışlardır. Bu düşünceye %62,5 oranıyla en az YMM'ler katılmadığını belirtirken YMM'leri %54,1 oranında SMMM'ler % 25 oranıyla SM'ler izlemektedir.

Tablo 4.32: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediği İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki (χ^2)

			Eğitim düzeyi					Olasılık
			Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	45,5	0	15,7	11	0	0,007
	Katılmıyorum	%	27,3	88,9	50,5	35,4	60	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	0	0	7,1	11	0	
	Katılıyorum	%	18,2	11,1	19,2	37,8	40	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	9,1	0	7,5	4,9	0	

Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum sorusu eğitim değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır. Lise mezunu katılımcılar %27,3 oranında bu düşünceye katılırken ön lisans mezunları %11,1 oranında bu düşünceye katılmaktadır. Ön lisans mezunlarından sonra eğitim düzeyi arttıkça uzlaşmanın vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum sorusuna katılım oranı da artmaktadır. Lisans mezunları %26,7, yüksek lisans mezunları %42,7 oranında katılırken doktora mezunları %40 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.33: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki(χ^2)

			Eğitim düzeyi					Olasılık
			Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	36,4	0	15,4	15,9	0	0,024
	Katılmıyorum	%	36,4	100	51,4	39	60	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	0	0	6,1	4,9	0	
	Katılıyorum	%	18,2	0	19,3	36,6	40	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	9,1	0	7,9	3,7	0	

Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum sorusuna eğitim değişkeni açısından baktığımızda lise mezunları bu düşünceye %27,3 oranında katılırken ön lisans mezunlarının hiçbiri bu düşünceye katılmamışlardır. Ön lisans mezunlarından sonra eğitim düzeyi arttıkça uzlaşmanın vergi ödeme ödevini zedelediği düşüncesine katılım artmaktadır. Lisans mezunları %27,2, yüksek lisans mezunları %40,3, doktor mezunları % 40 oranında bu düşünceye katılmışlardır.

Tablo 4.34: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediği İle Yaş Arasındaki İlişki (χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödeme Ödevini Zedelediğini Düşünüyorum	Kesinlikle katılmıyorum	%	12,3	17,5	17,6	10,1	0,027
	Katılmıyorum	%	38,6	40,1	52,9	60,7	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	14	8,8	6,9	2,2	
	Katılıyorum	%	26,3	27,7	18,6	16,9	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	8,8	5,8	3,9	10,1	

Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum sorusuna verilen yanıtların yaş değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,027$; $p<0,05$). Katılımcıların yaş düzeyleri arttıkça uzlaşmanın vergi ödeme ödevini zedelediği düşüncesine katılım azalmaktadır. 26-34 arası yaş grubu %35,1 oranında katılırken, 35-44 arası yaş gurubu %33,5, 45-54 arası %22,5, 55 veya üzeri yaş grubu da %27 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.35: Uzlaşma Müessesesinin Kayıt Dışı Ekonomiye Teşvik Ettiği İle Yaş Arasındaki İlişki (χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Kayıt Dışı Ekonomiye Teşvik Ettiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	12,3	15,6	16,7	16,9	0,031
	Katılmıyorum	%	36,8	46,7	56,9	59,6	
	Katılmıyorum	%	17,5	8,9	2,9	3,4	
	Katılıyorum	%	21,1	21,5	17,6	13,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,3	7,4	5,9	6,7	

Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum sorusu yaş değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,031$; $p<0,05$). Katılımcıların yaş düzeyi arttıkça uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşüncesine katılım oranı azalmaktadır.

Tablo 4.36: Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	12,3	17,3	16,7	11,2	0,003
	Katılmıyorum	%	36,8	39,8	57,8	64	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	17,5	10,5	2	5,6	
	Katılıyorum	%	22,8	24,8	19,6	14,6	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10,5	7,5	3,9	4,5	

Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum sorusuna verilen cevapların yaş değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır ($p=0,003$; $p<0,05$). 26-34 arası yaş grubu %33,3 oranında bu düşünceye en fazla katılan katılımcıları oluşturmaktadır. Yaş düzeyi arttıkça uzlaşmanın düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığı düşüncesine katılım azalmaktadır. 35-44 arası yaş grubu %42,3, 45-54 arası yaş grubu %23,5 oranında katılırken 55 veya üzeri yaş grubu %19,1 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu soruya en fazla katılan 26-34 arası yaş grubunun %17,5 oranıyla da en fazla kararsız kalan yaş grubu olmuştur.

Tablo 4.37: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıklarını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	10,7	16,5	13,9	15,7	0,001
	Katılmıyorum	%	33,9	47,4	61,4	64	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	16,1	6,8	3	1,1	
	Katılıyorum	%	26,8	24,1	18,8	12,4	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,5	5,3	3	6,7	

Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum düşüncesi $p=0,001$ olup $p<0,05$ küçük olduğundan istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olduğu anlaşılmaktadır. 26-34 arası yaş grubu %39,3 oranında bu düşünceye diğer yaş gruplarına göre daha fazla katılmışlardır. Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıkları düşüncesine yaş düzeyi arttıkça katılım azalmaktadır. 26-34 arası yaş grubu bu soruda da %16,1 ile en fazla kararsız kalan yaş grubu olmuştur.

Tablo 4.38: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Yerine Getirmekten Kaçındıklarını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	10,5	15,4	16,7	15,6	0,001
	Katılmıyorum	%	31,6	50	59,8	62,2	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	17,5	7,4	2,9	2,2	
	Katılıyorum	%	28,1	22,1	16,7	13,3	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,3	5,1	3,9	6,7	

Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum düşüncesi yaş değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık olduğu anlaşılmaktadır ($p=0,001$; $p<0,05$). 26-34 arası yaş grubu %40,4 oranında diğer yaş gruplarına göre daha fazla uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünmektedir. Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıkları düşüncesi yaş düzeyi arttıkça düşünceye katılım oranı azalmaktadır.

Tablo 4.39: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödevlerini Zamanında Yerine Getiren Mükelleflerin Vergi İdaresine Karşı Duyduğu Güveni Sarstığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Ödevlerini Zamanında Yerine Getiren Mükelleflerin Vergi İdaresine Karşı Duyduğu Güveni Sarstığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	14	11,7	12,9	8,9	0,003
	Katılmıyorum	%	28,1	33,6	48,5	53,3	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	7	14,6	5	1,1	
	Katılıyorum	%	29,8	23,4	24,8	25,6	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	21,1	16,8	8,9	11,1	

Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum sorusuna 26-34 yaş grubunda bulunan katılımcılar %50,9 oranında katılırken 35-44 arası yaş grubu %40,2 oranında katılmışlardır. Bu soruya verilen yanıtlarda da katılımcıların yaşı arttıkça -25 veya üzeri hariç- katılım oranı azalmaktadır.

Tablo 4.40: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	10,9	14,8	14,1	12,2	0,013
	Katılmıyorum	%	21,8	31,1	39,4	42,2	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	18,2	6,7	1	6,7	
	Katılıyorum	%	30,9	32,6	35,4	31,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	18,2	14,8	10,1	7,8	

Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum düşüncesine 26-34 yaş grubu %49,1, 35-44 arası yaş grubu %47,4 oranında, 45-54 yaş grubu %45,50 oranında katılırken 55 veya üzeri katılımcılar bu düşünceye %38,9 oranında bu düşünceye katılmışlardır. Yaş düzeyi arttıkça uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu yaptığı düşüncesine katılım azalmaktadır.

Tablo 4.41: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiği İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaçakçılığını Teşvik Ettiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	2,5	17,9	21,5	24,6	16,5	0,015
	Katılmıyorum	%	52,5	48,2	36,9	43,5	58,9	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	20	10,7	15,4	8,7	3,2	
	Katılıyorum	%	17,5	19,6	16,9	18,8	17,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,5	3,6	9,2	4,3	4,4	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlar Meslekteki çalışma yılı değişkeni istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,15$; $p<0,05$). Uzlaşmanın vergi kaçakçılığını teşvik ettiği düşüncesine meslekte çalışma yılı arttıkça katılım oranı- çalışma yılı 11-15 arası olan katılımcılar dışında- azalmaktadır. 1-5 arası meslekte çalışma yılına sahip olan katılımcıların %20'si bu konuda kararsız kalmıştır. 6-10 arası çalışma süresi bulunan katılımcılar %23,2 oranında katıldıklarını belirtirken, 11-15 arası % 26,1, 16-20 arası %23,1 ve 21 ve Üzeri %21,5 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.42: Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Düşük Beyanda Bulunma Eğilimini Arttırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	12,3	15,9	22,1	14,8	0,014
	Katılmıyorum	%	40	47,4	38,1	44,1	60	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	17,5	14	11,1	8,8	1,9	
	Katılıyorum	%	27,5	19,3	27	20,6	18,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10	7	7,9	4,4	5,2	

Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum sorusu ($p=0,014$; $p<0,05$) istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. 1-5 arası meslekte çalışma grubu bu düşünceye en fazla katılırken (%37,5), en az %23,3'le 21 ve üzeri meslekte çalışma yılına sahip katılımcılar katılmışlardır. Yine bu soruda da 11-15 arası çalışma yılına sahip katılımcılar dışında meslekte çalışma yılı arttıkça bu düşünceye katılma oranı azalmaktadır.

Tablo 4.43: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediği İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Verme Alışkanlığını Zedelediğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	2,5	14,3	21,5	22,9	13,4	0,012
	Katılmıyorum	%	55	46,4	33,8	44,3	58,6	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	7,5	12,5	9,2	2,9	1,9	
	Katılıyorum	%	30	19,6	29,2	24,3	18,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5	7,1	6,2	5,7	7,6	

Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlar arasında istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,012$; $p<0,05$). 1-5 arası meslekte çalışma yılı bulunan katılımcılar bu düşünceye %35 oranında katılırken, 6-10 arası %26,7, 11-15 arası %35,4, 16-20 arası 30 ve 21 ve üzeri %26,1 oranında katılmışlardır.

Tablo 4.44: Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergi Kaybını Arttırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	14	23,4	24,6	17,7	0,015
	Katılmıyorum	%	55	45,6	35,9	52,2	55,1	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	17,5	12,3	12,5	5,8	2,5	
	Katılıyorum	%	20	21,1	18,8	14,5	20,9	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	2,5	7	9,4	2,9	3,8	

Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını arttırdığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlarda meslekteki çalışma yılı değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu düşünceye %28,1 oranıyla 6-10 arası meslekte çalışma yılı katılırken %76,8 oranıyla en az 16-20 arası meslekte çalışma yılına sahip olanlar katılmışlardır. Bu meslekte çalışma grubunu %72,8 oranıyla 21 ve Üzeri meslekte çalışma grubu takip etmiştir. Meslekte çalışma yılı arttıkça uzlaşmanın vergi kaybını arttırdığı düşüncesine katılım azalmaktadır.

Tablo 4.45: Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıkları İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşmayı Tercih Eden Mükelleflerin, Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getirmekten Kaçındıklarını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	7,5	12,3	14,1	19,7	14,7	0,004
	Katılmıyorum	%	45	43,9	45,3	53	61,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	2,5	14	12,5	4,5	1,9	
	Katılıyorum	%	32,5	26,3	18,8	21,2	16	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,5	3,5	9,4	1,5	5,8	

Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum sorusuna verilen cevapların istatistiki açıdan anlamlı derecede farklılık yarattığı tespit edilmiştir ($p=0,004$; $p<0,05$). Bu soruya en fazla %45 katılım oranıyla meslekte çalışma yılı 1-5 arası olanlar katılmışlardır. Meslekte çalışma yılı arttıkça uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıkları düşüncesine katılım azalmaktadır.

Tablo 4.46: Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşma Müessesesinin Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	2,5	12,5	15,6	16,7	14	0,000
	Katılmıyorum	%	20	35,7	25	42,4	38,2	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	22,5	7,1	9,4	3	3,2	
	Katılıyorum	%	40	25	28,1	30,3	37,6	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	15	19,6	21,9	7,6	7	

Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum sorusuna verilen cevaplarda da meslekte çalışma yılı değişkenine göre anlamlı derecede farklılık bulunduğu tespit edilmiştir ($p=0,000$; $p<0,05$). Bu soruya 1-5 arası

meslekte çalışma yılı bulunanlar %55 oranında en fazla katılımı göstermişleridir. 6-10 arası %44,6, 11-15 arası 50, 16-20 arası %37,9, 21 ve Üzeri %44,6 oranında katılmışlardır.

Tablo 4.47: Emekle Elde Edilen Vergi İnceleme Sonuçlarının Uzlaşma Müessesesi İle Dikkate Alınmamasının Denetim Elemanlarının Motivasyonunu Kırdığı İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Emekle Elde Edilen Vergi İnceleme Sonuçlarının Uzlaşma Müessesesi İle Dikkate Alınmamasının Denetim Elemanlarının Motivasyonunu Kırdığını Düşünüyorum	Kesinlikle katılmıyorum	%	2,6	12,7	17,2	17,6	13,6	0,015
	Katılmıyorum	%	35,9	34,5	42,2	35,3	53,2	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	25,6	21,8	15,6	13,2	9,1	
	Katılıyorum	%	20,5	20	15,6	25	21,4	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	15,4	10,9	9,4	8,8	2,6	

Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum sorusu da meslekte çalışma yılı değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı derecede farklılık bulunduğu görülmektedir ($p=0,015$; $p<0,05$). Bu soruya meslekte çalışma yılı arttıkça katılım -16-20 arası dışında- oranı azalmaktadır.

4.5.1.6.3.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumlu etkileri faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.48: Uzlaşma Müessesesi İle Mükellefin, Denetim Elemanlarından, Yaptığı Hata Ve Eksiklikleri Tespit Ederek, Doğru Sonucu Bulma Fırsatı Elde Ettiği İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyetiniz		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Uzlaşma Müessesesi İle Mükellefin, Denetim Elemanlarından, Yaptığı Hata Ve Eksiklikleri Tespit Ederek, Doğru Sonucu Bulma Fırsatı Elde Ettiğini Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5,7	11,8	0,000
	Katılmıyorum	%	22,6	37,9	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	28,3	9,7	
	Katılıyorum	%	41,5	33,6	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	1,9	7	

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumlu etkileri faktörü altındaki *uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum* sorusu cinsiyet değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,000$; $p<0,05$). Kadın katılımcılar bu soruya %43,40 oranında katılırken erkek katılımcılar %40,6 oranında katılmışlardır. Kadın katılımcıların %28,3'ü bu konuda kararsız kalmıştır.

Tablo 4.49: Vergi İdaresi Uzlaşma İle İşletmenin Devamına Fırsat Vererek, Gelecek Yıllara Dönük Vergi Kaynaklarını Kayıt Altına Aldığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Vergi İdaresi Uzlaşma İle İşletmenin Devamına Fırsat Vererek, Gelecek Yıllara Dönük Vergi Kaynaklarını Kayıt Altına Aldığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	3,6	6,7	8,9	7,8	0,025
	Katılmıyorum	%	38,2	22,2	33,7	23,3	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	14,5	14,1	10,9	8,9	
	Katılıyorum	%	36,4	45,9	35,6	58,9	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,3	11,1	10,9	1,1	

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumlu etkileri faktöründe istatistiki olarak anlamlı farklılık yaratan diğer bir soru *vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığı düşünüyorum* sorusudur. Bu soruya verilen yanıtları yaş değişkenine göre

değerlendirdiğimizde 45-54 arası yaş grubu dışında katılımcıların yaşı arttıkça bu soruya katılma oranları artmaktadır. 26-34 arası yaş grubu %43,7, 35-44 arası yaş grubu %57, 45-54 arası yaş grubu %46,5 oranında katılırken 55 veya üzeri yaş grubu %60 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlarla meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri arttıkça uzlaşmanın işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığı düşüncesine katılım artmaktadır.

