

T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM

Hazırlayan
GÜNEŞ ÇETİN

Danışman
Doç. Dr. RAMAZAN GÖKBUNAR

MANİSA-2010

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

12/01/2010

GÜNEŞ ÇETİN

TUTANAK


TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

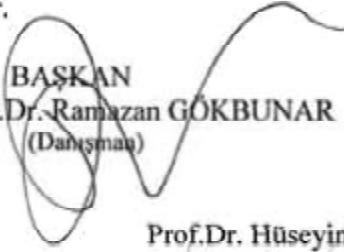
Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 04.01.2010 tarih ve 01/01 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Güneş ÇETİN'in "Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum" Konulu tezi incelenmiş ve aday 12/01/2010 tarihinde saat 10.00 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

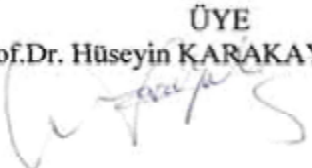
Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra..... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

- * Bu halde adaya 6 ay süre verilir.
- ** Bu halde adayın kaydı silinir.


ÜYE
Prof. Dr. Naci B. MUTER


BAŞKAN
Doç. Dr. Ramazan GÖKBUNAR
(Danışman)


ÜYE
Prof. Dr. Hüseyin KARAKAYALI

ÜYE
Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ

ÜYE
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Araştırmamın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen, bilgileriyle yolumu aydınlatan, danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Ramazan GÖKBUNAR'a; tezimin her aşamasında desteğini esirgemeyen, anket sorularımın düzenlenmesi, seçimi, uygulanması konusunda kıymetli desteklerini gördüğüm Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı, çok değerli hocam Prof. Dr. Naci Birol MUTER'e; anket sorularımın yanıtlarının istatistiki analizini yapan Ege Üniversitesi öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Timur KÖSE'ye; kaynak araştırmamda ve bilgileriyle destek veren, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Zeynep ARIKAN'a; desteklerinden dolayı Maliye Bölüm Başkanı Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ'ye; değerli bilgilerinden faydalandığım Prof. Dr. Süreyya SAKINÇ'a; katkılarından dolayı İktisat Bölüm Başkanı Prof. Dr. Hüseyin KARAKAYALI'ya; anket uygulamasında yardımlarından dolayı Manisa Vergi Dairesi Başkanı Yılmaz ÇAKAN'a teşekkür ederim. Ayrıca, hayattaki en güzel şansım olan sevgili aileme çok teşekkür ederim...

ÖZET

Günümüzde, vergi yönetimleri daha etkin hizmet sunabilmek için mükellef odaklı yaklaşıma geçmişlerdir. Dünyada hukuk alanında bireyi korumaya yönelik girişimler, insan haklarının artan önemiyle birlikte mükellef haklarını daha da ön plana çıkarmıştır. Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışları, onların devlete olan güvenleriyle ilişkili olarak değişmektedir.

Gönüllü uyumun sağlanmasında mükellef hakları odak noktasıdır. Esasında bunlar ilişkili kavramlardır. Devletler, vergi mükelleflerini korumaya yönelik tedbirler almazlarsa vergi toplama sürecinde de zorluklarla karşılaşacaklardır. Gönüllü uyum, psikolojik, sosyolojik ve kültürel bir olgudur. Bu çalışmada vergi uyumunun nelerden etkilendiğini ve mükellef haklarının dünyada artan öneminin gönüllü uyum konusunda nasıl etkisi olabileceği analiz edilmiştir. Birinci bölümde mükellef hakları ile ilgili örnekler incelenmiş ve mükellef haklarındaki eksikliklerin gönüllü uyumsuzluk sorununa yol açacağı tespit edilmiştir. İkinci bölümde ise Türkiye’de örnek yargı kararlarında ve Vergi Usul Kanun’da yer alan mükellef hakları incelenmiş, ülkemizde mükellef haklarıyla ilgili hukuksal düzenlemelerin neler olduğu ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde mükellef haklarının genel yeri tespit edilmiştir. Son bölümde ise mükellef haklarının gönüllü uyumu nasıl etkilediğini görebilmek için Manisa Merkez İlçe’ye kayıtlı vergi mükellefleri ile anket uygulaması yapılmıştır. Ayrıca, vergi mükellefleri ile muhatap olan vergi yöneticilerinin de mükellefler ve mükellef hakları konusundaki görüşleri yapılan anket çalışmasıyla incelenmiştir. Mükellef hakları konusunda ülkemizde çalışmalar az sayıdadır. Mükellef ile vergi yetkilileri arasında etkin bir iletişim yoktur. Son yıllardaki gelir idarelerindeki olumlu gelişmelerin bu sorunun çözümünde etkili olduğu gözlemlenmektedir. Son bölümde teorik çerçevede incelediğim mükellef hakları konusunun vergi uyumu konusundaki etkisi uygulamalı bir çalışma ile pekiştirilmiş, farklı istatistikî analiz teknikleri ile uygulama sonuçlandırılmıştır.

Mükellef hakları, küreselleşen dünyada vergi idarelerinin etkinliğini arttırmak için önemli bir konudur. Gönüllü uyumun sağlanmasında mükellef haklarının hukuksal açıdan da sistematize edilmesi ve mükellefler üzerinde yaygınlaştırılarak eğitimler verilmesi, onların tutum ve davranışlarını olumlu etkileyecek, kilit bir rol üstlenmektedir.

ABSTRACT

Nowadays, tax administrations pass through taxpayer focus approach to give more efficient service, and the attempts to protect individuals in the field of law all over the world bring tax payers' rights foreground because of the growing importance of human rights. The attitudes and behaviors of taxpayers about taxation can change regarding with their trust in the government. The focal point in performing voluntary compliance is tax payers' rights. In fact, these concepts are related. If governments do not take precautions to protect taxpayers, they will face difficulties in collecting taxes. Voluntary compliance is a psychological, sociological and cultural fact. In this study, we analyzed what affects tax compliance and how the increased tax payers' rights in the world can be effective in voluntary compliance. In the first chapter, samples related to taxpayers' rights were examined and the deficiencies in taxpayers' rights were determined to lead to problems in voluntary compliance. In the second chapter, we determined the tax payers' rights due to the Tax Procedure Law and adjudication in Turkey and the legal regulations in our country and the place of taxpayers' rights were identified in European Convention on Human Rights. In the last chapter, in order to identify how the taxpayers' rights affect voluntary compliance, a survey was performed among the income taxpayers enrolled in Manisa Central District. In addition, opinions of the administrators, who deal with the taxpayers, on the taxpayers' rights were investigated. Existing studies on the taxpayers' rights in our country are not sufficient. There is not an effective interaction between the taxpayer and tax administrators. The positive improvements in the tax administration in recent years have been observed to be effective in the solution to this problem. In our last chapter, the effect of taxpayers' rights concept on tax compliance, which was analyzed theoretically, was strengthened by means of an empirical study. The study was concluded using various statistical procedures. Taxpayers' rights is an important issue in the changing, globalizing world to increase the efficacy of the tax administrations; to supply voluntary compliance, systematizing taxpayers' rights by means of law, providing the taxpayers with education will affect their attitudes and behaviors positively, and will play a key role.

İÇİNDEKLER

| | |
|--------------------------|-------|
| YEMİN METNİ..... | ii |
| TUTANAK..... | iii |
| ÖNSÖZ..... | iv |
| ÖZET..... | v |
| ABSTRACT..... | vi |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | xi |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | xii |
| TABLolar LİSTESİ..... | xiii |
| GRAFİKLER LİSTESİ..... | xviii |
| GİRİŞ..... | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA MÜKELLEFLERİN HAKLARI VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SORUNU

| | |
|---|----|
| I. HAK KAVRAMI, MÜKELLEFLERİN HAKKININ DAYANAKLARI, GELİŞİMİ VE DÜNYADA YAPILAN DÜZENLEMELER | 5 |
| A. Hak Kavramı ve Niteliği..... | 5 |
| B. Hakların Sınıflandırılması..... | 8 |
| 1. Kamu Hakkı | 10 |
| 2. Özel Hak..... | 10 |
| C. Vergi Mükellefi Hakkı..... | 12 |
| 1. Vergi Mükellefi Kavramı..... | 12 |
| 2. Vergi Mükellefi Hakkı | 13 |
| Ç. Mükellefler Hakkı Bildirgelerinin Başlangıcı ve Gelişim Süreci..... | 15 |
| 1. Modern Bildirgelerinin Gelişimi..... | 15 |
| 2. Mükellefler Bildirgelerinin Gelişimi..... | 18 |
| D. İnsan Hakları Bakımından Mükellefler Hakkı..... | 19 |
| E. Mükellefler Hakkının Kapsamının Sınıflandırılması..... | 20 |
| 1. Yasal Dayanaklarını Yaratın Organlar ve Yasal Dayanakları Açısından Sınıflandırılması..... | 20 |
| a. Birinci Derece Yasal Kaynaklar..... | 21 |
| 1) Anayasalar..... | 21 |
| 2) Uluslararası Kaynaklar..... | 22 |
| b. İkinci Derece Yasal Kaynaklar..... | 24 |
| 1) Kanunlar..... | 24 |
| 2) Mükellefler Hakkı Bildirgeleri | 25 |
| 2. Vergi İlkeleri Açısından Mükellefler Hakkının Sınıflandırılması..... | 27 |
| a. İktisadi Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellefler Hakkı..... | 27 |
| b. Sosyal Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellefler Hakkı..... | 29 |
| c. Mali Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellefler Hakkı..... | 30 |
| F. OECD Açısından Mükellefler Hakkının Kapsamı ve Sınıflandırılması ve OECD Ülkelerindeki Uygulamalar..... | 30 |
| G. Mükellefler Hakkı Konusunda Güncel Uygulamalar | 37 |
| a. Amerika Birleşik Devletleri- IRS-..... | 37 |
| b. Avustralya –ATO-..... | 39 |
| H. Dünyada Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında ve Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Mükellefler Hakkının Artın Önemi..... | 42 |

| | |
|---|----|
| II. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUN SAĞLANMASINDA MÜKELLEF HAKLARININ YERİ VE ÖNEMİ..... | 44 |
| A. Vergilendirme Sanatı ve Vergi Psikolojisi | 44 |
| 1. Vergilendirmenin Sınırı | 46 |
| a. Vergilemenin Hukuki Sınırı..... | 47 |
| b. Vergilemenin Mali Sınırı..... | 48 |
| c. Vergilemenin İktisadi Sınırı | 49 |
| d. Vergilemenin Siyasi Sınırı..... | 49 |
| e. Vergilemenin Sosyo-Kültürel Sınırı..... | 50 |
| f. Vergilemenin Psikolojik Sınırı..... | 50 |
| 2. Vergilendirme Sınırının Aşılmasının Sonuçları..... | 51 |
| a. Vergiye Karşı Aktif Tepki..... | 51 |
| 1) Vergi Kaçakçılığı | 51 |
| 2) Verginin Reddi ve İsyanı | 52 |
| b. Vergiye Karşı Pasif Tepki..... | 52 |
| 1) Vergiden Kaçınma..... | 52 |
| 2) Verginin Yansıtılması..... | 53 |
| 3) Yatırımdan Vazgeçme..... | 53 |
| 4) Tüketimi Kısıma..... | 53 |
| 5) Boş Zamanı Tercih Etme..... | 54 |
| B. Vergiye Gönüllü Uyum Kavramı ve Kapsamı..... | 54 |
| 1. Gönüllü Uyum ve Uyumsuzluk Kavramı..... | 54 |
| 2. Vergi Uyumsuzluğunun Türleri | 55 |
| C. Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler..... | 55 |
| 1. Ahlaki Faktörler | 56 |
| 2. Vergi Ödemeyi Etkileyen Psikolojik Faktörler..... | 59 |
| a. İçsel Motivasyon Kaynakları..... | 59 |
| 1) Vergi Bilinci..... | 60 |
| 2) Vergi Ahlakı..... | 61 |
| 3) Vergi Kültürü..... | 65 |
| b. Dışsal Motivasyon Kaynakları..... | 68 |
| 1) Vergi Cezaları..... | 68 |
| 2) Denetim Korkusu..... | 69 |
| 3. Sosyal ve Demografik Faktörler..... | 69 |
| 4. Ekonomik Faktörler..... | 70 |
| 5. Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler..... | 74 |
| a. Marjinal Vergi Oranları..... | 74 |
| b. Vergi Kaçırma Olanakları..... | 74 |
| 1) Vergi Ceza Oranlarının Durumu..... | 75 |
| 2) Yakalanma Olasılığın Düşüklüğü..... | 76 |
| 3) Vergi Denetimi..... | 77 |
| c. Vergi Yükü Dağılımındaki Adalet | 79 |
| d. Vergi Mevzuatının Sürekli Değişmesi..... | 79 |
| e. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı..... | 79 |
| f. Mükellef Haklarının Yasalarda Açıkça Yer Almaması..... | 82 |
| g. Vergi Afları..... | 83 |
| h. Mali Aldanma..... | 84 |
| 1) Vergi Aldanması..... | 84 |
| 2) Harcama Aldanması..... | 85 |
| 3) Mali Yanıltma..... | 85 |
| Ç. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler..... | 86 |

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE’ DE VERGİ USUL KANUNU’NDA VE YARGI KARARLARINDA
MÜKELLEF HAKLARI

| | |
|---|-----|
| I. İÇ HUKUKU ETKİLEYEN AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ’NDE MÜKELLEF HAKLARI | 89 |
| A. Mülkiyetin Korunması Hakkı..... | 91 |
| B. Adil Yargılanma Hakkı | 92 |
| C. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı..... | 93 |
| D. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı..... | 93 |
| II. VERGİ USUL KANUNUNDAN DOĞAN MÜKELLEF HAKLARI | 94 |
| A. Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları..... | 94 |
| B. Sürelerle İlgili Mükellef Hakları..... | 96 |
| 1. İdarenin Süre Vermesi Gereği..... | 96 |
| 2. Mücbir Sebepde Sürelerin Durması | 97 |
| 3. Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması | 97 |
| 4. Zor Durumda Sürenin Uzaması..... | 98 |
| 5. Vergi Beyannamesi Verme Süresine Ek Süre Verilmesi..... | 99 |
| 6. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre..... | 99 |
| 7.İadesi Gereken Vergilerin Süresinde İade Edilmemesi Halinde Faiz Ödenmesi | 99 |
| C.Tebliğat Hükümlerinden Doğan Mükellef Hakları | 100 |
| 1.Kanuna Uygun Tebliğat Yapılması Gereği..... | 100 |
| 2.İlan Yoluyla Tebliğatın Belli Şartlara Bağlanmış Olması..... | 100 |
| Ç. Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yollarında Mükellef Hakları..... | 101 |
| D. Vergi Cezalarında Mükellef Hakları..... | 104 |
| E. Vergi Borcunu ve Cezasını Sona Erdiren Bazı Hallerde Mükellef Hakları..... | 106 |
| 1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları..... | 106 |
| 2. Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları..... | 106 |
| 3. Zamanaşımında Mükellef Hakları..... | 107 |
| 4. Ceza İndiriminde Mükellef Hakları..... | 108 |
| 5. Terkinde Mükellef Hakları..... | 109 |
| 6. Hata Düzeltmede Mükellef Hakları..... | 109 |
| 7. Uzlaşmada Mükellef Hakları | 110 |
| F. Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler – Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Hakları | 111 |
| a. Cezada İndirim Talep Etme Hakkı..... | 113 |
| b. Uzlaşma Talep Etme Hakkı..... | 114 |
| G. Ödeme Emrine Karşı Mükellef Hakkı..... | 115 |
| Ğ. Vergi İncelemesinde Haklar ve Yükümlülükler..... | 116 |
| III. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA MÜKELLEF HAKLARI..... | 119 |
| IV. DANIŞTAY KARARLARINDA MÜKELLEF HAKLARI | 121 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI ÜZERİNDE UYGULAMALI
ÇALIŞMA

| | |
|--|-----|
| I. ARAŞTIRMANIN AMACI..... | 122 |
| II. ARAŞTIRMANIN ALANI | 123 |
| III. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ..... | 124 |
| A.Soruların Hazırlanması..... | 124 |
| B.Verilerin Analizi | 126 |
| 1. Vergi Mükellefleri Anket Sonucu..... | 127 |
| a. Demografik Bilgiler..... | 127 |
| b. Vergi Mükelleflerine İlgili Soruların Yanıtları..... | 131 |
| c. Vergi Bilinci-Mükellefler Hakkında Gönüllü Uyum –Vergi İdaresi İle İlgili İfadelere Vergi Mükelleflerinin Gösterdikleri Önem Dereceleri | 134 |
| 2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Çalışanları Anket Çalışması | 152 |
| a. Demografik Bilgiler..... | 152 |
| b. Mükellefler Hakkında ve Vergiye Gönüllü Uyum İle İlgili Sorulara GİB Çalışanlarının Gösterdikleri Önem Dereceleri | 156 |
| 3. Bulguların Analizi..... | 171 |
| a. Ki-Kare Analizi..... | 171 |
| 1) Vergi Mükellefleri ve Vergi Yetkilileri Anketleri Çapraz Tablo Analizleri | 171 |
| 2) GİB Çalışanları ve Mükellefler Anketi Karşılaştırmalı Değerlendirmesi..... | 180 |
| b. Korelasyon Analizi..... | 188 |
| 4.Genel Değerlendirme..... | 189 |
| SONUÇ..... | 193 |
| KAYNAKÇA..... | 199 |
| EK 1- Anlamli Korelasyon Sonucu..... | 215 |
| EK 2- Anayasa Mahkemesi Örnek Kararlarında Mükellefler Hakkında..... | 257 |
| EK 3- Danıştay Örnek Kararlarında Mükellefler Hakkında..... | 274 |
| EK 4- Mükellefler Hakkında Bildirgesi..... | 298 |
| EK 5- Vergi Mükellefleri Anketi..... | 299 |
| EK 6- Vergi Yetkilileri Anketi..... | 302 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|--------------|--|
| AB | Avrupa Birliği |
| ABD | Amerika Birleşik Devletleri |
| ATO | Avustralya Gelir İdaresi |
| BM | Birleşmiş Milletler |
| GATT | Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Genel Anlaşması |
| GİB | Gelir İdaresi Başkanlığı |
| GSYİH | Gayri Safi Yurt İçi Hasıla |
| IRS | Amerikan Gelir İdaresi |
| İHAM | İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi |
| KDV | Katma Değer Vergisi |
| MB | Maliye Bakanlığı |
| MHB | Mükellef Hakları Bildirgesi |
| NATO | Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü |
| NRP | Ulusal Araştırma Programı |
| OECD | Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü |
| TBMM | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TC | Türkiye Cumhuriyeti |
| TCMP | Mükellef Uyumu Ölçme Programı İncelemeleri |
| VUK | Vergi Usul Kanunu |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|----|
| Şekil 1: Hakların Sınıflandırılması..... | 11 |
| Şekil 2: Vergi Uyumunun Belirleyicileri ve Sınıflandırması..... | 55 |
| Şekil 3: Vergi Uyum Prizması..... | 78 |

TABLolar LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Toplam Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Milli Hasıla İçindeki Payı..... | 31 |
| Tablo 2: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar..... | 33 |
| Tablo 3: OECD Ülkelerinde Mükellef Hakkı Uygulamaları..... | 37 |
| Tablo 4: Vergi Ahlakı ile İlişkili Vergi Uyumu Göstergeleri..... | 58 |
| Tablo 5: 1998'de Vergi Ahlakı ve Vergi Kaçırma | 66 |
| Tablo 6: İsviçre'de 1989 1990 Yıllarında Vergi Kaçırma (Dünya Değerler Anketi)..... | 66 |
| Tablo 7: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı..... | 72 |
| Tablo 8: Vergi İncelemesi Sırasında Mükelleflerin Hakları..... | 118 |
| Tablo 9: Manisa İli'nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Dağılımı..... | 124 |
| Tablo 10: Cinsiyet..... | 128 |
| Tablo 11. Yaş..... | 128 |
| Tablo 12: Öğrenim..... | 129 |
| Tablo 13: Medeni Durum..... | 130 |
| Tablo 14: Ekonomik Faaliyet Tipi..... | 132 |
| Tablo 15: İşletmenin Faaliyet Süresi..... | 132 |
| Tablo 16: Beyan Edilen Vergi Dilimi..... | 133 |
| Tablo 17: Mükellefiyet Türü..... | 134 |
| Tablo 18: Vergi'nin Herkesin Yerine Getirmesi Gereken Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Düşüncesi..... | 134 |
| Tablo 19: Devlet Tarafından Alınan Vergilerin Hizmet Olarak Geri Döndüğü Düşüncesi..... | 134 |
| Tablo 20: Bugün Ödenmeyen Vergilerin Gelecek Nesillerin Refahını Olumsuz Etkileyeceği Düşüncesi..... | 135 |
| Tablo 21: Vergi Tam ve Doğru Ödenmezse Devlet Etkin Hizmet Sunmayı Aksatabileceği Düşüncesi..... | 135 |
| Tablo 22: Ödenen Vergiler Doğru Bir Şekilde Kullanılabildiği Düşüncesi..... | 135 |
| Tablo 23: Vergi Sisteminin Adaletsizliği Karşısında Vergi Kaçıranların Haklı Görülüp Görülmediği Düşüncesi..... | 136 |
| Tablo 24: Vergi Sisteminin Karmaşık Olması Durumunda Vergiden Kaçınmanın Haklı Görülebildiği Düşüncesi..... | 137 |
| Tablo 25: Vergi Hiçbir Şekilde Kaçırılmamalıdır Düşüncesine Katılanlar..... | 137 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 26: Ülkemizde Adil Bir Vergi Sistemi Bulunduğuna Katılma Düzeyi..... | 137 |
| Tablo 27: Bir Mükellef Olarak Ödedikleri Vergilerin Farkında Olmaları..... | 138 |
| Tablo 28: Vergi Mevzuatı Hakkında Yeterince Bilgi Sahibi Olunup Olunmadığı..... | 138 |
| Tablo 29: Ödenen Vergilerin Nerede Kullanıldığıнын Bilinmesinin Vergi Ödeme İsteklerini Arttırıp Arttırmayacağı..... | 139 |
| Tablo 30: Vergi İdaresine Karşı Mükelleflerin Bir Takım Haklarının Olması Gerektiği Düşüncesi..... | 139 |
| Tablo 31: Mükelleflerin Haklarının Yasalarca Korunacağına Olan İnançları..... | 140 |
| Tablo 32: Mevcut Vergi Sisteminde Mükellef Haklarının Yeterli Derecede Yer Alıp Almadığına Mükelleflerin Katılma Düzeyleri..... | 140 |
| Tablo 33: Şeffaf ve Hesap Verilebilir Bir Devlet Yönetimi İçin Mükellef Haklarının Yasalarda Yer Almasının Gerekliliğine Olan İnanç..... | 141 |
| Tablo 34: Basit ve Anlaşılır Bir Şekilde Düzenlenmiş Vergi Mevzuatında Mükellef Haklarının Daha İyi Anlaşılabilceği Düşüncesi..... | 141 |
| Tablo 35: Mükelleflerin Haklarını İyi Bildiklerinde Devlete Olan Güvenlerinin Artıp Artmayacağı Konusundaki Düşüncesi..... | 142 |
| Tablo 36: Haklarını İyi Bilen Kişinin Yükümlülüklerini de Bileceğine Olan İnanç..... | 142 |
| Tablo 37: Maliye Bakanlığı'nın İnternet Uygulamalarından Faydalanılabilme Düzeyi | 143 |
| Tablo 38: Sorunlar ve Merak Edilen Konularda Vergi Dairesinden Yeterli Hizmet Alınabileceğine Olan İnanç..... | 143 |
| Tablo 39: Mükellef Hakları İle İlgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yapmış Olduğu Çalışmaların Vergi Ödeme İsteğini Arttıracığına Olan İnanç..... | 144 |
| Tablo 40: Mükelleflerin, Vergi Dairesi Çalışanlarını Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Görüp Görmedikleri..... | 144 |
| Tablo 41: Verginin Nasıl Harcadığı İle İlgili Yayınların Bildirilip Bildirilmediğiyle İlgili Mükelleflerin Görüşleri..... | 145 |
| Tablo 42: Vergi Kaçıranlara Bakış Açısı Açısının Nasıl Olduğu..... | 145 |
| Tablo 43: Kamu Hizmetlerinden Ne Ölçüde Faydalandıkları..... | 146 |
| Tablo 44: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaları Yeterli Bulup Bulmamaları..... | 146 |
| Tablo 45: Mükellefin, GİB' nin Mükellef Hakları Bildirgesi'nden Haberdar Olup Olmadığı..... | 146 |
| Tablo 46: Vergi Dairesi Açık, Güvenilir, Zamanında Ve Yeterli Bilgi Verdiğine Katılma Oranları..... | 147 |
| Tablo 47: "Vergi Dairesi Her Türlü Bilgiyi Vermektedir." Diyenlerin Katılma Oranları | 147 |
| Tablo 48: Vergi Konusundaki Gelişmelerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnternet | 148 |

| | |
|---|-----|
| Sayfasından Veya Basılı Yayınlarından Takip Edilebilmesi..... | |
| Tablo 49: Vergi Dairesinin Şahsi ve Gizli Bilgileri Saklaması..... | 148 |
| Tablo 50: Ücretsiz E-Posta Sistemiyle Vergi İle İlgili Gelişmelerin Anında Alınması... | 148 |
| Tablo 51: Vergi İle İlgili Yükümlülükler Yerine Getirilirken Vergi Dairesinin Her Türlü Kolaylığı Sağlayabilmesi..... | 149 |
| Tablo 52: GİB Vergi Kanunlarını Adil, Hukuksal, Tarafsız Ve Rekabeti Koruyucu Şekilde Uygulayabilmesi..... | 149 |
| Tablo 53: Vergi Dairesinin, Vergi İncelemelerinde Kanunları Doğru, Tarafsız, Tutarlı Bir Şekilde Uygulayabilmesi ve İncelemenin Her Aşamasında Bilgi Vermesi..... | 150 |
| Tablo 54: Vergi Mükellefiyetini Gerçekleştirme Konusundaki Meydana Gelebilecek Problemlere İlişkin Şikâyetlerin En Kısa Zamanda Çözülebileceği..... | 150 |
| Tablo 55: Vergi Dairesi' nin Sürekli Olarak Kendisini Yenilemesi..... | 151 |
| Tablo 56: Cinsiyet..... | 152 |
| Tablo 57: Yaş..... | 153 |
| Tablo 58: Öğrenim..... | 154 |
| Tablo 59: Medeni Durum..... | 155 |
| Tablo 60: Mükellefler Mali Konularda Bilgi Sahibi Olması..... | 156 |
| Tablo 61: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgi Sahibi Olması..... | 156 |
| Tablo 62: Mükellef Hakları Konusunda Aile İçi ve Okul Eğitimi Verilmesinin Vergi Bilincinin Artması Açısından Önemli Olması..... | 157 |
| Tablo 63: Eğitim Düzeyinin Artması, Mükelleflerin Mükellef Hakları Konusunda Bilgi Düzeyinin Artmasına Neden Olması..... | 157 |
| Tablo 64: Mükellef Hakları Bildirgesi Açık ve Anlaşılır Olmasına Rağmen Mükelleflerin Bilgisi ve Farkındalığının Düşük Düzeyde Olması..... | 158 |
| Tablo 65: Medyada, Yazılı Ve Görsel Basında Mükellef Haklarının Anlatılmasının Vergi Bilincini Ve Vergiye Gönül Uyumu Arttırması..... | 158 |
| Tablo 66: Toplumun Gelir Seviyesinin Artmasının, Mükellef Hakları Konusunda Mükelleflerin Bilincini Arttırması..... | 159 |
| Tablo 67: Mükellef Haklarındaki Gelişmelerin, Mükelleflerin Yükümlülüklerini de Fark Etmesine Neden Olması..... | 160 |
| Tablo 68: Kayıt Dışıyla Yönelme ve Bu Durumun Mükellef Hakları Bildirgesinin Yayınlanmasıyla Uzun Dönemde Azalması..... | 160 |
| Tablo 69: GİB' nin Mükellef Hakları Konusunda Yayınlamış Olduğu Mükellef Hakları Bildirgesinin Uzun Vadede Vergiye Gönüllü Uyumu Olumlu Etkilemesi..... | 161 |
| Tablo 70: Hak ve Yükümlülüklerinden Haberdar Olmayan Mükelleflerin Vergi Ödemeyi Tam Olarak Benimsememesi..... | 161 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 71: Mükelleflerin Değişen Vergi Uygulamalarını, Gelir İdaresinin Mükellef Odaklı Yaklaşımına Geçmesiyle Birlikte Daha Kolay Takip Edebilmesi..... | 162 |
| Tablo 72: Mükelleflerin Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirebilmesi İçin, Vergi İdaresi Çalışanlarının Bilgi ve Bilgilerin Sunulmasındaki Etkinliği Yeterliliği..... | 163 |
| Tablo 73: Devletin, Değişen Piyasa Şartlarında Mükelleflerin Her Zaman Çıkarlarını Gözetmesi..... | 163 |
| Tablo 74: Gelir İdaresi'nin Her Zaman Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi..... | 164 |
| Tablo 75: Gelir İdaresi'nin Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması..... | 164 |
| Tablo 76: Gelir İdaresi'nin Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde, Dikkatli ve Özenli Davranması..... | 164 |
| Tablo 77: GİB Çalışanlarının, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması..... | 165 |
| Tablo 78: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmalar Yeterliliği..... | 165 |
| Tablo 79: Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasıyla, Mükellef Haklarının Daha Güçlü Hale Getirilmesi Ve Vergiye Gönüllü Uyumun Artması..... | 166 |
| Tablo80: Medyada, Sempozyum Ve Kongrelerde, Mükellef Haklarının Anlatılması Ve Gelir İdaresi Ve Mükellef Arasında Güven Oluşturulması Açısından Önemli Olması.... | 166 |
| Tablo81: Reklam Kampanyalarının Vergi Bilincini Artırması..... | 167 |
| Tablo 82: Mükellef Avukatlığının Veya Ombudsman Müessesesinin Gelişmesi Mükelleflerin Gönüllü Uyumunu Artırması Açısından Önemli Olması..... | 167 |
| Tablo83: Ülkemizde Mükellefler Birliğinin Kurulmasınının Mükelleflerin Vergi Bilincini Ve Uyumunu Arttıracığına Olan İnanç..... | 168 |
| Tablo84: Bilgi Alma Hakkına Bağlı Olarak, Ücretsiz Telefon Bilgi İletişim Hattı Kurulması Faydalı Olması..... | 168 |
| Tablo 85: Gelir İdaresi'nin Mükelleflerin Uyum Maliyetlerini En Düşük Düzeyde Tutacak Şekilde Düzenlemesi..... | 169 |
| Tablo 86: Vergi Dairesi'nin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olup, Mükellefe İlgili Her Türlü İşleminde Hesap Verebilir Düzeyde Olması..... | 169 |
| Tablo 87: Bilgi Edinme Hakkına Yönelik Olarak, Mükelleflerin Verginin Harcanmasıyla İlgili Yapılan Yayınlarla Ulaşabilmesi..... | 170 |
| Tablo 88: Aksi İspatlanmadığı Sürece, Mükellefin Dürüst Olduğu Ve Kendisine Bu Şekilde Davranılması Gerektiğinin, Haklar Çerçevesinde Yer Alması..... | 170 |
| Tablo 89: Ekonomik Faaliyet ve “Mükellef Olarak Haklarımın Korunacağı İncındayım” Düşüncesi Arasındaki İlişki..... | 171 |
| Tablo 90: Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Miktarı ve Mükellef Hakları Konusunda | 172 |

| | |
|--|-----|
| Yapılan Çalışmaların Yeterli Olup Olmadığı Arındaki İlişki..... | |
| Tablo 91: Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaların Yeterliliği ile Mükelleflerin, Mükellef Hakları Bildirgesinden Haberdar Olup Olmaması Arasındaki İlişki..... | 173 |
| Tablo 92: Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Miktarı İle Mükelleflerin Mükellef Hakları Bildirgesinden Haberdar Olmaları Arasındaki İlişki..... | 174 |
| Tablo 93: Mükellef Hakları Bildirgesi’nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki..... | 174 |
| Tablo 94: Mükellef Hakları Bildirgesi’nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki | 175 |
| Tablo 95: Mükellef Hakları Bildirgesi’nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki..... | 176 |
| Tablo 96: Vergi İdaresi Çalışanlarına Göre Reklam Kampanyalarının Vergi Bilincini Arttıracığı Görüşüne İnanmaları ile Yazılı ve Görsel Basında Mükellef Haklarının Anlatılmasının Gönüllü Uyumu Arttıracığı Arasındaki İlişki | 176 |
| Tablo 97: Gelir İdaresi Çalışanlarının Uyum Maliyetlerini Düşük Tutukları Konusundaki Düşünceleri İle Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Oldukları Konusundaki Düşünceleri Arasındaki İlişki | 177 |
| Tablo 98: Vergi Dairesi Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olup, Mükellefe Her Türlü İşleminde Hesap Verebilir Düzeyde Olması İle GİB Çalışanlarının Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması Arasındaki İlişki..... | 178 |
| Tablo 99: “Aksi İspatlanmadığı Sürece, Mükellefin Dürüst Olduğu Ve Kendisine Bu Şekilde Davranılması Gerektiği, Haklar Çerçevesinde Yer Almıştır” Düşüncesine Katılma Düzeyi ile “GİB Çalışanları, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahiptir Ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlüdür” Düşüncesi Arasındaki İlişki..... | 179 |
| Tablo 100: Mükelleflerin Mali Konularda Bilgi Sahibi Olması..... | 180 |
| Tablo 101: Mükellef Haklarındaki Gelişmelerin Mükelleflerin Yükümlülüklerini De Fark Etmesine Neden Olması..... | 182 |
| Tablo 102: Gelir İdaresi’nin Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi..... | 183 |
| Tablo 103: Gelir İdaresi’nin Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması..... | 185 |
| Tablo 104: Gelir İdaresi Çalışanları’nın Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması..... | 186 |
| Tablo 105: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmaların Yeterli Olması..... | 187 |

GRAFİKLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Grafik 1: Cinsiyet..... | 127 |
| Grafik 2: Yaş..... | 128 |
| Grafik 3: Öğrenim..... | 129 |
| Grafik 4: Medeni Durum..... | 130 |
| Grafik 5: Mesleki Tecrübe..... | 131 |
| Grafik 6: Ekonomik Faaliyet Tipi..... | 131 |
| Grafik 7: İşletmenin Faaliyet Süresi..... | 132 |
| Grafik 8: İşletmenin Gelir Vergisi Matrahı..... | 133 |
| Grafik 9: Cinsiyet..... | 152 |
| Grafik 10: Yaş..... | 153 |
| Grafik 11: Öğrenim..... | 154 |
| Grafik 12: Medeni Durum..... | 155 |
| Grafik 13: Mesleki Tecrübe..... | 155 |
| Grafik14: Mükellefler Mali Konularda Bilgi Sahibidir..... | 180 |
| Grafik 15: Mükellef Haklarındaki Gelişmeler Mükelleflerin Yükümlülüklerini de Fark Etmesine Neden Olması..... | 182 |
| Grafik 16: Gelir İdaresi Her Zaman Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi..... | 184 |
| Grafik 17: Gelir İdaresi Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması..... | 185 |
| Grafik 18: Gelir İdaresi Çalışanları Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması..... | 186 |
| Grafik 19: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmaların Yeterliliği..... | 188 |

GİRİŞ

Vergi kavramının ortaya çıkması, esasında devletten de önce var olan iktidar kavramının ortaya çıkmasıyla gündeme gelmiştir. İktidarın olduğu her dönemde vergi adıyla anılmasa da bir bedel iktidar sahibi tarafından karşılıksız elde edilmiştir. Siyasi bir toplum haline geldikten sonra da ihtiyaçların karşılanması için insanlar yaratmış oldukları değerlerin bir kısmını devlete vermişlerdir. Önceleri din ve ahlak gibi duygularla verilen bu bedeller, zamanla devlet tarafından alınan bir zorunluluk olmuştur.

İnsanlık tarihinde ilk vergi, askeri harcamaları karşılamak için MÖ 2800'lerde Sümerler tarafından uygulanmıştır. Antik çağlardan bu yana vatandaşların devletlerinden en temel beklentisi askeri güvenlik olmuştur. İnsanlar kamusal katkılarını askerlik yaparak yani bir askeri hizmet görerek ve zengin olanlar ise gönüllü kamusal hizmetler yoluyla gerçekleştirmiştir. Olağanüstü askeri ihtiyaçlar vergi salınması sonucunu doğurmuş, kamu harcamalarındaki artış nedeniyle düzenli vergi ödemeleri önem kazanmıştır. Devletin temel gelir kaynağı olan vergiler, piyasa ekonomisinin de gelişmesiyle ekonomik yapının temel bir ögesi olmuştur. Vergi konusundaki gelişmeler mükellefe ödevler yüklerken, mükellef haklarının gelişmesini de beraberinde getirmiştir.

Mükellef hakları kavramı, insan haklarının vurgulanmaya başladığı dönemlerden itibaren gündemdeki yerini ve etkisini koruyarak artan bir öneme sahip olmuştur. Mükellef hakkı konusunun temel bakış açısını mükelleflerin gözünden vergi yönetimine bakabilmek oluşturmaktadır. Mükellef hakları vergi mükelleflerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır. Mükellef haklarının önem kazanmasının nedenleri; vergi idarelerinin mükellefe bakış açısındaki olumlu değişim, uluslararası alanda meydana gelen değişimler, teknolojik gelişmeler ve mükelleflerin seçmen olarak rolünün artmasıdır. Küresel ölçekteki bu önemli adımlar, vergi mükellefi hakları konusundaki gelişme ortamını hazırlamıştır. Vergi idareleri daha etkin hizmet sunabilmek için vergi mükellefleri ile olan ilişkilerini güçlendirmeye çalışmaktadırlar. Yapılan çalışmalarda, vergi mükellefi ve idare arasında iyi kurulmuş işbirliğinin vergi yönetiminin de başarısını arttıran bir etken olduğu kanıtlanmıştır. Mükellef hakları da bu güveni ve işbirliğini sağlayan bir rol üstlenmektedir. Vergi mükellefinin korunması ve mükellefe

yönelik haklar sağlanması konusunda, uluslararası alanda meydana gelen işbirliği ve gelişmeler de mükellef haklarının önemini arttırmıştır. İnsan Hakları Sözleşmeleri, ticaret örgütleri ve anlaşmaları mükellef haklarının korunması konusunda mükellefe destek vermektedir. Teknolojik gelişmelerin paralelinde meydana gelen mükelleflerin internet uygulamalarından faydalanma imkânının artması, mükelleflerin gizlilik alanında ki haklarının korunmasını beraberinde getirmiştir. Ayrıca vergi mükelleflerine sağlanan haklar demokratik bir toplum düzeninde seçmen olarak onların kamusal alandaki etkisinde de olumlu gelişmelere neden olmasına olanak sağlamıştır. Mükellef hakları yaklaşımı bütün sorunların üstesinden gelinmesinde mükelleflerin desteğini sağladığı için kolaylık sağlar. Yapılan birçok bilimsel araştırma sonuçlarına göre mükellefler vergi yönetimini kolaylaştırıcı ve yapıcı yaklaşımlara olumlu tepki vermektedirler.

Mükellef hakları kavramı Türk Vergi Hukuku'nda yeni bir kavramdır. Hukuk devletinin ve demokrasinin ihtiyaç duyduğu bir uygulamadır. Mükellef hakları ve ödevlerinin temel dayanağı Anayasa'nın devletin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti esasıdır. Son yıllarda gündeme gelen mükellef hakları ve yükümlülükleri vergi idareleri tarafından oldukça yoğun bir şekilde irdelenmektedir. Bu anlamda ülkemizde çok yakın zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan “ Mükellef Hakları Bildirgesi” önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef (müşteri) odaklı bir anlayışa geçilmesi ile birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı da yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmuştur. GİB' nın ana hizmet birimlerinden birisi olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı mükellef haklarının korunması sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak, mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak ve uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak gibi görevler üstlenmiş ve içinde bulunduğu yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı yaklaşımı benimsemiştir.

Vergiye gönüllü uyum vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyma ya da uymama davranışını gösteren bir kavramdır. Vergi idaresinde etkinliğin sağlanabilmesi için gönüllü uyumun sağlanması en önemli koşuldur. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen

faktörler idari, hukuksal, psikolojik, sosyolojik, dinsel, kurumsal, ahlaki, hukuksal, kültürel faktörlerdir. Mükellef hakları da hukuki ve yönetsel faktörlerin içine girmektedir. Mükellef hak ve yükümlülüklerinin bilinmesi vergiye gönüllü uyumu arttıracak en önemli faktörlerden biridir. Bu yüzden mükellef haklarının bilinmesi ve buna ilişkin ayrıntılı mevzuatın oluşturulması gereklidir. Yapılan çalışmalarda mükellef hakları ve gönüllü uyum kavramlarının bir arada değerlendirildiği saptanmış ve mükellef haklarının varlığının gönüllü uyumu arttırabilen bir etmen olduğu gözlemlenmiştir. OECD ülkelerinde mükellef hakları doğrultusunda yapılan düzenlemeler de dünyada gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında ve vergiye gönüllü uyum konusunda mükellef haklarının artan önemi incelenmeye çalışılmıştır. Gelir idarelerinde önemli bir konu olan gönüllü uyumun sağlanması konusu bir sorun olarak tespit edilmiş ve bu sorunun çözülmesinde mükellef haklarının geliştirilmesinin önemi vurgulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum kavramı incelenmiş, mükellef hakkı kavramı dayanakları, gelişimi ve dünyada yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Gönüllü uyumun sağlanmasında mükellef haklarının yeri ve önemi belirlenmeye çalışılmıştır. Burada gönüllü uyum göstermedeki zorluklar bir sorun olarak tespit edilmiş ve mükellef haklarının bu sorunu çözümündeki rolü ve ilişkisi incelenmiştir. Ayrıca, vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler arasında mükellef haklarının yeri incelenmiştir.

İkinci bölümde, Türkiye’de Vergi Usul Kanunu’nda ve yargı kararlarında mükellef hakları incelenmiştir. Öncelikle, iç hukuku etkileyen uluslararası sözleşmeler ve yargı kararlarından doğan haklar ele alınarak, VUK’ da mükellef hakları; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anayasa Mahkemesi Örnek Kararları ve Danıştay Örnek Kararlarında mükellef hakları ele alınmıştır. Daha sonra VUK’da yer alan maddelerden doğan mükellef hakları sistematize edilerek değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde ise vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları üzerinde uygulamalı çalışma yapılmıştır. Manisa merkez ilçede gerçekleştirilen bu anket çalışmasında 300 kişilik bir gelir vergisi mükellefi grubuna ulaşılmıştır. Ayrıca Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı’nda çalışan vergi yetkililerinden 100 kişilik bir guruba da

anket çalışması uygulanmıştır. Buradaki amaç, mükellef hakları konusunda hem mükelleflerin bilgi ve istek düzeyini ölçmek hem gelir idaresine yaklaşımlarını anlamak hem de gelir idaresi yetkililerinin mükelleflerin mükellef hakları konusundaki bilgilerini ne düzeyde bulduklarını öğrenmek ve mükellef ve yetkililer arasındaki bakış açısı farklılığı olup olmadığını belirlemektir. Aynı zamanda gönüllü uyum düzeylerinin mükellef haklarındaki gelişmelere paralel olarak nasıl değiştiğini belirlemektir. Anketin bir ilginç noktası da mükellefler ve vergi idaresi yetkililerine sorulan mükellefin kendi hakkındaki ve mükellef haklarındaki gelişmelerle ilgili aynı olan sorulara verdiği yanıtların gelir idaresi yetkililerinin mükellefleri nasıl gördüğü ve mükelleflerin kendilerini nasıl değerlendirdiği ile ilgili karşılaştırma yaparak bulduğum sonuçlardır. Mükellef hakları, gönüllü uyum, vergi psikolojisi bağlamında bakılan bu çerçevede Türk Hukuk Mevzuatı'ndaki örnek sayılabilecek düzenlemeler de bu konuda incelenmeye çalışılmış ve ampirik bir çalışma ile de mükellef haklarının Türkiye'de ki vergi mükelleflerini temsil edebilecek nitelikte olan Manisa merkez ilçeye kayıtlı Gelir Vergisi Mükellefleri ve GİB çalışanları ile yapılan anket çalışmasında detaylı değerlendirmeler yapılarak incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA MÜKELLEFLERİN HAKLARI VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SORUNU

I. HAK KAVRAMI, MÜKELLEFLERİN HAKKININ DAYANAKLARI, GELİŞİMİ VE DÜNYADA YAPILAN DÜZENLEMELER

A. Hak Kavramı ve Niteliği

Hak kelime anlamı olarak; adalet, doğru olan şey, harcanmış emek, yasa ve geleneklerin kişilere tanıdığı şey veya yetki, ağaç ve maden üzerine elle yapılan oyma veya yazıyı ifade etmektedir¹. Hak, insan varlığına, bir kimseye varolan yasalara, evrensel beyannameler ya da en azından sözlü bir gelenekle tanınan, belli şekillerde hareket etme özgürlüğü, yetkisi ya da imkânıdır. Bireylere toplumsal ilişkiler ve ahlaki bakımdan tanınan davranış özgürlüğüdür.²

Hak toplum içinde yaşayan bireyin maneviyatını doğrudan ilgilendiren içsel bir kavram olup bireyin gelişimi ile bağlantılı olarak tanımı ve kullanımı günümüzde önemli bir kavram olmuştur. Hak kavramı beraberinde yükümlülük kavramını da getirmektedir. Hak ve yükümlülükler sadece birey için değil aynı zamanda toplum ve uluslar için önem taşımaktadır. Hak kavramı özel hukuk dışında kamu hukuku alanına da girmektedir³.

Hak, bir kimseden, belli bir hareket tarzına uymasını isteyebilmesi için, hukuk kurallarının bireye tanımış olduğu yetkidir. Romalılar, hakka da, hukuk gibi, “ius” derlerdi. Şu halde Roma’da “ius” kelimesi, hem subjektif anlamda hak; hem de objektif manada “hukuk” demektir. Bugün de, Roma Hukuku sistemini kabul eden bütün milletlerin lisanında (Almanca “Recht”, Fransızca “droit”, İspanyolca “derecho”, İtalyanca “diritto”) aynı durum vardır.⁴

¹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <www.tdk.org.tr>, (5.08.2007).

² Ahmet CEVİZCİ , Felsefe Sözlüğü, Ankara:Ekin Yayınları, 2000, s.423.

³ Selda AYDIN, “Mükellefin Gizlilik Alanına İlişkin Hakları”, Vergi Sorunları, Sayı:213, Haziran 2006, s.25.

⁴ Ziya UMUR, Roma Hukuku, Beta Yayınları, 3. baskı, 1999, İstanbul, s.147.

Hukuk sözcüğü nesnel olan kuralları anlatmakta olup, hak sözcüğü öznel olan yetkiyi açıklamaktadır*. Bilindiği gibi hak kavramı, insanların isteklerini karşılayacak olan devletin doğuşuyla yani, örgütlü bir topluma girişleriyle birlikte ortaya çıkmıştır. Öyle ki, devlet, insanların doğuştan gelen hak ve özgürlüklerinin varlığını kabul ederek, bu hakları korumayı üstlendiğini açıklamıştır. İnsanlar da hak ve özgürlüklerinin güvencesi karşılığında bazı sınırlamalara rıza göstermişlerdir. Devlet ve toplumun pozitif hukuk aracılığıyla güvenceye almış olduğu bir durum olarak karşımıza çıkan ‘hak’ kavramı ile topluma, yer ve zamana göre farklı şekillerde karşılaşılabılır. Aslında köken olarak ‘haklar’ demek olan hukuk kavramı ile hak arasında çok yönlü bir ilişki söz konusudur. Hak, hukuku yaratan temel taşlardan en önemlilerinden biri olmasının yanında, hukuk ta hakların korunması için vardır.⁵ Bu anlamda birbirinden ayrılmaz iki kavram olan hak ile hukuku ayırmamak gerekir.

İnsanların günlük yaşamlarında hukukun tanıdığı ve koruduğu bir iş, davranış veya oluş, hak olarak nitelendirilmektedir⁶. En geniş anlamıyla hak, hukukun kişilere tanıdığı çıkar ve yetkililerdir. Uygulama açısından haklar ancak bir hukuk düzeninde, kurallara bağlanarak belirgin ve etkili bir nitelik kazanırlar.

Düşünce tarihi boyunca insanın toplumsal yaşam içindeki yeri belirlenirken doğuştan gelen çeşitli hak/ özgürlüklerinin olduğu ve toplumsal yaşama girdiği anda bunların korunması gerektiğine ilişkin açıklamalar üzerinde yoğun bir şekilde durulduğu görülmektedir. Örgütlü bir toplumda bireyin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınması önemlidir. Güvence insan haklarının önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. Bireylerin haklarını her türlü bireysel girişime karşı belli kurallara, belli bir düzene bağlamak veya ortaya çıkacak durumlardaki uygulamaları belli kurullarla tespit etmek son derece önemlidir.

⁵ Yıldız KARAGÖZ, “Liberal Öğretide Adalet, Hak ve Özgürlük”, C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2002, Cilt:26, No:267-295, <<http://www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/73.pdf>>, (12.08.2007).

⁶ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 15 Bası, Ankara 2001, s.156; Erol AKI, Hukukun Temel Kavramları, 4. Baskı, İzmir, 1996, s.117.

* Batı dillerinde bu ayırım olmadığından, karışıklığı önlemek için hak sözcüğünün (Almanca:recht, Fransızca:Droit) başına, hukuku belirtmek için nesnel ve hakkı belirtmek için öznel sözcüklerin eklenmesi (Örneğin:Objectives Recht- Subjective Recht) gerekmektedir. Buna karşılık İngiliz dilinde hukuk yerine “law”ve hak yerine de “right” sözcükleri kullanılmaktadır.

Hukuken korunan ve sahibine bu korumadan yaralanma yetkisi tanıyan çıkar şeklinde tanımlanan hak kavramı, pozitif hukuk açısından gereksinimin karşılığı olarak özellikle 18. yüzyıldan sonra birey-toplum-devlet üçgeninde önemli bir gelişme göstermiştir. Bu süreçte ilk gereksinimler, kişi özgürlükleri ve siyasi haklar sonrakiler de iktisadi ekonomik, sosyal ve dayanışma hakları olarak şekillenmiştir.⁷ Tarihsel süreçte, hak konuları ile ilgili yayınlanmış bildirgeler Anayasa metinlerine taşınarak çeşitli uluslar arası sözleşmelere konu olmuştur.

Hak kavramı üzerinde bir görüş birliği yoktur. Hakkı açıklayan farklı görüşler ve dolayısıyla farklı tanımlar vardır. İrade Teorisi şeklinde adlandırılan bir görüşe göre, hak, hukuk düzeni tarafından kişilere tanınmış irade gücüdür. Hak sahibi, bu güç sayesinde başkalarının tutum ve davranışlarını yönlendirme imkanına sahiptir. Ama, onun gücünü kullanıp kullanmaması kendi takdirine bağlıdır. Bu görüş, temyiz kudreti bulunmayan kişilerinde hak sahibi oldukları gerekçesiyle eleştirilmiştir. Halbuki onların hukuken geçerli iradeleri yoktur. Ayrıca, hakkı sadece bir yönüyle ele alıp içeriğini ihmal etmesi bakımından da eksiktir. Bu kuramın kökeni, büyük Alman Hukukçusu Savigny ve Gierke tarafından savunulan görüşlere dayanır. Onların ortaya attıkları bu kuramı, daha sonra Windscheid benimseyerek geliştirmiş ve savunmuş, ileri sürdüğü görüşlerle, adeta bu kuramın temsilcisi haline gelmiştir.⁸

Bu görüş hakkın yalnızca dış görünüşü ile ilgilendiği gerekçesi ile eleştirilmiştir. Kuram eleştirilenlerce fazla biçimci bulunmaktadır. Hakkın dış görünüşü yanında bir de içeriği vardır. İrade kuramı, hakkın içeriğine hiç değinmez ve o konuda fikir açıklamaz.

Menfaat Teorisi, şeklinde isimlendirilen ikinci görüşe göre, hak hukuk düzeni tarafından korunan çıkarlardır. Bu görüşe göre de, hukuk düzeni tarafından korunan çıkarlardır. Bu görüş de, hukuk tarafından korunan bütün çıkarların hak sayılmayacakları noktasından eleştirilmiştir. Gerçekten, hukukun koruduğu öyle çıkarlar vardır ki, bunları Özel Hukuk anlamında hak olarak nitelendirmek mümkün değildir.

⁷ İbrahim KABAOĞLU, Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, 6. Baskı, Ankara 2002, s.267.

⁸ Selahattin S. TEKİNAY, Medeni Hukuka Giriş Dersleri, 5 Bası, İstanbul, 1987, s.127; Kemal OĞUZMAN, Hukuka Giriş, İstanbul, 1990, s.79, Ergun ÖZSUNAY, Medeni Hukuka Giriş, İstanbul, 1986.s.235'den aktaran ; Aydın ZEVKLİLER, Medeni Hukuk, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s.107.

Mesela, trafik kurallarına uygun davranılmasından herkesin yararı vardır. Ama söz konusu kurallar getirilirken kişilere bu anlamda haklar tanınmamıştır. Ayrıca, hak tanımlanırken hak sahibinin iradesi de göz önünde tutulmalıdır. Görüşün eleştiriye açık bir yönü de, hakkın dış içeriğini ihmal etmesidir. Tanınmış hukukçu Jhering' in temsilciliğini yaptığı bu teori irade teorisine karşı ortaya atılmıştır. İrade ve çıkar teorileri başlı başına hakkı tanımlamaya yeterli olmamıştır. Çünkü her iki teoride, hakkın önemli öğelerinden bazısını göz ardı etmiştir. Bu iki teorinin yeterli olmaması karşısında, onların gözardı ettikleri öğeleri de göz önünde tutarak hakkı tanımlayan karma teoriler ortaya atılmıştır. Karma teoriler, hem irade, hem de çıkar öğesini göz önünde tutarak hakkı tanımlamaya çalışmışlardır. Bu teorilerin temsilcileri olarak, Jellinek ve Michoud'yu gösterebiliriz.⁹

Her iki görüşünde çeşitli yönlerden eleştirilmesi, ikisini bir araya getirip telif eden ve “karma teori” şeklinde isimlendirilen üçüncü bir görüşün ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu görüşe göre, hak, hukuk düzeni tarafından korunmuş ve kullanılıp kullanılmaması sahibinin iradesine bırakılmış çıkarlardır. Günümüzde küçük farklarla da olsa, genellikle benimsenen çözüm hakkın “karma teori” ışığında tanımlanmasıdır.¹⁰

B. Hakların Sınıflandırılması

Tarihsel süreç içinde hak, farklı kapsamlarda ele alınmaktadır. Haklar çeşitli şekillerde sınıflanabilmekte ve değişik kuşaklara ayrılabilir. Politik alanda kabul edilmiş haklar, sivil haklar olarak adlandırılmaktadır. Ahlaki haklar ise, yasal zemini olmamasına rağmen toplumda kabul edilen haklar olarak tanımlanmaktadır. Yasal haklar hem sivil hem de politik yapılardan oluşmaktadır.¹¹

Kişinin siyasi iktidarın kullanımına katılma amacına yönelik seçme, seçilme, siyasi parti kurma ve partilere girme, siyasi iktidarı eleştirme gibi haklarına, siyasi haklar adı verilmektedir. Buna karşın bir toplumun yurttaşlarına, o toplumun hukuki ya

⁹ S.Sulhi TEKİNAY, Medeni Hukuka Giriş Dersleri, 5 Bası, İstanbul, 1987, s. 128.

¹⁰ Yavuz ATAR, Mehmet AYAN, Sami KARAHAN, Haluk Hadi SÜMER, Ömer ULUKAPI, İbrahim ASLAN, Temel Hukuk Bilgisi, Konya, 2000, s.189.

¹¹ Bknz.; Rex MARTIN, A System of Rights, Clarendon Press, Oxford, 1993.

da yasa koyucu güçleriyle verilen haklara, vatandaşlık hakları adı verilmektedir. Öte yandan; iyi bir eğitim, sağlık, meslek sahibi olma, uygun bir yaşam standardına ulaşma, baskı altında tutulmama, fırsat eşitliği gibi bireylere toplum tarafından sağlanan temel haklar, insan hakları olarak tanımlanmaktadır.¹²

Birinci aşamadaki haklarla toplumdaki kişilere eşit fırsatlar sağlanamamış ve refahın yaygınlaştırılması konusunda sorunlar ortaya çıkmıştır. Refah devletinin gelişimine paralel olarak ikinci aşama haklar, sosyalist hareketle birlikte sosyal haklar olarak gelişmiştir.

Günümüzde ise üçüncü kuşak haklar adı verilen dayanışma hakları gelişmektedir. Çevresel haklar, toplumsal ve kültürel kendi kaderini tayin, insanlığın ortak mirasından yararlanma, uluslararası bir barış ortamında yaşama gibi hak ve özgürlükler getirmektedir. Üçüncü aşama haklar toplumda ilişki içindeki insanı esas almaktadır, zaten bu nedenle dayanışma hakları olarak tanımlanmaktadır.

Görüldüğü gibi hukuk düzeninde söz konusu olabilen haklar çok çeşitlidir. Fakat bu haklar sınıflandırılırken genel olarak uygulanan kamu hukuku ve özel hukuk ayrımı çerçevesinde yapılan kamu hakkı ve özel hak sınıflandırmasıdır.

Aristoteles, adalet* ve hak arasında büyük bir fark olduğunu iddia eder. Tarafsızlık adalet olmasına rağmen, hak kanunların hukuk kurallarına uygun olmasıdır. Haklar, yasal sistem tarafından tanınan kişiler olarak vatandaşlar tarafından oluşturulan kişisel haklar ve belirli ortak özelliklere sahip vatandaşların alt grubu veya halkın bir kısmı tarafından oluşturulan ortak haklar olarak sınıflandırılır.¹³ Aristoteles, yasal olan şeylerin bir anlamda haklı şeyler olduğunu, politik toplumda mutluluğu ve onun öğelerini oluşturan veya koruyan şeylere bir anlamda haklar denildiğini ileri süren Aristoteles'e göre, adaletle bütün erdem bir arada bulunur.

¹² CEVİZCİ, a.g.e, s 424.

¹³ ARISTOTLE, The Nichomachean Ethics of Aristotle, trans. F.H. Peters, M.A. 5th Edition, London: Kegan PAUL, Trench, Truebner & Co., 1893, Chapter: 10.: Of Equity, <http://oll.libertyfund.org/readinglists/print/155-origins_of_thought>, (3.08.2008).

* Adalet, bir toplumda değerlerin , ilkelerin, ideallerin, erdemlerin cisimleşmiş, somutlaşmış, hayata geçirilmiş olması durumudur. Adalet, en yüce , nesnel ve mutlak değer anlatımı olarak insanın davranışını, ahlaki açıdan inceleyen ve eleştiren bir düşüncedir. (Ahmet CEVİZCİ, Felsefe Sözlüğü,s.11.)

1. Kamu Hakkı

Kamu hukuku kavramı ile devlet ve ona bağılı diğer kamu kurumlarının kuruluşlarını, örgütlenmelerini, kamu hizmeti gördükleri sırada işleyişlerini ve bu sıfatla diğer kişilerle olan ilişkilerini düzenleyen bölüm anlatılmak istenir.¹⁴

Kamu hakları, bir bakıma devletin bireylere karşı yerine getirmesi gereken işleri kapsamaktadır. Gerçekten yurttaşlar devletten sağlıklarının korunmasını, eğitimlerini, sosyal ve ekonomik hakların güvence altına alınmasını, din vicdan ve düşünce özgürlüklerinin dokunulmamasını, can ve mal güvenliklerinin sağlanmasını beklemektedirler. Öte yandan devlete vatandaşlık bağı ile bağılı olanlar, devlet yöneticilerini seçme veya bu göreve seçilme kısaca, kamu yönetiminde söz sahibi olma, özgürce siyasi faaliyette bulunma haklarının tanınmasını isterler. Bu haklara kamu hakları denilmektedir. Bu haklar karşısında devletin, birisi *aktif* diğeri pasif olmak üzere iki tür davranışı söz konusu olur.¹⁵ 1982 tarihli Anayasamızda ele alınış sırasına göre bu haklar; “kişilerin topluma karşı hakları” ve “devletin kişilere karşı hakları” biçiminde ikiye ayrılarak incelenebilir.¹⁶

2. Özel Hak

Bu haklar özel hukuk kuralları ile kişilere tanınmış haklardır. Bunların başlıca özelliğı, herkese eşit olarak tanınmış olmasıdır. Özel haklar çok çeşitli olduğundan bunları sınıflandırarak incelememiz gerekir. Özel haklar, özel hukuktan doğar ve genellikle bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde karşımıza çıkar.¹⁷ Özel hukuk, kamu hukukunun tersine, eşit statüde yer alan kişiler arasındaki hukuki ilişkileri düzenler. Yani, devletin devlet gücünden kaynaklanan bir üstünlüğünün bulunmadığı ilişkilerde özel hukuk kuralları uygulanacaktır. Doğrudan doğruya özel hukuk tarafından düzenlenen haklar “özel haklar” şeklinde adlandırılır. Bunların kazanılmaları,

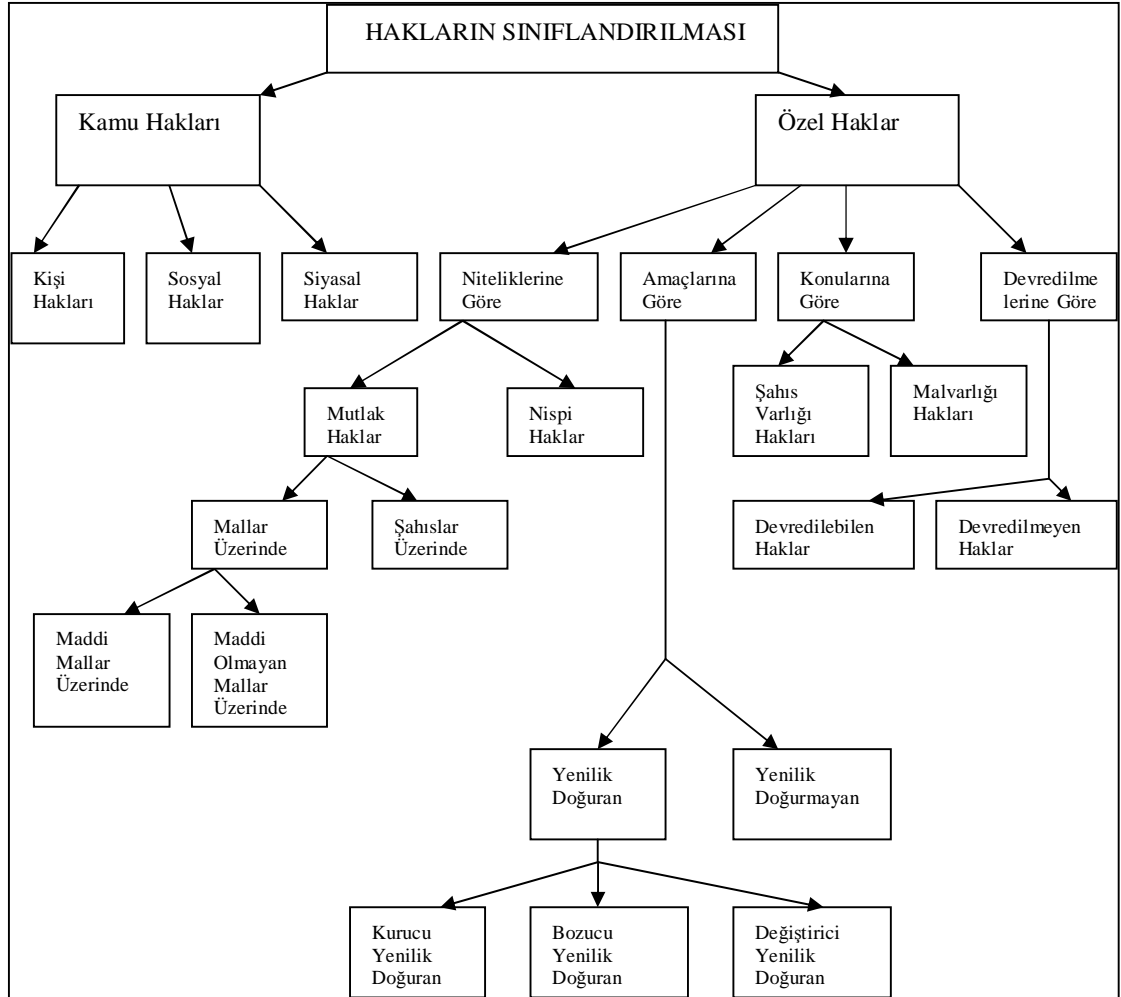
¹⁴ATAR, AYAN, KARAHAN, SÜMER, ULUKAPI, ASLAN, a.g.e, s.92.

¹⁵ İlhan F. AKIN, Kamu Hukuku, Devlet Doktrinleri Temel Hak ve Özgürlükler, İstanbul, 1974, s.259.

¹⁶ Necip BİLGE, Hukuk Başlangıcı Dersleri, Ankara, 1975, s.276.

¹⁷ Ömer ANAYURT, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.260.

kapsamları kullanılmaları, el değiştirmeleri ve sona ermeleri özel hukuk çerçevesinde gerçekleşir.



Şekil 1: Hakların Sınıflandırılması

Kaynak: Ömer, ANAYURT, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.260.

Özel haklar özel hukuktan doğar ve genellikle bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde karşımıza çıkarlar. Oysa kamu hakları kamu hukukundan doğarlar ve genellikle bireylerin devlete karşı ileri sürebilecekleri haklardır. Özel haklar ile kamu hakları arasında yararlanma bakımından bir ayırım yapılmaktadır. Buna göre özel haklardan kural olarak herkes yararlanır. Bu haklarda istisnalar dışında eşitlik ilkesi egemendir. Kamu hakları alanında tam bir eşitlikten söz edilemez. Yabancı-vatandaş ayırımı kamu haklarından yararlanmada belirleyici olmaktadır.

Özel haklar özel hukuk gibi gelişmiş ve bugün bütün kurum ve kurallarıyla oturmuş, güvenceye kavuşturulmuş, koruma cihazlarıyla donatılmıştır. Oysa kamu hakları özel haklar kadar güvenceye bağlanmamıştır¹⁸. 1982 Anayasası temel hak ve özgürlükler deyimine yer verdiği kamu haklarını Jellenik'in oldukça eskiyen ve pek çok açıdan eleştirilen üçlü tasnifine göre değerlendirmiştir¹⁹. Bu ayrıma göre, kişi hakları, sosyal ve ekonomik haklar; siyasal haklar ayrımı yukarıdaki şemada da belirtildiği gibi yapılmıştır. Özel haklarda da niteliklerine göre, konularına göre, amaçlarına göre ve devredilmelerine göre bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu ayrım hiyerarşik bir sınıflandırma yapmak için oluşturulmamıştır. Hakların bütünlüğü ilkesi açısından aralarında hiyerarşik bir ilişki kurulamaz. Bu şemanın temel amacı hakların sınıflandırılmasını daha kolay anlamak için bir resim oluşturmak ve bu resimde vergi mükellefi haklarının da yerini belirleyebilmek edebilmek için hukuk düzeni içerisinde zeminini bulmaktır.

C. Vergi Mükellefi Hakları

1.Vergi Mükellefi Kavramı

Vergi Usul Kanunu madde 8'e göre; mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi hukukunda mükellef olabilmek için, hak ehliyetine, diğer bir söyleyişle medeni haklardan yaralanma ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Bu konuda ayrıca medeni hakları kullanmayı sahip olmayı aramaya gerek yoktur. Anne karnında bulunan bir kişi dahi sağ olarak doğmak şartıyla vergi mükellefi olabilir. Aynı şekilde temyiz kudreti olmayan kişiler de vergi mükellefi olarak kabul edilir.²⁰ Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi sorumlusu mükellefin vergisini ödeme bakımından temsilci olarak kabul etmiştir. Vergi hukukunda vergi mükellefli kavramı vergi sorumlusunu da içerecek şekilde kullanılmıştır. Vergi mükellefi, Vergi Usul

¹⁸ GÖZÜBÜYÜK,age.,s157.

¹⁹Ömer , ANAYURT, Hakların Bütünlüğü İlkesi Açısından İnsan Haklarına İlişkin Sınıflandırmaların Değerlendirilmesi", *Türkiye'de İnsan Hakları*, TODAİE, Ankara, 2000.

²⁰ M.Kamil, MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul. S.72.

Kanununda madde 8, I'e göre vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. VUK 8 II'ye göre *Vergi Sorumlusu* ise alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir.

Vergi borcunu ödeme ödevi yönünden “vergi sorumlusu” kavramının “vergi mükellefi” kavramından değişik bir anlam taşımasına karşılık Vergi Usul Kanunu madde 8, VI, “ bu kanunun sonraki maddelerinde geçen tabiri vergi sorumlularını da kapsar.” hükmüne yer vermiştir. Böylece vergi mükellefi deyiminin hem dar anlamda mükellefi hem de sorumluyu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılması öngörülmüştür.

2. Vergi Mükellefi Hakkı

Vergi ödevi ilişkisi kamu idaresinin mükellefler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içerir. Vergi mükellefi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Söz konusu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olabilir. Aslında bireyler vergi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar, genel hukuk düzenine bağlı çeşitli genel haklara zaten sahiptirler. İşte bireyin haklarının vergi hukukundaki görünümü vergi mükellefinin hakları şeklinde ortaya çıkmakta; yani bireyin hakları bu alana yansırken vergi mükellefinin hakları görünümüne bürünmektedir. Dolayısıyla bu haklar genel düzenden intikal eden ve özel düzenini özelliklerine uyum sağlayan haklar olmaktadır.

Mükellef haklarıyla ilgili genel kabul edilmiş bir tanımlama yoktur, fakat söz konusu hakların mükellefe veya vergi kanunıyla ilişkili kişiye ait olduğu güvenli olarak söylenebilir. Tanımlanabildiği kadarıyla “hak” , kişinin toplumda, ekonomide veya kanun karşısında durumunu - nesnel yada öznel- geliştirecek usulde davranılmasını talep edebilmesine yasal olarak kişinin sahip olmasıdır. Bir mükellef koruması kavramı tanımlamasının, anlamına göre mükellef hakkı : “ Vergi otoriteleri tarafından vergi toplamaya karşı, vergi mükelleflerini korumak amacıyla yazılı veya yazısız kurallardır.” Anlamını tavsiye etmiştir. Lakin bu tanım, vergi yönetiminin uygun olmayan

davranışlarıyla mücadele ve temel olarak bu davranışın mali yönü üzerine odaklanmasıyla, çok sınırlı görünmektedir. Mükelleflerin korunmasının vergi mükellefleri ve vergi yetkilileri arasında ilişkinin mali olmayan yönlerini içeren daha geniş bir tanımla yapılabilir. Örneğin, bir mükellef hakkı olarak genişçe bilgilendirilme eylemine sahip olunması ve mükellefin yaşantısıyla ilgili uygun karar almak için gerekli olan bilgiyi vergi yetkililerinden talep edebilmesi olabilir²¹.

Kamu idaresi, mükellefle olan ilişkilerinde sahip olduğu kamu gücü nedeniyle üstün konumdadır. Günümüzde bu mutlak üstünlük sınırlandırılmış, geçmişte vatandaşlık görevi olarak mükellefin ödevlerinden bahsedilirken günümüzde mükellef hakları ortaya çıkmıştır.

Mükellef hakları, vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımlardır. Yükümlülük ise, mükellefin vergi idaresine karşı yerine getirmesi gereken ve vergi yasaları ile belirlenen görevlerdir. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olay ile birlikte gerçekleşir. Vergiyi doğuran olay ise her vergi bakımından yasalarla belirlenmiştir²². Vergi mükelleflerinin yükümlülükleri, vergi kanunlarına göre tarh ve tahakkuk edilen verginin ödenmesinin yanı sıra; defter tutma, belge düzeninin sağlanması vb. çeşitli ödevlerden oluşmaktadır. Devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkisinin işleyebilmesi için bu yükümlülüklerin mükellef tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.²³ Mükellef haklarının temelini, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili tüm eylem ve işlemlerine mükellef perspektifinden bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır²⁴.

Mükellef hakları kavramından, anayasa, uluslararası sözleşme, yasa, idari düzenleyici işlemlerde yayılı asli ve tali bir dizi haklar bloğu anlaşılmalıdır. Bu anlamda mükellef hakları, anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar

²¹ Bogumił, BRZEZIŃSKI, "Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues", <http://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf>, (6.8.2009).

²² Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 2004, s.73.

²³ Özhan ULUATAM, Yaşar MEHTİBAY, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara, 2001, s.183.

²⁴ Recai, DÖNMEZ, Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi, Yaklaşım, Nisan 2004, s.136.

aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkilidir.²⁵

Mükellef hakları ve ödevlerinin temel dayanağı Anayasanın devletin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti esası olup: mükellef hakları ve ödevleri bir madalyonun iki yüzünü oluşturur. Bu nedenle, devlet kendisine verilen vergi toplama yetkisini kullanma sırasında vergilerin kanuniliği gereği hukuk kurallarına uymalı ve aynı hassasiyeti vergi ödemekle yükümlü olanların haklarını kullanmaları sırasında göstermelidir.

Aslında bireyler vergi ödevlisi olsunlar ya da olmasınlar, genel hukuk düzenine bağlı birtakım temel haklara sahiptirler. Bireyin (temel) haklarının vergi hukukundaki görünümü vergi ödevlisinin hakları şeklinde ortaya çıkmakta: yani bireyin hakları bu alana yansıyınca vergi mükellefinin hakları görünümüne bürünmektedir²⁶.

Ç. Mükellef Hakları Bildirgelerinin Başlangıcı ve Gelişim Süreci

1. Modern Bildirgelerin Gelişimi

Son yıllarda bir çok ülkede yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgeleri ile, mükelleflerin vergisel işlemlerinden doğan hakları ile yükümlülükleri, açık olarak ve basit ifadelerle tanımlanarak özendirilmeye çalışılmaktadır. Bu şekilde mükelleflerin hak ve yükümlülükleri bütün bireylerin anlayabileceği erişebileceği bir form haline getirilmektedir. Birçok ülkede yayınlanan mükellef hakları bildirgeleri, vergi kanunlarına kılavuzluk eden idari düzenlemeler şeklinde iken; bazı ülkelerde söz konusu bildirgeler yasalar şeklinde hazırlanmaktadır.²⁷

Mükellef Hakları Bildirgesi İngilizce karşılığı (Bill Of Rights) olarak veya Beratı anlamında (Charter) olarak geçmektedir. 1215 yılında yayınlanan Magna Carta

²⁵ Billur YALTI, Vergi Yükümlüsünü Hakları, Beta, 2006, 1.Bası, İstanbul, s.3.

²⁶ Gülşen GÜNEŞ, Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, s.197, Şubat 2005,s.137.

²⁷ Taxpayer’s Rights and Obligations-Practice Note, OECD, 2002, s.6.

en eski bildirgedir. Magna Carta Libertatum ya da “Büyük Şart” feodal aristokratik yapının kral otoritesini sınırladığı, bir belgedir. Günümüz özgürlük belgelerinin öncülerinden olan 1215 tarihli bu belge, içinde bulunan siyasal koşullara uygun spesifik hukuksal çözümler üretmiştir. Magna Carta’nın sonraki dönemlere de etkili olan başlıca maddeleri özellikle şu konuları içermektedir; kilisenin özgürlüğünün garanti altına alınması, vergi toplamaya getirilen sınırlama, kişi güvenliğidir²⁸. Vergilemeyle ilgili sınırlandırma; kralın vergi toplama yetkisini soyluların onayı ile sınırlandırmaktadır. İşte mükellef hakları bildirgelerinin ilk temelleri bu bildirgeye dayanmaktadır. Magna Carta ile başlayan özgürlük hareketleri ve sonrasında vergilerin meşruiyeti daha fazla sorgulanmaya başlanmış ve devletin vergileme yetkisini kısmen sınırlayan çok önemli mücadelelerden halk başarı ile çıkmıştır²⁹.

İngiltere’de Rönesans, reform ve inanç alanında yaygınlaşan “prütencilik”, hak ve özgürlük gelişiminde etkili olmuştur. Bu etkiler yazılı belgelerde kendini göstermiştir. İngiltere’de hak ve özgürlük belgeleri içinde tarihsel açıdan ikinci önemli belge olan – Haklar Dilekçesi’nde ki (Petition of Rights-1628) Magna Carta’daki hakların tekrarı niteliğinde olan haklar şöyle sıralanmaktadır:

- Kral parlamentonun onayı olmaksızın hiç kimseyi vergi vermeye ya da yardımında bulunmaya zorlayamaz. İmparatorluğun diğer yasalarıyla da, hiç kimsenin Benevolence* diye adlandırılan ya da başka türlü herhangi bir yasadışı vergi altına sokulamayacağı kararlaştırılmıştır.³⁰
- Kişi güvenliğine ilişkin düzenlemeye göre ise, kişiler yasalara uygun bir yargı kararı olmadan, can ve mal güvenliğinden yoksun bırakılamazlar. Yani “nedensiz ya da keyfi” olarak hapsedilemezler.³¹

²⁸ Magna Carta Libertatum, <www.ourlaws/magna_carta>, (18.10.2007).

²⁹ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve “Vergi Anayasası” Önerisi”, Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi, Cilt 1, Sayı 3, 2001. <http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/anayasal-iktisat/aktan-dilek-sarac-vergi-anayasasi.pdf> (16.11.2007).

³⁰ Coşkun, Can, AKTAN, Haklar ve Özgürlükler Antolojisi, Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu, 2000, Ankara, s.67.

*İngiltere’de kralın koyduğu bir tür keyfi vergi türü.

³¹ Mehmet GEMALMAZ, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, İstanbul, 2003, s.66.

Modern anlamda ilk bildirge 1991 yılında İngiltere’de yayınlanan Vatandaşlık Bildirgesi’dir. 1991 yılında yayınlanan bildirge devlet tarafından hazırlanıp aynı şekilde kamuya sunulmuştur. Oysa daha sonraki mükellef hakları bildirgeleri sistemli bir şekilde devlet dışındaki birimlerden alınan danışma sürecinin sonunda ortaya çıkmıştır³².