Tablo 4.50: Uzlaşmayı Gelir İdaresinin Mükellefle Barışması Olarak Görüyorum İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Uzlaşmayı Mükellefle Görüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5,5	5,2	9,1	7,9	0,032
	Katılmıyorum	%	29,1	19,3	15,2	24,7	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	20	12,6	11,1	4,5	
	Katılıyorum	%	38,2	45,2	54,5	55,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,3	17,8	10,1	7,9	

Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum sorusu istatistiksel olarak yaş değişkenine göre anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($p=0,032$; $p<0,05$). Bu soruya verilen yanıtlarda yaş arttıkça katılımcıların katılma oranları artmaktadır. 26-34 arası yaş grubu %45,5 oranında katıldıklarını belirtirken %20'si bu konuda kararsız kalmıştır. Bu soruya en az katılan yine bu yaş grubu olmuştur. 35-44 arası yaş grubu %63, 45-54 arası yaş grubu %64,6 ve en son grupta yer alan 55 veya üzeri yaş grubu %63 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.51: Uzlaşmayı Gelir İdaresinin Mükellefle Barışması Olarak Görüyorum İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Uzlaşmayı Gelir İdaresinin Mükellefle Barışması Olarak Görüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	1,8	7,8	9	7,7	0,000
	Katılmıyorum	%	22,5	26,8	31,3	7,5	20,6	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	30	17,9	6,3	11,9	6,5	
	Katılıyorum	%	32,5	42,9	37,5	56,7	56,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10	10,7	17,2	14,9	9	

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumlu etkileri faktöründe yer alan ve istatistiki olarak anlamlı farklılık yaratan son soru *uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum* sorusudur. Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum sorusu meslekteki çalışma yılına göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,000; <0,05$). Bu soruda meslekte çalışma yılı arttıkça -16-20 arası dışında- soruya katılım oranı artmaktadır. 16-20 arası yaş grubu bu soruya %71,60 oranıyla en fazla katılan grup olmuştur. 1-5 arası meslekte çalışma yılı bulunan katılımcılar bu soruya %42,50 oranında katılırken, 6-10 arası meslekte çalışma yılı grubu %53,6, 11-15 arası meslekte çalışma yılı bulunan %54,70, 21 ve üzeri meslekte çalışma yılı bulunan katılımcılar %65,1 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

4.5.1.6.3.3. Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Uzlaşmanın saydamlığı faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.52: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	9,4	13,9	0,006
	Katılmıyorum	%	41,5	23,9	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	22,6	14,8	
	Katılıyorum	%	24,5	32,7	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	1,9	14,5	

Uzlaşmanın saydamlığı faktörü altındaki maddelerden *Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusu cinsiyet değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,006$; $p<0,05$). Merkezi uzlaşma komisyonunun vergi aslında indirim yaptığını erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre daha fazla düşünmektedir. Erkek katılımcılar bu düşünceye %47,2 oranında katılırken kadın katılımcılar %26,4 oranında katılmışlardır. Kadın katılımcıların %22,6'sı bu soruda kararsız kalmışlardır.

Tablo 4.53: Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	7,7	21,7	0,019
	Katılmıyorum	%	53,8	39,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	21,2	13	
	Katılıyorum	%	17,3	20,8	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	5,1	

Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır sorusuna verilen yanıtlarda da cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,019$; $p<0,05$). Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim yaptığını erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre daha fazla katılmaktadırlar. Kadın katılımcılar bu soruya %17,3

oranında katılırken erkek katılımcılar %25,9 oranında katılmaktadırlar. Kadın katılımcıların %21,2'si bu soruda kararsız kalmışlardır.

Tablo 4.54: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	9,6	15,2	0,028
	Katılmıyorum	%	53,8	36,7	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	19,2	13,6	
	Katılıyorum	%	17,3	27,3	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	7,3	

Uzlaşmanın saydamlığı faktörü altında yer alan maddelerden *Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusunun cinsiyet değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır ($p=0,028$; $p<0,05$). Bu görüşe erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre daha fazla katılmaktadır. Erkek katılımcılar bu soruya %34,6 oranında katılırken kadın katılımcılar %17,3 oranında katılmışlardır. Kadın katılımcıların %19,2'si uzlaşmanın saydamlığı faktörü altında yer alan diğer maddelerde olduğu gibi bu maddede de yüksek oranda kararsız kaldıkları görülmektedir.

Tablo 4.55: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	10,9	15,6	0	0,010
	Katılmıyorum	%	37,5	38,6	50	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	3,1	15,9	37,5	
	Katılıyorum	%	37,5	24,7	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10,9	5,2	12,5	

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır sorusu verilen yanıtlar ünvanı değişkenine göre de istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının vergi aslında indirim yaptığını YMM ünvanına sahip katılımcılar daha fazla düşünmektedir. YMM'ler bu soruya %48,40 oranında katılırken SMMM'ler %29,90, SM'ler %12,50 oranında katılmışlardır. Uzlaşma komisyonlarının yetki sınırlarına baktığımızda bu komisyonlarda yüksek tarhiyatlı uzlaşmaların yapıldığı görülmektedir. Yüksek tarhiyatlı uzlaşmalar genellikle büyük şirketlerin uzlaşmaları olması olasıdır. Büyük şirketlerin tam tasdik raporlarını hazırlayan YMM ünvanına sahip meslek mensuplarının tam tasdik raporlarını hazırladıkları şirket uzlaşmalarında şirketi temsilen uzlaşma görüşmelerinde bulunması onların vergi dairesi başkanlığı uzlaşma komisyonlarının işleyişini daha iyi bildiklerinden bu soruya daha fazla katılmalarında etkili olduğu belirtilebilir.

Tablo 4.56: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	6,3	14,9	0	0,000
	Katılmıyorum	%	6,3	30,1	37,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	1,6	17,8	50	
	Katılıyorum	%	45,3	30,1	0	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	40,6	7,1	12,5	

Ünvanınız değişkenine göre *Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusu istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu düşünceye YMM'ler diğer meslek mensuplarına göre daha fazla katılmışlardır. YMM'ler %85,90 oranında bu düşünceye katılırken YMM'leri %37,2 ile SMMM'ler takip etmektedir. YMM'lerin bu soruya daha fazla katılmalarının nedeni yüksek tarhiyatlı vergi ihtilaflarında uzlaşmanın yapıldığı merkezi uzlaşma komisyonlarında büyük sermaye şirketlerinin temsilcisi olarak genellikle firmayı temsilen yeminli mali

müşavirlerin yer almasından kaynaklanmaktadır. SMMM ve SM'ler genellikle büyük ölçekli mükelleflerin uzlaşma görüşmelerinde yer almadıklarından dolayı bu düşünceye katılımlarının düşük kalmasında etkili olduğu belirtilebilir. SMMM ve SM'lerin kararsız kalma oranlarının yüksek olmasında sözkonusu meslek mensuplarının bu komisyona girmemelerinden kaynaklandığı söylenebilir.

Tablo 4.57: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Eğitim Düzeyi Arasındaki İlişki(χ^2)

			Eğitim düzeyi					
			Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	Olasılık
Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	18,2	11,1	14	11,4	0	0,015
	Katılmıyorum	%	18,2	33,3	30,2	15,2	0	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	0	0	18	13,9	0	
	Katılıyorum	%	63,6	33,3	27,3	39,2	60	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	0	22,2	10,4	20,3	40	

Uzlaşmanın saydamlığı altında yer alan maddelere eğitim değişkeninin istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık yaratıp yaratmadığını test etmek amacıyla yapmış olduğumuz Ki-Kare Testi sonucunda *Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır* sorusunun eğitim değişkenine göre anlamlı derecede farklılık yarattığı görülmüştür. Doktora mezunları bu görüşe %100 oranında katılmışlardır. Araştırmamızda doktora mezunlarının aynı zamanda YMM olması yukarıdaki soruda belirtmiş olduğumuz gibi yüksek tarhiyatlı vergi ihtilaflarında uzlaşmanın yapıldığı merkezi uzlaşma komisyonlarında büyük sermaye şirketlerinin temsilcisi olarak genellikle firmayı temsilen yeminli mali müşavirlerin yer almasından dolayı YMM'ler bu düşünceye daha fazla katılmaktadırlar.

Tablo 4.58: Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11- 15 arası	16- 20 arası	21 ve Üzeri	
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	12,5	17,2	23,9	12,3	0,002
	Katılmıyorum	%	37,5	30,4	43,8	31,3	43,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	22,5	30,4	6,3	16,4	9,1	
	Katılıyorum	%	30	25	28,1	25,4	24,7	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5	1,8	4,7	3	10,4	

Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır sorusuna verilen yanıtlar meslekte çalışma yılı değişkenine göre de istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Bu soruya en fazla %35,1 ile meslekte çalışma yılı 21 ve Üzeri olan meslek mensupları katılmışlardır. Onları %35’le çalışma yılı 1-5 arası olan meslek mensupları takip etmektedir. Bu soruda en fazla kararsız kalan %30,4’le 6-10 arası çalışma yılı olan meslek mensupları iken onları %22,5 ile 1-5 arası meslekte çalışma yılına sahip meslek mensupları takip etmektedir. 21 ve üzeri meslekte çalışma yılına sahip meslek mensuplarının bu soruya daha fazla katılmasında mesleki tecrübeleri, uzlaşmalara daha fazla girmeleri ve kayıtlarını tuttıkları mükelleflerin daha fazla olması gibi hususların etkili olabileceği söylenebilir.

Tablo 4.59: Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	16,4	21,9	26,9	20,5	0,004
	Katılmıyorum	%	42,5	32,7	48,4	31,3	45,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	22,5	30,9	4,7	16,4	9	
	Katılıyorum	%	25	18,2	18,8	23,9	19,2	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5	1,8	6,3	1,5	5,8	

Vergi dairesi uzlaşma komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır Sorusuna verilen yanıtlar da meslekte çalışma yılına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,004$; $p<0,05$). Vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının vergi aslında da indirim yaptığını meslekte çalışmaya yılı 1-5 arası olan katılımcılar %30 oranında en fazla katılan grup olmuştur. En az katılan grup ise %20 ile meslekte çalışma yılı 6-10 arası olan katılımcılardan oluşmaktadır. Bu iki grubun aynı zamanda en fazla kararsız olan grup olduğu görülmektedir. Meslekte çalışma yılı 1-5 arası olan katılımcıların %22,5'i bu soruda kararsız kalırken bunları %30,9'la çalışma yılı 6-10 arası olan katılımcılar izlemektedir. Diğer meslekte çalışma yılına sahip katılımcılar bu soruya %25 oranında katılmışlardır. Bu soruya en fazla katılmayan meslekte çalışma yılı grubu %70,30 ile çalışma yılı 11-15 arası olan gruptur. 21 ve Üzeri çalışma yılına sahip katılımcılar bu soruya %66 ile en az katılan grup olmuştur. Meslekte çalışma yılı fazla olan katılımcıların vergi dairesi uzlaşma komisyonlarının vergi aslında da indirim yaptığını daha az belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri, uzlaşmalara daha fazla girmeleri ve kayıtlarını tuttıkları mükellef sayılarının daha fazla olması gibi hususların bu düşünceye katılımda etkili olduğu belirtilebilir.

Tablo 4.60: Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11- 15 arası	16- 20 arası	21 ve Üzeri	
Merkezi Uzlaşma Komisyonu Vergi Cezasında İndirim Yaptığı Gibi Vergi Aslında Da İndirim Yapmaktadır	Kesinlikle Katılmıyorum	%	2,5	8,9	14,1	25,4	11,7	0,000
	Katılmıyorum	%	35	28,6	32,8	14,9	25,3	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	25	30,4	6,3	16,4	11,7	
	Katılıyorum	%	27,5	26,8	31,3	37,3	33,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10	5,4	15,6	6	18,2	

Merkezi uzlaşma komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır sorusu meslekte çalışma yılı değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur ($p=0,000$; $p<0,05$). Merkezi uzlaşma komisyonunun vergi aslında da indirim yaptığını 1-5 arası meslekte çalışma yılı olan meslek mensupları dışında meslekte çalışma yılı arttıkça bu soruya katılma oranı artmaktadır. Bu durum da katılımcıların mesleki tecrübelerinin artması ile değerlendirilebilir.

4.5.1.6.3.4. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında Olup Olmadığı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkındalığı faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.61: Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan				Olasılık
			YMM	SMMM	SM		
Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	1,6	2,9	0	0,001	
	Katılmıyorum	%	12,7	24,7	25		
	Kararsızım (fikrim yok)	%	4,8	12,3	37,5		
	Katılıyorum	%	66,7	51,9	0		
	Kesinlikle Katılıyorum	%	14,3	8,1	37,5		

Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum sorusuna verilen yanıtların unvanınız değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmektedir ($p=0,001$; $p<0,05$). Büyük mükelleflerin mali danışmanlığını yapan, tam tasdik raporlarını düzenleyen YMM'ler, mükellefin uzlaşma gibi idari çözüm yollarının kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğu düşüncesine %81 oranında en fazla katılmaktadır. YMM'leri %60'la SMMM'ler izlemektedir. SM'ler bu düşünceye %37,5 oranında katılmaktadırlar.

Tablo 4.62: Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Mükelleflerin Uzlaşma Gibi İdari Çözüm Yollarına Başvurmanın Kendilerine Sağlayacağı Avantajların Farkında Olduğunu Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	1,8	3,7	2	2,3	0,022
	Katılmıyorum	%	21,8	18,5	24,5	27,3	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	27,3	7,4	7,1	12,5	
	Katılıyorum	%	41,8	60,7	53,1	51,1	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,3	9,6	13,3	6,8	

Mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olup olmadığı faktörü altındaki *Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum* sorusuna

verilen yanıtlar yaş değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık ($p=0,22$; $p<0,05$) görülmüştür. Bu soruya en fazla %70,3 ile 35-44 arası yaş grubuna sahip katılımcılar katılmışlardır. Bu yaş grubunun %66,4 ile 45-54 arası yaş grubu izlerken en az katılan %49,1 ile 26-34 arası yaş grubu olmuştur.

Tablo 4.63: Mükelleflerin Vergi Denetimi Sonucunda Tahakkuk Ettirilen Cezada Uzlaşma İle İndirim Yapılacağından Haberdar Olduğu İle Meslekteki Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Mükelleflerin Vergi Denetimi Sonucunda Tahakkuk Ettirilen Cezada Uzlaşma İle İndirim Yapılacağından Haberdar Olduğunu Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	0	7,1	4,7	5,9	0,6	0,011
	Katılmıyorum	%	25	12,5	14,1	14,7	26,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	12,5	21,4	9,4	5,9	5,2	
	Katılıyorum	%	52,5	51,8	59,4	60,3	57,4	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10	7,1	12,5	13,2	10,3	

Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlar meslekte çalışma yılına göre istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bu soruya meslekte çalışma yılı 6-10 arası olanlar %58,9 oranında katılırken %73,5 ile en fazla katıldıklarını belirten grup meslekte çalışma yılı 16-20 arası olan meslek mensuplarıdır. 21 ve Üzeri meslekte çalışma yılı bulunanlar %67,7 ile katıldıklarını belirtmişlerdir.

4.5.1.6.3.5. Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.64: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş					Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri		
Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığını Düşünüyorum	Kesinlikle katılmıyorum	%	3,5	2,9	4,9	5,6	0,024	
	Katılmıyorum	%	21,1	23,7	22,5	36,7		
	Kararsızım (fikrim yok)	%	10,5	14,4	10,8	2,2		
	Katılıyorum	%	59,6	43,9	42,2	44,4		
	Kesinlikle katılıyorum	%	5,3	15,1	19,6	11,1		

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlar yaş değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmuştur ($p=0,024$; $p<0,05$). Bu soruda da katılıncıların yaşı arttıkça Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığı düşüncesine katılım oranı azalmaktadır. Bu soruda da yaş arttıkça mesleki tecrübenin artmasının etkisi olduğu belirtilebilir.

Tablo 4.65: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Karışık Olmasından Kaynaklandığı İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Karışık Olmasından Kaynaklandığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	0	0	4,5	1,4	3,2	0,034
	Katılmıyorum	%	25,6	21,1	21,2	12,9	28,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	7,7	10,5	7,6	4,3	1,3	
	Katılıyorum	%	61,5	50,9	50	55,7	53,2	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5,1	17,5	16,7	25,7	13,9	

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum görüşü $p=0,034$ ile $p<0,05$ değerinden küçük olduğundan meslekte çalışma yılı değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir. 16-20 arası meslekte çalışma

grubundaki katılımcılar bu düşünceye %84,4 ile diğer gruplara oranla daha fazla katılmışlardır. 16-20 arası meslekte çalışma grubunu %68,4 ile 6-10 arası meslekte çalışma grubu izlemektedir. 21 ve üzeri çalışma yılı bulunan katılımcılar bu soruya % 67,1 oranında katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.66: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığı İle Meslekte Çalışma Yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Vergi Mevzuatının Çok Sık Değişmesinden Kaynaklandığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5	1,8	7,6	0	5,1	0,003
	Katılmıyorum	%	30	26,3	21,2	18,6	29,7	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	12,5	21,1	15,2	7,1	3,8	
	Katılıyorum	%	47,5	42,1	47	50	46,2	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	5	8,8	9,1	24,3	15,2	

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum sorusuna verilen yanıtlar meslekte çalışma yılı değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı derecede farklılık gösterdiği görülmektedir ($p=0,003$; $p<0,05$). 16-20 arası meslekte çalışma yılına sahip katılımcılar %74,3 oranında vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığı düşüncesine diğer gruplara göre daha fazla katılmaktadırlar. Bu çalışma yılını %61,4 katılım oranıyla 21 ve Üzeri çalışma grubu izlemektedir. Meslek mensuplarının meslekte çalışma yılı arttıkça vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığına katılım oranı da artmaktadır. Meslekteki tecrübenin bu sonuçların ortaya çıkmasında etkili olduğu söylenebilir.

4.5.1.6.3.6. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörü Altındaki Maddelerin Ki-Kare Testi Analizi

Uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında yer alan maddelerin yaş, cinsiyet, medeni durum, ünvan, meslekte çalışma yılı, eğitim değişkenine göre istatistiki açıdan anlamlı farklılık bulunan sorulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Tablo 4.67: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur İle Cinsiyet Arasındaki İlişki(χ^2)

			Cinsiyet		
			Kadın	Erkek	Olasılık
Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoktur	Kesinlikle Katılmıyorum	%	3,6	4,8	0,047
	Katılmıyorum	%	10,9	12,3	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	38,2	20,8	
	Katılıyorum	%	40	44,6	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,3	17,5	

Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur sorusu cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p=0,047$; $p<0,05$). Erkek katılımcılar %62,1 oranında bu soruya katılırken kadın katılımcılar %47,3 oranında katılmışlardır. Kadın katılımcıların %38,2'si bu konuda kararsız kalmıştır.

Tablo 4.68: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığı İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	7,9	5,4	0	0,003
	Katılmıyorum	%	7,9	25,6	25	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	6,3	18	37,5	
	Katılıyorum	%	55,6	39,6	25	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	22,2	11,4	12,5	

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum sorusuna verilen cevaplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık görülmüştür ($p=0,003$; $p<0,05$). Yeminli Mali Müşavirler (YMM) diğer meslek mensuplarına göre vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı

olmasından kaynaklandığına %77,8 oranında daha fazla katılmaktadır. YMM'leri %51 oranında SMMM'ler izlemektedir. YMM'ler Genellikle Gelir İdaresinde inceleme elemanı olarak çalıştıktan sonra Yeminli Mali Müşavir mesleğini yapmaya hak kazanmaktadırlar. Eski inceleme elemanı olan Yeminli Mali Müşavirlerin vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucunda yapılan hatalı tarhiyatlardan kaynaklandığını düşünmesi ihtilafların azalması için Gelir İdaresi'nin inceleme süreçlerini tekrar gözden geçirmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Tablo 4.69: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoğtur İle Ünvan Arasındaki İlişki(χ^2)

			Ünvan			
			YMM	SMMM	SM	Olasılık
Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoğtur	Kesinlikle Katılmıyorum	%	6,5	4,4	0	0,007
	Katılmıyorum	%	6,5	13	12,5	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	6,5	26,3	37,5	
	Katılıyorum	%	51,6	42,5	37,5	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	29	13,7	12,5	

Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoğtur sorusuna verilen yanıtlar ünvanı değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık görülmüştür ($p=0,007$; $p<0,05$). YMM'ler bu düşünceye %80,6 oranında katılırken SMMM'ler %56,2, SM'ler %50 oranında katılmışlardır. Büyük mükelleflerin kayıtlarının tam tasdik raporları hazırlayarak denetleyen YMM'lerin bu soruya daha fazla katılmaları büyük mükelleflerin denetimleri sonucunda vergi idaresi tarafından yazılan rpoarlarda hata payının yüksek olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Gelir İdaresi'yle anlaşmayarak Vergi Mahkemesine giderek davayı kazanan mükelleflerin varlığı vergi hatalarının denetim sonucunda yapılan hatalardan kaynaklandığı düşüncesini desteklemektedir.

Tablo 4.70: Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığı İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Vergi İhtilaflarının Ortaya Çıkış Sebebinin Denetim Sonucu Yapılan Tarhiyatların Hatalı Olmasından Kaynaklandığını Düşünüyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	%	1,8	6,5	7	5,6	0,002
	Katılmıyorum	%	28,1	23,7	17	23,6	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	31,6	20,9	8	11,2	
	Katılıyorum	%	26,3	41,7	48	43,8	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	12,3	7,2	20	15,7	

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum sorusuna katılımcıların verdiği yanıtlar arasında yaş değişkenine göre istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır($p=0,02$; $p<0,05$). 45-54 yaş grubu diğer gruplara göre bu düşünceye %68 oranında daha fazla katılmaktadır. Bu soruda en az kararsız kalan yaş grubu da bu grup olmuştur. Bu soruya en az katılan ve en fazla kararsız kalan yaş grubu 26-34 arası yaş grubu olmuştur. Yaşları yüksek olan katılımcıların soruya cevap verirken daha net oldukları görülmektedir.

Tablo 4.71: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoğtur İle Yaş Arasındaki İlişki(χ^2)

			Yaş				Olasılık
			26-34 arası	35-44 arası	45-54 arası	55 veya üzeri	
Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoğtur	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5,5	6,6	3	3,3	0,003
	Katılmıyorum	%	14,5	10,9	11,9	12,2	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	40	28,5	10,9	18,9	
	Katılıyorum	%	29,1	43,1	54,5	43,3	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	10,9	10,9	19,8	22,2	

Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoğtur yaş grubu arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($p=0,003$; $p<0,05$) 45-54 yaş arasındaki yaş grubu bu durumda

bulunan mükelleflerin bulunduğuna %74,3 oranında daha fazla katılmaktadır. Bu yaş grubu yine %10,9 oranında en az kararsız kalan grup olmuştur. 26-34 arası ile 35-44 arası yaş arasının bu soruya katılmaları diğerlerine göre düşük kalmakla beraber yine en fazla kararsız kalanlar bu yaş grupları olmuştur.

Tablo 4.72: Gelir İdaresiyle Uzlaşmayarak Vergi Mahkemesine Giden Mükelleflerimden Davayı Kazananlar Çoğtur İle Meslekte çalışma yılı Arasındaki İlişki(χ^2)

			Meslekteki çalışma yılı					Olasılık
			1-5 arası	6-10 arası	11-15 arası	16-20 arası	21 ve Üzeri	
Gelir idaresiyle uzlaşmayarak mahkemesine mükelleflerimden kazananlar çoğtur	Kesinlikle Katılmıyorum	%	5,3	7	1,5	8,8	2,5	0,003
	Katılmıyorum	%	18,4	14	10,8	11,8	10,8	
	Kararsızım (fikrim yok)	%	31,6	42,1	24,6	17,6	16,6	
	Katılıyorum	%	36,8	28,1	40	51,5	50,3	
	Kesinlikle Katılıyorum	%	7,9	8,8	23,1	10,3	19,7	

Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoğtur sorusuna verilen yanıtlar arasında $p=0,003$ olup $p<0,05$ değerinden küçük olduğundan istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Meslekte çalışma yılı 21 ve üzeri olan katılımcıların bu durumdaki mükelleflerinin olduğu görüşüne diğer meslekte çalışma grubundaki katılımcılara göre daha fazla katılmışlardır (%70). Bu soruda kararsız kalan katılımcıların oranı yüksek olmakla birlikte katılımcılar arasında en az kararsız kalan yine 21 ve Üzeri meslek mensupları olmuştur. Mükelleflerin vergisel işlemlerini takip eden meslek mensuplarının çalışma yılları arttıkça mükelleflerin karşılaştıkları vergisel sorunları daha iyi bilebilecek tecrübeye sahip olduklarından bu durumun soruya daha net cevap vermelerinde etkili olduğu belirtilebilir.

4.5.2. Mülakatların Değerlendirilmesi

Uzlaşma komisyonlarında vergi idaresini temsilen yer alan uzlaşma komisyonu üyelerinin uzlaşma konusundaki görüşlerini tespit etmek amacıyla uzlaşma görüşmelerinde yer almış ve daha önce vergi müfettişi olarak Gelir İdaresi'nde görev almış 15 katılımcı ile mülakat yapılmıştır. Mülakat sorularının yorumlanmasında anket sorularının değerlendirilmesi aşamasında ortaya çıkan

faktörler göz önünde bulundurularak mülakat değerlendirmeleri bu faktörlere göre gruplandırılmıştır. Bu gruplama sonucunda Türk vergi sistemi ile ilgili olarak sorulan sorular Türk Vergi Sisteminin yapısının değerlendirilmesi başlığı altında değerlendirilmiştir. Diğer sorular anket değerlendirmeleri sonucunda ortaya çıkan altı faktör olan uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri, uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumlu etkileri, mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olup olmadığı, uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri, uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı şeklinde gruplandırılarak yorumlanmıştır.

4.5.2.1. Türk Vergi Sisteminin Yapısı

Türk Vergi Sistemi'nin yapısı hakkında katılımcılara *Sl. Türk Vergi Sistemi' hakkındaki görüşleriniz (vergi oranları, adalet, vergi idaresinin yapısı, vergi mevzuatının yapısı)* sorusu yöneltilmiştir. Katılımcıların verdikleri cevaplarda vergi oranlarının yüksek olduğu, vergi mevzuatının karmaşık bir yapıya sahip olduğu, vergi mevzuatında sürekli değişiklik olduğu, vergi sisteminin adil olmadığı, denetimlerin yetersiz olduğu özellikle vurgulanan sık sık çıkarılan vergi aflarının hem denetimi etkisizleştirdiği hem de Gelir İdaresi'nin görevini tam olarak yerine getirmesini engellediği vurgulanmıştır.

Katılımcıların tamamı Türk Vergi Sisteminin adil olmadığını düşünmektedir. Vergi sistemindeki adaletsizliğin vergi oranlarının yüksek olması, sık sık çıkarılan vergi afları, vergi yapılandırmaları adı altında çıkarılan vergi aflarından yararlanan mükelleflere incelenmeme zırhının verilmesi, vergi denetiminin düşük olması, kayıtdışı ekonomi ile mücadele düşük olduğundan vergi tabanının geniş olmaması adaletsizliğe neden olan durumlar olarak görülmektedir.

Vergi oranları ile ilgili olarak katılımcıların geneli vergi oranlarının yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Kazanca göre vergi alınmadığını, temel yaşam standardına kadar oluşan vergisiz bir dilimin olmaması, vergi istisna ve muafiyetlerin yüksek olduğu ve bu indirim ve istisnalardan da genellikle geliri üst seviyede olanların yararlanması vergi oranlarının artmasında en büyük etmenler olarak görülmektedir. Kayıtdışı ekonomi ile mücadele yetersiz olduğundan kayıt altındaki mükelleflerin vergi yükünün arttığını belirten katılımcılar bu durumun adaletsizliğe neden olduğunu dile getirmişlerdir. Vergi yükünün genellikle vergiyi

yansıtamayan nihai tüketiciler üzerinde kaldığını belirten katılımcılar kayıtdışı ile mücadele olmadığından verginin tabana yayılmadığını belirtmişlerdir. Katılımcılara göre gelir vergisini işçi memur gibi kesimler ödemekte, kurumlar vergisini de kurumsallaşmış belli başlı firmaların beyanları üzerinden hesaplanan vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergilerin toplanmasında uygulanan gevşek politikaların dolaylı vergilerin yüksek olmasına neden olduğuna dikkat çeken katılımcılar bunun da adil olmayan dolaysız vergilerin artmasında en büyük etken olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcılara göre vergi sistemini adaletsizleştiren bir diğer durum sık sık çıkarılan vergi aflarıdır. Katılımcılar vergi aflarının bütçe gelirlerini arttırmasına, idari yargı yükünü azaltmasına rağmen vergi aflarının, zamanında vergisini ödeyen, yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin, vergisini ödemeyen/yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere nazaran maddi ve manevi zarara uğradığını dile getirmişlerdir. Bu durumun vergi sistemine olan güveni azalttığını, vergi afları ile denetlenmeme zırhı verilen mükelleflere idarenin hiçbir şekilde denetleme yetkisinin bulunmaması mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

Türk Vergi Sistemi'nin adaletsizliğine neden olan bir diğer durum vergi idaresinin yeterince vergi denetimi yapamamasıdır. Katılımcılar mükelleflerin ancak %3'ünün vergi incelemesine tabi tutulduğunu, vergi denetiminin düşük olmasının kayıtdışılığı arttırdığını dile getiren katılımcılar bu durumun verginin tabana yayılmasını engellediğini kayıt altındaki mükelleflerin vergi yükünü arttırdığını bu durumun da adaletsizliğe neden olduğunu belirtmişlerdir.

Vergi mevzuatının yapısı ile ilgili olarak sorduğumuz soruda mülakata katılan katılımcıların çoğunluğu vergi sisteminin mükellef ve sorumlularının nüfus edemeyeceği seviyede derin ve karmaşık olduğunu, mevzuatın bazı eksiklikleri bulunmakla birlikte sürekli olarak değişmesi mevzuatın anlaşılmasını ve takip edilmesini zorlaştırdığını dile getirmişlerdir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısının vergi idaresi çalışanlarının iş yükünü arttırdığı gibi tam bir otomasyon sisteminin kurulmasına da engel olduğu belirtilmektedir.

4.5.2.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkilerine yönelik olarak katılımcılara S7, S8, S9, S10, S12'nci sorular sorulmuştur. *S7.Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisiz hale getirdiği yönünden eleştirilmektedir. Bu eleştirilere katılıyor musunuz? Katılıyorsanız/katılmıyorsanız nedenleri nelerdir?*

Uzlaşmanın vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı ile ilgili olarak katılımcılar, uzlaşma sonucu vergi ve cezada yapılan indirimler vergi denetimini etkisizleştirip vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmaktadır. Mükellefin yapılandırma, gönüllü uyum, matrah artırımı gibi isimlerle anılan af uygulamaları, yetersiz denetim gerçeğinin oluşturduğu tablo uzlaşma müessesesi ile birleşerek vergi denetimi etkisizleştirilmekte vergi cezalarının caydırıcılığı kalmamaktadır. Uzlaşma, ceza mükellef aleyhine olduğu durumlarda mükellefe önemli bir hak vermekle birlikte, mükellefin aynı fiili işlemeye devam etmesine, vergi idaresinin icracı yapısını etkisizleştirmesine, vergi idaresi çalışanlarının itibarsızlaştırmasına neden olmaktadır. Vergi ve ceza indirimlerinde uzlaşma komisyonlarının yetkilerini kullanmasında herhangi bir sınırın bulunmaması cezaların caydırıcılığını ortadan kaldıran en önemli nedendir. Vergi ve ceza indirimlerinde uzlaşma komisyonlarının herhangi bir sınırın bulunmaması cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırdığı gibi mükellefler arasında vergi adaletinin sağlanmasında da önemli bir engeldir. Uzlaşmanın cezaların caydırıcılığını ortadan kaldırmadığını düşünen bir katılımcı, uzlaşma ile vergilerin tamamının ortadan kalkmadığını vergi idaresine daha fazla gelir sağladığını ve daha adil olduğunu belirtmiştir.