Modern Yurttaş Bildirgesi ilk kez 1991’de Birleşik Krallık’ta görülmüştür, fakat bu ad verme dışında, önceki bildirgelerden oldukça farklıdır. Manga Carta ile karşılaştırıldığında birçok yönden eksiktir, en azından 1991 bildirgesi yürütme gücünden eksiktir. Bundan başka, Pollitt’e göre 1838 Vatandaş Bildirgesi’nden farklıdır. 1991 Bildirgesi hükümet yetkililerine vatandaşlar tarafından yapılarak sunulmuştur. Daha sonraki mükellef hakları bildirgesine benzemeyen sistematik bir danışma sürecinin sonucu değildir. Bunun yerine, hükümet yetkililerinin yönetmek hakkına sahip olma düşüncesi temeli üzerinedir³³.

1991 Vatandaş Bildirgesi’nin amacı, özellikle kamu hizmetlerinde daha fazla sorumluluk sağlamayı başarmak ve daha yüksek bir kaliteyi elde etmektir. Bu yüzden, kamu hizmetleri “Yeni Kamu Yönetimi” olarak tanımlanmak suretiyle geliştirilmiştir. Bu trende bağlı olarak, kamu sektörü performansının üzerine artan bir önemle vurgulama yapılmıştır. Vatandaş ilkel olarak müşteri gibi tasavvur ettiği gözlemlenmiştir. Politik ve yasal haklar için tüketici stili hakları kurmayı amaçlamıştır. Deakin 1994’de Vatandaş Bildirgesini, şikayetler üzerinde duran şikayetçiler bildirgesi olarak tanımlamıştır. Birleşik Krallık etrafında bildirgenin yayılımı 1990’larda önemli derecede artmıştır. 1994’den beri Birleşik Krallık’ ta yetkili olarak 38 farklı kişisel hükümet bildirgesi dokümanı vardır. 1997’den beri 40 temel bildirge ve 10000 üzeri merkezi kontrol dışında yerel bildirge vardır. Birleşik Krallık’ da yeni bazı bildirgelerin Birleşik Krallık’ ın bazı bölgelerinde uygulanmış fakat diğer bölgelerinde uygulanmamış olduğu sonucu belirlendiğinden, bildirgelerin yayılımı geçici olmuştur. 2003’de İngiltere’de 200 ulusal bildirge yapıldığı tahmin edilmiş gerçi görülen yerel

³² Selda AYDIN, “ Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, Vergi Sorunları, Sayı 212, Mayıs 2006, s.32.

³³ Simon JAMES, Kristina MURPHY, Monika REHINHART, The Taxpayer’s Charter: A Case Study in Tax Administration, Working Paper 62, The Australian National University, 2005, s.1.

bildirgeler 10000'in üzerinde dengelenmiştir³⁴. İngiltere'de bildirelerin önemi giderek azalmıştır. Bildirelerin etkisi uluslararasıdır. Birleşmiş Milletler Gelişme Programı vatandaş bildirelerinin gelişmesini gözden geçirmiş ve onlar için 10 model rehber tasarlamıştır.³⁵

2. Mükellef Bildirelerinin Gelişimi

Genellikle vatandaş bildirelerinde olduğu gibi, mükellef bildirelerinin gelişimi vergi yönetimindeki daha fazla vurgulanan performansın parçası olmuştur. Örneğin 1990'da OECD üyesi ülkelerin yayınlanan anket sonuçlarında; çoğu ülke açık bir mükellef bildiresine sahip olmamış olmasına rağmen, temel mükellef hakları bildireleri çeşitleri genellikle gösterilmiştir, örneğin bilgilendirme hakkı gibi, duyurma ve asiste etme, başvuru hakkı, gizlilik ve belirlilik hakkı gibi. Anket ayrıca mükellefler üzerindeki yükümlülüklerin dürüst, işbirlikçi, kayıtları tutan, doğru bilgi ve rapor sağlayan, vergisini zamanında ödeyen kişiler olması umulduğu beklentisi olduğunu bulmuştur.³⁶

İngiltere gelir departmanı bildirelerinin gelişiminde açık farkla önde olduğu ortadadır. Hükümetin 1991'de beyaz kağıt raporunda mükellef bildiresi yayınına göre, Kamu Gelir İdaresi, Gümrük ve Dolaylı Vergiler idaresi ile ortak 1986'da ki yayınında kamu ile ilgili bütün her şeye rehberlik eden prensiplerin önemli açıklamasıdır. Vatandaş bildiresinin ortaya çıkışı İngiltere'de ki 1991'de mükellef hakları bildiresini gözden geçirtmiştir. Temel amaç adaletli ve etkin hizmettir. OECD, vergi mükellefi hakları ve yükümlülüklerinin genel gözden geçirilmesinin parçası olarak mükellef bildirelerini incelemiştir. Bu gözden geçirmenin sonucunda OECD, örnek bir mükellef hakları bildiresi önermiş fakat bunun her vergi yetki alanına uygun olmayan elementler içerebileceğini vurgulamıştır³⁷. Ayrıca OECD bildire geliştirmiş ülkelerin kendi

³⁴ M.E, MILAKOVIÇ, Balancing Customer Service, "Empowerment and Performance with Citizenships Responsivness and Political Accountability", International Public Management Review, 4, 2003, 61-82.

³⁵ Bknz.; UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME, Citizen's Charters: Selected Examples, 2002.

³⁶ Bknz.; OECD, Committe of Fiscal Affairs, Taxpayer Rights and Obligations – A Survey of Legal Situation In OECD Countries, 1990.

³⁷ OECD, Committe of Fiscal Affairs, "Forum On Tax Administration- Taxpayers Rights and Obligations- Practice Note, 2003.< <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>> (30.12.2008).

politikalarını, yasal çevresini ve yönetsel uygulamalarını ve kültürünü içermesi gerektiğini vurgulamıştır.

Kuşkusuz, ülkeler bu alanda kendi yollarından gitme eğilimindedirler ve belli bir bildirme formu içinde olmayabilirler. Örneğin ABD Kongresi 1988’de Mükellef Hakları Bildirgesi’ni geçmişler, 1996’da ikinci bildirgeyi yayınlamışlar ve 1998’de popüler olarak bilinen üçüncü bildirgeyi yapmışlardır. Kanada’nın gelişen bildirme yaklaşımına cevabı Mükellef Hakları açıklamasını tanımak ve hükümlerini diğer ülkelerde bulunan mükellef bildirmeleriyle uyumlaştırmak şeklinde gerçekleştirmiştir³⁸.

D. İnsan Hakları Bakımından Mükellef Hakları

Toplum, başta kendi kendini korumak ve sürdürmek olmak üzere bir çok temel çıkarlarını gerçekleştirebilmek için işbirliği yapan (bir ölçüde çatışmakla birlikte) insanlardan oluşan, görelî bir sürekliliği olan, genellikle belirli bir coğrafyasal yeri ve ortak kültürü bulunan, çok ya da az ölçüde kurumlaşmış bir karmaşık ilişkiler bütündür.³⁹ İlişkiler, toplumsal yapı içerisinde örgütlenmiş, düşünceler, gelenekler, davranışlardan ilhamla oluşturulan unsurlar veya öğeler aracılığıyla yürütülür. Bu öğeler devlet, aile ve yasalar olabilir. Yasalar birey, devlet, toplum ilişkilerinin düzenlenmesi çerçevesinde önemli rol oynarlar. Yasaların temel amacı toplumdaki adaleti ve düzeni sağlamaktır. Adalet olgusu toplum dinamiğinde, yasal –ussal ve tarihsel süreç içerisinde tanımlı hak ve özgürlük kavramlarının açılması ve işlenmesi yoluyla oluşabilir. İnsan hakları kendiliklerinden var olmayıp, tarihsellik içinde belirlidir. Diyalektik yaklaşımla haklar, tarih ve toplumla etkileşerek biçimlenir.

Mükellef Hakları kavramı ve koruması, insan hakları kavramıyla yakından ilişkilidir. Eğer geçmişe bakarsak, çağdaş insan hakları hareketinin II. Dünya Savaşı’ndan hemen sonra olduğunu keşfedebiliriz. Mükelleflerin hakları, 20. Yy’ın dördüncü çeyreğinde tartışma konusu olmaya başladı. Elbette, insan hakları konusu,

³⁸ JAMES, MURPHY, REINHART, a.g.e, 2005, s.5.

³⁹ Özer OZANKAYA, Toplum Bilim, Tekin Yayınları, Ankara, 1986, s.3.

mükellef hakları konusundan daha geniştir. Fakat insan hakları, mükellef haklarının analizi için bir başlangıç noktası olarak göz önünde bulundurulmalıdır⁴⁰.

Birçok ülkede yayınlanan mükellef hakları bildireleri, vergi kanunlarına kılavuzluk eden idari düzenlemeler şeklinde iken; bazı ülkelerde söz konusu bildireler yasalar şeklinde hazırlanmaktadır.

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin başlangıç kısmında; İnsanlığın korku ve yokluktan arınma özgürlüğünden yararlanacağı bir dünyanın herkesin en yüksek beklentisi olduğu ilan edilmiş, insanın zorbalık ve baskıya karşı son bir yol olarak ayaklanmaya başvurmak zorunda bırakılmaması için insan haklarının hukuk düzeniyle korunması gerektiği ve Birleşmiş Milletler haklarının daha geniş bir özgürlük içinde toplumsal gelişme ve daha iyi bir yaşam düzeyi sağlamaya karar verdiği vurgulanmıştır. Buna göre mükellefin vergiyi bir korku unsuru olarak görmelerine veya toplu olarak vergiyi ödememe tepkisi yaratmaya neden olacak hükümler hukuk düzeninde yer almamalıdır ve vergileme mükelleflerin yokluktan arınma özgürlüğü zedelenmemelidir. Başka bir ifadeyle mükelleflerin mülkiyet hakkına ve insanca yaşamalarına engel olmamalıdır.

E. Mükellef Haklarının Kapsamının Sınıflandırılması

1. Yasal Dayanaklarını Yaratan Organlar ve Yasal Dayanakları Açısından Sınıflandırılması

Mükellef haklarının kaynaklarını ortaya koymamız gerektiğinde çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır, bu sınıflandırmalar ülkelerin sahip olduğu yasal sistemler değiştikçe değişmektedir. Kanada'da mükellef haklarının birinci kaynağı Charter denilen bildirelerdir. Daha sonraki kaynağı mükellef hakları bildireleri, diğeri vergileme ve ilgili tüzükler, içtihatlarla dayalı hukuktur.⁴¹ Bildirge Kanada'da en yüksek kanundur. Bildireler (Charter), Kanada'da ki yasa ve yasal gelişmeler

⁴⁰ BRZEZIŃSKİ, a.g.e., s.17.

⁴¹ Jinyan LI, Taxpayers' Rights In Canada, Revenue Law Journal, Vol.7, Issue 1, Article 6,1997, s.84-87.

üzerinde derin etki yapmıştır. Ülkemizde mükellef haklarının kaynakları, birinci derece yasal kaynaklar, ikinci derece yasal kaynaklar, idareden doğan kaynaklar olarak ayrılabilir.

a. Birinci Derece Yasal Kaynaklar

1) Anayasalar

“Anayasa” kavramı maddi ve şekli olmak üzere başlıca iki değişik anlamda tanımlanmaktadır. “Maddi anlamda anayasa (*constitution au sens matériel*)”, devletin temel organlarının kuruluşunu ve işleyişini belirleyen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına o kuralın içeriğine, neyi düzenlediğine bakılarak karar verilir. Bir kural, içerik itibarıyla devletin temel organlarının kuruluşuyla veya işleyişiyle ilgili ise, o kural anayasal niteliktedir. “Şekli anlamda anayasa (*constitution au sens formel*)”, normlar hiyerarşisinde en üst sırayı işgal eden, kanunlardan farklı ve daha zor bir usulle konulup değiştirilebilen hukuk kurallarının bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda bir kuralın anayasa kuralı olup olmadığına, onun içeriğine bakılmaksızın, o kuralın bulunduğu yere ve yapılış veya değiştiriliş şekline bakılarak karar verilir. Bu kural normlar hiyerarşisinde en üst basamakta yer alıyorsa ve kanunlardan daha zor bir usulle değiştirilebiliyorsa o kural, içerik olarak neye ilişkin olursa olsun bir anayasa kuralıdır⁴².

Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler, etkisini mükellef hakları alanında da göstermektedir. Anayasalar da düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır⁴³. Dolayısıyla, anayasalarda mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır.

⁴² Kemal GÖZLER, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2004, s.13-19.

⁴³ Kamil MUTLUER, F. HEPER, R. DÖNMEZ, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını, No1536, 2004, s.125.

Mükellef haklarıyla ilgili yapılmış doğrudan düzenlemeler, birçok ülkenin vergi kanunlarında yer almasına rağmen bunlar ya sınırlı sayıda hüküm içermekte ya da hükümlere yer verilmekle birlikte mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır. Anglo Sakson hukukunun geçerli olduğu ülkelerde vergi idaresine geniş takdir yetkisi tanındığından, genellikle mükellef hakları ile ilgili daha çok idari düzenlemelere yer verilmiş olup, vergi kanunlarında bu düzenlemelerin doğru ve adaletli olmasını sağlamaya yönelik hükümler konulmasıyla yetinilmiştir. Kıta Avrupa'sı hukuk sistemi uygulayan ülkelerde, vergileme süreci ile ilgili kurallar daha sıkı bir şekilde kanunlarla düzenlendiği için mükelleflere tanınan haklar da vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Vergi kanunlarının yanı sıra, mükelleflere haklar sağlayan kanunlarda vardır. Örneğin çeşitli ülkelerde uygulanan Bilgi Alma Hakkı Kanunu, Özel Hayatın Gizliliğinin Sağlanması Kanunu ve İdare yargılama Kanun gibi kanunlar mükelleflere çeşitli haklar sağlamaktadır⁴⁴.

T.C Anayasası'nın 73. maddesinde ve diğer genel hükümlerinde mükellef haklarının dayanakları yer almaktadır. Özellikle 73. maddede ifadesini bulan yasallık ilkesi, belirginlik ve öngörülebilirlik boyutlarının temelini oluşturmaktadır. Buna göre vergi alanındaki düzenlemelerin yasa aracılığı ile yapılması zorunluluğunun yanında, yapılan bu yasal düzenlemelerde vergiyi kurucu temel öğelere mutlak surette yer verilmesi zorunluluğu vardır.

2) Uluslararası Kaynaklar

Uluslararası antlaşmalar çok taraflı veya ikili anlaşmalar biçiminde düzenlenir. Çok taraflı anlaşmalar evrensel, yani bütün devletlere açık nitelikte olabileceği gibi bölgesel veya bölgesel ve grup anlaşmaları niteliğinde olabilir. Çok taraflı anlaşmalar bazen devletlerin temsilcilerinden oluşan diplomatik konferanslarda düzenlenir, imzalanır ve devletlerin onayına veya katılmasına açılır, veya bazen de bir uluslararası kuruluş tarafından hazırlanır ve devletlerin onayına veya katılımına açık tutulur. İki

⁴⁴ Adnan GERÇEK, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'de ki Durumun İncelenmesi", Vergi Sorunları, Sayı.209, s.123.

tarafli anlaşmalar da iki devlet arasında oluşan müzakereler, nota teatileri gibi usullerle hazırlanıp düzenlenir⁴⁵.

Uluslararası antlaşmalar, devletler arasında ve devletler ile uluslararası kuruluşlar arasında düzenlenir. Ülkelerarası ekonomik ilişkilerin günümüzde artmasından dolayı uluslar arası hukuk büyük önem kazanmıştır. Vergi ile ilgili ilişkiler uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin içinde önemli bir yer teşkil etmiştir. Bilindiği gibi verginin temel özelliği, bu algının devletin egemenlik gücüne dayanmasıdır. Ancak devletler ülkelerin çifte vergilendirmeyi önlemek ve ülkelerin ekonomik bakımdan gelişimine katkıda bulunmak amacıyla karşılıklı olarak sahip oldukları egemenlik güçlerinden uluslararası anlaşmalarla vazgeçmektedirler⁴⁶.

Uluslararası antlaşmalar mükellef haklarının belirlenmesine ve düzenlenmesine yönelik kaynaklardır. Bazı uluslararası antlaşmalarda, birçok ülkenin anayasasında veya vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili dolaylı ve doğrudan düzenlemeler vardır. Uluslararası alandaki insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme anlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında ki temel insan haklarının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemelerle mükellef haklarının korunması sağlanmıştır.

Ülkemiz açısından, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda, Ankara Anlaşması ve Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları, GATT Anlaşması, NATO ve Avrupa Birliği Üyeliği Bağlamında taahhütlerimiz gibi, vergilendirme ile ilgili doğrudan yada dolaylı bağlantısı olan uluslar arası sözleşmeler bulunmaktadır⁴⁷.

Avrupa Birliği'nde vergi politikasının amacı, üye ülkeler arasındaki ve topluluğa özgü vergi ile ilgili sorunları çözmektir. Avrupa Birliği vergi sisteminin oluşabilmesi için ülkelerin fiskal yetkilerini devretmeleri gerekmektedir. Ancak ülkeler

⁴⁵ Erhan ADAL, Hukukun Temel İlkeleri, Beta Yayınları, 6. Bası, 1998, İstanbul, s.93.

⁴⁶ M. Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul, s.22.

⁴⁷ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Der Yayınevi, Yayın No: 351,2002, İstanbul, s.42.

mali egemenliklerini kaybetme korkusuyla tam anlamıyla bir vergileme yetkisi devretmemekte; bu yüzden vergi alanında yapılan düzenlemeler yetersiz kalmaktadır⁴⁸.

Avrupa Birliği Antlaşmasının ana amaçlarından birisi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımı ile şekillenen ortak bir iç pazar yaratmaktır. Bu özgürlükleri garanti altına almak için üye ülkeler arasındaki vergileme gibi faktörlerin etkisinin en aza indirilmesi gerekmektedir. Üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin vergi yasaları ve vergi idaresi ile olan ilişkilerindeki eşit olmayan durumları aynı zamanda söz konusu özgürlükleri de etkilemektedir. Dolayısıyla Birlik içinde vergi mükelleflerine benzer haklar sağlanmasına çalışılmaktadır.

Mükelleflere sağlanan uluslararası koruma iki biçimde ortaya çıkmaktadır; uluslararası yapılan anlaşmaların onaylanması, kabul ya da uygun bulunması gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olan anlaşma metninin paraf veya imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır. Vergi mükellefleri açısından uluslararası anlaşmalardan doğan hakların hak olarak iddia edilebilir hale gelmesi mükellefin başvuruda bulunabileceği yerel mahkemeler tarafından tanınmasına bağlıdır⁴⁹.

b. İkinci Derece Yasal Kaynaklar

1) Kanunlar

Kanunlar, yürürlükteki yazılı hukuk kurallarından oluşur ve yetkili bir organ tarafından konulmuş herkes tarafından uyulması zorunlu genel sürekli ve soyut hukuk kurallarıdır⁵⁰. Kanunları çıkarma yetkisini üzerinde toplayan organlar, ülkelerin anayasaları tarafından belirlenir. Demokratik ülkelerde kanun yapma yetkisine haiz olan

⁴⁸ TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara -2001, s.81.

⁴⁹ Duncan BENTLEY, "Classifying Taxpayers' Rights", Taxpayers' Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press, 1998, s.19.

⁵⁰ AKI, a.g.e, s.85.

organlar parlamentolardır. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi parlamentolar tarafından çıkarılmış olan kanunlar, vergi hukukunun da asli kaynağıdır⁵¹.

Kanunlar, vergi mükelleflerine vergi yasalarına uyulması sırasında koruma sağlayan hakları içermektedir. İkinci derece yasal kaynak olarak, gelir idaresinin tarhiyat, tahsilat ve icra süreçlerini düzenleyen mevzuatı içermektedir. Kanunlar, vergilerin kanunililiği ilkesinin* doğal sonucu olarak yasama organı tarafından belirli yöntemlere göre hazırlanan yazılı hukuk kurallarıdır.

Vergi mükelleflerinin korunması ve kanunlarla haklar sağlanması konusunda iki farklı durum vardır. Birincisi bir çok ülke vergi usulünü yerine getirmek için idari kurallara dayanmakta ve bu da kanunla mükellefe sağlanan korumanın sınırlı olmasına neden olmaktadır. İkinci olarak geniş anlamda kanuni korumanın olduğu yerde, genellikle koruma mevzuat içerisinde belirli bir usulün içerisinde sağlanmakta fakat burada mükellef haklarının sistemli ve kapsamlı bir uygulaması bulunmamaktadır⁵².

1) Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef bildirgeleri, mükellefin hak ve ödevlerini sade bir dille özetleme girişimidir. Mükellef bildirgeleri veya imtiyazlarının çoğu, vergi sistemlerinde “kural” getirmelerine rağmen, vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumunda olup, kendi içinde yasal belge niteliğini taşımazlar. Bunlar genel olarak ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirmezler⁵³.

Birkaç ülkede çıkarılmış olan Mükellef Hakları Bildirgeleri daha çok kanun şeklinde düzenlenmiş ve hükümleri daha fazla mükellef hakkı sağlanmasını odaklanmıştır. Bunlar kanun şeklinde çıkarıldığı için mükellef haklarına yasal koruma sağlamaktadır. Birçok ülkede yaygın olarak kullanılan mükellef Hakları İmtiyazları

⁵¹ MUTLUER, a.g.e., s.36.

*Vergilerin kanunililiği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel,soyut, kişisel olamayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları içeren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır. Bknz.; Yusuf KARAKOÇ, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasal Uygunluğunun Yargısal Denetimi”,Anayasa Yargısı C:13, Ankara, 1996, s.147.

⁵² BENTLEY, a.g.e., s.23.

⁵³ OECD,2003, a.g.m., s.6.

şeklindeki idari düzenlemeler yalnızca vergi idaresinin mükellef haklarını açıklamasından oluşur. Bu idari düzenlemeler, vergi mükelleflerine vergi idaresi ile olan ilişkilerinde kolaylık sağlar. Vergileme sürecinde belirliliği arttırdığından, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumun artmasına yardımcı olur⁵⁴.

1990'lı yıllardan itibaren birçok OECD ülkesinde mükelleflerin haklarının korunması ve yükümlülüklerinin belirlenmesine yönelik ifadelerin yer aldığı mükellef hakları bildireleri ve beyannameleri yayınlanmaya başlamıştır. Farklı ülkeler tarafından yayınlanan mükellef hakları bildirelerinde değişik özellikler yer almaktadır. Örneğin, Kanada ve İngiltere'de yayınlanan bildirelerde mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide geçerli olabilecek ilkelere geniş biçimde yer verilmiştir. Ayrıca, Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı ülkelerde ise bahsi geçen bildirelerde yer alan mükellef hakları daha ayrıntılı olarak tanımlanmıştır⁵⁵.

2003 yılında OECD tarafından yapılan bir çalışma sonucunda, mükellef hakları bildiresinde yer alan temel mükellef hakları ve yükümlülükleri konusunda bir belirleme yapılmıştır. OECD tarafından yapılan bu çalışmada; her ülkenin mükellef hakları bildiresi veya bildirimini hazırlarken, kendi vergi politikalarını, yasal düzenlemelerini, idari uygulamaları ile kültürünü göz önüne alması gerektiği hususlarını vurgulamaktadır. Bütün ülkelerde geçerli olabilecek belirli bir bildire modeli olmamakla birlikte, temel mükellef hakları tüm sistemlerde yer almaktadır.

Bunlar⁵⁶:

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

Bu temel haklar aynı zamanda temel yükümlülükleri içermektedir. Devletin mükelleften beklediği belirli davranış normları bulunmaktadır. Bu normlar da vergi yükümlülükleri anlamına gelir.

⁵⁴ BENTLEY, a.g.e., s.23.

⁵⁵ OECD, Taxpayer Rights and Obligations : A Survey Of The Legal Situation in OECD Countries, OECD Paris, 1990, s.7.

⁵⁶ OECD, a.g.e., 2003, s.5.

2.Vergi İlkeleri Açısından Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Vergileme ilkeleri ekonomik sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen değişikliklere paralel olarak zamanın akışı içinde önemli değişmelere uğramıştır. “olandan” çok “olması gereken” i amaçlayan normatif nitelikteki ilkeler, ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik koşulları ile halkın dünya görüşü ve zihniyeti hukuk bilincinin oluşum düzeyi ve kamu hukukunun durumu ile sıkı ilişki halinde olup, bu unsurlarla birlikte değişir⁵⁷. Vergileme ilkeleri, Adam Smith’in “vergilemede adalet”, “vergilemede belirlilik”, “vergilemede uygunluk” ve “vergilemede iktisadilik” ilkeleri düşünülmektedir. Ekonomik düşünce ve öğretilerde bu ilkelerin önemli bir yeri vardır⁵⁸. Mükellef haklarını, temel vergileme ilkeleri perspektifinden gözden geçirdiğimizde, mükellef haklarının temelinin bu ilkeler üzerinde yükseldiğini görebilmekteyiz. Mükellef haklarını vergi ilkeleri açısından sınıflandırdığımızda karşımıza iktisadi sosyal ve mali nitelikteki ilkelerden doğan mükellef hakları çıkacaktır.

a. İktisadi Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellef Hakları

Vergi yapısı gereği ekonomik bir olay olduğu için ekonomide sermaye birikimi, kaynak dağılımı, ekonomik gelişme ve gelir bölüşümü üzerinde çeşitli etkiler oluşturacaktır. Bu etkiler verginin yapısı gereği az ya da çok kendiliğinden oluşabilmekte ve vergi politikası bu etkilerin öncelikle oluşturulması amacına göre de düzenlenebilmektedir⁵⁹.

⁵⁷ A. WAGNER, Finanzwissenschaft, Teil 2,2.Aufl., Leipzig 1890,s.299’dan aktaran; Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, 1998, İstanbul, s. 190.

⁵⁸ Ali Rıza GÖKBUNAR, “ Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, Sayı:4, Manisa, s.181.

⁵⁹ Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi,Beta Yayıncılık, 1992, İstanbul, s.313.

İktisadi nitelikli vergi ilkeleri ve mükellef hakları ilişkisi⁶⁰:

- *İktisadilik ilkesi* ile mükelleflere verginin tarh ve tahsili sırasında hem kendilerinin hem kendilerinin, hem de vergi idaresinin giderlerinin en aza indirilmesini talep etme hakkını sağlayacaktır.
- Optimal vergilemenin temel amaçlarından birisi tarafsızlıktır. *Tarafsızlık ilkesi*, vergilerin ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek özelliklerde olmasını ifade eder. Ayrıca tarafsızlık ilkesi gereği, ekonomi politikası amaçlarını gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak uygulanmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmalıdır. Bir vergi tarafsız olduğu kadar ekonomi politikası amaçlarını gerçekleştirmesine kendiliğinden daha fazla hizmet edecektir. Verginin tarafsızlığı ilkesi mükelleflere vergileme sonrası mali durumunda nispi değişiklik olmamasını isteme hakkını tanıyacaktır.
- *İstikrar ilkesi*, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi nispetleri mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir. Bu ilkeye göre vergileme kuralları siyasal otoriteleri bağlayıcı olmalı, siyasal otoritelerin keyfi vergiler getirip vergi oranlarını arttırması engellenmektedir. İstikrar ilkesi ile mükellefler vergi kanunlarının tarh ve tahsiline yönelik hükümlerinin çok sık değiştirilmemesi hakkına sahip olacaklardır.
- *Belirtilik ilkesine* göre, herkesin ödeyeceği vergi keyfi değil, kesin açık ve belirli olmalıdır. Vergi memurlarının, mükelleflere karşı keyfi vergileme işlemlerinde bulunmalarına olanak vermemek için, vergi tutarının yanı sıra, ödeme şekli ve zamanına ilişkin formalitelerinde aynı özellikleri taşıması gerekir. Bu ilke, mükelleflere ne tutarda, nereye ve ne zamanda ödeyeceklerini kesin olarak bilme hakkını sağlayacaktır.

⁶⁰ Bknz; Naci MUTER, Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, Kamu Maliyesi, Manisa: Emek Matbaası, 2008, s.159-173; Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, 2006, Ankara, s.16.

— *Açıklık ilkesine* göre vergi kanunları açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmelidir, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili çıkarılacak, yönetmelik ve genelgeler de açık, anlaşılır olmalıdır. Açıklık ilkesi, mükelleflere vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olmasını isteme hakkını doğuracaktır.

b. Sosyal Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellef Hakları

Sosyal adaletin sağlanmasında önemli bir politika aracı olan vergiler, sosyal amaçlı vergileme ilkeleri doğrultusunda gelir dağılımında eşitsizliklerin giderilmesinde önemli bir role sahiptir.

— *Adalet ilkesine* göre, vergi sistemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesi uygulanmalıdır. Vergi kanunları önünde herkes eşit olarak görülmeli *yatay adalet* ve *dikey adalet* ilkeleri uygulanmalıdır⁶¹. Adalet ilkesi ile mükellefler, vergi kanunlarının oluşturulmaları ve uygulanmaları aşamalarında adil olmasını isteme hakkını verecektir.

— *Genellik ilkesi*, bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayrımı gözetmeksizin herkes, anayasada ve vergi yasalarında belirtilen “vergi konusu” ile bağlantı içerisinde bulunduğu takdirde vergi mükellefi olmalı ve vergisini ödemelidir⁶². Bu ilkeye bağlı olarak, mükellefler ödeme gücü olan herkesten vergi almasını isteme hakkına sahip olacaklardır.

— *Eşitlik ilkesine* göre bireyler, genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak kaydıyla vergilendirmektir. Bu ilke mükelleflere, kendileriyle aynı ya da benzer koşullara sahip olanlarla aynı vergi yüküne sahip olmayı isteme hakkını verir.

⁶¹ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e., s.13.

⁶² AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e., s.14.

c. Mali Nitelikli Vergi İlkelerinden Doğan Mükellef Hakları

- *Uygunluk ilkesine* göre, her verginin mükellefler için en uygun zaman ve biçimde alınması gerekir. Uygunluk ilkesi ile mükellefler, uygun vergi konularından, uygun zaman ve uygun şekilde vergi alınmasını isteme hakkını doğuracaktır.
- Vergilemenin temel amacı, devletin yeterli gelir sağlaması ve kamu harcamalarını finanse edebilmesidir. İşte bu *verimlilik ilkesi*, yetersiz kamu harcamaları yüzünden borçlu bir ülke vatandaşı olmak istemeyen mükelleflere toplanan vergilerin kamu harcamalarını karşılayabilecek düzeyde olmasını isteme hakkını verir⁶³.

F. OECD Açısından Mükellef Haklarının Kapsamı ve Sınıflandırılması ve OECD Ülkelerindeki Uygulamalar

İçerisinde Türkiye'nin de yer aldığı 16 Nisan 1948'de Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü Anlaşması (OECD) 16 ülke arasında imzalanmıştır. Türkiye Parlamentosu katılma kararını 29 Mart 1961'de onaylamıştır. Başlangıçta gözlemci üye olan ABD ve Kanada'ya tam üyelik hakkı tanınmıştır. Daha sonra Japonya, Finlandiya ve Yeni Zelanda'da tam üye olmuştur. Merkezi Fransa'nın başkenti Paris'te bulunan OECD'nin üç temel ilkesi⁶⁴;

- § Sürdürülebilir ekonomik büyümeyi sağlamak,
- § Kalkınma halindeki ülkelerin ekonomisine katkıda bulunmak,
- § Dünya ticaretinin karşılıklı gelişmesine katkıda bulunmaktır.

Bu üç amacı gerçekleştirmek için üye ülkelerde etkin bir vergi sisteminin yapılanmış olması gerekmektedir. Bu yüzden OECD'nin vergi sistemlerinin düzenlenmesi için yürüttüğü çalışmalar vardır. OECD'nin temel amacı üye ülkelerin vergi sistemlerini gözden geçirmek ve ülkelerin deneyimlerini paylaşarak en iyi ülke uygulamalarını bulmak ve uluslar arası standartları belirleyip bunları diğer ülkelerde uygulamaktır. Vergi tabanının genişletilmesi, e-ticaretin vergilendirilmesi, çifte

⁶³ Binnur ÇELİK, "Vergi Usul Kanunu'nda Mükellef Hakları ve Sorunlar", Maliye Seçme Yazılar, Ankara, 2003, s.37.

⁶⁴ Biltekin ÖZDEMİR, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Hukuk Yayınları, 2006, Ankara, s.30.

vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, çevre vergileri, vergilendirme gücünün merkezi ve yerel idareler arasında paylaşılması, vergi kaçakçılığı ile mücadele, karşılıklı işbirliği, etkin bir vergi yönetimi, vergi yasalarına uyumun sağlanması OECD'nin öncelikleri arasındadır. Bu çerçevede mükellef haklarının düzenlenmesi de bu konu başlıklarının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli bir paye kapmıştır⁶⁵. 1990'lı yıllara yaklaşırken OECD ülkelerinin hemen hepsinin vergi sistemlerinde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Vergi gelirleri bu ülkelerde gayri safi milli hasıla içinde önemli miktarda artmıştır.

Tablo1: Toplam Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Milli Hasıla İçindeki Payı

| | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kanada | 25,6 | 30,8 | 31,9 | 30,9 | 32,5 | 35,9 | 35,6 | 35,6 | 34,9 | 34,0 | 33,6 | 33,6 | 33,4 |
| Meksika | | | | 16,2 | 17,0 | 17,3 | 16,7 | 18,5 | 18,8 | 18,1 | 19,0 | 19,0 | 19,9 |
| ABD | 24,7 | 27,0 | 25,6 | 26,4 | 25,6 | 27,3 | 27,9 | 29,9 | 28,8 | 26,3 | 25,7 | 26,0 | 27,3 |
| Avustralya | 21,7 | 22,2 | 26,5 | 27,3 | 29,1 | 29,3 | 29,8 | 32,1 | 30,5 | 31,4 | 30,7 | 31,1 | 30,8 |
| Japonya | 18,2 | 19,6 | 20,9 | 25,4 | 27,4 | 29,1 | 26,7 | 26,5 | 26,8 | 25,8 | 25,7 | 26,3 | 27,4 |
| Kore | | | 15,1 | 17,2 | 16,4 | 18,9 | 19,4 | 23,6 | 24,1 | 24,4 | 25,3 | 24,6 | 25,5 |
| Yeni Zelanda | 24,0 | 26,0 | 28,5 | 30,6 | 31,3 | 37,7 | 36,9 | 33,9 | 33,3 | 35,0 | 34,4 | 35,5 | 37,5 |
| Avusturya | 33,9 | 33,9 | 36,7 | 39,0 | 40,9 | 36,6 | 41,1 | 42,6 | 44,6 | 43,6 | 42,9 | 42,8 | 42,1 |
| Belçika | 31,1 | 34,8 | 40,6 | 42,4 | 45,6 | 43,2 | 44,8 | 46,7 | 45,8 | 46,2 | 44,7 | 44,8 | 44,8 |
| Çek Cum. | | | | | | | 37,5 | 36,0 | 36,2 | 37,0 | 37,6 | 38,3 | 37,5 |
| Danimarka | 29,9 | 39,2 | 40,0 | 43,9 | 47,4 | 47,7 | 49,5 | 50,1 | 49,1 | 48,7 | 47,7 | 49,3 | 50,7 |
| Finlandiya | 30,4 | 32,0 | 36,8 | 36,2 | 40,2 | 44,3 | 46,0 | 48,0 | 46,0 | 45,8 | 44,6 | 43,4 | 43,9 |
| Fransa | 34,5 | 33,7 | 35,5 | 40,2 | 42,4 | 42,2 | 42,9 | 44,4 | 44,0 | 43,4 | 43,1 | 43,5 | 43,9 |
| Almanya | 31,6 | 32,3 | 35,3 | 37,5 | 37,2 | 35,7 | 37,2 | 37,2 | 36,1 | 36,4 | 35,5 | 34,8 | 34,8 |
| Yunanistan | 19,9 | 22,4 | 21,8 | 24,2 | 28,6 | 29,3 | 32,4 | 38,2 | 36,6 | 37,1 | 36,3 | 27,1 | 31,3 |
| Macaristan | | | | | | | 42,4 | 39,0 | 39,0 | 38,8 | 38,1 | 37,6 | 37,2 |
| İzlanda | 26,2 | 27,3 | 29,8 | 29,5 | 28,7 | 31,8 | 32,1 | 39,4 | 37,7 | 38,5 | 37,8 | 38,3 | 40,7 |
| İrlanda | 24,9 | 28,8 | 29,1 | 31,4 | 35,0 | 33,5 | 32,8 | 32,2 | 30,0 | 28,7 | 28,7 | 30,2 | 30,6 |
| İtalya | 25,5 | 26,1 | 26,1 | 30,4 | 34,4 | 38,9 | 41,2 | 43,2 | 43,0 | 42,5 | 41,8 | 41,1 | 40,9 |
| Lüksemburg | 27,7 | 26,8 | 37,5 | 40,8 | 45,1 | 40,8 | 42,3 | 40,6 | 40,8 | 41,3 | 38,2 | 37,9 | 37,8 |
| Hollanda | 32,8 | 35,6 | 41,3 | 43,6 | 42,8 | 42,9 | 41,9 | 42,1 | 39,8 | 39,2 | 37,0 | 37,4 | 38,8 |
| Norveç | 29,6 | 34,4 | 39,3 | 42,5 | 43,0 | 41,5 | 41,1 | 43,2 | 43,4 | 43,8 | 42,9 | 43,3 | 43,5 |
| Polonya | | | | | | | 37,0 | 32,5 | 34,4 | 34,7 | 34,9 | 33,4 | 32,9 |
| Portekiz | 18,8 | 19,4 | 20,8 | 24,1 | 26,6 | 29,2 | 33,6 | 36,4 | 35,7 | 36,5 | 35,0 | 33,8 | 34,7 |
| Slovak Cum. | | | | | | | | 34,3 | 32,9 | 33,0 | 31,2 | 31,6 | 31,8 |
| İspanya | 17,7 | 15,8 | 18,2 | 22,4 | 26,9 | 32,1 | 31,8 | 34,8 | 34,4 | 34,8 | 34,3 | 34,7 | 35,8 |
| İsviçre | 35,0 | 38,5 | 42,0 | 47,3 | 48,2 | 53,2 | 48,5 | 53,9 | 51,8 | 50,1 | 50,1 | 49,9 | 49,5 |
| İsviçre | 19,6 | 22,2 | 27,4 | 28,5 | 26,1 | 26,0 | 27,8 | 30,5 | 30,1 | 30,1 | 29,4 | 29,1 | 29,2 |
| Türkiye | 10,6 | 12,5 | 16,0 | 17,9 | 15,4 | 20,0 | 22,6 | 32,3 | 35,1 | 31,1 | 32,8 | 31,3 | 24,3 |
| İngiltere | 30,4 | 37,0 | 35,3 | 35,2 | 37,7 | 36,5 | 35,1 | 37,5 | 37,2 | 35,6 | 35,4 | 35,6 | 36,3 |
| OECD toplam | 25,8 | 28,3 | 30,3 | 32,0 | 33,5 | 34,8 | 35,7 | 37,1 | 36,7 | 36,4 | 35,8 | 35,5 | 35,8 |
| OECD Amerika Kıtası | 25,2 | 28,9 | 28,8 | 24,5 | 25,0 | 26,8 | 26,7 | 28,0 | 27,5 | 26,1 | 26,1 | 26,2 | 26,9 |
| OECD Pasifik Bölgesi | 21,3 | 22,6 | 22,7 | 25,1 | 26,0 | 28,7 | 28,2 | 29,0 | 28,7 | 29,1 | 29,0 | 29,4 | 30,3 |
| OECD Avrupa | 26,5 | 29,1 | 32,1 | 34,6 | 36,4 | 37,3 | 38,3 | 39,7 | 39,3 | 39,0 | 38,3 | 37,8 | 38,0 |
| AB 19 | 27,9 | 30,4 | 33,1 | 35,9 | 38,6 | 39,3 | 39,9 | 40,4 | 39,9 | 39,6 | 38,8 | 38,3 | 38,7 |
| AB 15 | 27,9 | 30,4 | 31,1 | 35,9 | 38,6 | 39,3 | 40,1 | 40,7 | 41,0 | 40,6 | 39,7 | 39,1 | 39,7 |

Kaynak: Revenue Statistics 1965-2007 - 2008 Edition

⁶⁵ ÖZDEMİR, a.g.e., s.33.

Tablo 1'i incelediğimizde OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli gelir içindeki payı 1965'lerde %25'ler civarında iken 1990'lara gelindiğinde bu oran %35'e yükselmiştir. Ayrıca şahsi gelir vergilerinin payı toplam vergi gelirleri içindeki payının da giderek arttığı görülmektedir. Bu durumda mükelleflerin vergi yükleri artmış ve sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu yüzden vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkinin düzenlenmesi için mükellef haklarının güçlendirilmesi gereği oluşmuştur⁶⁶.

2003 yılında yapılan bir çalışma sonucunda, mükellef hakları bildirelerinde yer alan temel mükellef hakları ve yükümlülükleri konusunda bir belirleme yapılmıştır⁶⁷. OECD Mali İşler Komitesi'nin 8 numaralı Çalışma Grubu, 1990 yılında “ Vergi Mükellefinin Hak ve Ödevleri OECD Ülkelerindeki Yasal Durumun İncelenmesi” başlıklı bir belge yayımlamıştır. Bu belgede mükellef hakları 6 ana başlıkta toplanmıştır⁶⁸;

- § Bilgilendirme, yardım ve haber alma hakkı,
- § Müracaat hakkı,
- § Doğru vergi tutarından daha fazla ödememe hakkı,
- § Kesinlik hakkı,
- § Mahremiyet hakkı' dır.

Bilgilendirme ve yardım alma hakkı; Vergi mükellefleri, vergi sisteminin işleyişi ve vergilerin nasıl tahakkuk edeceği hakkında güncel bilgilere sahip olmalıdır ve hakları konusunda bilgilendirme hakkına sahip olmalıdırlar. Mükelleflerin tümü kendilerine sağlanan bilginin, vergilemeyle ilgili karmaşık durumların açıklanmasını ve kendi vergi meselelerini daha iyi anlamalarına imkan tanınmasını umarlar.

Bilgi alma hakkı, vergi mükelleflerinin, kendileri hakkında vergi idaresinde bulunan bilgilerinin talep edilmesini kapsar. Vergi idaresindeki bilgiler yanlış olursa mükellefler bunların düzeltilmesini talep ederler⁶⁹. Mükelleflerin bilgi alma hakkı ile ilgili vergi idareleri tarafından OECD ülkelerinde yapılan düzenleme ve uygulamalar ile

⁶⁶ Selda AYDIN, “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildireleri ve Beraatları”, Vergi Sorunları, Sayı: 212, 2006, s.34.

⁶⁷ OECD, 2003, a.g.m., s.3.

⁶⁸ ÇELİK, a.g.m., s.39.

⁶⁹ BENTLEY, a.g.m., s.29.

ilgili yayınlar ve benzeri araçların kullanımını konusunda bir karşılaştırmalı inceleme aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde Kullanılan Araçlar

| Ülke | Vergi Sistemi İle İlgili Yayın Rehber ve Kılavuzlar | | | | | İnternetle Sunulan Bilgi | Ücretsiz Telefon Bağlantısı |
|------------|---|---------------------------|----------------|----------------------------|---|--------------------------|-----------------------------|
| | Beyanname Düzenleme Kılavuzu | Vergi Avantajları Rehberi | Genel Yayınlar | Okullarda Özel Materyaller | Vergilerin Harcanması İle İlgili Yayınlar | | |
| ABD | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Yok |
| Almanya | Var | Var | Var | Yok | Var | Var | Yok |
| Avustralya | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Yok |
| Avusturya | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| Belçika | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| Danimarka | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Yok |
| Finlandiya | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| Fransa | Var | Var | Var | Ders Var | Var | Var | Yok |
| Hollanda | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Var |
| İngiltere | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| İrlanda | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| İspanya | Var | Var | Var | Yok | Var | Var | Var |
| İsveç | Var | Var | Var | Ders Var | Var | Var | Yok |
| İsviçre | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Yok |
| İtalya | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| Japonya | Var | Var | Var | Var | Var | Var | Yok |
| Kanada | Var | Var | Var | Var | Var | Yok | Var |
| Norveç | Var | Var | Var | Yok | Var | Var | Yok |
| Portekiz | Var | Var | Var | Yok | Var | Var | Yok |
| Y.Zelanda | Var | Var | Var | Ders Var | Var | Var | Yok |
| Yunanistan | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |
| Türkiye | Var | Var | Var | Yok | Yok | Var | Yok |

Kaynak: P.GORANOVIĆ, “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s.3, <<http://www.docstoc.com/docs/2977783/RIGHTS-OF-TAXPAYERS-AND-TAX-ADMINISTRATION-IN-MONTENEGRO>> (15.07.2008), OECD, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>> (15.07.2008), A.GERÇEK, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’de ki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı.209, s.123.

Müracaat Hakkı’na göre mükellefler kendilerini doğrudan ilgilendiren ve vergi idaresi tarafından alınan kararlara karşı müracaat hakkına sahiptirler. Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir. Bunlardan birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlem yapılmasını veya durum tespit edilmesini istemesidir. İkinci olarak mükelleflerin uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesi için itiraz veya şikayet yollarına başvurabilmesidir. Üçüncüsü ise, mükelleflerin uyuşmazlığın çözülmesi için yargı yoluna başvurusudur. Mükellefler vergileme ile ilgili olarak bazı işlemlerin yapılmasını, durumlarının tespit edilmesini veya bazı bilgilerin verilmesini isteyebilirler. Bu genel bir başvuru hakkıdır. Bazı durumlarda mükellefler

vergileme sürecinde vergi idaresinin yanlışlık yaptığını, yasalara uymadığını veya yasaları yanlış yorumlayıp uyguladığını düşünebilir ve bunların gözden geçirilmesini isteyebilir veya yargısal denetime tabi tutulmasını sağlayabilir⁷⁰. *Doğru vergi tutarından daha fazla ödememe*, hakkına göre mükelleflerden kanunda belirtilenden fazla vergi alınmamalıdır, mükellefler ödemeleri gereken tutarı belirlemek için vergi idaresinden yardım alabilirler ve kanunlarda belirtilen vergi kolaylıklarından yararlanabilir. *Kesinlik hakkı*, ile mükellefler faaliyetleri sonucunda ödeyecekleri vergiyi daha önceden bilme hakkına sahiptir. *Mahremiyet hakkı* ile mükellefler gerekmediği durumlarda özel hayatlarına müdahale edilmemesini isteme hakkına sahiptirler. *Gizlilik hakkıyla* mükellefler işleri hakkında vergi idaresine verdikleri bilgilerin gizli kalmasını isteme hakkına sahiptir⁷¹.

Aşağıda yer alan tablo 3'de OECD ülkelerinde uygulanmakta olan mükellef haklarına ilişkin uygulamalarla ilgili bilgiler verilmektedir. Bu haklardan bilgi alma hakkı, gizlilik ile ilgili hakları, vergi idaresinin arama iznine bağlı arama yapabilmesi ve belgeler el koyabilme yetkisi incelenmiştir.

⁷⁰ ATO, Taxpayers Charter in Detail, November 2003, s.11., <<http://www.ato.gov.au/content/downloads/N2547charterweb.pdf>> (12.07.2007).

⁷¹ T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, OECD- AB En İyi Uygulamalar, Ankara, 2002, s.198-201.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Mükellef Hakkı Uygulamaları

| ÜLKE | Genel Olarak Bilgi İsteme Yetkisi | 3. Kişilerde Bilgi İsteme Yetkisi | Defter ve Belge İbrazı | Gizlilik Alanına Girebilme Yetkisi | | Arama İzninin Gerekliliği | | Belgelere El Koyabilme Yetkisi | | Diğer Kamu Kurumlarından Bilgi İsteme Yetkisi |
|--------------|-----------------------------------|-----------------------------------|------------------------|------------------------------------|--------------|---------------------------|----------------|--------------------------------|-----------------------|---|
| | | | | İşyeri | Mesken | İşyeri | Mesken | Sınırlama | İzin Gereği | |
| Avustralya | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Yok | Aynı Şekilde | Arama izni ile | Aynı Şekilde | Var |
| Avusturya | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Cezai işlem | Gerekli | Var |
| Belçika | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Yok | Var | Cezai işlem | Gerekli | Var |
| Kanada | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Yok | Var | Şüpheli Haller | Gerekli | Sınırlı |
| Danimarka | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Var | Aynı Şekilde | Cezai işlem | Gerekli | Var |
| Finlandiya | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Yok | Var | Ağır Ceza Davalarında | Gerekli | Var |
| Fransa | Var | Var | Var | Var | Sınırlı | Var | Aynı Şekilde | Şüpheli Haller | Gerekli | Var |
| Almanya | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | | Var |
| Yunanistan | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Yok | Var | Şüpheli Haller | Gerekmiyor | Var |
| İzlanda | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Yok | Var | Yok | Gerekmiyor | Var |
| İrlanda | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Yok | Aynı Şekilde | Yok | Gerekmiyor | Var |
| İtalya | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Var | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | | Var |
| Japonya | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | | Var |
| Kore | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Var | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | Gerekli | Var |
| Lüksemburg | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Var | Ağır Ceza Davalarında | | Var |
| Hollanda | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | Gerekmiyor | Var |
| Yeni Zelanda | Var | Var | Var | Sınırsız | Aynı Şekilde | Yok | Aynı Şekilde | Ağır Ceza Davalarında | Gerekmiyor | Var |
| Norveç | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Yok | Var | Ağır Ceza Davalarında | Gerekmiyor | Var |
| Portekiz | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Yok | Var | Kısıtlı Süre için | Gerekmiyor | Var |
| Slovak Cumh. | Var | Var | Var | Sınırsız | Sınırlı | Var | Aynı Şekilde | Yok | Ağır Ceza Davalarında | Var |
| İspanya | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Benzer Şekilde | Yok | Gerekmiyor | Var |
| İsveç | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Ağır vergi kaçakçılıklarında | Gerekli | Var |
| İsviçre | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Şüpheli Haller | Gerekli | Var |
| Türkiye | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Şüpheli Haller | Gerekli | Var |
| İngiltere | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Aynı Şekilde | Ağır vergi kaçakçılıklarında | Gerekli | Var |
| ABD | Var | Var | Var | Sınırlı | Aynı Şekilde | Var | Benzer Şekilde | Vergi Suçu Var ise | Gerekli | Var |

Kaynak:OECD, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004): OECD, Paris, s.56'dan aktaran Selda AYDIN, "Mükellefin Gizlilik Alanına İlişkin Hakları", Vergi Sorunları, Sayı 213,2006, s.33.

Tablo 3’de yer aldığı gibi, tüm ülkelerde vergi ile ilgili her türlü mükelleften istenebilir. Norveç’te mükellef olmayan kişilerden istenecek bilgilerle ilgili sınırlama yapılmıştır. Mükelleflerle ilgili vergi idarelerinin mükellef dışında kalan üçüncü kişilerden bilgi istemesi konusunda OECD ülkelerinde bir birlik söz konusudur. Yalnızca İsviçre’de bir sınırlama vardır. Bu ülkede vergi idaresinin sadece vergi kanunlarında belirtilen üçüncü kişilerden bilgi isteyebileceğine dair düzenleme mevcuttur⁷². OECD ülkelerinde mükellefler, vergi dairesi istediği takdirde, vergisel işlemlerini izledikleri tüm belge ve kayıtlarını ibraz etmek zorundadır. Bu konuda farklı bir uygulama Kanada’da yapılmaktadır. Mükellefler her durumda defter belgelerini ibraz etmek durumundayken mükellef olmayanlar yalnızca mahkeme kararına bağlı olarak ibrazda bulunmak durumundadır⁷³. OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda mükellefin işyerine girilmesi konusunda herhangi bir sınırlama yoktur. Ancak zaman konusunda bazı ülkelerde sınırlama vardır. Yunanistan, Hollanda, Lüksembourg, İrlanda, ve Türkiye’de olduğu gibi işyerine vergi idaresi tarafından yapılan ziyaretler belli saatler veya mesai saatleri içinde olması gereklidir. İsveç ve Norveç’te herhangi bir sınırlama yoktur fakat bu ülkelerde de uygulama sırasında hiçbir zorlamanın olmayacağına dair bir düzenleme yer almaktadır. İspanya’da işyerine yapılan aramalarda mükellefin rızası aranmakta, ABD’de ise hem mükellefin rızası hem de mahkeme kararı gerekmektedir. İngiltere’de ise gelir vergisi mükelleflerine yönelik yapılacak aramada arama izni gerekmekte, katma değer vergisinde ise bir sınırlama yoktur. Meskende yapılacak aramalarda işyerlerine yönelik olarak yapılacak aramalardaki haklara paralel olarak aynı düzenlemeler geçerli olmakla beraber, birçok OECD ülkesinde de özel hayatın gizliliği doğrultusunda meskende yapılacak aramalarda arama izninin gerekliliği vardır. Örneğin Norveç, Hollanda, Danimarka, Fransa, Portekiz, Türkiye, İngiltere gibi ülkelerde arama izni olmaksızın meskene girilememektedir. Slovak Cumhuriyeti, İspanya ve ABD’de mükellefin rızası şartı aranmaktadır. İtalya’da ise savcıdan alınmış izin belgesi gerekmektedir⁷⁴.

⁷² OECD, “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series”, (2004): OECD, Paris, s.57.

⁷³ OECD, 2004, s.54.

⁷⁴ OECD, 2004, s.54-57.

Tablo 3'e bakıldığında Belçika, Kanada, Finlandiya, Yunanistan, İzlanda, İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç ve Portekiz gibi ülkelerin mükellefin işyerinde herhangi bir izin belgesi olmaksızın arama yapılabilirdiği görülmektedir. Fakat, İtalya, Hollanda, İspanya'da mükellefin işyerine yapılacak aramalarda vergi idaresinin izni gerekirken evinde yapılacak aramalarda mahkeme kararı gerekmektedir. Mükellefin defter ve belgelerine el konulması konusunda farklı uygulamalar görülmektedir. Bazı ülkelerde idarenin izni olmadan da defter ve belgelere el koyulabilir. Örneğin; Yunanistan, İzlanda, İrlanda, Hollanda, Yeni Zelanda, Portekiz, Norveç, İspanya gibi ülkelerde Tablo 3'den izlenebilir. Vergi idaresinin diğer kamu ve kurumlarından bilgi istemesi konusunda OECD ülkelerinin çoğunda aynı uygulama geçerlidir ve vergi idaresinin yetkisi oldukça geniştir. Bu konudaki tek istisna Kanada olup, Norveç, İsveç, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde vergi idaresine bazı sınırlamalar getirilmektedir.

G. Mükellef Hakları Konusunda Güncel Uygulamalar (ABD/IRS ve Avustralya/ATO)

OECD'nin çeşitli ülkeler üzerinde yapmış olduğu incelemeler sonucunda mükellef haklarının çerçevesi belli olmuştur. Bu ülkelerin bazılarında mükellef haklarına yönelik yasal düzenlemeler; vergi sistemlerindeki gelişmişliğe paralel olarak mükellef hakkıyla ilgili düzenlemelerle bir adım daha ileridedir. Bunlardan, ABD'de IRS, Avustralya'da ATO'nun yaptığı güncel düzenlemeler incelenecektir.

1. Amerika Birleşik Devletleri- IRS-

Dünyanın en çok vergi toplayan, en çok mükellefi olan ve en etkili idaresi olarak bilinen ABD⁷⁵ Federal Vergi İdaresi IRS' de Mükellef Hakları Beyannamesi ile mükellef haklarına uymayı taahhüt etmiştir. 1998 yılında yeniden yapılanan IRS, mükelleflerini anlayan, vergi mükellefiyetlerini yerine getirmede yardımcı olan ve vergi kanunlarını dürüstlük ve adaletle uygulayan ve en üst seviyede hizmet veren bir kuruluş

⁷⁵ Bknz.; IRS (2010), "Tax Rights", <<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=98206,00.html>>, (21.03.2010).

olmayı taahhüt etmiştir⁷⁶. Çeşitli kanunlarla ABD federal vergi mükelleflerine tanınmış olan mükellef hakları şunlardır⁷⁷:

- √ Mükelleflerin Hakları Konusunda İdarece Bilgilendirilmesi ve Haklarının Korunması: IRS personeli mükellefin IRS ile teması boyunca, mükellefe haklarını açıklar ve riayet eder.
- √ Mahremiyet ve Gizliliğe Riayet: Kanunların yetki verdiği haller dışında, IRS mükellefin verdiği bilgileri hiç kimseye açıklayamaz. Mükellefin, IRS' in kendisinden niçin bilgi istediğini ve bu bilgiyi nasıl kullanacağını ve istenen bilgiyi vermezse ne olacağını bilme hakkı vardır.
- √ Mesleki ve Nazik Muamele Yapılması: Mükellef bir IRS görevlisinin kendisine mesleki, adil ve nazik bir tarzda muamele etmediği kanaatinde ise, bu durumu görevlinin amirine bildirmelidir. Eğer amirin cevabı tatmin etmezse IRS müdürüne yazabilir.
- √ Mükelleflerin Temsil Edilme Hakkı: Mükellef IRS ile kendisi bizzat temas edebileceği gibi yazılı yetki verdiği bir başka kişi de kendisini IRS' de temsil edebilir. Temsil edecek kişi, avukat, yeminli müşavir veya kayıtlı ajan gibi IRS' de çalışmasına izin verilmiş kişilerden biri olmalıdır.
- √ Mükelleflerin Doğru Vergi Miktarını Ödemesi: Mükellef sadece kanunlara göre ödemesi gereken miktarı, ne az ne çok, ödemek ile sorumludur. Mükellef verginin tamamını vadesinde ödeyemiyorsa, aylık taksitler halinde ödeme imkanına sahiptir.
- √ İtiraz ve Yargıya Başvurma Hakkı: Mükellef IRS'in talep ettiği vergi miktarı veya yaptığı bazı icrai takibat işlemleri ile mutabık değil ise itiraz ve uzlaşma birimine olayın gözden geçirilmesi için başvurabilir. Ayrıca olayın incelenmesi için mahkemeye gidebilir.
- √ Çözülmemiş Vergi Problemleri İçin Yardım: Mükellef IRS ile bir problemini çözmede başarılı olmamış ise Mükellef Avukatlığı kendisine

⁷⁶ Erdoğan ÖNER, "Mükellef Hakları –I", Yaklaşım Dergisi, Yıl:13, Sayı:156, 2005, s.24-25.

⁷⁷ Erdoğan ÖNER, Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005, 227-228; Nazmi KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006, s.70-72.

yardımlı edebilir. Mükellef bir vergi problemi nedeniyle önemli bir güçlük yaşıyorsa bulunduğu yerdeki mükellef özel bir yardım önerebilir.

- √ İyi Niyetli Mükellefin Ceza ve Faizlerinin Kaldırılması: Mükellef iyi niyetle ve makul hareket ettiğini veya bir IRS görevlisinin yanlış tavsiyesine güvendiğini gösterebildiği takdirde, IRS cezaları kaldırır. Faizler bir IRS görevlisinin hata veya gecikmesinden ileri gelmişse bunlar da kaldırılır.
- √ Bilgi İsteme Hakkı: Vergi Mükellefleri IRS'den inceleme raporları, incelemede kullanılan banka, kredi kartı ve diğer üçüncü kişilerin kayıtları ve yaptıkları beyan ve yazışmaların birer örneğini yazılı olarak isteyebilirler. IRS bu isteği kanuni süresi içinde yerine getirir.

1. Avustralya –ATO-

Avustralya'da mükellef hakları bildirgesi ilk olarak resmen 1997 yılında vergi idaresi tarafından yayımlanmış ve 2003 yılında bu bildirme gözden geçirilip gündeme gelmiştir⁷⁸. 2003 yılında yayımlanan bildirmelerin temel özelliği bildirmede yer alan hak ve yükümlülüklerin çok açık bir şekilde açıklanmasıdır. Bu haklar aşağıda ki gibidir⁷⁹:

- √ Mükelleflere Adil, Eşit Ve Makul Ölçülerde Davranılma Hakkı: Vergi idaresi mükellefe tarafsız davranacağını ve vergi kanunlarından almış olduğu yetkilerini adil bir şekilde kullanacağını belirtmiş. Bunun yanı sıra mükellefin de yaptığı hatalardan dolayı açıklama yaptığında mutlaka dinlenerek dikkate alınacağını belirtmiştir.
- √ Aksi İspatlanmadığı Sürece Mükellefin Dürüst Olduğu ve Kendisine Bu Şekilde Davranılmasını Bekleme Hakkı: Bu hakka göre aksi ispatlanmadığı sürece mükellefler dürüst kabul edilir. Vergi idaresi aksi ispatlanmadığı sürece mükellefin vergi dairesine vermiş olduğu beyanname ve bildirimlerde yer alan her türlü bilgiyi doğru kabul eder.

⁷⁸ Simon JAMES, Kristina MURPHY, Monika REINHART, “ Center For Tax System Integrity”, Australian National University, Working Paper 62., 2005, s.1.

⁷⁹ JAMES,MURPHY,REINHART, a.g.e., s.11.

Vergi idaresi tarafından denetim ve inceleme yapıyor olması mükellefin dürüst olmadığı anlamına gelmemektedir.

- √ Mükellefin Vergisel Yükümlülüklerini Anlaması ve Yerine Getirebilmesi İle İlgili Her türlü Yardım Alma Hakkı: Mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken gereksinim duydukları her türlü yardımın idare tarafından sağlanması hedeflenmektedir. Mükellefin bilgilendirilmesi hizmeti vergilendirme sürecinin herhangi bir aşmasında değil tüm aşamalarında süregelmekte olup bunun gerçekleşmesi için Yazılı ve Sözlü tercümanlık Servisi, İşitme ve Konuşma Engelliler Hattı ve Muhtelif bilgilendirme hatları kullanılmaktadır.
- √ Mükellefin Temsilci Seçebilme ve Vergi İşlerinde Danışmanlık Hizmetinden Yaralanabilme Hakkı: Mükellefler vergisel yükümlülüklerini bizzat kendileri yapabilecekleri gibi kendilerinin bir temsilci aracılığı ile de yürütebilirler. Mükellefler belirleyecekleri temsilcilere vergi beyannamelerini veya faaliyet bildirimlerini hazırlatabilirler ya da vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere temsilciler mükellef adına itiraz ederler. Mükellefler vergisel işlemlerini kendileri adına takip edecek bir temsilci belirleyebilir, bunu yapabilmesi için vergi dairesine yazılı bir beyanda bulunması gerekmektedir. Bu temsilciler tarafından yapılan her türlü işlemde mükellefin kendisi sorumludur.
- √ Mükellefin Gizlilik Hakkı: Mükellefin vergisel işlemleri sırasında gerekli olan her türlü bilgiyi vergi dairesi bilmek durumundadır mükellefin bu bilgileri vergi dairesine vermesi gerekir. Vergi dairesi de bu bilgileri 1988 Sayılı Gizlilik yasası ile saklamak zorundadır.
- √ Mükellefe Ait Sırların Saklı Tutulması Hakkı: Mükellefe ait bilgilerin saklanması ve korunmasıyla ilgili olarak vergi kanunlarında da belli hükümler vardır. Bu kanunlarda da vergi idaresinin mükellefe ait işlemlerde gizlilik esasları geçerlidir. Bu bilgiler ancak vergi kanunlarında sayılan hallerde veya istatistiksel amaçlı bilgilere ihtiyaç duyulduğunda açıklanır.

- √ Mükelleflerin Bilgilendirme Hakkı: Avustralya'da mükellefler vergisel yükümlülüklerine yerine getirebilmek için olan kendilerine ait her türlü bilgiyi vergi dairesinden talep edebilirler ve her türlü bilgi, doküman, özelge, kılavuz kitaplara vergi dairesi aracılığıyla ulaşma hakkına sahiptir. Bu bilgiler için vergi dairesi erişilebilecek düzeyde olanlar için ücret talep etmemekle beraber araştırma gereken bilgiler için bir ücret talep etmiştir.
- √ Mükelleflerin Doğru Bilgi Tavsiyeleri Alma Hakkı: Vergi idaresinin hedefi mükellefe eksiksiz ve doğru bilgi vermektir. Mükelleflerin içinde buldukları vergisel duruma ve gereksinimlere bağlı olarak kendilerine gereken her türlü bilgiyi içeren çok sayıdaki bilgilendirme formu ve kitapçıklara kolaylıkla ulaşabilmektedir. Vergi idaresi bilgi vermek amacıyla telefon hatlarından yararlanmaktadır. Bunun dışında vergi mükelleflerinin her türlü sorununa vergi dairesi yazılı ve sözlü olarak cevap vermektedir. Mükellef kendi durumuna ilişkin olarak almış oldukları bilgi ve önerilere ek olarak vergi idaresinden özelge isteyebilir.
- √ Vergi İle İlgili İşlemler Hakkında Açıklama İsteme Hakkı: Mükellefler vergi idaresinin yapmış olduğu işlemler ile ilgili açıklama isteyebilir.
- √ Gözden Geçirme Hakkı: Mükellefin idarenin yapmış olduğu işlemlerden veya verdiği kararlardan memnun olmaması halinde söz konusu hususların değerlendirilmesi için başvurabileceği birden fazla yöntem ve yol vardır. Bunların sonucunda mükellefin zarar görmesi durumunda mükellefe faiz veya tazminat ödenmesi ya da mükellefin yargıya başvuru hakkının doğması gibi sonuçlarda doğabilmektedir.
- √ Şikayette Bulunma Hakkı: Mükellef, Mükellef Hakları Bildirgesi'nde taahhüt edilen konuların vergi idaresince yerine getirilmediğini düşünüyorsa bunları şikayet etme hakkına sahip bulunmaktadır.
- √ Vergi Yükümlülükleri Yerine Getirilirken Vergi Masraflarını En Aza İndirme Hakkı: Vergi idaresi mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken karşılaştıkları giderleri en aza indirmeye yönelik çalışmalıdır.

√ Vergi İdaresinin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olması: Vergi idaresi parlamentoya ve kamuoyuna karşı Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yer alan yükümlülükleri yerine getirmek adına sorumludur ve vergisel alandaki değişiklikler kamuoyunun da görüşü alınarak yapılmaktadır. 2003 yılında çıkarılan mükellef hakları bildirgesi iki yıllık bir süreç içerisinde vergi danışmanları, kamuoyu, iş dünyası temsilcileri, uzmanlara danışılarak hazırlanmıştır.

H. Dünyada Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında ve Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Mükellef Haklarının Artan Önemi

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında ve daha etkin bir vergi idaresi sistemi kurulmasında en önemli konulardan biri olan vergiye gönüllü uyum ve mükellef hakları konusunda OECD, BM, AB gibi uluslararası kuruluşlar işbirliği yapmaktadır. Türkiye'de OECD ve Birleşmiş Milletler' de ki çalışmalara aktif olarak katılıp görüşlerini bildirmektedir.

Ülkelerin veya mükelleflerin değişen ihtiyaçları, vergi idarelerinde yeni yapılanmaları ve gelişmeleri gerektiriyor. Günümüzde küreselleşme, vergi politikalarındaki değişimler, teknolojik yenilikler vergi yönetiminin ulusal sınırları aşmasına neden olmuştur. Küresel gelişmeler vergi yönetimlerinde bilgi paylaşımına yönelik bir sürece girilmesine neden olmuştur. Dünya'da gelişen bu trende bağlı olarak vergi idarelerindeki ortak sorunlar ve çözümlere yönelik konu başlıkları tartışılmaya başlamış ve uluslararası düzeydeki bu temalar uluslararası bilgi paylaşımıyla mükellef haklarının sınırlarını da belli ölçülerde oluşturmuştur.

Uluslararası ticaretin gelişmesiyle oluşan ekonomik birlikler her devletin kendine has kurallar yerine getirmesi yerine ortak kuralların getirilmesini ve mükellefin korunmasına yönelik standart ilkeleri uluslararası anlaşmalarla sağlamlaştırılmasını sağlamıştır. Uluslararası ticarete olan gelişmeler mükellef haklarının öneminin artmasına neden olmuştur.

Uluslararası kuruluşların yaptığı uluslar arası vergi anlaşmaları, kanunlarla belirlenmiş mükellef haklarını ve vergi idarelerinin uygulamalarından doğan mükelleflere sağlanan garantileri kısıtlamak veya ortadan kaldırmak için kullanılamaz⁸⁰. Ülkeler kendi uygulamalarının veya kanunlarının aksine bir durum doğuracak olan bilgi taleplerini reddetme haklarına sahiptirler ve hatta buna zorunludurlar. Bir ülke bilgi değişimi çerçevesinde diğer ülkeye başvurduğu zaman durumdan mükellefi bilgilendirmek zorundadır. Böylelikle mükellefe elde edilecek bilgilere itiraz hakkı tanınmış olur. Bu durumda uluslar arası düzeyde de mükellef haklarının önemi ortaya çıkmıştır. Mükellef haklarının önem kazanmasının bir nedeni de, mükelleflerin kamu gelirlerinin en önemli kaynağını sağladıklarını bilincinde olmaları nedeniyle siyasi baskı yaratarak devlete karşı haklarının belirlenmesi istekleridir.⁸¹

Mükellef haklarının gelişmesi, ülkelerin gelir toplama konusundaki kurumsal alt yapılarının da gelişmesini beraberinde getirecektir. Kurumsal alt yapının gelişmesi etkin hizmet ve adalet mekanizmasının gelişmesini sağlar. Etkin bir adalet, yönetim mekanizmasının gelişmesi ile büyüme arasında pozitif bir ilişki vardır⁸². Ekonomik büyüme sağlandığında ülkelerin refah düzeyi artacak ve mükellef haklarının sağlanması iyi gelir elde edebilen vergi idarelerinde daha kolay olacaktır. Ayrıca yapılan son çalışmalarda demokrasi göstergelerin ve ekonomik büyüme arasında da bir ilişki olduğunu göstermiştir⁸³. Mükellef haklarının gelişmesi demokrasiyi de güçlendiren önemli bir kurum olarak, büyüme üzerinde de etki yapacağı görülmektedir. Gelişmiş bir demokrasi ortamında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları da artacaktır. Gönüllü uyum konusunda mükellef haklarının önemi gitgide artmaktadır.

⁸⁰ Çok taraflı anlaşma madde 21, paragraf 1.

⁸¹ ÇELİK, a.g.e., s.41.

⁸² Hüseyin KARAKAYALI, Halit YANIKKAYA, “Kurumsal Faktörlerin Ekonomik Büyüme Etkileri”, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi /10-11 Mayıs 2002 / Hereke-İzmit, s.385. <<http://kutuphane.tbmm.gov.tr:8088/2008/200805424.pdf>> (7.7.2008).

⁸³ KARAKAYALI, YANIKKAYA, a.g.e.

II. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUN SAĞLANMASINDA MÜKELLEFLERİNİN YERİ VE ÖNEMİ

A. Vergilendirme Sanatı ve Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi kamu maliyesinin bir alt dalı olarak “Davranışsal Kamu Maliyesi” içerisinde bir araştırma alanı oluşturmaktadır. Vergi psikolojisi* dar bir anlam içerir ve sadece vergiler karşısında bireylerin algılamalarını, tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini inceleyen bir araştırma alanıdır.

İnsan davranışları, bireyin öznel tutumu ile nesnel durum ve ortamların karşılıklı etkileşimi içinde oluşan insan davranışları “sosyal rol” şeklinde ortaya çıkar. Sosyal rol bireyin tutumun belirleyen motivasyon yapısı ile nesnel durumunu belirleyen çevre ve ortam tarafından birlikte belirlenir. Buna paralel olarak ekonomik davranışlar ile ekonomik karar ve tercihler, sosyal süreç içinde gerçekleşir. İnsan davranışının belirleyenleri çeşitlidir. Bu belirleyenler, insanın kişiliğinden gelen içsel değişkenlerle, karar alanı içinde etkili olan dışsal değişkenler tarafından belirlenir. Ekonomik davranışlar, belli ekonomik bir durumun, ekonomik açıdan önemli görülen amaca uygun bir son duruma doğru dönüşümünü sağlayan davranışlardır. Ekonomik davranışlar, ekonomik bir amaç ve bu amaca ilişkin kültürel değer ve normların varlığı ile belirlenir. Ekonomik davranış bazen kıt kaynaklardan yararlanmaya yönelik atak bazen ise davranıştan kaçınma durumunda, oluşacak zararı önlemeye yönelik savunmacı bir tutum şeklinde oluşur⁸⁴.

Vergi toplumla devlet arasındaki bir uzlaşmanın sonucudur, bu uzlaşma toplumun vergi verme isteği ile devletin vergi alma iradesi arasındadır. Bu uzlaşmayı gerçekleştirebilen ülkelerde devletin vergi ile ilgili konularda sorun yaşanmaz iken bunu

⁸⁴ Hüsnü ERKAN, Ekonomi Sosyolojisi, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 5. Baskı, 2004, s.29-31.
* Vergi psikolojisi alanında çalışan maliyecilerin başında G.Schmölders gelir. Alman G.Schmölders öncülüğünde bir grup maliyeciyle vergi psikolojisi alanında çalışmalar yürütülmüştür. Kendisi zamanımızda, vergi alanındaki çalışmalara yön veren Schmölders okulu diye bilinen okulun kurucusudur. Güncel olarak bakıldığında literatürde İngilizce olarak yapılan çalışmaların başında da AIngham&Sandmo, James Alm, Benno Torgler, Andreoni gelir. Türkiye’de vergi psikolojisi alanında yapılmış çalışmalar çok azdır. Bunlar; Hayrettin Aktaşoğlu’nun “Vergi Psikolojisi” adlı doktora tezi, Doğan Şenyüz’ün “Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi”(1984) ayrıca Naci Muter, Kemal Çelebi ve Süreyya Sakıncı’nın “ Mükelleflerin Vergi Karısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması” (1993) yapılmış olan öncü çalışmalardandır.

gereğince gerçekleştirilemeyen ülkelerde içinden çıkılmaz bir sorun olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi vergi sistemlerindeki uyumsuzluğun önemli bir kanıtıdır. Kayıt dışı ekonominin gelişmiş ülkelerde milli gelire oranı %10 -15, gelişmekte olan ülkelerde ise %30-60 seviyesindedir. Vergi uyumu konusunda öncü çalışmalar yapan Alingham ve Sandmo'nun ortaya koydukları ekonomik modelde vergi mükellefinin vergi kaçakçılığından sağladığı kazanç, yakalandığında uğrayacağı zarardan fazla olduğu sürece vergi kaçakçılığının devam edeceği yönündedir⁸⁵.

Mali psikologlar ve sosyologlar daha çok sosyal normların vergi mükelleflerinin hareketlerine etkisini incelemektedir. Lewis'e göre, mali psikoloji, vergi ödeme kararlarındaki etiksel ve sosyal normların rolüne odaklanmaktadır. Kişilerin vergi kaçırma/vergiyi eksiksiz ödeme kararı, aile, arkadaş ve referans grubundaki kişilerin davranışları, algılayışları etiksel yargılardan etkilenir.⁸⁶

Vergi uyumu üzerindeki araştırmalar mükellefin vergi ödemek veya kaçınmak üzere kararını içeren, bireyin karını maksimize etmek için rasyonel girişimi olan ekonomik analizlere dayanmaktadır⁸⁷. Buna rağmen en son araştırmaların çoğu örneğin ahlak, öğretilen dürüstlük, sosyal normlar ve psikolojik reaksiyonlar gibi ekonomik olmayan sosyal faktörlerin ayrıca vergi ödeme davranışı üzerindeki etkisi iddiasını destekler⁸⁸. Sosyal normlarla ilgili olarak vergi kaçırma üzerindeki birçok çalışma, bir insanın sahip olduğu vergi uyumu ile diğerlerinin vergi uyumsuzluğunun arasındaki ilişkiyi bulmuştur. Akranları ve meslektaşları arasında vergi kaçırmanın yaygın olduğuna inanan insanlar, vergi kaçırma ve vergiler üzerindeki muhtemel aldatmalara karşı daha fazla uygun olma eğilimindedir⁸⁹.

Scholz vergi mükellefi davranışının gelir vergisi sisteminin daha geniş politik ve kurumsal içeriğini yansıtmakta olan vergi kanunlarını ve yönetimsel prosedürü

⁸⁵ Ali Rıza GÖKBUNAR, Ramazan GÖKBUNAR, "Mükelleflerin Davranışları Vergi Etiği ve Vergi Uyumu", Vergi Dünyası, Sayı 311, 2007, s.40.

⁸⁶ A. LEWIS, "A Positive Approach To Taxpayer Compliance", Public Finance, Vol:44, s.249-267.

⁸⁷ M ALLINGHAM, A SANDMO, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal Of Public Economics, 1972, 1, 323-338.

⁸⁸ J. ALM, I. SANCHEZ, A. DEJUAN, "Economic and Noneconomic Factors In Tax Compliance" Kyklos, 1995, 48, 3-18.

⁸⁹ A.DE JUAN, M. A LASHERAS, R. MAYO, "Voluntary Tax Compliant Behavior Of Spanish Income Tax Payers" Public Finance, 1994, 49, 90-105.

anlamadan anlayamayacağını belirtir. Ayrıca politik özelliklerin, vergi mükellefi uyumu davranışı hakkındaki belli sorular üzerinde politikacılara öncelikleri belirlemek için yardımcı olduğunu ayrıca belirtir. Örneğin, uyum araştırmaları daha basit vergi kanunlarının önemli ölçüde uyumu arttırdığı geleneksel akılcılığı onaylayabilmektedir. Fakat bu durum üzerindeki bazı bilgiler de problemlidir, çünkü daha basit fakat daha adil vergi sistemi anlayışını benimsetmek için politika yapıcılara baskı yapan baskı gruplarının farklılığıdır. Sonuç olarak, vergi mükellefi davranışını anlamada yardımcıdır fakat vergi kanunlarının yönetimi ve dizaynını geliştirmek için yeterli değildir⁹⁰.

Vergilemenin, hukuki, mali, iktisadi, siyasi, sosyo-kültürel, psikolojik sınırı vardır. Vergilendirme alanında bu sınırların aşılması gerekir. Vergilendirmenin sınırlarının aşılması durumunda bazı olumsuz sonuçlar doğabilir. Bunlar vergiye karşı aktif ve pasif tepkiler olarak ikiye ayrılır. Öncelikle bilmemiz gereken vergilendirmenin sınırının ne olduğu ve nelerin oluşturduğudur.

1. Vergilendirmenin Sınırı

Verginin tarihinin başlangıcından bu yana, toplum ve bireyler için ödemekle yükümlü oldukları bir zorunluluk olan vergiler kamu harcamalarını büyük oranda karşılamasına rağmen, vergilendirme hassasiyet taşıyacak oranlarda ve ölçüde yapılmadığı anda vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışlar sergilenebilecektir. Bu vergilemenin sınırının var olduğunu gösterir.

Vergi tahsilatında etkinliği sağlamak bakımından vergilemenin sınırının iyi belirlenmesi önemlidir. Aşırı oranda vergilemeye; verimliliği ve ekonomik teşviklerin olumlu etkilerini azaltma, vergiye karşı olumsuz bakışı ve direnişi arttırma ve vergi kaçakçılığına yol açma gibi sonuçları doğurması nedeniyle bir sınır getirme düşüncesi ortaya çıkmıştır⁹¹.

⁹⁰ J.T SCHOLZ, Coping With Complexity : A bounded rationality perspective on taxpayer compliance . Proceedings of the Seventy –Eight Annual Conference of The National Tax Association – Tax Institute of America, Columbus, Oh:National Tax Association.

⁹¹ Richard GOODE, “ Limits of Taxation” , (Çev.Ömer Faruk BATIREL), Ord. Prof. Dr. Nihat S. Sayar’a Armağan, Çağdaş Vergilemede Son Gelişmeler, İTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No:2, İstanbul, 1980, s.250-272.

Vergiler devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı yasal yükümlülükler olmasına rağmen devletin vergileme yetkisinin kullanımında bir sınır olması gereklidir. İşte bu sınırlar; iktisadi, mali, siyasal ve psikolojik çeşitli sınırlardır. Ekonomik, siyasal, hukuki ve idari bakış açılarına göre vergilemenin sınırları farklı yönleriyle ele alınabilmekte ve ekonomik anlamada bakıldığı zaman, vergilemede sınır aşıldıkça üretim kapasitesinin olumsuz etkileneceği ve vergilemenin sınırı aşıldıkça, tüketim tercihleri değişime uğrayacak, kaynak kullanımı ve istihdam olumsuz etkilenecek, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimi gibi vergiye karşı tepkiler oluşacak ve vergi yönetim maliyetleri olumsuz etkilenecektir⁹².

a. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Hukuk devleti ilkesi T.C Anayasası'nın dayandığı önemli bir ilke olarak, herkesin istisnasız olarak, Anayasa başta olmak üzere, yasalara ve yürürlükteki diğer hukuk kurallarına uymasını gerektirmektedir. Anayasa Mahkemesi kararına göre hukuk devleti şöyle tanımlanmıştır. “Hukuk devleti her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp, yargı denetimine açık olan,yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.”⁹³

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını emretmektedir. Şekli anlamda kanun, Anayasa ile belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren düzenleyici işlemlerdir. Vergilerin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esaslı unsurları

⁹² Türkan ÖNCEL, “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz Dokuzuncu Seri, No:84, İstanbul, 2001, s.18.

⁹³ Anayasa Mahkemesi, E. 1985/31, K. 1986 ,11, K.T. 27.3.1986, Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi, S: 22, s.120.

içeren esaslı yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır⁹⁴. Bu ilkeyi benimseyen bir devlet, vergilendirme yetkisini kullanırken Anayasa ve yasalara, yani hukuk kurallarına uymak zorundadır. Hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanına müdahale etmesini sınırlandırmaktadır.

Vergi hukukunda yasal idare ilkesi, vergilerin yasallığının bir sonucudur. Vergi yasayla konulur ve alınır; verginin hukuki temeli yasadır. Modern devletlerde devlet gücünü elinde bulunduran kişilerin isteklerine göre vergi alınmamaktadır. Vergilerin hukuk temeline dayandırılması, yani yasayla alınması, hukuk devleti kavramının bir sonucudur⁹⁵.

Yasal idare ilkesi vergi hukuku alanında Anayasa'nın 73/3 madde hükmü dolayısıyla sağlam bir güvenceye sahiptir. Vergilerin yasallığı ilkesi, bir yandan genel objektif düzenleyici işlemlerle konulmasını diğer yandan da kişisel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin vergi yasalarına uygun ve doğru olarak yapılmasını içermektedir.

Vergilemenin hukuki sınırının varlığı, mükellef haklarının korunması açısından son derece önemlidir. Vergilemenin hukuki sınırına dayalı olarak oluşturulan mükellef haklarına ilişkin yasalar, mükellefler üzerinde güven duygusu yarattığı için gönüllü uyumun sağlanmasına yol açar. Bu yüzden mükellefleri bir yandan koruyan bir yandan onların yükümlülüklerini belirleyen hukuki sınırların iyi belirlenmesi gerekmektedir.

b. Vergilemenin Mali Sınırı

Mali sınır var olan bir vergi oranının arttırılmasına rağmen, vergi gelirinde artık bir artışın görülmediği ve yeni konulan bir vergiye rağmen vergi hasılatında bir değişikliğin olmadığı bir noktadır⁹⁶. Arthur Laffer vergi indirimleri ile toplam piyasa

⁹⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, 2000, İstanbul, s.137.

⁹⁵ Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 9.

⁹⁶ Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınları, İstanbul, 1992, 299.

üretimi vergi gelirleri arasında bir ilişki kurmuş ve vergi indirimlerinin vergi gelirini arttıracığını savunmuştur. Vergi sınırının aşılması halinde mükellef üzerindeki vergi yükü artacağından vergi hasılatı düşmektedir.

T.C Anayasası'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünü adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmektedir. Burada vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanması amaçlanmıştır ve vergilemenin mali sınırı belirtilmiştir. Mali sınırın aşılması halinde mükellef üzerinde olumsuz etkiler meydana gelecek vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi faktörler ortaya çıkacaktır.

c. Vergilemenin İktisadi Sınırı

Kamu gelir ve giderlerin milli gelir ya da milli servetin bir kısmı olduğu düşünülürse, vergilemenin iktisadi bakımından maksimum sınırlarının sosyal hasılatı ve servetiyle vergilerin finanse edilmesini sağlayan milli ekonominin reel –iktisadi potansiyeli ile belirlendiği görülür. Vergilemenin ekonomik sınırları elastikidir. Söz konusu bu sınırlar, vergi gelirinin kullanılma şekline göre dar ya da geniş olabilir. Tüm ekonomi açısından gerçek anlamda vergi yükü, devlet tarafından vergi hasılatının kullanılması halinde iktisadi kurallara yükümlülere kıyasla daha az uyulduğu ve böylece kaynak dağılımının daha az rasyonel olmasına neden olduğu takdirde söz konusu olabilir⁹⁷.

d. Vergilemenin Siyasi Sınırı

Siyasal yönetim biçiminin meşruiyeti, demokrasinin temel amaçlarının uygulama düzeyi ve siyasi faktörler vergi ödeme/ödememe tercihleri üzerinde etkili olabilir. Örneğin eski mutlak monarşilerde ve despotik rejimlerde temsilsiz vergilemeye karşı halkın gösterdiği tepkiler ve isyanlar bu konuda örnek verilebilir⁹⁸. Buna bağlı olarak vergilemenin sınırı belirlenirken siyasi faktörlerin rolü önemlidir. Toplanacak

⁹⁷ Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, 1998, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1998, s. 197-198.

⁹⁸ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e, s.133.

verginin miktarı, kimden hangi sektörden, hangi sınıfsal ve coğrafi birimlerden ne kadar vergi alınacağı son derece önemli politik bir sorundur ve hem seçmenlerin davranış tarzlarını hem de politikacıların kararlarını etkilemektedir. Siyasi iktidarın vergilemeyle ilgili davranışları oy maksimizasyonu ile tutarlı olması gerektiği için, vergileme yetkilerini sınırsız bir şekilde kullanamazlar⁹⁹.

e. Vergilemenin Sosyo-Kültürel Sınırı

Ahlaki değer ölçüleri ve sosyal kurallar, getirdikleri sosyal kontrol yoluyla ekonomik birimlerin, belirli davranış tip ve kalıplarını belirler. Belirli sosyal grup arasındaki uzlaşmalar, belirli davranış kalıplarının süregelmesine yol açar¹⁰⁰.

f. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Vergilemenin uzun döneme ait verimliliği ve sınırları hakkında bir yargıya varabilmek için ekonomik koşulların yanı sıra psikolojik koşullarında dikkate alınması gereklidir. Bu yüzden, eğer vergilemenin ölçüsü, vergi ödeyicilerinin davranışında ve vergilemenin mali verimliliğini azaltacak veya vergilemenin arzu edilmeyen etkiler meydana getirecek ise psikolojik sınırlara ulaşılmış demektir¹⁰¹.

Vergileme konusunda psikolojik çalışmaların öncülerinden olan Schmolders, optimal vergi noktasının psikolojik şartlar tarafından belirlenen vergileme sınırlarının içinde kaldığını, bu sınırların tüm toplumlar için farklı olduğunu ve bu farklılığında halkın devlete karşı tavrı ve fedakarlık duygusuyla, yani vergi zihniyeti ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Vergilemenin sınırının belirlenmesinde en önemli faktörün psikolojik faktör olduğunu belirtmiştir¹⁰². Vergileme konusundaki sosyo-psikolojik faktörler; vergi ahlakı, adalet algılamaları ve hükümet birey ilişkileri şeklinde

⁹⁹ Turgay BERKSOY, İbrahim DEMİR, "Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yüğü Üzerine Politik Etkiler", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.513.

¹⁰⁰ ERKAN, a.g.e., s.46.

¹⁰¹ TURHAN, a.g.e., s.199.

¹⁰² Günter SCHMÖLDERS, Genel Vergi Teorisi, Çev. Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.101.

incelenebilir. Bu konular birbirinden ayrı olarak değil bir birleriyle ilişkili oldukları için birlikte incelenmesi gereklidir¹⁰³.

1. Vergilendirme Sınırının Aşılmasının Sonuçları

Vergiye uyum konusunda vergi sınırlarının doğru belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü verginin bu sınırları aşıldığında vergiye karşı uyumsuzluk davranışı görülebilir. Vergi uyumsuzluğu çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. İşte vergiye karşı davranışlar; aktif ve pasif tepkiler olarak incelenmiştir.

a. Vergiye Karşı Aktif Tepki

Vergi oranlarındaki değişikliğe bağlı olarak vergiye karşı tutumlar değişmektedir. Vergi oranlarının artmasıyla mükellefler risk alma ve isyan duygusu içinde otoriteye itaatsizlik denebilecek tepkilerde bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve isyan aktif tepkilerdendir.

1) Vergi Kaçakçılığı

Mükellefler vergiyi az ödeyerek veya ödemeyerek vergi kanunlarına aykırı hareket ederler. Faaliyet veya vergiye tabi unsurun vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılması, gelirin beyan edilmemesi, gelirin, servet ya da harcamaların kayıtlara geçirilmemesi, indirilecek giderlerin düzey ve bileşiminin vergi kaybına yol açmak için değiştirilmesi vergi kaçakçılığıdır¹⁰⁴.

Vergi kaçakçılığı vergilere karşı gösterilen tepkiler içinde en yaygın ve mükelleflerce en etkin kullanılanıdır. Vergi kaçakçılığı kanuna itaatsizlik olarak nitelendirilen bir takım faaliyetlerdir. Vergilemenin sınırları aşıldığında vergiye karşı aktif tepki olarak vergi kaçakçılığı meydana gelir.

¹⁰³ Mehmet TUNÇER, “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:181, 2003, s.103.

¹⁰⁴ Vito TANZİ, Parthasarathi SHOME, “Primer On Tax Evasion”, IMF Working Paper, March 1993, s.2.

2) Verginin Reddi ve İsyanı

Vergiye karşı aktif tepkilerden biri de verginin reddi ve vergi isyanıdır. Verginin reddi kolektif organize olmuş bir tepki türüdür. Vergiye karşı tepkilerini mükellefler ya da vatandaşlar toplu olarak gösterirler. Verginin reddi, çeşitli siyasi mali nedenlerden dolayı, vergi mükelleflerinin vergi ödememelerine yönelik toplu ve yasadışı bir davranıştır. Vergiye karşı vergi mükelleflerinin gösterdiği diğer olumsuz tepkilerden farklıdır. Vergi isyanı ve verginin reddinin nedeni genel olarak vergilendirme yetkisinin kötüye kullanılması, temsilsiz ve sınırsız vergilemeye başvurulmasıdır¹⁰⁵.

b. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Vergi oranlarındaki artışlar mükelleflerin davranışları yönünden öncelikle pasif tepki özelliği göstermektedir. Vergilere karşı tepkilerin ilk aşaması olan pasif tepki aylıklığın tercihi, tüketimin kısılması, üretimin azaltılması ve yatırımdan vazgeçilmesi, vergiden kaçınma gibi dolaylı tepkilerden oluşmaktadır¹⁰⁶.

1) Vergiden Kaçınma

Toplumların çoğu gölge ekonomisini kontrol etmeye ve özellikle vergiden kaçınmayı kontrol etmeye çalışırlar. Etkin bir kontrol, inandırıcı istatistiklere dayanmalıdır ki kimin gölge ekonomisiyle ilişkili bir profili var bilinsin¹⁰⁷.

“Mükellef kendisini, özellikle verimli faaliyetlerden saptran ve kendisine pahalıya mal olan karışıklığın içinde kaybolmuş ve vergi yükü altında ezilmiş hissettiği ve adaletsizliğin ve yüklerin eşitsiz dağıtımını altında kalmış saydığı zaman ve kendisinden haksız olarak istendiğini sandığı vergileri imtiyazlar üzerine aksettirmekten ümidini kestiği andan itibaren kendisinin meşru müdafaa durumunda saydığından, nefsinin savunmadan veya bundan kaçınmadan başka bir durum düşünülemez. Vergi

¹⁰⁵ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, Vergi Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi 2002, Ankara, s.145.

¹⁰⁶ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, 2006, a.g.e., s.165.

¹⁰⁷ Erich KIRCHLER, The Economic Psychology of Tax Behaviour, Cambridge University Press, 2007, s.13.

kanunun uygulanmasını icap ettiren bir işlemi yapmamak, gerek mevzuat boşluklarından (loopholes) kendi lehine faydalanmak suretiyle genel ve vergisel kanuna aykırı davranmış olmadan vergiyi bertaraf etmek mümkündür. Bu durumda vergiden kanuni usullerle kaçınma usulu olan 'avoidance' gerçekleşmiş olur"¹⁰⁸.

Vergiden kaçınma iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi mükellefin vergi konusu ile ilişki kurmaması yoluyla ortaya çıkar, diğeri ise mükellefin vergi kanunlarındaki boşluktan yararlanarak vergi yükümlülüklerini hafifletmesi şeklindedir. Vergi konusu ile ilişki kurulurken, bu ilişki yasaya uygun olarak gizlenir"¹⁰⁹.

2) Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması diğeri tepki türlerinden farklıdır. Bu farklılık, vergi yansımalarının vergi yükünün başkalarına aktarılmasını hedef alması noktasıdır. Verginin yansıtılması, esasen vergiyi üstlenen bir mükellefin bu vergi nedeniyle oluşan yükü, çeşitli araçlar kullanarak diğeri kişilere aktarmasıdır. Verginin yansıtılması devlet tarafından vergi kaybına neden olmayan, vergiyi üstlenen vergi mükellefinin bu vergi nedeniyle oluşan vergi yükünü çeşitli araçlar kullanarak aktarmasıdır"¹¹⁰.

3) Yatırımdan Vazgeçme

Artan vergi oranları karşısında müteşebbisler, devlete aktaracakları vergi miktarının fazla olmasından dolayı azalan karlılık oranlarını ayarlayabilmek için yatırımlarını fazlalaştırıp yeni yatırımlar yapmaktan vazgeçebilirler"¹¹¹.

4) Tüketimi Kısma

Mükelleflerin vergileme nedeniyle duydukları baskı hissi önce lüks maddelerin tüketiminde bir düşmeye neden olmakta daha sonra zorunlu ihtiyaç maddelerinin

¹⁰⁸ Henry LAUFENBURGER, Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Çev. İsmail Hakkı ÜLKEMEN), Maliye Enstitüsü Yayınları, No:25, Sevinç Matbaası, s.276.

¹⁰⁹ Doğan ŞENYÜZ, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi,1995, Bursa, s.92.

¹¹⁰ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e, s.168.

¹¹¹ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e, s.167.

tüketiminde bir azalma meydana getirmektedir. Mükellefler artan vergi oranları nedeniyle azalan gelirlerini telafi edebilmek için tüketimlerini kısımtadırlar¹¹².

5) Boş Zamanı Tercih Etme

Vergilemenin ikame etkisinden kaynaklanan bu tepki türüne göre, vergi oranlarındaki artış kullanılabilir gelirden bir azalmaya neden olacak ve boş zamanın maliyeti düşmüş olacaktır. Mükellefler çalışma yerine boş zamanı tercih edeceklerdir. Mükellefler bu tercihlerinden dolayı kayıt dışı faaliyetlere kayabileceklerdir¹¹³.

B. Vergiye Gönüllü Uyum Kavramı ve Kapsamı

Vergiye gönüllü uyum kavramını anlayabilmek için öncelikle gönüllü uyum ve uyumsuzluk kavramlarını bilmek gerekmektedir. Gönüllü uyum kavramı, psikolojik, ahlaki, yönetsel birçok faktörden etkilenmekte ve gönüllü uyum veya uyumsuzluk durumu ortaya çıkmaktadır. Gönüllü uyum iradi ve gayri iradi uyumsuzluk olarak sınıflandırılabilir.

1. Gönüllü Uyum ve Uyumsuzluk Kavramı

Vergi uyumu kavramı, batı literatürde incelendiği zaman “tax compliance” olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram; vergi mükelleflerinin, vergi idaresine çok fazla iş düşürmeden, kendi rızaları ile beyanda bulunmalarını ifade eder. Türkçe literatürde, “tax compliance” kavramı, “gönüllü uyum” veya “vergi uyumu” olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi uyumunun dört unsuru vardır bunlar; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanmasıdır¹¹⁴.

¹¹² AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e, s.166.

¹¹³ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e, s.166.

¹¹⁴ Jeffrey A. ROTH, John T. SCHOLZ and A.D. WITTE (Eds), “Taxpayer Compliance”, An Agenda for Research, Vol.1, Philadelphia:University of Pennsylvania Press, 1989, s.20

Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün hem düşük hem de yüksek gösterilmesini içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai yaptırımlara da konu olan bilerek düşük gösterilmesini içerdiği gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan az gösterilmesini de içerir. Mükellefin ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu değildir¹¹⁵.

Raporlama gerekliliğine göre uyumun anlamı, mükelleflerin vergi beyannamelerini zamanında doldurması ve Ulusal Gelir Koduna göre yasal yükümlülükleri doğru beyan etmesi, regülasyonların ve mahkeme kararlarının beyanname doldurulduğu zaman uygulanabilir olmasıdır¹¹⁶.

2. Vergi Uyumsuzluğunun Türleri

Vergi uyumsuzluğu iradi uyumsuzluk ve gayri iradi uyumsuzluk olarak gözlenebilir. İradi vergi uyumsuzluğu, vergi mükelleflerinin, kendilerini mevcut vergi sistemine göre gerçekleşen vergi yükünden kurtulmak için kasıtlı olarak vergisel sorumluluklarını eksik ya da hiç yerine getirmemeleri durumudur. Gayri iradi vergi uyumsuzluğu vergi mükelleflerinin, yanlış anlama dalgınlık ve bilgi eksikliği gibi istem dışı yaptıkları hatalar sonucu ortaya çıkan uyumsuzluktur.

C. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler

Vergi uyumu konusunda ekonomik analiz yapmak yetersiz kalmaktadır. Vergi uyumu konusundaki soru daha çok, neden bazı insanların hileye başvurmadıkları halde bazılarının başvurduğu yönündedir. Vergi mükelleflerinin etik değerlerini ve sosyal çevrelerindeki rollerini içeren sosyo-psikolojik analizlere de vergi uyumu konusunda gereksinim vardır. Mali psikologlar ve sosyologlar sosyal normların vergi mükelleflerinin hareketlerine etkisini incelemektedir. Kişilerin vergi kaçırma ve vergiyi eksiz ödeme kararı çevresinde bulunan referans gruplarındaki kişilerin davranışları ve

¹¹⁵ ROTH, SCHOLZ, WITTE, a.g.e, s.3.

¹¹⁶ ROTH, SCHOLZ, WITTE, a.g.e, s.3.

ahlaki yargılarından etkilenir¹¹⁷. Farklı ahlaki değerlere sahip mükelleflerin vergileme karşısında farklı davranışları vardır.

Vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörleri düşündüğümüz zaman verginin ekonomik, sosyolojik ve psikolojik yönünü göz önünde bulundurmamız gerekir. Vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel durumlarına göre değişmektedir. Mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, ülkelerin gelir düzeyi, uygulanmakta olan vergi sistemi, vergi idaresinin etkinliği gibi etkenler sıralanabilir. Burada yapmış olduğumuz çalışma kapsamında biz bu etkenleri sistematik bir yapı içerisinde şu şekilde sistematize ettik; Birincisi ahlaki nedenlerden kaynaklanan faktörler, ikincisi psikolojik faktörler, üçüncüsü sosyal ve demografik faktörler, dördüncüsü ekonomik faktörler ve son olarak beşincisi vergi yönetimi ile ilgili faktörlerdir.

1. Ahlaki Faktörler

Ahlak, insan ilişkilerinde “iyi” ya da “doğru” veyahut “kötü” ya da “yanlış” olarak adlandırdığımız değer yargılarını ifade eder. Ahlak insanlararası ilişkilerde nasıl davranılması gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş ve hazır bir değer yargıları sistemidir. Ahlak, toplumsal yaşamda belirli kişi grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür¹¹⁸.

Geçmişten günümüze bir değerlendirme yaptığımızda, farklı ülkelerdeki vergi mükelleflerinin onların sahip olduğu ahlaki değerlere bağlı olarak mükellefin tutum ve davranışlarında farklılık olabildiği gözlenmektedir. Sahip olunan ahlaki değer, inanç ve kültür mükellefin davranışını değiştirebilmektedir. Vergi ahlakı, mükellef ve devlet arasında ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak tanımlanmıştır¹¹⁹. Vergi zihniyeti, vergi kültürü ve vergi anlayışının diğer bir ifadesi vergi ahlakıdır. Vergilerin bireyler

¹¹⁷ GÖKBUNAR, GÖKBUNAR, a.g.e., s.92.

¹¹⁸ C.Can AKTAN, Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf> , (4.4.2008)

¹¹⁹ Y. D SONG, T. E. YARBROUGH, “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, Public Administration Review, Cilt 38, 1978, s. 442-452.

üzerinde nasıl dağıtılacağını, mükelleflerce nasıl yüklenileceğini etkilemektedir. Çünkü mükelleflerin vergiye karşı davranışlarıyla vergi ahlakı arasında güçlü bir ilişki olduğu yapılan çalışmalarda ortaya çıkmıştır¹²⁰.

Ahlaki normların yüksek olduğu yerde sosyal sözleşmenin sağladığı güvenlik daha etkin üretim ve vergi uyumunu sağlar¹²¹. Ciddi suç işleme sağlayıcıları tarafından ölçülen ahlaki ilkelerin hipotezi şöyledir; “Yüksek ciddi suç oranı daha düşük uyuma yol açar.” Aşağıdaki tabloda, seçilen 30 ülkeye ait vergi ahlakı ile ilgili veriler vardır. Vergi uyumu yüksek olan ülkelerin yüksek ekonomik özgürlükleri, etkin rekabet hukuku, önemli bir sermaye piyasası ve düşük suç oranları vardır. Bu veriler vergi uyum indeksi düzeyinin değerlendirilmesi ile ölçülmüştür. Değerler 0-6 arasında değişir. En yüksek değerler Singapur(5.05), Yeni Zelanda(5.00), Avustralya(4.58) dir. En düşük değerler ise İtalya (1.77), İsveç (1,91), ve Türkiye (2.01)’dir¹²².

¹²⁰ Günter SCHMÖLDERS, “Mali Psikoloji”, Maliye Enstitüsü Konferansları, On Beşinci Seri, İstanbul, İ.Ü.İ.F Maliye Enstitüsü Yayınları, No:34, 1968, s.11-18.

¹²¹ Ahmed Riahi- Belkoui, Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale,University of Illinois, < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.ofm?abstract_id=484022&rec=1&scrabs=137430>, (04-Kasım-2008).

¹²² Bknz.; The Global Competitiveness Report 1996 as reported in La Porta et al.1999.

Tablo 4: Vergi Ahlakı ile İlişkili Vergi Uyumu Göstergeleri

| Ülke | Vergi Uyumu |
|--------------|-------------|
| Arjantin | 2.41 |
| Avustralya | 4.58 |
| Avusturya | 3.60 |
| Kanada | 3.77 |
| Şili | 4.20 |
| Danimarka | 3.70 |
| Finlandiya | 3.53 |
| Fransa | 3.86 |
| Almanya | 3.41 |
| Hong Kong | 4.56 |
| Endonezya | 2.53 |
| İtalya | 1.77 |
| Japonya | 4.41 |
| Malezya | 4.34 |
| Meksika | 2.46 |
| Hollanda | 3.40 |
| Yeni Zelanda | 5.00 |
| Norveç | 3.96 |
| Filipinler | 1.83 |
| Polonya | 2.19 |
| Portekiz | 2.18 |
| Singapur | 5.05 |
| İspanya | 3.29 |
| İsveç | 1.91 |
| İsviçre | 4.49 |
| Tayvan | 3.25 |
| Tayland | 3.41 |
| Türkiye | 2.07 |
| İngiltere | 4.67 |
| A.B.D | 4.47 |

Kaynak: Ahmed Riahi- Belkai, Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, University of Illinois, < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.ofm?abstract_id=484022&rec=1&scrabs=137430>, (04-Kasım-2008).

Vergi uyumsuzluğu bütün toplumlarda yaygın bir fenomen olma sonucunu doğurmuştur. Uluslararası düzeyde kara ekonomi veya gölge ekonomisinin iyi bir kanıtını oluşturur. Gölge ekonomisi veya kara ekonomide probleminin merkez noktası kişilerin yanlış bilgi vererek dürüst olmayan davranışta bulunmasıdır. Vergi uyumunun artırılması için vatandaşlar daha dürüst davranmalıdır. Bu da içsel bir motivasyon kaynağı olan vergi ahlakı ile olur¹²³. Greatz ve Wilde'in IRS Vergi Mükellefi Uyum Ölçme Programı sonucuna göre “ Yüksek vergi uyumu oranı tatmin edici bir şekilde olabilmesi ancak şöyle açıklanabilir ya mükelleflerin vatandaşlık

¹²³ Bknz.; L.P Feld, B.S FREY, Trust breeds trust: How taxpayers are treated , Working Paper No.98. University of Zurich. Institute of Empirical Research in Economics, 2002.

sorumluluklarını taahhüt etmesi ve kanunlara saygı göstermesiyle veya vergi kaçırma fırsatının olmamasıyla açıklanabilir". Bu üç faktör önemini kaybedince ahlak seviyesi zarar görür. Bu yüzden ahlak erozyonunun vergi uyumunu düşürdüğü gözlenir¹²⁴.

2. Vergi Ödemeyi Etkileyen Psikolojik Faktörler

Mali olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin incelenmesinin mali olayların çözümlenmesinde eksik kaldığı psikolojik yaklaşımlarla da ele alınması gerektiği belirtilmektedir. Böylece mali olayların tüm yönlerinin incelenmesi ile vatandaşların mali sorunlarının daha doğru daha kolay bir şekilde çözümlenmesine katkı sağlayacaktır¹²⁵.

a. İçsel Motivasyon Kaynakları

Motivasyon; örgütün ve bireylerin ihtiyaçlarını tatminle sonuçlandıracak bir iş ortamı yaratarak bireyin harekete geçmesi için etkilenmesi ve isteklendirilmesi sürecidir¹²⁶. Motivasyonun kaynağı ihtiyaçtır ve ihtiyacın türü ne olursa olsun bireyde az ya da çok şiddette dürtü yaratır. Motivasyon konusunda geliştirilen çeşitli teoriler vardır; bazıları kişilerin ihtiyaçlarından kaynaklanan motivlere önem verirken, kişilerin dışında olan kişilere dışarıdan verilen faktörlere ağırlık vermiştir¹²⁷. Motifler bir davranışı uyaran ve yönlendiren bireysel değişkenlerdir. Belli motifler zaman içinde öğrenilir ve alışkanlık haline dönüşür böylelikle insan davranışı merkezi bir özellik kazanır. Motivasyon, belli bir kimsenin genel duruma ilişkin bilgisine bağlı olarak oluşturduğu motiflerin toplamıdır. Motivasyon bir davranış sürecinin temelindeki yönlendirici unsurlar toplamıdır. Motivasyon bireysel unsurlarla, sosyal statü ve sosyal kontroller tarafından birlikte belirlenir. Temel motivasyon tiplerini sınıflandırsak şu şekildedir; Duygusal motivasyon yapısı, geleneksel motivasyon yapısı, değer sistemlerine dayalı motivasyon yapısı, amaçlara dayalı motivasyon yapısıdır. Bu temel motivasyon tipleri de bireyin vergi ödemede karar verme sürecinde etkili olmaktadır¹²⁸.

¹²⁴Bknz.; Benabou ROLAND, Unequal Societies. NBER Working Paper No W5583,1996.

¹²⁵Bknz.;Doğan ŞENYÜZ, Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa,1995.

¹²⁶ H,CAN, Organizasyon Yönetimi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994,s.2.

¹²⁷ Z, HATİBOĞLU, İşletmelerde Yönetim Organizasyon ve Personel Davranışı, Dizgi Matbaası, İstanbul, 1986, s.196.

¹²⁸ ERKAN, a.g.e., s.33.

Motivasyonu, bireylerin belli bir amacı gerçekleştirmek için isteklendirilmesi olarak tanımlayabiliriz¹²⁹.

Vergi ahlâkı soyut bir fenomen olması nedeniyle, araştırılması ve ölçülmesinde bazı güçlükler vardır. Vergi mükelleflerinin vergi karşısında göstermiş oldukları içsel motivasyonun belirlenmesi oldukça hassas bir konudur¹³⁰. Biz buradaki çalışmada bireyin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen kaynakları içsel ve dışsal motivasyon kaynakları olarak ele aldık. İçsel motivasyon kaynaklarını vergi bilinci, vergi ahlâkı ve vergi kültürü olarak ele alırken dışsal motivasyon kaynaklarını vergi cezaları ve denetim korkusu olarak inceledik.

1) Vergi Bilinci

Bilinç, yaşananı fark edebilme yeteneği doğrultusunda, izleyerek, değerlendirerek, karar vererek ve çevreye karşı tavır koyarak, öznel olarak kendinin farkında olma ve kendini birey olarak algılayabilme durumudur. Bilinç, kişinin kendisine, yaşantılarına, çevresine, öteki kişilere, bir bütün olarak içinde yaşadığı dünyaya ilişkin farkındalığı, yaşanan deneyimlerden kendiliğinden doğan kendinin farkında olma görüngüsüdür.

Vergi Bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelir ve servet unsurlarından vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark edip bilme ve hatırlama yeteneğini ifade eder¹³¹.

Vergi bilinci vatandaşların vergileme sonucu yüklenmiş oldukları mükellefiyetlere karşısındaki tavırlarıdır. Vergi bilincinin oluşması için öncelikle devletin bu bilinci oluşturacak önlemleri almış olması gerekir. Devletin bu misyonu, onun vergiyle ilgili yasal tabanı anlaşılır, açık ve mükellefin haklarını koruyabilecek düzeyde olması anlamındadır. Mükellefler yasal düzenlemelerin açık, anlaşılır ve

¹²⁹ R.,GÖRAL, Büro Yönetimi ve İletişim Teknikleri, 2002, Ankara, s.80.

¹³⁰ Mehmet TOSUNER, Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlakı Düzeyi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, S II, 2008, <http://akuiibf.aku.edu.tr/dergi/10_2/10-2.html> (5.5.2009).

¹³¹ M.Emin NARTA, "Vergi Bilinci", <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm>, (10.04.2008).

haklarının korunduğu bir güven ortamında vergi bilinçlerini güçlendirecek ve vergiye gönüllü uyma eğilimleri de fazla olacaktır.

Vergi bilinci ve vergiye uyum çok çeşitli faktörlerden etkilenmektedir. Vergi bilincini etkileyen en önemli faktörler; vergilerin nerede kullanıldığının bilinmesi, şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi adil bir vergi yer almaktadır. Vergi bilincini artıracak olan bu faktörlerin ortak yönü ise vergi uyumunun sağlanmasının ekonomik, sosyal, kültürel, dini ve psikolojik etkenlerin bulunmasıyla birlikte esas olanın devletin bu konudaki faaliyetlerine bağlı olduğudur¹³². Devletin vergi kanunlarını şeffaf, uygulanabilir, mükellef odaklı bir biçimde düzenlemesi vergi bilincinin gelişimine katkıda bulunacaktır.

2) Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanır. İçsel motivasyon, dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeyi işaret etmektedir. Bireyler, vergiyi ya gönüllü olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önüne alarak ödemezler.

Vergi ahlakı vergiye gönüllü uyumu belirleyen temel faktörlerdendir. Çünkü mükellef tutum ve davranışlarının belirleyen temel etken vergi ahlakıdır. Vergi mükelleflerinin davranışı her şeyden önce halkın vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenir.¹³³ Vergi ahlakı, kişinin gerçek kazancı üzerinden vergi ödemekle yükümlü olduğunu kendi vicdanında duyması hali olarak tanımlanır. Vicdan ise, toplumsal koşullar ile belirlenmiş görgü ve bilgilerimizin sonucudur. Kendimizi yargılama yetkisidir. Vergi ahlakı da toplumların alt yapısıyla belirlenen ve alt yapıdaki ekonomik koşulların değişmesiyle değişebilen sosyal bir değer taşımaktadır. Toplumsal alt yapı değiştiği zaman insanların kendini yargılama yetisi de değişebilir ve vergi kaçırma eğilimi fazlalaşabilir¹³⁴.

¹³² Nuri ÖMÜRBEK, Hüseyin Güçlü ÇİÇEK, Serdar ÇİÇEK, "Vergi Bilinci üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz –Aralık 2007, s.121.

¹³³ TURHAN, a.g.e., s.199.

¹³⁴ Mustafa AYDINER, "Bir Ülkede Vergi Kaçırma Meylini Özendiren Etkenler", Maliye ve Sig. Yorumları Dergisi, Sayı: 233, Ank., 1996. S.9.

Vergi ahlakı ve dini inançlar arasında biri ilişki olduğu bu alanda çalışan birçok akademisyen tarafından kabul edilmiştir. Vergi ahlakını belirleyen en önemli faktörlerden birinin dini inançlar olduğunu Benno Torgler çalışmalarında dile getirmiştir¹³⁵. Torgler'in ayrıca World Values Survey'den aldığı verileri değerlendirmesiyle bulunduğu çalışmada da dini inançlar ve vergi ahlakı arasında bir bağ bulmuştur. Dini inançların vergi ahlakını arttıran bir unsur olduğunu ortaya koymuştur¹³⁶. Vergi uyumunu sağlayan verginin niteliğinin de inançlara uygun olmasıdır. Ödenen vergiler mensup olunan dine uygun ise daha büyük bir bağlılıkla yerine getirilmesi olasıdır. Uygun değil ise sert bir tepkiyle karşılanması söz konusudur. Fakat vergiler kamu harcamalarının finansmanını sağladığı için birçok din tarafından kutsal sayılmıştır¹³⁷.

Vergi ahlakının belirlenmesinde ve mükelleflerin vergi kaçırma ile ilgili düşünce davranış şekillerinin oluşmasında elbetteki onların içinde yer aldıkları toplumun sosyolojik, kültürel, ekonomik, siyasi faktörlerin etkisi olduğu kadar dinsel faktörlerinde bu ahlaki normların belirlenmesinde yadsınamayacak bir önemi vardır. Aşağıda vergi kaçırmanın dinlere göre nasıl karşılandığı hakkında yapılmış araştırmalara göz atmak gerekirse¹³⁸:

√ Musevilerin Göre Vergi Kaçırma Hakkındaki Görüşleri

Hıristiyanlık inancının aksine Yahudi inancının vergi kaçırma konusundaki yaklaşımının daha açık olduğu söylenebilir. Bu konu hakkında iki yazarın görüşleri üzerinde bir çıkarsama yapılabilir. Musevi inancına göre vergi kaçırma ahlaki değildir.

i) Tamari'nin Görüşü

Tamari'nin analizi Musevilik sistemine kavramsal çerçeveden bakmakla başlar; Toplumun sosyal maliyetlerini karşılamak için ahlaki bir yükümlülük vardır ve bu yükümlülük üyelerine bu amacı gerçekleştirmek için vergi verme hakkını verir. Bu sosyal maliyetler Halakhah*(Yahudi Şeriatı) tarafından tanınmıştır. Bu sosyal maliyetler savunma ve alt yapının ötesinde, fakirlerin, hastaların ve yaşlıların ihtiyaçları gibi ihtiyaçları ve dini çalışmaları ve dini ihtiyaçlarını içerir. Tamari “vergilerin ne müsaderele ne isteğe bağlı ne de ayrımcı olmayacağını” belirtir. Musevi

¹³⁵ Bknz.; Benno TORGLER, “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel, 2003.

¹³⁶ Benno TORGLER, “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”, Journal of Economic Behavior and Organisation, v. 61, V.1, September 2006, ss. 81-109.

¹³⁷ ŞENYÜZ, a.g.e, s.76.

¹³⁸ Robert W. McGee, “The Philosophy of Taxation and Public Finance”, Kluwer Academic Publishers, 2004.s.45-47.

literatürünü bakılınca, Musevilere kaprisli veya ayrımcı vergi kanunlarını içeren kanunlara önem vermemeyi izin verdiğini Tamari işaret eder. Bununla birlikte daha sonra belli koşullar altında vergi kaçırmaya güya göz yumma görüşünü yalanlar. Örneğin, Musevi yasal literatürü ödenmeyen vergilerin hırsızlık olduğu konusu nettir ve bu yüzden yasaktır. Hırsızlık genellikle başkasının varlığının izni olmadan alınmasına izin vermeme olarak tanımlanır. Tamari bunu senin iznin olmadan varlığının alınmasına izin vermeme olarak tanımlar. Musevi inancı sosyal yükümlülükleri yerine getirmek için artırılan vergi gelirleriyle ilgili düşüncesi çalınan paradan ziyade kutsal bir para olduğudur. Musevi inancındaki öğretisi ortak maliyetlere katkıda bulunmayı gerektirir. Para kutsal olduğu için israf edilmemeli veya gereksiz şeylere harcanmamalıdır. Bu yüzden Tamari, vergi toplayıcılarının kamu yetkililerinin gelirini israf etmeme yükümlülüğünün olduğunu vurgular. İsrafın yaygın olduğu yerlerde vergi kaçırmanın haklı olabileceğinden söz eder¹³⁹. Tamari'nin en güçlü argümanı vergiden kaçmak için, yalan söylemek veya kayıtları bozmak gereklidir. Buradaki durumda kayıtları bozmak ve yalan söylemek varsayımı ahlaki olarak savunulmaz. Kayıtları bozmak ve yalan söylemek kişinin ahlaki dokusunda zedelenme eğilimine yol açar. 2000 yıldan daha uzun zaman önce Aristo ve Plato'nun da vurguladığı gibi yalan söylemek her zaman etik olmayan bir davranış değildir. Örneğin, süikast düzenleyeceğini söyleyen birine tabancanın nerede olduğunu bildiğin halde yalan söylemen ahlaki olmayan bir davranış değildir. Sana tüm parayı vermeni söyleyen silahlı bir soyguncuya paranın ayakkabının içinde saklı olduğunu söylemen de ahlaki olmayan bir davranış değildir. Tamari vergi kaçırmanın yüksek vergi oranı ve israfçı harcama yüzünden ahlaki olarak haklı görüldüğü yerde bile vergiden kaçmış bireylerin kişisel yolsuzluklarını yasaklamaktan ziyade belki hapse mahkum etmeyi içeren bir vergi ayaklanması, politik baskı, veya oy sandığını tavsiye eder. Vergiden kaçınma bazen haklı görülebilir. Vergiden kaçınmanın haklı bir durum olduğu Tamari'nin tamamen sakındığı bir konudur. Vergi gelirleri kesin kötü işler kullanılırsa bunun için en iyi örnek Hitler ve Stalin'in vergi gelirlerini Yahudileri öldürmek veya mahkum etmek için kullandığı kötü işlerdir. Vergiden kaçınma tamamen haklı çıkarılabilirse görünüşte böyle bir açıdan haklı çıkarılabilir. Yahudi literatüründe vergiden kaçınmayı bu açıdan destekleyen bu noktayı açıklayan herhangi bir görüş belirtilmemiştir.

ii) Cohen'in Görüşleri

Cohen'de Tamari gibi vergiden kaçınmanın etik olmadığı görüşündedir. Yahudi yasasında vergi ödemenin dört unsuru vardır. (Halachic) Vatandaşın görevi olan ve ülkesinde takip etmesi gereken kanunlar vardır. Buna dina damalchusa dina denir. İkincisi kanunlar yalan söylemeyi yasaklar. Üçüncüsü Yahudi kimse dinini değiştirmek veya reddetmek gibi bir şey yapamaz. Sonuncusu da Yahudi kişi maksimum düzeyde iyi işler yapmalı. Bu dört unsur vergiden kaçınmanın etik olmadığını ortaya koyar.

√ Hıristiyanlığın Vergi Kaçırma Üzerine Görüşleri

Papa John II Paul 'ün görüşüne göre vergi kaçırma günahıdır. Hitler vergi toplayıcısı olsaydı ve vergilerde fakir ailelerin temel ihtiyaçlarından yoksun bırakacak kadar yüksekse vergi kaçırma yine de günahıdır. Bazı, Hıristiyan bilim adamları da eğer vergi yükü çok yüksekse yaşam için gerekli şeylerin üzerinde çoksa vergi kaçırmanın günah olmasının muhtemel olduğunu düşünmüşlerdir. 1944'de Martin Crowe tarafından yapılan çalışmada vergi kaçırma ahlaki değildir. Hıristiyan bilim adamları yüzyıllardır vergi kaçırmanın ahlaki olmadığını savunmuşlardır. Fakat, bu durumlarda her zaman kabul etmemişlerdir. Crowe'un görüşünü kısa bir cümleyle özetlersek adil vergileri ödemek ahlaki bir yükümlülüktür, fakat adil olmayanları ödemek konusunda ahlaki bir yükümlülük yoktur.

√ İslamiyet' de Vergi Kaçırma¹⁴⁰;

İslam iktisadi temelinde Kur'an ve hadislerin bulunduğu ilkelere dayanmaktadır. İslam dini iktisadi belli bir bütünlüğe sahiptir ve İslamın diğer unsurlarıyla birlikte değerlendirilmelidir. Diğer sistemler gibi İslamiyet de denge fikrine dayanır. Evrenin dengesi, toplumun dengesi ve insanın dengesi gibi bu dengenin üç yönü vardır¹⁴¹. Evrenin dengesinin sağlanması için

¹⁴⁰ Ahmet TABAKOĞLU, Türk İktisat Tarihi, Dergâh Yayınları, 7. Baskı, İstanbul, s.71-75.

insanların dünya hayatındaki maddi ilişkilerini ahirette hazırlıklı oluşturur. İslamiyet'te insanlar bu dünyadaki yaptıkları işlerden ahirette sorguya çekileceklerini bilirler bu yüzden İslam "Homo economicus" görüşüne yabancıdır. Evreni yaratılış nedeni sebebi insanın sınanmasıdır. Kuran'da "Biz yeri, göğü ve arasındakileri boş yere yaratmadık"-Sa'd,38/27- "Şurasını iyi bilin ki, mallarınız ve çocuklarınız birer imtihan vasıtasıdır.-Enfal,8/28" denilmektedir. Burada evrenin dengesi açısından, insan iyi olmalıdır ve yaptıkları işlerden sorumludur. Bu yüzden vergi kaçırma insanın maddi ve manevi varlıklarıyla sınıandığı bu dünyada uygun değildir. İnsanın dengesi içinde harcamalarda aşırılığa kaçmak israf yasaklanmış fakat cimrilik de yasaklanmıştır. Lüks ve israf yasakları bireyler arasında bir tüketim dengesi sağlayarak, tüketim eğiliminin toplumun her kesiminde toplumun her kesiminde canlı ve yaygın kalmasını sağlar. Toplumun dengesine baktığımızda adalet en önemli noktadır. Adalet, itidal ile aynı kökten gelmekte olup, denge anlamındadır. İslam ekonomisi topluma ilişkin hükümleri sosyal adalet olarak ifade edilebilir. İslam'ın sosyal ve iktisadi ilkelerinden en önemlisi toplumdur. Kişi haklarıyla toplum haklarının çatıştığı noktalarda toplum haklarının tercih edileceği kurallandırılmıştır. İslam, toplumdur, kişilere sorumluluk verip kişileri güçlendirip toplumun hizmetine vererek sağlamak istemiştir. Kuran'da "Müslümanlar, kendileri fakirlik ve ihtiyaç içerisinde olsalar bile diğer kardeşlerini kendi öz canlarına tercih ederler.-Haşr59/9" denilmektedir. İslam insana güvenir ve onun kişiliğini güçlendirip toplumun hizmetine vermek ister. İslamiyet özel mülkiyete önem verir. Mülkiyetin asıl sahibi Allah'tır ve bu mülkiyet bir imtihan aracıdır. Helal yollardan elde edilen mülkiyet saldırılardan korunmuştur. Ancak özel mülkiyetin toplumsal çıkarlarla çatışmaması lazımdır. Ayrıca enerji kaynakları, stratejik madenler geniş tarımsal topraklar üzerinde kamu mülkiyeti öngörülmüştür. İslam ekonomisi devlete de bazı fonksiyonlar yüklemektedir. Devlete itaat farz kılınmış ve ekonominin işleminde devlet sorumludur. Devlet örgütlenme, sosyal adaleti sağlama konularında etkin olmalıdır. Bu yüzden devlet üretimden ziyade denetimle ilgilenmektedir. Devlet zulümden kaçmalı ve toplum yararına çalışmalıdır. Ayrıca servet ve mülkiyetin yaygınlaştırılması ve adil gelir dağılımının sağlanması gerekmektedir. Kuran'da "Servet içinizden yalnız zenginler arasında dolaşan bir iktidar meselesi olmasın" Haşr 59-7" denilmektedir. İslam sosyal sınıflaşmanın oluşmasına imkan vermez, imtiyazlara karşı tavrı takınan İslam kabiliyet ve gelir farklılaşmasını doğal kabul eder ve iş bölümünü sosyal hareketliliğin temeli saymaktadır. Yine sosyal adaletin sağlanması için zekat bir sosyal güvenlik meselesi ve mülkiyetin yaygınlaşması için bir araç olarak değerlendirilmiştir. İslamiyet toplumdur, sosyal adalet, eşitliğe ve felsefi açıdan dünya, insan, toplum dengesine önem vermiştir. İnsanların dünyadaki maddi ve manevi varlıklarından hesaba tutulacağı ve bu yüzden onlara emanet olan varlıkları toplumcu bir bakış açısıyla paylaşmaları gerektiği ve devlete olan görev ve sorumluluklarının İslam'a göre farz olduğu belirtilmiş ve devletinde zulümden kaçınması gerektiği vurgulanmıştır. İslam da gelir dağılımında adaletin sağlanması için israf, cimrilik yasaklanmış ayrıca zekat farz kılınmıştır. İşte sosyal adalet ve eşitliğe bu denli önem veren İslam din sistemi iyi insan olmayı ve iyi işler yapmayı öğütlediği için ve devlete karşı görevleri yerine getirmenin, toplumsallaşmanın önemini vurguladığı için vergi kaçırma konusunda da hassastır. Çünkü devletin gelir dağılımını ve sosyal adaleti sağlama için vergi toplama görevini yerine getirmesi gerekir. Ayrıca bireylerde devlete ve topluma karşı olan sorumluluklarını yerine getirmelidir. Vergilerini düzgün ödeyen mükellefler hem islami açıdan insani dengelerini sağlayacaklar maneviyatlarını güçlendirip iyi insan olmanın gereğini yerine getirip İslam'ın emrettiği hükümlere uygun davranacaklar hem de toplumda eşitliğin sağlanmasında rol alacaklardır. Vergi kaçırma hem evrenin, hem insanın, hem de toplumun dengesini bozan bir unsurdur.

3) Vergi Kültürü

Vergi kültürü ulusal kültürün bir parçası olarak, içsel ve dışsal çevre tarafından etkilenmiş olan vergi değişikliklerini, kararlı ve kesin eğitimi içeren, vergilendirme araçlarını ve prensiplerini yansıtan ve vergilendirme sorunlarıyla ilişkili bir kavramsal bütündür¹⁴².

Vergi kültürü, vergi ödeme kültürü ve vergileme kültüründen oluşmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörleri göz önüne aldığımızda vergi kültürünün *vergi ödeme* ve *vergileme kültürü* biçiminde vergi uyumunu şekillendiren temel etmenlerden biri olduğunu görmekteyiz. Her ülkenin kendi ekonomik, siyasal, kültürel yapısına, kurumsal temellerine ve geçmişten getirdiği tarihi kodlara göre vergileme kültürü oluşmuştur. Aynı şekilde vergi ödeme kültürü de bireylerin içinde buldukları toplumun sosyolojik yapısı, dini, ahlaki, tarihsel değerleri sonucunda vergi ödeme kültürü ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, vergi uyumu incelenirken farklı ülkelerin vergi kültürlerinin etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

IMF ekonomistlerinden Vito Tanzi vergi kültürünü şöyle açıklamıştır. “Vergi kültürü” mükellefler tarafından belirli bir “vergi bilincidir” der.¹⁴³ Geçiş ekonomilerinin çoğunda vergi mükellefleri bilinçten yoksundur, çünkü bunlara uzun dönemden beri planlı ekonomi uygulanmıştır. Örneğin, Orta Asya Türk Cumhuriyetleri’nde vergi bilincinin yoksun olmasından dolayı vergi kültürü oluşmamıştır. Bu yüzden vergi sisteminde zorluklar vardır.

Aşağıdaki tablolarda Latin Amerika Ülkeleri ve Avrupa ülkeleri karşılaştırılmıştır. Vergiden kaçınma ile ilgili anket sonucu değerlendirmesinde ortaya çıkan şudur; insanlar vergiden kaçınmayı haklı görmediklerini söylerken bir yandan da etraflarında vergi kaçınma davranışında bulunanların olduğunu belirtmektedirler. Vergiden kaçınma davranışını haklı görmeyenlerin vergi ahlakı ile ilgili 0 ile 3 arasında derecelendirilmiş vergi ahlakının anlam derecesi sonucunda da vergi ahlakı oranının

¹⁴² Birger NERRE, “Modeling Tax Culture- A First Approach”, National Tax Association, Proceedings, Ninety-Fifth Annual Conference 2002, Orlando, Florida. NTA, Washington, 2003, s.37.

¹⁴³ Bknz.; Birger NERRE, “The Concept of Tax Culture”, Paper Prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA.

yüksek olduğunu gözlemlemekteyiz. Avrupa ülkeleri için yapılan hesaplamalar; Dünya Değerler Anketi'ne göre yapılmış, anlamlılığı 3'e en yakın değer, vergi ahlakının yüksek olduğu anlamına geldiği belirtilmiştir. Burada, vergiden kaçınma davranışında bulunanların, vergi ahlakı anlam düzeyi yüksek olan yerlerde daha az olduğunu görmekteyiz. Tablo 5 Latin Amerika Ülkelerini gösterirken, Tablo 6 Avrupa Ülkelerini göstermektedir. Latin Amerika ülkeleri için ise yıllık kamuoyu anketi sonucu olan veriler kullanılmıştır.

Tablo 5: 1998'de Vergi Ahlakı ve Vergi Kaçırma

| Ülke | Vergiden Kaçınma Hiçbir Zaman Haklı Değildir. | Anlam | Vergiden Kaçınma |
|-----------------|---|--------------|------------------|
| Arjantin | 66.3 | 2.266 | 34.2 |
| Bolivya | 49,2 | 2.004 | 34.8 |
| Brezilya | 65.1 | 2.165 | 37.8 |
| Kolombiya | 65.3 | 2.214 | 26.8 |
| Kosta Rika | 63.2 | 2.100 | 23.0 |
| Şili | 60.4 | 2.209 | 22.2 |
| Ekvator | 52.6 | 1.910 | 43.0 |
| El Salvador | 61.4 | 2.205 | 28.2 |
| Guatemala | 78.7 | 2.556 | 17.7 |
| Honduras | 79.6 | 2.519 | 24.9 |
| Meksika | 50.2 | 1.732 | 36.5 |
| Nikaragua | 74.2 | 2.395 | 42.2 |
| Panama | 66.7 | 2.228 | 24.7 |
| Paraguay | 68.5 | 2.373 | 34.6 |
| Peru | 53.1 | 2.058 | 33.6 |
| Uruguay | 50.5 | 1.948 | 31.7 |
| Venezüella | 68.8 | 2.310 | 35.0 |
| Ortalama | 63.2 | 2.190 | 31.2 |

Kaynak: Benno Torgler, "Cross-Culture Comparison Of Tax Morale And Tax Compliance: Evidence From Costa Rica And Switzerland", International Journal Of Comparative Sociology, 2004 Sage Publications, s.21.

Tablo 6: İsviçre'de 1989 1990 Yıllarında Vergi Kaçırma (Dünya Değerler Anketi)

| Ülke | Vergiden Kaçınma Hiçbir Zaman Haklı Değildir. | Anlam |
|-----------------------|---|--------------|
| Kuzey Ülkeleri | 62.3 | 2.260 |
| Avusturya | 33.9 | 1.276 |
| Belçika | 57.3 | 2.025 |

| | | |
|------------------------|-------------|--------------|
| Danimarka | 40.3 | 1.637 |
| Finlandiya | 40.4 | 1.659 |
| Batı Almanya | 67.2 | 2.344 |
| Doğu Almanya | 53.9 | 1.945 |
| Büyük Britanya | 56.0 | 2.000 |
| İzlanda | 48.8 | 1.798 |
| İrlanda | 69.7 | 2.248 |
| Kuzey İrlanda | 42.9 | 1.644 |
| Norveç | 43.1 | 1.642 |
| İsveç | 56.4 | 2.013 |
| İsviçre | 63.8 | 2.100 |
| Ortalama | 52.6 | 1.899 |
| Romanik Ülkeler | | |
| Fransa | 46.5 | 1.688 |
| İtalya | 55.2 | 1.967 |
| Portekiz | 39.9 | 1.483 |
| İspanya | 58.4 | 2.021 |
| Ortalama | 50.0 | 1.790 |
| Toplam Ortalama | 52.0 | 1.815 |

Kaynak: Benno Torgler, “Cross-Culture Comparison Of Tax Morale And Tax Compliance: Evidence From Costa Rica And Switzerland”, International Journal Of Comparative Sociology, 2004, Sage Publications, s.21.

Vergiden kaçınma davranışı Avrupa ülkelerin de haklı bulunmuyor. İrlanda’ya baktığımızda hem vergi ahlakı yüksek hem de bu davranışı haklı bulmama oranı %69.7’dir. Batı Almanya, İsviçre, İspanya’da vergi kaçırma davranışın haklı bulmayanların anket sonuçlarına göre vergi ahlakı anlamlılık dereceleri yüksek çıkmıştır. Geri kalan diğer ülkelerde de vergi ahlakı anlamlılık derecesinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre, Avrupa ülkelerindeki vergi kültürünün yerleşmiş olduğunu görmekteyiz.

Alm and Martinez-Vazquez’in tartıştığı gibi vergi uyumuna karşı kişisel tutumlar sosyal normların fonksiyonudur. Vergi zorlama politikaları uygulandığı kültüre göre dizayn edilmelidir. Vergi uyum davranışı farklı ülkelerdeki kültür setlerinde değişir¹⁴⁴.

¹⁴⁴ Bknz.; James ALM, Martinez VAZQUEZ , Social Institutions and Tax Evasion in Developing Transitional Countries, A Conference in Honor of Richard Bird, Atlanta, Georgia, April 6-6 2001.

Vergi kültürü, mükelleflerin ve vergileme otoritesinin davranış ve eylemlerini etkileyen maddi, manevi öğeler bütünüdür. Olumlu ve etkili bir vergi kültürüne sahip olan devlet, yaptırım gücünü kullanmaktan ziyade gönüllülük sonucu mükellefin vergi ödemesini, devlet ve vergi idaresine karşı güven oluşturmasını, mükellef ve idare çalışanlarının davranış ve beklentilerini şekillendirmesini, vergi toplama ve uyum başarısını artırmasını sağlamaktadır¹⁴⁵.

b. Dışsal Motivasyon Kaynakları

İçsel olarak motive edilmiş olan davranışlar içsel nedenselliği temsil ederken, dışsal güçler tarafından yönlendirilen davranışlar dışsal nedenselliği temsil etmektedir¹⁴⁶. İçsel ve dışsal motivasyon araçları içerik olarak farklıdır fakat aynı pozitif etkiye sahiptir.

1) Vergi Cezaları

Vergi suçları kendi içinde iki büyük bölüme ayrılır, bunlar kamusal nitelikteki vergi suçları, bunlar kamu düzenini bozan niteliktedir. Bu suçlara da kamu cezası verilmektedir. Birde kamu düzenini bozmayan ancak vergi kaybına neden olan vergi suçları vardır. Bunlar şekilsel anlamda vergi hatalarından kaynaklanan suçlardır ve bu açıdan ceza konusu olmaktadır¹⁴⁷. Vergi cezaları vergi kayıplarını azaltmak için mükellef üzerinde caydırıcılık etkisi oluşturan bir müessesedir.

Vergi cezaları, mükellefi vergisini doğru ve tam ödemeye yöneltmek için bireyin vergi ödemesinde karar verme sürecinde dışsal bir motivasyon kaynağıdır. Vergi mükellefleri vergi cezası alma riskini göze almak istemedikleri için vergiye gönüllü uyum gösterirler. Mükelleflerin kendi iç motivasyon kaynaklarının yanında dış motivasyon kaynağı olarak vergi cezası alma riski faktörü uyum gösterme davranışında olumlu rol oynamaktadır. Yapılan araştırmalarda vergi cezalarının uyum konusunda önemli rol oynadığını göstermektedir. Vergi ceza oranlarının ve türlerinin artması mükellef için vergi kaçakçılığı konusunda caydırıcı etki yapmıştır.

¹⁴⁵ Tülin CANBAY, Güneş ÇETİN, “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007, sayı 2, s.54.

¹⁴⁶ H. Nancy LEONARD, L. Laura BEAUVAIS, W. Richard SCHOLL, Work Motivation : The Incorporation of Self –Concept- Based Process, Human Relations, Vol: 52, No:8, 1999, pp.969-974.

¹⁴⁷ Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, s.224.

2) Denetim Korkusu

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini, sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan devamlılık özelliği olan bir kavramdır¹⁴⁸.

Verginin kullanılabilir geliri azaltan zorunlu bir ödeme olmasından dolayı, ödenen verginin kullanım şekli konusundaki endişeler, vergi yasalarının yeterince güvence önlemine yer vermemesi ve daha birçok ekonomik faktör kişileri kaçakçılığa yönetmektedir. Bunun dışında yasaların sık değişmesi, sayıların fazlalığı, siyasi çıkarlar, oranların yüksekliği, istisna ve muafiyetler sosyal faktörler ile psikolojik bir kısım çekinceler de kişileri gerçek beyanda bulunmaktan alıkoyabilmektedir. Vergi denetimiyle vergi kaçakçılığını önlemek bütçeye gelir sağlamak amaçlanmaktadır. Ödenmesi gereken vergilerin tahsilinde etkin bir vergi idaresi ve vergi denetimi önemli rol oynamaktadır. Vergi denetimi mükelleflerin bireysel karar verme sürecinde de vergi ödemeyi teşvik eden bir unsurdur. Vergi denetimi sıklığı arttıkça mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumu da artmaktadır.

3. Sosyal ve Demografik Faktörler

Çeşitli ampirik çalışmalar sonunda elde edilen bilgilere göre, gençlerin yaşlılara evlilerin bekarlara, kadınların erkeklere göre daha fazla risk üstlenebildikleri tespit edilmiştir¹⁴⁹. Buna göre, nüfusu genç olan, evlilerin ve kadınların ağırlıkta olduğu toplumlarda vergi kaçakçılığı eğilimi de yüksek olur.

Eğitim seviyesi, mükellefin vergi bilincini geliştirmesi bakımından kayıt dışı ekonomi ile bağlantılıdır. Eğitim seviyesinin yükselmesiyle mükellefin vergi bilinci gelişir¹⁵⁰. Vergi bilincinin gelişmesi vergi uyumunu olumlu veya olumsuz etkileyebilir. Eğitim düzeyi arttıkça mükelleflerin vergi uyumu konusunda gösterdikleri davranış

¹⁴⁸ Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995, s.93.

¹⁴⁹ T. Charles CLOTFELTER, "Tax Evasion and Tax Rates: An Individual Returns, The Review Of Economics, Vol. LXV, August 1983, Number 3, S.363-373.

¹⁵⁰ Chang OTTO, Nichols DONALD, Joseph SCHULTZ, "Taxpayer Attitudes Toward Tax Audit Risk", Journal of Economic Psychology, Elsevier, Vol. 8(3), 1987, s.304.

biçimi uyum açısından daha yüksek görülmektedir. *Irksal özellikler*, vergi uyumunu belirleyen hususlardan biridir. Latin ırkıdan olan Yunanistan, İtalya, İspanya ve Portekiz’de olduğu gibi Türkiye’de de kayıt dışı ekonomi oldukça yüksek düzeydedir. İskandinav ülkelerinden olan İsviçre ise OECD ülkeleri arasında en düşük kayıt dışı ekonomi oranına sahiptir¹⁵¹.

Meslek bakımından, bakıldığında idari görev yapanlar, teknik elemanlar ve kendi işinde çalışanların diğerlerine göre gelirlerini daha fazla gizledikleri görülmüştür. *Vergi ahlakı* kayıt dışı ekonomiyi belirlemek amacıyla oldukça önemli bir faktördür. Vergi ahlakı zaman içinde etkin vergi denetimi ve yüksek cezalarla öğrenilen bir davranıştır. OECD ülkeleri arasında vergi ahlakı bakımından en düşükten yükseğe doğru sıralama yapıldığında, en düşük vergi ahlakının İtalya’da en yüksekini ise İsviçre’de olduğu belirlenmiştir¹⁵².

4. Ekonomik Faktörler

Ekonominin içinde bulunduğu durum; *ekonominin gelişmişlik düzeyi, ekonomik istikrarsızlıklar ve kriz, yoksulluk, gelir dağılımı* gibi faktörler mükellef davranışları üzerinde çeşitli şekillerde etkili olabilmektedir. Ekonomik gelişmişlik düzeyi bireylerin zihniyetini ekonomideki sektörlerin yapısını, bu birimlerin kayıt altında tutulması gibi durumlarda etkilidir. Vergiler bireylerin yaptığı zorunlu bir ödeme olduğu için bireylerin tüketiminde bir azalmaya neden olur. *Ekonomik gelişmişlik düzeyinin* yüksek olması bu azalmanın mükellef üzerindeki etkisini daha az hissedilir hale getireceği için mükellef davranışında olumsuz etkiyi kırmaktadır. Ekonomik gelişmişlik düzeyi, kişi başı tasarrufların düzeyini belirler ve yapılan bu tasarruflar yatırımlara dönüşeceği için büyük yatırım olanakları büyük kapasiteli kurumsallaşmış sektörleri yaratan firmaların kurulmasına neden olur. Aile şirketleri ve KOBİ niteliğindeki firmaların yanı sıra büyük ölçekteki firmalar vergi ödeme alışkanlığı ve vergi ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmedeki sistematüğini oturttuğu için vergi uyumunu ekonomik gelişmişlik düzeyi bu

¹⁵¹ Michael CARTER, Issues in The Hidden Economy- A Survey, The Economic Record, 1984, s.212.

¹⁵² Gülay Akgül YILMAZ, Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, Mart Matbacılık, 2006, s.90.

bağlamda etkilemektedir. Beyan dışı ekonomik faaliyetler ve kayıt dışı ekonomi pek görülmez.

Bir ülkede kişi başına düşen *milli gelir düzeyi* de mükellefin vergiye karşı yaklaşımını etkileyebilmektedir. Çünkü bir ülkedeki milli gelir düzeyi kişilerin vergileme karşısındaki fedakarlıkları göstermektedir. Kişi başına milli geliri düşük olan gelişmekte olan ülkelerde bireyler, gelişmiş ülkelere oranla daha fazla yüke fedakarlığa katlanmaktadır. Türkiye’de ki vergi yükü nispi olarak fazladır. Gelişmekte olan ülkelerde ve de ülkemizde katlanılan bu fedakarlık yüksek olduğu için vergi uyumunda da sorunlara neden olabilmektedir.

Tablo 7: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı

| | 1995 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kanada | 35,6 | 35,6 | 34,9 | 34,0 | 33,8 | 33,0 |
| Meksika | 16,7 | 18,5 | 18,8 | 18,1 | 19,0 | 18,5 |
| ABD | 27,9 | 29,9 | 28,8 | 26,3 | 25,6 | 25,4 |
| Avustralya | 29,8 | 32,1 | 30,5 | 31,4 | 31,6 | - |
| Japonya | 26,7 | 26,5 | 26,8 | 25,8 | 25,3 | - |
| Kore | 19,4 | 23,6 | 24,1 | 24,4 | 25,3 | 24,6 |
| Yeni Zelanda | 36,9 | 33,9 | 33,3 | 35,0 | 34,9 | 35,4 |
| Avusturya | 41,1 | 42,6 | 44,6 | 43,6 | 43,1 | 42,9 |
| Belçika | 44,8 | 45,7 | 45,8 | 46,2 | 45,4 | 45,6 |
| Çek Cumhuriyeti | 37,5 | 36,0 | 36,2 | 37,0 | 37,7 | 37,6 |
| Danimarka | 49,5 | 50,1 | 49,1 | 48,7 | 48,3 | 49,6 |
| Finlandiya | 46,0 | 48,0 | 46,0 | 45,8 | 44,8 | 44,3 |
| Fransa | 42,9 | 44,4 | 44,0 | 43,4 | 43,4 | 43,7 |
| Almanya | 37,2 | 37,2, | 36,1 | 35,4 | 35,5 | 34,6 |
| Yunanistan | 32,4, | 38,2 | 36,6 | 37,1 | 35,7 | 35,1 |
| Macaristan | 42,4 | 39,0 | 39,0 | 38,8 | 38,5 | 37,7 |
| İzlanda | 32,1 | 39,4 | 37,7 | 38,5 | 39,8 | 41,9 |
| İrlanda | 32,8 | 32,2 | 30,0 | 28,7 | 29,7 | 30,2 |
| İtalya | 41,2 | 43,2 | 43,0 | 42,5 | 43,1 | 42,2 |
| Lüksemburg | 42,3 | 40,6 | 40,8 | 41,3 | 41,3 | 40,6 |
| Hollanda | 41,9 | 41,2 | 39,8 | 39,2 | 38,8 | 39,3 |
| Norveç | 41,1 | 43,2 | 43,4 | 43,8 | 43,4 | 44,9 |
| Polonya | 37,0 | 32,5 | 34,4 | 34,7 | 34,2 | 32,9 |
| Portekiz | 33,6 | 36,4 | 35,7 | 36,5 | 37,1 | 34,5 |
| Slovak Cum. | | 34,3 | 32,9 | 33,0 | 31,2 | 30,8 |
| İspanya | 31,8 | 34,8 | 34,4 | 34,8 | 34,9 | 35,1 |
| İsveç | 48,5 | 53,9 | 51,8 | 50,1 | 50,6 | 50,7 |
| İsviçre | 27,8 | 30,5 | 30,1 | 30,1 | 29,5 | 29,4 |
| Türkiye | 22,6 | 32,3 | 35,1 | 31,1 | 32,8 | 31,1 |
| İngiltere | 35,1 | 37,5 | 37,2 | 35,6 | 35,6 | 36,1 |
| OECD Toplam | 35,7 | 37,1 | 36,7 | 36,4 | 36,3 | - |

Kaynak: OECD Members- OECD Revenue Statistics (19965-2004) published in October 2005 and country survey; < <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> >(15.12.2005).

Fiyat istikrarının sağlanması ise fiyatlar genel düzeyinde dalgalanmanın olmaması demektir. Ekonomide daralma ve kriz dönemlerinde olan işsizlik ve genişleme aşamasında görülen enflasyon, kayıt dışı ekonomiyi genişleten faktörlerdir. İşsizlik enformel ekonomiyi tetikler ve bu yüzden enflasyon bir taraftan gelirleri reel

olarak gerileyen kesimlerin ek işler yapmalarına neden olur¹⁵³. Bu da beyan dışı ekonomik faaliyetleri arttırdığı için vergi kaçırmanın fırsatlarının ortaya çıkmasına zemin hazırlar ve vergi uyumsuzluğunun yaygınlaşmasına neden olur.

Enflasyon, vergi sisteminin yapısına ve enflasyon oranına bağlı olarak vergi gelirlerini pozitif veya negatif yönde etkileyebileceği gibi vergi gelirleri üzerinde hiçbir etkide bulunmayabilir. Gelişmiş ülkelerde artan oranlı vergi tarifesi, vergiye tabi kazançların enflasyon oranındaki artışa bağlı olarak arttırılması, vergiyi doğuran olay ve tahsilat arasındaki zamanın kısa tutulması sonucu gelişmiş ülkelerde vergi gelirinin reel değerinin aşınması gibi bir durum söz konusu değildir. Bu ülkelerde enflasyonist baskının şiddetlendiği dönemlerde bile, vergi geliri azalmamakta aksine enflasyon vergi dilimi kayması olgusunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi dilimlerinin enflasyona karşı ayarlanamaması durumunda, mükellefler daha yüksek vergi dilimine tabi tutulacaklarından daha yüksek oranda vergilendirileceklerdir. Sonuçta vergi gelirleri enflasyon oranındaki artıştan daha hızlı oranda artacaktır. Bu durumda vergi dilimi kayması otomatik stabilizatör işlevi görecektir. Fakat gelişmekte olan ülkelerde enflasyon vergi gelirinin reel değerini aşındırır. Ayrıca enflasyon vergi gelirinin reel değerini düşürür¹⁵⁴. Gelişmekte olan ülkelerde gerçekleşen bu aşındırma, vergiyi doğuran olay ile tahsili arasındaki sürenin çok uzun olması ve vergilerin herhangi bir şekilde enflasyona karşı endekslenmediği durumlarda daha da belirginleşir. Yüksek enflasyon oranı, ileriki dönemlerde ödenecek vergi konusunda belirsizlik yaratıp mükellefleri gerçek olmayan gelirleri ödemek zorunda bıraktığı için vergi konusunda uyumsuzluk yaratmaktadır. Mükellefler kayıt dışı ekonomiyi tercih ederek enflasyonun meydana getirdiği olumsuzluklardan kurtulmaya çalışır.

Yüksek enflasyon verginin geç ödenmesine neden olmakta ve vergi kaçakçılığını özendirir ve bunun sonucunda kamu maliyesi yönetimi bu durumdan önemli ölçüde olumsuz etkilenmektedir¹⁵⁵.

¹⁵³ YILMAZ, a.g.e., s.103.

¹⁵⁴ Hüseyin ŞEN, Olivera Tanzi Etkisi; Türkiye Üzerine Amprik Bir Çalışma, <<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md143/Huseyinsen.pdf>>, (12-10-2008).

¹⁵⁵ Gazi ERÇEL, “Geleceğin Türkiye’si”, TCMB, Türk Amerikan İş Konseyi Toplantısı, Londra, 1997, <<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/1997/future.html>>, (22.07.2008).

Vergi uyumunu veya uyumsuzluğunu belirleyen diğer ekonomik bir faktör ise gelir dağılımıdır. Yapılan ampirik çalışmaların sonucunda gelir dağılımında meydana gelen bir adaletsizliğin vergi uyumunu etkileyeceği yönündedir.

5. Vergi Yönetimi ile İlgili Faktörler

Vergi yönetiminin vergi uyumu açısından rolü araştırırken vergi yönetimi için yeterli düzeyde kaynak ayrılıp ayrılmadığı, vergi birimlerinin bu uyumu araştırmak için yeterli olup olmadığı, bireylerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp alınmadığı ve her ülkenin kendi yönetiminin gücüne göre ağırlık vermesi gereken vergi türlerini belirleyip belirlemediği gibi konuların araştırılması gerekmektedir. Vergi uyumu konusunda vergi yönetimi ile ilgili faktörleri göz önünde bulundurduğumuzda bunlar marjinal vergi oranlarının durumu, vergi kaçırma olanakları, vergi yükü dağılımındaki adaletsizlik, vergi mevzuatının sürekli değişmesi, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi afları ve en önemlisi mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almamasıdır.

a. Marjinal Vergi Oranları

Yapılan araştırmalara baktığımızda, vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu göze çarpmaktadır. Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında, ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye yöneliş meydana gelir. Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına giderler, bu durumda da vergi adaleti gittikçe bozulur. Rekabet eşitsizliğine neden olan istisna ve muafiyetler vergiye gönüllü uyumu engeller. Vergi oranları ve kayıt dışı ekonomi arasındaki doğru yönlü ilişki, vergi oranlarının gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran yüksek olmasına ve kayıt dışı

ekonominin boyutlarının genişlemesine neden olmuştur.¹⁵⁶ Avrupa’da son iki üç yıl içerisinde vergi oranları azaltılarak mükelleflerin gönüllü uyumunda bir artış gözlenmiştir¹⁵⁷

b. Vergi Kaçırma Olanakları

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen bir diğer faktör olan vergi yönetimi ile ilgili faktörlerden biri de vergi kaçırma olanaklarıdır. Vergi kaçırma olanakları gerek vergi ceza oranlarının düşüklüğü gerekse yakalanma olasılığının düşüklüğü ve denetimin sıklığının gerekli aralıklarda gerçekleştirilememesinden dolayı oluşmaktadır. Vergi kaçırma olanaklarının var olduğunu bilen vergi mükellefleri vergiye gönüllü uyumdan uyumsuzluğa doğru yol almaktadır. Burada vergi ceza oranları, yakalanma olasılığı ve denetim ile ilgili faktörlerin gönüllü uyumu nasıl etkilediği incelenmiştir.

1) Vergi Ceza Oranlarının Durumu

Vergiye gönüllü uyumun artırılmasına bakıldığında büyük cezaların sık denetimlerden daha etkili olduğu görülmüştür. Denetimlerin yapılması yerine ceza uygulamalarına gidilmesi daha caydırıcı bir etki yaratmıştır¹⁵⁸. Vergi ceza oranlarının düşük seviyede olması vergi kaçakçılığını etkileyen önemli bir faktördür. Vergi ceza oranları düşük düzeyde olduğu zaman mükellefler için caydırıcı olmamaktadır¹⁵⁹.

Engel ve Hines, Milli Gelirler Tahsil Dairesi (IRS)’nin denetleme için beyanname seçme ehliyetinin, kaçak gelirler üzerine uygulayacağı yüksek cezalardan daha güçlü bir uygulama aracı olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu araştırmada ceza oranı %25’ten %50’ye çıkartıldığında kaçakçılığın sadece %8 azaldığı sonucuna ulaşılmıştır¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Yusuf KILDİŞ, “Kayıtdışı Ekonomi”, < www.canaktan.org/ekonomi/kamu_malivesi/malive-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf > (12.10.2008).

¹⁵⁷ Bknz.; J. OWENS, Taxation in Global Environment, Observer, 230, 15-16.

¹⁵⁸ Nehemiah FRIEDLAND, Shlomo MAITAL, Aryeh RUTENBERG “A Simulation Study Of Income Tax Evasion, Journal of Public Economics, Volume 10, Issue 1, August 1978, Pages 107-116.

¹⁵⁹ Zeynep ARIKAN, “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, İşletme ve Finans, Mart 1995, s.108., s.59.

¹⁶⁰ Eduardo M.R.A ENGEL, James R. HİNES, Understanding Tax Evasion Dynamics, Working Paper 6903, National Bureau Of Economic, Cambridge, January, 1999, s.3.

Alm, Jackson ve Mckee çalışmalarında eğer tespit ihtimali belirgin bir biçimde artırılmazsa artan cezaların uyum üzerinde açık bir etki yaratmayabileceği sonucuna ulaşmışlardır. Bu yüzden cezalar denetim ile desteklenmelidirler.

2) Yakalanma Olasılığın Düşüklüğü

Mittone kişilerin denetlenme ihtimaline karşı kesin olmayan bilgi aldıklarında vergi kaçırmanın sayısının arttığını tespit etmiştir. Aynı doğrultuda Orviska ve Hudson da denetlenme ihtimalinin vergi kaçırma üzerinde caydırıcı etki yarattığını belirtmekte, fakat etkinin büyüklüğünün belirsizliğinden bahsetmektedir. Mittone ve Bosco'nun deneysel çalışmasında ise denetlenme ihtimali ve kaçakçılık arasında çelişkili sonuçlar ortaya çıkmıştır. Örneğin, deney sonuçlarına göre düşük denetlenme olasılığı olduğunu düşünen grupta kaçakçı olanlar ve olmayanlar eşit sayıya sahipken, yüksek olasılık grubunda kaçakçı olanlar olmayanlardan daha yüksek sayıya sahiptir. Mittone ve Bosco bu durumun olası nedeni olarak vergi kaçırma kararında beklenen denetlenme ihtimalinin etkisinin “zayıf” olmasını göstermişlerdir. Mittone ve Bosco bu saptamayı yaptıktan sonra olası güçlü nedenler olarak riskten kaçınma ve ahlaki sınırlamaları göstermişlerdir ¹⁶¹.

Allingham&Sandmo modeli caydırma modeli, beklenen fayda teorisi, olarak adlandırılmaktadır. Bu modelde teorik olarak denetim olasılığı ve cezaların etkisi açıktır. Yakalanma ve cezalandırma riskinin büyüklüğü vergiye gönüllü uyumu belirleyen faktörlerdendir¹⁶². Bu modele göre vergi yükümlüsünün vergi beyanını, vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler belirlemektedir. Buna göre vergi denetimi yüksek ve vergi cezaları da katıysa vergi kaçakçılığı olmayacaktır¹⁶³. Denetim olasılığı; bireysel ölçekte içsel bir durumdur ve teoriye göre kendi denetim olasılığına bağlı olan vergi mükelleflerinin beyanlarının özelliklerine bağlıdır.

¹⁶¹ M. ORVİSKA., J., HUDSON, “Tax Evasion, Civic Duty and The Law Abiding Citizen”, European of Political Economy, Vol.19, 2002, s.33.

¹⁶² M. G., ALLINGHAM, A SANDMO, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1, 323-328.