Uzlaşmanın denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisiz hale getirdiği eleştirileri ile ilgili olarak 10 katılımcı eleştirilere katılırken, 3 katılımcı kısmen katılmakta, 2 katılımcı katılmamaktadır. Denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığı ile ilgili olarak en çok dile getirilen husus müfettişlerin yoğun emek harcıyıp delil, karine ve verilerle oluşturduğunu düşündüğü (yargı karşısında savunulabilecek) raporunun karşılığı önerilen vergi ve cezanın uzlaşma ile yüksek oranda indirilmesidir. Aylarca süren inceleme ve

araştırma sonucunda gerçek duruma ve mevzuata uygun ortaya çıkarılan tahriyatların öznel gerekçelerle terkin edilmesi denetim elemanlarının motivasyonunu olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir. Yapılan tahriyatların uzlaşma ile terkin edilmesi inceleme sonuçlarını, vergi idaresinin icracı yapısını etkisizleştirmekte, vergi idaresi çalışanlarının itibarsızlaştırılmasına neden olduğu dile getirilmektedir. Bu eleştirilere katılmayan bir katılımcı denetim elemanı incelemeyi yaparken bu kriterleri göz önünde bulundurmadığını, onun görevinin ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak ödenip ödenmediğinin tespiti olduğunu belirtmiştir.

S8. Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığı, vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturduğu, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünden eleştirilmektedir. Bu eleştirilere katılıyor musunuz? Katılıyorsanız/katılmıyorsanız nedenleri nelerdir? Eleştirilere 13 katılımcı katılırken 2 katılımcı kısmen katılmıştır.

Vergiyi pazarlık konusu yaptığı eleştirilerine katılımcıların tamamı katılmakla birlikte aslında tam bir pazarlığın sözkonusu olmadığını idarenin teklifinin mükellef tarafından kabul edilmesi halinde uzlaşıldığını idare kabul etmezse uzlaşmanın sağlanmadığı belirtilmektedir. Katılımcılardan biri de uzlaşma esnasında mükellefle pazarlık yapılmasının mükellefe psikolojik bir rahatlama sağladığını dile getirmiştir.

Vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturduğu eleştirisine katılımın en çok vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefe haksızlık olduğu noktasındadır. Bazı mükelleflerin cezalı tahriyata maruz kalmaları durumunda uzlaşmadan yararlanacaklarını düşünerek en başta usulsüz davranışlarda bulunmaları, bu düşüncede olmayan vergiye uyum sağlamış mükellefler arasında adaletsizliğe neden olduğu belirtilmektedir. Uzlaşmada yararlanma düşüncesinin vergi beyanında bulunmamayı daha cazip hale getirdiğini, bu durumun uzlaşmadan yararlanmayan vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler arasında haksızlığa neden olduğu belirtilmiştir. Bu durumda vergilerini düzenli ve doğru ödeyen mükellefler mağdur olmaktadır. Dile getirilen diğer bir adaletsizlik uzlaşmaya katılan mükellefler arasında standart bir uygulamanın olmamasıdır. Uzlaşmaya katılan mükelleflere aynı oranda indirim yapılmamaktadır. Bazı mükelleflerin

bütün vergi ve cezaları silinirken bazı mükelleflere daha az indirim yapılmakta ya da hiç indirim yapılmamaktadır. Katılımcılardan biri bu eleştirilerden dolayı uzlaşmanın kaldırılması gerektiğini belirtirken diğer bir katılımcı vergi cezalarındaki ağır müeyyidelerin uzlaşma ile bir nebze yumuşatılmasının adalet için gerekli olduğunu belirtmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünden yapılan eleştirilere katılımcılar genellikle vergiler kanunla konular kaldırılır ilkesinden hareketle verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu eleştirisine katılmaktadırlar. Bu eleştirilere katılmayan katılımcılar gerekçe olarak uzlaşmanın kanunla konulan mükellefin yasal haklarından biri olduğunu, yine komisyonlara verilen vergi ve cezayı kısmen ya da tamamen kaldırma yetkisinin kanunla komisyonlara verildiğinden verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığını belirtmişlerdir.

S9. Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığı/vergi ödeme ödevi/vergi kaybı üzerinde etkisi olduğunu düşünüyor musunuz? Düşünüyorsanız /düşünmüyorsanız nedenleri nelerdir? sorusuna katılımcıların tamamı uzlaşmanın vergi ödeme ödevi/vergi kaybı üzerinde etkisi olduğunu düşünmektedir.

Katılımcılar Türkiye’de vergi inceleme oranlarının düşük olduğundan dolayı mükellefin yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu, yakalanması halinde ise idare ile uzlaşarak en az ceza ile kurtulacağını bilmektedir. Özerk veya bağımsız olmayan vergi idaresine uzlaşmalarda yeterince nüfuz edememenin hiç de zor olmadığını belirten katılımcılar, mükellefin uzlaşmadan cesaret aldığını belirtmişlerdir. Uzlaşmada cesaret alan mükelleflerin paranın zaman değerini de dikkate alarak vergi beyanında bulamadıklarını uzlaşmadan dolayı aynı fiilleri tekrar tekrar yaptıklarını dile getirmişlerdir. Bu nedenlerden dolayı uzlaşmanın vergi kaçakçılığı /vergi ödeme ödevi üzerinde olumsuz etkileri olduğunu, vergi ve cezada indirim yapılmasının vergi kaybını arttırdığını belirten katılımcılar ayrıca uzlaşma sağlandıktan sonra uzlaşılan tutarların ödenmemesi halinde uzlaşmanın geçersiz olmamasının vergi ödeme ödevi üzerinde olumsuz etkiler meydana getirdiğini belirtmişlerdir.

S10. Uzlaşma müessesesinin vergi uyumunu olumsuz/olumlu yönde etkilediğini düşünüyor musunuz? Düşünüyorsanız /düşünmüyorsanız nedenleri nelerdir? Sorusuna katılımcıların 7'si uzlaşmanın vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Katılımcılar uzlaşmanın vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemesini üç nedene bağlamışlardır. Birinci neden olarak uzlaşmanın kanundaki konuluş amacına uygun olarak uygulanmaması, ikincisi uzlaşma sonucunda vergi ve cezaları uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmayı cazip hale getirerek mükelleflerin uzlaşmaya güvenerek gelirlerini kayıt dışında bırakmalarına neden olması, üçüncü neden olarak da mükellefler arasında eşitsizlik yarattığından uzlaşmanın vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini ifade etmişlerdir.

Uzlaşmanın vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini belirten katılımcılar ise özellikle müessesenin mükellef ve devletin ihtilafı bir konuda iradelerini ortaya koyarak anlaşmalarını sağladığını, bunun da mükelleflerini küstüren devlet imajının ortadan kalkmasına yardımcı olduğunu, uzlaşmaya giren vergi mükelleflerinin bilgi eksikliğinin bir bölümünü uzlaşmada gidermesinin vergiye uyumu olumlu yönde etkilediğini dile getirmişlerdir.

Bir katılımcı da uzlaşmanın vergiye uyumuna etkisini iki açıdan ele almıştır. ‘‘Bunlardan ilki, yapılmış olan cezalı tarhiyatın hukuka uygun olmadığı inancı yüksek mükelleflerden sadece uzun yargı süreçleri ile muhatap olmamak isteyenler için uzlaşma müessesesi vergiye uyumu olumlu yönde etkilemektedir. Yapılmış olan tarhiyatın hukuka uygun olduğunu düşünen ikinci grup mükellefler için ise uzlaşma müessesesinin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini söyleyebiliriz. Çünkü uzlaşma müessesesinin varlığı vergi uyumu olmayan mükellef kitlesi için ‘‘son çare’’ olarak görülmekte ve bu ‘‘son çare’’ mükelleflerin önemli bir kısmının vergi uyumu üzerinde olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.’’

S12. Uzlaşmanın kayıt dışı ekonomi üzerinde herhangi bir etkisi olduğunu düşünüyor musunuz? sorusuna 11 katılımcı uzlaşmanın kayıtdışı ekonomi üzerinde etkisi olduğunu, 2 katılımcı uzlaşmanın kayıtdışı ekonomi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını, 2 katılımcı dolaylı etkisi olduğunu düşünmektedir.

Katılımcılar, uzlaşmanın cezaların caydırıcılığı ve ıslah edici rolünü ortadan kaldırması, mükelleflerin vergiye tabi işlemlerini uzlaşmadan cesaret alarak beyan

etmemesi, uzlaşmanın sıklıkla kullanıldığını gören dürüst mükelleflerin de vergiye tabi gelirlerini beyan etmemeye başlamaları kayıtdışı ekonominin artmasında en önemli faktörler olduğunu belirtmişlerdir. Uzlaşmanın kayıtdışı ekonomi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını belirten katılımcılar ise kayıtdışılığın en önemli nedeninin denetim eksikliği olduğunu dile getirmişlerdir.

4.5.2.3. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri

Katılımcılar, uzlaşma müessesine yapılan eleştirilerin yanında uzlaşmanın mükellef üzerinde olumlu yönleri bulunduğunu belirtmişlerdir. Uzlaşmanın vatandaş ile vergi idaresi arasında köprü görevi gördüğünü, mükellef ve devletin ihtilafli bir konuda iradelerini ortaya koyarak anlaşmalarını sağladığını, uzlaşmış olmanın her iki taraf için de olumlu bir altyapı sunduğunu, uzlaşmanın ile mükellefi küstüren devlet imajının ortadan kaldırıldığını dile getirmişlerdir.

Uzlaşmayla uzun, meşakkatli ve sonucu belirsiz bir süreç olan yargı yerine sonucu kısa sürede belli olan bir yöntem olan uzlaşmanın mükellef üzerinde olumlu etkiler bırakmasında etkili olmaktadır. Yargı sürecinin uzun olması mükellefi belirsizliğe itmekte ve mükellefin psikolojik olarak rahatsız olmasına neden olmaktadır. Ayrıca yargı süreci sonucunda mükellef aleyhine karar çıkması halinde (uzun yargı süreci dikkate alındığında) ise gecikme faizi ve zammı ile birlikte ödenecek vergi ve cezalar mükellefin faaliyetini sonlandırılabilir seviyede olması muhtemeldir. Vergi cezalarındaki ağır müeyyidenin uzlaşma ile bir nebze yumuşatılmasının adalet için de gerekli olduğunu belirten katılımcılar, özellikle mükellefin bilmeden beyan ettiği matrahta hata yapması durumunda tarh edilen yüksek miktartlı vergi cezalarından uzlaşma ile kurtulabilmesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir.

4.5.2.4. Uzlaşmanın Saydamlığı

Uzlaşma komisyonlarının mükelleflere vergide/cezada indirim yaparken hangi kriterleri dikkate aldıklarını belirlemek amacıyla katılımcılara *S5. Uzlaşmada mükellefe vergi ve cezada indirim yapılırken hangi kriterler dikkate alınmaktadır?* Sorusu ile *S6. Vergi ve cezada indirim yapılmasında uzlaşma komisyonlarının yetkisi sınırsız mıdır?* soruları sorulmuştur.

S5. Uzlaşmada mükellefe vergi ve cezada indirim yapılırken hangi kriterler dikkate alınmaktadır? sorusuna 6 katılımcı vergi ve cezada indirim yapılırken mükellefler nezdinde ayrı ayrı vergi tarhının konusu, dava konusu yapılması halinde kaybetme olasılığı, mükellefin mali durumu, uygulanacak gecikme faizi sebebiyle mükellefin uğrayacağı ek külfetin dengelenmesi amacıyla tarhiyatın ilgili olduğu yıl, tarhiyata esas teşkil eden işlemin vergi kanunlarında açıkça zikredilip zikredilmemesi(yorum farkı), mükellefin vergiye uyumluluğu, tahsilatın yapılabilirliği gibi kriterlerin dikkate alındığını belirtmişlerdir. Diğer katılımcılar ise genel olarak belirli bir kriterin bulunmadığını bütün mükelleflere aynı oranda indirim yapıldığını dile getirmişlerdir.

S6. Vergi ve cezada indirim yapılmasında uzlaşma komisyonlarının yetkisi sınırsız mıdır? sorusuna katılımcılar, uzlaşma komisyonlarının yetkisinin vergi mevzuatı açısından sınırsız olmasına rağmen, uygulamada komisyon yetkilerinin idare tarafından sınırlandırıldığını belirtmişlerdir. Komisyonlarda yapılan indirimlerin genellikle standart olduğunu standart dışında yapılan indirimlerde idari denetim bulunduğunu bazı durumlarda standart dışı yapılan indirimlerin soruşturmalara konu olduğunu dile getirmişlerdir. Standart dışında vergi ve cezada yapılan indirimlerde idare takdir yetkisini kullanırken durumun gereklerine göre yani kesilen cezanın hukuken güçlü olup olmaması, mükellefin ödeme gücü, vergi ve cezanın ait olduğu dönem, vergi ve cezanın konusu dikkate alınarak indirim yapıldığını ifade etmişlerdir.

4.5.2.5. Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında Olup Olmadığı

Mükellefin uzlaşmayı neden tercih ettiğini tespit etmek amacıyla katılımcılara *S4. Sizce mükellef uzlaşmayı neden tercih etmektedir?* sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar, mükelleflerin vergi idaresi ile sorunlu olmayı, idareyi karşısına almayı tercih etmediğini, yargı sürecinin uzun ve belirsiz olmasının psikolojik bedeli olarak uzlaşmayı tercih ettiğini belirtmişlerdir. Vergi incelemesi neticesinde mevzuata aykırı biçimde kendisi üzerine cezalı tarhiyat yapıldığını düşünen mükellefler için uzlaşma yolunun ikinci planda kaldığını bu mükelleflerin büyük oranda yargı yolunu tercih ettiğini belirtmişlerdir. Bu mükelleflerden ancak küçük bir kısmının uzun yargı sürecini göze almadıkları için uzlaşma müessesesini tercih ettiğini, yapılan inceleme sonucunda haklarında yapılan cezalı tarhiyatın

mevzuata uygun olduğunu düşünen ikinci guruptaki mükellefler ise uzlaşma yoluna gitmekte; vergi ve/veya ceza üzerinde yapılacak bir indirimde baştan razı olduklarını dile getirilmiştir.

Uzlaşmanın tercih edilmesinde dile getirilen diğer faktör, cezalarda ciddi manada indirim yapılması, cezalarda indirim uygulamasına göre uzlaşmanın kendisine daha fazla mali avantaj sağlayabileceğini bilen mükellefin uzlaşmayı tercih ettiği belirtilmektedir. Mükellefin vergiye yönelik cezaların caydırıcı olmadığını bildiğini ve herhangi bir ceza ile karşılaştığında uzlaşma müessesini kullanarak bu cezadan en az zararla kurtulacağını düşündüğü belirtilmektedir. Katılımcılar mesleki gözlemlerinin vergi ziyayı cezalarının genellikle bilerek ve isteyerek yapılan yanlış uygulamalardan kaynaklandığını ve tarh edilen bu cezaların da uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmanın mükellef nezdinde cazip hale gelmesine neden olduğu ifade edilmiştir.

4.5.2.6. Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri

Uzlaşmaya başvuru koşullarının oluşmasında vergi mevzuatının etkisini anlamak açısından katılımcılara *S2. Sizce uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında vergi mevzuatının etkisi nedir?* Sorusu yöneltilmiştir.

Uzlaşmaya başvurmada vergi mevzuatının etkisine yönelik olarak sorulan *S2. Sizce uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında vergi mevzuatının etkisi nedir?* Sorusuna katılımcılardan 6 tanesi mükelleflerin uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında mevzuatın karmaşık olmasının, mevzuatın piyasa koşullarına göre yorumlanmamasının etkili olduğunu belirtmişlerdir. İdarenin piyasanın koşullarına uyum sağlayamayan uygulamaları nedeniyle vergi idaresi ile vergi yargısı arasındaki görüş farklılıkları, mevzuattaki bazı belirsizlikler, idarenin ve mükellefin kanunu yorumlamadaki görüş farklılıkları uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında etkili olduğu dile getirilmiştir.