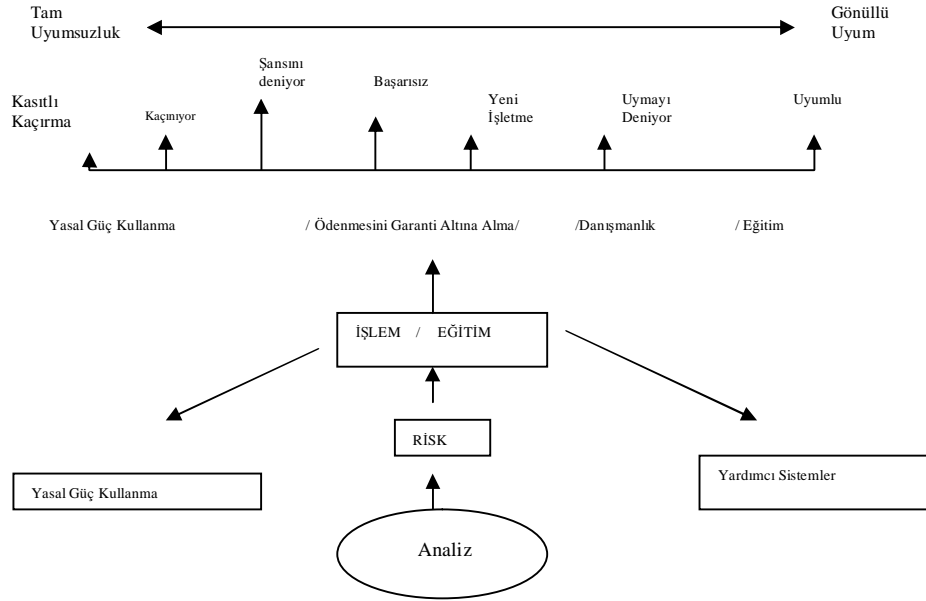
¹⁶³ H.H. BAYRAKLI, N.T Saruç, İ. SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışması Bulguları”19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004, 204.

3) Vergi Denetimi

Avrupa Komisyonuna göre denetim “bir işlem, prosedür veya raporun her yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir”¹⁶⁴. Vergi denetimi vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlülükler ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür¹⁶⁵.

Bir sektördeki kayıt dışılığı analiz ederken risk değerlendirmesinin de yapılması gerekmektedir. Vergisel anlamda dört farklı risk unsurundan bahsedilir; kayıt riski, beyanname vermeme riski, ödememe riski, düşük beyan riskidir. Kayıt riskine daha çok fiili denetim yoluyla müdahale edilirken düşük beyan riski incelemelerine karşı vergi incelemelerine ağırlık verilir.

Şekil 3: Vergi Uyum Prizması



Kaynak: Vedat GÜRBÜZ, “Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 7-11 Mayıs 2008, Antalya, s.267.

¹⁶⁴ OİK, Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri <<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh238.pdf>>, (20.10.2008).

¹⁶⁵ HUK, Denetim Çalışmalarının Ölçülebilir Sonuçlarının Değerlendirilmesi, <www.huk.gov.tr> (12.10.2007).

Şekilde mükellefler gönüllü tam uyumdan tam uyumsuzluğa doğru sıralanmaktadır. Sağ tarafta gönüllü uyum yer almakta ve sol tarafa doğru ilerledikçe uyumsuzluk oranı artmaktadır. Buna göre kayıt dışılık tespit edilen sektörün yapısı spektruma göre analiz edilmekte ve sektördeki mükelleflerden uyumsuzluğa yakın olanlar bu alanda yoğunlaştırılmış denetim yoluyla uyum içine çekilmeye çalışılmaktadır. Böylelikle denetim gücü bir arada etkin kullanılarak vergi boşluğu* düşürülmekte hem de denetim oranı genel olarak artmadan, hedefe yönelik odaklanma suretiyle uyumda zorlanan mükellef için vergi kaçırmanın maliyeti yükseltilmeye çalışılmaktadır¹⁶⁶.

Yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceği ve denetim oranı ile gönüllü uyum ile denetim olasılığı arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir. Ayrıca gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığı ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır¹⁶⁷. Ayrıca önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme olasılığını arttıracığı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin ilerleyen yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir.¹⁶⁸

Yüksek denetim oranları daha fazla uyuma yol açmıştır. Devletlerin ceza ve denetim seviyesini düşük tuttuğuna, dolayısıyla yakalanma ve cezalandırılma olasılıkları az olduğu için çoğu mükellefin vergi kaçırdığı görülmüştür¹⁶⁹. Ayrıca vergi beyanlarının denetim oranlarının artmasıyla artmıştır¹⁷⁰.

¹⁶⁶ Vedat GÜRBÜZ, Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 7-11 Mayıs 2008, Antalya, s.267.

¹⁶⁷James ALM, M. JACKSON, M. McKee, "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, American Economic Review, 82, s.4.

¹⁶⁸ Ali ÇELİKKAYA, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", Vergi Dünyası, 2002, s.5.

¹⁶⁹ Benno TORGLER, "Speaking To Theorists And Searching For Facts : Tax Morale and Tax Compliance In With In Experiments" Journal Of Economic Surveys Vol.16, No:5, 2002, s.658.

¹⁷⁰ James ALM, Betty R. JACKSON, Michael MCKEE, "Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data", National Tax Journal, Vol.45, No 1, March 1992, s.108.

c. Vergi Yüğü Dağılımındaki Adalet

Kişilerin ödedikleri vergilerin oranlarının, gelir, harcama, ve servetlerinde meydana getirdiğı azalma, matematiksel bir değerle, bir oran ilişkisi içinde veya maddi-fiziki bir yük olarak ifade edildiğinde, bu vergi yüğü şeklinde ortaya konmaktadır. Burada vergilerin vergiyi ödeyen kişilerin varlıklarında meydana getirdiğı azalma çeşitli maddi değer ve oran ilişkileri açısından değerlendirilmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirleyen diğer bazı etkenler yanında, bu etkenlerin bir yerde belirleyicisi olan önemli bir etken de vergi yüğü ve tazyiki şeklinde ifade edilen etkendir.¹⁷¹.

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükellefin vergi kaçırmasına neden olur. Amerika ve İngiltere vergi sisteminin adaletsiz algılanması artmıştır.

ç. Vergi Mevzuatının Sürekli Değişmesi

Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyumsuzluğuna doğmasına neden olur. Vergi mevzuatının sık değişmesi sonucu temel vergileme ilkelerinden olan istikrar ilkesine de zarar verilmiş olmaktadır. Ayrıca sık değişen vergi kanunları, vergi idaresinin uyum maliyetlerini de artırmaktadır. Kanun hazırlanırken tebliğ, özelge aracılığıyla yapılan açıklamalar idarenin iş yükünü arttırmaktadır. Vergi kanunlarında ki değişiklikler belirlilik ve kesinlik ilkelerine de zarar verdiğı için gönüllü uyumun sağlanmasında da olumsuz etki yapmaktadırlar.

d. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı

Bir hukuk sisteminde yer alan kuralların bütününe mevzuat denir. Mevzuat, bazen sadece kanunları, bazen kanunlar, tüzükler, yönetmelikleri; bazen kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve emsal yargı kararlarını kapsamak üzere kullanılmaktadır. Vergi hukuku bakımından mevzuatın en geniş anlamına, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, emsal yargı kararlarının yanında Bakanlar Kurulu Kararları ile Maliye

¹⁷¹ Fevzi DEVRİM, Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbacılık, İzmir, 1998, s.231.

Bakanlığı'nın Genel Tebliğleri, iç genelgeler, sirküler, özgelgeleri vb dahil olmaktadır. Bu metin yığını anlamak, buna uymak ya da bunu hukuka uygun olarak uygulamak imkansız denecek kadar zordur. Bu yüzden vergi mevzuatını tam anlayamama sorunu ortaya çıkmaktadır¹⁷².

Vergi karşısında bir ülkenin diğerine göre takındığı farklı davranış esas itibariyle vergi sisteminin anlaşılması derecesine bağlıdır. Mükellef, yükümlülüklerinin önemini ve genişliğini anladığı nispette kamu makamlarının ve benzerlerinin taleplerine saygı gösterir¹⁷³.

Vergi mevzuatı karmaşık ve çok sayıda vergi var ise üstelik ödenme prosedürü de zor ise mükellefler kayıt dışı kalmayı yeğleyebilirler. Ayrıca istisna ve muafiyetlerin çokluğu ve vergilerin teşvik aracı olarak yoğun bir şekilde kullanılması, mükelleflerin bu istisna ve muafiyet kapsamında kalabilmek için gelir ve giderlerini olduğundan farklı göstermelerine yol açabilmektedir¹⁷⁴. Vergi mevzuatının karmaşıklığı sorunu mükelleflerin farkında olmadan ya da olarak vergi kaybına yol açmasına neden olan bir konudur. Vergi yasalarındaki boşluklar, mükelleflere yasal çerçevede içinde matrahlarını minimize edebilme hak ve imkanı sağladığından, vergiden kaçınma yoluyla kayıplarına neden olabilir¹⁷⁵. Vergi kanunlarının çok sayıda olması kanunlar arasındaki bağlantının kurulmasında güçlükler yaratmaktadır. Bir vergi kanunu çerçevesinde vergiye tabi tutulana bir konunun aynı zamanda başka bir vergi kanunu ile tekrar vergilendirilmesi vergi mevzuatında karmaşa yaratmakta ve vergi kaybına neden olabilmektedir.

Karanlık ve karmaşık bir vergi sistemi olduğunda, tarh, tahsil ve kontrol ile görevli memurlar, sayıları durmadan artmasına rağmen vergi çalılığı içinde bizzat birbirini bulamamaktadır. Bundan dolayı vergi idaresinin maliyeti hasılatı ile oransız bir şekilde artmaktadır. Mükellef de, gerçek ve tüzel kişi, kendi cephesinden birçok yükümlülüklerini hesaplamak ve yerine getirmek için artan sayıda bir memur kitlesi idame ettirmektedir. Kamusal ve yarı kamusal yüklerin birbirine dolanması sayesinde bir meslek, mali müşavirlik mesleki, harikulade bir gelişme göstermiş, öte yandan

¹⁷² Yusuf KARAKOÇ, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004, s. 94.

¹⁷³ ÜLKMEN, a.g.e., s.259.

¹⁷⁴ Yılmaz ILGIN, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, Ankara: DPT Yayını, Nisan- 1999, 29.

¹⁷⁵ Saygın EYÜPGİLLER: "Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi", Yaklaşım Dergisi, 113, Mayıs 2002, 148.

mahkemeler, anlaşmazlıkları, makul süreler içinde çözümleyemeyecek hale gelmişlerdir¹⁷⁶.

Vergi mevzuatının karışık olması vergi uyumsuzluğunun (non-compliance) ortaya çıkmasına neden olur. Mükelleflerin vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünmesi onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir¹⁷⁷. Bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik sosyal mali ihtiyaçlarına cevap vermeli, sade ve kolay anlaşılır olmalıdır. Vergilemede basitlik ilkesi 1948 yılında Adam Smith'in Ulusların Zenginliği eserinde de vurgulandığı gibi basitlik ilkesi vergilemedeki temel ilkelerindendir. İnsanların sahip oldukları bilgilerin vergi verme davranışı üzerinde olumlu bir etkisi vardır¹⁷⁸. Vergi mükellefleri için vergi mevzuatının anlaşılabilir olması çok da kolay olmayan bir konudur. Çünkü vergi yasaları yürütme organının emrindeki hukukçular tarafından hazırlanır ve yürürlüğe konulduktan sonra yine hukukçular tarafından uygulanır. Yani hukukçular tarafından yapılır ve genellikle yine hukukçular tarafından uygulanır. Sonuç olarak vergi yasalarına ait birçok düzenleme zor anlaşılır niteliktedir¹⁷⁹.

Vergi uyumunun artırılması konusunda literatür incelendiğinde vergi mevzuatının karmaşıklığının verginin *idari** ve *uyum** maliyetlerini* arttırma konusunda etkili olduğu görülmektedir¹⁸⁰. Adam Smith, “Her bir vergi aracılığıyla insanların cebinden alınanla devletin hazinesine giren arasındaki fark mümkün olduğu kadar az olmalıdır” diyerek vergilerin maliyetlerinin az olması gerektiği konusunda bir

¹⁷⁶ ÜLKMEN, a.g.e., s.265.

**Verginin İdari Maliyeti*: Vergi düzenlenmesi ile ilgili olarak vergi idaresinin doğrudan katlandığı maliyetlerdir. Vergi kanunlarının işletilebilmesi için kamunun katlandığı maliyetler olarak tanımlanabilir.

***Verginin Uyum Maliyeti*: Vergi kanunları ve vergi idaresince vergi yükümlülerine, yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

¹⁷⁷ Brand PHILL, “Compliance, Compliance, A. 21.st Century Approach”, National Tax Journal, 2000, s.42.

¹⁷⁸ L. FALLAN, Gender, Exposure to Tax Knowledge and Attitudes Toward Taxation: An Experimental Approach, Journal of Business Ethics, 1999, No:18, 173-184.

¹⁷⁹ NEUMARK, Vergi Politikası, (Çev. İclal CANKOREL), İstanbul:İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No:2090/357/53, 1975, s.373.

¹⁸⁰ Umur TOSUN, Nil TOSUN, “Vergilendirmenin Gizli Maliyetleri Üzerine”, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:21, Eylül 2006, s. 133-134.

vergüleme yapmıştır. Sandmo'da optimal vergileme için idari etkinlik, adalet ve ekonomik etkinlik kriterlerinin bir arada olması gerektiğini belirtmektedir¹⁸¹.

Vergi mevzuatının karmaşıklığı, yüksek vergi yönetim maliyetine, düşük uyum düzeyine ve eşitsizliğe neden olmaktadır. Vergi karmaşıklığı vergi sistemi içerisindeki aktörler açısından farklı önem ve ilişkiye sahiptir. Vergi hukukçuları açısından önemli olan vergi yasalarının kesinliği veya tahmin öngörülebilirliği. Vergi idaresi açısından vergi karmaşıklığı vergi gelirini arttırmanın idari maliyetleridir. Mükellef açısından ise vergi karmaşıklığının en önemli yönü, vergi beyannamesinin doldurulmasında harcanan zaman ve para, aynı zamanda vergilendirilebilir gelirle ilgili olarak hak edilen indirimlerin ve kredilerin tanımlanması ve belgelendirilmesi şeklinde uyum maliyetleridir¹⁸².

Vergi mevzuatının karmaşıklığı, yüksek vergi yönetim maliyetine, düşük uyum düzeyine ve eşitsizliğe neden olmaktadır. Vergi karmaşıklığı vergi sistemi içerisindeki aktörler açısından farklı önem ve ilişkiye sahiptir. Vergi hukukçuları açısından önemli olan vergi yasalarının kesinliği veya tahmin edilebilirliğidir. Vergi idaresi açısından vergi karmaşıklığı vergi gelirini arttırmanın idari maliyetleridir. Mükellef açısından ise vergi karmaşıklığının en önemli yönü, vergi beyannamesinin doldurulmasında harcanan zaman ve para, aynı zamanda vergilendirilebilir gelirle ilgili olarak hak edilen indirimlerin ve kredilerin tanımlanması ve belgelendirilmesi şeklinde uyum maliyetleridir¹⁸³.

e. Mükellef Haklarının Yasalarda Açıkça Yer Almaması

Mükellef hakları yasalarda açıkça yer almaması mükelleflerin vergi uyumsuzluğu durumunda veya vergilerini herhangi bir nedenle ödeyememeleri durumunda ne yapmaları gerektiği ve vergi idaresinin mükellefle olan ilişkisinde sorumluluğun boyutu hakkında yeterli enformasyona sahip olmamaları nedeniyle mükelleflerin vergi

¹⁸¹ Agnar SANDMO, "Optimal Taxation: An Introduction to the Literature", Journal of Public Economics, V6, 1976, s.38.

¹⁸² Joel SLEMROD, "Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion" dan aktaran Jeffrey A. ROTH, John T. SCHOLZ and A.D. WITTE (Eds), "Taxpayer Compliance", An Agenda for Research, Vol.1, Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989, s.20.

¹⁸³ Joel SLEMROD, a.g.e., s.21.

ödemedenden ziyade kayıt dışılığa yönelimini ortaya çıkararak gönüllü uyumama davranışına neden olacaktır.

Ayrıca mükellefler ödedikleri verginin nerelere harcandığını bilme hakkına da sahip olmalıdır. Saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri vergi yöneticilerinin temel ilkeleri olmalıdır ki mükellefler tam bir enformasyona sahip olarak, devlete olan güvenlerini güçlendirsinsinler ve vergi uyma davranışını gösterebilsinler. Bu yüzden vergi yöneticileri vergi mükelleflerinin ödemiş oldukları vergilerin harcama yerleri veya kullanıldığı yerleri kamu oyuna belirli aralıklar halinde duyurmalıdır. Bu uygulama vergisini veren tüm kurumlar ve vatandaşlara toplumsal katılıma verdiği haz ile vergi verme bilincinin yerleşmesine ve ülkenin kalkınması için gerekli verginin toplanmasına yardımcı olur¹⁸⁴.

Mükellef hakları, vergi mükellefi ve gelir otoritesi ilişkisini geliştirmeyi amaçlar, çünkü bütün araştırmalar göstermektedir ki, eğer gelir idaresi ilişkisi iyi olursa gönüllü uyum gelişecek ve gelir kaybetme riski düşecektir¹⁸⁵.

f. Vergi Afları

Vergi affı uzun vadede mükellef davranışlarında mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde negatif etkiler doğurur. Mükellefler vergi affının bir kez sunulamayan bir fırsat olduğunu anladığında, tekrar bir af beklentisi içine gireceklerdir.

Ekonomik mali, siyasi nedenlerle başvuru vergi afları vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affı ile vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ve vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu durum vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına gelir. Sonuç olarak dürüst mükellefler aleyhine vergi adaleti bozulmuş olmaktadır. Ayrıca

¹⁸⁴ Nazmi KARYAĞDI, “Toplam Kalite Yönetimi ve Türk İdaresi”, <<http://www.maliye.gov.tr/kalite>>, (29.12.2008).

¹⁸⁵ Duncan, BENTLEY, “The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities”, Law papers, 2002, Bond University, <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs>, (20.08.2009).

vergi affı çıkmadan önce cezalandırılan ve cezasını ödeyen mükellefler adına da bir adaletsizlik söz konusudur. Bu da vergide eşitlik ilkesine zarar vermektedir. Hem iyi niyetli vergisini zamanında ödeyen vergi mükelleflerine hem de aftan önce vergisini cezası ile birlikte ödeyenlere nazaran hiç vergi ödememiş olanlar arasında bir adaletsizlik durumu doğacaktır¹⁸⁶.

Zamanında ödenmeyen vergiler uygulanan gecikme faizi dolayısıyla, zaman içinde gerçekten ödenemez duruma gelmektedir. Bu durum daha sonra vergi affı oluşturulmasına meşru zemin hazırlamaktadır. Ödenmeyen vergi alacaklarının bir kısmını kısa zamanda tahsil etmek, vergi yargısının yükünü azaltmak gibi ilk bakışta anlamlı bazı gerçeklerle çıkarılan vergi aflarının en büyük zararı vergilemede adalet ilkesi üzerinde yapmış olduğu telafisi zor tahribattır¹⁸⁷. Vergi aflarının vergi ödemede adalet duygusunu zedelemesi sonucuyla vergiye gönüllü uyumu da etkileyen önemli bir faktör haline dönüşürecektir.

g. Mali Aldanma

Kamusal faaliyetlerin fayda ve maliyetlerinin eksik algılanması konusundaki bir kavramdır. Mali aldanma teorisinde mali aldanma kavramı farklı iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Birincisi vergi aldanması diğeri de harcama aldanmasıdır¹⁸⁸.

Mali aldanmanın nedenleri eksik enformasyon, asimetrik enformasyon ve vergilerin görünmezliği. Seçmenlerin kamu harcamaları ve özellikle vergilerle olan bilgisizliği mali aldanmaya neden olur. Özellikle seçmenlerin vergi yükleri ve kamu harcamaları konusundaki bilgilerinin farklı olması asimetrik enformasyona neden olabilmektedir. Ayrıca politikacıların sahip olduğu bilgiler ile seçmenler arasında da asimetri vardır. Vergilerin görünmezliği de mali aldanmanın nedenlerindedir. Bir vergi sisteminde gizli vergilerin varlığı mali aldanmayı etkiler.

¹⁸⁶ Bknz.; Güneş ÇETİN, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl :2007, Cilt: 14, Sayı: 2, s.178.

¹⁸⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2001 <<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>>, (24.12.2007).

¹⁸⁸ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e., s.175.

1) Vergi Aldanması

Vergi mükellefi olan seçmenlerin devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerden kaynaklanan vergi yüklerinin eksik algılanması durumu olarak tanımlanabilir. Bu faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz¹⁸⁹:

- √ Bazı vergilerin gizli olması-tüketim vergileri gibi,
- √ Vergi sisteminin çok sayıda vergi kaynağı içermesi,
- √ Çeşitli vergilerin mükellefler tarafından farklı zamanlarda değerlendirilmesi,
- √ Seçmenlerin, kamusal faaliyetlerini yeterli ölçüde değerlendirememesidir.

2) Harcama Aldanması

Harcama aldanması devlet bütçesinin harcama yönünden kaynaklanan mali aldanma türüdür. Kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden sağlanan faydaları yanlış anlamaları sonucunda ortaya çıkar. Vatandaşların siyasal karar alma sürecinde katılımları artıçça kamu harcamaları bazında aldanmaya uğrama ihtimalleri düşecektir. Çünkü seçmenler daha fazla enformasyona sahiptir¹⁹⁰.

Seçmenler vergi yükünü eksik algımlarken, kamu harcamalarının olduğundan fazla algımlarsa ya da tam tersi bir durum olursa kararlarında sapmaya neden olacaktır.

3) Mali Yanıltma

Vergi aldanmasının bir başka türü olarak nitelendirilmektedir. Bir verginin yansımaları mükelleflerden kasıtlı olarak gizlendiği zaman “mali yanıltma” meydana gelir. Seçmenler bir verginin büyüklüğünün farkında olabilirler tam olarak ne kadar vergi ödediklerinin farkında olamazlar¹⁹¹. Bireyler vergi yansımalarının algılanmadığı durumlarda, nihai olarak ne kadar vergi ödediklerini bilemezler.

Mali aldanma sonucunda bireyler gerçek tercihlerinden farklı tercihler yapabilmektedir. Gerek kamu harcamalarının algılanması gerek verginin algılanması

¹⁸⁹ Peter MAY, “Local Tax Burdens, Benefit Levels and Fiscal Illusions”, National Tax Journal”, Vol.35, pp.465-476.

¹⁹⁰ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL, a.g.e., s.177.

¹⁹¹ Bknz.; Tino SANANDAJİ, Björn WALLACE, “Fiscal Illusion and fiscal obfuscation: an empirical study of tax perception in Sweden”, M. Sc. Thesis in Economics, Stockholm School of Economics, 2003, Stockholm.

konusunda gerçek olandan farklı bir algılamaya gideceklerdir. Mali aldanma mali saydamlığı engellemekte ve devlet faaliyetlerine ilişkin hesap verme sorumluluğu üzerinde bir engel oluşturmaktadır¹⁹². Mali aldanma sonucunda hesap verme sorumluluğu üzerinde belirsizlik yaratması ve saydamlığı engellemesi mükelleflerin davranışlarında sapmalara neden olabilir. Çünkü mükellefler saydamlık olmadığı zaman, devlete olan güvenleri azalmış olacak ve açık şekilde algılayamadıkları vergi yükleri yüzünden vergiye gönüllü uyumları da azalacaktır. Mali aldanma mükellef davranışlarını etkileyen vergi yönetimi ve politikacılardan kaynaklanan gönüllü uyumu azaltıcı bir etkidir. Mükellef hak ve yükümlülüklerinin vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmesi, ve vergi yüklerinden net bir şekilde haberdar edilmesi, saydamlığın sağlanıp her hesap dönemi sonunda mükelleflere açıkça politikacılar tarafından mükellef tarafından ödenen vergiler ve yapılan kamusal harcamalar konusunda bilgi verilmesi ve bunların mükellef haklarıyla ilgili yaslarda açıkça belirtilmesi sonucunda vergiye gönüllü uyum konusunda bir artış sağlanabilmektedir.

2. Vergi Uyumunu Ölçmek İçin Kullanılan Yöntemler

Vergi uyumunun düzeyini ölçmek gelir idarelerinin ve hükümetlerin ekonomi politikalarını belirlerken izlemeleri gereken yol haritasında önemli bir veri olduğu için araştırmalara konu olan bir alan olmuştur. Vergi uyumunu ölçmek için kullanılan yöntemler şu şekildedir; *Vergi denetimine ilişkin veriler, alan araştırmalarına ilişkin veriler, vergi aflarından sonra elde edilen veriler ve vergi boşluğu yaklaşımıdır.*

Vergi uyumu konusundaki en iyi ölçme yöntemi *vergi denetim* sonuçlarına dayanmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının bütün alana yayılıp verileri her büyüklükteki işletmeden toplayıp yaptıkları incelemeler, çok sayıda veriye ulaştıkları için önemli bir kaynak niteliğindedir. Bu yolla elde edilen veriler genellenerek ülke düzeyindeki vergi uyumsuzluğu da tahmin edilebilir¹⁹³.

Mükelleflerce beyan edilen vergilendirme ile ilgili bilgilerin doğruluğunun test edilmesi, geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır. Vergi

¹⁹² Dilek DİLEYİCİ, “ Vergileme, Algılama ve Mali Aldanma”, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin, 2006, Ankara, s.187.

¹⁹³ Nevzat SAYGILIOĞLU, “Vergi Kayıp ve Kaçakları”, VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, s.47-48.

denetimleri sonucunda vergiye gönüllü uyum düzeyi de belirlenebilir. Fakat bütün mükelleflere ulaşmak ve verdikleri bilgilerin doğruluğunu test etmek mümkün olmayabilir. Çünkü mükelleflerin çoğu bu bilgileri vergi ödemlerinde yardımcı olan uzmanları tarafından vermektedir, belki de hatalardan haberi bulunmamakta ya da bizzat kendileri bu hatayı yaparken farkında olmadan yapmış olabilirler. Bu yüzden gönüllü uyum düzeyleri konusunda genel bir fikrimiz olsa da vergi denetimleri sonucunda, tam manasıyla da gerçeği yansıttığını söylemek doğru olmayabilir.

Mükellef uyum düzeyini ölçmek için denetimlerin bir parçası haline gelen Amerika'da uygulanan Mükellef Uyumu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP) vardır. Bu inceleme türü IRS'in toplam iş yükünü belirleyen ve temel özelliği sınırlı kaynaklardan tespit edilen alternatif araçları kapsayan uzun dönemli bir araştırma programı olup, uyum düzeyini ve bu bünyede meydana gelen değişiklikleri ölçer. En so TCMP incelemesi 1988 yılında yapılmış olup, 1994 yılında yeniden planlandıysa da Kongre'den gelen baskı yüzünden gerçekleştirilememiştir. 2002 yılında Ulusal Araştırma Programı (NRP) keşfedici bir yaklaşımla vergi yasaları aracılığıyla mükelleflerin uyumunu ölçmek üzere geliştirilmiştir. Bu kapsamda inceleme elemanları 132 milyon kişi tarafından doldurulan beyannamelerin yaklaşık 50.000 adetlik kısmı üzerinde çalışmaya başladılar. Bu program inceleme sürecinde mükellefle olan teması minimum düzeyde tutarak vergi uyumunu en kısa sürede ölçmeyi planlamıştır¹⁹⁴.

Görüldüğü gibi vergi denetimleri sonucunda vergi uyumu konusunda bilgi sahibi olunabilmektedir. Fakat tüm mükelleflerine ulaşmak tam olarak mümkün olmadığı için bize denetimler aslında büyük ölçüde doğru bilgi vermesine karşın yine de tam objektif bilgiyi verememektedir. Özellikle ülkemiz gibi denetim elemanlarının sayısını az olduğu ülkelerde durum böyledir. Fakat Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya gibi ülkelerde denetim ve inceleme konusunda ki etkinlikleri ve sistematik bilişim alt yapıları ve teknikleri daha gelişmiş olduğu için uyum konusunda daha doğru bilgi almak mümkündür.

¹⁹⁴Nazmi KARYAĞDI, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006, s.61.

Bir diğer ölçme yöntemi ise *anket yoluyla mükellefler ulaşmak* ve belirlenen hedef kitleyle ilgili çeşitli bilgiler toplamaktır. *Anket* yoluyla ver uyumunun ölçülmesi gelir idareleri tarafından ve akademisyenler tarafında da kullanılmaktadır. Fakat kitlenin çok büyük olması ve ulaşabilme maliyetini yüksek olması anketin de etkinliğini düşürmektedir. Yine de bize vergi incelmelerinde daha büyük oranda mükellefler ve uyum düzeyleri konusunda bilgi vermektedir. Çünkü anket bilgileri demografik bilgileri de içeren büyük bir veri kaynağıdır. Anket sonuçları bize o alanda ki mükellefler hakkında genel bir bilgi vermektedir. Anketlerde mükellefler herhangi bir kişisel bilgi istenmediği için daha çok oldukları gibi cevap verebilmektedirler.

Vergi aflarıyla sisteme dahil edilemeyen mükellefler özendirme yoluyla gelirlerini itiraf edip vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Böylelikle *vergi affı* öncesi ve sonrası kayıt altına alınan mükellef oranında artış meydana gelmiş olacak ve gönüllü uyum düzeyi konusunda vergi affı ve öncesi olmak üzere bilgi verecektir¹⁹⁵.

Bir diğer yaklaşımda *vergi boşluğu* yaklaşımıdır. Vergi boşluğu analizinde ilk olarak ekonomi sektörüne ayrılarak, mevcut düzenlemeler çerçevesinde her sektörün ödemesi gereken teorik vergi hesaplanmaktadır. Daha sonra bulunan bu vergi miktarı, o sektör tarafından ödenen vergi ile kıyaslanmakta ve aradaki fark vergi boşluğu olarak tanımlanmaktadır. Vergi boşluğu analizinde vergi için olan riskin genele çerçevesinin tespitinde kullanılan bir yöntemdir. Bize vergi kayıp ve kaçığının üst sınırını vermektedir¹⁹⁶. Bu bize vergiye gönüllü uyum düzeyi konusunda da bilgi vermektedir.

¹⁹⁵ Joel SLEMROD, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, University of Michigan Press, 1992, s.169.

¹⁹⁶ GÜRBÜZ, a.g.e., s.259.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE VERGİ USUL KANUNU’NDA VE YARGI KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

I. İÇ HUKUKU ETKİLEYEN AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ’NDE VERGİ MÜKELLEFLERİNİN HAKLARI

İnsan haklarının tutarlı ve sistematik bir fikirler bütünü olarak ortaya çıkması, XVII. ve XVIII. Yüzyıllarda mümkün olmuştur. İnsanın sırf insan sıfatıyla, doğuştan bazı hak ve özgürlüklere sahip olduğunu ve bunlara devlet tarafından müdahale edilemeyeceğini dile getiren, kaynağını “Doğal Hukuk” akımından alan düşünce, “Tabiat Hali” ve “Toplum Sözleşmesi” varsayımlarına dayandırılmıştır. Devlet, kendisi tarafından verilmemiş olan kendinden önce mevcut bulunan doğal haklara saygı göstermek yükümlülüğündedir¹⁹⁷.

İnsan haklarına ilişkin temel ilkeler ve kurallar; zamanla ulusal anayasa ve yasalar ile ülkeler arasında akdedilen antlaşmalarda yer alarak yazılı bir hukuk kuralı haline gelmiştir. Başka bir deyişle insan hakları, yüksek ahlaki ilkeler şeklinde dile getirilmeyip, yazılı kurallar olarak hukuk düzenindeki yerini almıştır¹⁹⁸.

Vergilendirmenin tarihine baktığımızda insan haklarının tarihi görülebilir. İnsan hakları ile ilgili belgelerde kişi hak ve hürriyetlerinin korunmasıyla ilgili kuralların yanında vergilendirme ile ilgili kurallar da vardır. Örneğin, Magna Carta Libertatum’da kişinin özgürlüğünün ve mülkiyetinin sınırlanması ile ilgili kurallar yer alırken, kralın vergi almada yetkileri de sınırlanır. 1789 İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nde kişi hak ve özgürlüklerinin garanti altına alınması ile ilgili kuralların yanında, kişilerin keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılmayacağı kuralı yer almaktadır. Ayrıca İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Ek Protokol’de devletlerin vergilendirme yetkisine saygı

¹⁹⁷ Mehmet YÜKSEL, “İnsan Haklarının Sosyo-Tarihsel Temelleri”, İnsan Hakları Yıllığı, Cilt 25., 2007, s.III-V, s.2.

¹⁹⁸ Tekin AKILLIOĞLU, İnsan Hakları, Ankara: AÜ SBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995, s. 4.

gösterilmektedir ve bu yetkinin keyfi olarak kullanılamayacağı kuralı yer alır. İnsan hakları katalogu oluşturulurken, vergilendirmenin tarihi de yazılmıştır¹⁹⁹.

Avrupa İnsan Hakları sözleşmesine göre mükellef hakları aşağıdaki başlıklar altında toplanmıştır:

- √ Mülkiyet hakkı* – 1 nolu protokolle sözleşmeye dahil edilmiştir-
- √ Adil yargılanma hakkı** -6.madde bu hakkı kapsar-
- √ Ayrımcılığa tabi olmama hakkı*** -14. madde bu hakkı kapsar-
- √ Özel hayatın gizliliği hakkı**** -8. madde bu hakkı kapsar-

¹⁹⁹ Nihal SABAN, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000, s.253.

**İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Mülkiyetin Korunması (Protokol 1, Madde 1)* :Her gerçek veya tüzel kişi, mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahiptir. Kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslar arası hukukun aradığı koşullara uyulmadıkça, hiç kimse malından yoksun bırakılamaz. Ancak yukarıdaki hükümler hiçbir biçimde, mülkiyetin genel yarara uygun olarak kullanılmasını denetim altına almak veya vergiler ile diğer mali yükümlülük ve cezaların ödenmesini sağlamak için Devletin gerekli gördüğü yasaları yürürlüğe koyma yetkisini ortadan kaldırmaz.

***Adil Yargılanma Hakkı (Madde 6)(1)*: Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini istemek hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.

(2). Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.

(3). Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa,

mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağırılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlama dışı veya konuşma dışı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak.

****Ayrımcılık Yasağı (Madde 14)* :Bu Sözleşmede tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensupluk, servet, doğum veya herhangi başka bir durum bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır.

***** Özel Hayatın Gizliliği Hakkı (Madde 8)* : (1). Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. (2). Bu hakkın kullanılmasına bir kamu otoritesinin müdahalesi, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda, zorunlu olan ölçüde ve yasayla öngörülmüş olmak koşuluyla söz konusu olabilir.

A. Mülkiyetin Korunması Hakkı

Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet müdahalesidir, içeriğini toplum yararı oluşturur. İnsan Hakları Sözleşmesi düzenlemeleri arasında “vergi” kavramının açıkça geçtiği madde protokolün 1. maddesidir. Vergi hukuka uygun olarak konulmalı, kamu yararı amacına hizmet etmeli ve getirilen düzenleme, bu amacın gerçekleşmesi için makul ve orantılı bir araç olmalıdır²⁰⁰.

Vergi davalarının İnsan Hakları Mahkemesi (İHAM) mekanına taşınması 1995 yılında gerçekleşmiştir. İHAM’da görülen davalardan çok azında ihlal kararı verilmiştir. Bu kararlarda öncelikli yaklaşım, vergilendirme alanında ulusal mercilerin geniş takdir yetkisi bulunduğu yönündedir²⁰¹.

“1. madde açıkça devletlerin vergi koyma, ceza ve para cezalarını uygulama yetkisini tanımaktadır. Vergilerin ödenmesinin sağlanması amacıyla konulan tedbirler 1 No’lu Ek Protokol’un 1. Maddesinin ikinci bendine kullanım kontrolü olarak kabul edilmiştir. Devletlere bu alanda geniş bir takdir yetkisi tanınmıştır. Mamafihi, vergilerin artırılmasının ilgili kişiler üzerine fahiş bir yük getirdiği ya da ilgilinin mali durumunu temelden sarstığı durumlarda Sözleşme organları başvuruyu değerlendirebilmektedir. Mahkeme Buffalo S.r.l. in liquidation İtalya’ya karşı davasında ulusal makamların verginin fazladan ödendiğinin tespit edildiği durumda fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki gecikmenin bir ihlal oluşturduğu sonucuna varmıştır. Benzer şekilde, S.A. Dangeville Fransa’ya karşı davasında Mahkeme başvurusunun yanlışlıkla ödenen KDV nedeniyle devletten alacaklı olduğunu dikkate alarak başvurusunun geri ödeme beklentisinin en azından meşru bir talep olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki imkansızlık bir ihlal teşkil etmektedir”²⁰².

P1-1 çerçevesinde kural bireylerin mallarını barışçıl biçimde kullanma hakkına sahip olmasıdır. Bu kuralın da bir istisnası vardır. İlk istisna, bireyi “malından yoksun bırakma” sonucunu veren müdahaledir bu da ancak “kamu yararı” gerektirdiği için

²⁰⁰ Philip BAKER, “Taxation and Convention on Human Rights” European Taxation, Vol. 40, August 2000, s.302.

²⁰¹ YALTI, a.g.e., s.44.

²⁰² Aida GRGIC, Zvonimir MATAGA, Matija LONGAR ve Ana VILFAN, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap, İnsan Hakları El Kitabı Numara 10, Council of Europa, 1.Baskı, 2007, s.46.

“uluslararası hukukun genel ilkeleri” ile “hukukun aradığı koşullar” a uyulduğu sürece mümkündür. Diğer istisna da “mülkiyeti denetim altına alma” veya “vergilerin ödenmesini sağlama” ya yönelik müdahaledir²⁰³. Devletin vergi koyması demek, kişinin mal varlığına konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Vergilendirme ile devlet tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına müdahale eder. Ancak bu müdahalenin sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığı test edilebilir²⁰⁴.

B. Adil Yargılanma Hakkı

Sözleşmenin 6. maddesi, herkesin “adil yargılanma hakkı güvence altına alırlar. Adil yargılanma hakkı, adli mekanizmanın işleyiş ve organizasyonunda mükellefe bir dizi usli güvence sağlayan haklar blokudur. Adil yargılanma hakkı vergilendirme alanında en çok ihlal başvurusu yapılan haklardan biridir. 2000 yılı itibariyle İHAM ve Avrupa İnsan Hakları Komisyonu önüne gelen vergilendirme ile ilgili toplam 243 davadan 160 tanesi, sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı ile ilgilidir ve bunlardan 47’si, yani yaklaşık %30’u ihlal kararı ile vergi mükellefi lehine sonuçlanmıştır. Bu yoğunluk 2000 yılından sonra devam etmiştir²⁰⁵.

Adil Yargılanma Hakkı, ilk kez 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi’nin 9. maddesi ile bahsedilmiş, daha sonra hızla ulusal ve uluslararası mevzuata yayılmış; birçok ülkenin Anayasasında ve uluslar arası sözleşmelerde benimsenmiştir²⁰⁶. Adil Yargılanma Hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde bireysel hak ve özgürlükleri de koruyan kilit bir hak niteliğindedir. Sözleşmede düzenlenen diğer hakların salt tanınması yetmez, onların bireyler tarafından talep edilebilmesi ve taleplerin yerine getirilmesini sağlamak için adil bir yargılanma gerekir, bunu sağlayan da “Adil Yargılanma Hakkı”dır²⁰⁷.

²⁰³ Sermet LAURENT, “The European Convention on Human Rights and Property Rights” Human Rights Files, no:11 rev., Revised Edition, Council Of Europe, Strasburg, 1998, <http://www.coe.int/T/E/Human_rights/hrfil11.asp#TopOfpage>, (10.03.2008).

²⁰⁴ YALTI, a.g.e., s.49.

²⁰⁵ YALTI, a.g.e., s.20.

²⁰⁶ Caner YENİDÜNYA, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Masumiyet Karinesi”, Güncel Hukuk Dergisi, Mayıs 2004, S:5, s.20.

²⁰⁷ Sibel İNCEOĞLU, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı- Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002, s.2.

C. Ayrımcılığa Tabi Olmama Hakkı

Sözleşmede yer alan bu yasağa göre, devletlere sözleşmede yer alan hak ve özgürlüklerin ayırım yapılmaksızın kullanılmasını güvence altına alma yükümlülüğü getirmiştir. Vergilendirme alanında ayrımcılık maddesinin ihlal edilip edilmediği, söz konusu muamelenin sözleşmenin diğer maddelerinde düzenlenen bir hak ve özgürlükle bağlantılı olarak değerlendirilecek bir konudur. Diğer haklarda ayrımcı bir muamele yapılıp yapılmadığı incelenir²⁰⁸. (Mülkiyet hakkı kullanımı, adil yargılanma hakkı gibi..). Vergilendirme alanında ayrımcılık yasağının ihlali iddiası mülkiyet hakkı çerçevesinde ileri sürülmüştür. Bu davalarda cins, medeni durum, ikametgah kriterlerine dayalı ayrımcılık iddiası ele alınmıştır²⁰⁹.

D. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Devletin bilgi alma ve toplama yoluyla özel yaşama müdahalesi söz konusudur. Bu yüzden özel yaşam alanı, hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamu oyuna açıklamama açısından, hem de mükellef hakkında toplanan verilere bizzat mükellefin ulaşması bakımından değerlendirmek durumundadır. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi vergilendirmeye ilişkin davalarda, vergi idaresinin mükellefin özel yaşamına yönelik müdahalesini ekonomik refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılan bir müdahale olarak değerlendirmektedir. Fakat vergi mükellefinin kişisel-ticari-mesleki sır alanına yönelik müdahalelerin meşruiyeti yasa ile öngörülmesine ve demokratik toplumda öngörülmesine bağlıdır²¹⁰.

“Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları”nda vergi mükellefi hakları ile ilgili Türkiye’den olan davalar T.C Adalet Bakanlığı’nın “İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye Kararları” sorgulama sayfasında taranmış, fakat her hangi bir örnek karar bulunamamıştır²¹¹.

²⁰⁸ YALTI, a.g.e., s.185.

²⁰⁹ BAKER, a.g.e., s.317.

²¹⁰ SABAN, (1998), a.g.m., s.268.

²¹¹ Adalet Bakanlığı, İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye Kararları,

http://www.inhakbb.adalet.gov.tr/aihm/aihmktliste.asp?psearch=&Submit=Ara%28*%29&psearchtype.>,

(06.09.2009).

II. VERGİ USUL KANUNUNDA MÜKELLEF HAKLARI

A. Vergi Mahremiyeti Açısından Mükellef Hakları

Vergi mahremiyeti, kanun güvencesi altında olup, vergi idaresinin yükümlülükleri arasındadır. Türkiye’de ki Vergi Usul Kanunu madde 5’e göre; aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer konuları açığa vuramazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar:

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder. Bir başka ifadeyle bu düzenleme; vergi idaresi, vergi yargısı ve vergi mevzuatına göre kurulan komisyonların, vergi mevzuatına göre vergi ile ilgili işlerde kullanılan bilirkişilerin ve kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların; mükellefler tarafından (mükellef ve mükellefle ilgili kimseler hakkında) sunulan bilgileri saklı tutacağı ve üçüncü kişilere açıklamayacağı hususunda güvence oluşturulması anlamına gelmektedir. Vergi mahremiyetinin sınırı; toplum ile mükellefin çıkarları arasında bir denge oluşturmakta ve toplum çıkarları gözetilerek vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yapılacak uygulamalardır²¹².

Vergi idaresi, vergi yargısı, vergi mevzuatına göre kurulan komisyonlar, vergi mevzuatına göre vergi ile ilgili işlerde kullanılan bilirkişiler ve kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların; mükellefler tarafından (mükellefin ve mükellefle ilgili kimseler hakkında) sunulan bilgilerin saklı tutulacağı ve üçüncü kişilere açıklanmayacağı hususunda güvence oluşturulması vergi mahremiyeti olarak adlandırılmaktadır. Vergi

²¹² GİB, Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, Katılımcı Ders Kitabı, s.53, <www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf>, (12.11.2008).

Mahremiyetinin sınırları Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanunda belirlenmiş, gerek Türk Ceza Kanunu gerekse Vergi Usul Kanunu'nda bu yasaklara uymayanlara ciddi hapis cezaları öngörülmüştür. Yasalar tarafından açıkça yetki verilmediği sürece, mükellefler hakkındaki bilgiler hiçbir şekilde vergi idaresi tarafından ifşa edilemeyecektir. Buna paralel olarak Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile de meslek mensupları ile bunların yanlarında çalışanlara, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları açıklamalarına yasak getirilmiştir²¹³.

Bu uygulamalar vergi mahremiyetinin ihlali olarak değerlendirilmemektedir. Örneğin, bankaların vergi tahsilatı yapabilmeleri ve bu işlemin vergi mahremiyetine engel oluşturulmasını önlemek açısından, vergi mahremiyetini düzenleyen maddede 4962 sayılı Kanun ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile bankalara, yapacakları vergi tahsilatına ilişkin bilgiler İdare tarafından verilebilecektir. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde belirtilen ve yukarıda sayılan, kişi ve kurumlar vergi mahremiyeti ile ilgili hükümlere uymak durumundadırlar. Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu'nun 198'inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur.

Vergi mahremiyetinin istisnaları mevcuttur. Bu istisnalar ise Gelir ve Kurumlar vergisi beyannamelerinin ilanı, vergi levhalarının mükellefin işyerinde asılması, kesinleşen ikmalen, resen ve idarece yapılan tarhiyatın ve kesilen cezanın ilan edilmesi, adli ve idari soruşturma kapsamında verilen bilgi ve belgeler, bankalara yapacakları vergi tahsilatına ilişkin verilen bilgiler ve sahte yanıltıcı belge düzenledikleri ya da kullandıkları inceleme raporuyla tespit edilen mükellefin bağlı bulunduğu odaya veya birliğe bildirilmesi olarak sayılabilir²¹⁴.

Vergi mahremiyeti mükellef hakları açısından önemli bir müessese olmakla birlikte mükellef ile vergi idaresi arasında güvene dayalı bir ilişki kurulmasına aracı olmaktadır. Vergi idaresinin mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını istemek, iş

²¹³KPGM, <http://www.kpmgvergi.com/trtr/PratikBilgiler/Pages/MukellefHaklariUyusmazliklarvecozumYollari_.aspx>, (5.8.2008).

²¹⁴A. Ömer ARPACI, "Vergi İncelemesi ve incelemeyle İlgili Olarak Mükellefe ve Denetim Elemanın Yükümlülükleri", Vergi Sorunları Dergisi, S.194, Kasım 2004, s. 40- 41.

yerinde bulunup araştırma yapmak hatta mahkeme kararıyla arama yapmak karşılığında kanun ile mükellefe vergi mahremiyetinin korunması sağlanması gerekmektedir.

B. Sürelerle İlgili Mükellef Hakları

Mükelleflerin hem maddi hem de şekli mükellefiyetlerini yerine getirirken sürelerle uygun hareket etmesi gerekir. Vergi ödevlerinin kanunlarda belirlendiği gibi zamanında yerine getirilmemesi, mükellefe verilmiş olan bazı hakları ve daha sonra ileri sürülmesi imkan dahilinde olan bazı savunmaları ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca vergi almanın karşılıksız olması ve verginin devletin egemenlik gücüne dayanarak alınması nedeniyle vergi düzenlemeleri içerisinde mükelleflere bazı kolaylıklar sağlanmak istenmektedir. Bu kolaylıkların gerçekleşmesi de bazı sürelerle şartlara bağlanmıştır²¹⁵.

1. İdarenin Süre Vermesi Gereği

VUK 359'a göre, kanunda süre açıkça yazılı olmayan hallerde idare idarenin 15 günden az olmamak şartıyla süre vermesi ve bu sürenin mükellefe tebliğ edilmesi gereğini hükme bağlamaktadır. Bu hükme göre mükellef kanunda süre belirtilmediği hallerde idareden en az 15 günlük süre verilmesini talep etme ve bu süreden tebligatla haberdar olma hakkına sahiptir. Bu hak vergi uygulamaları açısından büyük öneme sahiptir. Defterlerin, vergi inceleme elemanına, verilen süre içinde ibraz edilmemesi, çok hassas bir konudur. Olayın, bir boyutu re'sen takdir yoluyla vergi salınması ve kaçakçılık suçu ile ilgili 3 kat vergi ziyaı cezası kesilmesi diğer bir boyutu da 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanması ile ilgilidir. Bu kadar önemli olan bir konuda, verilecek sürenin belirlenmesi çok önemlidir.

4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun değişik mükerrer 355. maddesine göre, defter ve belgelerini 15 günlük süre içinde ibraz etmeyenlere "özel usulsüzlük" cezası kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere, yeniden 15 günlük süre verilip bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri tebliğ olunur. Buna rağmen, ibraz edilmezse, özel usulsüzlük cezaları iki kat

²¹⁵ M.Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006, İstanbul, s. 169.

uygulanmakta ve defterler gizlenmiş sayılmaktadır. Mükellef açısından verilen 15 günlük süre hayati önem taşımaktadır. Çünkü mükelleften vergi inceleme elemanı defter ve belgelerin birazını istediğinde tam olarak ibraz edememesi halinde mükellef 14/2. maddeden kaynaklanan hakkını talep edebilecektir.

2. Mücbir Sebepte Sürelerin Durması

VUK 15. maddesinde 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden* herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Demek ki bu tür sebeplerin mevcut olması ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak tespit sınırları içinde bulunması halinde, mücbir sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin durması devam edecek demektir²¹⁶.

Bu durumda bindiği uçak kaçırılıp başka bir ülkede kalmak zorunda kalan bir mükellef, ülkeye döndükten sonra beyannamesini vergi dairesine verir ise ödevini zamanında yerine getirdiğini ileri sürme hakkına sahip olacak ve gecikmeden kaynaklanan vergi cezalarından kurtulacaktır²¹⁷. Görüldüğü gibi VUK'nda mücbir sebep hallerinde mükellefe süre konusunda haklar tanınmıştır.

3. Ölüm Halinde Sürelerin Uzaması

VUK 16. maddeye göre, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Buradaki üç aylık süre mirasçıların mirası kabul edip etmediklerinin belirlendiği süredir. Bu hükme göre mirasçılar, mirası kabul ettikleri takdirde üzerlerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmek için kanunda kendilerine verilen bu süreyi kullanma hakkına sahiptir. Bu hak mirasçılar açısından çok önemlidir, çünkü kamu borçlarından haberdar olup vergi ödevlerini yerine getirmek zaman

²¹⁶ MUTLUER, a.g.e, s.171.

²¹⁷ ÇELİK, a.g.m., s.44.

* Mücbir sebepler: Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk; Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında oluşan mecburi göz önünde yokluklar; Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

alabilmektedir. Mirasçılara bu hakkın tanınması vergi ödevini zamanında yerine getirme alışkanlığı olan mükellefleri rahatlatacaktır²¹⁸.

4. Zor Durumda Sürenin Uzaması

Zor durumda bulunmak, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni sürelerin uzamasına neden olan bir haldir. Kamu alacağını ödemek de bir ödev olduğuna göre, bu hal, ödeme süresinin de uzamasına neden olmaktadır. Zor durumda olmaları nedeniyle, vergiye yönelik işlemleri süresinde yerine getiremeyecek olanlara süre verilebilmesi için gerekli şartların olması gerekir*.

Vergi Usul Kanunu'nun 17. maddesinde, mühlet verme başlığı altında, zor durumda olmaları nedeniyle vergi işlemlerine yönelik ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı tarafından uygun bir süre verilebileceği ifade edilmektedir. Belirtilen hükümde, "zor durum" ifadesine yönelik bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle zor durumun bulunup, bulunmadığı konusunda Maliye Bakanlığı'nın geniş bir yorum yapma olanağı vardır²¹⁹.

Bu hakla, zor durumda bulunan mükellefin makul nedenlerini açıklaması halinde, mükellef ve vergi idaresi arasında hoş görüye dayanan bir ilişki kurmaları sağlanmaktadır. Vergi hukuku bakımından bazı kolaylıkların sağlanması zaten vergilendirmede uyulması gereken en önemli ilkelerden birisidir.

²¹⁸ ÇELİK, a.g.m., s.45.

*Vergi Usul Kanunu'nun 17. madde hükmünde belirtilmiştir. Bu hükme göre süre verilebilmesi için ;
- Süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istekte bulunması,
- İstekte gösterilen mazeretin, süre verecek makam tarafından kabul edilmesi,
- Sürenin verilmesi halinde, verginin alınmasının tehlikeye girmemesi, şarttır.

²¹⁹ Binnur ÇELİK, "Vergi Hukukunda Kanuni Sürelerin Uzamasına Neden Olan "Zor Durum" Uygulaması", Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı. 29, Mayıs 2000, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2000/05a/01.htm>> , (21.10.2008).

5. Vergi Beyannamesi Verme Süresine Ek Süre Verilmesi

VUK' nun 144/3. fıkrada hükmünde, vergi incelemesi sırasında mükellefin defter ve belgelerinin muhafaza altına alınmış olmasının, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacağı belirtilmektedir. Mükellef, beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri defter ve belgelerden çıkarma hakkına sahiptir. Ancak, bu hakkını kullanabilmesi için yazılı istekte bulunmalıdır. Mükellefin bu isteğinin yerine getirilmesi şarttır. Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

6. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi Verilmesinde Ek Süre

VUK'un 342. maddede hükmünde belirtildiği gibi; Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm geçerlidir. Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri bağışlardan yararlananlardan ziyade varislerdir. Mükellefe ek süre verilmesindeki amaç ölenin yakınlarına kendilerine kalan mal varlığını belirlemelerine fırsat tanımak ve zor günlerinde vergi ödevleri ile sıkıntıya girmelerini önlemektir.

Mükellefin bu ek süreleri kullanması yasal bir hak olmasına karşılık, cezai müeyyidesi şu şekildedir;

- Beyannamenin yasa da öngörülen beyanname verme süresinin bitiminden itibaren 15 günlük birinci ek süre içinde verilmesi halinde ikinci derece, usulsüzlük cezası kesilecektir.
- Beyannamenin, idare tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, anılan yasaya bağılı cetvelin üçüncü sıra sındaki birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.
- Beyannamenin, idarece tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süreden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise, söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden, anılan yasaya bağılı cetvelin üçüncü sırasındaki birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilecektir.

7. İadesi Gereken Vergilerin Süresinde İade Edilmemesi Halinde Faiz Ödenmesi

VUK'un 112/4 maddesine göre, mükelleften fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi izleyen üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir. Bu hükme göre, mükellefler kendilerine red ve iade edilmesi gereken vergilerin belirtilen süreden geç ödenmesi halinde tecil faiz oranında faiz talep etme hakkına sahiptir.

C. Tebligat Hükümlerinden Doğan Mükellef Hakları

1. Kanuna Uygun Tebligat Yapılması Gereği

VUK'un 21. Maddesi tebliği “ vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe ve ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” şeklinde tanımlamaktadır. Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi için idarenin tebligat yapmasının gerekli olduğu hallerde kanuna uygun olarak tebligat yapılmamışsa, mükellefler herhangi bir müeyyide ile karşılaşmamaları gerektiğini ileri sürme hakkına sahiptir. Mükelleften haberdar olmadığı bir vergi ödevini zamanında yerine getirmesi hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

2. İlan Yoluyla Tebligatın Belli Şartlara Bağlanmış Olması

VUK'nun 103. Maddesi' nde ilan yoluyla tebligat yapılabilmesi için belli hallerde sınırlandırılmıştır:

- ü Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
- ü Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
- ü Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,
- ü Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa,

Bu gibi durumlarda ilan yoluyla tebligat yapılabilecektir. Bu hükümde idarenin tebligat yapmak istemesine rağmen yapamadığı durumlar belirtilmektedir. İlan yoluyla tebligattan mükellefin haberdar olma olasılığının günümüzdeki güçlüğü göz önünde tutularak bu uygulama belli hallerde sınırlandırılmış ve mükellef hakları korunmaya çalışılmıştır. Bu sınırlamalar olmazsa, idare ilan yoluyla tebligatı sık kullanabilecek, bu durumda mükellefler için çok ağır müeyyidelerin olduğu durumlarla karşılaşmasına neden olabilir.

Ç. Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yollarında Mükellef Hakları

Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Buna göre bu işlem, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır. Vergi incelemesi yapılırken mükellefin çeşitli haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi idaresinin mükellefine karşı yükümlülüğüdür²²⁰. VUK 129 ve 136. maddelerinde, vergi idaresinin bilgi toplama yollarından olan yoklama ve inceleme sırasında, görevlilerin, yetkili olduklarını gösteren fotoğraflı resmi belgelerini kendilerinden sorulmasa dahi mükelleflere göstermek zorunda oldukları ifade edilmiştir.

VUK madde 129'a göre, yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama yapanlar bu vesikayı, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının vesikayı ibraz etmesi yeterlidir. VUK madde 136'ya göre, vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler. Mükellefin bu hakkı, yetkili olmayan kişilerin mükelleflerin defter ve belgelerini incelemesinin engellenmesinde koruyucu bir önlemdir. Ayrıca vergi mahremiyeti açısından önem taşımaktadır.

²²⁰ GİB, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri, < www.gib.gov.tr > (15.11.2008).

VUK' un 132. maddesinde, yoklama sonuçlarını belirten yoklama fişlerinin birinci nüshasının, yoklaması yapılan şahıs ve yetkiliye bırakılacağı, bunlar bulunamazsa bilinen adreslerine 7 gün içinde posta ile gönderileceği belirtilmektedir. Bu hükme göre, yoklama fişi eline geçmeyen mükellefler, kendilerine yoklama fişinin bırakılmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak yine mükelleflerin bilgi edinmesi açısından önemlidir. VUK madde 139'a göre vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. Mükellef, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını isteyebilir. İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir. Haklı bir mazereti bulunan mükellefin uygun bir süre talep etme hakkı vardır. VUK 139. madde de düzenlenmiş olan bu hak hem mükellef hem de vergi dairesi açısından önemlidir. Çünkü incelemenin dairede yapılmasının istenmesi ve gerekli defter ve belgelerin uygun bir zamanda daireye teslim edilmesine yönelik olan bu hak vergi incelemesinin sağlıklı şekilde yapılmasını sağlar.

VUK 142. maddeye göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için; Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna luzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; sulh yargıcından istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır. İhbar üzerine arama yapılması halinde, ihbar doğru çıkmamışsa, arama yapılan kişi muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde vergi dairesi muhbirin adını bildirmeye zorunludur. Bu da mükellefin, haksız yere rahatsız edilmesini önleyen ve rahatsız edilmesi halinde maddi ve manevi bir şekilde hakkını arayabilme imkanı sağlayan, kötü niyetli kişilerin vergi dairesini meşgul etmesini önleyen önemli bir haktır.

VUK 143. maddesinde, aramada bulunan ve incelemesine gerek görülen defter ve belgelerin ayrıntılı olarak bir tutanakla belirleneceği, tutanağın düzenlenmesi

mümkün olmazsa bu defter ve belgelerin mükellef nezdinde emin bir yere konacağı veya kablarda içinde daireye nakledileceği ifade edilmektedir. Bunların konulduğu yerlerin veya kablarda aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkünse mükellefin mührünün vaz'ının şart olduğu, daha sonra mükellefin huzuruyla kablarda ve yerler açılarak ayrıntılı tutanakların düzenlenmesinin gerekmektedir. Bu hükme göre, mükellef, kablarda ve yerlerin açılması sırasında orada bulunma hakkına sahiptir. Mükellefe tanınmış bulunan bu hak, mükellefin, incelenmesine gerek görülen defter ve belgelerin dışında başka belgelerin bulunup bulunmadığının belirlenmesi ve hangi defter ve belgelerin inceleneceğinden haberdar olması açısından önem taşımaktadır²²¹.

VUK 144. maddesinde arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgili olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Bu hak mükellefin özel hayatının korunmaya alındığını gösterir. Mükellef ilgili memurun huzuruyla, bu defter ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir şeklinde tanımlanmıştır²²². Bu hak, mükelleflere işlerini devam ettirebilme imkanı sağlamakta ve yargı aşamasında haklarını savunabilmelerine olanak tanımaktadır.

VUK 145. maddesine göre, arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplerle üç ay içerisinde bitirilememesi durumunda sulh yargıcının vereceği kararla inceleme süresinin uzatılacağı belirtilmektedir. Bu durumda mükellefler alınan defter ve belgelerini üç ay içinde geri verilmesini bir tutanakla isteme hakkına sahiptir. İnceleme süresinin uzaması halinde ise mükelleflerin, sulh yargıcının kararını aramaya hakları bulunmaktadır. Bu karar yoksa, defter ve belgelerin kendilerine geri verilmesini istemeye hakları bulunmaktadır.

VUK 148. madde kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye zorunludurlar.

²²¹ ÇELİK, a.g.e., s.51.

²²² Nevzat ERDAĞ, Türk Vergi Sistemi, Beta Yayınları, 2002, s.157.

Bilgiler yazılı veya sözle istenir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir süre verilir. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Bu hüküm ile, mükellefe, bilgi vermek istemediği takdirde zorla vergi idaresine götürülmeme hakkı verilmektedir. Ancak mükellef bu hakkını kullanırsa, VUK'nun 355. maddesine göre para cezası müeyyidesi ile karşılaşır.

D. Vergi Cezalarında Mükellef Hakları

VUK'un 336. maddesine göre cezayı gerektiren tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükelleflere birden fazla ceza verilmesine gerek görmemiştir. Bu hükme göre tek fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükellef, bu suçların cezalarından miktar olarak ağırının kesilmesini isteme hakkına sahiptir.

“Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyayına sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezasının kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmaline engel değildir.”

Usulsüzlük cezası kesilebilmesi için vergilendirme döneminin sona ermesini beklemek zorunluluğu yoktur. Bu yüzden; evvelce usulsüzlük sayılarak cezalandırılan bir fiilin vergi ziyayına da neden olduğu, daha sonra anlaşılmış olabilir. 336. maddenin ikinci fıkrası bu durumu düzenlemektedir. Buna göre, vergi ziyayı sebebiyle kesilmesi gereken vergi ziyayı cezasının miktar itibarıyla, eylem için daha önce kesilen usulsüzlük cezasından daha ağır ve fazla olduğu anlaşılırsa, bu durumda noksan ceza miktarı ikmal edilir²²³.

Tek bir fiil sonucu birden fazla vergi kaybı olmamış ancak vergi ziyayı suçu ile usulsüzlük suçları birlikte işlenmişse bu takdirde hukuki birleşme kuralları uygulanır ve

²²³Turgut CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Sigorta Yayınları, Ankara 1995, s.40.

bunlara ait cezalardan sadece miktar olarak en ağırı kesilir²²⁴ . Madde ağırlığına ölçüt olarak cezanın niteliğini veya türünü değil miktarını esas almıştır. Ancak bunun için, her iki vergi cezasının kesilmesini gerektiren suçların aynı eylemin sonucu olmaları gerekir²²⁵ . Bu hükme göre, tek fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük suçlarını birlikte işleyen mükellef, bu suçların cezalarından miktar olarak ağırını kesilmesini isteme hakkına sahip kılınmıştır.

VUK madde 337'ye göre, farklı filler sonucu ortaya çıkan vergi ziyaı ve usulsüzlükten dolayı da ayrı ayrı ceza kesilir. Yani fiil ayrılığı durumunda cezalarda birleşme olmaz. Örneğin, hem gelir vergisi beyannamesi vermemiş olmasını hem de tutması gereken defterlerden bir tanesini tutmamış olması gibi bir durumda söz konusudur. Bu mükellef her iki eylemiyle ilgili olarak, hem vergi ziyaı suçundan hem de genel usulsüzlük suçundan ayrı ayrı cezalandırılacaktır²²⁶ .

Fiil ayrılığı ile ilgili VUK 337. maddenin 2. cümlesinde, ayrı fillerin aynı neviden olması durumunda hafifletici bir düzenleme yer verilmiştir. Buna göre 352. madde de yer alan usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içerisinde aynı neviden birden fazla yapıldığı takdirde, birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı nevi usulsüzlükten, bu fiillerin 352. madde de gösterilen derece ve fıkralar itibarıyla birbirine uygunluğu anlaşılmalıdır²²⁷ . Aynı nevi usulsüzlükten amaç, fiillerin derece ve fıkralar itibarıyla birbirleriyle aynı olmasıdır. Kanun koyucunun, vergi kanunlarının şekle ve usule yönelik hükümlere uyulması halinin aynı takvim yılı içinde tekrarında verilecek cezalarda indirim yaptığı görülmektedir. Bu hükme göre mükellef, belirtilen suçların tekrarı halinde birincisine ait cezanın dörtte birinin kesilmesini isteme hakkına sahip kılınmıştır²²⁸ .

²²⁴ Nihat EDİZDOĞAN, Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitapevi, Kurtiş Matbaası, Bursa 1986, s.22.

²²⁵ CANDAN, a.g.e., s.38.

²²⁶ Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006., s.100.

²²⁷ ERDAĞ, a.g.e., s.241.

²²⁸ ÇELİK, a.g.e., s.53.

VUK 343. maddesinde, damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabi her varaka, senet ve ilan için 7,60 -TL liradan az olamaz. Diğer vergilerde her vergi için 16 TL'ye baliğ olmayan cezalar kesilmez. Bu hüküm ile kesilebilecek en az ceza haddi belirlenerek mükelleflere, belirtilen tutarı aşmayan tutarda ceza kesilemeyeceği bir hak olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflere bu hakkın tanınmasının nedeni, cezaların tahsil maliyetinden kaynaklanmaktadır.

VUK'nun mükerrer 355. maddesinde, bilgi verme görevinin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük kapsamında çeşitli para cezaları verileceği, bu cezaların verilebilmesi için ise ceza verileceğine dair ilgililere yazılı bildirim yapılması gerektiği düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen bildirim görevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek görevini yerine getirebilmesi gereği tebliğ edilir. Verilen sürede bu görevi yerine getirmeyenlere kesilmiş olan özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır. Bu hükme göre kendisine özel usulsüzlük kesilecek mükellefin anılan bildirimlerin yapılmasını beklemesi önemli bir hak olarak ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifade ile, anılan hükümde mükellefin bilgilendirme hakkı korunmaktadır.

E. Vergi Borcunu ve Cezasını Sona Erdiren Bazı Hallerde Mükellef Hakları

1. Yanılma Halinde Mükellef Hakları

VUK.369.maddesine göre aşağıda yazılı hallerde vergi cezası kesilmez:

- i. Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış açıklamış olmaları;
- ii. Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması. Bu hükme göre mükellef belirtilen şekilde yanıtlanmış olmaları halinde, kendilerine ceza kesilmemesi önemli bir hak olarak yer almaktadır.

2. Pişmanlık Halinde Mükellef Hakları

VUK 371’de beyana dayanan vergilerde vergi ziyaı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyaı cezası kesilmez:

- i. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla belgelemek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması.
- ii. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna teslim edildiği gündün önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- iii. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde verilmesi.
- iv. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
- v. 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 onbeş gün içinde ödenmesi.

Kanun koyucu tarafından bu koşullar mükellef tarafından sağlandığında pişman olduğunun göstergesi olarak kabul edilmekte ve pişman olan mükellefin cezadan kurtulması bir hak olarak tesis edilmektedir. Bu hak mükellefle vergi idaresi arasında olumlu bir ilişki kurulmasını sağlamakta, mükellefin bu haktan yararlanarak suçluluğa alışmasına engel olunmakta ve pişman olanın ceza alması engellenmektedir.

3. Zamanaşımında Mükellef Hakları

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. Bu hükme göre zamanaşımının varlığı halinde mükellefin vergi ödememe hakkı kendiliğinden, müracaat olmaksızın doğmaktadır. VUK’nun 114. maddesi vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

VUK 374. maddeye göre; aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

i. Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl;

ii. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; sonra vergi cezası kesilmez.

Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Mükellef açısından en önemli haklardan biri olan zamanaşımından dolayı vergi ve cezayı ödememe hakkının tanınmasındaki temel amaç, bir yandan vergi idaresini zamanında tarh ve tebliğ işlemlerini yapmaya, cezayı kesmeye zorlamak, diğer yandan zamanında tarh ve tebliğ işlemleri yapılmamış vergiden ve kesilmemiş cezadan mükellefi kurtararak mükellefin ileriye güvenle bakabilmelerini sağlamaktır²²⁹.

4. Ceza İndiriminde Mükellef Hakları

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını

²²⁹ ÇELİK, a.g.e., s.56.

* 114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi:

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı; tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği 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:

- i. Vergi ziyaı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
- ii. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

Mükellefe tanınan indirim hakkı, cezadan dolayı mükellefin hissettiği gönüllü uyumu bozan, vergiye karşı pasif ve aktif tepkilerini ortadan kaldıracak gibi cezanın hızlı bir biçimde ödenmesini sağlayan bir müessesedir.

5. Terkinde Mükellef Hakları

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı'nca zararlar orantılı olarak kısmen veya tamamen terkin olunacağı hükme bağlanmıştır. Mükelleflerin doğal afetten zarar görmeleri halinde, zarar görmeleri halinde, zararlar orantılı olarak vergi borçları ve vergi cezalarından kurtulma hakkı tanıyan bu maddenin anayasamızda kaynağını bulan sosyal devlet ilkesinin gereğidir.

6. Hata Düzeltmede Mükellef Hakları

VUK. 116. maddede vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini VUK'nun 126. Maddesinde belirtilen zamanaşımı süresi içinde vergi dairesinden yazı ile isteme hakkına sahiptir.

VUK. 121 maddeye göre idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. VUK'nun 120 maddesine göre, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe iade edilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı geçersiz olur. VUK 124. Maddeye göre, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler.

Vergi hatasının düzeltilmesi hakkı, vergi ilkelerinden olan uygunluk ilkesinin bir gereğidir. Vergiler uygun zamanda ve uygun şekilde alınmalıdır. Bu ilkeye uyulmadığı durumlarda vergilemede adalet ilkesi zedelenmiş olur. Mükelleflerin vergi hatasının düzeltilmesini isteme hakkı vardır.

7. Uzlaşmada Mükellef Hakları

VUK'nun ek. 1, ek madde 7, ek madde 9'da düzenlenmiştir. Mükelleflere, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda idare ile uzlaşma yoluna gitme hakkı tanınmıştır. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde

yapılmalıdır. Mükellefin uzlaşmaya gidebilmesi için, vergi ziyana neden olmasının kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten veya yanılmadan kaynaklandığını veya vergi hatası olduğunu ya da yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunu ileri sürmesi gereklidir. Başka ifade ile mükellef ancak bu gerçeklerden birisini ileri sürerek uzlaşma hakkını kullanabilir. Mükellefin idare ile uzlaşması durumunda uzlaştığı vergi ve cezaya karşı dava açamaz ve cezalardan indirim hakkını kullanamaz.

VUK'un ek 11. maddesinde, mükelleflere maliye bakanlığının izin vermesi şartıyla tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı tanınmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde mükellef, tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz.

Mükelleflere uzlaşma hakkı tanınarak idare ile aralarındaki sorunların yargı aşamasına geçmeden önce çözüme kavuşturulması olanağı yaratılmaktadır. Mükellef uzlaşma hakkını kullanmış ve uzlaşmış ise hem zamandan hem de paradan tasarruf sağlayacaktır²³⁰.

F. Vergi İncelemesi Sonucu Tarh Edilecek Vergiler – Kesilecek Cezalar Karşısında Mükellefin Hakları

Türk Vergi Sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına ise mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir. Bu sistemde vergi matrahı mükellef tarafından saptanıp bildirilir. Mükellefin idareye bildirdiği vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi dairesi tarafından kontrol edilir. Vergi Dairelerince yapılan kontroller neticesinde mükellefin eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti hallerinde vergi, vergi idaresince tarh edilir. Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından

²³⁰ ÇELİK, a.g.m., s.57.

hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesidir. Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir²³¹.

İkmalen Vergi Tarhı: Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan ve idare tarafından defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. İkmalen tarhiyat şartları;

- i. Daha önce aynı vergi için bir beyanname verilmiş olması veya başka şekillerde bir tarhiyat yapılmış olması,
- ii. Bu tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olması.

İkmalen tarhiyat yapılabilmesi için yukarıda sayılan iki ana unsurun birlikte bulunması gerekmektedir.

Re'sen Vergi Tarhı; Re'sen vergi tarh edilebilmesi için önce matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilememiş olması gerekir. Bu hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir.

Re'sen vergi tarhı inceleme raporuna dayanılarak yapılıyorsa vergi inceleme raporunun, takdir komisyonu kararına göre yapılıyorsa takdir komisyonu kararının düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi gerekir. VUK md. 30'a göre Re'sen tarhiyat şartları;

- i. Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
- ii. Vergi beyanamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,
- iii. Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış olması, tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması,
- iv. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla kanıt olmaya uygun olmaması,

²³¹ GİB, < <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/ikmalenveresen2007.pdf>>, (11.05.2009).

- v. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması,
- vi. Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerce imzalanma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi.

Yukarıda sayılan şartların mevcut olması durumunda vergi, vergi idaresince re'sen tarh edilir. Matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilebilmesi için mutlak surette yukarıda sayılan takdir sebeplerinden birinin bulunması gerekir.

İdarece Vergi Tarhı; İkmalen ve re'sen tarhiyatı gerektiren haller dışındaki durumlarda, verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş sürelerde müracaat edilmemesi veya aynı kanunlarla yüklenen sorumlulukların yerine getirilmemesi sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. İdarece tarhiyat yapıldıktan sonra ihbarnameye ilişkin bilgilerin yer aldığı bir ilan vergi dairesine asılarak ilana ilişkin durum tutanakla tespit edilir.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresine tebliğ yapılan hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit edilen ilan tarihinden itibaren başlar.

İkmalen re'sen ve idarece yapılan tüm tarhiyatlar için vergi dairesince ihbarname düzenlenir. Düzenlenen bu ihbarnameler tebliğ edilmek üzere mükelleflerin bilinen adreslerine posta yolu ile gönderilir. Vergi İdaresince ikmalen, re'sen veya idarece bir tarhiyat yapılması sonucunda vergi/ceza ihbarnamesi alınması halinde aşağıdaki yollara başvurulabilir;

a. Cezada İndirim Talep Etme Hakkı

VUK 376. maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, vergi farkı ve vergi cezalarını, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde bağlı olunan vergi dairesine başvurarak vadesinde veya teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeneceğinin bildirilmesi halinde;

- Vergi Ziyatı cezalarının birinci defada 1/2'si, sonra kesilenlerde 1/3'ü,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının 1/3'ü indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

VUK 376. maddeye göre, mükellefler adına yapılan tarhiyatlar ve salınan vergi cezaları için indirim sadece vergi cezalarında söz konusu olacaktır. Burada indirim talep eden mükellefin vergisi için ise, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresi olan 30 günün geçmesi gerekecektir. Böyle bir durumda gecikme faizi, 112/1 maddesi gereğince, ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergiler, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenecektir. Yine anılan kanunun "Vergi Cezalarında Ödenme Zamanı" başlığını taşıyan 368. maddesinin 1. Numaralı bendi gereğince, vergi cezaları, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmışsa dava açma süresinin bittiği tarihten başlayarak bir ay içinde ödenecektir²³².

a. Uzlaşma Talep Etme Hakkı

Mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çözülmesi, esas olarak yargı organları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak yargılama sürecinin uzun sürelerle yayılması nedeniyle, bu uyuşmazlıkların sürüncemede kalması söz konusu olmuştur. Bu urum ise devletin vergi alacağı tahsilinin gecikmesine yol açtığı gibi, mükellef açısından da sıkıntı teşkil eder. Bu nedenle VUK' ya 205 sayılı kanunla getirilen uzlaşma mükellef ve idare arasında çıkan uyuşmazlıkların yargı aşamasından önce çözülebilmesine imkan sağlamıştır²³³.

Uzlaşma, kişi adına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile görüşerek tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için

²³² ERDAĞ, a.g.e., s.345.

²³³ ERDAĞ, a.g.e., s.346.

başvurabilecek idari bir çözüm yoludur. Bu müesseseden yararlanmak da mükellef için çok önemli bir haktır. Çünkü mükellef uzlaşma müessesinden yararlanma hakkına sahip olduğu için idari aşamada kısa sürede anlaşmazlığı çözebilecek ve bürokratik maliyetlerinden kurtulacaktır. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Bunların yalnızca birinden faydalanılabilir.

Uzlaşmanın gerçekleşmemesi durumunda mükellef, uzlaşmanın sağlanmadığını gösteren tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde yetkili vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu durumda dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise, bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzar.

Mükellef, yapılan tarhiyat dolayısıyla kesilen cezaya karşı vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden 30 günlük dava açma süresi içerisinde cezalarda indirim hakkından yararlanmak üzere ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun' da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse;

- Vergi ziyaı cezası mükellef adına ilk kez kesilmiş ise yarısı, takiben kesilenlerde üçte biri,
- Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, indirilir.

G. Ödeme Emrine Karşı Mükellef Hakkı

Ödeme emrini alan borçlu; böyle bir borcunun olmadığı, borcunu kısmen ödediği, borcun zamanaşımına uğradığı, iddiasıyla tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Borçlu, borcun bir kısmına dava açılabilir. Ancak dava dilekçesinde dava açılacak kısmın türü ve miktarının açıkça gösterilmesi gerekir. Dava dilekçesinde dava açılan vergi veya cezanın türü ve miktarının açıkça belirtilmemesi halinde dava açılmamış sayılır. Dava açan borçlu hakkında takip işlemleri, davayı gören mahkemece yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece

devam eder. Açmış olduğu davada tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, haksız çıkılan borç tutarı kadar olan kamu alacağı % 10 zamla tahsil edilir. Borçlunun, borcun tamamına karşı vergi mahkemesinde açtığı davanın tamamen veya kısmen reddi halinde, ret kararının kendisine tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde mal bildiriminde^{234*} bulunmak mecburiyetindedir. Borcun bir kısmına karşı yapılan itirazlar mal bildiriminde süre uzatmaz.

Borçlunun haczedilebilecek malları olmadığını bildirmesi mal bildirimini hükmündedir. Mal bildirimini servet beyanı olmadığından borçlunun borcunu karşılayacak tutarda mal bildiriminde bulunması esastır. Borçlunun daha fazla mal bildiriminde bulunmaya zorlanması söz konusu değildir. Borçlunun, mal bildiriminde gösterdiği veya vergi dairesince tespit edilen malları ile borçluya ait olup da üçüncü şahıslarda bulunan mallardan borcuna yetecek miktarı vergi dairesince haciz olunur. Yapılan takibat sonunda borçlu borcunu rızaen ödemediği takdirde vergi dairesince haciz olunan mallar satışa çıkarılarak kamu alacağı tahsil edilir

Ğ. Vergi İncelemede Haklar ve Yükümlülükler

Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar, önceden bildirilmeksizin her zaman yapılabilir. Vergi idaresince vergi incelemesi yapılırken mükellefin çeşitli haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi inceleme elemanlarının genel anlamda ve vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğüdür. Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı

²³⁴ * Mal bildirimini; borçlunun borcuna yetecek tutarda mal varlığını ve geçim kaynaklarını vergi dairesine yazılı veya sözlü olarak bildirmesidir. Borçlu borcuna karşılık kendisinde veya kendisine ait olup da üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve hakları da tahsil dairesine bildirir. Mal bildiriminde yer alması gereken hususlar;

- Borçlunun kendisinde veya borçluya ait olup da üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve hakları mal bildiriminde bulunur.
- Yapılan mal bildiriminin borçlunun borcuna yetecek tutarda olması esastır.
- Mal bildiriminde bulunan borçlu, bildirimde bulunduğu malın miktarını, nevi'ni mahiyetini, vafını, değerini belirtmelidir.
- Mal bildiriminde borçlu, her türlü gelirlerini veya kendisine ait malının olmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını da ayrıca mal bildiriminde belirtmelidir.
- Borçlu, mal bildirimine rağmen borcunu ne şekilde ödeyebileceğini de belirtmelidir.
- Mal bildirimini yazılı veya sözlü olarak vergi dairesine yapılmalıdır.

mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Vergi inceleme sürecinde taraflar, sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşılık yükümlülüklerini de layıkıyla yerine getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek mümkün olacaktır. Bu broşürle Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi incelemesi alanında uygulama birliğini sağlamak, adil ve hukuka uygun bir inceleme sürecinin oluşumuna katkıda bulunmak, tarafların hak ve yükümlülüklerinin çerçevesini net bir şekilde vurgulamak suretiyle mükellef odaklı yaklaşımını pekiştirmeyi arzulamaktadır. Vergi inceleme sürecinde, taraflardan birinin kendi hak ve yükümlülüklerini daha iyi algılaması, karşı tarafında hak ve yükümlülüklerini bilmesine katkısı olacaktır. Başka bir deyişle; mükellefin hakları, İdarenin yerine getirmesi gereken yükümlülüğü, İdarenin yükümlülükleri ise mükellefin gözetilmesi gereken haklarıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı yaklaşıma geçtiğinden bu yana yapmış olduğu çalışmalarda mükellef hakları ve yükümlülükleri konusunda ayrıntılı yayınlar yapmaktadır. Vergi incelemesi sürecinde mükellef haklarını aşağıdaki gibi sıralamıştır²³⁵.

²³⁵ GİB, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri,2007, <www.gib.gov.tr>, (8.3.2008).

Tablo 8: Vergi İncelemesi Sırasında Mükelleflerin Hakları

| Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları | |
|--|---|
| 1 | Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek; |
| 2 | Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek; |
| 3 | Vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin uygun olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek (İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir); |
| 4 | Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz); |
| 5 | Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet önlemlerin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu önlemler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır); |
| 6 | Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak; |
| 7 | Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek; |
| 8 | Fili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek; |
| 9 | Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak; |
| 10 | Nezdinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek; |
| 11 | İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığını ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek; |
| 12 | Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek; |
| 13 | Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.); |
| 14 | İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek; |
| 15 | Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve idarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir); |
| 16 | Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek; |
| 17 | Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilmeye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek; |
| 18 | İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek; |
| 19 | Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikayette bulunabilmek. |

GİB, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları ve İdarenin Yükümlülükleri, Yayın No:49, Kasım 2007. <www.gib.gov.tr>.

III. ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Bir vergi kanununun Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi'nde ve yine vergiyle ilgili; tüzük yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin, kanuna aykırı olduğu ileri sürülerek Danıştay'da iptal davası açılabilir. Çıkarılan vergi kanunlarının Anayasa'nın özellikle 10. ve 73. Maddelerinde belirlenen temel ilkelere uygun olması gerekir. Vergi kanunlarının Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla doğrudan iptal davasının, ilgili kanun veya kanun hükmünde kararnamenin Resmi Gazete'de yayınlanması tarihinden itibaren 60 gün içinde açılması gerekir²³⁶.

Anayasanın 150'nci maddesi uyarınca "*Kanunların, kanun hükmündeki kararnamelerin, TBMM İçtüzüğü'nün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. İktidarda birden fazla siyasi partinin bulunması halinde, iktidar partilerinin dava açma hakkı en fazla üyeye sahip olan partidir.*" Anayasa madde 152'ye göre; "*Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse mahkeme davayı yürürlükteki hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse mahkeme buna uymak zorundadır. Anayasa Mahkemesi'nin işin esasına girerek verdiği ret kararının Resmi Gazete'de yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda*

²³⁶ BİLİCİ, a.g.e, s.127.

bulunulamaz." Anayasa madde 153'e göre; Anayasa Mahkemesi'nin kararları kesindir . Ancak iptal kararları gerekçesi yazılmadan açıklanamaz. Anayasanın 153'üncü maddesi gereği olarak "*Anayasa Mahkemesi bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin tamamını veya bir hükmünü iptal ederken kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez. Kanun, kanun hükmünde kararname veya TBMM İçtüzüğü ya da bunların hükümleri iptal kararlarının Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. İptal kararının yürürlüğe girişinin ertelendiği durumlarda, TBMM, iptal kararının ortaya çıkardığı hukuki boşluğu dolduracak kanun tasarı veya teklifini öncelikle görüşüp karara bağlar."* Anayasal buyruk gereği "*İptal kararları geriye yürümez."* "*Anayasa Mahkemesi kararları Resmi Gazete'de hemen yayımlanır; yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar."* Mevcut anayasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilmektedir. Bu tarih kararın verildiği günden başlayarak altı ayı geçmemektedir²³⁷.

Anayasa Mahkemesi'nin verdiği iptal kararının yürürlüğe girişiyle birlikte yeni bir hukuksal durum ortaya çıkmaktadır. Çünkü verilen kararla anayasaya aykırı bir hüküm ortadan kalkmıştır ve o hükmün düzenlendiği alandaki uygulama artık o hükmün bulunmadığı göz önünde tutularak işlem yapılacak ve karar verilecektir²³⁸.

Anayasa Mahkemesi kararlarına baktığımızda mükellefler lehine verilmiş ve onların haklarını ilgilendiren önemli kararlar vardır. Anayasa mahkemesi tarafından verilen iptal kararları genellikle; vergi cezalarıyla ilgili, vergi indirim ve muafiyet sınırlarıyla ilgili, ek vergilerin alınmasıyla ilgili, net aktif vergisiyle ilgili ve hukuki güvenliklik ilkesiyle ilgili olarak verilmiştir²³⁹.

²³⁷ Veysi, SEVİĞ, "Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararları", <http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4965>, (24.11.2009).

²³⁸ SEVİĞ, a.g.m., (24.11.2009).

²³⁹ Bknz.; Ek-2 Anayasa Mahkemesi Örnek Kararlarında Mükellef Hakları, s.257.

IV. DANIŞTAY KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Bir vergi kanununun vergiyle ilgili tüzük, yönetmelik, genel tebliğ gibi düzenleyici işlemlerin, kanuna aykırı oldu ileri sürülerek Danıştay'a iptal davası açılabilir. İdarenin vergi konusunda çıkardığı düzenleyici işlemlere karşı ilan tarihinden itibaren Danıştay'da 60 gün içerisinde iptal davası açılabilir. Danıştay bu durumda temyiz mercii olmasının dışında, ilk derece mahkemesi olarak davaya bakar. Ayrıca birden çok vergi mahkemesinin yetki alanına giren işler için de Danıştay'a dava açılır. Diğer taraftan Danıştay'a danışma organı sıfatıyla da bazı görevler verilmiştir²⁴⁰.

Danıştay kararlarına baktığımızda mükellefler lehine verilmiş ve onların haklarını ilgilendiren önemli kararlar vardır. Danıştay tarafından verilen iptal kararlarına baktığımızda; sürelerle ilgili, tebligat hükümleriyle ilgili, vergi cezalarıyla ilgili, vergi borcunu ve cezasını sona erdiren hallerle ilgili, uzlaşmayla ilgili mükellefe hak veren Danıştay'ın almış olduğu iptal kararları mevcuttur²⁴¹.

²⁴⁰ Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 16. Baskı, Ankara, 2006, s.128.

²⁴¹ Bknz.; Ek-3 Danıştay Örnek Kararlarında Mükellefler Hakkında, s.274.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN HAKLARI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM

ANKET ÇALIŞMASI: MANİSA MERKEZ İLÇE

I. Araştırmanın Amacı

Son yıllarda gündeme gelen mükellef hakları ve yükümlülükleri kavramları vergi idareleri tarafından oldukça yoğun bir şekilde irdelenmektedir. Bu anlamda ülkemizde çok yakın zamanda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan “Mükellef Hakları Bildirgesi” önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef (müşteri) odaklı bir anlayışa geçilmesiyle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı da yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ana hizmet birimlerinden birisi olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ile Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, mükellef haklarının korunması sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak, mükellef şikayetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak, uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak gibi görevler üstlenmiş ve içinde bulunduğu yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı yaklaşımı benimsemiştir. 1990’lı yıllardan sonra ortaya çıkan mükellef hakları kavramının tüm dünyada vurgulanıyor olması ve gelir idaresinde etkinlik arayışlarına çözüm olarak sunulması, insan hakları ve korumasına ilişkin gelişmeler, ülkemizde mükellef haklarının önemini günümüzde büyük ölçüde arttırmıştır. Mükellef hakları bildirgesi açıklanmış fakat bu konuyla ilgili yasal taban henüz ülkemizde oluşturulmamıştır.

Vergiye gönüllü uyum; vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü olarak uyma ya da uymama davranışını gösteren bir kavramdır. Vergi idaresinde etkinliğin sağlanabilmesi için gönüllü uyumun sağlanması en önemli koşuldur. Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler idari, hukuksal, psikolojik, sosyolojik, dinsel, kurumsal, ahlaki, kültürel faktörlerdir. Mükellef hakları da hukuki ve yönetsel faktörlerin içine girmektedir. Mükellef hak ve yükümlülüklerinin bilinmesi vergiye gönüllü uyumu arttıracak en önemli faktörlerden biridir. Bu yüzden mükellef haklarının bilinmesi ve buna ilişkin ayrıntılı mevzuatın oluşturulması gereklidir.

Bu çalışmanın amacı mükellef haklarının gelişimiyle paralel olarak mükellef haklarından, vergi mükelleflerinin ne kadar haberdar olduğunu tespit etmek ve onların devlete olan güvenleri ve gönüllü uyumları konusunda mükellef haklarının nasıl etki yaptığını değerlendirmek ve analiz etmektir. Bu amaçla vergi mükellefleri ile anket çalışması yapılmış ve onlarla en çok iletişim halinde bulunan Manisa Vergi Dairesi çalışanlarına da hem mükellefler hakkındaki hem de mükellef hakları konusundaki düşüncelerini öğrenmek üzere bir anket çalışması Manisa Merkez İlçe'de uygulanmıştır.

II. Araştırmanın Alanı

Mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum konulu anket çalışmamızı yaparken alan olarak belirlediğimiz kitle Manisa Merkez İlçe'ye kayıtlı gelir vergisi mükellefleri ve GİB çalışanlarıdır. Belirlediğimiz vergi mükellefi kitlesi, gelir vergisi mükellefleridir. Çünkü gelir vergisi mükellefleri orta sınıfı oluşturan ve vergiye gönüllü uyumda, uyumu en fazla beklenen gruptur. Gelir vergisi mükellefleri, Türkiye'de vergi mükelleflerinin büyük bir bölümünü oluşturduğu için, temsil yeteneği yüksek bir kitledir. Ayrıca gönüllü uyumun sağlanmasında ve mükellef haklarının uygulanmasında önemli bir misyon yüklenen Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanları ile de anket uygulaması yapılmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri olarak örneklem büyüklüğü; Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan alınan gelir vergisi mükelleflerini temsil edebilecek düzeyde seçilmiştir. Anketimiz, 300 kişiye uygulanmış, bunlardan 291 tanesi değerlendirmeye alınmıştır.

Ayrıca, GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarına da mükellef haklarıyla ve vergi mükellefleriyle ilgili düşüncelerini öğrenebilmek üzere anket uygulanmıştır. Bu anket, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarından 98 kişiye uygulanmıştır.

Tablo 9: Manisa Mesir Vergi Dairesi, Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Sayıları (2009- Haziran)

| GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN SAYILARI | | | | | | | | |
|---|------------------------|--------------|------------------------|-------|--------|-------------------|---------------|-----------------------------|
| GERÇEK USUL | | | | | | BASİT USUL | | |
| Ticari Kazanç | | Zirai Kazanç | Serbest Meslek Kazancı | GMSİ | Toplam | Basit Usul | Diğer Ücretli | Basit Usul Mükellef Toplamı |
| 1.Sınıf Bilanço Esası | 2.Sınıf İşletme Hesabı | | | | | | | |
| 555 | 6.373 | 0 | 715 | 7.322 | 14.965 | 4.068 | 474 | 4.542 |

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı.

III. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak anket yöntemi uygulanmıştır. Veriler anket yöntemiyle yüz yüze görüşme yapılarak toplanmıştır. Mükelleflerin vergi konusundaki hassasiyetlerinden dolayı ancak 291 adet mükellefle yapılan görüşme talebi kabul edilmiş ve sağlıklı şekilde anketleri uygulanmıştır.

Gönüllü uyumu arzulayan, fakat bu konuda mükelleflerin vergiden kaçınması veya farklı sebeplerle mükelleflerin uyumu gerçekleştirememesi sonucuyla muhatap olan ve mükelleflerin de vergilerini devlete ödediklerinde veya vergi ile ilgili her türlü konularında muhatap oldukları GİB çalışanlarıyla anket uygulaması yapılmıştır. Manisa GİB vergi dairesinde 98 kişilik bir grupta anketimiz gerçekleştirilmiştir.

A. Soruların Hazırlanması

Anket sorularının hazırlanmasından önce bu konuyla ilgili yapılmış çalışmalar incelenmiştir. Mükellef tutum ve davranışlarıyla ilgili yapılan literatür taramasında elde edilen uygulamalı çalışmaların örnek soruları değerlendirilmiştir. Literatürü incelediğimizde özellikle mükellef hakları konusunda yapılan anket çalışması sınırlı sayıdadır. Mükellef hakları ve gönüllü uyum konusundaki bu çalışmamızda, anket soruları hazırlanırken incelediğimiz çalışmalardan da benzer sorular kendi kültürümüz

ve mükellef hakları konusunda mevcut hukuk kurallarımız doğrultusunda değerlendirmeye alınmıştır.

Vergi mükelleflerine uygulanan anket soruları, öncelikle kişisel ve demografik bilgilerin hazırlanmasından sonra, vergi mükellefiyetleri ile bilgiler ve ardından Likert²⁴² ölçeği ile hazırlanan vergi bilinci, devlete olan güven, mükellef hakları, vergi dairesi çalışanları ile ilgili görüşler olmak üzere gizli bir sınıflandırmayla 5'li likert ölçeği kullanılarak hazırlanmıştır. Ardından çoktan seçmeli dört adet soruyla da özellikle tespit etmek istediğimiz konular sorulmuştur. Son olarak da GİB'nin Mükellef hakları bildirgesinde yer alan hakları öncelikle yine likert²⁴³ ölçeği ile ne ölçüde uygulandığını ve diğer bölümde ise bu uygulamaların onların hakları olduğundan haberleri olup olmadığının yönelik sorular hazırlanmıştır.

GİB çalışanlarına yönelik olarak olan hazırlanan anket sorularında yine öncelikle kişisel ve demografik bilgilere yer verilmiş daha sonra 5'li likert ölçeği ile mükellefler konusunda, gönüllü uyum ve mükellef hakları konusunda çalışanların görüşlerine yönelik sorular sorulmuştur. Ayrıca ülkemizde olmayan fakat yabancı ülkelerde uygulanan mükellef haklarının ülkemizde uygulanıyor gibi sorularak bilgi ve farkındalıkları da değerlendirilmek istenmiş ve bu şekilde birkaç soruya yer verilmiştir. Ayrıca mükellef hakları bildirgesinde yer alan hakların ne derece uygulandığına da katılma oranları belirlenmeye çalışılmıştır. Tabii ki Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarının mütevazılık gösterip orta derecede cevaplar vermesi araştırmamızın da bir başka boyutudur.

²⁴² Bireylerin bir konudaki (örneğin, özürülü çocukların normal eğitim ortamlarında eğitilmeleri konusuna) görüş, düşünce ya da tutumlarını belirlemeye yarayan ölçü araçlarına **tutum ölçeği** denmektedir. Bir tutum ölçeği, hedeflenen konudaki olumlu ve olumsuz görüş, düşünce ya da tutumları yansıtan bir dizi maddeden oluşmaktadır. **Likert Ölçeği** : Bireylerin bir konudaki davranış puanlarını belirlemeyi sağlayan bir ölçektir. k sayıda sorunun her biri için farklı sayıda seçenekler belirlenir. Seçenekler sıralı biçimde ardışık olarak dizilirler seçenekler dengeli (-2, -1, 0, +1, +2 biçiminde) ya da sıralı sayısal değerlerle puanlandırılır (0, 1, 2, 3, 4, 5). Tüm sorulara verilen cevaplar toplanır. Toplam puan bireyin konu hakkındaki davranış, bilgi, tutum puanıdır. Her birey puanına göre toplam ölçek ölçeği üzerinde bir yerde yer alarak bireyin konu ile ilgili davranış pozisyonu belirlenir. (Bknz.; Gönül Kırcalı İftar, Ölçme, <<http://www.aof.anadolu.edu.tr/kitap/IOLTP/2294/unite02.pdf>>, (3.5.2009).

B. Verilerin Analizi

Veriler istatistik SPSS istatistik programında analiz edilebilmek üzere öncelikle, veri girişleri sağlanmış ve ardından frekansları belirlenmiştir. İkinci analizimizde aralarında ilişki kurmak istediğimiz sorular tespit edilmiş ve bunlar ki-kare²⁴⁴ bağımsızlık testine ve korelasyon²⁴⁵ analizlerine tabi tutulmuştur. İstatistiksel açıdan anlamlı bulduklarımız değerlendirmeye alınmış ve yorumları yapılmıştır. Öncelikle araştırmaya katılan mükelleflerin ve Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarının sorulara verdikleri yanıtlara göre frekans dağılımları verilmiş ve ardından her soruya verilen cevapların önem derecelerine göre değerlendirme yapılmıştır. Frekans dağılımlarının ardından yapılan değerlendirmelerden sonra anlamlı bulunan ki-kare analizlerine ve korelasyon analizlerine yer verilecektir. Çalışmamız, mükellef haklarının gönüllü uyumda nasıl etki yaptığını ve mükelleflerin mükellef hakları konusundaki düşüncelerini aynı zamanda vergi yetkililerinin mükellef hakları konusundaki görüşlerini belirlemek üzere kurulmuştur.

Öncelikle uygulamış olduğumuz anket sorularının değerlendirilebilmesi için frekans dağılımları yapılmıştır. Bu frekans dağılımları bize her bir soruya verilen yanıtların dağılımlarını açıklıkla göstermektedir. Bu dağılımlara baktığımızda genel eğilimin yüksek olduğu yanıtlar bize yorum yapmak için bir açıklık getirmiştir. Burada vergi mükelleflerinin ve vergi idaresi yetkililerinin verdiği yanıtlar frekans tablolarıyla sunulmaktadır. Vergi mükelleflerinin mükellef hakları, vergi kaçakçılığı ve gönüllü uyumlarına yönelik sorulara verdikleri yanıtlar ve dağılımları aşağıdaki gibidir. Ayrıca, ikinci kısımda Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı yetkililerinin yanıtlarını görebilir ve onların değerlendirmelerini de göz önünde bulundurarak, mükellef hakları

²⁴⁴ Veri setindeki değişkenlerin farklı ölçütlere ya da belirli bir amaca göre iki ya da çok yönlü çapraz tablo biçiminde sınıflandırılması halinde değişkenlerin belirlenen özellikleri arasında bir bağımlılığın olup olmadığı test edilmek istenebilir. Değişkenlerin alt grupları arasında bağımlılık, birlikte değişim olup olmadığını ortaya çıkarmak amacıyla uygulanan "Ki-kare" testi "Ki-kare" bağımsızlık testi olarak adlandırılır.< http://www.istatistikanaliz.com/ki-kare_analiz_testi.asp> (21.05.2009).

²⁴⁵ Korelasyon Analizinde, bir ana kütlelen seçilmiş en az iki veya daha fazla örnek grup alınarak, bu gruplar arasındaki etkileşime bir katsayı yardımıyla bakılır. Bu katsayı korelasyon katsayısıdır ve r ile gösterilir. Korelasyon analizinin yapılacağı gruplar (bunlara değişken de diyebiliriz) arasında etkileşime bakılırken, regresyon analizinde olduğu gibi bağımlı değişken veya bağımsız değişken olma şartı aranmaz. Korelasyonuna bakılacak olan değişken gruplar ikiden fazla olsalar dahi ikili olarak ele alınırlar ve bu ikili değişkenlerin etkileşimi, katsayı yardımıyla yön ve kuvvet olarak tayin edilirler. Korelasyon katsayısı, değişkenlerin yönü, etkileşimlerin nasıl olduğu hakkında bilgi verir. Değişkenlerin birbiri arasındaki etkileşim var mı, varsa etkileşimin çok fazla mı yani kuvvetli mi olduğu ve gözlem gruplarından birinin gözlem değerleri artarken diğerinin azalıyor mu yoksa aynı yönde mi değerleri değişiyor olduğu gözlenebilir. Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında değişen değerler alır. Bknz.; < <http://analiz.ibsvazilim.com/egitim/koran.html>>, (21.05.2009).

etkinliği ve Türkiye’de uygulanma süreçleri, gönüllü uyum konusunda çeşitli çıkarsamalar yapmak da mümkün olmuştur.

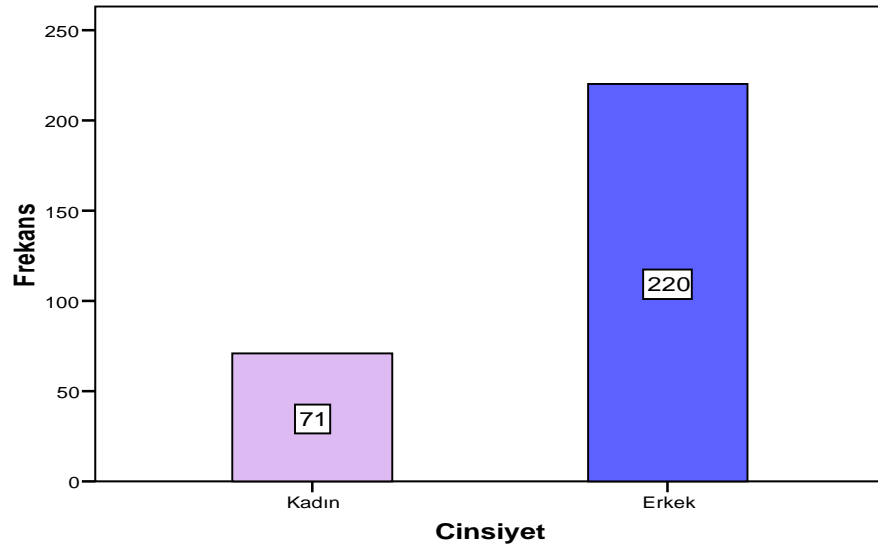
a. Vergi Mükellefleri Anket Sonucu

Vergi mükellefleri anket sonuçlarına baktığımızda, mükelleflerin demografik bilgileri sayesinde onların oluşturduğu profili de anlayabiliriz. Gerek ankete katılan mükelleflerin eğitim düzeyleri, gerek yaş, gerekse cinsiyete göre belli bir profil oluşturmuşlardır. Manisa Merkez İlçe’de, gelir vergisi mükelleflerini temsil edebilecek sayıda vergi mükelleflerine ulaşılmıştır. Gelir vergisi mükellefi olan bireylerin %75,1’ini erkekler geri kalanını bayanlar oluşturmuştur. Gelir vergisi mükellefleri olarak Manisa Merkez İlçede bulunanlar, erkek egemen bir topluluğu oluşturmaktadır. Ayrıca mükelleflerin yaklaşık 67,2’si 30 ile 50 yaş grubu arasında kalmakta olup, orta yaş grubunu oluşturmaktadır. Mükelleflerin %63,6’sı ilköğretim ve lise mezunudur. Mükelleflerin %60,9’u evlidir. Bu bize Manisa Merkez İlçe’ye kayıtlı mükelleflerin genel yapılarıyla ilgili genel bir bilgi vermektedir.

1) Demografik Bilgiler

a) Cinsiyet

Grafik 1: Cinsiyet



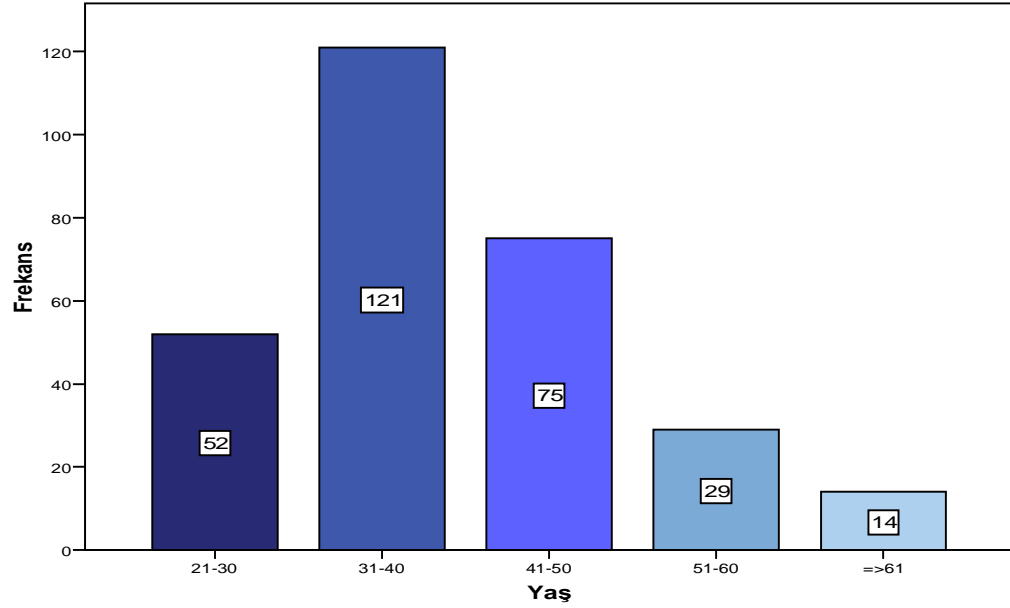
Tablo 10: Cinsiyet

| Cinsiyet | Frekans | Yüzde |
|----------|---------|-------|
| Kadın | 71 | 24,4 |
| Erkek | 220 | 75,6 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Gelir vergisi mükellefi olarak ankete katılan mükelleflerin %24,4'ü kadın, %75,6'sı erkektir.

b) Yaş

Grafik 2: Yaş.



Tablo 11: Yaş

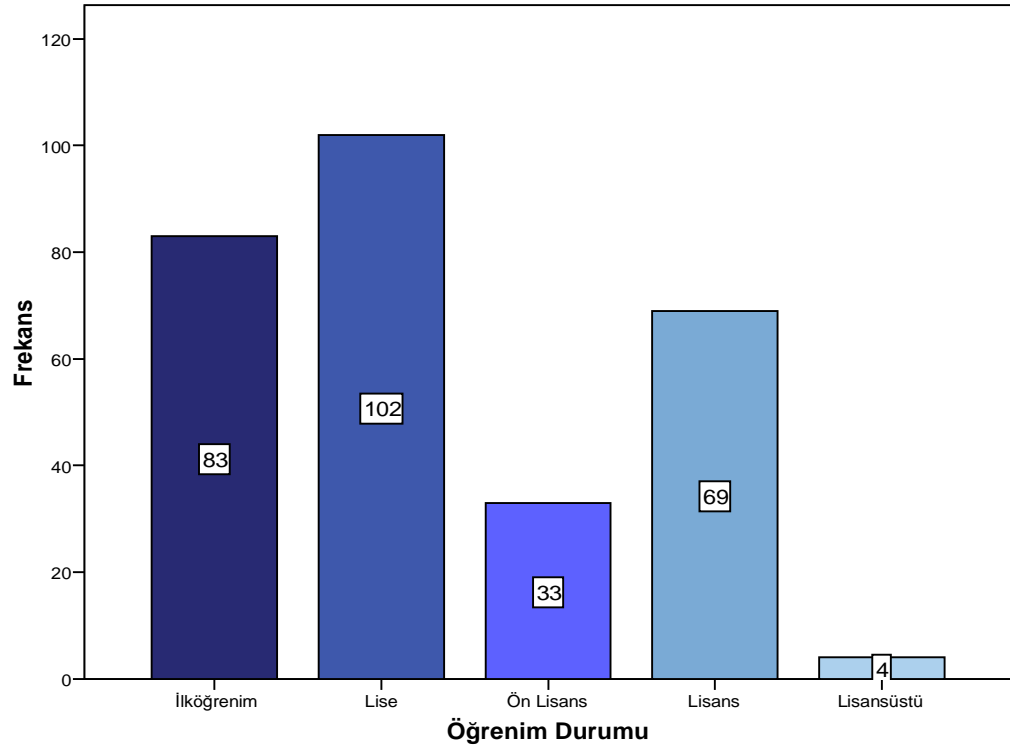
| Yaş | Frekans | Yüzde |
|--------------------|---------|-------|
| 21-30 yaş | 52 | 17,9 |
| 31-40 yaş | 121 | 41,6 |
| 41-50 yaş | 75 | 25,6 |
| 51-60 yaş | 29 | 10,0 |
| 61 yaş ve yukarısı | 14 | 4,8 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Gelir vergisi mükelleflerinin yaş ortalamasına baktığımızda %17,9'u 21-30 yaş, %41,6'sı 31-40 yaş, %25,6'sı 41-50 yaş, %10'u 51-60 yaş, %4,8 61 yaş ve yukarıdır.

Mükelleflerin çoğunluğunu orta yaş grubu oluşturmaktadır. 31-40 yaş olan gelir vergisi mükellefleri %41,6'dır.

c)Öğrenim

Grafik 3: Öğrenim



Tablo 12: Öğrenim

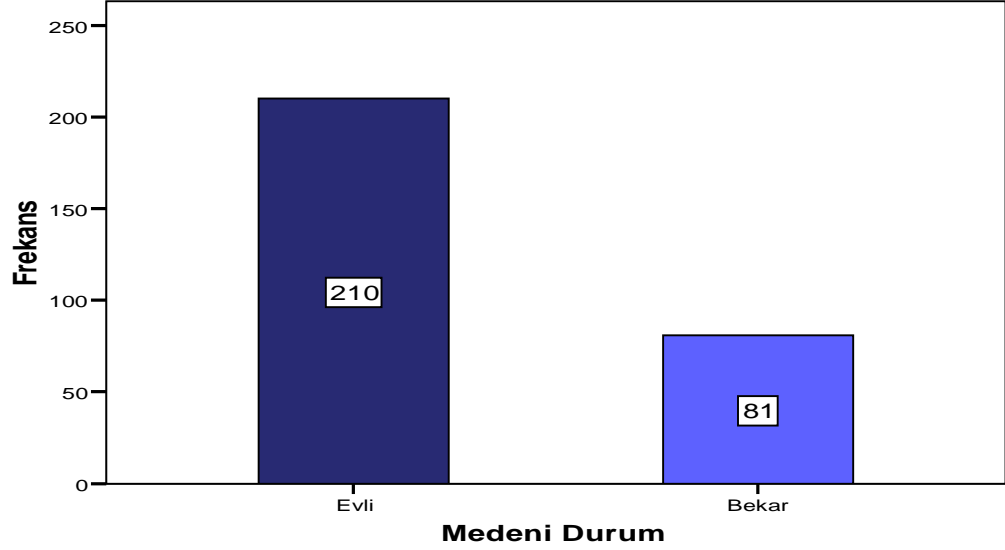
| Öğrenim | Frekans | Yüzde |
|------------|---------|-------|
| İlköğretim | 83 | 28,2 |
| Lise | 102 | 35,4 |
| Önlisans | 33 | 11,3 |
| Lisans | 69 | 23,7 |
| Lisansüstü | 4 | 1,4 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Gelir vergisi mükelleflerinin % 28,2'si ilköğretim, %35,4'ü lise, %11,3'ü ön lisans, %23,7'si lisans, %1,4'ü lisansüstüdür. Gelir vergisi mükelleflerinin eğitim düzeylerine baktığımızda %28,2'sinin ilk öğretim ve %35,4 gibi bir kısmının da lise

mezunu olduğunu görmekteyiz. Öğrenim düzeyi gelir vergisi mükelleflerinde çok yüksek değildir, fakat yine de %23,7 gibi azımsanmayacak oranda lisans mezunu vardır.

d) Medeni Durum

Grafik 4: Medeni Durum

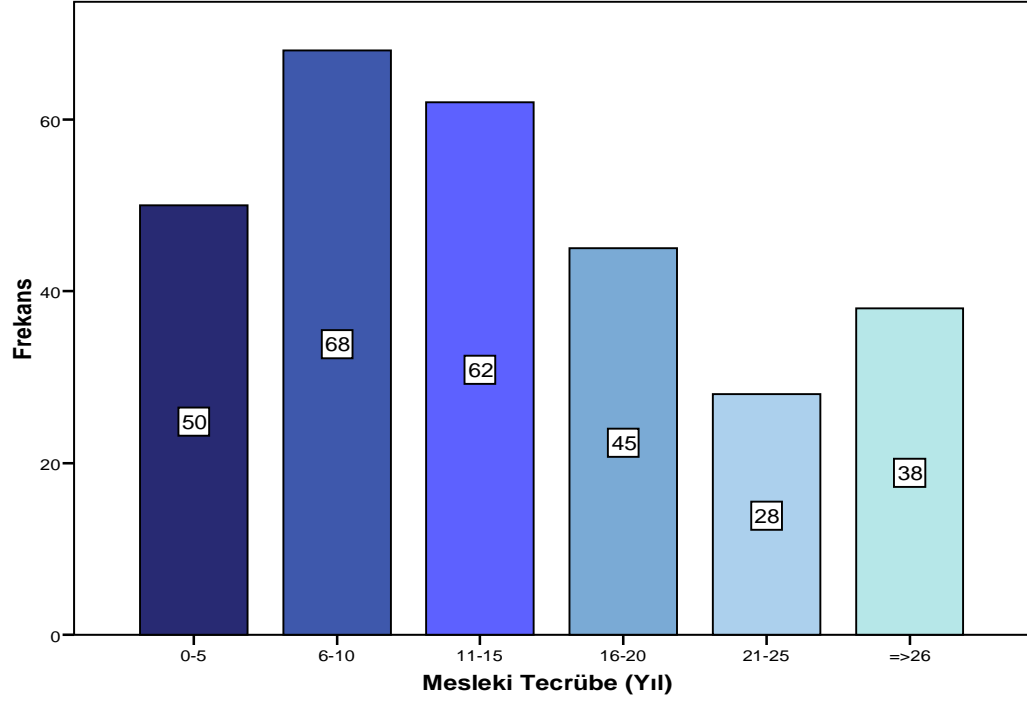


Tablo 13: Medeni Durum

| Medeni Durum | Frekans | Yüzde |
|--------------|---------|-------|
| Evli | 207 | 60,9 |
| Bekar | 81 | 39,1 |
| TOPLAM | 288 | 100 |

Medenin duruma baktığımızda gelir vergisi mükelleflerinin %60,9'unun evli %39,1'inin bekar olduğunu görmekteyiz.

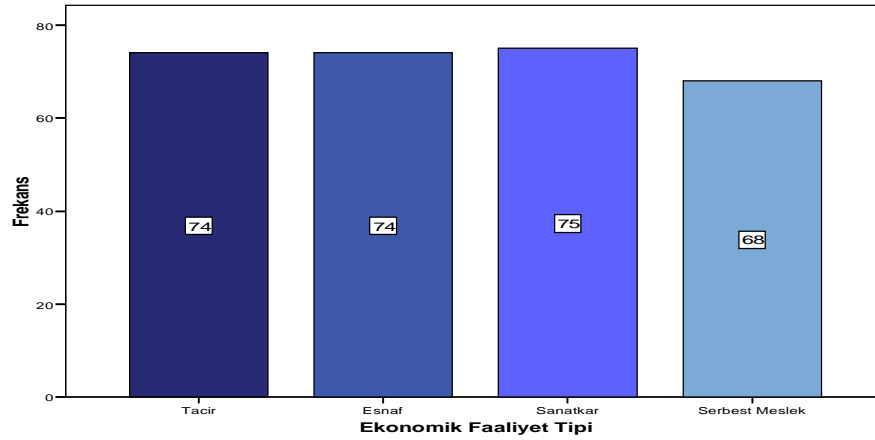
Grafik 5: Mesleki Tecrübe



Çalışanların mesleki tecrübelerine baktığımızda 1'den 50'ye kadar yıllar arasında mesleki tecrübeye sahip olduklarını görmekteyiz.

2) Vergi Mükellefiyetleri İle İlgili Sorular

Grafik 6: Ekonomik Faaliyet Tipi

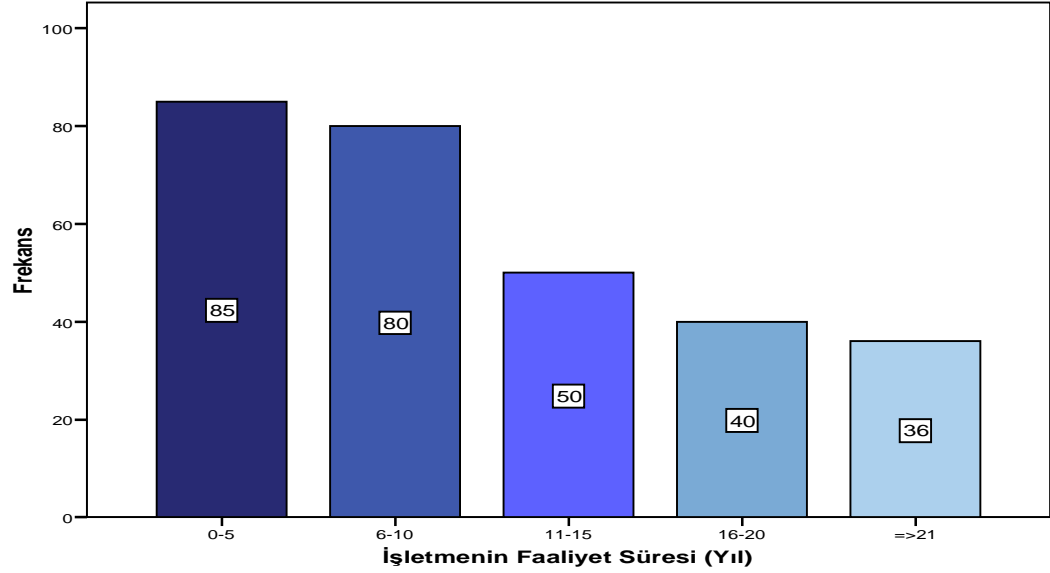


Tablo 14: Ekonomik Faaliyet Tipi

| Ekonomik Faaliyet Türü | Frekans | Yüzde |
|------------------------|---------|-------|
| Tacir | 74 | 25,4 |
| Esnaf | 74 | 25,4 |
| Sanatkar | 75 | 25,8 |
| Serbest Meslek Erbabı | 68 | 23,4 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Anketimize katılan gelir vergisi mükelleflerinin ekonomik faaliyet alanları tacir, esnaf, sanatkar ve serbest meslek erbaplarıdır. Manisa Merkez İlçeye kayıtlı gelir vergisi mükelleflerini temsil edebilecek miktarda ve oranda gelir vergisi mükelleflerine ulaşılmaya çalışılmıştır.

Grafik 7: İşletmenin Faaliyet Süresi



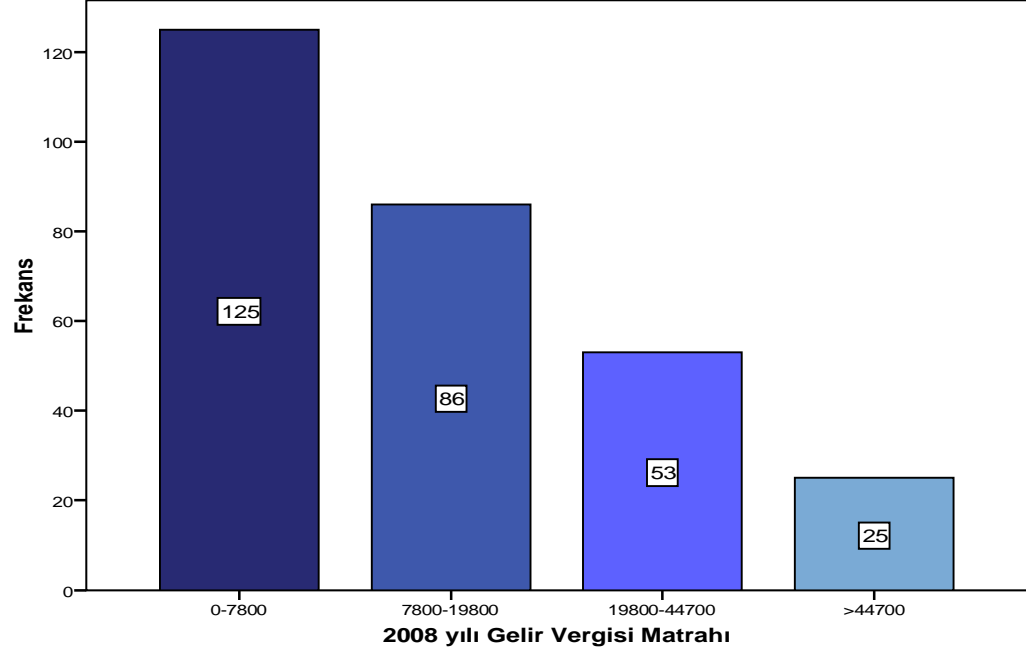
Tablo 15: İşletmenin Faaliyet Süresi

| İşletmenin Faaliyet Yılı | Frekans | Yüzde |
|--------------------------|---------|-------|
| 0-5 yıl | 85 | 29,2 |
| 6-10 yıl | 80 | 27,5 |
| 11-15 yıl | 50 | 17,2 |
| 16-20 yıl | 40 | 13,7 |
| 21 yıl ve daha fazla | 36 | 12,4 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Gelir vergisi mükelleflerinin mesleki tecrübelerinin yanı sıra işletmelerin faaliyet yıllarına ilişkin veriler de toplanmıştır. Gelir vergisi mükelleflerinin yaklaşık

yarısı 1-10 yıl arasından kurulmuş olan yani işletmeler olsa da geri kalanı 10 yıldan fazla süredir faaliyette bulunan işletmelerdir.

Grafik 8: İşletmenin Gelir Vergisi Matrahı



Tablo 16: Beyan Edilen Vergi Dilimi

| 2008 Yılına Ait Beyan Edilen Vergi Dilimi | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| 0 - 7800 YTL | 125 | 43,3 |
| 7800 - 19800 YTL | 86 | 29,8 |
| 19800- 44700 YTL | 53 | 18,3 |
| 44700 YTL | 25 | 8,7 |
| TOPLAM | 289 | 100 |

Beyan edilen vergi dilimlerine baktığımızda 0-7800 TL arasında %43,3 , 7800 - 19800 YTL arasında % 29,8, 19800- 44700 TL arasında 18,3, 44700 TL'den fazla olanlar için % 8,7'dir.

Tablo 17: Mükellefiyet Türü

| Mükellefiyet Türü | Frekans | Yüzde |
|--------------------------|----------------|--------------|
| Ticari Kazanç | 80 | 28,3 |
| Serbest Meslek Kazancı | 12 | 4,2 |
| Basit Usul | 189 | 66,8 |
| Diğer | 2 | 0,7 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Gelir Vergisi mükellefleri mükellefiyet türleri ile ilgili %28,3'ü Ticari Kazanç, %4,2'si Serbest Meslek Kazancı, %66,8'i Basit Usul, %0,7'si diğer diye beyanda bulunmuşlardır.

3) Vergi Bilinci-Mükellef Hakları-Gönüllü Uyum –Vergi İdaresi İle İlgili İfadelere Vergi Mükelleflerinin Gösterdikleri Önem Dereceleri (Bölüm II. Soruları)

Tablo 18: Vergi'nin Herkesin Yerine Getirmesi Gereken Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Düşüncesi

| Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 216 | 74,7 |
| Katılıyorum | 66 | 22,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 6 | 2,1 |
| Katılmıyorum | 1 | 0,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 0 | 0 |
| TOPLAM | 291 | 100 |

Verginin herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevi olduğuna inanan ve tamamen katılıyorum diyen %74,7 oranında vergi mükellefi vardır. Mükelleflerin %22,8'i de bu düşünceye katılmaktadır. Yani mükellefler vergini vatandaşlık görevi olduğu konusunda hem fikirdirler.

Tablo 19: Devlet Tarafından Alınan Vergilerin Hizmet Olarak Geri Döndüğü Düşüncesi

| Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 73 | 25,5 |
| Katılıyorum | 71 | 24,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 61 | 21,3 |
| Katılmıyorum | 51 | 17,8 |
| Hiç Katılmıyorum | 30 | 10,05 |
| TOPLAM | 286 | 100 |

Vergi mükelleflerinin yaklaşık olarak %50'si alınan vergilerin hizmet olarak geri döndüğünü düşünürken, %21,3'ü ne katılmakta ne de katılmamaktadır. Yani ödedikleri vergilerin hizmet olarak döndüğünü düşünmeyen bir kitle de azımsanmayacak kadar azdır. Mükelleflerin %17,8' bu düşünceye katılamamakla birlikte %10,5'i kesin bir şekilde olumsuz bakmaktadır.

Tablo 20: Bugün Ödenmeyen Vergilerin Gelecek Nesillerin Refahını Olumsuz Etkileyeceği Düşüncesi

| Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 166 | 58,7 |
| Katılıyorum | 94 | 33,2 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 20 | 7,1 |
| Katılmıyorum | 1 | 0,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 2 | 0,7 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Bu cümleye aldığımız cevaplar doğrultusunda mükelleflerin bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillere yük olduğu konusunda bilinçlerini yüksek olduğunu söyleyebiliriz. %58,7'si tamamen katılırken, %33,2'si katılmaktadır. Yaklaşık mükelleflerin %90'ı bu görüşte hemfikirdirler.

Tablo 21: Vergi Tam ve Doğru Ödenmezse Devlet Etkin Hizmet Sunmayı Aksatabileceği Düşüncesi

| Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 131 | 45,8 |
| Katılıyorum | 106 | 37,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 10,5 |
| Katılmıyorum | 14 | 4,9 |
| Hiç Katılmıyorum | 5 | 1,7 |
| TOPLAM | 286 | 100 |

Yine mükelleflerin vergi bilinçlerini öğrenmek için sorduğumuz bu soru da mükelleflerin %82,9'u devletin vergiler ödenmezse hizmet sunumunda bir aksama

olacağına inanmışlardır. Burada yine mükelleflerin aslında vergi bilinçlerinin yüksek olduğuna inanabiliriz.

Tablo 22: Ödenen Vergiler Doğru Bir Şekilde Kullanılabildiği Düşüncesi

| Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 28 | 9,8 |
| Katılıyorum | 86 | 30,2 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 64 | 22,5 |
| Katılmıyorum | 67 | 23,5 |
| Hiç Katılmıyorum | 40 | 14,0 |
| TOPLAM | 285 | 100 |

Mükelleflerin %37,5'i ödenen vergilerin doğru bir şekilde kullanıldığına inanmıyorlar. %22,5'i ise bu düşünceye orta derecede katılıyorlar, yani ne katılıyor ne de katılmıyorlar. Burada gözlemlediğimiz sonuç mükelleflerin büyük bir bölümünün devlete olan güvenlerinde bir azalma olduğudur.

Tablo 23: Vergi Sisteminin Adaletsizliği Karşısında Vergi Kaçıranların Haklı Görülüp Görülmediği Düşüncesi

| Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 18 | 6,3 |
| Katılıyorum | 26 | 9,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 10,5 |
| Katılmıyorum | 89 | 31,0 |
| Hiç Katılmıyorum | 124 | 43,2 |
| TOPLAM | 287 | 100 |

Vergi mükelleflerinin burada verdikleri yanıtları incelediğimizde vergi kaçıranlara hak veren mükellef grubunun yalnızca %15,4 civarında olduğunu görüyoruz. Mükelleflerin %74,2'si vergi kaçıranlara hak vermiyorlar. Vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesinde bile vergi mükellefleri vergi kaçıranları haklı bulmuyorlar.

Tablo 24: Vergi Sisteminin Karmaşık Olması Durumunda Vergiden Kaçınmanın Haklı Görülebildiği Düşüncesi

| Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 14 | 4,9 |
| Katılıyorum | 23 | 8,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 35 | 12,2 |
| Katılmıyorum | 97 | 33,8 |
| Hiç Katılmıyorum | 118 | 41,1 |
| TOPLAM | 287 | 100 |

Yine burada da mükelleflerin %41,1 hiç katılmıyorum derken, %33,8'i de katılmıyorum demişlerdir. Mükellefler vergi sistemi karmaşık olsa dahi vergiden kaçınanları onaylamıyorlar.

Tablo 25: Vergi Hiçbir Şekilde Kaçırılmamalıdır Düşüncesine Katılanlar

| Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 178 | 62,0 |
| Katılıyorum | 62 | 21,6 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 16 | 5,6 |
| Katılmıyorum | 11 | 3,8 |
| Hiç Katılmıyorum | 20 | 7,0 |
| TOPLAM | 287 | 100 |

Tablo 26: Ülkemizde Adil Bir Vergi Sistemi Bulduğuna Katılma Düzeyi

| Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 22 | 7,7 |
| Katılıyorum | 34 | 11,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 43 | 15,0 |
| Katılmıyorum | 82 | 28,6 |
| Hiç Katılmıyorum | 106 | 36,9 |
| TOPLAM | 287 | 100 |

Ülkemizde adil bir vergi sistemi olduğuna inanmayanlar %28,6 katılmıyorum derken, %36,9'u hiç katılmıyorum demişlerdir. Mükelleflerin %15'i de ne katılıyorum ne katılmıyorum demişlerdir. % 65'i vergi sistemini adil buluyorlar.

Tablo 27: Mükellef Olarak Ödedikleri Vergilerin Farkında Olmaları

| Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin farkındayım. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 70 | 24,5 |
| Katılıyorum | 88 | 30,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 39 | 13,6 |
| Katılmıyorum | 60 | 21,0 |
| Hiç Katılmıyorum | 29 | 10,1 |
| TOPLAM | 286 | 100 |

Mükelleflerin yaklaşık %55'i ir mükellef olarak ödedikleri vergilerin farkında olduklarını söylemişlerdir. %13'ü tam olarak farkında olmamakla birlikte %31'i farkında olmadıkları düşüncesindedir.

Tablo 28: Vergi Mevzuatı Hakkında Yeterince Bilgi Sahibi Olunup Olunmadığı Düşüncesi

| Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 17 | 6,0 |
| Katılıyorum | 39 | 13,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 110 | 38,7 |
| Katılmıyorum | 83 | 29,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 35 | 12,3 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükelleflerin %12,3'ü bu düşünceye hiç katılmıyorum der iken, %29,2 katılmıyorum demişlerdir. % 38,7'si ne bilgiliyim ne değilim demişler ve orta derecede katılmışlardır. Vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olduğunu düşünen %19,7 oranında mükellef vardır.

Tablo 29: Ödenen Vergilerin Nerede Kullanıldığının Bilinmesi Vergi Ödeme İsteklerini Arttırıp Arttırmayacağı

| Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini arttırmaktadır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 82 | 29,0 |
| Katılıyorum | 99 | 35,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 45 | 15,9 |
| Katılmıyorum | 45 | 15,9 |
| Hiç Katılmıyorum | 12 | 4,2 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Vergi mükelleflerinin %29'u ödenen vergilerin nerede kullanıldığının bilinmesinin, vergi ödeme isteklerini arttıracığına tamamen katılmışlar, %35'i de katılıyorum demişlerdir. Mükelleflerin büyük bir kısmı vergilerin nerede kullanıldığını bilmek istemektedirler ve bilirlerse vergi ödeme isteklerinin de artacağını belirtmişlerdir. Zaten bu onların mükellef haklarından biridir. Mükellef haklarının varlığı vergi ödeme isteğini arttırır.

Tablo 30: Vergi İdaresine Karşı Mükelleflerin Bir Takım Haklarının Olması Gerektiği Düşüncesi

| Vergi idaresine karşı mükelleflerinde birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 166 | 58,5 |
| Katılıyorum | 99 | 34,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 13 | 4,6 |
| Katılmıyorum | 6 | 2,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 0 | 0,0 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Vergi mükelleflerinin 58,5'i mükelleflerin bir takım hakları olmalı düşüncesine tamamen katılıyorum diyor iken %34,9'u katılıyorum demişlerdir. Mükellef haklarının olmamasını isteyen hiç katılmıyorum diyen kimse yoktur. Vergi mükelleflerinin bir takım hakları olmasına konusunda mükellefler arzuludurlar.

Tablo 31: Mükelleflerin Haklarının Yasalarca Korunacağına Olan İnançları

| Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağı inancındayım. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 70 | 24,7 |
| Katılıyorum | 96 | 33,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 54 | 19,1 |
| Katılmıyorum | 49 | 17,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 12 | 4,2 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağını düşünen vergi mükellefleri %24,7 oranında tamamen katılıyorum derken, %33,9'u katılıyorum demişlerdir. Yani mükelleflerin yasalara ve devlete olan inancı %58,6'dır. Mükelleflerin %4,2'si ve %17,3'ü haklarının yasalarda korunacağına inanmamaktadır.

Tablo 32: Mevcut Vergi Sisteminde Mükellef Haklarının Yeterli Derecede Yer Alıp Almadığına Mükelleflerin Katılma Düzeyleri

| Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 30 | 10,6 |
| Katılıyorum | 61 | 21,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 86 | 30,3 |
| Katılmıyorum | 90 | 31,7 |
| Hiç Katılmıyorum | 17 | 6,0 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Vergi Mükelleflerinin %10,6'sı mükellef haklarının yeterli derecede yer aldığı konusuna tamamen katılmakta, %21,5'i katılmaktadır. %30,3'ü ise yeterli olduğunu ne kabul etmekte ne etmemektedir. Bu grupta ki mükelleflerin vergi sistemi hakkında bilgilerinin tam olmadığı ve bu yüzden mükellef haklarının yeterli olup olmadığı konusunda tam bir bilgileri yoktur. Mükelleflerin yaklaşık %37,7'si mükellef haklarını yeterli bulmuyor.

Tablo 33: Şeffaf ve Hesap Verilebilir Bir Devlet Yönetimi İçin Mükellef Haklarının Yasalarda Yer Almasının Gerekliliğine Olan İnanç

| Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 175 | 61,6 |
| Katılıyorum | 93 | 31,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 10 | 3,5 |
| Katılmıyorum | 3 | 1,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 1,1 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükelleflerin %61,6'sı mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almasının şeffaf bir devlet yönetimi için gerekli olduğuna tamamen katılıyor, %31,7'si katılıyor. Mükelleflerin hemen hemen büyük bir kısmı bu konuyla ilgili hemfikirdirler.

Tablo 34: Basit ve Anlaşılır Bir Şekilde Düzenlenmiş Vergi Mevzuatında Mükellef Haklarının Daha İyi Anlaşılabilceği Düşüncesi

| Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 177 | 62,3 |
| Katılıyorum | 94 | 33,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 10 | 3,5 |
| Katılmıyorum | 3 | 1,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 0 | 0,0 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Yine bu konuda mükelleflerin %62,3'ü tamamen katılıyorum derken , %33,1'i katılıyorum demişlerdir. Mükellefler basit ve anlaşılır şekilde düzenlenmiş bir vergi mevzuatında yer alan mükellef haklarını istemekte hemfikirdirler.

Tablo 35: Mükelleflerin Haklarını İyi Bildiklerinde Devlete Olan Güvenlerinin Artıp Artmayacağı Konusundaki Düşüncesi

| Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 176 | 62,0 |
| Katılıyorum | 76 | 26,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 21 | 7,4 |
| Katılmıyorum | 6 | 2,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 5 | 1,8 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükelleflerin % 62'si bu görüşe tamamen katılırken %26,8'i de katılmaktadır. Yine bu düşüncede mükellefler fikir birliği yapmıştır. Bu da mükelleflerin haklarını öğrenme konusundaki isteklerini göstermektedir. Ayrıca bu görüşe katılmaları onların haklarını bildiklerinde devlete olan güvenlerinin artacağını gösterir.

Tablo 36: Haklarını İyi Bilen Kişinin Yükümlülüklerini de Bileceğine Olan İnanç

| Vergi mükellefi olarak haklarımı iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancıdayım. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 152 | 53,7 |
| Katılıyorum | 103 | 36,4 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 19 | 6,7 |
| Katılmıyorum | 6 | 2,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 1,1 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Mükelleflerin yaklaşık 53,7'si bu düşünceye tamamen katılırken, %36,4'ü de katılmaktadır. Burada gözlemlediğimiz, mükelleflerin haklarını iyi bilme arzularıdır. Haklarını öğrendiklerinde yükümlüklerini yerine getireceklerine inanmaktadırlar.

Tablo 37: Maliye Bakanlığı'nın İnternet Uygulamalarından Faydalanılabılme Düzeyi

| Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 50 | 17,7 |
| Katılıyorum | 68 | 24,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 53 | 18,8 |
| Katılmıyorum | 87 | 30,9 |
| Hiç Katılmıyorum | 24 | 8,5 |
| TOPLAM | 282 | 100 |

Burada vergi mükelleflerinin %17,7'sinin MB'nın internet uygulamalarından faydalanabiliyorum' a tamamen katılıyorum, %24,1'i katılıyorum, %18,8'i orta derecede katılıyorum, %30,9'u katılmıyorum, %8,5'i hiç katılmıyorum demişlerdir. Yaklaşık mükelleflerin %40'ı MB'nın internet üzerinden yapılabilen işlemlerinden faydalanamamaktadır.

Tablo 38: Sorunlar ve Merak Edilen Konularda Vergi Dairesinden Yeterli Hizmet Alınabileceğine Olan İnanç

| Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alamıyorum. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 27 | 9,6 |
| Katılıyorum | 113 | 40,2 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 84 | 29,9 |
| Katılmıyorum | 50 | 17,8 |
| Hiç Katılmıyorum | 7 | 2,5 |
| TOPLAM | 281 | 100 |

Bu tablodanda anlaşılacağı üzere mükelleflerin büyük bir bölümü vergi dairelerinden aldıkları hizmetten memnundurlar. Mükelleflerin %9,6'sı tamamen katılıyorum demiş, %40,2'si katılıyorum, %29,9u orta derecede katılıyorum, %17,8'i katılmıyorum, %2,5'i hiç katılmıyorum demişlerdir.

Tablo 39: Mükellef Hakları İle İlgili Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yapmış Olduğu Çalışmaların Vergi Ödeme İsteğini Arttıracığına Olan İnanç

| Mükellef hakları ile ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğini artırıyor. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 22 | 7,7 |
| Katılıyorum | 61 | 21,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 75 | 26,4 |
| Katılmıyorum | 98 | 34,5 |
| Hiç Katılmıyorum | 28 | 9,9 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükellefler Gelir İdaresinin yapmış olduğu çalışmalarını yeterli bulmuyorlar. Mükelleflerin ancak %7,7'si "tamamen katılıyorum" demiş, %21,5'i ise "katılıyorum" demişlerdir. %26,4'ü ne katılmakta ne de katılmamaktadır. %34,5'i "katılmıyorum", %9,9'u "hiç katılmıyorum" demişleridir. Mükellef haklarıyla ilgili çalışmalarını yetersiz buldukları için, vergi ödeme isteklerini arttırmadığını düşünüyorlardır.

Tablo 40: Mükelleflerin, Vergi Dairesi Çalışanlarını Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Görüp Görmedikleri

| Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 24 | 8,5 |
| Katılıyorum | 70 | 24,6 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 97 | 34,2 |
| Katılmıyorum | 70 | 24,6 |
| Hiç Katılmıyorum | 23 | 8,1 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükelleflerin %8,5'i "tamamen katılıyorum" , %24,6'sı "katılıyorum" demiş, %34,2'si "orta derecede katılıyorum" derken, %24,6'sı katılmıyorum, %8,1'i "hiç katılmıyorum" demişlerdir.

Tablo 41: Verginin Nasıl Harcandığı İle İlgili Yayınların Bildirilip Bildirilmediğiyle İlgili Mükelleflerin Görüşleri

| Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 16 | 5,7 |
| Katılıyorum | 48 | 17,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 56 | 19,8 |
| Katılmıyorum | 70 | 24,7 |
| Hiç Katılmıyorum | 93 | 32,9 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Vergi mükelleflerinin %5,7'si “tamamen katılıyorum”, %17'si “katılıyorum”, %19,8'i “orta derecede katılıyorum”, %24,7'si “katılmıyorum”, %32,9'u “hiç katılmıyorum” demişlerdir. Mükelleflerin büyük bir bölümü vergi dairelerin böyle bir hizmet almadıklarını söylüyorlar. Oysa bu gelişmiş ülkelerde uygulanan mükellef haklarından birisidir.

Bölüm III. Bağımsız Ölçekteki Sorular

Tablo 42: Vergi Kaçıranlara Bakış Açısının Nasıl Olduğu

| Vergi kaçırmayı ve etrafınızda vergi kaçırıncıları nasıl değerlendiriyorsunuz ? | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Haklı olabilir. | 6 | 2,1 |
| Uygun bir davranış değil. | 68 | 23,4 |
| Hırsızlıktır. | 99 | 34,1 |
| Vatan hainliğidir. | 117 | 40,3 |
| TOPLAM | 290 | 100 |

Mükelleflerin yalnızca %2,1'i haklı olabilir demektedir. %23,4'ü uygun bir davranış değildir demişlerdir. %34,1'i hırsızlıktır derken, %40,3'ü vatan hainliği olarak görmektedir. Buradan anlaşılacağı üzere mükellefler vergi kaçırmayı doğru bulmamaktadır.

Tablo 43: Kamu Hizmetlerinden Ne Ölçüde Faydalandıkları

| Kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalandığına inanıyor ? | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Hiç faydalanmıyorum | 9 | 3,1 |
| Çok az | 88 | 30,7 |
| Normal düzeyde | 165 | 57,5 |
| Çok fazla | 25 | 8,7 |
| TOPLAM | 287 | 100 |

Mükelleflerin %3,1'i hiç faydalanmadığını düşünüyor, %30,7'si çok az faydalandığını, %57,5'i normal düzeyde, % 87'si çok fazla faydalandığını düşünüyorlar.

Tablo 44: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaları Yeterli Bulup Bulmamaları

| Türkiye'de mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yeterli düzeyde mi ? | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Evet çok iyi düzeyde | 2 | 0,7 |
| İyi düzeyde | 29 | 10,1 |
| Tam olarak yeterli değil | 102 | 35,4 |
| Yetersiz | 155 | 53,8 |
| TOPLAM | 288 | 100 |

Mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları mükelleflerin %53,8'nin yeterli bulmadığını görmekteyiz. %35,4'ü ise tam olarak yeterli değil derken yalnızca %10,8 iyi düzeyde demiştir. Burada mükelleflerin mükellef hakları konusunda çalışmaları yetersiz bulunduğunu görmekteyiz. Çalışmalar yeterli düzeyde bile olsa mükelleflerin bu haklardan bilgi sahibi yapılması gerekmektedir.

Tablo 45: Mükellefin, GİB'nin Mükellef Hakları Bildirgesi'nden Haberdar Olup Olmadığı

| GİB'nin 2006 yılında yayınladığı mükellef hakları bildirgesinden haberdar mı ? | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tam olarak bilgi sahibi | 8 | 2,8 |
| Biraz bilgi sahibi | 82 | 28,4 |
| Bildirgeyi bilen fakat içeriğini bilmeyen | 66 | 22,8 |
| Hiç bilgisi olmayan | 133 | 46,0 |
| TOPLAM | 289 | 100 |

Mükelleflerin %46'sı mükellef hakları bildirgesinden haberdar değildirler. Bildirgeyi duyup içeriğini bilmeyen %22,8 oranında mükellef vardır. Biraz bilgi sahibi olan %28,4'tür. Mükellef hakları bildirgesinden tam olarak haberdar olan yalnızca %2,8'dir.

Bölüm III. Mükelleflerin Mükellef Hakları Bildirgesinde Yer Alan Haklarının Ne Derecede Uygulandığına Katılma Dereceleri

Tablo 46: Vergi Dairesi Açık, Güvenilir, Zamanında Ve Yeterli Bilgi Verdiğine Katılma Oranları

| Vergi Dairesi açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi vermektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 42 | 14,7 |
| Katılıyorum | 109 | 38,2 |
| Orta derecede katılıyorum | 80 | 28,1 |
| Katılmıyorum | 40 | 14,0 |
| Hiç katılmıyorum | 14 | 4,9 |
| TOPLAM | 285 | 100 |

Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi dairesinin açık güvenilir bilgi verdiğine inanmaktadırlar. Yaklaşık olarak mükelleflerin yarısından fazlası bu konuda pozitif düşünmektedir. %28,1'i ise orta derecede katılmaktadır.

Tablo 47: “Vergi Dairesi Her Türlü Bilgiyi Vermektedir.” Diyenlerin Katılma Oranları

| Öğrenmek istediğim her türlü bilgi için vergi dairesi bizi en iyi şekilde yönlendirmektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 24 | 8,5 |
| Katılıyorum | 109 | 38,4 |
| Orta derecede katılıyorum | 90 | 31,7 |
| Katılmıyorum | 52 | 18,3 |
| Hiç katılmıyorum | 9 | 3,2 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Vergi dairesi öğrenmek istediğim her türlü bilgiyi vermektedir diyenlerin katılma oranları; tamamen katılıyorum diyen %8,5, katılıyorum diyen %38,4, orta derecede katılıyorum diyen %31,7'dir. %18,3'ü katılmıyorum ve %3,2'si hiç katılmıyorum demişlerdir. Yaklaşık mükelleflerin yarısı vergi dairelerinin bilgi alabildiklerini beyan etmişleridir.

Tablo 48: Vergi Konusundaki Gelişmelerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnternet Sayfasından Veya Basılı Yayınlarından Takip Edilebilmesi

| Vergi konusundaki gelişmeler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasından veya basılı yayınlarından takip edilebilmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 39 | 13,8 |
| Katılıyorum | 103 | 36,5 |
| Orta derecede katılıyorum | 66 | 23,4 |
| Katılmıyorum | 62 | 22,0 |
| Hiç katılmıyorum | 12 | 4,3 |
| TOPLAM | 282 | 100 |

Bu soruya verilen yanıtları incelediğimizde mükelleflerin yalnızca %50,3'ünün vergi konusundaki gelişmeleri GİB'in internet sayfasından veya yine GİB'nin basılı yayınlarından takip edilebildiğini görmekteyiz.

Tablo 49: Vergi Dairesinin Şahsi ve Gizli Bilgileri Saklaması

| Vergi dairesi, şahsi ve gizli bilgilerime saygılıdır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 56 | 19,9 |
| Katılıyorum | 118 | 41,8 |
| Orta derecede katılıyorum | 70 | 24,8 |
| Katılmıyorum | 34 | 12,1 |
| Hiç katılmıyorum | 4 | 1,4 |
| TOPLAM | 282 | 100 |

Vergi mükelleflerinin şahsi ve gizli bilgileri saklı tuttuğuna mükelleflerin yaklaşık % 61,7 si tamamen katılıyorum ve katılıyorum demişlerdir. Burada mükelleflerin yine vergi dairesine gizlilik ilkelerine uyduğuna ilişkin güvenleri vardır.

Tablo 50: Ücretsiz E-Posta Sistemiyle Vergi İle İlgili Gelişmelerin Anında Alınması

| Ücretsiz e-posta sistemi sayesinde vergi ile ilgili gelişmeleri anında alabiliyorum. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 43 | 15,1 |
| Katılıyorum | 79 | 27,8 |
| Orta derecede katılıyorum | 39 | 13,7 |
| Katılmıyorum | 94 | 33,1 |
| Hiç katılmıyorum | 29 | 10,2 |
| TOPLAM | 284 | 100 |

Mükelleflerin %15,1'i bu sistem yararlandıklarına tamamen katılmışlardır. %27,8'i katılıyorum demiştir. Mükelleflerin yaklaşık %43,3'ü e-posta sisteminden hiç faydalanmamaktadır.

Tablo 51: Vergi İle İlgili Yükümlülükler Yerine Getirilirken Vergi Dairesinin Her Türlü Kolaylığı Sağlayabilmesi

| Vergi ile ilgili yükümlülüklerimi yerine getirirken vergi dairesi her türlü kolaylığı sağlamaktadır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 26 | 9,2 |
| Katılıyorum | 119 | 42,0 |
| Orta derecede katılıyorum | 98 | 34,6 |
| Katılmıyorum | 32 | 11,3 |
| Hiç katılmıyorum | 8 | 2,8 |
| TOPLAM | 283 | 100 |

Vergi ile yükümlülükleri yerine getirirken vergi dairesi her türlü kolaylığı sağlıyor diye tamamen katılıyorum diyen %9,2 ve katılıyorum diyen %42,0'dır. Bu soruya verilen yanıtları incelediğimizde mükelleflerin çoğu olumlu bakış açılarındadır.

Tablo 52: GİB Vergi Kanunlarını Adil, Hukuksal, Tarafsız Ve Rekabeti Koruyucu Şekilde Uygulayabilmesi

| GİB vergi kanunlarını adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulamaktadır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 24 | 8,7 |
| Katılıyorum | 72 | 26,2 |
| Orta derecede katılıyorum | 83 | 30,2 |
| Katılmıyorum | 73 | 26,5 |
| Hiç katılmıyorum | 23 | 8,4 |
| TOPLAM | 275 | 100 |

Vergi kanunlarının adil, hukuksal ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanması gerektiği ile ilgili mükellef hakkının ülkemizde uygulandığına ilişkin mükelleflerin katılma dereceleri şöyledir; mükelleflerin %8,7 tamamen katılıyorum, %26,2'si katılıyorum, %30,2 orta derecede katılıyorum, %26,5'i katılmıyorum, %8,4'ü hiç katılmıyorum demişlerdir. % 34,9'u mükellef haklarına ait GİB'na ait bildirmede yer olan bu maddeye katılmamaktadır. %30,2'si de ne olumlu ne de olumsuz bir cevap olan

orta derecede katılıyorum demişlerdir. Mükelleflerin yaklaşık %34,9'unun olumsuz bakış açısında olması onların devlete olan güvenlerinde de bir eksikliği göz önünde bulundurmamız gerektiğini göstermektedir.

Tablo 53: Vergi Dairesinin, Vergi İncelemelerinde Kanunları Doğru, Tarafsız, Tutarlı Bir Şekilde Uygulayabilmesi ve İncelemenin Her Aşamasında Bilgi Vermesi

| Vergi dairesi, vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız, tutarlı bir şekilde uygulayıp ve incelemenin her aşamasında bilgi vermektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 26 | 9,2 |
| Katılıyorum | 75 | 26,6 |
| Orta derecede katılıyorum | 72 | 25,5 |
| Katılmıyorum | 79 | 28,0 |
| Hiç katılmıyorum | 30 | 10,6 |
| TOPLAM | 282 | 100 |

Yine mükellef haklarıyla ilgili olan “Vergi dairesi, vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız, tutarlı bir şekilde uygulayıp ve incelemenin her aşamasında bilgi vermektedir.” Soruya mükelleflerin katılma oranları şöyledir; mükelleflerin %9,2’si tamamen katılıyorum, %26,6’sı katılıyorum, %25,5’i orta derecede katılıyorum, % 28’i katılmıyorum, %10,6’sı hiç katılmıyorum demişlerdir. % 38,6’sı mükellef haklarına ait GİB’na ait bildirmede yer olan bu maddeye katılmamaktadır.

Tablo 54: Vergi Mükellefiyetini Gerçekleştirme Konusundaki Meydana Gelebilecek Problemlere İlişkin Şikayetlerin En Kısa Zamanda Çözülebileceği

| Vergi mükellefiyetimi gerçekleştirmem konusundaki meydana gelebilecek problemlere ilişkin şikayetlerim en kısa zamanda çözülmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 14 | 5,0 |
| Katılıyorum | 96 | 34,0 |
| Orta derecede katılıyorum | 113 | 40,1 |
| Katılmıyorum | 52 | 14,8 |
| Hiç katılmıyorum | 7 | 2,5 |
| TOPLAM | 282 | 100 |

Bu sorunun yanıtlarına baktığımızda, vergi mükelleflerinin %5'i tamamen katılıyorum demiştir. %35'i katılıyorum derken, %40,1 orta derecede katılıyorum demişlerdir. %14,8'i katılmıyorum demişlerdir ve %2,5'i hiç katılmıyorum demişlerdir. Burada mükelleflerin olumlu cevaplar verdiklerini görmekteyiz. Demek ki mükellefler şikayetlerinin kısa zamanda çözülmesi konusundaki haklarından etkin bir biçimde faydalanıyordur. Azımsanmayacak oranda bir mükellef grubu bu konuda memnuniyetlerini belirtmiştir.

Tablo 55: Vergi Dairesi'nin Sürekli Olarak Kendisini Yenilemesi

| Vergi dairesi sürekli olarak kendisini yenilemektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen katılıyorum | 19 | 6,8 |
| Katılıyorum | 101 | 36,2 |
| Orta derecede katılıyorum | 84 | 30,1 |
| Katılmıyorum | 59 | 21,1 |
| Hiç katılmıyorum | 15 | 5,4 |
| TOPLAM | 279 | 100 |

Mükellefler büyük oranda vergi dairesinin kendisini yenilediğine katılmaktadırlar. Bu memnuniyet oranı GİB'nin gerek alt yapı gerekse mevzuat anlamında yaptığı yeniliklerin mükelleflere bir yansıması olarak görülmektedir. Bu durum bizim odak noktamız olan gönüllü uyumun sağlanması açısından önemli bir adımdır. Çünkü gelir idaresini yenilenmesi hem mükellef hakları bildirgesinde mevcuttur, hem de innovasyonun günümüzde gerek teknoloji gerek hizmet sektöründeki yönetim anlayışlarındaki ilerlemelerde yalnızca vergi mükelleflerinin gönüllü uyumlarında değil aynı zamanda sivil vatandaşında devlet idaresine karşı sorumlulukları ve uyumu konusunda olumlu etkisi kaçınılmazdır. Gönüllü uyum günümüzde her türlü idari yönetim biçimlerinde de tartışılan bir konu olmuştur.

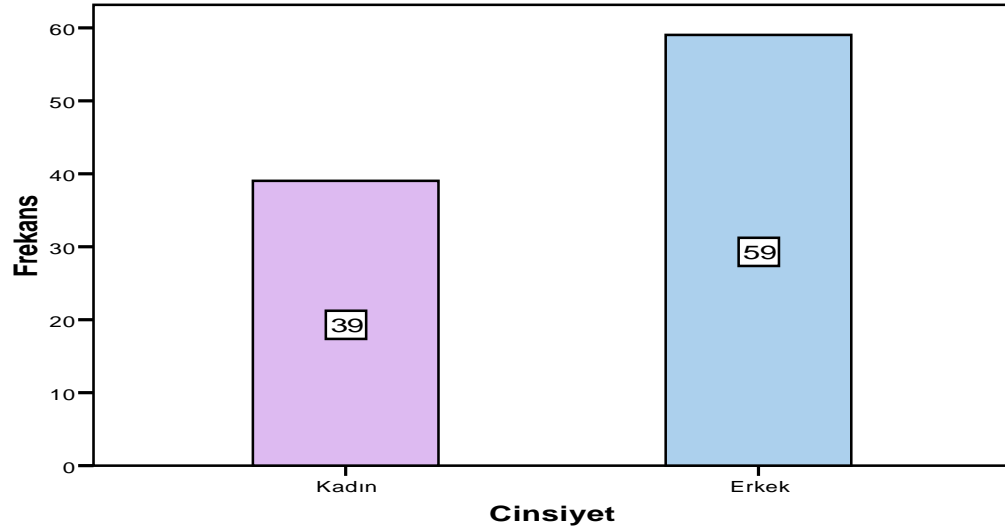
b. GİB Çalışanları Anket Çalışması

Anket çalışmamızın bu bölümünde gönüllü uyumun sağlanması ve mükellef haklarının uygulanmasını üstlenen GİB'nin yetkili 98 personeliyle gerçekleştirilen anket çalışmamızın sonuçları mevcuttur. GİB çalışanlarının, % 39,8'i kadın ve %60,2'si erkektir. Öğrenin durumlarına baktığımızda %86,7'si lisans mezunudur. Medeni durumlarını inceldiğimizde %78,4'ü evlidir. GİB çalışanlarının profili aşağıdaki tablolarda verildiği gibidir. Gönüllü uyum sürecinde mükellef haklarının etkisini belirleyen iletişim halinde olan karşılıklı taraflar, vergi dairesi yetkilileri ve mükelleflerdir. Bu yüzden her iki grubunda mükellef hakları, gönüllü uyum, vergi kaçakçılığı konularında ki bakış açıları incelenmek üzere anket yoluyla bilgiler toplanmıştır.