Diğer katılımcılar uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında vergi mevzuatından ziyade vergiye yönelik cezaların caydırıcı olmadığını bilen mükelleflerin herhangi bir ceza ile karşılaştıklarında uzlaşma müessesini kullanarak bu cezadan en az zararla kurtulmak için başvurduklarını bir kısım mükellefin de gerçekten

büyük vergi cezalarından kurtulmak amacıyla uzlaşmaya başvurduklarını ifade etmişlerdir.

4.5.2.7. Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı

Uzlaşmanın mükellef üzerindeki psikolojik etkiyi tespit etmek amacıyla sormuş olduğumuz *S11.Uzlaşma sonuçlandıktan sonra mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı nasıl değişmektedir? (olumlu/olumsuz)* sorusu ile vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasının sebeplerini tespit etmek amacıyla katılımcılara *S3. Sizce vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebepleri daha çok hangi durumlarda söz konusu olmaktadır?* Soruları yöneltilmiştir.

S11.Uzlaşma sonuçlandıktan sonra mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı nasıl değişmektedir? (olumlu/olumsuz) sorusuna 9 katılımcı yapılan uzlaşmalarda mükellef adına salınacak veya salınan vergi ve özellikle kesilecek/kesilen vergi cezalarında önemli miktarda indirim yapıldığından uzlaşmadan sonra mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrının olumlu yönde değiştiğini belirtmişlerdir.

Bazı katılımcılar da uzlaşmadan sonra vergi idaresine karşı mükellef tavırlarının olumsuz yönde değişmesine neden olduğunu, mükellef tavırlarının olumsuz yönde değişmesinin mükellefin tarh edilen verginin adaletsiz olduğunu, inceleme oranları düşük olduğundan sadece kendilerinin incelendiğini diğer mükelleflerin incelenmediğini düşüncesinin bu durumun ortaya çıkmasında etkili olduğu ifade edilmiştir.

Katılımcılardan biri de mükellef tavırlarının vergi idaresi personeline karşı olumlu yönde değiştiğini, mükellefin vergi ve ceza belirleyicisi olan vergi idaresi personeli ile direkt muhatap olmasının vergi idaresi personeline olan saygıyı arttırdığını belirtmiştir. Ancak uzlaşarak artık vergi mevzuatına uymadan işlerini halledilebileceğini düşünen mükelleflerin vergi mevzuatına karşı tavrının olumsuz yönde değiştiğini dile getirmiştir.

Vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasının idarenin yapmış olduğu hatalı işlemlerden kaynaklanması durumunda mükellefin idareye karşı olan güveni azalacaktır. Vergi idaresine güven duymayan mükellefin vergiye gönüllü uyumu azalacaktır. Bu nedenle katılımcılara vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebin neler

olduğunu tespit etmek amacıyla sormuş olduğumuz *S3. Sizce vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebepleri daha çok hangi durumlarda söz konusu olmaktadır.* Sorusuna 8 katılımcı, vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin özellikle vergi kanunlarının karmaşık olmasından dolayı vergi mevzuatının mükellefler, mükelleflerin destek aldıkları meslek mensupları tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi, kanunların sık sık değiştirilmesi olduğunu belirtmişlerdir.

Katılımcılardan biri vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasında birinci nedenin yapılan vergi tarhlarında vergi kanunlarının lafsı açık olmasına rağmen lafsa aykırı tebliğ, yönetmelik, sirkü gibi ikincil mevzuatlar ile lafsın açık olmadığı konularda konuluşundaki maksada bakılmaksızın mükellef aleyhine yapılan yorumlar vergi ihtilaflarının temel kaynağı olduğunu belirtmiştir. İkinci nedenin ise yargı tarafından defalarca terkin edilen vergi konularının, maliye idaresi tarafından ısrarla uygulanmasının vergi ihtilaflarına neden olduğunu ifade etmiştir. Diğer katılımcılar da vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasında mükelleflerin vergisel işlemlerini mevzuata uygun olarak yapmamasından, mükellefin kayıtdışı çalışmasından kaynaklandığını dile getirmişlerdir.

4.5.2.8. Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarının Uzlaşma Kapsamında Çıkarılması

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 7103 kanunla tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmıştır. Bu düzenlemeyle daha önceki uygulamada tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan bu tür cezaların tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olmamaktaydı. Bu durumun mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı gerekçesiyle eleştiri konusu olmaktaydı. Bu düzenleme hakkında katılımcıların görüşlerini sormuş olduğumuz *S13 Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılması hakkındaki görüşleriniz.* Sorusuna 8 katılımcı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmasının olumlu bir düzenleme olduğunu belirtmişlerdir. Bu düzenlemeyle vergi kaybının biraz da olsa önlendiği, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmadaki uygulama eşitsizliğinin giderildiğini, cezaların caydırıcılığının artacağını ifade etmişlerdir.

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılmasının olumsuz bir düzenleme olduğunu düşünen katılımcılar da, düzenlemeyle genellikle yargı tarafından kaldırılan bu tür cezaların mükellef tarafından yargıya götürüleceğini bu durumun da yargı yükünün artmasına neden olacağını belirtmişlerdir.

İki katılımcı da bazı vergi incelemelerinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının işlemin mahiyetinden kaynaklanan sebeplerle çok yüksek olabilmesi gerçeği göz önüne alındığında, özel usulsüzlük cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmış olmasının uzlaşma müessesesinin başarısını olumsuz yönde etkileyeceğini beyan etmişlerdir. Bazen vergi aslı ve vergi ziyayı cezasından bile çok daha fazla özel usulsüzlük cezaları kesilebildiğini örnek olarak vermişlerdir.

SONUÇ

Vergiye gönüllü uyum mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında kanunlara uygun olarak beyan etmesidir. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu vergi yükünün adil dağılıp dağıtılmadığı, diğer mükelleflerin davranışları, devlete duyulan güven, bir ülkedeki vergi kültürü ve sosyal normlar gibi faktörler etkilemektedir. Türk Vergi Sistemi'ndeki uzlaşma müessesesinin mevcut uygulamasının mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı ve bunun da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilediği konusunda eleştirilmektedir.

Uzlaşmanın yabancı ülke uygulamalarına bakıldığında uzlaşmanın genellikle mükellef ile idarenin tahakkuk edecek vergiyi objektif kriterlere göre değerlendirerek verginin kanunilik ilkesine uygun olarak doğru şekilde tahakkuk ettirilmesi sağlanmaktadır. Uzlaşmalarda vergi inceleme raporları doğru olduğu sürece vergide indirim yapılmamaktadır. Vergide indirim yapılmasının tek istisnası mükellefin vergi ödeme gücünün olmamasıdır. Özellikle Amerika'daki uzlaşma sistemi mükellefin ödeme gücünü objektif kriterlere göre değerlendirerek mükellefin ödeme gücü yoksa indirim yapılabilmektedir.

Türkiye'de uzlaşma istatistiklerine bakıldığında uzlaşma komisyonlarının vergi cezalarında ve vergi aslında indirim yaptıkları, yapılan indirimlerin komisyondan komisyona farklılık gösterdiği görülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının almış olduğu kararların komisyon üyelerinin Gelir İdaresi'ndeki hiyerarşik durumuna göre şekillendiği hiyerarşik olarak daha üst düzeyde yer alan merkezi uzlaşma komisyonlarının takdir yetkisini daha rahat kullandığı diğer komisyonların yetkilerini kullanırken daha dikkatli davrandıkları görülmektedir. Ayrıca vergi denetimlerinin en büyük yaptırımını tarh edilen vergi cezalarıdır. Uzlaşma ile tarh edilen vergi aslında indirim yapılması vergi cezalarının ortalama %90'ının silinmesi cezaların caydırıcı olma özelliğini ortadan kaldırmaktadır. İstatistikî sonuçlara göre dikkat çeken bir diğer nokta, uzlaşmanın mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında önemli bir fonksiyona sahip vergide indirim, pişmanlık ve ıslah gibi diğer idari çözüm yollarını da etkisiz hale getirmesidir. Uzlaşmanın diğer idari çözüm yollarını etkisizleştirilmesi aynı

zamanda vergi sisteminin işlevselliğini olumsuz yönde etkileyen bir unsur olabilecektir.

Bu çalışmada Ankara’da faaliyette bulunan 401 meslek mensubu ile anket, 15 eski vergi müfettişi ile mülakat yöntemi ile uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olan etkileri konusundaki tutum ve davranışları tespit edilmeye çalışılmıştır. Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyuma olan etkisinin belirlenmesinde “uzlaşmanın şu andaki uygulandığı şekliyle vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilediği” varsayımı araştırılmıştır.

Çalışmada anketin örneklem yapısına bakıldığında erkek sayısının fazla olduğu, katılımcıların yaş ortalamalarının, eğitim seviyelerinin yüksek olduğu (%70’i lisans olmak üzere %20’si yüksek lisans mezunu), %70’inin 10 yıldan fazla tecrübeye sahip oldukları, %80’inin SMMM olduğu görülmüştür. Mülakat yapılan katılımcılar ise daha önce uzlaşma görüşmelerinde yer almış eski vergi müfettişleri arasından seçilmiştir.

Anket ve mülakat sorularının bir bölümü Türk Vergi Sistemi’nin yapısı ve vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle ilgilidir. Türk Vergi Sistemi ile ilgili olarak yapılan tespitler birkaç noktada özetlenebilir. Türk Vergi Sistemi’nde vergi oranlarının yüksek, mevzuatın karmaşık bir yapıya sahip olduğu, adil olmadığı, vergi idaresinin yapısının vergi kaçakçılığını önlemede yeterli olmadığı düşünülmektedir.

Ankete katılan meslek mensupları uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiği, vergi ödeme ödevini zedelediği, kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiği, mükellefin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığı, vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğu düşüncesine katılmamaktadırlar. Uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, vergi uyumunu azalttığı, ‘*zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum*’ düşüncesine destek verdiği düşüncesine kısmen katılmaktadırlar. Uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum düşüncesine %43,30 oranında katılan meslek mensupları, vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını (%39,1), mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu (%40) düşünmektedir. Uzlaşmanın mükellefe vergi

idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini (% 34,2) belirten meslek mensupları uzlaşmayı bir vergi affı olarak (%38,2) görmektedirler. Mülakata katılan katılımcılar da uzlaşma sonucunda vergi ve cezada yapılan indirimler vergi denetimlerini etkisizleştirerek vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını, mükellefin aynı fiili tekrar işlemesine neden olduğunu, vergiyi pazarlık konusu yaptığını, vergi ödeme ödevini olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Mükellefler arasında eşitsizliğe neden olan uzlaşma müessesinin vergi inceleme elemanlarının motivasyonunu, mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini, kayıt dışı ekonominin artmasında neden olduğunu dile getirmişlerdir.

Anket çalışması bulgularına göre uzlaşma mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık yaratmakta, uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değişmektedir. Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığı düşüncesine daha az katılan meslek mensupları, uzlaşmayı Gelir İdaresi'nin mükellefle barışması olarak görmektedir. Katılımcılar uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiği düşüncesine %40 oranında katılmaktadırlar. Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini, vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünmektedirler. Mülakata katılan katılımcılar da uzlaşmayla vergi cezalarında önemli miktarda indirim yapıldığından mükellefin idareye karşı tavrının olumlu yönde değiştiğini belirtmişlerdir. Özellikle mükellefin bilmeden hata yapması durumunda tarh edilen yüksek miktartlı cezalarda kurtulması mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumlu yönde etkilediğini, uzlaşma ile mükellefi küstüren devlet imajının ortadan kaldırıldığını dile getirmişlerdir.

Uzlaşma komisyonlarının mükellefe yaklaşımlarında açıklık bulunmadığı görülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezasında indirim yaparken hangi kriterleri göz önünde bulundurduklarının net olmadığı anlaşılmaktadır. Uzlaşma komisyonları takdir yetkilerini kullanırken, bazı komisyonların Gelir İdaresi tarafından belirlenen standart indirimleri uyguladığı, bazı komisyonların vergi inceleme raporlarının hukuki dayanakları ve yargı karşısındaki durumu, vergi

ve cezanın dönemini dikkate aldıkları anlaşılmaktadır. Komisyon üyelerinin Gelir İdaresindeki hiyerarşik konumunun da vergi ve cezada indirim yapmada etkili olduğu görülmektedir.

Çalışma bulgularına göre mükellefler uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında ve denetim sonucunda tahakkuk edecek cezada indirim yapılacağından haberdardır. Tarh edilen cezaların uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmayı mükellef nezdinde cazip hale getirmektedir. Farklı dönemlerdeki vergi ihtilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerin arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur düşüncesine katılanların oranı %57,9'dur. Uzlaşma sonucunda yapılan indirimin vergi idaresi tarafından yapıldığını düşünen mükellefin bunu bir hak olarak algılaması vergi beyanını vergi mevzuatına uygun olarak zamanında vermesini olumsuz yönde etkileyen bir faktör olabilecektir.

Ankete katılan meslek mensuplarının %85,4'ü, mülakata katılan katılımcıların tamamı vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmektedir. Ankete katılan katılımcıların % 68,8'i vergi ihtilaflarının ortaya çıkmasının vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını belirtmişlerdir. Vergi kanunlarının karmaşık bir yapıya sahip olması uzlaşmaya başvuru şartları olan kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi gibi durumların sıklıkla ortaya çıkmasına, vergi ihtilaflarının artmasına neden olabilir.

Meslek mensuplarının %47,6'sı uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerinin olduğunu belirtmişlerdir. Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananların çok olduğunu belirten katılımcıların oranı %58,2'dir. Mükellefin Gelir İdaresi'ne olumsuz bakışına neden olabilecek faktörlerden biri de ortaya çıkan vergisel ihtilafların idarenin yapmış olduğu hatalardan kaynaklanmasıdır. Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünen meslek mensuplarının oranı %53,6'dır. Mükelleflerin Vergi İdaresi'nin yapmış olduğu işlemlere güven duymaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyecek ve Vergi İdaresi'nin yapmış olduğu işlemlere her zaman kuşku ile yaklaşacaklardır.

Katılımcılar mükellefin uzlaşmaya vergi idaresi ile sorun yaşamamak (%74,10), daha fazla avantajlı olduğu (%68,8), yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için (%70,60) başvurduğunu düşünmektedir. Mülakata katılan katılımcılar da uzlaşmaya vergiye yönelik cezaların caydırıcı olmadığını bilen mükelleflerin herhangi bir ceza ile karşılaştıklarında bu cezadan kurtulmak için uzlaşmaya başvurduğunu belirtmişlerdir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarında incelemeyi yapan inceleme elemanı dışındaki vergi müfettişleri yer almaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonlarında ise vergi incelemelerinde yer almayan Gelir İdaresi'nde idari görevlerde bulunan personel yer almaktadır. İncelemeyi yapan denetim elemanlarının yoğun emek harcayarak düzenlemiş olduğu raporlarda önermiş olduğu vergi ve cezaların üyesi olmadıkları bir komisyon tarafından idari bir kararla silinmesi vergi denetim elemanlarının motivasyonunu olumsuz yönde etkileyebilir.

Uzlaşma müessesesi birçok ülkede vergi ihtilaflarının kısa sürede çözümünü sağlayan, mükellef ile Vergi İdaresi'nin bir araya gelerek ödenmesi gereken vergiyi tartışarak, verginin kanunilik ilkesine uygun bir şekilde tahakkuk etmesine önemli katkıları olan bir müessesedir. Çalışma bulgularına göre Türkiye'de şu anda uygulanan uzlaşma müessesinin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını olumsuz şekilde etkileyecek uygulamaları içerisinde barındırdığı görülmektedir. Türkiye'de uygulanan uzlaşma müessesinin aşağıdaki şekilde revize edilmesinin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanmasında önemli katkıları olabilecektir.