1) Demografik Bilgiler

a) Cinsiyet

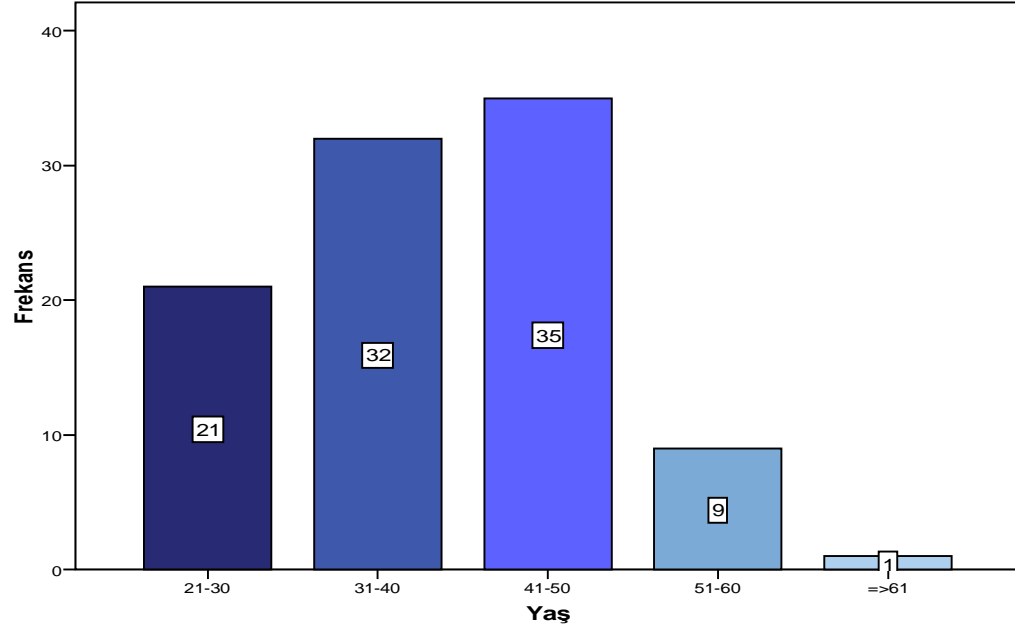
Grafik 9: Cinsiyet



Tablo 56: Cinsiyet

| Cinsiyet | Frekans | Yüzde |
|----------|---------|-------|
| Kadın | 39 | 39,8 |
| Erkek | 59 | 60,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

b)Yaş
Grafik 10: Yaş

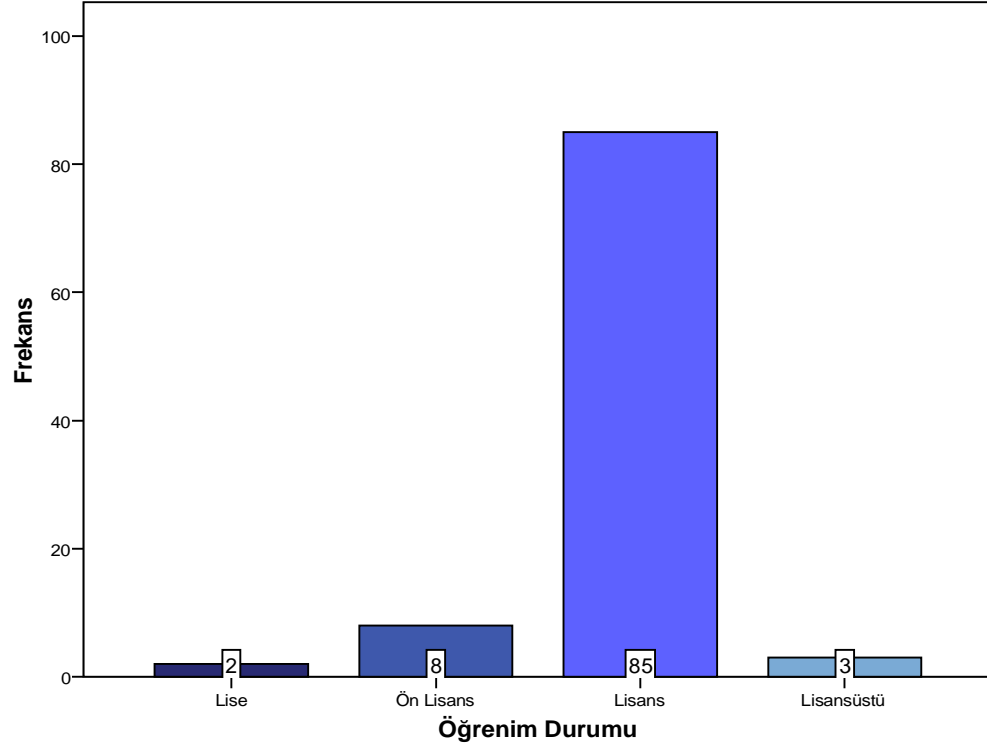


Tablo 57: Yaş

| Yaş | Frekans | Yüzde |
|--------------------|---------|-------|
| 21-30 yaş | 21 | 21,4 |
| 31-40 yaş | 32 | 32,7 |
| 41-50 yaş | 35 | 35,7 |
| 51-60 yaş | 9 | 9,2 |
| 61 yaş ve yukarısı | 1 | 1,0 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

c) Öğrenim

Grafik 11: Öğrenim

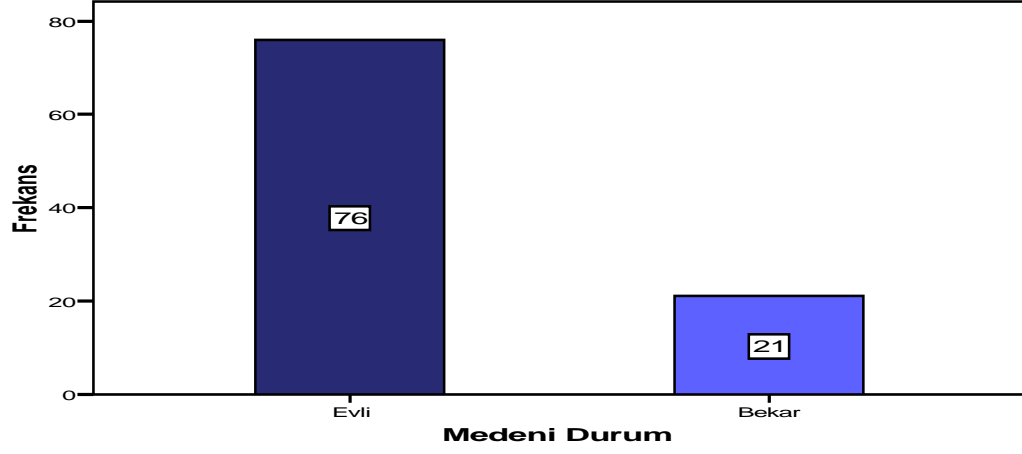


Tablo58: Öğrenim

| Öğrenim | Frekans | Yüzde |
|------------|---------|-------|
| Lise | 2 | 2,0 |
| Ön lisans | 8 | 8,2 |
| Lisans | 85 | 86,7 |
| Lisansüstü | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

d) Medeni Durum

Grafik 12: Medeni Durum

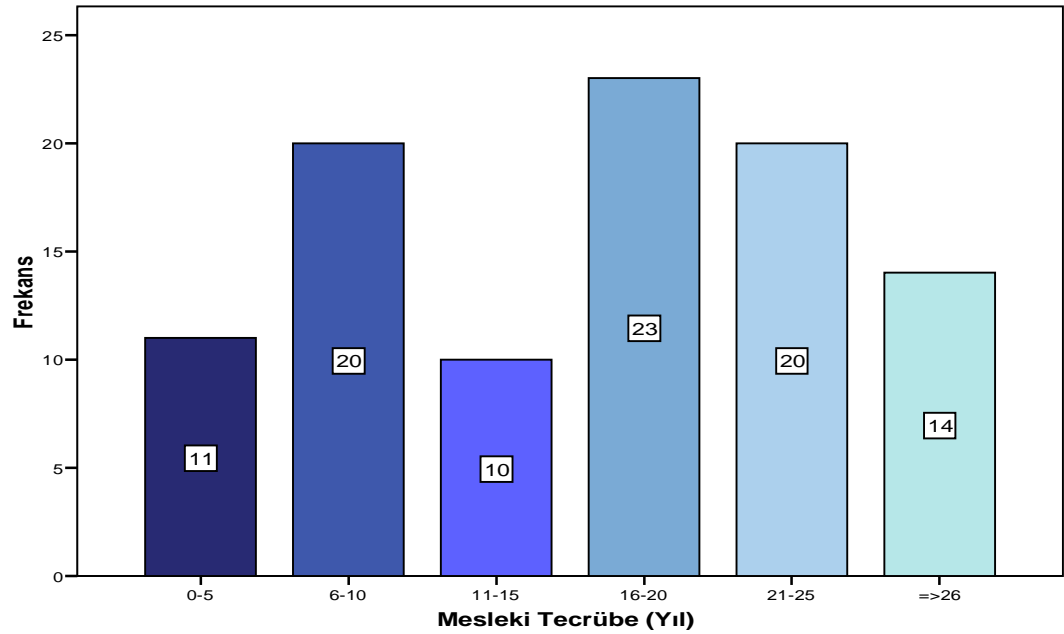


Tablo 59: Medeni Durum

| Medeni Durum | Frekans | Yüzde |
|--------------|---------|-------|
| Evli | 76 | 78,4 |
| Bekar | 21 | 21,6 |
| TOPLAM | 97 | 100 |

e) Mesleki Tecrübe

Grafik 13: Mesleki Tecrübe



Yukarıda gösterildiği gibi çalışanların demografik bilgileri yer almaktadır.

2) Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum İle İlgili Sorulara GİB Çalışanlarının Gösterdikleri Önem Dereceleri

Tablo 60: Mükelleflerin Mali Konularda Bilgi Sahibi Olması.

| Mükellefler mali konularda yeterli bilgi sahibidir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 0 | 0,0 |
| Katılıyorum | 4 | 4,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 30,6 |
| Katılmıyorum | 53 | 54,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 11 | 11,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

GİB çalışanları mükelleflerin mali konularda bilgi sahibi olduklarına %54,1 oranında katılmıyorum ve %11,2 oranında hiç katılmıyorum demişlerdir. Yetkililerin yaklaşık %65,3'ü mükelleflerin mali konularda bilgi sahibi olmadığını düşünüyor. %30,6'sı ne bu düşünceye katılıyor ne de katılmıyor. Aslında orta derecede katılıyorum diyenler de olumsuz bakışa açıktır. Yani yetkililerin gözünde mükellefler, mali konularda pek de bilgi sahibi değildir.

Tablo 61: Mükelleflerin, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgi Sahibi Olması.

| Mükellefler mükellef hakları konusunda yeterli bilgi sahibidir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 1 | 1,0 |
| Katılıyorum | 8 | 8,2 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 33 | 33,7 |
| Katılmıyorum | 48 | 49,0 |
| Hiç Katılmıyorum | 8 | 8,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu soruya katılma oranlarına baktığımızda yine yetkililerin mükellefleri, mükellef hakları konusunda yeterli bilgi sahibi olarak görmediklerini görmekteyiz. Mükellefler mükellef hakları konusunda bilgi sahibidir cümlesine tamamen katılan yalnızca %1, katılan ise % 8,2 oranındadır. Burada yetkililerin yaptığı değerlendirmeler objektif ve açıktır. Çünkü onlar gerek mükelleflerin mali konulardaki bilgileriyle gerekse mükellef hakları hakkında ki bilgileriyle, birebir gerçekleştirdikleri idari uygulamalar sonucunda vergi toplamayı gerçekleştirme sürecinde sürekli muhatap

olmaktadırlar. Dolayısıyla mükelleflerin etkinlik çıktıları üzerinde değerlendirme yapmada söz sahibi olarak GİB çalışanlarının yaptıkları değerlendirmeler, bilgi ve tecrübelerini de dikkate aldığımızda objektif ve önemlidir.

Tablo 62: Mükellef Hakları Konusunda Aile İçi ve Okul Eğitimi Verilmesinin Vergi Bilincinin Artması Açısından Önemli Olması.

| Mükellef hakları konusunda aile içi ve okul eğitimi verilmesi, vergi bilincinin artması konusunda önemlidir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 37 | 37,8 |
| Katılıyorum | 40 | 40,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 13 | 13,3 |
| Katılmıyorum | 5 | 5,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu cümlelerde mükellef hakları konusunda mükelleflerin bilgi düzeyinin düşük olmasının karşısında, bu bilgi düzeyini arttırmada ne gibi önlemler alınabilir dediğimizde başlıca önlemlere ilişkin bir fikir cümlesi yazılmıştır. Bu cümleye yetkililerin katılma oranı % 78,6'dır.

Tablo 63: Eğitim Düzeyinin Artması, Mükelleflerin Mükellef Hakları Konusunda Bilgi Düzeyinin Artmasına Neden Olması.

| Eğitim düzeyinin artması, mükelleflerin, mükellef hakları konusunda bilgi düzeyinin de artmasına neden olur. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 32 | 33,0 |
| Katılıyorum | 46 | 47,4 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 8 | 8,2 |
| Katılmıyorum | 9 | 9,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 2 | 2,1 |
| TOPLAM | 97 | 100 |

Aslında eğitim düzeyi ve bilgi düzeyinin paralel bir şekilde artacağı su götürmez bir gerçektir. Bu durum, yaptığımız anketin çapraz tablo analizlerinde de gözlemlenmiştir. Ayrıca eğitim düzeyi arttıkça gönüllü uyum düzeylerinde de bir artış

olduğu fark edilmiştir. Bunlar ilerleyen kısımlarda yer vereceğimiz çapraz tablo analizlerinde incelenecektir.

Tablo 64: Mükellef Hakları Bildirgesi Açık ve Anlaşılır Olmasına Rağmen Mükelleflerin Bilgisi ve Farkındalığının Düşük Düzeyde Olması.

| Mükellef Hakları Bildirgesi yeteri düzeyde anlaşılır ve açık olmasına rağmen, mükelleflerin bilgileri ve farkındalıkları düşük düzeydedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 14 | 14,3 |
| Katılıyorum | 50 | 51,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 25 | 25,5 |
| Katılmıyorum | 7 | 7,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 2 | 2,0 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Vergi İdaresi çalışanları yayımlanan mükellef hakları bildirgesini açık ve anlaşılır buluyor ve buna rağmen Mükellef Hakları Bildirgesi'nin mükellefler tarafından farkındalığının düşük düzeyde olduğunu ve mükelleflerin bilgi sahibi olmadığını düşünüyorlar. Vergi İdaresi yetkililerinin %65'i bu düşünceyi kabul ediyorlar.

Tablo 65: Medyada, Yazılı Ve Görsel Basında Mükellef Haklarının Anlatılmasının Vergi Bilincini Ve Vergiye Gönül Uyumunu Arttırması.

| Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönül uyumu arttıracaktır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 20 | 20,4 |
| Katılıyorum | 45 | 45,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 18 | 18,4 |
| Katılmıyorum | 11 | 11,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 4 | 4,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Yine bu düşünceye yetkililerinin %66,3'ü katılmaktadır. Gönüllü uyumun arttırılabilmesi için mükellef haklarının geliştirilmesi gerektiği ve bunun yazılı ve görsel basında anlatılması gerektiği düşüncesi vurgulanmıştır. Gönüllü uyumun sağlanmasında

mükellef haklarının yaygınlaştırılmasının GİB Manisa Vergi İdaresi yetkililerince de uyum arttırıcı bir önlem olarak görüldüğü tespit edilmiştir. Öneri niteliğindeki sunulan bu düşüncelere yetkililer de katılmaktadır, bu durumda mükellef haklarının basılı ve görsel yayın organlarınca anlatılması gönüllü uyumun arttırılmasında bir önlem olarak kullanılabilir.

Tablo 66: Toplumun Gelir Seviyesinin Artmasının, Mükellef Hakları Konusunda Mükelleflerin Bilincini Arttırması.

| Toplumun gelir seviyesinin artması, mükellef hakları konusunda mükelleflerin bilincini arttırmıştır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 2 | 2,0 |
| Katılıyorum | 25 | 25,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 41 | 41,8 |
| Katılmıyorum | 18 | 18,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 12 | 12,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bir ülkede, ekonomik gelişmişlik düzeyinin yüksek veya düşük olması o ülkedeki diğer sosyal verilere de etki etmektedir. Refah düzeyi belli bir seviyenin üstünde olan ülkeler, insan hakları ve buna paralel sahip oldukları diğer haklarında - mükellef hakları- daha fazla duyarlıdırlar. Çünkü ekonomik gelişmişli düzeyi yüksek olan ülkeler eğitim seviyelerini de belli bir düzeye getirmişlerdir. Eğitimle birlikte devletle olan ilişkilerin de idari süreçler hakkında bilgileri de artıyor, çünkü eğitim düzeyi yükselen bireyler sorumluluk alanlarında ki etkileşim halinde oldukları alanları iyi tanıyor ve değerlendiriyor. Bu cümlelerin amacı yetkililerin bu konu hakkında ki düşüncelerini öğrenebilmektir, “Acaba ülkemizdeki gelir seviyesini düşüklüğü de mükellef haklarını daha az bilinmesine etki ediyor mudur?” sorusunun yetkililerin bakış açılarında ne olduğunu görmek için ve sorunun temelini tespit edebilmek üzere sorulmuştur. Yetkililer tarafından bu düşünce orta düzeyde kabul görmüştür. Çünkü gelir düzeyinin düşük olması zaten tek mükellef haklarının bilinmemesinde ve gönüllü uyumun sağlanamamasında tek başına bir etken değildir.

Tablo 67: Mükellef Haklarındaki Gelişmelerin, Mükelleflerin Yükümlülüklerini de Fark Etmesine Neden Olması.

| Mükellef haklarındaki gelişmeler, mükelleflerin yükümlülüklerini de fark etmesine neden olmuştur. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 4 | 4,1 |
| Katılıyorum | 36 | 36,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 31 | 31,6 |
| Katılmıyorum | 21 | 21,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 6 | 6,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu düşünceye vergi idaresi yetkililerinin % 40,8' i katılmaktadır. Tez çalışmasının teorik bölümünde haklarını iyi bilen mükelleflerin yükümlülüklerini de iyi bileceğini belirtmiştik. Yine bu soruyu vergi mükelleflerine de yönelttik. Mükelleflerin önemli bir bölümü bu düşünceyi onaylamıştır. Ve vergi yetkilileri de bu düşünceye katılmaktadır, yalnızca %27,5'lik bir bölümü bu şekilde olmadığını düşünüyor.

Tablo 68: Kayıt Dışılığı Yönelme ve Bu Durumun Mükellef Hakları Bildirgesinin Yayınlanmasıyla Uzun Dönemde Azalması.

| Vergi mükellefi olmanın getirdiği maliyet ve bürokrasiden kaçınmayı düşünerek, kayıt dışılığa yönelme, mükellef hakları bildirgesinin yayınlanmasıyla uzun dönemde azalacaktır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 4 | 4,1 |
| Katılıyorum | 24 | 24,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 30,6 |
| Katılmıyorum | 30 | 30,6 |
| Hiç Katılmıyorum | 10 | 10,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Kayıtdışılığın azaltılmasında mükellef haklarının uzun dönemde etkili olabileceği düşüncesine vergi yetkililerinin %4,1 tamamen katılıyorum demiş, %24,5'i katılıyorum derken, % 30,6'sı orta derecede katılıyorum demişlerdir. Katılmıyorum diyen %30,6, hiç katılmıyorum diyen %10,2'dir. Kayıtdışılığın oluşumunda birçok faktör etkindir. Mükelleflerin haklarını bilmemesi bu etkenlerden biri olabilir. Fakat vergi yetkilileri bu düşünceye %28,6 oranında katılmışlardır.

Tablo 69: GİB’ nın Mükellef Hakları Konusunda Yayınlanmış Olduğu Mükellef Hakları Bildirgesinin Uzun Vadede Vergiye Gönüllü Uyumu Olumlu Etkilemesi.

| GİB’ nın mükellef hakları konusunda yayınlamış olduğu mükellef hakları bildirgesi uzun vadede vergiye gönüllü uyumu olumlu etkileyecektir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 2 | 2,0 |
| Katılıyorum | 38 | 38,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 35 | 35,7 |
| Katılmıyorum | 15 | 15,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 8 | 8,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu düşünceye vergi yetkililerinin %40,8’i katılmaktadır. Zaten gönüllü uyumun sağlanmasında mükellef hakları kilit bir noktadır ve vergi idaresi yetkilileri de büyük oranda mükellef hakları bildirgesinin uzun dönemde gönüllü uyumu arttıracığını düşünmektedir.

Tablo 70: Hak ve Yükümlülüklerinden Haberdar Olmayan Mükelleflerin Vergi Ödemeyi Tam Olarak Benimsememesi.

| Hak ve yükümlülüklerinden haberdar olmayan mükelleflerin vergi ödemeyi tam olarak benimsemediği kanısındayım. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 21 | 21,6 |
| Katılıyorum | 37 | 38,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 24 | 24,7 |
| Katılmıyorum | 13 | 13,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 2 | 2,1 |
| TOPLAM | 97 | 100 |

Burada yer verilen düşünceye yetkililerin %59,7’si katılmaktadır. Bilindiği gibi mükellefler daha önce yapılan çalışmalarda da gözlemlendiği gibi vergi ile ilgili yükümlülüklerini aracı konumunda olan muhasebecileriyle veya mali müşavirleriyle çözmektedirler. Hak ve yükümlülüklerini onlar aracılığıyla öğrenmektedir. Bu süreçte mükellefler mali konulardan uzakta kalmaktadır. Bu yüzden, bilmedikleri konularda onlara karmaşık ve anlamsız gelmektedir. Mükellefler direkt olarak haklarını kendileri öğrenebilecek ve yükümlülüklerini kendileri yerine getirebilecek düzeyde olsalardı, hak

ve yükümlülüklerinden daha çok haberdar olacak ve vergi ödemeyi benimseme ihtimalleri daha fazla olacaktı. Kendi tecrübeleri sonucu, vergi yetkilileri bu düşünceyi pekiştirmektedir ve mükellef haklarının mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini bilmede ki önemini göstermektedir.

Tablo 71: Mükelleflerin Değişen Vergi Uygulamalarını, Gelir İdaresinin Mükellef Odaklı Yaklaşımına Geçmesiyle Birlikte Daha Kolay Takip Edebilmesi.

| Mükellefler değişen vergi uygulamalarını, gelir idaresinin mükellef odaklı yaklaşıma geçmesiyle birlikte daha kolay takip edebilmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 13 | 13,3 |
| Katılıyorum | 40 | 40,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 33 | 33,7 |
| Katılmıyorum | 8 | 8,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 4 | 4,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Mükellefler değişen vergi uygulamalarını, gelir idaresinin mükellef odaklı yaklaşıma geçmesiyle birlikte daha kolay takip edebilmektedir, düşüncesine vergi yetkililerinin %54,1'i katılmaktadır. Mükellef odaklı yaklaşım beraberinde mükelleflerin vergi uygulamalarını kolay takip etmesine neden olmuştur. Vergi yetkililerinin düşüncesi bu yöndedir.

Tablo 72: Mükelleflerin Yükümlülüklerini Tam ve Zamanında Yerine Getirebilmesi İçin, Vergi İdaresi Çalışanlarının Bilgi ve Bilgilerin Sunulmasındaki Etkinliği Yeterliliği.

| Mükelleflerin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirebilmesi için, vergi idaresi çalışanlarının bilgi ve bilgilerin sunulmasındaki etkinliği yeterlidir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 7 | 7,1 |
| Katılıyorum | 36 | 36,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 34 | 34,7 |
| Katılmıyorum | 16 | 16,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 5 | 5,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Vergi idaresi çalışanları sahip oldukları bilgileri sunmada ve mükellefe yardım etmede kendilerini değerlendirdiklerinde büyük ölçüde etkin bulunmaktadır. Bu cümleye katılma oranlarına baktığımızda %43,8'i katılmaktadırlar. Fakat burada vergi idaresi çalışanlarının mütevazı tavır sergiledikleri de söylenebilir. Onların etkinliğini en iyi değerlendiren tabii ki müşteri özelliği gösteren mükelleflerdir.

Tablo 73: Devletin, Değişen Piyasa Şartlarında Mükelleflerin Her Zaman Çıkarlarını Gözetmesi.

| Devlet, değişen piyasa şartlarında mükelleflerin her zaman çıkarlarını gözetmektedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 4 | 4,1 |
| Katılıyorum | 25 | 25,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 33 | 33,7 |
| Katılmıyorum | 28 | 28,6 |
| Hiç Katılmıyorum | 8 | 8,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu cümle mükellef hakları bildirgesinde yer verilen ve hak olarak gösterebileceğimiz bir cümledir. Fakat vergi idaresi yetkililerinin katılma oranları şu şekildedir; %4,1'i tamamen katılıyor, % 25,5'i katılıyorum, %33,7'si orta derecede katılıyorum, %28,6'sı katılmıyorum, %8,2'si hiç katılmıyorum demişlerdir.

Tablo 74: Gelir İdaresi'nin Her Zaman Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi.

| Gelir idaresi her zaman tarafsızlık ilkesini benimsemiştir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 17 | 17,3 |
| Katılıyorum | 38 | 38,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 22 | 22,4 |
| Katılmıyorum | 11 | 11,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 10 | 10,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu cümlede yine Mükellef Hakları Bildirgesinde yer verilen bir cümledir. Bu cümleye vergi yetkililerinin katıma oranı %17,3 tamamen katılıyor, %38,8 katılıyor, %22,4 orta derecede katılıyor, %11,2 katılmıyor, %10,2 hiç katılmıyordur.

Tablo 75: Gelir İdaresi'nin Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması.

| Gelir idaresi mükellefle ilgili bilgileri saklamakta ve korumaktadır. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 31 | 31,6 |
| Katılıyorum | 41 | 41,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 14 | 14,3 |
| Katılmıyorum | 7 | 7,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 5 | 5,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bu cümlede yine mükelleflerin 2006 yılında yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yer alan haklardandır. Gelir idaresi yetkilileri büyük çoğunlukla mükelleflerin bilgilerini gizlediklerini kabul etmektedir. %31,6 sı tamamen katılıyorum derken, %41,8'i katılıyorum demişlerdir.

Tablo 76: Gelir İdaresi'nin Mükelleflerin Bilgilendirilmesinde, Dikkatli ve Özenli Davranması.

| Gelir idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde, dikkatli ve özenli davranmaktadır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 26 | 26,5 |
| Katılıyorum | 34 | 34,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 27 | 27,6 |
| Katılmıyorum | 9 | 9,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 2 | 2,0 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Bir mükellef hakkı olan cümleye vergi yetkililerini verdiği yanıtlar şu şekildedir. Yetkililerin %26,5'i tamamen katılıyor, % 34,7'si ise katılıyor şeklindedir.%27,6'sı orta derecede katılıyor, %9,2'si katılmıyor, %2 si hiç katılmıyordur.

Tablo 77: GİB Çalışanlarının, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması.

| GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 14 | 14,3 |
| Katılıyorum | 32 | 32,7 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 34 | 34,7 |
| Katılmıyorum | 15 | 15,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Yine bir mükellef hakkı olan bu düşünceye vergi yetkililerinin katılma düzeyleri şu şekildedir. %14,3'ü tamamen katılıyorum, %32,7'si katılıyorum, %34,7'si orta derecede katılıyorum, %15,3'ü katılmıyorum, %3,1 hiç katılmıyorum demişlerdir. Vergi yetkilileri kendilerini ve diğer çalışanları değerlendirdiklerinde etkin bulmaktadırlar.

Tablo 78: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmalar Yeterliliği.

| Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, mükellef haklarıyla ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 9 | 9,2 |
| Katılıyorum | 29 | 29,6 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 39 | 39,8 |
| Katılmıyorum | 16 | 16,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 5 | 5,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Gelir İdaresi Başkanlığı çalışanları mükellef haklarıyla ilgili yapılan çalışmalarını pek de yeterli bulmamaktadır. Yalnızca %38,8'i katılıyorum demişlerdir.

Tablo 79: Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasıyla, Mükellef Haklarının Daha Güçlü Hale Getirilmesi Ve Vergiye Gönüllü Uyumun Artması.

| Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasıyla, mükellef hakları daha güçlü hale getirilmiş ve vergiye gönüllü uyum artmıştır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 3 | 3,1 |
| Katılıyorum | 27 | 27,6 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 30,6 |
| Katılmıyorum | 24 | 24,5 |
| Hiç Katılmıyorum | 14 | 14,3 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Burada GİB'nin yeniden yapılandırılmasının mükellef hakları bağlamında olumlu etki yapıp yapmadığını değerlendirmişlerdir. GİB'nin yeniden yapılandırılmasıyla geçilen mükellef odaklı yaklaşım çerçevesin mükellef haklarının daha güçlü hale geldiği konusunda yetkililerin %14,3'ü hiç katılmıyorum, %24,5' i katılmıyorum demişlerdir.

Tablo80: Medyada, Sempozyum Ve Kongrelerde, Mükellef Haklarının Anlatılması ve Gelir İdaresi Ve Mükellef Arasında Güven Oluşturulması Açısından Önemli Olması.

| Medyada, sempozyum ve kongrelerde, mükellef haklarının anlatılması ve gelir idaresi ve mükellef arasında güven oluşturması açısından önemlidir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 18 | 18,4 |
| Katılıyorum | 47 | 48,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 24 | 24,5 |
| Katılmıyorum | 6 | 6,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Burada yine mükellef haklarının geliştirilmesi için sorunun çözümüne yönelik bir öneri vergi idaresi yetkililerinin değerlendirilmesine sunulmuş ve bu öneriye vergi idaresi yetkililerinin katılımı yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Yetkililerin yaklaşık 66,4'ü medyada, sempozyum ve kongrelerde, mükellef haklarının anlatılması ve gelir idaresi ve mükellef arasında güven oluşturması açısından önemlidir cümlesine katılmışlardır.

Tablo81: Reklam Kampanyalarının Vergi Bilincini Artırması.

| Reklam kampanyaları vergi bilincini artırmaktadır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 16 | 16,3 |
| Katılıyorum | 45 | 45,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 18 | 18,4 |
| Katılmıyorum | 16 | 16,3 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Burada yine gönüllü uyumu ve vergi bilincini arttırmaya yönelik olan önerilerden bir de reklam kampanyalarının düzenlenmesidir. Reklam kampanyalarının düzenlenmesinin vergi bilincini arttıracığını düşünen ve tamamen katılıyorum diyen vergi mükellefleri %16,3, katılıyorum diyen %45,9'dur. Zaten Gelir İdaresi 1980'lerden bu yana reklam kampanyalarını kullanmaktadırlar.

Tablo 82: Mükellef Avukatlığının Veya Ombudsman Müessesesinin Gelişmesi Mükelleflerin Gönüllü Uyumunu Arttırması Açısından Önemli Olması.

| Mükellef avukatlığı veya ombudsman müessesesinin gelişmesi mükelleflerin gönüllü uyumunu arttırma açısından önemlidir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 10 | 10,2 |
| Katılıyorum | 37 | 37,8 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 30 | 30,6 |
| Katılmıyorum | 18 | 18,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Anketimizde bu cümleye yer verilmesinin sebebi Amerikan Gelir İdaresi'nin (IRS) bir uygulaması olan ve yine Avustralya vergi idaresi olan ATO'nun mükellef hakları arasında yer alan bu hakkın ülkemiz Gelir İdaresi yetkilileri tarafından da nasıl değerlendirildiğini görmektir. Yetkililerin %48'i mükellef avukatlığı müessesesinin gönüllü uyumu arttıracığını düşünüyorlardır. Yetkililer ombudsman müessesesinin olması konusunda yüksek katılma oranı sergilemektedir.

Tablo83: Ülkemizde Mükellefler Birliğinin Kurulmasının Mükelleflerin Vergi Bilincini ve Uyumunu Arttıracığına Olan İnanç.

| Ülkemizde mükellefler birliğinin kurulmasının mükelleflerin vergi bilincini ve uyumunu arttıracığına inanıyorum. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 7 | 7,1 |
| Katılıyorum | 43 | 43,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 23 | 23,5 |
| Katılmıyorum | 19 | 19,4 |
| Hiç Katılmıyorum | 6 | 6,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Yine, Avustralya ve ABD’de varolan mükellefler birliğinin vergi bilincini arttıracığını düşünen vergi yetkilileri % 51’dir. Vergi idaresi yetkilileri bir sivil toplum kuruluşu olan mükellef birliğini kurulmasının vergi bilincini arttıracığını ve gönüllü uyuma katkıda bulunacağını düşünüyor.

Tablo84: Bilgi Alma Hakkına Bağlı Olarak, Ücretsiz Telefon Bilgi İletişim Hattı Kurulmasının Faydalı Olması.

| Bilgi alma hakkına bağlı olarak, ücretsiz telefon bilgi iletişim hattı kurulması faydalı olmuştur. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 18 | 18,4 |
| Katılıyorum | 56 | 57,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 19 | 19,4 |
| Katılmıyorum | 2 | 2,0 |
| Hiç Katılmıyorum | 3 | 3,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

GİB tarafından kurulan ücretsiz telefon bilgi hattının faydalı olduğu kanaatinde olan vergi yetkilileri %75,5’dir. Mükellef odaklı yaklaşımın gereklerinden biri olan bilgi vermenin kolay ve etkin olması gereği sonucu ortaya çıkmış telefonla iletişim hattı faydalı olmaktadır. Bunu vergi idaresi yetkilileri de onaylamaktadırlar.

Tablo 85: Gelir İdaresi'nin Mükelleflerin Uyum Maliyetlerini En Düşük Düzeyde Tutacak Şekilde Düzenlemesi.

| Gelir idaresi mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 8 | 8,2 |
| Katılıyorum | 43 | 43,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 27 | 27,6 |
| Katılmıyorum | 12 | 12,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 8 | 8,2 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Yine Gelir İdaresi yetkilileri mükelleflerin bir hakkı olarak beyan edilen bu hakkın uygulanmasına olan inançlarına baktığımızda, yetkililerin GİB'nin mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenliyor cümlesine %8,2 tamamen katılıyorum, %43,9 katılıyorum demişlerdir. Mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemediğini düşünen %20,4 oranında vergi idaresi yetkilisi de mevcuttur.

Tablo 86: Vergi Dairesi'nin Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olup, Mükellefe İlgili Her Türü İşleminde Hesap Verebilir Düzeyde Olması.

| Vergi dairesi yaptığı işlemlerden sorumlu olup, mükellefe her türlü işleminde hesap verebilir düzeydedir. | Frekans | Yüzde |
|--|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 24 | 24,5 |
| Katılıyorum | 49 | 50,0 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 14 | 14,3 |
| Katılmıyorum | 7 | 7,1 |
| Hiç Katılmıyorum | 4 | 4,1 |
| TOPLAM | 98 | 100 |

Yine bir mükellef hakkı olan bu cümleye vergi idaresi yetkililerinin katılma oranları oldukça yüksektir. %74,5'i vergi idaresinin yaptığı işlemlerden dolayı hesap verebilir düzeyde olduklarını beyan etmişleridir.

Tablo 87: Bilgi Edinme Hakkına Yönelik Olarak, Mükelleflerin Verginin Harcanmasıyla İlgili Yapılan Yayınlarla Ulaşabilmesi.

| Bilgi edinme hakkına yönelik olarak, mükellefler verginin harcanmasıyla ilgili yapılan yayınlara ulaşabilmektedir. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 4 | 4,1 |
| Katılıyorum | 36 | 37,1 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 25 | 25,8 |
| Katılmıyorum | 25 | 25,8 |
| Hiç Katılmıyorum | 7 | 7,2 |
| TOPLAM | 97 | 100 |

Bilgi edinme hakkına yönelik olarak, mükellefler verginin harcanmasıyla ilgili yapılan yayınlara ulaşabilmektedir cümlesine tamamen katılıyorum diyen %4,1 ve katılıyorum diyen %37,1'dir. Katılma oranlarının yüksek olamamasının nedeni bu yayınların ülkemizde mikro bazda yapılmıyor olmasıdır. Ya da yapılan çalışmaların da mükellefle paylaşılmıyor olmasıdır. Mükellef Manisa'dan toplanan vergilerin ne kadarının nasıl bir şekilde Manisa'ya kamu harcaması olarak döndüğü konusunda bilinçlendirilmelidir ki devlete olan güveni artsın.

Tablo 88: Aksi İspatlanmadığı Sürece, Mükellefin Dürüst Olduğu Ve Kendisine Bu Şekilde Davranılması Gerektiğinin, Haklar Çerçevesinde Yer Alması.

| Aksi ispatlanmadığı sürece, mükellefin dürüst olduğu ve kendisine bu şekilde davranılması gerektiği, haklar çerçevesinde yer almıştır. | Frekans | Yüzde |
|---|----------------|--------------|
| Tamamen Katılıyorum | 22 | 22,7 |
| Katılıyorum | 49 | 50,5 |
| Orta Derecede Katılıyorum | 17 | 17,5 |
| Katılmıyorum | 5 | 5,2 |
| Hiç Katılmıyorum | 4 | 4,1 |
| TOPLAM | 97 | 100 |

Yine bu hak Avustralya Vergi İdaresin'de (ATO) yayınlanan bir hak olmasına rağmen ve bizim bildiğimizde açıkça yazmamasına rağmen uygulamada yetkililer mükellefin dürüst olduğu kanaatiyle işlem yaptıklarını belirtmişleridir.

c. Bulguların Analizi

1) Ki-Kare Analizi

Çalışmamızın bu bölümünde ki-kare ve çapraz tablo analizlerine yer verilmiştir. Anlamli bulunan çapraz tablolar verilerin ışığında değerlendirilmiştir. *Ki-kare analiz yöntemi sosyal bilimlerde sıkça kullanılan bir analiz yöntemidir. Ki-kare analiz yöntemi verilerin sunuluş biçimine göre "Ki-kare uygunluk testi" ve "Ki-kare bağımsızlık testi" olmak üzere iki ana gruba ayrılır²⁴⁶.*

Ki – Kare uygunluk testi ile belirli bir değişkenin farklı kategorilerine ait gözlenen frekanslarının, beklenen frekanslarına uygunluğu araştırılır. Ki – Kare Bağımsızlık Testi iki değişken arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılır. Bu testte diğer ilişkisel analizlerden farklı olarak ilişki kurulan değişkenlerin her ikisi de Nominal (Sınıflama) ya da Ordinal (Sıralama) ölçeklidir.

a) Vergi Mükellefleri ve Vergi Yetkilileri Anketleri Çapraz Tablo Analizleri

Tablo 89: Ekonomik Faaliyet ve “Mükellef Olarak Haklarımın Korunacağı İnancındayım” Düşüncesi Arasındaki İlişki (Ekonomik Faaliyet*BI.s.14)

| FAALİYET | Mükellef olarak haklarımın korunacağı inancındayım. | | | | | | TOPLAM |
|-----------------------|---|------|-------------|---------------------------|--------------|------------------|--------|
| | Tamamen katılıyorum | | Katılıyorum | Orta derecede katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç katılmıyorum | |
| Tacir | ms | 18 | 15 | 22 | 18 | 1 | 74 |
| | % | 24,3 | 20,3 | 29,7 | 24,3 | 1,4 | 100 |
| Esnaf | ms | 18 | 19 | 15 | 11 | 7 | 70 |
| | % | 25,7 | 21,7 | 21,4 | 15,7 | 10,0 | 100 |
| Sanatkar | ms | 19 | 30 | 12 | 11 | 0 | 72 |
| | % | 26,4 | 41,7 | 16,7 | 15,3 | 0,0 | 100 |
| Serbest Meslek Erbabı | ms | 17 | 32 | 5 | 9 | 4 | 67 |
| | % | 25,4 | 47,8 | 7,5 | 13,4 | 6,0 | 100 |
| TOPLAM | ms | 72 | 96 | 54 | 49 | 12 | 283 |
| | % | 25,4 | 33,9 | 19,1 | 17,3 | 4,2 | 100 |

$$\chi^2=33,111 \quad sd=12 \quad p=0,001$$

“Mükellef olarak haklarımın korunacağı inancındayım” diyenler ile ekonomik faaliyet türleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Serbest meslek erbapları ve sanatkarlar haklarının daha çok korunacağını düşünürken, esnaf ve tacirlerin bu konudaki güvenleri daha azdır. Esnaf ve tacirlerin yaklaşık ¼ lük kısmı mükellef olarak haklarımın korunacağı inancındayım düşüncesine, katılmıyorum ve hiç

²⁴⁶ Ki Kare Analiz Yöntemi, <http://www.istatistikanaliz.com/ki-kare_analiz_testi.asp> ,(08.08.2009)

katılmıyorum demişlerdir. Burada mükelleflerden serbest meslek erbapları ve sanatkarların yaklaşık %70'lik kısmı devlete daha fazla güveniyor. Tacir veya esnafın durumu şöyledir; “Mükellef olarak haklarımın korunacağı inancındayım”a katılan ve tamamen katılan yaklaşık %45 iken, sanatkar veya serbest meslek erbabında oran yaklaşık %70'dir. Benim kanıma göre eğitim düzeyi farklılığının nedeni olabilir. Gerek serbest meslek erbapları, gerek sanatkarlar mesleki ve normal eğitim sürecini daha çok yaşamakta olması, devlete olan güvenini arttırmıştır. Burada eğitimin ne denli önemli olduğunu görmekteyiz, mükelleflere bir takım haklarını sunarken onların eğitim eksikliğinin gönüllü uyumlarını da olumsuz etkili olabileceğini göz önünde bulundurmalıyız. Bu yüzden mükellef haklarıyla ilgili her türlü çalışma yapılırken eğitim düzeyi çok düşük olanlar da göz önünde bulundurularak onların da bu sürece uyumu için basit anlaşılır düzeyde mükelleflerin haklarının anlatılmasına çeşitli basılı kaynaklarla yer verilmelidir. Böylelikle eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerde haklarının korunacağına inanırlar ve devlete olan güvenleri arttığı için gönüllü uyumları da artar.

Tablo 90: Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Miktarı ve Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaların Yeterli Olup Olmadığı Arsındaki İlişki (B 2 S2*S3)

| Kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalanıyorsunuz? | Sizce mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yeterli mi? | | | | TOPLAM |
|--|---|--------------------------|--------------------------|----------|--------|
| | | Evet çok iyi İyî düzeyde | Tam olarak yeterli değil | Yetersiz | |
| Hiç faydalanmıyorum , çok az faydalanıyorum. | Ms | 7 | 22 | 67 | 96 |
| | % | 7,3 | 22,9 | 69,8 | 100 |
| Normal düzeyde faydalanıyorum. | Ms | 21 | 78 | 66 | 165 |
| | % | 12,7 | 43,7 | 40,0 | 100 |
| Çok fazla faydalanıyorum. | Ms | 3 | 2 | 20 | 25 |
| | % | 12,0 | 8,0 | 80,0 | 100 |
| TOPLAM | Ms | 31 | 102 | 153 | 286 |
| | % | 10,8 | 35,7 | 53,5 | 100 |

$$\chi^2= 31,328 \quad sd=4 \quad p<0,001$$

Kamu hizmetlerinden normal düzeyde faydalanan 78 (%43,7) mükellef, mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları tam olarak yeterli bulmuyor. Ayrıca bu grubun %40'lık bir kısmı da mükellef hakları konusunda yapılan çalışmaları yetersiz buluyor. Kamu hizmetlerinden hiç faydalanmıyorum ya da çok fazla faydalanıyorum diyenler de sırasıyla %70 ve %80'lik bir oranda mükellef hakları konusundaki çalışmaları yetersiz buluyor. Kamu hizmetlerinden epeyce faydalandığını düşünen ve de hiç faydalanmadığını düşünen mükellefte, devletle ilişkisi çok olanda, sınırlı olanda mükellef hakları konusundaki çalışmaları yetersiz bulmaktadır. Oysa kendini orta

düzeyde kamu hizmeti faydalanıcısı olarak belirten diğer iki grup gibi kesin bir şekilde yetersiz değil de “tam olarak yeterli değil” demişler ve daha ılımlı bakmışlardır. Normal düzeyde faydalanan zaten aşırı bir kullanıcı olmadığı için GİB yaptığı çalışmalarını Ortalama düzeyde değerlendirmiş, aşırı faydalandığını düşünenin de devletten beklentisi artmış, hiç faydalanmayanın verdiği yanıt ise GİB’e bir tepkiyi gösterebilir.

Tablo 91: Mükellef Hakları Konusunda Yapılan Çalışmaların Yeterliliği ile Mükelleflerin, Mükellef Hakları Bildirgesinden Haberdar Olup Olmaması Arasındaki İlişki (BIL.S3*4)

| Sizce mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yeterli düzeyde mi? | GİB'nin 2006 yılında yayınladığı mükellef hakları bildirgesinden haberiniz var mı? | | | TOPLAM | |
|---|--|--|----------------|-------------|------------|
| | Tam anlamıyla bilgin var Biraz bilgi sahibiyim | Bildirgeyi duydum ama içeriğini bilmiyorum | Hiç bilgin yok | | |
| Çok iyi düzeyde + İyi düzeyde | ms % | 20 64,5 | 7 22,6 | 4 12,9 | 31 100 |
| Tam olarak yeterli değil | ms % | 39 38,2 | 32 31,4 | 31 30,4 | 102 100 |
| Yetersiz | ms % | 31 20,0 | 27 17,4 | 97 62,6 | 155 100 |
| TOPLAM | ms % | 90 31,3 | 66 22,9 | 132 45,8 | 288 100 |

$$\chi^2= 46,202 \quad sd=4 \quad P<0,0001$$

GİB'nin yapmış olduğu mükellef hakları bildirgesinden haberdar olanlar GİB'nin mükellef hakları konusunda yaptığı çalışmalarını da yeterli buluyor. Yapılan çalışmalarını %64,5'i çok iyi düzeyde buluyor ve mükellef hakları bildirgesinden haberdar. %62,6'sı ise mükellef hakları bildirgesinden hiç bilgisi olmadığı için, yapılan çalışmalarını yetersiz buluyor. Mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yalnızca belirli bir grup mükellef tarafından iyi biliniyor. Fakat belirli bir grubun (%62,6) hiç bilgisi yok ve yetersiz buluyor. Bunun nedeni internet üzerinden aktif bir şekilde bilgilerini güncelleyen ve interneti iyi kullanıp GİB'nin sayfasını (Manisa Vergi Dairesi) iyi takip edebilen bir mükellef gurubu var iken, belli bir grup ise bilişim teknolojilerinden yeterli ölçüde faydalanamadığı için bu bildirmeden habersiz kalmış olabilir. Çünkü başka bir soru da; “Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından faydalanabiliyorum” ’un yanıtlarına baktığımızda tamamen katılıyorum ve katılıyorum diyen %40,6'dır. %31,1'i hiç faydalanamazken %18,2 orta düzeyde faydalanıyorum demiştir. Bu yüzden internet uygulamaları dışında da GİB gerek broşürlerle gerekse bilgilendirme toplantılarıyla yayınlarını arttırabilir.

Tablo 92: Kamu Hizmetlerinden Faydalanma Miktarı İle Mükelleflerin Mükellef Hakları Bildirgesinden Haberdar Olmaları Arasındaki İlişki (BII. S2xs4)

| Kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalanıyorsunuz? | GİB'nin 2006 yılında yayınladığı mükellef hakları bildirgesinden haberiniz var mı? | | | TOPLAM |
|--|--|-----------------------|--|--------|
| | Tam anlamıyla bilgin var | Biraz bilgi sahibiyim | Bildirgeyi duydum ama içeriğini bilmiyorum | |
| Çok az + Hiç Faydalanmıyorum | ms | 27 | 19 | 57 |
| | % | 27,8 | 28,8 | 52,6 |
| Normal Düzeyde | ms | 58 | 45 | 165 |
| | % | 35,2 | 27,3 | 37,6 |
| Çok fazla | ms | 5 | 2 | 25 |
| | % | 20 | 8 | 72,0 |
| TOPLAM | ms | 90 | 66 | 287 |
| | % | 31,4 | 23,0 | 45,6 |

$\chi^2 = 13,596$ sd=4 p=0,009

Kamu hizmetlerinden hiç ya da çok az faydalananların %52,6'sının mükellef hakları bildirgesinden haberi yok. Çünkü bu mükellefler kamu hizmetlerinden faydalıyor olsalar bile, kendilerini devlet ile muhatap olarak görmüyorlar. Kamu hizmetlerinden az faydalandıklarını düşündükleri için bir vatandaşlık görevi olan vergilerini ödemedeki haklarıyla ilgili olan GİB'nin çalışması olan mükellef hakları bildirgesine de ilgileri pek yoktur. Ayrıca fazla faydalananların da bilgisinin olmaması GİB'nin çalışmalarının yetersiz olduğunu gösterebilir.

Tablo 93: Mükellef Hakları Bildirgesi'nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki (Bölüm III ve Bölüm IV Soru 5*4)

| Ücretsiz e-posta sistemiyle vergi ile ilgili gelişmeleri anında alabiliyorum. | E-posta sistemine kaydolunması şartıyla, vergi ile ilgili gelişmelerin kaynağından ve anında öğrenilmesinin mümkün olduğu | | TOPLAM |
|---|---|-----------------|--------|
| | Bilgin Yok | Bilgi Sahibiyim | |
| Tamamen Katılıyorum | ms | 10 | 43 |
| | % | 23,3 | 76,7 |
| Katılıyorum | ms | 53 | 79 |
| | % | 67,1 | 32,9 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms | 29 | 39 |
| | % | 74,4 | 25,6 |
| Katılmıyorum | ms | 81 | 94 |
| | % | 86,2 | 13,8 |
| Hiç Katılmıyorum | ms | 26 | 29 |
| | % | 89,7 | 10,3 |
| TOPLAM | ms | 199 | 284 |
| | % | 70,1 | 29,9 |

$\chi^2 = 62,535$ sd= 4 P<0,000

Bu tablodan da anlaşıldığı üzere, ücretsiz e-posta yoluyla vergi sisteminde ki gelişmelerden haberdar olabilen %76,7'lik bir mükellef grubu bu sistem hakkında aynı zamanda bilgi sahibidir. Bu sistem hakkında bilgisi olmayanlar da yaklaşık ankete katılan mükelleflerin %89,7'si ise ücretsiz e-posta sistemiyle vergi ile ilgili gelişmeleri alamadığını söylemiştir. Bu durumu değerlendirdiğimizde mükelleflerin yaklaşık

%70,1'nin mükellef hakları bildirgesinde de yer alan bu haklarından haberdar değillerdir. Haberdar olamadıkları içinde bu haklarından faydalanamamaktadır. Burada yapılması gereken mükellef hakları bildirgesinde yer alan her bir maddeyi mükellefe iyi tanıtmaktır. Mükellefler bu sistemle ilgili bilgi sahibi olsalardı, bu sistemden faydalanabileceklerdi. Bu yüzden GİB'nın mükellef hakları bildirgesini yayınlamasının yanında bu bildirgeyi tanıtan, öğreten toplantılar yapması gerekmektedir. İnternet uygulamalarından faydalanabilen mükellef her yönüyle GİB'nın da iş yükünü hafifletecektir. Aynı zamanda bilinçli mükellef olarak devlete olan güvenleri artacak ve gönüllü uyumda olumlu katkı sağlayacaklardır.

Tablo 94: Mükellef Hakları Bildirgesi'nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki (BIII.s 8*BIV.s.8)

| Vergi dairesi, vergi incelemelerinde kanunların doğru, tarafsız tutarlı bir şekilde uygulayıp ve incelemenin her aşamasında bilgi vermektedir. | Vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanmasının esas alınacağı teminatı. | | | TOPLAM |
|--|--|------|-----------------|--------|
| | Bilgim Yok | | Bilgi Sahibiyim | |
| Tamamen Katılıyorum | ms | 17 | 9 | 26 |
| | % | 65,4 | 34,6 | 100 |
| Katılıyorum | ms | 52 | 23 | 75 |
| | % | 69,3 | 30,7 | 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms | 58 | 14 | 72 |
| | % | 80,6 | 19,4 | 100 |
| Katılmıyorum | ms | 77 | 2 | 79 |
| | % | 97,5 | 2,5 | 100 |
| Hiç Katılmıyorum | ms | 28 | 2 | 30 |
| | % | 93,3 | 6,7 | 100 |
| TOPLAM | ms | 232 | 50 | 282 |
| | % | 82,5 | 17,7 | 100 |

$$\chi^2= 28,859 \text{ sd}= 4 \text{ P}=0,005$$

Vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanmasının esas alınacağı hakkında bilgi sahibi olan mükellefler bu kuralın uygulandığına da tamamen katılmaktadırlar. Bilgi sahibi olanların, %34,6'sı tamamen katılıyorum demiş ve %30,7'si katılıyorum demiştir. Oysa Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yer alan bu madde hakkında bilgi sahibi olmayanların %93,3'ü hiç katılmıyorum, %97,5'i katılmıyorum demişlerdir. Mükelleflerin mükellef hakları bildirgesindeki maddelerden haberdar olmaları onların vergi idaresine karşı bakış açılarının da da olumlu bir etki yaratmıştır. Bu yüzden mükelleflerin mükellef hakları konusunda bilgilendirilmesi önem taşımaktadır.

Tablo 95: Mükellef Hakları Bildirgesi'nde Yer Alan Haklar ve Bu Haklarla İlgili Bilgi Sahibi Olma Arasındaki İlişki (BIII H.07* BIV. H07)

| GİB vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulamaktadır. | Vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanmasının esas alınacağı teminatı. | | | TOPLAM |
|--|--|------|-----------------|--------|
| | Bilgim Yok | | Bilgi Sahibiyim | |
| Tamamen Katılıyorum | ms | 17 | 7 | 24 |
| | % | 70,8 | 29,2 | 100 |
| Katılıyorum | ms | 51 | 21 | 72 |
| | % | 70,8 | 29,2 | 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms | 69 | 14 | 83 |
| | % | 83,1 | 16,9 | 100 |
| Katılmıyorum | ms | 70 | 3 | 73 |
| | % | 95,9 | 4,1 | 100 |
| Hiç Katılmıyorum | ms | 21 | 2 | 23 |
| | % | 91,3 | 8,7 | 100 |
| TOPLAM | ms | 228 | 47 | 275 |
| | % | 82,9 | 17,1 | 100 |

$$\chi^2 = 19,708 \text{ sd} = 4 \text{ P} < 0,001$$

GİB vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulamaktadır diye katılmıyorum ve hiç katılmıyorum diyen vergi mükelleflerinin %91,3 ve %95,9'u GİB'nin yayınlamış olduğu mükellef hakları bildirgesinde yer alan vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanmasının esas alınacağı teminatı hakkında bilgi sahibi değildiler. GİB vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulamaktadır diye tamamen katılıyorum diyen mükelleflerin %29,2'si, katılıyorum diyenlerin 29,2'si bilgi sahibidir. Bilgi sahibi olanların yaklaşık %60'ı vergi kanunlarının adil, hukuksal tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uyguladığına inanmaktadır. Bu konu hakkında bilgi sahibi olanlar GİB bu ilkeyi uyguladığına daha çok inanmaktadırlar.

Tablo 96: Vergi İdaresi Çalışanlarına Göre Reklam Kampanyalarının Vergi Bilincini Arttıracığı Görüşüne İnanmaları ile Yazılı ve Görsel Basında Mükellef Haklarının Anlatılmasının Gönüllü Uyumu Arttıracığı Arasındaki İlişki Anketi (BI s22*BI s6)

| Reklam kampanyaları vergi bilincini arttırmaktadır. | Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönül uyumu arttıracaktır. | | | | TOPLAM |
|---|---|-------------|---------------------------|--------------------------------|--------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum +Hiç Katılmıyorum | |
| Tamamen Katılıyorum | gs | 7 | 7 | 2 | 16 |
| | % | 43,8 | 43,8 | 12,5 | 100 |
| Katılıyorum | gs | 9 | 29 | 3 | 45 |
| | % | 20 | 64,4 | 6,7 | 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | gs | 4 | 5 | 7 | 18 |
| | % | 22,2 | 27,8 | 38,9 | 100 |
| Katılmıyorum+Hiç Katılmıyorum | gs | 0 | 4 | 6 | 19 |
| | % | 0 | 21,1 | 31,6 | 100 |
| TOPLAM | gs | 20 | 45 | 18 | 98 |
| | % | 20,4 | 45,9 | 18,4 | 100 |

$$\chi^2=41,624 \text{ sd}=9 \text{ p}<0,001$$

Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönül uyumu arttıracaktır diyenlerin verdiği yanıtlar bakımından reklam kampanyaları vergi bilincini arttırmaktadır diyenler arasında farklılık anlamlı bulundu. “Reklam kampanyaları vergi bilincini arttırmaktadır.” cümlesine tamamen katılanların % 43,8’i “Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönül uyumu arttıracaktır.” Cümlesine de tamamen katılmaktadır. Katılıyorum diyenlerin de % 64,4’ü de yine bu düşünceye katılmaktadır. Gelir idaresi çalışanlarının düşüncelerini yansıtan bu sonuca göre; gelir idaresi çalışanları, vergi ile ilgili reklam kampanyalarının yapılması yoluyla vergi bilincinin artabileceği görüşüne katılmışlar ve aynı zamanda medyada mükellef haklarının anlatılmasının da vergi bilincini arttıracak bir unsur olarak belirtmişlerdir. Bu suretle gönüllü uyumun artacağı düşüncesine de katıldıklarını beyan etmişlerdir.

Tablo 97: Gelir İdaresi Çalışanlarının Uyum Maliyetlerini Düşük Tutukları Konusundaki Düşünceleri İle Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Oldukları Konusundaki Düşünceleri Arasındaki İlişki (B1.s26*B1. S.18)

| Gelir idaresi mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir. | GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | TOPLAM | |
|--|---|-------------|---------------------------|--------------------------------|------------|-----------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum +Hiç Katılmıyorum | | |
| Tamamen Katılıyorum | ms % | 3 37,5 | 4 50,0 | 0 0 | 1 12,5 | 8 100 |
| Katılıyorum | ms % | 7 16,3 | 13 30,2 | 19 44,2 | 4 9,3 | 43 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms % | 1 3,7 | 10 37,0 | 12 44,4 | 4 14,8 | 27 100 |
| Katılmıyorum+Hiç Katılmıyorum | ms % | 3 15,0 | 5 25,0 | 3 15,0 | 9 45,0 | 20 100 |
| TOPLAM | ms % | 14 14,3 | 32 32,7 | 34 34,7 | 18 18,4 | 98 100 |

$$\chi^2=23,444 \quad sd=9 \quad p=0,005$$

“GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür.” diyenler ile “Gelir idaresi mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir.” Diyenlerin katılma düzeyleri arasındaki farklılık anlamlı bulundu. GİB çalışanlarının mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir diye tamamen katılıyorum diyenlerin %37,5’i GİB çalışanlarının mükellef hakları konusunda da da yeterli bilgi ve deneyime sahip olduklarına da tamamen katılmaktadır. Yine bu görüşe

tamamen katılanların %50'si GİB çalışanlarının deneyimli bilgi sahibi olduğuna katılmaktadır. GİB çalışanlarının mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir diye, katılanların ise %30,2'si katılmakta ve %44,2'si orta derecede katılmaktadır. GİB çalışanlarının uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tuttuklarına olan inançları orta düzeydedir ve kendilerini değerlendirdiklerinde mükellef hakları konusunda ortalama bilgi sahibi ve iletişim teknikleri konusunda ki güçlerine olan inançları da orta derecede kalmıştır. Bu durum bize aslında bir mükellef hakkı olan mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutmayı GİB sağlamaktadır' a GİB'nın çalışanları tarafından ortalama düzeyde katılım olduğunu göstermektedir. Burada çalışanlar mükellef hakları konusunda da kendi bilgi ve iletişim becerilerini de ortamla düzeyde değerlendirmişlerdir. GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarına mükellef hakları konusunda ve iletişim teknikleri konusunda eğitim verilerek bu seviye bir üst düzeye çıkarılabilir. Kendi bilgi ve yeteneklerine olan güvenleri artırılmalıdır.

Tablo 98: Vergi Dairesi Yaptığı İşlemlerden Sorumlu Olup, Mükellefe Her Türlü İşleminde Hesap Verebilir Düzeyde Olması İle GİB Çalışanlarının Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması Arasındaki İlişki (B1.s.27*B1.S18)

| Vergi dairesi yaptığı işlemlerden sorumlu olup, mükellefe her türlü işlemde hesap verebilir düzeydedir. | GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | TOPLAM | |
|---|---|-------------|---------------------------|--------------------------------|------------|-----------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum +Hiç Katılmıyorum | | |
| Tamamen Katılıyorum | ms % | 10 41,7 | 10 41,7 | 3 12,5 | 1 4,2 | 24 100 |
| Katılıyorum | ms % | 3 6,1 | 17 34,7 | 23 46,9 | 6 12,2 | 49 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms % | 1 7,1 | 2 14,3 | 5 35,7 | 6 42,9 | 14 100 |
| Katılmıyorum+Hiç Katılmıyorum | ms % | 0 0 | 3 27,3 | 3 27,3 | 5 45,5 | 11 100 |
| TOPLAM | ms % | 14 14,3 | 32 32,7 | 34 34,7 | 18 18,4 | 98 100 |

$$\chi^2=37,460 \quad sd=9 \quad p<0,001$$

“GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür.” ile “Vergi dairesi yaptığı işlemlerden sorumlu olup, mükellefe her türlü işlemde hesap verebilir düzeydedir.” Diyenler arasındaki farklılık

anlamlıdır. Vergi dairesi yaptığı işlemlerden sorumlu olup, mükellefe her türlü işlemde hesap verebilir düzeydedir diye tamamen katılıyorum diyenlerin % 41,7’si “GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür.” cümlesine de tamamen katılmışlar %41,7’si de katılıyorum demişlerdir. Vergi idaresinin hesap verme sorumluluğuna yaklaşık çalışanların %70’i katılmaktadırlar. Gelir idarelerinin yaptığı işlemlerden sorumlu olması da zaten bir mükellef hakkıdır. Bunun bir hak olduğunun bilincinde olan veya olamayan GİB çalışanı zaten bu görüşe büyük oranda katılmaktadırlar. Fakat kendilerinin mükellef hakları konusundaki bilgiye sahip olduğuna katılanların 34,7’si hesap verme sorumluluğuna katılmaktadırlar. Katılanların %46,9 ise orta derecede katılmaktadırlar. Yani çalışanlar iletişim becerileri ve mükellef hakları konusunda kendilerini orta derecede değerlendirse bile hesap verme sorumluluğunun yaklaşık olarak %70’i onaylamaktadır. Aslında MHB’de açıkça yazmasa bile GİB çalışanlarının bunu uyguladığını görmekteyiz.

Tablo 99: “Aksi İspatlanmadığı Sürece, Mükellefin Dürüst Olduğu Ve Kendisine Bu Şekilde Davranılması Gerektiği, Haklar Çerçevesinde Yer Almıştır” Düşüncesine Katılma Düzeyi ile “GİB Çalışanları, Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahiptir Ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlüdür” Düşüncesi Arasındaki İlişki (BI.s29*s.18)

| Aksi ispatlanmadığı sürece, mükellefin dürüst olduğu ve kendisine bu şekilde davranılması gerektiği, haklar çerçevesinde yer almıştır. | GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | | TOPLAM |
|--|---|-------------|---------------------------|--------------------------------|------------|-----------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum +Hiç Katılmıyorum | | |
| Tamamen Katılıyorum | ms % | 4 18,2 | 13 59,1 | 3 13,6 | 2 9,1 | 22 100 |
| Katılıyorum | ms % | 6 12,2 | 12 24,5 | 23 46,9 | 8 16,3 | 49 100 |
| Orta Derecede Katılıyorum | ms % | 4 23,5 | 4 23,5 | 4 23,5 | 5 29,4 | 17 100 |
| Katılmıyorum+Hiç Katılmıyorum | ms % | 0 0 | 2 22,2 | 4 44,4 | 3 33,3 | 9 100 |
| TOPLAM | ms % | 14 14,4 | 31 32,0 | 34 35,1 | 18 18,6 | 98 100 |

$$\chi^2=18,275 \quad sd=9 \quad p=0,032$$

“GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür.” İle “Aksi ispatlanmadığı sürece, mükellefin dürüst

olduğu ve kendisine bu şekilde davranılması gerektiği, haklar çerçevesinde yer almıştır.” Diyenler arasındaki farklılık anlamlıdır. GİB çalışanları bu ilkeye büyük ölçüde katılıyorlar, yaklaşık %70 oranında mükelleflerin dürüst olduğuna katılıyorlar. Kendilerini mükellef hakları konusunda orta derecede bilgi sahibi olarak görseler de, bu bir hak olarak MHB’de yer almasa da uygulamada bu şekilde yapacaklarını veya düşündüklerini görmekteyiz.

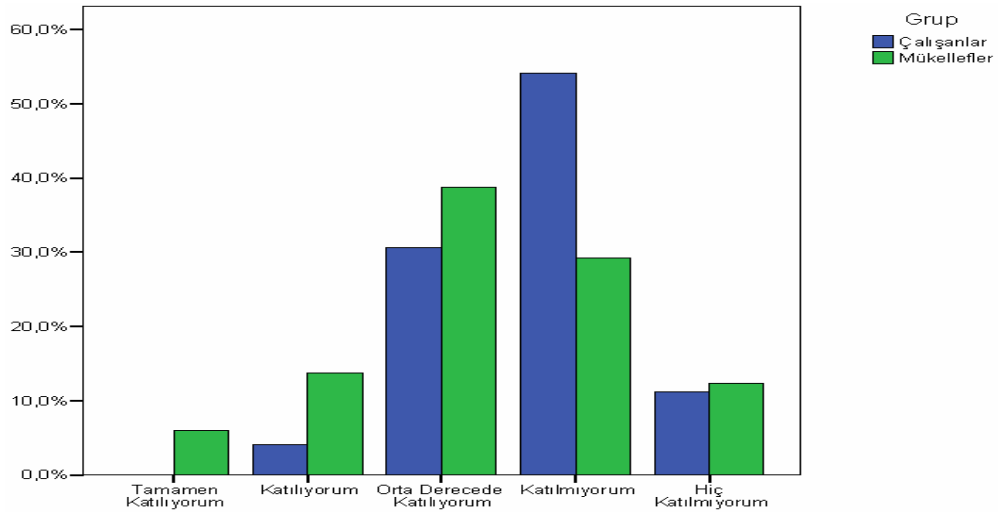
b. GİB Çalışanları ve Mükellef Anketi Karşılaştırmalı Değerlendirmesi

Tablo 100: Mükelleflerin Mali Konularda Bilgi Sahibi Olması. (H1*BI.H11)

| | Mükellefler mali konularda yeterli bilgi sahibidir. | | | | | | TOPLAM |
|--------------------|---|-------------|---------------------------|--------------|------------------|------|--------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç Katılmıyorum | | |
| GİB Çalışanları | Çs % 0 | 0 | 4 | 30 | 53 | 11 | 98 |
| Vergi Mükellefleri | Ms % 6,0 | 17 | 39 | 110 | 83 | 35 | 284 |
| TOPLAM | Ms+Çs % 4,5 | 17 | 43 | 140 | 136 | 46 | 382 |
| | | 0 | 4,1 | 30,6 | 54,1 | 11,2 | 100 |
| | | 6,0 | 13,7 | 38,7 | 29,2 | 12,3 | 12,3 |
| | | 4,5 | 11,3 | 36,6 | 35,6 | 12,0 | 100 |

$$\chi^2=25,922 \quad sd=4 \quad p<0,001$$

Grafik14: Mükelleflerin Mali Konularda Bilgi Sahibi Olması.



GİB çalışanlarına, yönelttiğimiz cümlelerden biri de “ Mükellefler mali konularda yeterli bilgi sahibidir.” cümlesiydi. Onların bu cümleye katılma oranlarına

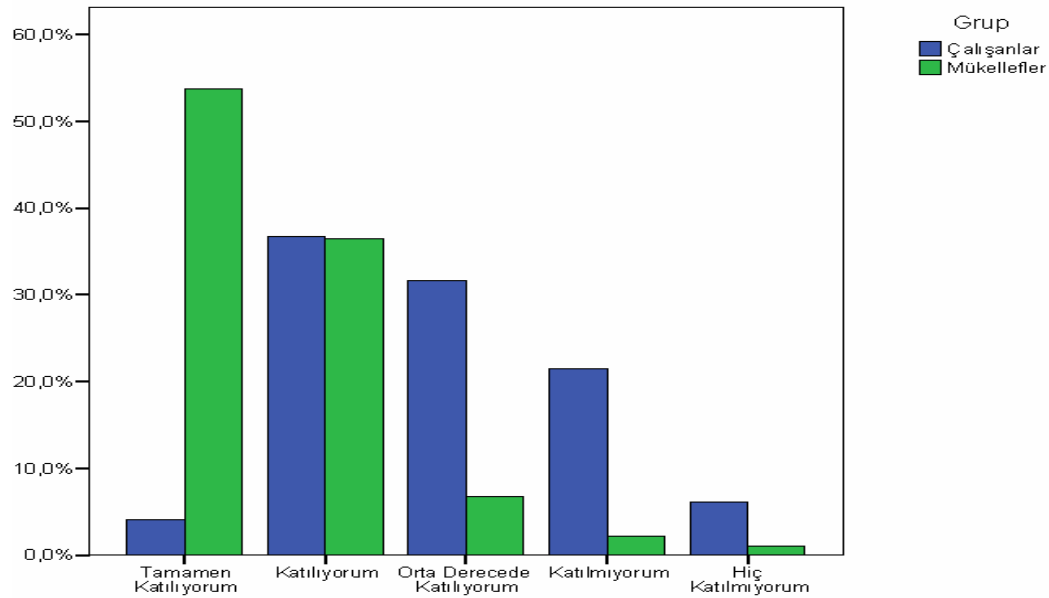
bakarak mükellefleri nasıl değerlendirdiğini görmek istedik. Mükelleflere de yine “Mali konularda yeterli bilgi sahibiyim.” Cümlesini yönelterek ne derece katıldıklarını belirlemeye çalıştık. Bu sorunun amacı, etkin vergi yönetiminde zincirin en önemli halkasını oluşturan mükellefin kendini mali konularda ne kadar yeterli gördüğünü veya kendilerini nerede gördüğünü belirlemek dolayısıyla bir öz değerlendirme yapmak ve mükelleflerle sürekli iletişim halinde olan GİB yetkililerinin mükellefleri mali konularda nasıl bulduklarını tespit etmektir. Çünkü mükelleflerin ve GİB çalışanlarının değerlendirmelerine baktığımızda bir farklılık belirlemektir. Bu ise bir aldanmaya neden olmaktadır. Çünkü mükellefler kendi öz değerlendirmelerinde “Mali konularda yeterli bilgi sahibiyim” cümlesine %6 oranında tamamen katılıyorum ve % 13,7 oranında katılıyorum demişlerdir. Oysa GİB çalışanlarından tamamen katılıyorum diyen yoktur. GİB çalışanlarının %54,1’i bu cümleye katılmamaktadır. Mükellefleri mali konularda bilgisiz bulmaktadır. Mükelleflerin kendi değerlendirmelerinde kendilerini gördükleri yer daha iyidir. Vergi mükelleflerinden kendilerini yeterli bilgi sahibi bulan bir grup vardır. Fakat burada GİB çalışanlarının değerlendirmeleri daha gerçekçidir çünkü onların bilgileriyle muhatap olan kişiler onlardır. Bilgi yetersizlikleri beraberinde mükellef hakları konusun da da bilgi eksikliğini getirecektir. Hakları konusunda bilgisiz olmaları ise onların devlete olan güvenlerinde ve yükümlülüklerini yerine getirmesinde sorunlara yol açmaktadır. Ayrıca burada dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta da mükelleflerin kendilerini daha olumlu değerlendirmesi fakat bunun yanında GİB yetkililerinin bakış açılarının onların bilgileri konusunda olumsuz olmasıdır. Bu durum iletişim açısından da bazı sorunlara yol açabilir, daha öncede belirttiğim gibi bir aldanma söz konusu olacaktır. Bu yüzden mükelleflerin mali konularda gerçekten eksik olan yönlerinin tamamlanması gerekmektedir.

Tablo 101: Mükellef Haklarındaki Gelişmelerin Mükelleflerin Yükümlülüklerini De Fark Etmesine Neden Olması. (H8*BIH19)

| | Mükellef haklarındaki gelişmeler mükelleflerin yükümlülüklerini de fark etmesine neden olmuştur. | | | | | | TOPLAM | | |
|--------------------|--|-------------|---------------------------|--------------|------------------|------|-----------|----------|------------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç Katılmıyorum | | | | |
| GİB Çalışanları | Çs % 4 | 4,1 | 36 | 31,6 | 21 | 21,4 | 98 100 | | |
| Vergi Mükellefleri | Ms % 152 | 53,7 | 103 | 36,4 | 19 | 6,7 | 6 2,1 | 3 1,1 | 283 100 |
| TOPLAM | Ms+Çs % 156 | 40,9 | 139 | 36,5 | 50 | 13,1 | 27 7,1 | 9 2,4 | 381 100 |

$$\chi^2=124,425 \quad sd=4 \quad p<0,001$$

Grafik 15: Mükellef Haklarındaki Gelişmelerin Mükelleflerin Yükümlülüklerini de Fark Etmesine Neden Olması



GİB çalışanlarını ve mükelleflerin bu soruya verdikleri yanıtta farklılık tespit edilmiştir. GİB çalışanları “Mükellef haklarındaki gelişmeler mükelleflerin yükümlülüklerini de fark etmesine neden olmuştur.” cümlesine %21,4 düzeyinde katılmıyorum ve % 31,6 oranında orta derecede katılıyorum demişlerdir. GİB çalışanları bu fikre tamamen katılmamaktadır. Oysa mükellefler aynı cümleye 53,7 oranında katılmaktadır. Burada mükelleflerin haklarını iyi bilirlerse yükümlülüklerini de

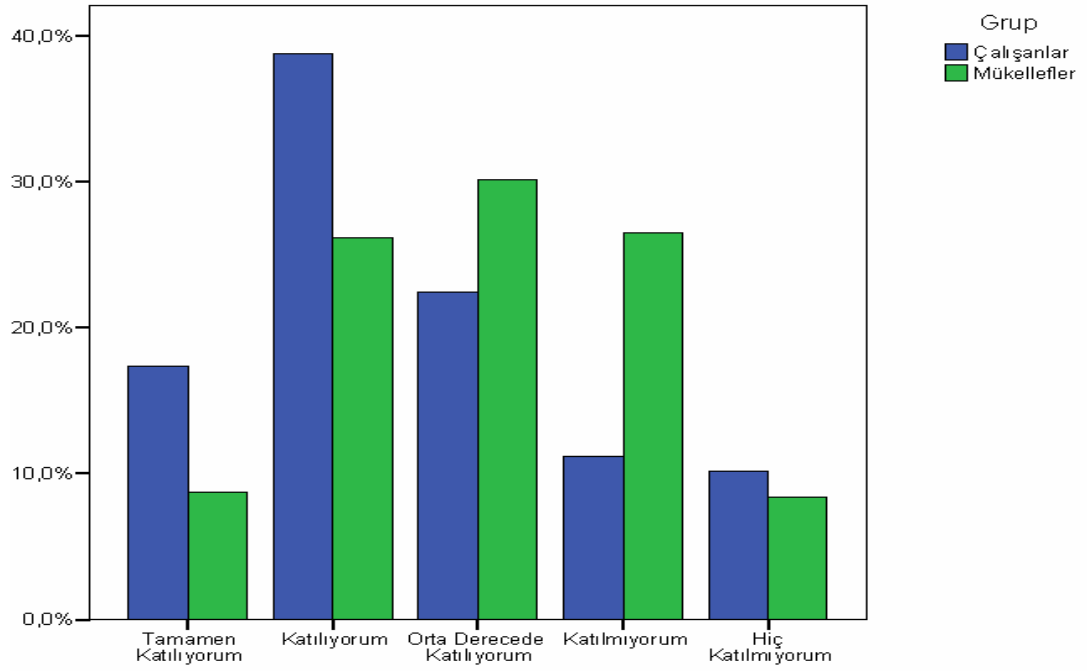
iyi bilecekleri kanaatine olan inançlarını görmekteyiz. Fakat Gelir İdaresi Çalışanları mükellef haklarındaki gelişmelerin mükelleflerin yükümlülüklerini fark etmesine pek neden olmadığını düşünmektedir. Mükellefler hakları konusunda yapılan çalışmaların onların gönüllü uyumunda bir artışı da beraberinde getireceğini düşünüyor çünkü hakları konusunda yapılan çalışmalar onların GİB ile ilişkilerini güçlendirecek ve bu konuyla ilgili bilgi düzeylerini de arttırmış olacaktır. Bilgi düzeyi artan mükellefler, yükümlülükleri konusunda da daha hassas davranacaklarını düşünüyorlar. Mükelleflerin %53,7'si ve %36'sı bu konuya katılıyor. Bu yüzden mükellef hakları konusunda çalışma yapmak tabandan gelen bir istek olduğu için mutlaka dikkate alınmalıdır. Unutmamamızdır ki kanunlar tabandan bir istekle yapıldığında daha etkindir ve uygulama ve adaptasyon sürecinde bir sorun yaşanmaz.

Tablo 102: Gelir İdaresi'nin Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi. (H.15*BIII H7)

| | Gelir idaresi her zaman tarafsızlık ilkesini benimsemiştir. | | | | | | TOPLAM |
|--------------------|---|-------------|---------------------------|--------------|------------------|----|--------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç Katılmıyorum | | |
| GİB Çalışanları | Çs % 17,3 | 17 | 38 | 22 | 11 | 10 | 98 |
| Vergi Mükellefleri | Ms % 8,7 | 24 | 72 | 83 | 73 | 23 | 275 |
| TOPLAM | Ms+Çs % 11,0 | 41 | 110 | 105 | 84 | 33 | 373 |
| | | | | | | | 100 |

$$\chi^2=18,112 \text{ sd}=4 \text{ p}<0,001$$

Grafik 16: Gelir İdaresi'nin Tarafsızlık İlkesini Benimsemesi.



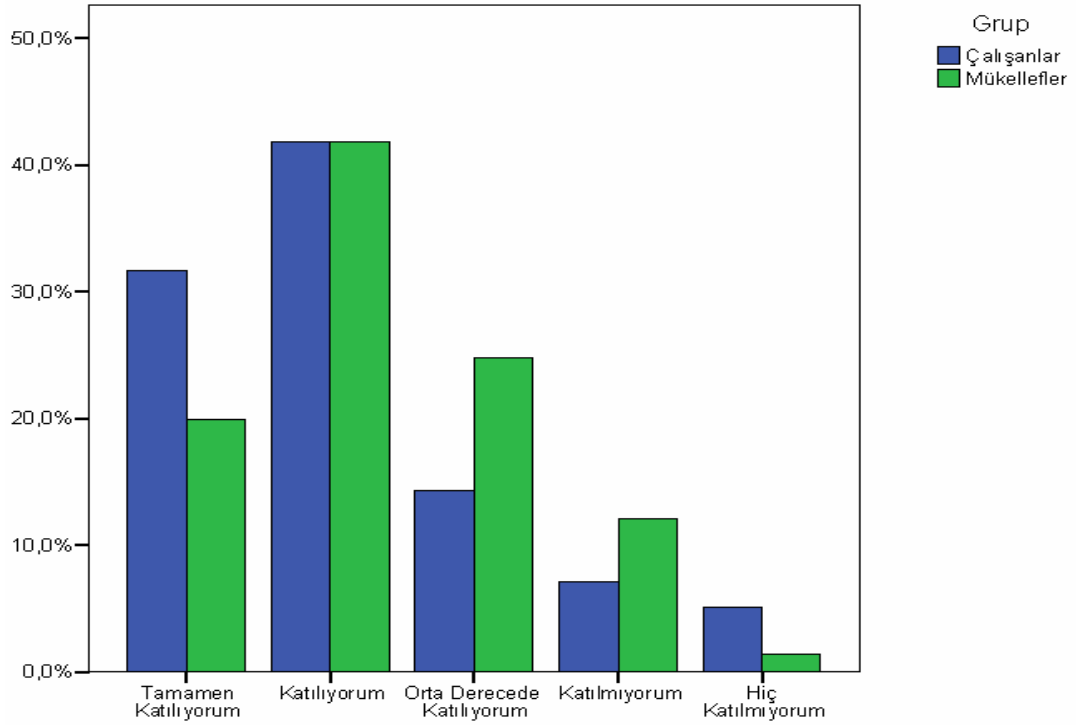
“Gelir idaresi her zaman tarafsızlık ilkesini benimsemiştir.” Cümlesini mükelleflere ve GİB çalışanlarına yönelttiğimizde mükellefler bu cümleye %26,5 oranında katılmamaktadır. GİB çalışanlarının yaklaşık %17,3 tamamen katılmakta %38,8’i de katılmaktadır. GİB çalışanları tarafsızlık ilkesine büyük ölçüde uydıklarını belirtse de mükelleflerin belli bir kısmı buna katılmıyor. Bu yüzden bir mükellef hakkı olan tarafsız, adil davranma ilkesinin benimsendiğine mükellefleri ikna etmek gerekmektedir. Çünkü tarafsızlık ilkesinin tam olarak benimsenmediğini düşünen mükellefler vergi sisteminin adil olması konusunda şüpheli davranacaklardır ve gönüllü uyum düzeyleri de dolayısıyla etkilenecektir.

Tablo 103: Gelir İdaresi'nin Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması.
(S16*BIIIs.4)

| | Gelir idaresi mükellefle ilgili bilgileri saklamakta ve korumaktadır. | | | | | | TOPLAM |
|--------------------|---|-------------|---------------------------|--------------|------------------|----------|------------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç Katılmıyorum | | |
| GİB Çalışanları | Çs % 31,6 | 31 41,8 | 41 41,8 | 14 14,3 | 7 7,1 | 5 5,1 | 98 100 |
| Vergi Mükellefleri | Ms % 19,9 | 56 41,8 | 118 41,8 | 70 24,8 | 34 12,1 | 4 1,4 | 282 100 |
| TOPLAM | Ms+Çs % 22,9 | 87 41,8 | 159 41,8 | 84 22,1 | 41 10,8 | 9 2,4 | 380 100 |

$\chi^2=13,851$ sd=4 p<0,008

Grafik 17: Gelir İdaresi'nin Mükellefle İlgili Bilgileri Saklaması ve Koruması.



GİB mükelleflerin şahsi ve özel bilgilerinin gizli tutulması hakkına riayet ettikleri kanısındalar, çalışanların %31,6'sı tamamen katılıyor. Vergi mükellefleri ise % 19,9 oranında tamamen katılıyorlar. GİB mükelleflerin bilgilerini saklamakta ve korumaktadır fakat böyle olamadığını düşünen %12'lik bir mükellef grubu vardır. Bu gruptakiler gönüllü uyumu bozabilirler, olumsuz bakış açısındaki bu mükellef grubunu da kazanabilmek için Mükellef Hakları Bildirgesi'nde beyan edilen bu haklarını ve

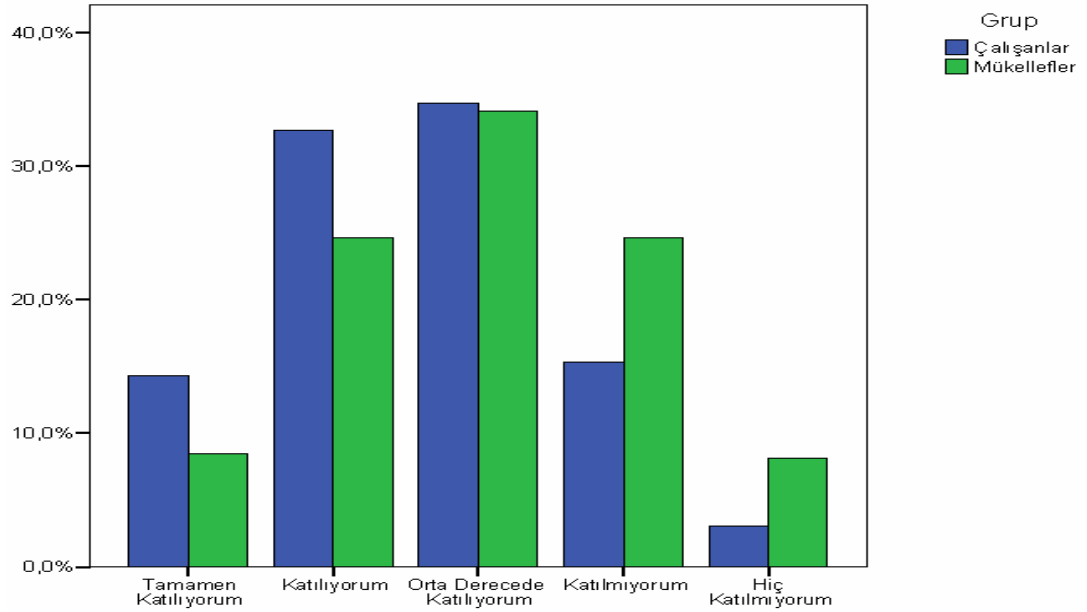
diğer haklarını yazılı görsel basında ve çeşitli toplantılarla vurgulayıp onların ilgi düzeylerini arttırmak güvenlerini güçlendirmekle mümkün olur.

Tablo 104: Gelir İdaresi Çalışanları'nın Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması (S18*B123)

| | Gelir İdaresi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | | | TOPLAM |
|--------------------|--|-------------|---------------------------|--------------|------------------|--|------------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | Hiç Katılmıyorum | | |
| GİB Çalışanları | Çs % 14 14,3 | 32 32,7 | 34 34,7 | 15 15,3 | 3 3,1 | | 98 100 |
| Vergi Mükellefleri | Ms % 24 8,5 | 70 24,6 | 97 34,2 | 70 24,6 | 23 8,1 | | 284 100 |
| TOPLAM | Ms+Çs % 38 9,9 | 102 26,7 | 131 34,3 | 85 22,3 | 26 6,8 | | 382 100 |

$$\chi^2=9,822 \quad sd=4 \quad p<0,044$$

Grafik 18: Gelir İdaresi Çalışanlarının Mükellef Hakları Konusunda Yeterli Bilgiye Sahip Olması ve İletişim Teknikleri Konusunda Güçlü Olması



“Gelir İdaresi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür.” Cümlesine mükelleflerin %24,6’sı katılmıyor.

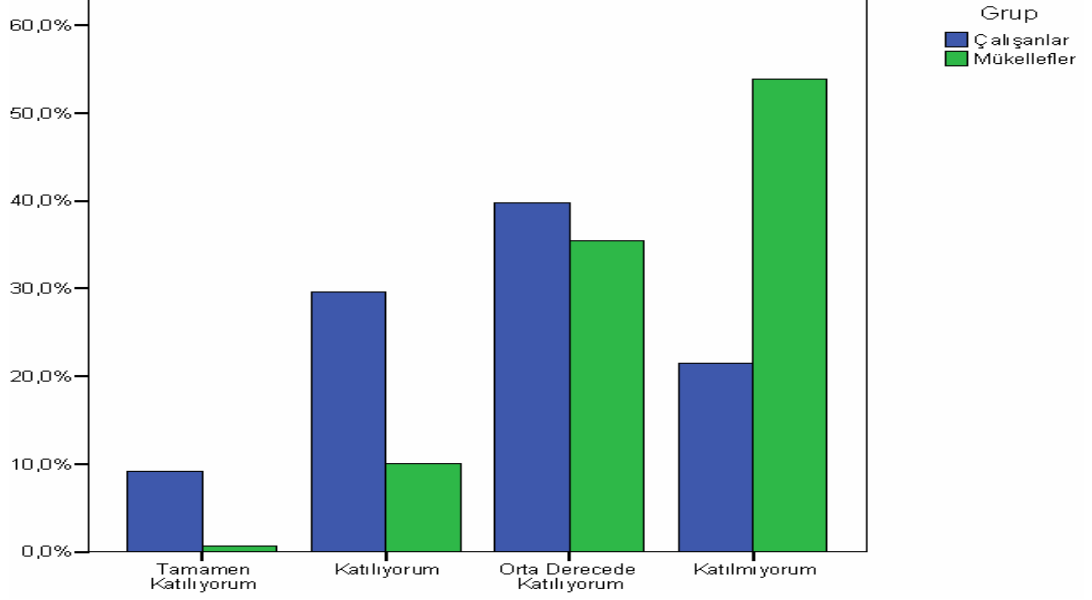
GİB çalışanlarının kendi değerlendirmelerine göre ise %14,3'ü bilgili ve iletişim teknikleri konusunda güçlü olduklarına tamamen inanıyorlar. GİB'nın kendi çalışanlarının öz değerlendirmelerine göre kendilerini %14,3 tamamen katılıyorum ve %32,7 katılıyorum diyerek yaklaşık %50'si yeterli bulmaktadır. Mükelleflerin ise %24,6 katılmıyorum, %8,1 hiç katılmıyorum diyerek GİB çalışanlarını yeterli bulmamaktadır. GİB gerek mükellef hakları gerekse iletişim teknikleri konusunda personeline sürekli olarak eğitim vermektedir. Fakat mükellef tarafından gelir idaresinin algılanışı yaklaşık %37'si olumsuzdur. Bu grup mükellefi kazanmak bu mükellef grubu ve GİB personeliyle düzenlenecek mükellef hakları konusunda eğitim toplantıları ve mükellefleri bizzat ziyaret ederek çeşitli organizasyonlar düzenlenmelidir. Sivil toplum örgütleri, yerel yönetimler ve GİB'nın ortaklaşa düzenlediği çeşitli, eğitim, kültür, fuar organizasyonlarıyla vergi, vergi kültürümüz tanıtılmalı, mükelleflerin birebir görüşebilecekleri GİB danışmanlar ile temaslar sağlanmalıdır. Mükellef ve devlet arasındaki ilişki yakınlaştırılıp geliştirilmelidir. Böylelikle olumsuz bakış açısındaki mükellefler kazanılmış olacaktır. Kayıt dışılığa yolaçan bu grupları, kayıt altına alabilmenin bir yönü onların gönüllü uyumunu sağlamak için o mükellefleri kazanma politikası olmalıdır. GİB son yıllarda yaptığı çalışmalar örnek teşkil edecek düzeydedir. Belki de bu anket uygulamamızı on sene evvel yapılmış olsaydı, mükelleflerin çoğu vergi dairesi çalışanlarını olumsuz değerlendirecekti.

Tablo 105: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmaların Yeterli Olması (H19*BII S.3)

| | Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmalar Yeterlidir. | | | | | TOPLAM |
|--------------------|--|-------------|---------------------------|--------------|------|--------|
| | Tamamen Katılıyorum | Katılıyorum | Orta Derecede Katılıyorum | Katılmıyorum | | |
| GİB Çalışanları | Çs % | 9 | 29 | 39 | 21 | 98 |
| | | 9,2 | 29,6 | 39,8 | 21,4 | 100 |
| Vergi Mükellefleri | Ms % | 2 | 29 | 102 | 155 | 288 |
| | | 0,7 | 10,1 | 35,4 | 53,8 | 100 |
| TOPLAM | Ms+Çs % | 11 | 58 | 141 | 176 | 386 |
| | | 2,8 | 15,0 | 36,5 | 45,6 | 100 |

$$\chi^2=54,246 \quad sd=3 \quad p<0,001$$

Grafik 19: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmalar Yeterli Olması



“Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mükellef Haklarıyla İlgili Yaptığı Çalışmalar Yeterlidir.” İfadesine GİB çalışanlarının %21,4'ü katılmıyorum diyor iken mükelleflerin %53,8'i katılmıyorum demişleridir. Bu durum bize mükellef haklarıyla ilgili GİB'nin daha çok çalışma yapması gerektiğini göstermektedir. Ya da mevcut çalışmaların mükellefe tanıtılması ve onların haberdar olması gerekmektedir.

2) Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, serbest ve bağımlı değişkenler arasındaki ilişki düzeyini veya derecesini ölçen analizdir. Analizde tek bir bağımsız değişken varsa, bu tür analize basit korelasyon analizi, birden çok bağımsız değişken söz konusu ise buna da, çoklu korelasyon adı verilir. Bilimsel araştırmalarda en çok kullanılan basit korelasyon analizidir. Ortalamadan sapmaların esas alınarak ilişki düzeyinin saptanması için uygulanan testlere korelasyon analizi denir²⁴⁷.

²⁴⁷ Aydın TÜRKBAL, Bilimsel Araştırma Metodları ve Uygulamalı İstatistik, 1981, Erzurum, s.158.

Korelasyon katsayısı, değişkenlerin yönü, etkileşimlerin nasıl olduğu hakkında bilgi verir. Değişkenlerin birbiri arasında etkileşim var mı, varsa etkileşimin çok fazla mı yani kuvvetli mi olduğu ve gözlem gruplarından birinin gözlem değerleri artarken diğeri azalıyor mu yoksa aynı yönde mi değerleri değişiyor olduğu gözlenebilir. Anlamalı bulduğumuz sonuçların değerlendirmesi ekte mevcuttur²⁴⁸.

d. Genel Değerlendirme

Manisa Merkez İlçe’de gelir vergisi mükellefleri ve vergi yetkililerine mükellef hakları ve gönüllü uyum konulu uyguladığımız anketin genel değerlendirmesini yapacak olursak şunları söyleyebiliriz;

⇒ Manisa Merkez İlçe’de kayıtlı gelir vergisi mükelleflerinin yaklaşık %70’i erkeklerden oluşmuştur. Eğitim düzeyleri ilköğretim düzeyi ve lise mezunları arasında yoğunlaşmaktadır. Yine mükelleflerin %60’ı evlidir. Ayrıca mükelleflerin yaklaşık %70’i otuz ve elli yaş grubu arasında kalmakta olup, orta yaş grubunu oluşturmaktadır.

⇒ Vergi mükelleflerinin mükellef hakları konusundaki bilgi düzeylerine baktığımızda yetersizdir. Mali konularda da bilgi düzeyleri iyi olmamakla birlikte kendi değerlendirmelerinde kendilerini daha iyi görmekte-dirler. Fakat gelir idaresi yetkililerinin onları değerlendirmesinde mükellefleri bilgisiz bulduklarını görmekteyiz.

⇒ Ayrıca, mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi birtakım çalışmalar yapmıştır, fakat mükelleflerin bu çalışmalardan habersizdir.

⇒ Mükellefler, mükellef haklarından faydalanmakla birlikte, bunların bir hak olduğunun farkında değildirler.

⇒ Mükellefler ve gelir idaresi yetkilileri arasında bir iletişim kopukluğu oluşmuştur. Mükellefler, hakları konusunda bilgi sahibi olmadıkları için yapılan çalışmaları yetersiz bulmaktadırlar.

⇒ Temel sorun eğitim düzeyinin düşüklüğü, buna paralel olarak mükelleflerin mali konularda bilgisizliği ve GiB’nın tanıtıcı çalışmalarda yeterli düzeyde performans gösterememesidir.

²⁴⁸ Bknz.; Ek-1 Anlamalı Korelasyon Sonuçları, s.215.

⇒ Mükelleflerin vergi bilinçleri incelendiğinde buna ilişkin sorulara verilen yanıtlarda, onların vergi kaçırmaya duyarlı olduklarını ve devlete olan güvenlerinin yetersiz olduğunu görmekteyiz.

⇒ GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarının bakış açılarına göre mükellef haklarına orta düzeyde önem vermektedirler. Oysa mükellefler haklarını daha çok önemseyip, daha çok çalışma yapılması konusunda beklenti içerisindedirler. GİB çalışanları mükellef haklarının gönüllü uyumu arttırmada orta düzeyde önemli olduğunu düşünürken, mükellefler oldukça önemli olduğunu düşünmektedirler.

⇒ Ayrıca bir diğer önemli anket sonucu bulgumuz da; eğitim düzeyinin mükelleflerin devlete olan güvenlerini etkilediğini ve onların mükellef olarak haklarının korunduğu inancını da değiştirdiğidir. Eğitim sürecinden geçmiş vergi mükellefleri bu konuda daha olumlu tutum sergilemektedir. Serbest meslek erbabları ve sanatkarların devlete olan güvenleri tacir ve esanafa göre daha fazladır. Mükelleflere bir takım haklar sunarken onların eğitim eksikliğinin gönüllü uyumlarını da olumsuz etki yapabileceğini göz önünde bulundurmalıyız. Bu yüzden mükellef haklarıyla ilgili her türlü çalışma yapılırken, eğitim düzeyi çok düşük olanlar da göz önünde bulundurularak, onların da bu sürece adaptasyonu için basit anlaşılır düzeyde mükelleflerin haklarının anlatılmasına, çeşitli basılı kaynaklarla yer verilmelidir. Böylelikle eğitim düzeyi düşük olan mükellefler de haklarının korunacağına inanırlar ve devlete olan güvenleri arttığı için gönüllü uyumları da artar.

⇒ Mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yalnızca belirli bir grup mükellef tarafından iyi biliniyor. Fakat belirli bir grubun (%62,6) hiç bilgisi yok ve yetersiz buluyor. Bunun nedeni internet üzerinden aktif bir şekilde bilgilerini güncelleyen ve interneti iyi kullanıp GİB'nin sayfasını (Manisa Vergi Dairesi) iyi takip edebilen bir mükellef gurubu var iken, belli bir grup ise bilişim teknolojilerinden yeterli ölçüde faydalanamadığı için bu bildirden habersiz kalmış olabilir. Başka bir soru da; "Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından faydalanabiliyorum"un yanıtlarına baktığımızda tamamen katılıyorum ve katılıyorum diyen %40,6'dır. %31,1'i hiç faydalanamazken %18,2 orta düzeyde

faydalanyorum demiştir. Bu yüzden internet uygulamaları dışında da GİB gerek broşürlerle gerekse bilgilendirme toplantılarıyla yayınlarını arttırabilir.

⇒ Eksik olan noktalardan bir tanesi de mükelleflerin, mükellef hakları konusunda yer alan maddelerden haberdar olmamasıdır. Bu yüzden GİB'nın mükellef hakları bildirgesini yayınlamasının yanında bu bildirgeyi tanıtan öğretici toplantılar yapması gerekmektedir.

⇒ Vergi idaresi yetkilileri, mükelleflerini mali konularda bilgisiz bulmaktadır. Mükelleflerin kendi değerlendirmelerinde kendilerini gördükleri yer daha iyidir. Vergi mükelleflerinden kendilerini yeterli bilgi sahibi bulan bir grup vardır. Fakat burada GİB çalışanlarının değerlendirmeleri daha gerçekçidir çünkü onların bilgileriyle muhatap olan kişiler onlardır. Bilgi yetersizlikleri beraberinde mükellef hakları konusunun da bilgi eksikliğini getirecektir. Hakları konusunda bilgisiz olmaları ise, onların devlete olan güvenlerinde ve yükümlülüklerini yerine getirmesinde sorunlara yol açmaktadır. Ayrıca burada göz önünde bulundurulması gereken bir diğer nokta da mükelleflerin kendilerini daha olumlu değerlendirmesi fakat bunun yanında GİB yetkililerinin bakış açılarının onların bilgileri konusunda olumsuz olmasıdır. Bu durum iletişim açısından da bazı sorunlara yol açabilir. Daha öncede belirttiğim gibi bir aldanma söz konusu olacaktır. Bu yüzden mükelleflerin mali konularda gerçekten eksik olan yönlerinin tamamlanması gerekmektedir.

⇒ Gelir idaresi çalışanları mükellef haklarındaki gelişmelerin mükelleflerin yükümlülüklerini fark etmesine pek neden olmadığını düşünmektedir. Mükellefler hakları konusunda yapılan çalışmaların onların gönüllü uyumunda bir artışı da beraberinde getireceğini düşünüyor çünkü hakları konusunda yapılan çalışmalar onların GİB ile ilişkilerini güçlendirecek ve bu konuyla ilgili bilgi düzeylerini de arttırmış olacaktır. Bilgi düzeyi artan mükellefler, yükümlülükleri konusunda da daha hassas davranacaklarını düşünüyorlar. Ayrıca, Mükelleflerin %53,7'si ve %36'sı bu konuya katılıyor. Bu yüzden mükellef hakları konusunda çalışma yapmak tabandan gelen bir istek olduğu için mutlaka dikkate alınmalıdır.

⇒ GİB gerek mükellef hakları gerekse iletişim teknikleri konusunda personeline sürekli olarak eğitim vermektedir. Fakat mükellef tarafından gelir idaresinin algılanışı yaklaşık %37'si olumsuzdur. Bu grup mükellefi kazanmak için mükellef grubu ile GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı personeli arasında, mükellef hakları

konusunda eğitim toplantıları ve mükellefleri bizzat ziyaret ederek çeşitli organizasyonlar düzenlenmelidir. Sivil toplum örgütleri, yerel yönetimler ve GİB'nin ortaklaşa düzenlediği çeşitli, eğitim, kültür, fuar organizasyonlarıyla vergi, vergi kültürümüz tanıtılmalı, mükelleflerin birebir görüşebilecekleri GİB danışmanları ile temaslar sağlanmalıdır. Mükellef ve devlet arasındaki ilişki yakınlaştırılıp, geliştirilmelidir. Böylece, vergi ve devlete negatif bakış açısındaki mükellefler kazanılmış olacaktır. Kayıt dışılığa yol açan bu grupları, kayıt altına alabilmenin bir yolu onların gönüllü uyumunu sağlamak için o mükellefleri kazanma politikası olmalıdır. GİB son yıllarda yaptığı çalışmalar örnek teşkil edecek düzeydedir. Belki bu anket uygulamamızı on sene evvel yapılmış olsaydı, mükelleflerin çoğu vergi dairesi çalışanlarını olumsuz değerlendirecekti.

SONUÇ

Devlet vergi toplama faaliyetini gerçekleştirirken, birey-devlet arasında psikolojik açıdan gizli bir direnç yüzyıllardır söz konusu olmuştur. Bu durum kimi zaman vergi ödemeyi etkileyen psikolojik faktörler olarak incelenmiş, kimi zaman ise günümüzde de sıkça kullanılan gönüllü uyum veya gönüllü uyumsuzluk olarak ele alınmıştır.

Vergiye gönüllü uyumu belirleyen etkenler ülkelerin ekonomik, sosyal, kültürel durumlarına göre değişmektedir. Bunlar; mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, vergi bilinci, ülkelerin gelir düzeyi, uygulanmakta olan vergi sistemi, vergi idaresinin etkinliği gibi etkenler olarak sıralanabilir. Mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması vergi yönetimi ile ilgili vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli bir faktördür. Ayrıca, mükellef haklarının varlığı vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli gelişmelerden birisi olmuştur.

Mükellef haklarının geçmişi yüzyıllar öncesine 1215’de yayınlanan “Magna Carta” ya kadar dayanmaktadır. Modern anlamda ilk bildirge 1991 yılında İngiltere’de yayımlanan “Vatandaşlık Bildirgesi” dir. OECD ülkelerinin çoğunda vergi gelirlerinin toplam GSMH içindeki payının giderek artmasının sonucunda mükellefler ve vergi idaresi arasında yoğun ilişkiler artmış, vergi idaresi ve mükellef arasında sorunlar yaşanmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllarda bu sorunları çözmeye yönelik OECD ülkelerinde mükellef haklarına önem verilmesi konusu gündeme getirilmiştir. Uluslararası anlaşmalarda, ülkelerin anayasalarında ve vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili bazı düzenlemeler vardır. Uluslararası alandaki insan hakları sözleşmeleri, ekonomik bütünleşme antlaşmaları ve çifte vergilendirmenin önlenmesi antlaşmalarındaki temel insan haklarının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemeler, mükellef haklarının korunması yönünden de içeriğe sahiptir.

Mükelleflerin ve devletlerin değişen ihtiyaçları, vergi idarelerinde yeni yapılanmaları ve gelişmeleri gerektirmiştir. Günümüzde vergi politikalarındaki değişimler, teknolojik yenilikler vergi yönetimlerinin ulusal sınırları aşmasına, bilgi paylaşımına yönelik bir sürece girilmesine neden olmuştur. Bu duruma dayalı olarak

vergi idarelerindeki ortak sorunlar ve çözümlere yönelik konu başlıkları tartışılmaya başlamış ve uluslararası düzeydeki bu temalar uluslararası bilgi paylaşımıyla mükellef haklarının sınırlarını da belli ölçülerde oluşturmuştur.

Vergi ödevi ilişkisi, kamu idaresinin mükellefler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de içerir. Vergi mükellefi, vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan kişileri ifade eder. Söz konusu ödevler ve haklar bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin olabilir. Aslında bireyler vergi mükellefi olsunlar ya da olmasınlar, genel hukuk düzenine bağlı çeşitli genel haklara zaten sahiptirler. İşte bireyin haklarının vergi hukukundaki görünümü vergi mükellefinin hakları şeklinde ortaya çıkmakta; yani bireyin hakları bu alana yansınca vergi mükellefinin hakları görünümüne bürünmektedir. Dolayısıyla bu haklar genel düzenden gelen ve özel düzenini özelliklerine uyum sağlayan haklar olmaktadır. Mükellef hakları, vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımları olarak değerlendirilir.

Vergilendirme sınırının aşılması sonucunda vergiye gönüllü uyum olumsuz etkilenmektedir. Dolayısıyla, vergilendirme sınırının aşılmasını önleyebilecek bir kurum olarak mükellef haklarının yasalarda yer alması gerekmektedir. Mükelleflerin haklarını koruyarak onların vergiye karşı aktif ve pasif tepkileri sınırlandırılabilir. Hakları korunan mükelleflerin devlete olan güvenleri artacağı ve gönüllü uyum konusunda da daha istekli davranacakları yapılan çalışmalarda da görülmüştür. Mükellef haklarının psikolojik açıdan vergi mükelleflerini etkilediği ve bu hakların kullanılmasında gönüllü uyumu etkileyen bir faktör olarak vergi yönetiminden kaynaklanan faktörlerden biri olduğunu görülmektedir.

Türk Vergi Hukuku'nda yeni bir kavram olan mükellef hakları; hukuk devleti ve demokrasinin ihtiyaç duyduğu gibi piyasa ekonomisinde de önemli olan bir uygulamadır. Ülkemizde mükellef hakları konusunda düzenlemeler var ise de bunlar belli bir sistematığe oturtulmadığı için açıkça beyan edilmemiştir. Fakat son zamanlarda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) girişimleriyle mükellef odaklı yaklaşıma geçilmiştir. 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayınlanmasıyla birlikte GİB,

mükellefleri hakları konusunda bilgilendirmek için çeşitli yayınlar yapmaya başlamıştır. Mükellef Hakları konusunda Manisa Merkez İlçe'de gelir vergisi mükellefleri ile GİB Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı çalışanlarına yapılan anket sonuçları, mükellef haklarının gönüllü uyum konusunda ne kadar önemli olduğunu göstermiştir. Vergi mükelleflerinin mükellef hakları konusunda bilgi düzeyleri oldukça yetersizdir.

Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi birtakım çalışmalar yapmıştır, fakat mükelleflerin bu çalışmalardan haberleri yoktur. Mükellefler mükellef haklarından faydalanmakla birlikte bunların bir hak olduğunun farkında değildirler. Mükellefler ve gelir idaresi yetkilileri arasında bir iletişim kopukluğu oluşmuştur. Mükellefler, hakları konusunda bilgi sahibi olmadıkları için yapılan çalışmaları yetersiz bulmaktadırlar. Temel sorun eğitim düzeyinin düşüklüğü, buna paralel olarak mükelleflerin mali konularda bilgisizliği ve GİB'nin tanıtıcı çalışmalardaki yeterli düzeyde performans göstermemesindedir.

Mükellefler, mükellef hakları konusunda bildirmede yer alan maddelerden haberdar değildirler. Bu yüzden GİB'nin mükellef hakları bildirgesini yayınlamasının yanında bu bildirgeyi tanıtan öğreten toplantılar yapması gerekmektedir. Vergi idaresi yetkilileri, mükellefleri mali konularda bilgisiz bulmaktadır. Hakları konusunda bilgisiz olmaları ise onların devlete olan güvenlerinde ve yükümlülüklerini yerine getirmesinde sorunlara yol açmaktadır. Bu yüzden mükelleflerin mali konularda gerçekten eksik olan yönlerinin tamamlanması gerekmektedir. Gelir idaresi çalışanları mükellef haklarındaki gelişmelerin mükelleflerin yükümlülüklerini fark etmesine pek neden olmadığını düşünmektedir. Fakat, mükellefler hakları konusunda yapılan çalışmaların vergiye gönüllü uyum düzeylerinde bir artışı da beraberinde getireceğini düşünmektedirler.

Sivil toplum örgütleri, yerel yönetimler ve GİB'nin ortaklaşa düzenlediği çeşitli, eğitim, kültür, fuar organizasyonlarıyla vergi, vergi kültürümüz tanıtılmalı, mükelleflerin birebir görüşebilecekleri GİB danışmanları ile temaslar sağlanmalıdır. Mükellef ve devlet arasındaki ilişki yakınlaştırılıp geliştirilmelidir. Böylelikle olumsuz bakış açısındaki mükellefler kazanılmış olacaktır. Kayıtdışılığa yol açan bu grupları, kayıt altına alabilmenin bir yolu onların gönüllü uyumunu sağlamak için o mükellefleri kazanma politikası olmalıdır.

İdarenin hukuka uygun davranmaması sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar günümüzde mahkemelerin idari yükünü de arttıran önemli bir etken olmuş hem de mükelleflerin devlete olan güvenlerinde de azalmaya neden olmuştur. İdare hukuka uygun davrandığı ölçüde bu uyuşmazlıkların çıkması söz konusu değildir. İdare Anayasaya ve Uluslararası sözleşmelere uygun hareket etmelidir. İdarenin hukuka uygun davranması için devleti denetleyen ara birimler önerilebilir; zira 2005 yılında yayınlanan Vergi Konseyi Raporu'nda da bundan bahsedilmiştir. İdare hukuka uygun hareket ederken aynı kanun tekrar konulamamalı, Danıştay dairesinin biri tarafından iptal edilen bir kanun diğer daire tarafından onaylanmamalıdır. Muktezalara göre değil kanunlara göre hareket edilmelidir.

Ayrıca Anayasa'nın 73. Maddesi değişikliği ile mükellef haklarının anayasal güvence altına alınması gerekmektedir. Böylelikle anayasal koruma ile mükellefleri ilgilendiren her türlü işlemde hukuka uygun hareket etmek zorunluluğu daha güçlü bir şekilde pekiştirecektir. Ülkemizde hukuki güvenlik ve kanunilik ilkeleri sıkça ihlal edilmektedir. Vergi alanına ilişkin düzenlemelerde evrensel hukukilik anlayışı ortaya konmalıdır. Dünya uygulamaları, hukuka saygılı ve anayasal vergilemeyi hayata geçirmeyi amaçlayan, yargı kararlarına uyumlu, mükellef haklarına saygılı, vergi idareleri kurma eğilimindedir. Avrupa insan hakları özleşmesinde yer alan, vergi mükellefi hakları anayasamızda da yer almalıdır. Ayrıca OECD ülkeleriyle 2003 yılında belirlenen vergi mükelleflerinin hakları konusundaki düzenlemeler Anayasamızda yer alabilir. Saygılı yönetim ve denetim anlayışı içerisinde yapılacak anayasal düzenleme gerekmektedir. Mükelleflerin hakları saygı çerçevesinde korunması gerekir ve yargısal denetimin etkinliği ile birlikte yargının çabuk karar alabilmesini sağlayacak sürelerin anayasada yer alması gerekmektedir.

Gönüllü uyumun sağlanabilmesi için gelir idareleri üstün çaba ve maliyet getiren uygulamalarla ve projelerle performans göstermektedirler. Bu hizmetler, 'mükellef avukatlığı sistemi', 'ücretsiz telefon bilgi edinme hatları', 'kurum içi verilen mükellef odaklı eğitimler', 'vergi uyumu ölçme programları', 'düzenli aralıklarla yapılan profesyonel standartlarda anket uygulamaları' bunlardan bazılarıdır. Bu girişimlerin hepsi etkin vergi toplama faaliyetini gerçekleştirmek için geliştirilen yöntemlerdir. Mükelleflerin isteklerini ve vergi idaresiyle ilgili görüşlerini bilmek gönüllü uyumlarını

arttıracaktır. Zaten mükellef hakları da bu noktada karşımıza çıkmaktadır, mükelleflerin haklarını korumaya yönelik bu tarz yaklaşımlar onları gönüllü uyum konusunda isteklendirecektir. Gönüllü uyum vergi idarelerindeki kaliteyi arttıracaktır. Kaliteyi belirleyen önemli bir ölçüt de mahkemelerdeki temyizlerin sayısı ve vergilendirme çalışmalarındaki yeknesaklıktır. Bu yüzden mükellef haklarının idarece korunmasında çaba gösterilmesi gerekmektedir. Bu çaba beraberinde gönüllü uyumu getirecektir. Zaten demokratik bir ülkede vergi mükellefi olan vatandaşların haklarının korunması gerekmektedir. Dünyada ki tüm gelir otoritelerinin içinde buldukları koşullardaki çeşitlilik göz önünde bulundurulduğunda dünyadaki mükellef haklarıyla ilgili uygulamalarda da bazı farklılıklar gözlemlenmekte ise de genel bir ortak noktada birleştikleri görülmektedir. Bu temel hakların kullanılmasında gelir otoritelerinin etkin rolü mükelleflere güven sağlayan ve bilgilendiren bir yapıda olursa gönüllü uyum konusunda da başarı sağlanacaktır. Mükelleflere sağlanan temel haklar beraberinde ödevlerini de yerine getirmesini sağlarlar. Devletlerin vergi mükelleflerinden beledikleri davranış normları, çoğunlukla yasal kurallar haline dönüşmektedir. Bu normlar, vergilendirme sisteminin başarısı için esas oluşturan bir unsurdur. Vergi mükelleflerinin hak ve ödevleri arasında bir denge kurulmadan vergilendirme sistemlerinin etkin ve verimli işlemesi söz konusu değildir. Vergi mükelleflerinden ödevlerini yerine getirmesi ancak onları bir haklar gücüyle çevrelediğimiz zaman gerçekleşebilecektir. Zaten yapmış olduğumuz anket çalışması sonuçlarına göre de hem vergi idaresi yetkilileri, hem de mükellefler haklarından haberdar olan mükellefin yükümlülüklerini de yerine getireceği konusuna katıldıklarını görmekteyiz. Ayrıca “haklarımı iyi bilirse devletle olan güvenim daha fazla olur” cümlesine de katılma oranları oldukça yüksek çıkmıştır. Ayrıca gelir idaresi yetkilileri ile yaptığımız anket çalışmasında mükellef hakları bildirgesinin yayınlanmasının gönüllü uyumu arttırmada etkili olacağını düşündüklerini ve haklarını iyi bilen mükelleflerin vergi ödemede daha istekli olduklarını belirten yanıtlarından da mükellef haklarının gönüllü uyum üzerindeki etkisini görebiliriz.

Vergi mükellefinin korunması gönüllü uyumun sağlanabilmesi için temel noktalardan bir tanesidir. Mükellefin korunabilmesi için yasama, yürütme ve yargı süreçlerinde mükellefin hukuki güvencelerle donatılması gerekmektedir. Ülkemizde de

vergi mükellefi hakları var olsa da bunlar tam anlamıyla sistematize edilmemiştir. Bu yüzden hakların sistematize edilmesi, açıklanması ve vergi yetkililerine bu konuda eğitimler verilerek yeni düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir. Bu çabaların uzun vadede gönüllü uyumu arttıracığı aşikârdır.

KAYNAKÇA

- ADALET BAKANLIĞI, İnsan Hakları Mahkemesi Türkiye Kararları, <http://www.inhakbb.adalet.gov.tr/aihm/aihmtkliste.asp?psearch=&Submit=Ara%28*%29&psearchtype>. (20.10.2009).
- AKI, Erol, Hukukun Temel Kavramları, 4. Baskı, İzmir, 1996.
- AKILLIOĞLU, Tekin, İnsan Hakları, Ankara: AÜ SBF İnsan Hakları Merkezi Yayınları, 1995.
- AKTAN, Coşkun Can, Haklar ve Özgürlükler Antolojisi, Hak İşçi Sendikaları Konfederasyonu, Ankara, 2000.
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek, SARAÇ,Özgür “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve “Vergi Anayasası” Önerisi”, Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi, Cilt 1, Sayı 3, 2001.
- AKTAN,Coşkun Can DİLEYİCİ,Dilek, SARAÇ, Özgür, Vergi Zulüm ve İsyân, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002.
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek, Y. VURAL, İstiklal, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara, 2006.
- ALLINGHAM, M., & SANDMO, A, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. Journal of Public Economics, 1, 1972.
- ALM, J., SANCHEZ, I., & DEJUAN, A “Economic and Noneconomic Factors In Tax Compliance”. Kyklos, 48, 1995.

- ALM, James, M. JACKSON, M. MCKEE, “Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance” , American Economic Review, 82-4, 1992.
- ALM, James, VAZQUEZ, Martinez, Social Institutions and Tax Evasion in Developing Transitional Countries, A Conference in Honor of Richard Bird, Atlanta, Georgia, April 6-6, 2001.
- ANAYURT, Ömer, “Hakların Bütünlüğü İlkesi Açısından İnsan Haklarına İlişkin Sınıflandırmaların Değerlendirilmesi", *Türkiye'de İnsan Hakları*, TODAİE, Ankara, 2000.
- ANAYURT, Ömer, “Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.
- ARPACI, A. Ömer, “Vergi İncelemesi ve incelemeyle İlgili Olarak Mükellefe ve Denetim Elemanın Yükümlülükleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, s.194, Kasım 2004.
- ATAR, Yavuz,
AYAN, Mehmet,
KARAHAN, Sami,
SÜMER, Haluk, Hadi,
ULUKAPI, Ömer,
ASLAN, İbrahim,
Temel Hukuk Bilgisi, Konya, 2000.
- ARIKAN, Zeynep, “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *İşletme ve Finans*, Mart, s.108., 1995.
- ARISTOTLE The Nichomachean Ethics of Aristotle, trans. F.H. Peters, M.A. 5th Edition, London: Kegan PAUL, Trench, Truebner & Co., 1893, Chapter: 10.: Of Equity, http://oll.libertyfund.org/readinglists/print/155-origins_of_thought.

- AYDIN, Selda, “ Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”, Vergi Sorunları, Sayı 212, Mayıs 2006.
- AYDIN, Selda, Mükellefin Gizlilik Alanına İlişkin Hakları, Vergi Sorunları, Sayı:213, Haziran 2006.
- AYDINER, Mustafa, "Bir Ülkede Vergi Kaçırma Meylini Özendiren Etkenler", Maliye ve Sig. Yorumları Dergisi, Sayı: 233, s. G9, Ank., 1996.
- BAKER, Philip, “Taxation and Convention on Human Rights” European Taxation, Vol. 40, August, 2000.
- BAYRAKLI, H.H.,
SARUÇ, N.T.,
SAĞBAŞ, İ. “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışması Bulguları”, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004.
- BELKAUI, Ahmed Riahi, Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, University of Illinois, <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=484022&rec=1&scrabs=137430>, (04-Kasım-2008).
- BENTLEY, Duncan, “Classifying Taxpayers' Rights”, Taxpayers' Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press, 1998.
- BENTLEY, Duncan, “The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities”, Law papers, 2002, Bond University, <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs>, (20.08.2009).

- BERKSOY, Turgay, DEMİR, İbrahim , “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerine Politik Etkiler” Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- BİLGE, Necip, Hukuk Başlangıcı Dersleri, Ankara,1975.
- BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.
- BRZEZIŃSKI, Bogumił, “Taxpayers’ Rights: Some Theoretical Issues”, <http://www.profinfo.pl/img/401/pdf40146684_5.pdf>, (6.8.2009).
- PHILL, Brand, “Compliance, Compliance, A. 21.st Century Approach”, National Tax Journal, 2000.
- CAN,H, Organizasyon Yönetimi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1994.
- CANBAY,Tülin, ÇETİN,Güneş “Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü” Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi”, Sayı: 2, 2007.
- CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Sigorta Yayınları, Ankara 1995.
- CARTER, Michael, Issues in The Hidden Economy- A Survey, The Economic Record, s.212, 1984.
- CEVİZCİ, Ahmet, Felsefe Sözlüğü, Ankara: Ekin Yayınları, 2000.
- ÇELEBİ, Kemal; GÖKBUNAR, R. vdg, Avrupa Birliği Yolunda Esnaf ve Sanatkârlar, Manisa: CBÜ-MESOB Yayını, 2009, <http://www.bayar.edu.tr/iibf/kcelebi_eyayinlari.htm>.

- CLOTFELTER T. Charles, “Tax Evasion and Tax Rates: An Individual Returns, The Review Of Economics”, Vol. LXV, August 1983, Number 3.
- ÇELİK, Binnur , “Vergi Usul Kanunu’nda Mükellef Hakları ve Sorunlar”, Maliye Seçme Yazılar, Ankara, 2003.
- ÇELİKKAYA, Ali , “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, Vergi Dünyası, 2002.
- ÇETİN, Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl: 2007, Cilt:14, Sayı: 2.
- DE JUAN, A., LASHERAS, M. A., & MAYO, R. “Voluntary Tax Compliant Behavior Of Spanish Income Tax Payers”, Public Finance, 49, 90–105. 1994.
- DEVİRİM, Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbacılık, İzmir, 1998.
- DİLEYİCİ, Dilek, “Vergileme, Algılama ve Mali Aldanma”, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Aktan, Dileyici, Vural, Seçkin, Ankara, 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa,1995.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul, 2000.
- DÖNMEZ, Recai, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramsallaştırma Denemesi”, Yaklaşım, s.136, Nisan 2004.

- EDİZDOĞAN, Nihat, Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitapevi, Kurtiş Matbaası, Bursa, 1986.
- ENGEL, Eduardo M.R.A., Understanding Tax Evasion Dynamics, Working Paper 6903, HINES, James R., National Bureau Of Economic, Cambridge, January, 1999.
- ERDAĞ, Nevzat, Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Beta Yayınları, 2002.
- ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- Erhan ADAL, Hukukun Temel İlkeleri, Beta Yayınları, 6. Bası, İstanbul, 1998.
- ERKAN, Hüsnü, Ekonomi Sosyolojisi, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi,5. Baskı, 2004.
- EYÜPGİLLER, Saygın, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, Yaklaşım Dergisi, 113, Mayıs 2002.
- F. AKIN, İlhan, Kamu Hukuku, Devlet Doktrinleri Temel Hak ve Özgürlükler, İstanbul, 1974.
- FALLAN, L. “Gender, Exposure to Tax Knowledge and Attitudes Toward Taxation: An Experimental Approach”, Journal of Business Ethics, No:18, 173-184, 1999.
- FELD L.P, B.S FREY, “Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated”, Working Paper No.98. University of Zurich. Institute of Empirical Research in Economics, 2002.
- GEMALMAZ, Mehmet, Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 4. Baskı, İstanbul 2003.

- GERÇEK, Adnan “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’de ki Durumun İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı: 209, 2006.
- GOODE, Richard, “Limits of Taxation”, (Çev.Ömer Faruk BATIREL), Ord. Prof. Dr. Nihat S. Sayar’a Armağan, Çağdaş Vergilemede Son Gelişmeler, İTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No:2, İstanbul, 1980.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, “Mükelleflerin Davranışları Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, Vergi Dünyası, Sayı 311, 2007.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, sayı:4, Manisa, 1998.
- GÖRAL, R., Büro Yönetimi ve İletişim Teknikleri, 2002, Ankara.
- GÖZLER, Kemal, Anayasa Hukukuna Giriş, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2004.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, 15 Bası, Ankara 2001.
- GORANOVİC, P, “ Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s.3, <<http://www.docstoc.com/docs/2977783/RIGHTS-OF-TAXPAYERS-AND-TAX-ADMINISTRATION-IN-MONTENEGRO> > (15.07.2008).
- GÜNEŞ, Gülsen, ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S.197, Şubat 2005.
- GÜRBÜZ, Vedat , “Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 7-11 Mayıs 2008, Antalya.

- GRGIC, Aida, MATAGA, Zvonimir, LONGAR, Matija ve VILFAN, Ana, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap, İnsan Hakları El Kitabı Numara 10, Council of Europa, 1.Baskı, 2007.
- HATİBOĞLU, Z, İşletmelerde Yönetim Organizasyon ve Personel Davranışı, Dizgi Matbaası, İstanbul, 1986.
- HESAP UZMANLARI KURULU, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995.
- HUKUK TÜRK, <www.hukukturk.com> .
- ILGIN, Yılmaz, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, Ankara: DPT Yayını, Nisan- 1999.
- İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı- Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2002.
- JACKSON, James, Betty R., MCKEE, Michael “Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data”, National Tax Journal, Vol.45, No 1, March 1992.
- JAMES, Simon, MURPHY, Kristina, REINHART, Monika, “Center For Tax System Integrity”, Australian National University, Working Paper 62, 2005.
- JAMES, Simon, MURPHY, Kristina, REINHART, Monika, The Taxpayer's Charter: A Case Study in Tax Administration, Working Paper 62, The Australian National University, 2005.

- KABAOĞLU, İbrahim, Özgürlükler Hukuku, İnsan Haklarının Hukuksal Yapısı, 6. Baskı, Ankara 2002.
- KARAKAYALI, Hüseyin Türkiye'nin Ekonomik Yapısı ve Değişimi, 2009.
- KARAKAYALI, Hüseyin, YANIKKAYA, Halit “Kurumsal Faktörlerin Ekonomik Büyümeye Etkileri”, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi Ve Yönetim Kongresi /10-11 Mayıs 2002 / Hereke-İzmit, <<http://kutuphane.tbmm.gov.tr:8088/2008/200805424.pdf>>
- KARAKOÇ, Yusuf, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasal Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, Anayasa Yargısı C:13, Ankara, 1996.
- KARAKOÇ, Yusuf, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ağustos 2004.
- KARYAĞDI, Nazmi, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2006.
- KIRCHLER, Erich, The Economic Psychology of Tax Behaviour , Cambridge University Press, 2007.
- LAUFENBURGER, Henry, Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Çev. İsmail Hakkı Ülkmen), Maliye Enstitüsü Yayınları, No:25, Sevinç Matbaası, 1967.
- LEONARD, H, Nancy, BEAUVAIS L. Laura ve SCHOLL, W. Richard, Work Motivation : The Incorporation of Self –Concept- Based Process, Human Relations, Vol: 52, No:8, 1999, pp.969-974.
- LEWIS,A, “A Positive Approach To Taxpayer Compliance”, Public Finance, Vol:44, s.249-267, Yıl:1989.

- LI, Jinyan , “Taxpayers’ Rights, In Canada”, Revenue Law Journal, Vol.7, Issue 1, Article 6, s.84-87,1997.
- MARTIN Rex, A System of Rights, Clarendon Press, Oxford, 1993.
- MAY, Peter, “Local Tax Burdens, Benefit Levels and Fiscal Illusions”, National Tax Journal, Vol.35, 1982.
- MCGEE, Robert W., “The Philosophy of Taxation and Public Finance”, Kluwer Academic Publishers, 2004.
- MILAKOVIÇ, M. E, Balancing Customer Service, “Empowerment and Performance with Citizenships Responsivness and Political Accountability”, International Public Management Review, 4, 2003, 61-82.
- MUTER, N.; ÇELEBİ A. K.; SAKINÇ S, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2006.
- MUTER, N.; SAKINÇ, S; ÇELEBİ, A.K, Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Manisa, 1993,
<http://www.bayar.edu.tr/~iibf/mukelleflerin_vergi.pdf>
- MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku, 2.Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını, No1536, 2004.
- HEPER, F. DÖNMEZ, R. No1536, 2004.
- MUTLUER, M.Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992.
- NERE, Birger, “The Concept of Tax Culture”, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA.

- NERRE, Birger, “Modeling Tax Culture- A First Approach”, National Tax Association, Proceedings, Ninety-Fifth Annual Conference 2002, Orlando, Florida. NTA, Washington, 2003, pp.34-41.
- NEUMARK, Vergi Politikası, (Çev. İclal CANKOREL), İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü No:2090/357/53, 1975.
- OECD, “Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series”, OECD, Paris, 2004.
- OECD, Committe of Fiscal Affairs, Taxpayer Rights and Obligations – A Survey of Legal Situation In OECD Countries. 1990.
- OECD, Tax Administration In OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series, 2006.
- OECD, Taxpayer Rights and Obligations : A Survey Of The Legal Situation in OECD Countries, OECD Paris, 1990.
- OECD, Taxpayer’s Rights And Obligations-Practice Note, 2002.
- OĞUZMAN, Kemal, Hukuka Giriş, İstanbul, 1990.
- OTTO,Chang, DONALD, “Taxpayer Attitudes Toward Tax Audit Risk”, Journal of Economic Psychology, Elsevier, Vol. 8(3), 1987.
- Nichols, SCHULTZ, Joseph,
- ORVÍSKA, M., “Tax Evasion, Civic Duty and The Law Abiding Citizen”, European Of Political Economy Vol. 19. 2002.
- HUDSON J.,
- OWENS, J, Taxation in Global Environment, The OECD Observer, 230, 2002.

- OZANKAYA, Özer, Toplumbilim, Tekin Yayınları, Ankara, 1986.
- ÖMÜRBEK, Nuri,
ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü,
ÇİÇEK, Serdar,
“Vergi Bilinci üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz –Aralık 2007.
- ÖNCEL, Mualla,
KUMRULU, Ahmet,
ÇAĞAN, Nami,
Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara -2004.
- ÖNCEL, Türkan,
“Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz dokuzuncu Seri, No:84, İstanbul, 2001.
- ÖNER, Erdoğan,
Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara, 2005.
- ÖNER, Erdoğan,
“Mükellef Hakları –I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:13, Sayı:156, 2005.
- ÖZDEMİR, Biltekin,
Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ÖZSUNAY, Ergun,
Medeni Hukuka Giriş, İstanbul, 1986.
- RHODES, R. A. W.,
“The Hollowing Out Of The State”, Political Quarterley, S: 65, 1994.
- ROLAND, Benabou,
Unequal Societies. NBER Working Papaer No W5583, 1996.

- ROTH, Jeffrey
A,SCHOLZ John T., and
WITTE A.D. (Eds),
“Taxpayer Compliance”, Vol.1: An Agenda for Research,
Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989.
- SABAN, Nihal,
Vergi Hukuku, Der Yayınevi, Yayın No: 351, İstanbul, 2002.
- SABAN, Nihal,
“İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 1998, M.Ü Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:12, İstanbul, 2000.
- SAKINÇ, S.; AY, C;
GÖKBUNAR, R. vdg,
Manisa İli’nde KOBİ’lerin Sorunları ve Çözüm Önerileri, CBÜ-İİBF ve Manisa-Ticaret ve Sanayii Odası Yayını, 1997,
<http://www.bayar.edu.tr/~iibf_e_yayinlar.htm. >
- SANANDAJI, Tino and
Björn, WALLACE,
“Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden”, Stockholms, 2003.
- SANDMO, Agnar,
“Optimal Taxation: An Introduction to the Literature”Journal Of Public Economics, V6, S.38, 1976.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat,
“Vergi Kayıp ve Kaçakları”, VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar, 1992.
- SCHMOLDERS, Günter,
Genel Vergi Teorisi, (Çev. Salih Turhan), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

- SCHOLZ, J.T, “Coping With Complexity : A bounded rationality perspective on taxpayer compliance . Proceedings of the Seventy” –Eight Annual Conference of The National Tax Association – Tax Institute of America, Columbus, Oh:National Tax Association.
- SLEMROD, Joel, “Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement”, University of Michigan Press, 1992.
- SONG, Y. D ve YARBROUGH, T. E. “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, Public Administration Review, Cilt 38, 1978.
- ŞENYÜZ, Doğan , Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, 1995, Bursa.
- ŞİN, Sevil Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2005-17, İstanbul, 2005.
- T.C. Maliye Bakanlığı
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı,
Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, OECD- AB En İyi Uygulamalar, Ankara, 2002.
- TANZI ,Vito, SHOME, Parthasarathi, “Primer On Tax Evasion”, IMF Working Paper, March 1993.
- TEKİN, Fazıl;
ÇELİKKAYA, Ali Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- TEKİNAY, S.Sulhi, Medeni Hukuka Giriş Dersleri, 5 Bası, İstanbul, 1987.
- TDK Güncel Türkçe Sözlük, <www.tdk.gov.tr>.

- TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Aydoğdu Ofset, Ankara, 2001.
- TORGLER, Benno, “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, (PhD Dissertation), Universitat Basel, Basel, 2003.
- TORGLER, Benno, “The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity”, Journal of Economic Behavior and Organisation, v. 61, n.1, September 2006.
- TORGLER, Benno, “Speaking To Theorists And Searching For Facts : Tax Morale and Tax Compliance In With In Experiments”, Journal Of Economic Surveys Vol.16, No:5, 2002.
- TOSUN, Umur,
TOSUN, Nil, “Vergilendirmenin Gizli Maliyetleri Üzerine”, Mali Pusula, Yıl:2, Sayı:21, Eylül 2006.
- TOSUNER, Mehmet;
ARIKAN, Zeynep Vergi Usul Hukuku, İzmir İlkem Ofset, 2007.
- TOSUNER, Mehmet;
ARIKAN, Zeynep, Türk Vergi Sistemi, İzmir: İlkem Ofset, 2007.
- TOSUNER, Mehmet Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlakı Düzeyi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, S II, 2008.
< http://akuiibf.aku.edu.tr/dergi/10_2/10-2.html> (5.5.2009).
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 1998, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1998.

- TÜRKBAL, Aydın, Bilimsel Araştırma Metodları ve Uygulamalı İstatistik, Erzurum, 1981.
- ULUATAM, Özhan, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara, 2001.
- MEHTİBAY, Yaşar,
- UMUR, Ziya, Roma Hukuku, Beta Yayınları, 3. baskı, 1999,İstanbul.
- UNITED NATIONS
DEVELOPMENT
PROGRAMME,
ÜZELTÜRK, Hakan, Citizen's Charters: Selected Examples, 2002.
- “Anayasa Mahkemesi'nin Son Kararı: Üstün Olan ‘Hukuk’dur.”,
<<http://www.dunya.com/yazar.asp?authId=21&id=64972>>.
- YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünü Hakları, Beta, 1.Bası, İstanbul, 2006.
- YENİDÜNYA, Caner , “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Masumiyet Karinesi”,
Güncel Hukuk Dergisi, Mayıs 2004, S:5.
- YILMAZ, Gülay, Akgül, Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, Mart Matbaacılık, 2006.
- YÜKSEL, Mehmet, “İnsan Haklarının Sosyo-Tarihsel Temelleri”, İnsan Hakları
Yıllığı, Cilt 25, s.III-V, 2007.
- ZEVKLİLER, Aydın, Medeni Hukuk, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2000.

Ek 1: Anlamlı Korelasyon Sonuçlarının Değerlendirilmesi

1. “*Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler arasında pozitif anlamlı korelasyon vardır. $r= 0,248$, $-p<0,001$ Buradaki sonuç bize mükelleflerin hem vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak görürken hem de bu vergilerin ödenmediğinde gelecek nesilleri olumsuz etkileyeceği konusunda tamamen katıldıklarını göstermektedir. Bu da aslında vergi mükelleflerinin vergi bilincinin olduğunu bize yansıtmaktadır.
2. “*Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir*” diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,163$, $-p<0,006$ ’dır. Bu sonuç bize vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak gören mükelleflerin aynı zamanda verginin tam ve doğru ödenmemesi sonucu devletin etkin hizmet sunmayı aksatacağına katılmaları bu mükelleflerin vergi bilincinin olduğunu ve vergilerin karşılığı olarak devletin etkin hizmet sunması gerektiği düşüncesinde olduklarını göstermektedir.
3. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,347$, $p<0,001$ ’dir. Burada bize mükelleflerin alınan vergilerin hizmet olarak döndüğüne katılmaları ve bununda vergilerle sağlandığına inandıkları görülmektedir.
4. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,541$ ve $p<0,001$ ’dir.
5. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,654$ $p<0,001$ ’dir.

6. *“Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir.”* diyenler ile *“Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,258$ $p<0,001$ ’dir.
7. *“Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir”* diyenler ile *“ Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,764$ $p<0,001$ ’dir. Burada mükelleflerin çoğu vergi kaçıranlara hak verilebilir yargısına katılmamakla birlikte vergiden kaçınmayı vergi sisteminin karmaşıklığına dayandıran bahaneye de katılmıyor. Yani mükellefler vergi kaçırmayı hiçbir şekilde haklı bulmuyor.
8. *“Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir”* diyenler ile *“Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,237$ $p<0,001$ ’dir. Mükellefler verginin hiçbir zaman kaçırılmaması gerektiğine katılıyorlar çünkü gelecek nesillerin refahını olumsuz etkileyeceğini düşünüyorlar.
9. *“Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir”* diyenler ile *“Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,153$ $p<0,010$ ’dir. Ödediği vergileri vatandaşlık görevi olarak gören herkes aynı zamanda ödedikleri vergilerinde farkında olduklarını söylemişlerdir. Vergiyi vatandaşlık görevi olarak gören bilinçli mükellef aynı zamanda ödediği vergilerinde farkındadır.
10. *“Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir”* diyenler ile *“ Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,125$ $p<’0,035$ ’dir. Burada vergi bilinci yüksek olan mükelleflerin vergi mevzuatı hakkında da bilgi sahibi olduklarını görmekteyiz.
11. *“Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır”* diyenler ile *“Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,137$ $p<0,020$ ’dir. Vergi kaçakçılığına karşı

olan mükellefler ödedikleri vergilerinde farkındadır. Vergi ödediğinin farkında olan mükellef rasyonel bir davranış olarak tabî ki vergi kaçırılmasına karşıdır. Burada da bunu görmekteyiz.

12. “*Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,158$ $p<0,008$ 'dir. Burada vergi bilinci yüksek olan mükelleflerin aynı zamanda ödenen vergilerin de şeffaf bir şekilde nerede kullanıldığını bilinmesi gerektiğini istediklerini görmekteyiz.
13. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,143$ $p<0,001$ 'dir. Ödenen vergilerin hizmet olarak geri döndüğünü düşünen mükellefler aynı zamanda bu vergilerin şeffaf olarak nerede kullanıldığını bildiklerinde vergi ödeme isteklerinin artacağını belirtmiştir. Bu da bize zaten bir mükellef hakkı olan vergilerin nerede harcandığına dair bilgilendirme hakkının onların vergi ödeme isteğini arttırdığını göstermektedir. Hizmet olarak devletten vergilerin karşılığını aldığını düşünen mükellef bunların nerede kullanıldığını da bilmek istemektedir.
14. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,221$ $p<0,001$ 'dir. Burada yine vergi bilinci olan mükelleflerin vergilerin nerede kullanıldığını bilmek istediğini görmekteyiz.
15. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,151$ $p<0,011$ 'dir. Burada devlete güveni olan mükelleflerin bu güveni bir hak olarak karşımıza çıkan vergilerin

nerede harcandığının bilinmesi hakkının varlığıyla da pekiştirmek istediğini görmekteyiz.

16. “Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir” diyenler ile “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,219$ $p<0,001$ 'dir. Devlet tarafından alınan vergilerin hizmet olarak geri döndüğünü düşünen mükelleflerin devlete güveni vardır ve aynı zamanda bu olumlu görüşteki mükellefler yine vergi idaresine karşı mükellefin bir takım haklarının olması gerektiğini düşünmektedirler.
17. “Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir” diyenler ile “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,333$ $p<0,001$ 'dir. Burada yine vergi bilinci yüksek mükelleflerin yani bugün ödenmeyen vergilerin gelecek nesillerin refahını olumsuz etkileyeceğinin bilincinde olan mükelleflerin aynı zamanda vergi idaresinden de bir takım hakları olması konusunda beklentisi olduğunu görmekteyiz.
18. “Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır” diyenler ile “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,319$ $p<0,001$ 'dir. Yine vergini tam ve doğru ödenmesi gerektiğini bilincinde olan mükellefler kendilerinin birtakım hakları olması gerektiğini düşünmektedir. Vergi bilinci yüksek olan mükellefler mükellef haklarının varlığı konusunda daha istekli davranmaktadırlar.
19. “Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum” diyenler ile “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,184$ $p<0,002$ 'dir. Yine devlete güveni olan mükellefler vergi idaresine karşı bir takım haklar beklemektedirler.

20. “*Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçırarlara hak verilebilir*” diyenler ile “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r = -0,204$ $-p < 0,002$ ’dir. Vergi mükelleflerinin çoğu vergi kaçırmayı her ne nedenle olursa olsun doğru bulmamakta ve bu şekilde düşünenler aynı zamanda mükelleflerin hakları olması gerektiğini düşünmektedirler. Yani dürüst diye nitelendirebileceğimiz mükellefler, haklar konusunda isteklidirler.
21. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r = -0,199$ $p < 0,001$ ’dir. Vergiden kaçınmayı doğru bulmayan dürüst mükellefler yine vergi idaresinden birtakım haklar beklemektedir.
22. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r = 0,391$ $p < 0,001$ ’dir. Burada vergilerin karşılığı olarak mükelleflerin hizmet aldıklarına inandıkları ve devlete olan güvenlerinin olduğunu ve mükellef olarak da haklarının korunacağına inandıklarını görüyoruz. Devlete güvenleri mevcuttur.
23. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r = 0,293$ $p < 0,001$ ’dir. Burada yine vergi bilinci olan mükelleflerin aynı zamanda devlete güvendiklerini görmekteyiz.
24. “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r = 0,305$ $p < 0,001$ ’dir. Ödenmeyen vergilerin devletin verdiği hizmeti aksatacağının

bilincinde olan mükellef (vergi bilinci olan) yasalarca haklarının korunacağını düşünüyorlar. Devlete ve yasalara olan güvenleri var.

25. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,403$ $p<0,001$ 'dir. Burada yine devlete güveni olan mükelleflerin yani vergilerin doğru bir şekilde kullanıldığını düşünen mükelleflerin aynı zamanda haklarının korunacağına inandıklarını görmekteyiz.
26. “*Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= -0,262$ $p<0,001$ 'dir. Burada vergi kaçakçılığına karşı olanlar devlet tarafından haklarının korunacağını düşünüyorlar.
27. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= -0,172$ $p<0,004$ 'dür. Mükellefler ne sebeple olursa olsun vergiden kaçınmayı haklı bulmuyor, ve devlet tarafından haklarının korunacağına inanıyor.
28. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,250$ $p<0,001$ 'dır. Ödedikleri vergileri hizmet olarak aldıklarını düşünen daha pozitif bakış açısındaki mükellefler mevcut vergi sisteminde mükellef haklarının yeterince yer aldığını düşünmektedirler.
29. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,310$ $p<0,001$ 'dir. Bu da yine pozitif bakış açısındaki mükelleflerin yasalarca haklarının korunduğuna inandıklarını göstermektedir.

30. “Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir” diyenler ile “Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,133$ $p<0,026$ ’dır. Yine devlet tarafından ödediği vergilerin karşılığını aldığını düşünen vergi mükellefi, şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda yer alması gerektiğini düşünüyor. Burada mükelleflerin ödedikleri vergilerin hizmet olarak karşılığı olduğu görüşüyle birlikte devlete güvenleri olduğu anlaşılmakta fakat ödedikleri vergileri hizmet olarak geri alırken aynı zamanda haklarının da yasalarda yer almasının daha şeffaf bir vergi yönetimini gerçekleştireceğini düşünüyorlar.
31. “Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir” diyenler ile “Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,317$ $p<0,001$ ’dir. Burada vergi bilinci yüksek olan mükelleflerin mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almasını istediğini görmekteyiz.
32. “Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır” diyenler ile “Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,333$ $p<0,001$ ’dir. Yine burada vergi bilinci yüksek mükelleflerin haklarının yasalarda açıkça yer almasını istediğini görmekteyiz.
33. “Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum” diyenler ile “Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,180$ $p<0,002$ ’dir. Bu sonuç bize devlete güveni olan mükelleflerin mükellef haklarının açık ve hesap verilebilir devlet yönetimi için yasalarda açıkça yer almasını istediğini gösteriyor.
34. “Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçırarlara hak verilebilir” diyenler ile “Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için,

mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,140$ $p<0,010$ ’dır. Sonuç bize vergi kaçırmaya karşı olan mükelleflerin, daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda yer almasını istediğini göstermektedir.

35. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,153$ $p<0,010$ ’dır. Yine vergi sistemi karmaşık bile olsa vergi kaçırmayı mükelleflerin çoğu doğru bulmuyor ve böyle düşünen mükelleflerin görüşü mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almasıdır.
36. “*Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır*” diyenler ile “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. Yine vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır gibi kesin bir yargıya katılan mükellefler mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması gerektiğini düşünüyor. $r=0,136$ $p<0,022$ ’dir. Vergi kaçırmaya çeşitli bahaneler eklenerek yumuşatılmaya çalışılmış yargı cümleleri oluşturulmuştur. *Bu cümlelere katılma oranlarına baktığımızda mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi kaçakçılığına karşıdır işte bu karşı olan grup -ki bunlara dürüst vergi mükellefleri diyebiliriz - mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almasını istemektedir.
37. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,329$ $p<0,001$ ’dir. Vergi bilinci yüksek olan mükellef basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş haklar sistemini arzu etmektedir.
38. “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif

korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ 'dir. Vergi doğru ve tam ödenmezse devlet etkin hizmet sunmayı aksatacağı diyenler aynı zamanda daha basit bir veri mevzuatında haklarının yeralması gerektiğini düşünüyorlar.

39. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,203$ $p<0,001$ 'dir. Devlete güveni olan mükellefler, basit ve anlaşılır şekilde düzenlenmiş bir vergi mevzuatında haklarını daha iyi anlayacağını düşünüyor.
40. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= -0,128$ $p<0,031$ 'dir. Vergi kaçakçılığına karşı olanlar da daha basit ve anlaşılır vergi sisteminde haklarını daha iyi anlayacağını düşünüyor.
41. “*Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,156$ $p<0,048$ 'dir. Vergi kaçakçılığına kesin olarak karşı olanlar da basit bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarını daha iyi anlayabileceğini düşünüyor.
42. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,300$ $p<0,001$ 'dir. Devletin alınan vergileri hizmet olarak sunduğuna inanan yani devlete güveni olan mükellefler eğer haklarını iyi bilselerdi devlete olan güvenlerinin daha fazla olacağını söylemişlerdir.
43. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,327$ $p<0,001$ 'dir. Yine vergi bilinci yüksek olan mükellefler

mükellef olarak haklarını daha iyi bilselerdi devlete güvenlerini daha fazla olacağını belirtmişleridir.

44. “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,322$ $p<0,001$ ’dir. Yine vergi bilinci yüksek olan mükellefler mükellef olarak haklarını daha iyi bilselerdi devlete güvenlerini daha fazla olacağını belirtmişleridir.
45. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,304$ $p<0,001$ ’dir. Devlete güveni olan mükellefler haklarını iyi bilselerdi güvenlerinin daha fazla olacağını belirtmişleridir.
46. “*Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,126$ $p<0,034$ ’dür. Vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak gören insanlar, mükellef olarak haklarını iyi bilirlerse yükümlülüklerini de iyi bileceklerini düşünüyorlar.
47. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,207$ $p<0,001$ ’dir. Devlete güveni olan mükellefler, haklarını iyi bilselerdi yükümlülüklerini de yerine getirecekleri düşünüyorlar.
48. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,326$ $p<0,001$ ’dir. Vergi bilinci yüksek olan mükellefler de haklarını iyi bilselerdi yükümlülüklerini de yerine getireceklerini söylüyorlar.

49. “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,290$ $p<0,001$ ’dir. Yine Vergi bilinci yüksek olan mükellefler de haklarını iyi bilselerdi yükümlülüklerini de yerine getireceklerini belirtiyorlar.
50. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,210$ $p<0,001$ ’dir. Devlete güveni olan mükellefler, haklarını iyi bilselerdi yükümlülüklerini de yerine getireceklerini belirtiyor.
51. “*Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,185$ $p<0,002$ ’dir. Vergi kaçakçılığına karşı olan mükellefler, haklarını iyi bilselerdi yükümlülüklerini de yerine getireceklerini belirtiyorlar.
52. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,161$ $p<0,007$ ’dir. Yine vergi sistemi karmaşık bile olsa vergi kaçakçılığına karşı olan mükellef grubu haklarını iyi bilen mükelleflerin yükümlülüklerini de bileceğini düşünüyorlar.
53. “*Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 130$ $p<0,028$ ’dir. Burada vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır diye kesin bir yargıya katılan mükelleflerin katılma düzeyi arttıkça vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişilerin yükümlülüklerin de iyi bildiği yargısına katılma düzeyi artmıştır. Yani vergi

kaçakçılığına karşı olan mükellefler, haklarını iyi bilen kişilerin yükümlülüklerini de yerine getireceğini düşünmektedir.

54. “Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir” diyenler ile “Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,357$ $p<0,001$ 'dir. Devlete güveni olan, vergilerinin karşılığını aldığını düşünen mükellef, MB'nın internet uygulamalarından da faydalanmaktadır.
55. “Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir” diyenler ile “Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,201$ $p<0,001$ 'dir. Vergi bilinci yüksek olan mükellefler, MB'nın internet uygulamalarından da faydalanmaktadır.
56. “Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır” diyenler ile “Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,238$ $p<0,001$ 'dir. Yine, vergi bilinci yüksek olan mükellefler, Maliye Bakanlığı'nın internet uygulamalarından da faydalanmaktadır. Mükellefler vergilerini tam olarak ödemezlerse şuan maliye bakanlığının faydalanmakta oldukları uygulamalardan faydalanamazlardı. İşte bunun bilincinde olan mükellefler vergini tam ve doğru ödenmesini de istiyorlar. Sonuç olarak; vergiler ödenmediğinde devletin etkin hizmet sunumunun aksayacağını düşünen mükellefler, internet uygulamalarından faydalanmaktadır.
57. “Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum” diyenler ile “Maliye Bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,409$ $p<0,001$ 'dir. Devlete güveni olan mükellefler yine hali hazırda devletin vergi uygulamalarını kolaylaştırmak için yaptığı internet uygulamalarından faydalanıyorlar. Bu uygulamalardan faydalandıkları için devletin yapmış olduğu faaliyetlerden de haberdarladır ve bu yüzden devlete olan güvenleri de fazladır.

58. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,123$ $p<0,039$ ’dur. Vergi kaçakçılığına karşı olan mükellefler vergi internet uygulamalarından da faydalanmaktadır.
59. “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,255$ $p<0,001$ ’dır. Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönüyor diyenler zaten vergi dairelerinden de yeterli hizmeti alıyorlar, vergi daireleriyle barışık olan bu mükellefler ödedikleri vergilerin de karşılığını aldığını düşünüyorlar.
60. “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,210$ $p<0,001$ ’dır. Vergi bilinci yüksek olan vergi mükellefleri vergi dairesinden de yeterli hizmeti aldıklarını düşünüyor.
61. “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,269$ $p<0,001$ ’dır. Yine vergi bilinci yüksek olan mükellefler aydınlatılmak istedikleri konularda vergi dairesinden yeterli hizmeti aldığını düşünüyor.
62. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,365$ $p<0,001$ ’dır. Yine devlete karşı olumlu bir düşünceye sahip vergi mükellefleri, yani devlete güveni olan vergi mükellefleri vergi dairelerinden yeterli hizmeti aldıklarını düşünüyor.

63. “*Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,160$ $p<0,001$ ’dir. Vergi kaçakçılığına karşı olan vergi mükellefleri vergi dairelerinden yeterli şekilde faydalanıyorlar.
64. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= - 0,185$ $p<0,002$ ’dir. Yine, vergi kaçakçılığına karşı olan vergi mükellefleri vergi dairelerinden yeterli şekilde faydalanıyorlar.
65. “*Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,166$ $p<0,005$ ’dir. Vergi kaçakçılığına kesin bir şekilde karşı olan vergi mükelleflerinin vergi daireleriyle iletişimleri de güçlüdür.
66. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,158$ $p<0,008$ ’dir. Devlete güveni olan ve ödedikleri vergilerin doğru bir şekilde kullanıldığını düşünen vergi mükellefleri aynı zamanda GİB’nin yapmış olduğu mükellef haklarıyla çalışmaların da vergi ödeme isteklerini arttırdığını düşünmüşlerdir. Burada devlet tarafından kazanılmış mükelleflerin (olumlu bakış açısındaki), mükellef haklarına önem verdikleri ve eğer bu haklar konusunda gelişmeler olursa vergi ödeme isteklerinin daha da artacağını belirtmişlerdir. Bu mükellefler olumlu bakış açılarındadır fakat bu vergilerini tabii ki tam ödüyor demek değildir, bu yüzden bu mükellefler mükellef haklarını geliştirilerek kazanılabilir.
67. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi*

başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğini arttırıyor” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,148$ $p<0,013$ ’dür. Vergiden kaçınmayı vergi sisteminin karmaşıklığına bağlayarak doğal gören vergi mükellefleri, ki bunlar vergi kaçakçılığına tamamen karşı değillerdirler, mükellef haklarındaki gelişmelerin vergi ödeme isteklerini arttıracığını düşünüyor.

Burada gözlemlediğimiz her iki grup vergi mükellefinin (dürüst olan da olmayan da) mükellef haklarındaki gelişmelerin vergi ödeme isteklerini arttıracaklarını düşünüyorlar.

68. *“Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,254$ $p<0,001$ ’dir. Devlete güveni olanlar, vergi dairesi çalışanlarını da mükellef hakları konusunda yeterli bulmaktadır ve vergi dairesi çalışanlarıyla iletişim kurabilmektedir.
69. *“Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,185$ $p<0,012$ ’dir. Yine vergi bilinci olan mükellefler, vergi dairesi çalışanlarını mükellef hakları konusunda yeterli deneyime ve bilgiye sahip buluyor. Bu mükellefler, mükellef haklarından haberdardır ve vergi dairesi çalışanlarıyla iletişim kurmaktadır. Ödenmeyen vergilerin gelecek nesillere bir yük olduğunu düşünecek bilince sahip vergi bilinci yüksek vergi mükellefleri, vergi dairesi çalışanlarını da mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahip buluyor. Bu da onların bu konuyla ilgili vergi dairesi çalışanlarından bilgi talep ettiklerini ve alabildiklerini göstermektedir.
70. *“Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,238$ $p<0,001$ ’dir. Yine

vergi bilinci yüksek olan mükellefler, vergi dairesi çalışanlarını olumlu şekilde değerlendiriyor.

71. “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,338$ $p<0,001$ 'dir. Devlete güveni olan mükellefler, vergi dairesi çalışanlarını mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahip buluyor. Devletin vergilerini doğru kullandığını düşünüyorlar ve vergi dairesi çalışanlarını yeterli buluyorlar; devlete güvenlerinin olmasını sağlayan diğer bir etken de vergi dairesi çalışanlarının onların hakları konusunda verdiği güvendir.
72. “*Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,174$ $p<0,003$ 'dür. Mükellefler vergi sistemi adaletsiz bile olsa vergi kaçakçılığına karşıdır. Ve bu vergi mükellefleri hakları konusunda vergi dairesi çalışanlarından yeterli bilgi aldıklarını düşünmektedirler.
73. “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,164$ $p<0,006$ 'dır. Mükellefler vergi sistemi karmaşık bile olsa vergi kaçakçılığına karşıdır. Ve bu vergi mükellefleri hakları konusunda vergi dairesi çalışanlarından yeterli bilgi aldıklarını düşünmektedirler.
74. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,125$ $p<0,034$ 'dür. Ülkemizde adil bir vergileme sistemi vardır diyenlerin katılma düzeyleri ile ödediği vergilerin

farkında olan vergi mükelleflerinin bu görüşe katılma düzeyleri ile arasında pozitif korelasyon vardır.

75. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,349$ $p<0,001$ 'dir. Vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olanlar, vergi sistemini de adaletli buluyorlar. Mükellefler bilgi sahibi oldukları vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyor. Vergi mevzuatı hakkında bilgisi olanlar, adil bir vergi sistemi olduğunu düşünüyor.
76. “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,503$ $p<0,001$ 'dir. Ödedikleri vergilerin farkında olan mükellefler vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahiptir.
77. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,193$ $p<0,001$ 'dir.
78. “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,262$ $p<0,001$ 'dir. Ödedikleri verginin farkında olan vergi bilinci yüksek mükellef, bu vergilerin nerede harcandığının bilinmesinin vergi ödeme isteklerini arttırdığını belirtmişlerdir.
79. “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler ile “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,253$ $p<0,001$ 'dir. Vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olanlar ödenen vergilerin şeffaf bir şekilde nerede kullanıldığının bilinmesinin vergi ödeme isteklerini artırdığını düşünüyorlar.

80. “Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır” diyenler ile “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,371$ $p<0,001$ 'dir. Ödedikleri vergileri şeffaf bir şekilde kullandıkları yeri bildiklerinde vergi ödeme istekleri artan mükellefler, ki aynı zamanda bu bir mükellef hakkıdır, vergi idaresine karşı da mükellefin bir takım haklarının olması gerektiğini düşünüyor.
81. “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler ile “Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,225$ $p<0,001$ 'dir.
82. “Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır” diyenler ile “Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,190$ $p<0,001$ 'dir. Ödedikleri verginin nasıl kullanıldığını bilmenin onların vergi ödeme isteklerinde bir artışa neden olacağını düşünen mükellefler, mükellef olarak haklarının da yasalarca korunacağını düşünüyorlar.
83. “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler ile “Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,365$ $p<0,001$ 'dir. Vergi idaresine karşı mükelleflerin birtakım hakları olması gerektiğini düşünen mükellefler yani mükellef haklarının olması gerektiğine inanan mükellefler, bu haklarının yasalarca korunacağını düşünmektedir. Bu mükelleflerin devlete güvenleri olduğunu göstermektedir.
84. “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler ile “Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,510$ $p<0,001$ 'dir.
85. “Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım” diyenler ile “Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır”

diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,168$ $p<0,005$ 'dir. Ödedikleri vergilerin farkında olan mükelleflerin katılma düzeyleri ile mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterlidir deme düzeyleri arasında ilişki vardır.