- Almanya örneğinde olduğu gibi uzlaşma komisyonlarında yapılmış olan tarhiyatlarda tartışma konusu olan hususlar tartışılmalıdır. Denetim sonucunda elde edilen bulgular yasal olarak değerlendirilmelidir. Vergiyi doğuran olayın doğru yorumlanıp yorumlanmadığı komisyonda tartışılarak yapılan tarhiyatlar yeniden gözden geçirilmelidir. Böylece vergi inceleme elemanının veya idarenin yapmış olduğu hatalar, eksiklikler tespit edilerek varsa hataların düzeltilmesi, tarh edilen vergi ve cezadan herhangi bir indirim yapılmadan tahakkuk ettirilmesi, mükellefin tarh edilen verginin doğruluğuna inandırılması sağlanmalıdır.

- Vergi aslı ve cezaları uzlaşma kapsamında çıkarılmalıdır. Ancak uzlaşan mükellefler de vergi cezaları için VUK 376'ncı maddesinde düzenlenen cezada indirim hükümlerinden yararlanmalıdır.
- Vergi inceleme raporları sonucunda tarh edilen vergi ve cezaların yüksek olması mükelleflerin ödeme gücünü olumsuz yönde etkileyerek mükellefi ekonomik olarak sıkıntıya sokabilir. Bu durumun önüne geçilebilmesi için tahakkuk eden vergiye vade tarihinden tahakkukun yapıldığı tarihe kadar hesaplanan gecikme zammında/faizinde vergi incelemesinin yapıldığı yıla göre indirim yapılmalıdır. Mükellefin uzlaşılan tutarı ödememesi halinde uzlaşma geçersiz olmalıdır.
- İdarenin tarh ettiği verginin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin anlaşılmasına katkı sağlaması açısından uzlaşma komisyonlarında mükellefin mesleğinden olan bir komisyon üyesi yer almalıdır.
- Uzlaşma komisyonlarında uzlaşma konusu olan vergi miktarına göre Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir uzlaşma komisyonu üyesi olmalıdır. Bu üyeler mükellefin hesaplarını kontrol eden işlemlerini yapan meslek mensupları olmamalıdır. Söz konusu üyeler de uzlaşma tutanaklarına imza atmalıdır.
- Tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları tarhiyatın yapıldığı yer ve tarh edilen miktar dikkate alınarak oluşturulmuştur. Komisyon üyeleri de Gelir İdaresi Başkanlığı'nda idari görevlerde yer alan, vergi inceleme elemanı olmayan personelden oluşmaktadır. Bu komisyonlarda yapılan incelemeye daha hâkim görevlilerin yer almaması verimli bir uzlaşma yapılmasını engelleyen bir durum oluşturmaktadır. Ayrıca denetim elemanlarının yoğun emek harcayarak oluşturduğu raporlarda önerilen verginin ve cezanın idari görevlerde yer alan ve yapılan vergi incelemesi hakkında fazla bilgi sahibi olmayan üyelerin oluşturduğu komisyonlar tarafından idari bir kararla silinmesi denetim elemanlarının motivasyonunu olumsuz yönde etkileyen bir unsur olabilmektedir. Bu nedenle idari görevlerde bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı personelinin oluşturduğu Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Dairesi Başkanlığı

uzlaşma komisyonları kaldırılmalıdır. Vergi mufettişlerince yapılan tarhiyatlar için incelemenin yapıldığı yerde uzlaşma komisyonu kurulmalıdır. Bu komisyonlarda vergi mufettişlerinden oluşan ve vergi incelemelerinde emeği geçen denetim elemanları yer almalıdır.

- Vergi Daireleri tarafından yapılan vergi incelemelerinde, idarenin resen, ikmalen, idarece yapmış olduğu tarhiyatlarda uzlaşmayı vergi tarhiyatını yapan, Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonları yapmalıdır.
- Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi tarhiyat sonrası uzlaşmada da uzlaşmaya başvurmak için herhangi bir şart olmadan vergi incelemesine dayandırılan tarhiyatlar, resen, ikmalen, idarece yapılan tarhiyatlardan dolayı tüm mükelleflere uzlaşmadan yararlanma hakkı verilmelidir.
- Vergi mükelleflerinin vergi uyumuna gayri iradi olarak uyumsuzluk göstermesinin en önemli nedenlerinden biri vergi sisteminin karmaşık olmasıdır. Bu nedenle vergi sistemindeki karmaşıklığın giderilmesi, mükelleflerin anlayabileceği dilde vergi kanunlarının yeniden yazılması vergi ihtilaflarının azalmasını sağlayacağı gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını da olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, İbrahim Attila ve Mehmet Emin Merter (2004); "1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu," *Maliye Dergisi*, Sayı 147, Eylül-Aralık, s.5-27
- Akbey, Ferhat (2014); "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme," *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 29, Sayı 1, s. 63-103
- Akdoğan, Abdurrahman (1999); "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi," *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, s. 97-104.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011); *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, 14.Baskı, Ankara
- Akil, Cenk (2012); "Hukuk Muhakemeleri Kanununda Sulh ve Sulha ve Sulh Yoluyla Şarta Bağlı Hüküm Verilip Verilemeyeceği Meselesi," *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVI, Sayı 4, s.1-18
- Aktan, Coşkun Can (2006); *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi içinde Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.126-136
- Aktan, Coşkun Can (2012); "Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı," *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, makale 2, Ocak, www.ceis.org.tr, s.14-22
- Aktan, Coşkun Can ve Fatih Savaşan (2009); "Türkiye'de Kamu Hizmetlerinde Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi," https://www.researchgate.net/profile/Coskun_Can_Aktan/publication/318682222_Kayitdisi_Ekonomi_TYEC_Projesi_Turkiye%27de_Kamu_Hizmetlerinde_Yolsuzlugun_Onlenmesi_Icin_Etik_Projesi/links/59776efcaca27203ecbddab5/Kayitdisi-Ekonomi-TYEC-Projesi-Tuerkiyede-Kamu-Hizmetlerinde-Yolsuzlugun-Oenlenmesi-Icin-Etik-Projesi.pdf (Erişim Tarihi: 30.05.2016)
- Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç (2006); *Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi içinde Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.159-171
- Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban (2006); *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi içinde Editörler: Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.137-158.

- Alari Paulus (2015); "Tax evasion and measurement error: An econometric analysis of survey data linked with tax records," *Institute for Social and Economic Research University of Essex*, No. 2015-10, s.1-68
- Allingham Michael G. ve Agnar Sandmo (1972); "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol 1, s. 323-338.
- Aliefendioğlu, Yılmaz (1980); "Vergide Uzlaşma," *Danıştay Dergisi*, Sayı 28-29, s.3
- Aliefendioğlu, Yılmaz (1981); "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları," *Danıştay Dergisi*, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, s. 77
- Alm, James, Juan Luis Gomez (2008); "Social Capital and Tax Morale in Spain", *Economic Analysis & Policy*, Vol. 38 No. 1, March 2008, ss. 73-87.
- Alm, James, Betty R. Jackson ve Michael McKee (1992); "Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data", *National Tax Journal*, Vol 45, No 1, s.107-114
- Alm, James, Jorge Martinez-Vazquez ve Chandler McClellan (2014); "Corruption and Firm Tax Evasion,"
- <https://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=2ahUKEwivwMfYlcPcAhXJfMAKHVZ7DDYQFjACegQIABAC&url=http%3A%2F%2Fscholarworks.gsu.edu%2Fcgi%2Fviewcontent.cgi%3Farticle%3D1002%26context%3Dicepp&usg=AOvVaw1M0SstBSPLaeuKbUHMhXII&httpsredir=1&article=1002&context=icepp> (Erişim Tarihi:20.03.2018)
- Alm, James (1998); "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty," *International Studies Program Working Paper(98-6) Georgia State University*. s.1-9
- Alm, James ve Benno Torgler (2005); "Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe," https://leitner.yale.edu/sites/default/files/files/resources/docs/tax_morale_leitner.pdf (Erişim Tarihi:16.03.2018).
- Alm, James (2011); "Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory," <http://econ.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1102.pdf> (Erişim Tarihi: 26.03.2018)
- Alm, James ve Mohammad Yunus (2009); "Spatiality and Persistence in U.S. Individual Income Tax Compliance," *National Tax Journal, National Tax Association*, Vol 62 No 1, s.101-124
- Alm, James, Benno Torgler (2011); "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality," *Journal of Business Ethics*, Volume 101, Issue 4, s. 635-651

- Altunışık, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım (2012); *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Geliştirilmiş 7. Baskı, Sakarya Kitapevi, Sakarya.
- Andreoni, James, Brian Erard ve Jonathan Feinstein (1998); “Tax Compliance”, *Journal of Economic Literature*, Vol XXXVI, s. 818-860.
- Anlar, Uğur (2007); “Vergi Uyumu-Uyumsuzluğu ve Ölçülmesine İlişkin Temel Kavramlar, *Yaklaşım Dergisi*,” Nisan, Sayı 172
- Arden, Lady Justice (2018); *The Judicial System of Engl and and Wales: A Visitor’s Guide*, <https://www.judiciary.uk/wp-content/uploads/2016/05/international-visitors-guide-10a.pdf> (Erişim Tarihi:17.09.2018)
- Arıkan, Zeynep ve Hatice Yurtsever (2004); “Türkiye’de Mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 137, s.64-68
- Armağan, Ramazan (2007); “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme,” *Maliye Dergisi*, Sayı 153, s.160-178
- Arslaner, Hakan (2016); “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu,” *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı 17, s. 273-300
- ASMMMO (2017); *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, <http://www.asmmmo.org.tr/Files/Others/2017-Faaliyet-Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 26.03.2018)
- Aykın, Hasan (2015); “Özelge Taleplerinin Cevaplandırılmasında süre: Ülke Uygulamaları ve Türkiye,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 276, s.30-36
- Ay, Hakkı M., Ümit Şahin ve Hüseyin Soylu (2010); “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği,” *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s. 271-288
- AYMMO (2017); *Çalışma Raporu*, <http://www.ankaraymmo.org.tr/#!/webicerik/2/557f611e710a7713a423bdaa> (Erişim Tarihi: 26.03.2018)
- Babu, N. Kishore ve Abebe Bayu Chariye (2015); “The Effect of Taxpayers Attitudes towards the Legal System and Government on Tax Morale (With Reference to Selected Assesses in Addis Ababa, Ethiopia),” *European Journal of Business and Management*, Vol 7, No 1, s.321-328
- Bahar, Cevdet Okan (2002); “Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi ve Tarh Zamanaşımı Son Üç Ayında Uzlaşma,” *Vergi Dünyası*, Sayı 255, s.161-165
- Balcılar, M. Bahadır (2010); “Her Türlü Usulsüzlük veya Özel Usulsüzlük Cezaları Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamına Girer mi?,” *e-yaklaşım Dergisi*, Kasım
- Batirel, Ömer Faruk (1996); “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum,” *Vergi Dünyası Dergisi*,” Sayı 175, s. 52-55

- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç ve İsa Sağbaş (2004); “Vergi Kaçırılmayı Etkileyen Faktörler: Anket Çalışması Bulguları,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s. 204-253
- Benk, Serkan ve Birol Karakurt (2010); “Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları,” *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 4, s. 133-148
- Berksoy, Turgay ve İbrahim Demir (2004); “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s.513–532
- Besley, Timothy ve John McLaren (1993); “Taxes and Bribery: The Role of Wage Incentives,” *The Economic Journal*, Vol 103, No 416, s.119-141.
- Beşe, Tayfun (1994); “Uzlaşma Komisyonlarının Uzlaşabilecekleri En Çok Vergi ve Ceza Mikatı,” *Yaklaşım Dergisi*, s. 85-88
- Beşe, Tayfun (1998); “Uzlaşmada Yapılan Değişiklikler ve Komisyonların Yetkileri,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayısı 72
- Beşel, Furkan (2017); “*Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- Biberoğlu, Elif (2006); “*Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Bilici, Nurettin (2013); *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 31.Baskı, Ankara
- Bilici, Nurettin ve Adem Bilici (2011); *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Biniş, Mine (2012); “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Biniş, Mine (2013); “Vergi Uyuşmazlıklarında Alternatif Çözüm Yolları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği,” *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2, s.15-30
- Blumenthal, Von Karsten ve Birger Nerré (2003); “Tax Culture in Nineteenth-Century Austria,” *National Tax Association*, Vol 96, s.54-62
- Boulakia, Jean David C. (1971); “Ibn Khaldûn: A Fourteenth Century Economist”, *The Journal of Political Economy*, Vol 79, No 5, s.1105-1118
- Brondolo, John, Frank Bosch, Eric Le Borgne ve Carlos Silvani (2008); “Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07),” *International Monetary Fund(IMF), IMF Working Paper*, Working Paper No: WP/08/129

- Bruno S. Frey ve Benno Torgler (2004); "Taxation and Conditional Cooperation," *Center for Research in Economics, Management and the Arts(CREMA)*, Working Paper No. 2004 – 20, s.1-28
- Budak, Yılmaz (2006); "Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affı(mı)dır," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 304,
- Budak, Yılmaz (2010); "Uzlaşmanın Yozlaştırılması," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 346, s.20-24
- Bulletin Officiel des Finances Publiques (2018); <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/324-PGP.html> (Erişim Tarihi:08.05.2018)
- Bulletin Officiel des Finances Publiques (2018a); <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/934-PGP.html> (Erişim Tarihi:09.05.2018)
- Bütçe - Plan Komisyonu Raporu. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf (Erişim Tarihi: 18.04.2018)
- Canbay, Tülin ve Güneş Çetin (2007); "Vergiye Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü," *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, s.52-64
- Candan, Turgut (2004); "Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı," 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s.255-280
- Candan, Turgut (2006); *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara
- Cansız, Harun (2006); "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği," *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt VIII, Sayı 2, s.115-138
- Cesur, Aylin ve Ali Çelikkaya (2014); "Türkiye'de Vergi Kültürü'nün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yeri ve Önemi," *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt XVI, Sayı 2, Aralık, s. 1-14,
- Chan, Chris W., Coleen S. Troutman, ve David O'Bryan (2000); "An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from the United States and Hong Kong," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol: 9 , 83–103.
- Chuenjit, Pakarang (2014); "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration," *Journal of Population and Social Studies*, Vol 22, No 1, s.14-34
- Cimbar, Soyöz Selda (2015); "Vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yolları ve uzlaşma kurumunun değerlendirilmesi," Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta

- Civan, Mehmet ve İsmail Kutlar (2005); "İşletmelerdeki vergisel uyumsuzlukların idari aşamada çözüm yolları ve bir örnek uygulama," *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, s. 165-173
- Cullis, John ve Alan Lewis (1997); "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", *Journal of Economic Psychology*, Vo 18, No 2-3, s.305-321.
- Çağan, Nami (1982); *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul
- Çağan, Nami(1980); "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, s.129-151
- Çapkın, Ayfer (2011); "Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yollarından biri olarak uzlaşma müessesesi: Manisa örneği," Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Çataloluk, Cuma (2008); "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 20, s.213-228
- Çelikkaya, Ali, Naci Tolga Saruç, Fatih Savaşan, Mehmet Cahit Güran ve İsa Sağbaş (2013); *Vergi Teorisi*, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2960, Eskişehir.
- Çelikkaya, Ali (2002); "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler," *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Sayı 5
- Çetin, Güneş (2010); "Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum," Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Çetin, Rızkullah (2012); "Vergi Aslı ve Cezalarına Karşı Yapılan Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşmanın Özellikleri," *Mali Çözüm Dergisi*, s.209-216
- Çiçek, Halit (2006); *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul
- Çiçek, Halit, Mehmet Karakaş ve Abdunnur Yıldız (2008); *Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde vergi yükümlülerinin vergiyi algılama ve tutum analizi: Bir alan araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381, Ankara
- Çürük, Turgut ve Kayahan Tüm (2011); "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma," *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2, s.19-57

- D'Ascenzo, Michael (2004); "The Qualities Of A Good Tax Administration," <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/JIATax/2004/4.html> (Erişim Tarihi: 28.03.2018)
- Demir, İhsan Cemil ve Yıldırım Gülten (2013); "Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli Ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması," *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s. 269-286
- Demir, İhsan Cemil (2008); "*Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri*," Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- Devos, Ken (2008); "Tax Evasion Behaviour and Demographic Faktors: An Exploratory Study in Australia," *Revenue Law Journal*, Vol 18, s.1-43
- Doğan, Battal (2000); "Vergi Hukukumuzda Yer Alan Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, s. 74-82
- Doğan, İsmail (2007); *Vatandaşlık Demokrasi ve insan Hakları*, Pegem A Yayınları, 6. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara
- Dökmen, Gökhan (2012); "Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi," *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt 13 (1), s.41-51
- Dökmen, Gökhan ve Tuğay Günel (2012); "Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avustralya Örneği," *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 8, Yıl 8 Özel Sayı, s.43-65
- Dönmez, Recai (2000); "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 91,
- Durmuş, Neslihan Karataş (2016); "Vergi Uyuşmazlıklarında Barışçıl Çözüm Yolları: Fransa Örneği," *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, Sayı, 1, s.47-76
- Durmuş, Neslihan Karataş (2018); *Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları*, Adalet Yayınevi, Ankara
- Eker, Aytaç (1996); *Kamusal Maliye*, Doğuş Matbaası, İzmir
- Ela, Hatice ve M. Aykut Kelecioğlu (2000); *Vergi Cezaları ve Uzlaşma*, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul
- Erdem, Tahir (2007); *Türk Vergi Sistemi'nde Uzlaşma*, TÜRMOB yayınları-311, Sirküler Rapor Serisi Seri No:2007-6, Basım Fersa Matbaası, Ankara
- Eroğlu, Onur ve Ömer Özgür Eftekin (2015); "Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu," *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, s. 233-250
- Eroğlu, Onur (2013); "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi," *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(3), s.157- 179

- Erol, Ahmet (2001); “Uzlaşma Tutanaklarının Kesinliği,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 104, s.49-57
- Erol, Ahmet (2011); *Vergi Felsefesi(Devlet ve Vergi)*, İSMMMO Yayınları:140, Tor Ofset Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi, İstanbul
- Feld, Lars P. ve Bruno S. Frey (2002); “The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis,” <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=47CB40E8E71ABA62F0B67304BB596FD1?doi=10.1.1.200.8641&rep=rep1&type=pdf> (Erişim Tarihi:15.03.2018)
- Feld, Lars P. ve Bruno S. Frey (2002a); “Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated,” *Economics of Governance*, Vol 3, s. 87-99.
- Feld, Lars P. ve Bruno S. Frey(2006); “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation,” *Center for Research in Economics, Management And The Arts, Working Paper No. 2006 – 10* <http://m.crema-research.ch/papers/2006-10.pdf> (Erişim Tarihi:27.03.2018)
- Ferhatoğlu, Emrah ve Gizem Poyraz Ferhatoğlu (2010); “Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 342, Şubat, s. 150-163
- Gencel, Ufuk ve Elif Kuru (2012); “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi,” *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 10, Sayı 20, s. 29-60
- Gerçek, Adnan (2004); “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s.621-658
- Gerçek, Adnan (2006); *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- GİB (2007); *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı Yayın No: 22, Ankara
- Gökbunar, Ramazan ve Güneş Çetin (2010); “Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 346, s.100-113
- Gözübüyük, A.Şeref (1996); *Yönetim Hukuku*, Dokuzuncu Bası, Turhan Kitapevi, Ankara
- Gültekin, Mustafa (2016); “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma,” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, s.575-607

- Güner, Ayşe, (1988); *Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine*, Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10, İstanbul, s. 261-271
- Güneş, Gülsen (2008); *Verginin Yasallığı İlkesi*, XII Levha Yayıncılık, Yayın No:10, İstanbul
- Gür, Mehmet Fatih (2015); "Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesinin Hukuki Sonuçları ve Yargı Kararlarının İrdelenmesi," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, Mart, s.85-93
- Hazman, Gülsüm Gürler (2009); "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti," *Akademik İncelemeler*, Cilt 4, Sayı 1, s.53-71
- Heyndels, B. ve C. Smolders (1995); "Tax Complexity and Fiscal Illusion," <https://link.springer.com/article/10.1007/BF01047907> (Erişim Tarihi:28.03.2018)
- Hocaoğlu, Celal (2015); "Vergi Hukukunda Uzlaşma," *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, sayı 5, s. 491-515
- HMRC (2018); "Alternative Dispute Resolution," https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701213/CCFS21.pdf (Erişim Tarihi:11.05.2018).
- HMRC (2018a); <https://www.gov.uk/tax-tribunal> (Erişim Tarihi: 17.09.2018).
- HMRC (2018b); <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (Erişim Tarihi:14.05.2018).
- HMRC (2014); "Research report," https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/350831/report333.pdf (Erişim Tarihi:15.05.2018)
- HMRC (2016); https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/580521/hmrc1-12-16.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2018).
- IRS (2018); <https://www.irs.gov/taxtopics/tc204> (Erişim Tarihi:06.05.2018).
- IRS (2018b); "Offer in Compromise," <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf> (Erişim Tarihi:06.05.2018)
- İşık, Abdulkadir (2009); "Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği," *Ege Akademik Bakış*, Cilt 9(2), s.851-865
- İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar (2009); "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma," *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 16, Sayı 1, s.170-190

- İslamoğlu, A. Hamdi ve Ümit Alınacı (2014); *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*, Beta Yayınları, 4.Baskı, İstanbul
- İzgi, Kadriye ve Naci Tolga Saruç (2011); “Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri İle Yapılan Anket Çalışması,” *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, No 2, s. 133-142
- James, Simon ve Clinton Alley (2002); “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration,” <https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47458/james2.pdf?sequence=1>. (Erişim Tarihi:26.03.2018)
- Job, Jenny ve Monika Reinhart (2004); “Trusting the Tax Office: Does Putnam’s Thesis Relate to Tax?,” <http://www.biomedsearch.com/article/Trusting-tax-office-does-Putnams/111980844.html> (Erişim Tarihi:16.03.2018).
- Kağıtçıbaşı, Çiğdem (1988); *İnsan ve İnsanlar*, Evrim Basım Yayım Dağıtım, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, İstanbul
- Kannianen, Vesa ve Jenni Pääkkönen (2006); “Shadow Economy: Theory and Testing of Tax Morale and Convergence Hypotheses” <http://steconomice.uoradea.ro/leonardo3/pdf/SHADOW20ECONOMY.20THEORY20AND20TESTING20OF20TAX20MORALE20AND20CONVERGENCE20HYPOTHESES.pdf> (Erişim Tarihi:28.03.2018).
- Karabacak, Yakup (2005); “Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri Ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği,” *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 48. Seri
- Karabacak, Yakup (2013); “Vergi karmaşıklığı modern vergi sistemlerinin kaçınılmaz sonu mudur?,” *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım – Aralık, s.15-30
- Karaca, Kazım (2011); “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile ilgili Özellik Arz Eden Bazı Hususlar,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 219, s.165-169
- Karakoç, Yusuf (2004); “Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama),” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s. 90-113
- Karakoç Yusuf (2013); *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara
- Karakoç Yusuf (2016); *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara
- Kargı, Veli ve Cihan Yüksel (2010); “Türkiye’de vergi aflarının vergi adaleti ve mükellefler üzerine Etkileri,” *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, s. 23-42
- Kargı, Veli ve Tacim Yaygır (2016); “Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü”, *International Journal Of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, s.1-22

- Karyağdı, Nazmi (2001); *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, Ankara Sanayi Odası, Yayın No:51, Ankara.
- Karyağdı, Nazmi (2010); “Mükelleflerin Vergi Yasalarına Uyumunda YMM’lerin ve SMMM’lerin Rolü,” *Yaklaşım Dergisi*, Şubat, Sayı: 206.
- Kerimoğlu, Zekiye Nur Özkan (2016); “*Vergi Hukukunda Uzlaşma Sisteminin İncelenmesi*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kılıç, Serdar ve Mustafa Göktuğ Kaya (2017); “ABD, Almanya, İngiltere ve Türkiye Vergi Yargısı Sistemleri,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107, s.37-64
- Kırbaş, Sadık (1996); *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Kızılot, Şükrü (1999); *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot (2014); *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 23. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Kızılot, Şükrü ve Şafak Ertan Çomaklı (2004); “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi Ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s.115-158.
- Kirchler, Erich, Erik Hoelzl ve Ingrid Wahl (2008); “Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework”, *Journal of Economic Psychology*, Vol 29, s.210-225.
- Kitiş, Nahit (1989); “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 97, s. 15-20.
- Kitiş, Nahit (1989a); “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 96, s.3-8.
- Koç, Mehmet (2010); “*Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Korkusuz, Mehmet (1999); “Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi Ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme,” *Yaklaşım Dergisi*, sayı 79, s.74.
- Kornhauser, Marjorie E. (2007); “Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers,” http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.pdf (Erişim Tarihi:19.04.2018).
- Kumluca, İbrahim (2003); “Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 180, s.91-97.

- Kumrulu, Ahmet (1989); “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatların Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim,” *Danıştay Dergisi*, Sayı 72-73, s.8-26
- Küçükkaya, Mehmet (2008); “*Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Lederman, Leandra (2003); “The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance”, *Ohio State Law Journal*, Vol 64, No 6, s.1453–1514.
- Leonard, Herman B. ve Richard J. Zeckhauser (1987); “Amnesty, Enforcement and Tax Policy,” <https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/tpe.1.20061763> (Erişim Tarihi:26.03.2018).
- Lozza, Edoardo, Barbara Kastlunger, Semira Tagliabue ve Erich Kirchler (2013); “The Relationship Between Political Ideology and Attitudes Toward Tax Compliance: The Case of Italian Taxpayers,” *Journal of Social and Political Psychology*, Vol 1, No 1, s.51-73
- Luitel, Hari Sharan ve Russell S. Sobel (2007); “The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties,” *Public Budgeting & Finance Fall*, s.19-38.
- McGee, Robert W (2009); “Views Toward Tax Evasion: A Comparative Study of Moldova and Romania” http://www.academia.edu/25461824/Views_Toward_Tax_Evasion_A_Comparative_Study_of_Moldova_and_Romania (Erişim Tarihi:13.03.2018).
- McGee, Robert W. ve Gordon Cohn (2006); “Jewish Perspectives on the Ethics of Tax Evasion,” <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=341126105101021138071101095003109025080033046026068071065015028101022025112098064018029037062025096012124028108027084095118051061002007023124099103011033044055007088100012072023124023123071121070116019098077071005021093025122123004011001&EXT=pdf> (Erişim Tarihi:15.03.2018).
- McGee, Robert W. ve Mahdi Nazemi Ardakani (2009); “The Ethics of Tax Evasion: A Case Study of Opinion in Iran,” *Florida International University Working Paper*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1323059 (Erişim Tarihi: 27.03.2018).
- McGee, Robert W. ve Yuhua An (2007); “An Empirical Study Of Tax Evasion Ethics In China,” *Andreas School of Business Working Paper Series*, September, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1017413 (Erişim Tarihi: 27.03.2018).
- McGill, Gary Anderson(1998); “The Cpa's Role in Income Tax Compliance: An Empirical Study of Variability in Recommending Aggressive Tax Positions,” <https://ttu-ir.tdl.org/ttu-ir/bitstream/handle/2346/18571/31295005260434.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Erişim Tarihi:05.04.2018).
- Meclis Tutanak Dergisi (1961), Dönem 1, Toplantı 2, s.sayısı:64, s.2

- Meclis Tutanak Dergisi (1964), Dönem 1, Toplantı 3, s.sayısı:617, s.4
- Meclis Tutanak Dergisi (1985), Dönem 17, Yasama Yılı 3, s.sayısı:357, s.10
- Meclis Tutanak Dergisi (1993), Dönem 19, Yasama Yılı 3, s.sayısı:659, s.6
- Meclis Tutanak Dergisi (1998), Dönem 20, Yasama Yılı 3, s.sayısı:626, s.15-16
- Meclis Tutanak Dergisi (1999), Dönem 21, Yasama Yılı 1, s.sayısı:135, s.4
- Meclis Tutanak Dergisi (2008), Dönem 23, Yasama Yılı, s.sayısı:109, s.2
- Moğol, Tayfun ve M. Erkan Üyümez (2004); “Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi,” 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya, s.573-599.
- Moody, J. Scott (2001); “The Cost of Tax Compliance: House Way & Means Committee Testimony,” Tax Foundation, Special Brief, <https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/9bd6c31673d5cc3023471165d273b6b3.pdf> (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- Muter, Naci, Süreyya Sakınç ve Kemal Çelebi (1993); “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması.” *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü*, http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf (Erişim Tarihi: 27.07.2015)
- Mutluer, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2010); *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, İstanbul
- Nas, Adil (2008); “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Nerré, Birger (2008); “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics,” *Economic Analysis & Policy*, Vol 38, No 1, s.153-167
- OECD (2008); “Monitoring Taxpayers’ Compliance:A Practical Guide Based on Revenue Body Experience,” <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf> (Erişim Tarihi:12.04.2018)
- OECD (2010); “Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour,” <http://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf> (Erişim Tarihi:12.04.2018).
- Oei, Shu-Yı (2012); “Getting More By Asking Less: Justifying And Reforming Tax Law’s Offer-Incompromise Procedure”, *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 160, s. 1073-1136
- Organ, İbrahim ve Baki Yegen (2013); “Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği,”

Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 27, Sayı 4, s. 241-271

Ozansoy, Ahmet (2000); “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 89, s. 205-209

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (1985); *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:548, Cilt 1, 2. Bası, Ankara.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2011); *Vergi Hukuku*, 15.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara

Öz Yalama, Gamze ve Erdal Gümüş (2013); “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular,” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, s.77-98

Pehlivan, Osman (2013); *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık Yayın No: KM 14, Trabzon

Purohit, Mahesh c. (2007); “Corruption in Tax Administration” <https://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/CorruptioninTaxAdministration.pdf>(Erişim Tarihi: 28.03.2018)

Richardson, Grant (2008); “The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Nries: Additional Evidence and Extensions,” *Journal of International AcNing, Auditing and Taxation*, Vol 17, No 2, s.67-78.

Richardson, Grant (2006); “Determinants of tax evasion: A cross-Nry Investigation,” *journal of International AcNing, Auditing and Taxation*, Vol 15, s.150-169

Ritsema, Christina M , Deborah W Thomas ve Gary Ferrier (2003); “Economic and Behavioral Determinants of Tax Compliance: Evidence from the 1997 Arkansas,” *Tax Penalty Amnesty Program, Presented at the IRS Research Conference*, June

Roth, Jeffrey A., John T. Scholz ve Dryden Witte, (1989); *Taxpayer Compliance: An Agenda for Research - A National Academy of Sciences Report*, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

Sá, Cristina, António Martins ve Carlos Gomes (2015); “Tax Morale Determinants In Portugal,” *European Scientific Journal Special Edition*, August, s. 236-254

Sağbaşı, İsa (2013); *Vergi Teorisi*, Kalkan Matbaacılık, Ankara

Sağbaşı, İsa ve Adem Başoğlu (2005); “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, s. 123-144.

- Saraçoğlu, Fatih (2008); “Yaş – Cinsiyet – Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi,” *KMU İİBF Dergisi*, Yıl 10, Sayı15 Aralık, s.16-34
- Sarılı, Mustafa Ali (2002); “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,” *Bankacılar Dergisi*, Sayı 41, s. 32-50
- Sarker, Tapan K (2003); “Improving Tax Compliance in Developing Nries via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh Learn from Japan?,” *Asia Pasifik Tax Bulletin*, Vol 9, No 6, s.1-34
- Saruç, Naci Tolga ve İsa Sağbaş (2003); “Vergi Etiğinin Ölçümü: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F., Dergisi*, Cilt V, Sayı 1, s.79-96
- Sartori, Giovanni (1993); *Demokrasi Teorisine Geri Dönüş* (Çeviren: Tuncer Karamustafaoğlu ve Mehmet Turhan), Yetkin Basımevi, Ankara
- Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş (2005), “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma,” *S.Ü İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 5, Sayı 10, s.1-28
- Saygın, Özgür (2013); “*Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Schmitter, Philippe C. ve Terry Lynn Karl (1995); *Demokrasi Nedir Ne Değildir*, İçinde: Demokrasinin Küresel Yükselişi (Derleyenler: Larry Diamond ve Marc F. Plattner), Yetkin Yayınları, Ankara
- Schmölders, Günter (1976); *Genel Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149, İstanbul
- Serim, Nilgün (2010); “İdari ve Bürokratik Faktörlerin Vergi Kaçırma Ve Gölge Ekonomi Üzerindeki Etkileri,” *E- Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, Sayı 211
- Serkan Özyurt (2001); “Uzlaşma Komisyonlarının Yetkisi Sınırsız Mıdır?,” *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı 237, s.78-79
- Slemrod, Joel, Marsha Blumenthal ve Charles Christian (2001); “Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence From A Controlled Experiment in Minnesota”, *Journal Of Public Economics*, Vol 79, No 3, s. 455-483.
- Slemrod, Joel (2002); “Trust in Public Finance,” *National Bureau of Economic Research*, Working Paper No.9187, Nber Working Paper Series, Cambridge
- Sour, Laura (2004); “An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity,” *Centro de Investigaci’ on y Docencias Econ’ omicas (CIDE)*, https://mpra.ub.uni-muenchen.de/50334/1/MPRA_paper_50334.pdf (Erişim Tarihi:09.04.208).

- Şaşı, Murat (2015); “İdari Yargılama Alanındaki Uyuşmazlıkların Çözümünde Alternatif Bir Model Hakim Temelli Uzlaşma,” *Danıştay Dergisi*, Sayı 138, s.65-86
- Şengöz, Yunus (2003); “Vergi Hukuku’nda Uzlaşmanın Sonuçları I,” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 124, s.145-146
- Şentürk, Suat Hayri (2014); “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü,” *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Aralık, Cilt 9(3), s. 129-143
- Şenyüz, Doğan (1995); *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa
- Şenyüz, Doğan (2012); *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa
- Şimşek, Mustafa (2010); “*Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma*,” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Tanzi, Vito (1998); “Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Cures,” *IMF Staff Papers*, Vol 45, No 4, s.559-594.
- Taş, Fatma (2007); “Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Değerlendirilmesi,” *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos, Sayı 176
- Taşçı, Kenan (2010); “*Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesinin Değerlendirilmesi ve Öneriler*,” Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya
- Taşkın, Yasemin (2010); “Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri,” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri, s. 68-90
- TDK http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5911ac060a6af6.09117098 (Erişim:09.05.2017)
- Toptaxdefenders (2018); <https://www.toptaxdefenders.com/blog/appealing-the-rejection-of-your-irs-offer-in-compromise> (Erişim Tarihi:07.05.2018)
- Torgler, Benno (2003a); “*Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*”, Dissertation der Universität Basel Zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, Basel, den 11. Juli
- Torgler, Benno (2003b); “Tax Morale, Rule Governed Behaviour and Trust,” *Constitutional Political Economy*, Vol 14, No 2, s.119-140
- Torgler, Benno (2003c); “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”, *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)*, Working Paper No. 2003/08

- Torgler, Benno (2003d); "Tax Morale and Institutions", *Center for Research in Economics, Management and the Arts*, Working Paper No. 2003-09
- Torgler, Benno (2004); "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Nries," *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)* Working Paper No. 2004 – 05
- Torgler, Benno (2004a); "Tax Morale in Asian Nries", https://pdfs.semanticscholar.org/d005/85d9694eafd178091b3a1f3674dd3361733e.pdf?_ga=2.2199219.2069111810.1522179623-1064910560.1522179623 (Erişim:27.03.2018)
- Torgler, Benno (2007); *Tax Compliance and Tax Morale*, Edward Elgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos UK
- Torgler, Benno (2008); "What do we know about tax fraud? An overview of recent developments," *Social Research: An International Quarterly*, Vol 75, No 4, s.1239-1270
- Torgler, Benno, Cristoph A. Schaltegger ve Markus Schaffner (2003); "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties", *Schweiz Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik*, Vol 139 No 3, s.375-396
- Torgler, Benno ve Friedrich Schneider (2004); "Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Nries," *CREMA Working Paper* No. 2004/17, s.1-38
- Torgler, Benno ve Friedrich Schneider (2007); "What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Nries," *Social Science Quarterly*, Vol 88, No 2, s. 443-467.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir (2009); "Vergi Ahlâkının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri," *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, s.1-15.
- Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir (2007); "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı," *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 9 / 3, s.1-20
- Tuay Elif ve İnci Güvenç (2007); *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara
- Tuncer, Selahattin (2008); "5736 Sayılı Yeni Uzlaşma Yasası’na Genel Bir Bakış," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 184, s. 9-16
- Tunçer, Mehmet (2002); "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi", *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 57, Sayı 3, s.107-128

- Tunçer, Mehmet ve Yasemin Arıman (2015); “Vergilerin Siyasi Tercihlerimize Etkisi,” *E-Yaklaşım*, Ekim, Sayı 274
- Turhan, Salih (1998); *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, 6.Baskı, İstanbul
- Türk, İsmail (2010); *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitapevi, 8.Bası, Ankara
- Ünsal, Hilmi ve Ayşegül Durucan (2013); “Kriz Ortamında Büyümenin Sağlanmasına İlişkin Yeni Bir Politika Önerisi: Mali Alan Uygulamaları ve Değerlendirilmesi,” 28. Maliye Sempozyumu, 22-26 Mayıs, Antalya, s.27-45
- Üstün, Süleyman Ümit (2006); “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,” *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, s.217-285
- Üyümez, M. Erkan (2007); “Vergi Ahlâkı ve Vergi Uyumu,” *E-Yaklaşım*, Ağustos, Sayı 49
- Üyümez, M. Erkan (2016); “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi,” *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 8, No 1.
- Yaraşlı, Genç Osman (2005); *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı APKK Yayın No:2005/367, Ankara
- Yavaşlar, Funda Başaran (2008); “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma,” *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXV, Sayı 2, s. 309-337
- Yavaşlar, Funda Başaran (2013); *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Yeniçeri, Harun (2004); “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma,” *E-yaklaşım*, Haziran 2004, Sayı 11
- Yeniçeri, Harun ve Savaş Çevik (2014); “Sosyal ve Politik Etkileşim, Bireysel Değerler ve Vergi Ahlâkı Arasındaki İlişkilerin Yapısal Eşitlik Modeli ile Test Edilmesi,” *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 47, Sayı 3, s. 69-90
- Yılmaz, Elif (2009); “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi,” *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XIII, Sayı 1-2, s. 321-351
- User, İnci (1992); “*Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*,” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Weber, Till Olaf, Jonas Fooken ve Benedikt Herrmann (2014); “Behavioural Economics and Taxation”, *European Commission Taxation Papers Working Paper*, No 41

Webley, Paul (2004); *Tax Compliance by Businesses*, İn: New Perspectives on Economic Crime, Edited by: Hans Sjögren and Göran Skogh, Edward Elgar Publishing Limited, Northampton, USA

Weiner, joann m. ve Hugh j. Ault (1998); “The Oecd’s Report On Harmful Tax Competition,” *National Tax Journal*, Vol 51, No 3, s. 601-608

Wenzel, Michael (2002); “Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field”, http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Wenzel_TaxCompliance_0.pdf (Erişim Tarihi: 28. 03. 2018)

World Bank (1997); “*The World Development Report 1997: The State in a Changing World*,” Oxford University Press, New York

04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

Uzlaşma Yönetmeliği

EKLER

EK 1: Anket Soruları

Değerli Katılımcı, Bu anket, Doç. Dr. Onur EROĞLU danışmanlığında düzenlenen 'Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi' adlı doktora tezinde ve bilimsel amaçlı kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Konu ile ilgili düşünceleriniz bizim için önemli olup, anket sorularına vereceğiniz yanıtlar tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Hiçbir sorunun doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Çalışmanın başarıya ulaşmasında, Siz değerli katılımcıların vereceği yanıtların objektifliği ve samimi bir şekilde tüm soruların boş bırakılmadan cevaplanması önemlidir. Çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı teşekkür ederiz.		Hakkı CİBO Bülent Ecevit Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı				
İletişim: e-posta: hcibo@hotmail.com		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım (Fikrim Yok)	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
2	Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
3	Vergi gelirlerinin gerektiği gibi harcanmadığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
4	Az kazananan az, çok kazananan çok vergi alındığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
5	Vergi idaresinin yetersizliğinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
6	Vergi denetimlerinin yetersizliğinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
7	Vergi cezalarının yetersiz olmasının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
8	Yolsuzluk haberlerinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
9	Vergi kaçırıcıların başkalarına örnek olarak vergi kaçakçılığına neden olduklarını düşünüyorum	1	2	3	4	5
10	Vergi kanunlarının vergi kaçırıcıya mitsait olmasının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
11	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
12	Vergi bilincindeki yetersizliğin vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
13	Vergi aflarının vergi kaçakçılığına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
14	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
15	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin eksik beyanlarından kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
16	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
17	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
18	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin eğitim düzeylerinin düşük olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
19	Vergi ihlallerinin ortaya çıkış sebebinin mükelleflerin mevzuatı bilmemesinden kaynaklandığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
20	Mükellefin uzlaşmayı daha fazla avantajlı olduğu için tercih ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
21	Mükellef uzlaşmayı yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızlı çözülmediği için tercih ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
22	Mükellef uzlaşmayı vergi idaresinin takdir yetkisini mükellef lehine kullandığını bildiği için tercih ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
23	Mükellef uzlaşmayı vergi idaresiyle sorun yaşamamak için tercih ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
24	Uzlaşmada bütün mükelleflere aynı oranda indirim yapıldığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
25	Uzlaşmada mükellefin mali durumu dikkate alınarak indirim yapıldığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
26	Uzlaşmanın bir vergi affı olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
27	Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
28	Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
29	Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
30	Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
31	Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
32	Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
33	Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
34	Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını artırdığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
35	Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
36	Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
37	Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
38	Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
39	Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
40	Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
41	Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini artırdığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
42	Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	1	2	3	4	5
43	Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	1	2	3	4	5

		Kesnikle Katliyorum	Katliyorum	Kararsizim (Fikrim Yok)	Katliyorum	Kesnikle Katliyorum
44	Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
45	Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu krdığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
46	Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
47	Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
48	Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyali verdiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
49	Vergi idaresi, düzenlenen raporların doğruluğuna güvenmediğinden uzlaşmada mükelleflere daha fazla ödün verdiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
50	Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefe barışması olarak görüyorum	1	2	3	4	5
51	Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
52	Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini artırdığını düşünüyorum	1	2	3	4	5
53	Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
54	Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
55	Uzlaşmalarda elde edilen geri bildirimlerin, maliyeye vergi mevzuatında iyileştirmeler yapma fırsatı sunduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
56	Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığı düşünüyorum	1	2	3	4	5
57	Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
58	Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	1	2	3	4	5
59	Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değiştiğini düşünüyorum	1	2	3	4	5
60	Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	1	2	3	4	5
61	Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	1	2	3	4	5
62	Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	1	2	3	4	5
63	Uzlaşma komisyonlarında görev alanlar, denetim elemanlarının tutmuş oldukları tutanaklar üzerinde fazla değişiklik yapmak istememektedir	1	2	3	4	5
64	Mükellefe uzlaşmaya başvurmayı daha çok biz önermekteyiz	1	2	3	4	5
65	Farklı dönemlerdeki vergi itirazlarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerin arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	1	2	3	4	5
66	Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	1	2	3	4	5
67	Uzlaşmaya başvurmayıp, vergi mahkemesine giden mükelleflerim de vardır	1	2	3	4	5
68	Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	1	2	3	4	5
69. Size göre vergi ihtilafların çözümünde aşağıdaki idari çözüm yollarından hangisi/hangileri mükellefler tarafından daha çok tercih edilmektedir? Lütfen önem sırasına göre 1 ile 4 arasında (1 en çok tercih edilen) sıralayınız () Cezada indirim () Pişmanlık ve ıslah () Uzlaşma () Vergi hatalarını düzeltme						
70. Mükelleflerimizden hangi meslek gurubu uzlaşmadan daha fazla yararlanmaktadır belirtiniz.						
71. Daha Önce Uzlaşma Görüşmelerinde Buldunuz mu? A) Evet B) Hayır						

Cinsiyetiniz a) Kadın b) Erkek Yaşınız a) 25'ten küçük b) 26-34 arası c) 35-44 arası d) 45-54 arası e) 55 veya üzeri	Unvanınız a) YMM b) SMMM c) SM Meslekteki çalışma yılınız a) 1-5 arası b) 6-10 arası c) 11-15 arası d) 16-20 arası e) 21-30	Eğitim düzeyiniz a) Orta b) Lise c) Ön lisans d) Lisans e) Yüksek Lisans f) Doktora
--	--	---

Ekleme istediğiniz diğer görüşleriniz:

.....

.....

.....

.....

EK 2: Mülakat Soruları

MÜLAKAT SORULARI

1. Türk Vergi Sistemi' hakkındaki görüşleriniz (vergi oranları, adalet, vergi idaresinin yapısı, vergi mevzuatının yapısı)
2. Sizce uzlaşmaya başvuru koşullarının ortaya çıkmasında vergi mevzuatının etkisi nedir?
3. Sizce vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebepleri daha çok hangi durumlarda söz konusu olmaktadır.
4. Sizce mükellef uzlaşmayı neden tercih etmektedir?
5. Uzlaşmada mükellefe vergi ve cezada indirim yapılırken hangi kriterler dikkate alınmaktadır?
6. Vergi ve cezada indirim yapılmasında uzlaşma komisyonlarının yetkisi sınırsız mıdır?
7. Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığı, vergi inceleme sonuçlarını etkisiz hale getirdiği yönünden eleştirilmektedir. Bu eleştirilere katılıyor musunuz? Katılıyorsanız/katılmıyorsanız nedenleri nelerdir?
8. Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığı, vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturduğu, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğu yönünden eleştirilmektedir. Bu eleştirilere katılıyor musunuz? Katılıyorsanız/katılmıyorsanız nedenleri nelerdir?
9. Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığı/vergi ödeme ödevi/vergi kaybı üzerinde etkisi olduğunu düşünüyor musunuz? Düşünüyorsanız /düşünmüyorsanız nedenleri nelerdir?

10. Uzlaşma müessesesinin vergi uyumunu olumsuz/olumlu yönde etkilediğini düşünüyor musunuz? Düşünüyorsanız /düşünmüyorsanız nedenleri nelerdir?
11. Uzlaşma sonuçlandıktan sonra mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı nasıl değişmektedir? (olumlu/olumsuz)
12. Uzlaşmanın kayıt dışı ekonomi üzerinde herhangi bir etkisi olduğunu düşünüyor musunuz?
13. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında çıkarılması hakkındaki görüşleriniz
14. Uzlaşma hakkındaki diğer görüşleriniz/varsa önerileriniz.

ÖZGEÇMİŞ

1973 yılında sivas'ın Kangal İlçesi'ne bağlı Çetinkaya Kasabası'nda dünyaya geldim. İlköğretimi Koçköprü Köyü İlkokulu'nda Ortaöğretimimin bir bölümünü Çetinkaya Lisesi'nde diğer bölümünü Zonguldak Uzunmehmet Lisesi'nde tamamladım. Lise Öğrenimini Zonguldak Mehmet Çelikel Lisesi'nde 1994 yılında tamamladım. 1995 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi Kamu Yönetimi bölümüne girmeye hak kazandım 1999 yılında mezun oldum. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi bölümünde Yüksek Lisansa başladım 2002 yılında mezun oldum. 2003 yılında Maliye Bakanlığı'nın açmış olduğu Devlet Gelir Uzmanı Yardımcılığı, Vergi Denetmen Yardımcılığı ve Gelir Uzman Yardımcılığı sınavını kazanarak Gelir Uzman Yardımcısı oldum. 2007 yılında yeterliliği vererek Gelir Uzmanı oldum. Bu süreçte İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Halkalı Vergi Dairesi daha sonra Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nda görev aldım. 2010 yılında Maliye Bakanlığı'ndan istifa ederek Türksat Uydu Haberleşme Kablo Tv ve İşletme A.Ş. şirketinde uzman olarak çalışmaya başladım. Halen aynı şirketin Muhasebe Direktörlüğü'nde uzman olarak görev yapmaktayım.