86. “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler ile “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,362$ $p<0,001$ 'dir. Mevcut vergi sistemi hakkında yeteri derecede bilgi sahibiyim diyenlerin katılma düzeyleri ile mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır diyenlerin katılma düzeyleri arasında ilişki vardır. Vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olanlar mükellef haklarının yeterli düzeyde olduğunu düşünmektedir.
87. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,248$ $p<0,001$ 'dir.
88. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,405$ $p<0,001$ 'dir.
89. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,268$ $p<0,001$ 'dir. Mükellefler büyük oranda ödenen vergilerin şeffaf bir şekilde nerede kullanıldığının bilinmesini istiyor ve yine daha şeffaf ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması gerektiğine büyük oranda katılıyorlar ve bu iki yargı cümlesi arasında da pozitif korelasyon vardır. Yani iki cümle arasındaki mükelleflerin verdiği cevaba göre şöyle açıklayabiliriz; Ödedikleri vergilerin nerede kullanıldığını bildiklerinde vergi ödeme istekleri artan mükellefler, şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda yer alması gerektiğini düşünüyorlar. Ödenen

vergilerin nasıl harcandığının bilinmesi zaten bir mükellef hakkıdır. Bu iki cümle mükellef haklarının mükelleflerce gerçekten istendiği yargısını pekiştirmektedir.

90. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,386$ $p<0,001$ ’dır. Vergi idaresine karşı mükelleflerin birtakım hakları olması gerektiğini düşünen mükellef grubu ile mükellef haklarının daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için yer alması önemlidir diyenler arasında ilişki vardır. İki ifadeyede de katılma oranları oldukça yüksektir. Mükellefler vergi idaresine karşı birtakım hakları olması konusunda hem fikirdirler ve bu hakların şeffaf ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi için gerekli olduğunu düşünmektedirler.
91. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,206$ $p<0,001$ ’dır. Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağı inancındayım diyenler ile şeffaf bir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda yer alması önemlidir diyenlerin katılma düzeyleri arasındaki ilişkiye göre şöyle yorumlayabiliriz; Mükellef haklarının yasalarda korunacağını düşünen mükellefler, mükellef haklarının şeffaf bir devlet yönetimi için gerekliliğini düşünmektedirler.
92. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,348$ $p<0,001$ ’ dir. Ödedikleri vergilerin nerde kullanıldığını bilmek isteyen mükelleflerin katılma oranıyla, basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi sisteminde haklarını daha iyi anlayacağını düşünen mükelleflerin katılma oranları ilişkilidir. Mükellefler basit ve anlaşılır bir vergi sisteminde haklarını daha iyi anlarken bir yanda da bir hak olan; vergilerin nerede harcandığının bilinmesinin vergi ödeme

isteklerini artacağını belirtmişlerdir. Yani vergiye gönüllü uyumlarının bir anlamda basit ve anlaşılır vergi sisteminde yer alan haklarla artacağını ifade etmişlerdir.

93. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,446$ $p<0,001$ 'dir. Mükellef haklarını isteyen mükellefler bu hakları basit ve anlaşılır bir vergi istemi içerisinde bulunmasını istemektedirler.
94. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarda korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,190$ $p<0,001$ 'dir. Mükellef haklarının yasalarda yer aldığı korunağını düşünen mükellefler basit ve anlaşılır bir vergi mevzuatı istemektedirler.
95. “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler ile “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,742$ $p<0,001$ 'dir. Şeffaf bir devlet yönetimi için mükellef haklarının yer alması gerektiğini düşünen mükelleflerin katılma düzeyleri ile basit bir vergi mevzuatı isteyenlerin katılma düzeyleri ilişkilidir. Şeffaf bir devlet yönetimi isteyenler arttıkça, basit bir vergi mevzuatı isteyenler de artmıştır.
96. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,284$ $p<0,001$ 'dir. Mükellef hakkının olması vergi ödeme isteğini arttırdıkça, haklarını daha iyi bilen mükelleflin devlete güveni de artıyor. Mükellef haklarının varlığı hem vergi ödeme isteğini hem de devlete olan güveni arttırmaktadır.

97. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,419$ $p<0,001$ 'dir. Mükelleflerin birtakım hakları olması gerektiği düşüncesine katılanlar arttıkça, haklarımı eğer iyi bilseydim devlete güvenim fazla olurdu diyenlerin de katılma oranları artmıştır. Mükelleflerin birtakım hakları olursa ve bu hakları iyi bilirlerse devlete olan güvenleri de artar.
98. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,292$ $p<0,001$ 'dir. Haklarının yasalarca korunacağına katılma oranı arttıkça haklarımı iyi bilseydim devlete olan güvenim fazla olurdu diyenlerin katılma oranları da artmıştır. Haklarının yasalarca korunacağına inanlar, haklarını daha iyi bildiklerinde devlete daha güvenli olacaklardır.
99. “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,148$ $p<0,013$ 'dir. Mevcut vergi sisteminde yeterli derecede mükellef hakları vardır diye katılıyorum diyenler, mükellef olarak haklarımı bilseydim devlete olan güvenim fazla olurdu diye katılıyorum demişlerdir.
100. “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,520$ $p<0,001$ 'dir. Daha şeffaf ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almasını onaylayan mükellefler, eğer haklarını daha iyi bilseler devlete olan güvenlerini artacağını söylemişlerdir. Haklarını daha iyi bilen vergi mükellefleri devlete daha çok güvenmektedir ve hesap verilebilir bir devlet yönetimi için de mükellef haklarını gerekli görmektedir.

101. “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği İnancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,122$ $p<0,042$ ’dır. Ödediği vergilerin farkında olan vergi mükellefleri, yani vergi bilinci yüksek olan vergi mükellefleri, haklarını da iyi bildikleri takdirde yükümlülüklerini yerine getireceklerini düşünüyor.
102. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,287$ $p<0,001$ ’dır. Vergilerin nerede kullanıldığının bilinmesi vergi ödeme isteğini artırmaktadır diyenler vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilirse yükümlülüklerini de yerine getireceklerini belirtmişlerdir. Yani mükellef haklarının varlığı gönüllü uyumlarını artırmaktadır.
103. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,457$ $p<0,001$ ’dır.
104. “*Mükellef olarak haklarının yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r= 0,267$ $p<0,001$ ’dır. Mükellefler haklarının yasalarca korunacağını düşünenler haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bileceğini belirtmiştir.
105. “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,427$ $p<0,001$ ’dır. Daha şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi için mükellef haklarının yasalarda açıkça yer almalıdır diyen mükellefler, haklarını iyi bildiklerinde yükümlülüklerini de yerine getireceklerini belirtmişlerdir. Mükelleflere göre,

mükellef hakları hesap verilebilir devlet yönetimi için gereklidir ve gönüllü uyumu arttırır.

106. “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır.”Diyenler ile “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,302$ $p<0,001$ ’dir. Vergi sistemini pek adil bulmayanlar, maliye bakanlığının internet uygulamalarından da faydalanmıyorlar. Vergi mevzuatı uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmadıkları için, vergi sistemini adil bulamama oranları artıyor.
107. “Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim” diyenler ile “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,177$ $p<0,003$ ’dir. Vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olma durumuna katılmayanlar arttıkça Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından faydalanıyorum cümlesine katılmayanlar artmıştır. Yani mevzuat hakkında bilgi sahibi olmayanlar internet uygulamalarını da takip edememektedir.
108. “Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır” diyenler ile “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,152$ $p<0,011$ ’dir. Mükellef haklarından olan; “toplanan vergilerin nerede harcandığının bilinmesi” ‘nin gönüllü uyumlarını arttırdığını düşünen bilinçli mükellefler, Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından faydalanıyor .
109. “Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum” diyenler ile “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,162$ $p<0,006$ ’dir.
110. “Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım” diyenler ile “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,244$ $p<0,001$ ’dir.

111. “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler ile “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır diyenler arttıkça ‘MB’nın internet uygulamalarından faydalanabiliyorum’ a katılanlar da artmıştır. $r=0,232$ $p<0,001$ ’dır. Vergi sistemimizde ki mükellef haklarını yeterli bulanlar, internet uygulamalarını takip ediyorlardır.
112. “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler ile “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,256$ $p<0,001$ ’dır. Mükellef haklarının yasalarda yer alması önemlidir diyenler MB’nın internet uygulamalarından faydalanıyor.
113. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,216$ $p<0,001$ ’dır.
114. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,221$ $p<0,001$ ’dır.
115. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,234$ $p<0,001$ ’dır. Mükellef olarak haklarının yasalarca korunacağına katılmayanlar, vergi dairesinden de yeterli hizmeti alamadıklarını belirtiyor.
116. “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,268$ $p<0,001$ ’dır.

117. “*Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairesinden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,185$ $p<0,002$ 'dir. Mükellef haklarının yasalarda yer alması gerektiğine katılanlar, vergi dairesinde de yeterli hizmeti aldıklarına katılmaktadır.
118. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ 'dir. Ülkemizde adil vergi sistemi olduğuna katılmayanlar, gelir idaresinin de yapmış olduğu çalışmaların vergi ödeme isteklerini artırmadığını düşünüyor. GİB'nin yapmış olduğu çalışmalar yetersiz olabilir.
119. “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,136$ $p<0,022$ 'dir.
120. “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,339$ $p<0,001$ 'dir. Vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgi sahibi olduğuna katılmayanlar mükellef haklarıyla ilgili GİB'nin yapmış olduğu çalışmaların vergi ödeme isteklerini artırdığına katılmıyorlar.
121. “*Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,284$ $p<0,001$ 'dir. Vergilerin nerde kullanıldığının bilinmesi gönüllü uyumumu artırıyor diyenler mükellef haklarıyla ilgili yapılan çalışmaların da vergi ödeme isteklerini artırdığını belirtmişlerdir.

122. “Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım” diyenler ile “Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,260$ $p<0,001$ ’dir.
123. “Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır” diyenler ile “Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,403$ $p<0,001$ ’dir. Mevcut vergi sisteminde mükellef haklarının yeterli derecede yer aldığını düşünenler, GİB’nin yapmış olduğu çalışmaları da yeterli bulmaktadır.
124. “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler ile “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,289$ $p<0,001$ ’dir. Ülkemizde adil bir vergi sistemi olduğuna inanmayanlar mükellef hakları konusunda GİB çalışanlarının yeterli olmadığını düşünüyor.
125. “Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım” diyenler ile “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,216$ $p<0,001$ ’dir.
126. “Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim” diyenler ile “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,152$ $p<0,010$ ’dir. Vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olmayanlar, vergi dairesi çalışanlarını da yeterli bulmuyor. Bilgi düzeyi arttıkça, GİB çalışanlarına bakış açıları da değişmektedir.
127. “Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır” diyenler ile “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda

güçlüdür” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,207$ $p<0,001$ ’dir.

128. “*Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,179$ $p<0,003$ ’dir.

129. “*Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,277$ $p<0,001$ ’dir.

130. “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler ile “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,399$ $p<0,001$ ’dir. Mevcut vergi sisteminde mükellef haklarının yeterli derecede yer almadığına katılanlar ile GiB çalışanlarının mükellef hakları konusunda yeterli olmadığına katılmaktadır.

131. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler ile “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,243$ $p<0,001$ ’dir. “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” a katılmayanlar arttıkça, “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” düşüncesine katılmayanlar da artmıştır. Ülkemizde adil bir vergileme sistemi olduğunu düşünmeyenler, vergi dairesinin verginin nasıl harcandığı ile ilgili yayınların onlara bildirilmediğini belirtiyorlar. Eğer bu yayınlar yaygın bir şekilde yapılmış olsaydı, mükellefler vergi sistemini daha adil bulabilirdi.

132. “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler ile “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,309$ $p<0,001$ ’dir.

133. “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler ile “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ ’dir.
134. “*Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır*” diyenler ile “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,343$ $p<0,001$ ’dir. Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almıyor diyenler, verginin nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar yapılamıyor diyorlar. Zaten bu yayınlar aslında mükelleflerin bir mükellef olarak haklarıdır.
135. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,300$ $p<0,001$ ’dir.
136. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,207$ $p<0,001$ ’dir.
137. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,357$ $p<0,001$ ’dir. MB’nın internet uygulamalarından faydalananlar, ödedikleri vergilerin hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyor.
138. “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler ile “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,255$ $p<0,001$ ’dir. Sorunları ve aydınlatılmak istedikleri konularda yeterli

hizmeti aldığını düşünen mükellefler, devlet tarafından alınan vergilerin hizmet olarak geri döndüğünü düşünüyor.

139. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler ile “*Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,254$ $p<0,001$ ’dir.

140. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,329$ $p<0,001$ ’dir.

141. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,327$ $p<0,001$ ’dir. Haklarımı daha iyi bilince devlete olan güvenlerinin artacağını düşünen mükelleflerin vergi bilinci de yüksektir.

142. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,326$ $p<0,001$ ’dir.

143. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,201$ $p<0,001$ ’dir. MB’nın internet uygulamalarından faydalanan mükellefler bugün ödenmeyen vergilerin de gelecek nesilleri etkilediğini düşünmektedir. İnternette faydalanan mükelleflerin ver bilinci de yüksektir.

144. “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin*

refahını olumsuz etkilemektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,210$ $p<0,001$ ’dir.

145. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler ile “*Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,185$ $p<0,002$ ’dir.

146. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim”* diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ ’dir.

147. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu”* diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,322$ $p<0,001$ ’dir. Haklarımı iyi bildiklerinde güvenlerinin artacağını düşünen mükellefler, vergi ödeme bilincine de sahiptirler.

148. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği İncındayım”* diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,290$ $p<0,001$ ’dir. Haklarımı iyi bilenlerin yükümlülüklerini de iyi bileceğine inanan vergi mükellefleri, vergi bilincine de sahiptir.

149. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum”* diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,238$ $p<0,001$ ’dir.

150. “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum”* diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,269$ $p<0,001$ ’dir.

151. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler ile “*Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,238$ $p<0,001$ ’dir.
152. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,203$ $p<0,001$ ’dir.
153. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=,304$ $p<0,001$ ’dir.
154. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,210$ $p<0,001$ ’dir.
155. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,409$ $p<0,001$ ’dir.
156. “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler ile “*Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum*” Diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,365$ $p<0,001$ ’dir. Vergi dairelerinden yeterli hizmeti aldığını düşünenler artıkça, ödedikleri verginin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inançları da artmıştır. Buradan çıkan sonucu şu şekilde de değerlendirebiliriz; Vergi dairelerinden yeterli hizmeti alabilen vergi mükelleflerinin devlete olan güvenlerinde de bir artış vardır.

157. “Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğini arttırıyor” diyenler ile “Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,158$ $p<0,008$ ’dir. Mükellef haklarıyla ilgili GİB’nin yaptığı çalışmaları yeterli bulanlar, ödedikleri vergilerin devlet tarafından doğru kullanıldığına da katılıyor. Yine GİB kendi haklarına yönelik yaptığı çalışmaların onların devlete güvenini de arttırıyor.
158. “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler ile “Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,338$ $p<0,001$ ’dir.
159. “Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım” diyenler ile “Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,185$ $p<0,001$ ’dir. Haklarını iyi bilen kişilerin yükümlülüklerini de iyi bildiğine katılan mükellefler, vergi kaçakçılığına da vergi sistemi adaletsiz bile olsa olumlu bakmıyor. Vergi mevzuatında haklarının yer almasını isteyen mükellefler, vergi kaçakçılığına da göz yummak istemiyor.
160. “Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum” diyenler ile “Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,160$ $p<0,007$ ’dir. Vergi dairesinden yeterli hizmeti aldığını düşünenler vergi kaçıranlara hak vermiyor.
161. “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler ile “Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçıranlara hak verilebilir” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,174$ $p<0,003$ ’dir.
162. “Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim” diyenler ile “Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında,

mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,128$ $p<0,031$ ’dir.

163. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,161$ $p<0,007$ ’dir. Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancı arttıkça, vergi kaçırmayı olumlu bulma görüşü azalmıştır. Haklarını iyi bilen kişilerin gönüllü uyumunun artacağı ve vergi kaçırmayı uygun davranış olarak görmeyecekleri söylenebilir.

164. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,123$ $p<0,039$ ’dir.

165. “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler ile “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,185$ $p<0,002$ ’dir.

166. “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor*” diyenler ile “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,148$ $p<0,013$ ’dir.

167. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler ile “*Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır*” diyenler arasında negatif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,164$ $p<0,006$ ’dir.

168. “Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim” diyenler ile “Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,156$ $p<0,008$ ’dır.
169. “Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım” diyenler ile “Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,130$ $p<0,028$ ’dır. Hakların beraberinde yükümlülükleri de bilmeye yol açtığına inanan mükellefler artıkça vergi kaçakçılığına tamamen karşı olma da artmıştır. Bu da haklarını öğrenen mükellefin dürüst olmasını etkileyebileceğini göstermektedir.
170. “Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum” diyenler ile “Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,166$ $p<0,005$ ’dır.
171. “Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler ile “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,302$ $p<0,001$ ’dır.
172. “Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum” diyenler ile “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,216$ $p<0,001$ ’dır.
173. “Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor” diyenler ile “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ ’dır.
174. “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler ile “Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,289$ $p<0,001$ ’dır.

175. “*Verginin devlet tarafından nasıl harcıandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler ile “*Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,243$ $p<0,001$ ’dir. Verginin nasıl harcıandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmemektedir diyenler, ülkemizdeki vergi sistemini de adil bulmuyor. Bu tür yayınların yapılması mükellef haklarından biridir, ve yapıldığında vergi adaletine olan inanç da artacaktır.
176. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,122$ $p<0,042$ ’dir.
177. “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor*” diyenler ile “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,136$ $p<0,022$ ’dir.
178. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler ile “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,216$ $p<0,001$ ’dir.
179. “*Verginin devlet tarafından nasıl harcıandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler ile “*Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,309$ $p<0,001$ ’dir.
180. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,177$ $p<0,003$ ’dir. MB’nın internet uygulamalarından faydalanamayanlar vergi mevzuatı hakkında da yeterli bilgiye sahip değildir.

181. “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,339$ $p<0,001$ ’dır.
182. “*Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,152$ $p<0,010$ ’dır.
183. “*Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir*” diyenler ile “*Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,336$ $p<0,001$ ’dır.
184. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler ile “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,600$ $p<0,001$ ’dır.
185. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarımı iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,475$ $p<0,001$ ’dır.
186. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Vergi mükellefi olarak haklarımı iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,497$ $p<0,001$ ’dır. Haklarımı iyi bilmek beraberinde devlete olan güveni getiriyor ve yükümlülüklerini iyi bilen mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlıyor.
187. “*Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim*” diyenler ile “*Maliye başkanlığının internet uygulamalarından*

yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,223$ $p<0,001$ ’dir.

188. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,292$ $p<0,001$ ’dir.

189. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,321$ $p<0,001$ ’dir.

190. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,237$ $p<0,001$ ’dir.

191. “*Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,303$ $p<0,001$ ’dir.

192. “*Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemde yeterli hizmeti alıyorum*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,524$ $p<0,001$ ’dir.

193. “*Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor*” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,121$ $p<0,041$ ’dir.

194. “*Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum*” diyenler ile “*Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi*

başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,269$ $p<0,001$ ’dir.

195. *“Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum”* diyenler ile *“Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,265$ $p<0,001$ ’dir.

196. *“Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,193$ $p<0,001$ ’dir.

197. *“Vergi mükellefi olarak haklarını iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,250$ $p<0,001$ ’dir.

198. *“Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,156$ $p<0,001$ ’dir.

199. *“Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,517$ $p<0,001$ ’dir.

200. *“Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi arttırıyor”* diyenler ile *“Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür”* diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,456$ $p<0,001$ ’dir.

201. “Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,122$ $p<0,041$ ’dir.
202. “Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=-0,142$ $p<0,017$ ’dir.
203. “Maliye Bakanlığı’nın internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,136$ $p<0,023$ ’dir.
204. “Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,206$ $p<0,001$ ’dir.
205. “Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,478$ $p<0,001$ ’dir.
206. “Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür” diyenler ile “Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir” diyenler arasında pozitif korelasyon anlamlı bulunmuştur. $r=0,422$ $p<0,001$ ’dir.
207. Mesleki tecrübe ile öğrenim arasında negatif bir ilişki vardır. $r = - 0,246$ - $p<0,001$. Mesleki tecrübe artarken öğrenim düzeyi azalıyor. Bu durum bize mesleki tecrübesi daha fazla olan yaş ortalaması yüksek olan gelir vergisi mükelleflerinin öğrenim düzeylerinin, yeni nesil gelir vergisi mükelleflerine

göre daha düşük olduğunu gösteriyor. Manisa Merkez ilçe'nin mesleki tecrübe ve öğrenim düzeyi profilini görmekteyiz.

208. Mesleki tecrübe ile faaliyet yılı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. - $p < 0,001$, $r = 0,751$. Mesleki tecrübesi fazla olan gelir vergisi mükellefleri aynı zamanda çok yıllık işletmelerin sahibidir. Bu da faaliyet yılı fazla olan işletmelerin, mesleki tecrübesi fazla olan kişiler tarafından idare edildiğini göstermektedir.
209. Mesleki tecrübe ile vergi miktarı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. $r = 0,327$, - $p < 0,001$. Mesleki tecrübesi fazla olanlar aynı zamanda daha büyük gelir vergisi diliminden vergilerini ödemektedir. Burada mesleki tecrübesi yüksek olan kişilerin işletmelerinin de faaliyet yılının artması ile birlikte daha büyük gelir diliminden vergilerini ödedikleri görülmektedir.
210. Öğrenim ve faaliyet yılı arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. $r = - 0,211$, - $p < 0,001$ 'dir. Öğrenim düzeyi yüksek olan kişilerin işletmeleri yeni kurulmuş yeni nesil işletmelerdir. Buradan yeni nesil gelir vergisi mükelleflerinin Manisa Merkez ilçe'de eğitim düzeyinin daha yüksek olduğu görülmektedir.
211. Öğrenim düzeyi ile vergi miktarı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. $r = 0,187$, - $p < 0,001$. Öğrenim düzeyi artarken ödenen vergi miktarı da artmaktadır. Öğrenim düzeyi yüksek kişiler daha fazla vergi ödemektedir.
212. Faaliyet yılı ve vergi miktarına baktığımızda, $r = 0,392$, - $p < 0,001$ 'dir. Faaliyet yılı artarken, ödenen vergi miktarı da artmaktadır. Faaliyet yılı daha yüksek olan işletmeler daha fazla vergi ödemektedir.
213. Mesleki tecrübe ile vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olma arasındaki ilişki negatif yönlüdür (anlamli çok düşük $r = - 0,118$ $p < 0,047$). Mesleki tecrübesi fazla olan kişilerin öğrenim düzeylerinin daha düşük olduğunu bildiğimiz için bu da bize öğrenim düzeyi ile vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olma arasında bir ilişki olduğunu gösteriyor.

214. Faaliyet yılı ile vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olma arasındaki ilişki negatif yönlüdür. $-p < 0,001$ $r = -0,228$ 'dir. Faaliyet yılı arttıkça mükelleflerin vergi mevzuatı hakkındaki bilgileri azalmaktadır. Çünkü öğrenim düzeyi, faaliyet yılı yüksek olan işletmelerde daha düşüktür.
215. Ödenen vergi miktarı ile vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olma arasında negatif yönlü bir ilişki vardır. $r = -0,121$ $p < 0,045$ 'dir. Ödenen vergi miktarı arttıkça vergi mevzuatı hakkında bilgi sahibi olma azalmaktadır.
216. Faaliyet yılı ile vergi idaresine karşı mükelleflerin birtakım hakları olması gerektiği inancı arasındaki ilişki pozitif yönlüdür. $r = 0,134$ $p < 0,024$ 'dür. İşletmelerin faaliyet yılı arttıkça birtakım haklara sahip olmak istedikleri görülmektedir.
217. *“Mükelleflerin vergi idaresine karşı birtakım hakları olması gerektiğini düşünenler”* ile *“Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım”* diyenler arasındaki ilişki pozitif yönlüdür. $R = 0,365$ $p < 0,001$ 'dir. Burada devlete güveni fazla olan mükelleflerin devletten de mükellef olarak birtakım hakları olması gerektiği konusunda beklentilerinin olduğunu görmekteyiz.
218. *“Vergi herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir”* diyenler ile *“Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir”* diyenler arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. $r = 0,138$ $-p < 0,019$ dur. Vergi bilinci yüksek olan kişiler, ödedikleri vergilerden de hizmet olarak faydalandıklarını düşünmektedirler. Ödedikleri vergilerden hizmet olarak faydalandıkları için de vergi bilinçleri yüksek olabilir.

EK -2 ANAYASA MAHKEMESİ ÖRNEK KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

I. Vergi Cezalarıyla İlgili Verilmiş Kararlar

A- Örnek Karar (1): Anayasa Mahkemesi, Esas No:2007/4, Karar No:2007/81, Tarih: 18/10/2007

“...İtiraz yoluna başvuran Mahkemelerin gerekçelerinde Özetle, Anayasa'da temel hak ve özgürlüklere önem veren ve bunları güvenceye alan çağdaş anayasa anlayışına uygun değişikliklerin gerçekleştirilmeye çalışıldığı, yasa koyucunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda takdir yetkisinin sınırsız olmadığı, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında da hak ve özgürlüklere sahip olmanın kural, bunlara müdahalenin istisna olarak kabul edildiği, insan onurunu korumayı, maddi ve manevi gelişmesini sağlamayı amaçlayan hakların genel ifadesi olması nedeniyle insanların doğumla kazandıkları temel hakların ve toplumun bir bireyi olmaları sonucunda tanınan hak ve özgürlüklerin yeterince ve serbestçe kullanılmasının hukuk devletinin vazgeçilmez gereklerinden olduğu, topluma karşı kimi ödevlerin istenmesinin yerinde olmakla birlikte, bunların ilgili yasalarda gösterilen kurallara bağlı olarak eşit, adil, dengeli olması ve hukuk devleti ilkesinin gereklerine uygun biçimde istenilmesinin zorunlu olduğu, Anayasa'da genel sınırlama nedenlerinin kaldırıldığı, ilgili maddelerinde belirtilen özel sınırlama nedenlerinin ise Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı, Anayasa'nın 23. maddesinde 'vatandaşlık ödevi' nedeniyle sınırlama yapılabileceğinin belirtildiği, Yasa'yla getirilen sınırlamanın vergi borcu bakımından açık ve net olmadığı, vergi ödevinin hangi aşamasında, hangi yetkililerce ve hangi ölçütlere göre yasak konulacağı belirtilmeksizin, yetersiz ve belirsiz bir ifadeyle sınır getirildiği, vergi yargılaması varsa bunun devam ettiği sürede de yasak konulması konusunda bir engel bulunmadığı, anayasal koruma altında bulunan yurt dışına çıkma özgürlüğünün soyut nitelikteki sınırlamalarla ihlal edildiği, yapılan sınırlamanın soyut, yetersiz ve ölçüsüz olduğu, ölçüsüzlük ilkesi uyarınca en ağır önlemleri almaya gerek kalmadan uygun yöntemlerle vergi borcunun tahsiline ilişkin araçların kullanılması suretiyle tahsilatın gerçekleştirilebileceği, bu konuda yasalarda gerekli ve elverişli araçların bulunduğu, daha hafif ve uygun yöntemler mevcut iken en ağır yöntemin seçilmesi sonucunda anayasal koruma altında bulunan temel hak ve özgürlüklerden olan

seyahat özgürlüğünün kısıtlanmasını doğuracak biçimde yurt dışına çıkışın yasaklanmasında vergi borcunun tahsili amacı için aranan gereklilik, elverişlilik ve oranlılık unsurları bulunmadığından ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği, vergi mevzuatı içinde vergi borcunun tahsili amacıyla elverişli araçların bulunduğu, bu konuda idareye gerekli ve elverişli araçların verildiği, yurt dışına çıkış yasağının amacını aşarak ülkenin ekonomik çıkarlarını zedelediği, ticari ilişkileri engellediği, Devletin kişinin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan engelleri kaldırmakla görevliyken bunun aksi bir hüküm getirildiği, sınırlama için savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hal gibi nedenler de bulunmadığı, öte yandan banka kredi borcunun sözleşmeden doğan bir yükümlülük olduğu, özel hukuk ilişkisinden doğan yükümlülüklerin, amme alacağı haline gelse bile ‘vatandaşlık ödevi’ kapsamı içinde değerlendirilemeyeceği, ilgili İdare ve bankalara borçlunun ve borcun tespiti ve yurt dışına çıkış yasağı konulması konularında çerçevesi çizilmemiş geniş yetkiler verildiği, usul ve esaslar ile itiraz yollarının yasada gösterilmediği, alınan karardan ilgililerin haberdar edilmediği, bankaların alacakları konusunda da gerekli yasal yollarla yargı yolunun bulunduğu, ayrıca uygulamanın tüm bankalar için getirilmediği, sadece kamu bankaları için getirilerek kamu bankaları ile özel bankalar arasında eşitlik ilkesinin ihlal edildiği, bu nedenlerle başvuru konusu kuralların İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ve Anayasa'nın Başlangıç'ı ile 2., 5., 6., 10., 13., 15., 23., 36., 38., 40., 48., 49., 73. ve 125. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.”

“i - 15.7.1950 günlü, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.5.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa'nın 3. maddesiyle değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının ‘... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...’ bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oyçokluğuyla, ii - 18.6.1999 günlü, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun; A - 15. maddesinin, 12.5.2001 günlü, 4672 sayılı Yasa ile değiştirilen (3) numaralı fıkrasının ‘5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi hükümleri, Fonun talebi üzerine Fona borçlu olanlar ile tüzelkişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır’ biçimindeki tümcesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, B - 12.12.2003 günlü, 5020 sayılı Yasa'nın 27. maddesiyle eklenen ek 5. maddesinde yer alan ‘tedbir’ sözcüğünün, söz konusu madde kapsamındaki bankalar tarafından uygulanan yurt dışına çıkış yasağı yönünden Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, Oybirliğiyle, iii - 19.10.2005 günlü, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun

geçici 13. maddesinin ‘... tüzel kişilerin kanunî temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama ...’ bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle, B) 5682 sayılı Yasa'nın 22. maddesinin birinci fıkrasının iptal edilen bölümünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Yasa'nın 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine, oybirliğiyle, 18.10.2007 gününde karar verilmiştir.”

Kesinleşmiş vergi alacakları ve bazı kamu alacaklarının tahsilini sağlamak üzere uygulanan yurt dışına çıkış yasağının özgürlükleri sınırladığı ve bu uygulamanın ülkenin ekonomik çıkarlarını zedelediği, uluslararası ticari ilişkilere zarar verdiği, bu yaptırımın sağlanacak yararlar oranlılık ilkesine uygun olmadığı gerekçeleriyle yasağın kaldırılması istenmiştir. Avrupa Birliği ile katılım görüşmelerine başlanmış olması, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları daha demokratik ve özgürlükleri mümkün olduğunca koruyan yasal düzenlemelerin olması gerektiğini göstermektedir. Gelir idareleri bilişim teknolojilerinden de faydalanarak yurt dışına çıkış yasağı koymadan da alacaklarını tahsil edebilir. Vergi mükellefinin seyahat özgürlüğüne engel olmaz. Zaten ülkemizde de bu durum Anayasa Mahkemesinin ilgili kararıyla iptal edilmiştir.

B- Örnek Karar (2):Anayasa Mahkemesi,Esas No:1999/10, Karar No: 199/22, Tarih:07/06/1999

“... Sahte fatura kullanıldığı savıyla, sanıkların Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine göre cezalandırılmaları istemiyle açılan kamu davasında Mahkeme, maddede yer alan ‘... hüküm tarihinde..’ sözcüklerinin Anayasa'ya aykırılığı savıyla iptali için doğrudan başvurmuştur. ‘Hüküm tarihinde’ sözcüklerinin Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. ‘Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar’ başlıklı Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, ‘Kimse, işlediği zaman yürürlükte bulunan kanun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.’ denilmektedir. İnsan Hakları Evrensel Beyanname'sinin 11., İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'nin 7. maddelerine göre, hiç kimse işlendikleri

sırada millî veya milletlerarası hukuka göre suç teşkil etmeyen fiillerden veya ihmallerden ötürü mahkûm edilemez. Bunun gibi, suçun işlendiği sırada uygulanan cezadan daha şiddetli bir ceza verilemez. Türk Ceza Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, 'Kanun sarîh olarak suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez. Kanunda yazılı cezalardan başka bir ceza ile de kimse cezalandırılmaz.' 2. maddesinde ise 'İşlendiği zamanın kanununa göre cürüm veya kabahat sayılmayan fiilden dolayı kimse ceza verilemez. İşlendikten sonra yapılan kanuna göre cürüm veya kabahat sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz. Böyle bir ceza hükmü olunmuşsa icrası kanuni neticeleri kendiliğinden kalkar. Bir cürüm veya kabahatin işlediği zamanın kanunu ile sonradan neşir olunan kanunun hükümleri birbirinden farklı ile failin lehinde olan kanun tatbik ve infaz olunur.' denilerek evrensel ilkelere koşut genel hükümler konulmuştur. Anayasa'ya ve Türk Ceza Kanunu'na göre suçların kanunla belirlenmesi 'suçta kanunilik', cezalarını da kanunda gösterilmesi 'cezada kanunilik' ilkesini oluşturur. 'Kanunsuz suç ve ceza olması' kuralı çağdaş hukukunda vazgeçilmez temel ilkelerinden biridir. Bu ilkelere kişilerin yasak eylemleri önceden bilmeleri sağlanmakta, temel hak ve özgürlükler güvence altına alınmaktadır. Yasama organı kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenleme yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır. Suç işleyen suç işlediği tarihte ne kadar ceza ile karşılaşacağını bilmesi gerekir. Daha sonra cezanın azaltılması durumu hariç, herkes suç işlediği günde yürürlükte olan kurala göre cezalandırılır. Ceza davalarında davanın sonuçlanma tarihi, davanın özelliğine ve yargılama süresine bağlı olarak değişkendir. Dava konusu yasa kuralı, cezayı hüküm tarihindeki asgari ücrete bağlı kılmak suretiyle aynı tarihte işlenen suçlara para cezasını verilmesine neden olabilecektir. İtiraz konusu sözcükler nedeniyle hakkında ne zaman hüküm verileceğini ve o tarihte asgari ücretin ne olacağını bilmesi olanaksız olan kişinin, ne kadar ceza alacağını bilmesi de mümkün değildir. Bu nedenlerle, itiraz konusu sözcükler Anayasa'nın 38. maddelerine aykırıdır. Anayasa'nın 10. maddesinde, 'Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmez zorundadırlar.' denilmektedir. 'Yasa önünde eşitlik ilkesi' hukuksal durumları aynı

olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektedir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Durum ve konularındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngörüldüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için yasalarla değişik kurallar konulamaz. Aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı tarihte 213 sayılı Yasa'nın değişik 359. maddesinin (a) bendine aykırı eylemde bulunmaları durumunda, davalardan birinin uzamasına ve asgari ücretin değişmesine bağlı olarak itiraz konusu sözcükler nedeniyle farklı para cezasına hükmedilebilmesi, Anayasa'nın 10. maddesindeki 'kanun önünde eşitlik' ilkesi aykırıdır. Anayasa'nın 2. maddesinde tanımlanan 'hukuk devleti' her türlü eylem ve işlemlerinde Anayasa, yasa ve hukukun temel ilkeleriyle kendini bağlı sayan Devlettir. Anayasa'nın 11. maddesine göre de kanunlar Anayasaya aykırı olamaz. Bu durumda kural Anayasa'nın 2. ve 11 maddelerine de aykırıdır. Anayasa'nın 2., 10., 11. ve 38. maddelerin aykırı olan itiraz konusu sözcüklerin iptali gerekir.”

4.1.1961 Günlü, 213 Sayılı 'Vergi Usul Kanunu' Nun 4369 Sayılı Yasa İle Değiştirilen 359. Maddesinin (A) Bendinin Son Paragrafında Yer Alan '... Hüküm Tarihinde...' Sözcüklerinin Anayasa'ya Aykırı Olduğuna ve İptaline, 7.6.1999 Gününde Oybirliğiyle Karar Verildi.

C-Örnek Karar (3):Anayasa Mahkemesi, Esas No: 2000/21, Karar No: 2000/16,

Tarih: 06/07/2000

“...1995 yılında işlediği vergi kaçakçılığı suçundan mahkum olan sanığın cezasının infazı aşamasında, mahkumiyetine esas alınan yasa maddesinde 22.7.1998 günlü, 4369 sayılı Yasa ile yapılan lehte değişiklik nedeniyle kararın hüküm fıkrasının tanzih için açılan davada, 213 sayılı Yasa'nın Geçici 21. maddesinin Anayasa'ya aykırılığı savını ciddi bulan Mahkeme iptali istemiyle başvurmuştur. Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrasında 'Bir cürüm veya kabahatin işlendiği zamanın kanunu ile sonradan neşrolunan kanun hükümleri birbirinden farklı ise failin

lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur' denilmektedir. Bu kuralın yalnız görülmekte olan davaları değil, infazı gereken mahkumiyet kararlarını da kapsadığında duraksamaya yer yoktur. Ceza hukukunun bu ilkesi çağdaş hukukun temel ilkelerinden biri olduğu gibi adaletli bir hukuk düzeninin de gereğidir. Aynı hukuksal durumda olan kişilerin, aynı tarihte sahte fatura kullanmak suretiyle kaçakçılık suçu işlemeleri halinde, haklarında açılacak kamu davalarının kimi nedenlerle farklı tarihlerde sonuçlanarak kesinleşmesi durumunda 'fail lehine olan kanun tatbik ve infaz olunur' ilkesi, itiraz konusu kural kapsamına girenler için uygulanamayacağından bunların farklı cezalandırılmaları sonucu doğacaktır. Eşitlik ilkesine aykırılığı açık olan bu uygulamanın hukuksal eşitliği esas alan hukuk devleti ilkesiyle de bağdaştığı ileri sürülemez. Açıklanan nedenlerle, kural, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir. İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesiyle ilgisi görülmemiştir."

Sonuç olarak, 4.1.1961 günlü, 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu" nun 4369 sayılı Yasa ile eklenen Geçici 21. maddesinin son tümcesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, 6.7.2000 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Ç- Örnek Karar (4): Anayasa Mahkemesi, Esas No:2001/3, Karar No.2005/4, Tarih:06/01/2005

"... Dava konusu, Ordu Vergi Mahkemesi'nin , 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 4369 sayılı Yasa ile değişik, 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, "... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" bölümünün Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir. Davacının adına re'sen tarh edilen 2000 Nisan dönemi katma değer vergisi ile vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açtığı davada itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan Mahkeme, iptali için başvurmuştur. 4.1.1961 günlü, 213 sayılı 'Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Yasa ile değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasının '... bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa

uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur' bölümünün, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar verilmiştir.”

Sonuç olarak, iptal hükmünün doğuracağı hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, Anayasa'nın 153. maddesinin üçüncü fıkrasıyla 2949 sayılı Yasa'nın 53. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları gereğince İptal Hükmünün, Kararın Resmi Gazete'de Yayımlanmasından Başlayarak Altı Ay Sonra Yürürlüğe Girmesine, 6.1.2005 gününde oybirliğiyle karar verildi.

II. Vergi İndirim ve Muafiyet Sınırlarıyla İlgili Karar

A-Örnek Karar (1): Anayasa Mahkemesi, Esas No: 2003/33, Karar No: 2004/101,

Tarih:15/07/2004

“...Dava konusu, 9.4.2003 günlü, 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, 15. maddesiyle değiştirilen 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinin son fıkrasındaki ‘... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ...’ ibaresinin, 24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin, ikinci tümcesindeki ‘... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye ...’ ibaresinin Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemidir.”

Sonuç olarak; 9.4.2003 günlü, 4842 sayılı ‘Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un; 15. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun başlığıyla birlikte değiştirilen mükerrer 121. maddesinin son fıkrasında yer alan ‘... vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye...’ ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oyçokluğuyla;

24. maddesiyle 25.10.1984 günlü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 19. maddenin ikinci tümcesinde yer alan ‘... istisna uygulanacak miktara ilişkin alt sınır belirlemeye...’ ibaresinin, Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle, 15.7.2004 gününde karar verildi.

**B-Örnek Karar (2): Anayasa Mahkemesi, Esas No:2003/73, Karar No: 2003/86,
Tarih:07/10/2003**

“...30.7.2003 günlü, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un, 21. maddesinin birinci fıkrasının, Anayasa'nın, 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrası, Anayasa'nın 10 uncu maddesindeki kanun önünde eşitlik ilkesine, 73 üncü maddesindeki verginin genelliği ilkesine, vergide eşitlik ilkesine ve mali güce göre vergilendirme ilkesine, 2 nci maddesindeki hukuk devleti ilkesine ve Anayasa'nın 11 inci maddesindeki Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesine aykırı olup, iptali gerekir. 30.07.2003 tarih ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrasının uygulanması halinde, giderilmesi olanaksız durum ve zararlar doğacaktır. Bu durum ve zararları önleyebilmek için, söz konusu hükümlerin yürürlüklerinin durdurulması gerekmektedir. 30.7.2003 günlü, 4962 sayılı 'Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 21. maddesinin;

(i) Birinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oyçokluğuyla iptaline,

(ii) Birinci fıkrasının iptali nedeniyle uygulanma olanağı kalmayan diğer fıkralarının da 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 29. maddesinin ikinci fıkrası gereğince iptaline, oybirliğiyle, 7.10.2003 gününde karar verildi.”

III. Ek Vergiler Alınması Hakkında

A. Örnek Karar (1):Anayasa Mahkemesi , Esas No: 2003/48, Karar No: 2002/76, Tarih: 23/07/2003

“...konusu, 3.4.2003 günlü ve 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanunun 1. ve 2. maddelerinin, Anayasanın 2., 10., 11. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.Yasanın iptali istenen 1. maddesiyle 2003 yılı içinde alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi aynı yıl içinde aynı miktarda ek vergi adı altında ikinci kez alınmaktadır. Oysa, 197 sayılı Yasa gereğince 2003 yılı için motorlu taşıtlar vergisinin Vergi Usul Kanunu’na göre yeniden değerlendirilme oranı uygulanmak suretiyle zaten güncelleştirilerek alınmaktadır. Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit dağılımını engelleyerek Anayasanın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Yasanın genel gerekçesinde, ekonomik istikrarı sağlamak ve kamu borç stokunun azaltılmasını temin amacıyla bu düzenlemenin yapıldığı açıklanmakta ise de bunun olağanüstü koşulların zorunlu kıldığı haklı bir neden olarak kabulü mümkün görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, Yasanın 1. maddesi Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir. Yasanın 2. Maddesinin İncelenmesi Dava dilekçesinde, Yasanın 2. maddesinin ikinci fıkrasına göre, 2003 yılında bina ve arazi vergisi mükellefleri, ek verginin de mükellefi sayıldığından vergi adaleti ve vergi yükünün dengeli dağılımı gözetilmediği ve mükelleflerin ödeme güçlerinin gözönünde bulundurulmadığı, bu nedenle kuralın Anayasanın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenilmiştir. Emlak Vergisinin bir servet vergisi olması nedeniyle bu tür vergilerde ödeme gücüne ulaşabilmesi için mükellefin kişisel ve sosyal durumu ile sahibi olduğu emlakın konumu, değeri ve bazı amaçlar için öngörülen teşvik edici etkenlerin gözetileceği kuşkusuzdur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunundaki muaflik ve istisnaların ek vergiler yönünden de geçerli olduğu iptali istenen maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, Emlak Vergisi Kanunu’nun 4. ve 5. maddelerinde öngörülen muaflik ve istisnalar ek vergiler için de uygulanacağından

emlak sahibi mükellefler yönünden kimi olumsuzluklar giderilmeye çalışılarak vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının sağlanması amaçlanmıştır. Bu nedenle, madde Anayasanın 2. ve 73. maddelerine aykırı görülmemiştir. 3.4.2003 günlü, 4837 sayılı Ekonomik İstikrarı Sağlamak İçin Ek Vergiler Alınması Hakkında Kanunun ;

(i) 1. maddesinin Anayasaya aykırı olduğuna ve iptaline, oyçokluğuyla,

(ii) 2. maddesinin Anayasaya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine, oyçokluğuyla,

(iii) 1. maddesinin iptali nedeniyle uygulanma olanağı kalmayan 3. maddesinde yer alan 1 ve, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile ibarelerinin de 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 29. maddesinin ikinci fıkrası gereğince iptaline, oybirliğiyle, 23.7.2003 gününde karar verildi.”

IV- Bilanço Esasına Göre Ve İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Gelir Ve Kurumlar Vergisi Yükümlülerinin Ödeyecekleri Net Aktif Vergisi ile İlgili.

A-Örnek Karar (1):Anayasa Mahkemesi, Esas No:1997/54, Karar No:1997/67, Tarih: 26/11/1997

“...Davanın konusu, 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 5. ve 6. maddelerinin Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptali istemidir.

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi yükümlüsü davacının ihtirazi kayıtla verdiği net aktif vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen verginin terkinin istemiyle açtığı davada ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık savının ciddi olduğu kanısına varan Mahkeme, 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerinin iptali istemiyle başvurmuştur. 4.5.1994 günlü, 3986 sayılı 'Ekonomik Dengi İçin Yeni Vergiler İhdası

ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un, 'bilanço esasına göre defter tutma mecburiyetinde olan ve tam mükellefiyete göre vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri' yönünden incelenen:

(i) 5. maddesini; a - Birinci fıkrasının (a) bendinin, gelir vergisi mükellefleri için net aktif vergisinin konusu 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının teşkil etmesine ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oyçokluğuyla iptaline,

(ii) 6 maddesinin, 1 - Birinci fıkrasının, gelir vergisi mükellefi olup da bilanço esasına tabi mükelleflerin net aktif vergisi matrahının gayrisafi hasılat üzerinden hesaplanmasına ilişkin bölümünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oyçokluğuyla iptaline, 2 - İkinci fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine, oybirliğiyle, 26.11.1997 gününde karar verildi. Net Aktif Vergisi'nde konu ve matrah olarak gayrisafi hâsılatın esas alınması yolundaki 3986 sayılı Yasa'nın 5. ve 6. maddelerindeki kurallar, Mahkememizce Anayasa'nın 2. ve 73. maddelerine aykırılığı nedeniyle iptal edilmiştir.”

V- Hukuki Güvenlik İlkesi İle İlgili

A-Örnek Karar (1): Anayasa Mahkemesi, Esas No:2001/36, Karar No:2003/3, Tarih:16/01/2003

“ ...Dava konusu, 23.11.2000 günlü, 4605 sayılı 'Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un; 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin, 5. maddesiyle 31.12.1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. maddesinin ve 12. maddesinin (a) bendinin, Anayasa'nın 2., 5., 7. ve 73. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri ve yürürlüklerinin durdurulması istemidir.

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası, vergilerle ilgili olarak, Bakanlar Kurulu'na muafliklar, istisnalar, indirimler ve oranlar konusunda kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi verilebileceği öngörülmesine karşı maddenin (b) bendi, Bakanlar Kurulu'na 'vergi miktarını' yirmi katına kadar artırma yetkisi vermektedir. Oysaki Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına göre 'vergi miktarını' artırma yetkisi verilemez. Maddenin son fıkrasında 'miktar' ifadesi yer almamaktadır.

Kurala göre, Bakanlar Kurulu; Önce, anılan 1. maddenin (a) bendine dayanarak, (mevcut) vergi oranını %50 nisbetinde artıracak, sonra da ortaya çıkan 'vergi miktarını' yirmi kat artıracaktır. Böyle bir 'miktar artırımı' Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına açıkça aykırı düşer. Vergilerin kanunla konulup kanunla değiştirilmesi veya kanunla konulan bir verginin Bakanlar Kurulu kararıyla; önce 'oran' itibarıyla %50 nisbetinde artırılması sonra da ortaya çıkan miktarın 'yirmi katına kadar' artırılabilmesi, 'vergilerin kanuniliği ilkesine' açıkça aykırı düşer. Çünkü: Vergi miktarını artırma yetkisi TBMM'ye aittir. Bu yetkinin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından Bakanlar Kurulu'na aktarılması 'yetki devri' anlamındadır. Bir vergi kanununun değiştirilmesi ise 'yasama yetkisinin kullanılması' demektir. 'Hiçbir devlet organı, Anayasa'dan aldığı yetkiyi, başka bir organa devredemez.' (b) bendi, vergilemede keyfiliğe yol açacağı için vergilerin yasallığı ilkesine de aykırıdır. Vergilerin yasallığı ilkesi, Anayasa ilkesi haline gelmiştir. Bu ilkenin belirsiz bir hal alması Anayasa'nın 73/3. maddesine uygun düşmez. Gerçekten motorlu taşıt sahibi bir mükellefin 2001 yılındaki vergi borcu; Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun belirlediği miktar mıdır? Yoksa yine Bakanlar Kurulu'nun, fıkranın (a) bendindeki oranı uygulamak suretiyle bulacağı miktar mıdır? Sonra bu miktar, taşıtın; teknik özelliğine göre mi, kullandığı yakıt türüne göre mi, kullanım amacına göre mi tespit edilecektir? Ayrıca taşıt sahibi mükellef vergi borcu olarak, Kanun'un belirttiği miktarı mı, yoksa, Kanun'un belirttiği miktarın, örneğin beş katını mı, on katını mı, onbeş veya yirmi katını mı, ödeyecektir? Bir hukuk devletinde belirsiz bir kanun hükmünün, Anayasa'ya aykırı düşeceği açıktır. Çünkü dava konusu (b) bendi, keyfi uygulamalara neden olacaktır ve Anayasa'nın 73/3. maddesine aykırıdır. 4605 sayılı Kanun'un 1. maddesiyle getirilen (b) bendi, Anayasa'nın 5. maddesindeki, 'Devletin amaç ve görevleri' arasında sayılan 'kişilerin ve toplumun refah ve mutluluğunu sağlama, kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaştırma, ekonomik engelleri kaldırma...' ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

4605 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle, 29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrası ile değiştirilmiştir. Değişiklik (a), (b) ve (c) bentleri biçiminde yapılmış ise de, Anayasa'ya aykırı olan (b) bendidir ve 1. madde ile getirilen (b) bendi için belirtilen iptal sebepleri, 2. madde ile getirilen (b) bendi için de aynen geçerlidir. Yasa'nın 5. maddesi gereğince 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 58. madde ile yeniden hayat standardı esası getirilmiş ise de, madde Anayasa'nın, 2., 5. ve 73. maddelerine aykırıdır. Maddeye göre: '1/1/2000 - 31/12/2001 tarihleri arasında, gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bu maddede belirtilen hayat standardı esasına tabidir.' denilerek Yasa 30.11.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasına rağmen 01.01.2000 tarihli ticari ve mesleki kazançları kapsadığından kural mükelleflerin aleyhine olarak geriye yürümektedir. Kanunların geriye yürümesi ise hukuk devleti ilkesine aykırı düşer. Hukuk devletinin temel özelliği, ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır. Bunun koşulu ise kanunların geriye yürümemesidir. Oysa, 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile geriye dönük olarak vergileme yapılmakta; kişi ve kurumların bir yıl önceki gelirleri; 2000 yılına ait kazanç ve icraatları üzerinden vergi alınmaktadır.

4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin 2000 yılına ait gelirleri de vergilendiren hükmü mükelleflerin aleyhine olarak onbir aylık geçmişi etkilediğine göre hukuki güvenlikten bahsedilemez ve Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğundan iptali gerekir. 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesi 'mali güç' ve 'vergi yükünün adaletli dağılımı' ilkeleri yönünden de Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. Zira vergilemenin temel prensiplerinden biri, Anayasa'mızın 73/1. maddesinde ifadesini bulan ödeme gücü ilkesidir. Mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları gözönünde bulundurularak ödeme gücü belirlenir. 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesiyle düzenlenmiş bulunan 'Hayat Standardı Esası'na göre mükelleflerin ödeme 'gücüne bakılmaksızın' vergi alınacaktır. Bu kapsama giren mükellefler, zarar etseler bile, yani ödeme güçleri sıfır hatta eksi (-) olsa dahi Kanun'un belirlediği ölçütler üzerinden vergi ödemek zorunda bırakılacaklardır. Bu durum ise 'ödeme gücü ilkesine' aykırıdır. 4605 sayılı Kanun'un 5. maddesi 'Vergide Adalet İlkesine'de aykırıdır. Vergide adalet ilkesi, 'vergi yükünün adaletli dağılımını' ifade eder. Vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi, Anayasa'mızın 73/2. maddesiyle düzenlenmiştir. Kazanılmamış gelirleri de vergilendiren kural 'vergi yükünün adaletli

ve dengeli dağılımı' ilkelerini ihlal etmesi nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesine aykırıdır. 4605 sayılı Kanun'un 12. maddesinin (a) bendindeki'... 2000 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere ...' bölümü, mükelleflerin aleyhine olarak geçmişe etkilediği için Anayasa'nın 2. maddesindeki; 'Hukuk devleti ilkesine' aykırıdır. Yürürlüğü Durdurma Sebepleri:

1) 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun, yukarıda arz ve izah edilen sebeplerden dolayı Anayasa ya açıkça aykırıdır.

2) Bir hukuk devletinde Anayasa ya açıkça aykırı olan bir kanunun yürürlüğünü sürdürmesine imkan verilemez.

3) 4605 sayılı Kanun hakkında yürürlüğü durdurma kararı verilmediği takdirde, ülkemiz için, 'Sosyal Hukuk Devleti' bakımından telafisi imkansız birçok zararların meydana geleceği gayet açıktır.

4) 4605 sayılı Kanun hakkında yürürlüğü durdurma kararı verildiği zaman hukuk sistemimizde herhangi bir boşluk meydana gelmeyecektir.

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı "Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un;

(i) 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 16.1.2003 günlü, E.2001/36, K. 2003/3 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu bendin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için kararın Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına,

(ii) 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı finansman kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı yasa'nın 18. maddesinin (3) sayılı fıkrasıyla yürürlükten kaldırıldığından, konusu kalmayan yürürlüğün durdurulması istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığına,

(iii) 1. 5. maddesiyle 31.12 1960 günlü, 193 sayılı gelir vergisi kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin yürürlüğünün durdurulması isteminin reddine,

(iv) 12. maddesinin (a) bendinin yürürlüğünün durdurulması isteminin reddine, 16.1.2003 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

23.11.2000 günlü, 4605 sayılı 'Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Finansman Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ile 4306 ve 4481 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Kurumlar Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesi Hakkında Kanun'un: (i) 1. maddesiyle değiştirilen 18.2.1963 günlü, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle, (ii) 2. maddesiyle değiştirilen 29.7.1970 günlü, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi, 6.6.2002 günlü, 4760 sayılı Yasa'nın 18. maddesinin (3) sayılı fıkrasıyla yürürlükten kaldırıldığından, Konusu Kalmayan İstem Hakkında Karar Verilmesine Yer Olmadığına, oybirliğiyle, (iii) 5. maddesiyle 31.12 1960 günlü, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58. maddenin; 1- (1) sayılı fıkrasının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, 2- (2) sayılı fıkrasının, a- (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h), (i) ve (j) bentlerinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, b- (k) bendinin, aa- '... ile bir defaya mahsus olmak üzere yapılan hac seyahatleri ...' ibaresinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline, oybirliğiyle, bb- Kalan bölümünün de Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oyçokluğuyla iptaline, 3- (3) ve (4) sayılı fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, 4- (5) sayılı fıkrasının, a- Birinci tümcesinde, '... üzerinden ...' sözcüğünden sonra yer alan '... gelir...' sözcüğünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve oyçokluğuyla iptaline, b- Kalan bölümünün Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, 5- (6), (7) ve (8) sayılı fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, D- 12. maddesinin (a) bendinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin oyçokluğuyla reddine, 16.1.2003 gününde karar verildi."

VI. Vergi Mükellefi İle İlgili Anayasa Mahkemesinin 15 Ekim 2009'da Aldığı Kararlar

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararları şu konulardadır²⁴⁹:

1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan ve 5479 sayılı kanunla değişikliği gerçekleştirilerek halen uygulanan gelir vergi tarifesinin üst dilimi ücretliler bakımından kararın Resmi Gazete'de yayınlanmasından 6 ay sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edildi. İptal talebinde ücret dışı gelirlerin ilk diliminde ücretlilerle eşitlik sağlamak amacı ile gerçekleştirilen %5 oranındaki indirimin üst dilim bakımından eşit olarak gerçekleşmemesinin ücretlilerin vergi yükünü artırması sebebiyle Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştü.

2. Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69. maddesinde yer alan "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresi de aynı kararla, kararın Resmi Gazete'de yayınlanması ile birlikte yürürlüğe girmek üzere, iptal edilmiştir. Bu kararla bu konuda önceden kazanılan haklar gözetilerek mükelleflerin hukuki güvenliği sağlanmıştır. Böylece vergi hukukunun temel prensiplerin bir tanesinin 5479 sayılı kanunla ortadan kaldırılması Anayasa Mahkemesi tarafından önlenmiş, yatırımlar bakımından ortadan kalkan güven sorunu da ancak yargı kararıyla sağlanabilmiştir. Bu hukuki güven eksikliği sonraki dönemlerde de yatırımcıların kararlarını olumsuz etkilemiş bulunduğundan yeni yargı kararının olumlu etkileri de bundan sonraki yatırımlar bakımından sınırlı olacaktır.

3. Anayasa Mahkemesi bu çerçevede 5479 sayılı kanunda yer alan yatırım indirimi hükümlerini 01.01.2006 tarihinde yürürlükten kaldıran düzenlemeyi de iptal etmiştir. Bu durumda mükellefler 5479 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 08.04.2006 tarihine kadar yaptıkları yatırımlar bakımından da yatırım indiriminden yararlanabileceklerdir.

²⁴⁹ Bknz.; Anayasa Mahkemesi, <www.anayasa.gov.tr> ; Hakan, ÜZELTÜRK, "Anayasa Mahkemesi'nin Son Kararı: Üstün Olan 'Hukuk'dur. ", <<http://www.dunya.com/yazar.asp?authId=21&id=64972>>, (20.10.2009).

4. Aynı karar kapsamında iptal edilen bir başka düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesine 5227 sayılı kanunla eklenen "dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran yüzde sıfır olarak uygulanır" ifadesi olup bu iptal kararı da kararın Resmi Gazete'de yayınlanmasından itibaren 9 ay sonra yürürlüğe girecektir. Çok açık bir biçimde özellikle eşitlik ilkesi kapsamında hukuka aykırı olan ve ülkemiz bakımından uzun süredir birçok probleme yol açan bu durumun getirdiği olumsuzluklar da uzun zaman ülke gündeminden düşmemiştir. Mevcut düzenleme sebebiyle yatırımcıların buldukları ara formüller yeni hukuk ihlallerine yol açmış, hatalı uygulama başka hatalı davranışlarla düzeltilmeye çalışılarak bundan sonra da etkisini sürdürecektir. Bütün bunların sebebi içinde hukuk olmayan düzenlemelerdir.

5. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde yer alan ve "vergi dairelerince matrah takdiri için takdir komisyonuna müracaat edilen hallerde takdir komisyonunda geçen sürede zamanaşımı sürelerinin duracağına" ilişkin düzenleme de, kararın Resmi Gazete'de yayınlanmasından 6 ay sonra yürürlüğe girmek üzere iptal edilmiştir. Böylece mükelleflerin kendi kusurları olmadan gereksiz bir şekilde yüksek gecikme faizi ödemeleri gerçeği de karar altına alınmıştır.

Ek- 4 DANIŞTAY ÖRNEK KARARLARINDA MÜKELLEFLERİN HAKLARI

I. Sürelerle İlgili Mükelleflerin Hakları

A. Dava Açma Süresiyle İlgili Karar

1-Örnek Karar (1): Danıştay Onbirinci Daire, Tarih:13.10.1999, Esas No: 1998/1621, Karar No:1999/3597

“.....Yükümlü şirket tarafından davanın idari izin süresinin bitimini izleyen ilk çalışma gününde açıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir. Uyuşmazlık, yükümlü şirket adına salınan kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi’ne karşı açılan davayı süre aşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir. (.../.../....) tarihinde yükümlü şirkete tebliğ edilen ihbarnameye karşı dava açma süresinin son gününün idari izin olarak belirtilen (.../.../....) tarihine rastlaması ve tarihinin de resmi tatil olması nedeniyle, izin ve tatil sürelerinin bitimini izleyen (.../.../....) tarihinde açılan davayı süre aşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile (....) Vergi Mahkemesi’nin (.../.../....) gün ve (.....) sayılı kararının bozulmasına karar verilmiştir.”

B. Mücbir Sebep Sürelerin Durması

1-Örnek Karar (1): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 08.04.2003, Karar No:2004/713 , Esas No:2003/1996

“....Davacı, haciz aşamasından önceki tebliğ işlemlerinin yasaya ve usule aykırı olduğunu, tarhiyatın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesine dayandığını, şirketin kanuni temsilcisinin tutuklu olduğu dönemde şirketi temsile yetkisi bulunmayan şahsa tebliğ edilen yazı ile defter ve belgelerin istendiğini, ayrıca bu dönemde defter ve belgelerin mali poliste olduğunu, mücbir sebep nedeniyle durması gereken sürelerin idarece işletilip haciz aşamasına kadar gelindiğini, ihbarnamelerin ve ödeme emirlerinin ilan edilmesinin de yasaya uygun olmadığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Şirkette birinci derece imzaya yetkili kişilerin de bu tarihte tutuklanmamış oldukları da göz önüne alındığında işçiye yapılan tebliğ usulüne uygun bulunmadığından beyana dayalı vergilerden dolayı tesis edilen haciz işleminde yasaya

uyarlık görülmemiştir. İnceleme raporuna göre yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza ihbarnameleri ile ödeme emirleri davacıya bilinen adresinde tebliğ edilememesi nedeniyle ilan tebliğ edilmiş ise de, dosyada bulunan tebliğ alımlarının incelenmesinden, tebliğ işlemlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun anılan 102 nci maddesine uygun olarak yapılmadığı, muhatabın bulunamaması haline ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmediği, tarih ve imza gibi şekil unsurlarının tamamlanmadığı görülmüştür. Ayrıca inceleme raporunun, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle düzenlenmesine karşın, defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının tebliğ edildiği kişilere ihbarname ve ödeme emirleri tebliğ edilmemiştir. Bu durumda, ihbarnameler ile ödeme emirleri yasada öngörülen usule uygun tebliğ edilmediğinden davacı hakkında tesis edilen haciz işleminde yasaya uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 4.7.2003 günlü ve E:2003/515, K:2003/1798 sayılı kararın bozulmasına 8.4.2004 gününde oyçokluğuyla karar verilmiştir.”

2-Örnek Karar (2):Danıştay Onbirinci Daire, Tarih: 04.07.2000, Esas No: 1999/2197, Karar No: 2000/2939

“...Toptan ve perakende bakkaliye işi ile iştigal eden yükümlünün, işyerinde çıkan yangın sonucu belgelerin yandığını ileri sürerek incelemeye ibraz etmemesi üzerine, indirimleri kabul edilemeyerek adına 1995 Haziran dönemi için kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi salınmıştır. Vergi mahkemesi kararıyla; yükümlü tarafından mahkemelerine ibraz edilen alış fatura suretleri ile işletme defteri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda, defter ve kayıtları ile beyanlarının uyumlu olduğu ve ilgili dönemde ödenecek vergi doğmadığı belirtildiğinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi terkin edilmiştir. Vergi dairesi müdürlüğü tarafından indirime konu belgelerin yandığı hususunda yargı kararı mevcut olmadığından mahkemeye ibraz edilen alış belgesi suretlerinin dikkate alınamayacağı ileri sürülerek vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle vergi dairesi temyiz isteminin reddine, vergi mahkemesi kararının onanmasına oy birliği ile karar verildi.”

3-Örnek Karar (3): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 23.02.2000, Esas No: 1999/1531, Karar No: 2000/686

“...1994 yılına ilişkin kanuni defter ve belgelerin yanması nedeniyle ibraz edilememesinin ve yangının meydana geldiği tarihten sonraki dönem için defter ve belge tasdik ettirilmemesinden ve yangının meydana geldiği tarihten sonraki dönem için defter ve belge tasdik ettirilmemesinden dolayı resen takdir sebebi bulunmakta ise de, takdir komisyonunca davacının vergiye tabi geliri bulunduğu somut bilgi ve belgelerle saptanmadan, yapılan işi türü, işyeri mevkii, emsali işyerlerinin beyan durumu gibi soyut ifadelerle matrah takdir edildiği, mahkemelerince verilen ara kararıyla getirilen davacı ile aynı mahalde aynı iş yapan mükelleflerin beyannamelerinin incelenmesinden davacı beyanının daha fazla olduğunun görüldüğü gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare yapılan tarhiyatın yerin de olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.”

C. Zamanaşımı Sürelerinde Mükellef Hakları

1-Örnek Karar (1): Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Tarih:16.02.2007, Esas No:2006/226, Karar No:2007/74

“...Kurumların 1996 vergilendirme dönemine ilişkin kurum kazançlarından indirim ve istisnalar düşülmeden, ancak hesaplanan Kurumlar Vergisi düşüldükten sonra kalan ve menkul sermaye iradı olan kazancın dağıtılması gerekmeksizin tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, anılan maddeye dayanılarak yapılan tevkifata ilişkin zamanaşımı süresinin de kurum kazancının ait olduğu dönemi izleyen yıldan itibaren hesaplanması gerekmektedir. Olayda, 1.1.1997 tarihinden itibaren başlayan ve beş yıl olan tarh zamanaşımı süresi 31.12.2001 tarihinde dolmuş olduğundan, gelir (stopaj) vergisi matrahının takdiri için takdir komisyonuna başvuru 13.2.2002 tarihinde zamanaşımına uğramış bulunan vergi ve cezanın kaldırılması gerekirken, vergi mahkemesince davanın reddi yönünde verilen hüküm fıkrasında ısrar edilmesinde isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne, Malatya Vergi Mahkemesi'nin 17.5.2006 günlü ve E:2006/122, K:2006/171 sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında

hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 16.2.2007 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğuyla karar verildi.”

2-Örnek Karar (2): Danıştay 9.Dairesi, Tarih:24 /09/2003, Esas No:2000/5813, Karar No: 2003/4581

“...Uyuşmazlık, yükümlü şirketin 1993 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak Ağustos/1995 dönemi için tarh edilen ağır kusur cezalı Katma Değer Vergisi'nin terkinini istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına ilişkindir. Dava konusu olayda zamanaşımı süresi 1.1.1994 tarihinde başlamış olup zamanaşımını durduran sebeplerde bulunmadığından 1.1.1999 tarihinde sona ermiştir. Olayda yükümlü şirkete dava konusu vergi ceza ihbarnamesi zamanaşımı süresi dolduktan sonra 10.8.1999 tarihinde tebliğ edildiği anlaşıldığından, zamanaşımı nedeniyle tarhiyatın terkinini gerekirken yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne İstanbul 9. Vergi Mahkemesi'nin 19.1.2000 tarih ve 2000/34 sayılı kararının bozulmasına 24.9.2003 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

D. Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre

1- Örnek Karar (1): Danıştay 7. Daire, Tarih: 28 /10/1998, Esas No:1997/2682, Karar No.1998/3653

“...Dosyanın incelenmesinden; ... tarihinde vefat eden muristen intikal eden gayrimenkuller nedeniyle ... tarihinde tebliğ edilen beyana çağrı yazısından sonra ... tarihinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesine ek olarak, ... tarihinde verilen beyannamede bildirilen gayrimenkul değeri esas alınmak suretiyle tarh edilen Veraset ve İntikal Vergisi' nin üç katı tutarında kaçakçılık cezasının kesildiği; ... tarihli beyannamede gösterilmeyen gayrimenkul nedeniyle beyannamenin, idarece 213 sayılı Kanunun 342'nci maddesinde açıklandığı şekilde, onbeş günlük yeni bir süre daha tanınmadan varislerce verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda; olayda, ziyaa uğrayan vergi bulunmadığından, idarece kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekirken, kusur cezasına çevrilmesi suretiyle tadilen onanmasında isabet görülmemiştir

Açıklanan nedenle, yükümlü temyiz isteminin kısmen kabulüyle mahkeme kararının vergi cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına; vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasının ise, onanmasına; vergi dairesi temyiz isteminin reddine; karar verildi.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay 7.Daire, Tarih: 22/09/1998, Esas No:1997/3840, Karar No: 1998/2940

“...Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendinin, ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı yolundaki hükmü uyarınca, taşınmazın intikaline ilişkin mahkeme kararının kesinleşme tarihinden itibaren yasal süresi geçirildikten sonra verilen beynamede bildirilen matrah esas alınarak davacı adına salınan veraset ve intikal vergisi üzerinden gecikme faizi hesaplanmasında isabetsizlik görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin, vergi mahkemesinin kusur cezasına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik kısmının reddine; mahkeme kararının bu hüküm fıkrasının onanmasına; gecikme faizine ilişkin hüküm fıkrasına yönelik kısmının ise kabulüne, mahkeme kararının bu hüküm fıkrasının bozulmasına karar verildi.”

3-Örnek Karar (3):Danıştay 7. Daire, Tarih:31/03/1988, Esas No: 1986/10, Karar No:1988/938

“...Uyuşmazlık, bağış nedeniyle intikal eden taşınmaz hissesi için beyana çağrı yazısında öngörülen süreden sonra beyanname verilmesi nedeniyle takdir komisyonunca tespit edilen rayiç değer üzerinden salınan kaçakçılık cezalı Veraset ve İntikal Vergisi'ni terkin eden Vergi Mahkemesi kararının, bozulması isteminden ibarettir. Mahkeme kararının vergi aslına ilişkin hüküm fıkrası yerindedir. Ancak, zamanında beyanname verilmemesi sonucu verginin zamanında tahakkuk ettirilmediği ve dolayısıyla Vergi Usul Kanunu' nun 348.maddesinde tanımlanan vergi ziyana sebebiyet verildiği cihetle yükümlü hakkında kusur cezası kesilmesi ve buna göre kaçakçılık cezasının kusura çevrilmesi zorunlu iken mahkeme cezanın tamamen

kaldırılmasında hukuki isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin vergi aslı yönünden reddine, cezaya ilişkin istemin kabulüyle mahkeme kararının kaçakçılık cezasının terkinine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, bir milyon lira matrah üzerinden kusur cezası uygulanmak üzere değişiklikle onanmasına karar verildi.”

E. İadesi Gereken Vergilerin Süresinde İade Edilmemesi Halinde Faiz Ödenmesi

1- Örnek Karar (1): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:31/03/2004, Karar No:2004/630, Esas No: 2003/1001

“..1999 yılı beyannamesine göre beyan edilen ve iade edilmesi gereken Kurumlar Vergisi, geçici vergi ve fon payının geç iade edilmesi nedeniyle davacı şirketin faiz isteminin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nce temyiz dilekçesinde ileri sürülen nedenler, mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir. Vergi Usul Kanunu’ nun 112 nci maddesine göre iadesi gereken fakat Kanunda belirtilen üç aylık süresi içerisinde mükellef ret ve iade edilemeyen vergiler için 6183 sayılı Kanu’na göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanacak faizin red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe iade edilmesi gereği açık olduğundan, davacıya iadeye hak kazandığı vergiler mahkeme kararı üzerine de olsa Kanunda belirtilen süreden sonra iade edildiğinden faiz istemini yerinde bulan mahkeme kararında hukuka aykırılık görülmemiştir. Davacı temyiz isteminin kısmen kabulüyle Ankara 1.Vergi Mahkemesi’nin 5.3.2003 günlü ve E:2002/227, K:2003/142 sayılı kararının iade edilen vergiler için hesaplanacak faizin başlangıç tarihine ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, vergi dairesi temyiz isteminin reddine 31.3.2004 gününde oyçokluğuyla karar verilmiştir.”

F. Özel Ödeme Zamanları

1-Örnek Karar (1): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 19.09.2000, Esas No: 1999/3452, Karar No:2000/3681

“...Davacıya ödenen teşvik ve ikramiyelerden vergi kesintisi yapılamayacağı yolundaki mahkeme kararı uyarınca önce iade edilen bilahare Danıştay’ın bozma kararı üzerine geri alınan ödemeler nedeniyle aradaki süre için hesaplanan gecikme zammının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip, tebliğ edilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; olayda vergi kesintilerinin idareye geç yatırılmasının söz konusu olmadığı, dolayısıyla 6183 sayılı kanuna göre gecikme zammı istenemeyeceği, iade edilen vergilerin geri istenmesi halinde faiz alınacağına ilişkin bir hükmün vergi kanunlarında yer almadığı dolayısıyla 6183 sayılı kanuna göre istenen gecikme zammında isabet görülmediği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Vergi dairesi müdürlüğü, hesaplanan gecikme zammının kanuna uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu yüzden temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Yedinci Daire, Tarih:27.12.1999, Esas No: 1999/221 Karar No: 1999/4398

“Olayda, mükellefçe adına tescil edilen gayrimenkul nedeniyle kendiliğinden veraset ve intikal vergisi beyannamesi verildiği ve gayrimenkul için beyan edilen değerde herhangi bir hata bulunduğu yolunda bir iddiada da bulunulmadığı anlaşılmış olup, beyan edilen matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi aslına karşı açılan davanın, Vergi Usul Kanunu’ nun yukarıda sözü edilen 378’inci maddesinin 2’nci fıkrası uyarınca reddi gerekirken, Vergi Mahkemesi’ nce, yazılı gerekçeyle tahakkukun terkinine karar verilmesi yerinde görülmemiştir. Beyan edilen matrah üzerinden ölüm tarihi itibarıyla hesaplanan gecikme faizine gelince; Vergi Usul Kanunu’ nun 112’nci maddesinde, haklarında ikmalen resen ve idarece tarh işlemi yapılanlara maddede belirtilen süre için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanması öngörülmüş olup; olayda, tarhiyat ikmalen, resen ve idarece değil, beyan üzerinden yapılmış olduğundan; gecikme faizi hesaplanmasında yasal isabet yoktur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulüne, mahkeme kararının vergi aslına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar verildi.”

3- Örnek Karar (3): Danıştay Vergi Dava Daireleri, Tarih:11.06.1999, Esas No: 1998/388, Karar No:1999/348

“...Tapu harcına karşı açılan davanın reddi yolundaki ... vergi mahkemesi kararı üzerine düzenlenen ihbarname ile istenen gecikme faizine karşı dava açılmıştır. İkmalen, resen veya idarece salınmayan tapu harcı üzerinden hesaplanan gecikme faizine karşı açılan davanın reddi yolundaki ısrar kararında yasaya uygunluk görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... günlü, ... sayılı kararının bozulmasına karar verildi.”

II. Tebligat Hükümlerinden Doğan Mükellef Haklarıyla İlgili Kararlar

A- Örnek Karar (1):Danıştay Onbirinci Daire, Tarih: 08.02.2000, Esas No: 1998/2378, Karar No:2000/414

“....1990 yılının Şubat dönemine ilişkin olarak re’sen takdir yoluyla salınan kaçakçılık cezalı Katma Değer Vergisi ile hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla yükümlü adına ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; ödeme emrinin dayanağı olan ihbarnamelerin tebliğ edildiği tarihten önce eski adresteki faaliyete son verildiği hususu yükümlü tarafından Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne bildirdiği ve dilekçede yeni adres yer aldığı, ihbarnamelerin yükümlü ile ilgisi kalmayan Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne bildirildiği ve dilekçede yeni adres yer aldığı halde, ihbarnamelerin yükümlü ile ilgisi kalmayan eski adreste kanuni temsilci olmayan’a tebliğ edilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü’nce, ihbarnamelerin tebliğinin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek mahkeme kararının bozulması istenmiştir.” Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddi vergi mahkemesi kararının onanmasına oybirliği ile karar verilmiştir.”

B-Örnek Karar (2):Danıştay Onbirinci Daire, Tarih: 13.12.1999, Esas No: 1999/2847, Karar No:1999/4946

“Olayda, yükümlü şirket çalışanına vergi dairesinde ... tarihinde tebliğ edilen ihbarnamelere karşı, ... tarihinde muttali olunduğu ileri sürülerek ... tarihinde dava açılmıştır. Bu durumda, 213 sayılı Yasanın 93. ve 94. maddesinde gösterilen usule aykırı olarak ... tarihinde tebliğ edilen ihbarnameye karşı ... tarihinde açılan davayı süreaşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir. Bu itibarla, yükümlü şirket tarafından ileri sürülen ittıla tarihi dikkate alınarak davanın esas yönünden incelenerek bir karar verilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesi’ nin ... gün ve ... sayılı kararının yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına karar verildi.”

C-Örnek Karar (3): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 07.06.2001, Esas No:2001/2432, Karar No:2001/2525

“...1994 ve 1995 yılı gelir vergisi beyannamelerinin verilmemesi üzerine re’sen takdir olunan matrah üzerinden salınan gelir vergisi, hesaplanan fon payı, kesilen ceza ve hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla, dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emrinin dayanağı vergi ve ceza ihbarnamelerinin davacının bilinen adresine tebliğ edilmemesi nedeniyle ilan tebliğ yoluna gidildiği ve ilan tebliğ üzerine kesinleştiği kabul edilen amme alacağının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin ise davacının adresine tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, bu durumda vergi ceza ihbarnameleri bilinen tüm adreslere tebliği edilmeden ilan tebliğ yoluna gidildiğinden kesinleşmiş bir amme alacağından söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. Davalı idare, yapılan tebligatın usule uygun olduğu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verilmiştir.”

C. Örnek Karar (4): Danıştay 9. Dairesi, Tarih: 09/06/2004, Esas No:2002/2751, Karar No:2004/3948

“...Olayda, yükümlünün bilinen adresine kamu alacağı için usulü dairesinde herhangi bir tebliğ yoluna gidilmeden ilan yolu ile tebligata gidilmesi kanuna aykırı olduğundan ve bu durumda parselasyon harcı, parselasyon ücreti ve Katma Değer Vergisi’ nin kesinleşmesinden söz edilemeyeceğinden, hesaplanan gecikme zammı ve bunu onayan Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 12.10.1999 tarih ve 1999/1313 sayılı kararının bozulmasına 9.6.2004 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

Ç. Örnek Karar (5): Danıştay 4. Dairesi, Tarih: 17/02/1999, Esas No: 1998/842, Karar No: 1999/529

“...Davacının 1996 yılında faaliyette bulunduğu halde beyanname vermediğinden söz edilerek Gelir Vergisi salınmış, kusur cezası kesilmiştir. ... Vergi Mahkemesi ... günlü ve 1997/1977 sayılı kararıyla, davacının ... tarihli dilekçe ile faaliyetini ... tarihinde terk ettiğini bildirdiği, davacının bulunamaması nedeniyle mahalle muhtarı nezdinde düzenlenen ... tarihli yoklama tutanağı ile davacının dilekçe tarihine kadar faaliyette bulunduğu tespit edildiğinden söz edilerek tarhiyat yapıldığı, ancak davacının bilinen adresleri araştırılmadan tutanağın muhtar nezdinde düzenlendiği, konuyla ilgili kanun hükmü uyarınca yoklama fişinin 7 gün içinde posta ile gönderilmesi yoluna başvurulmadığı ve bu durumda usulüne uygun düzenlenip, tebliğ edilmeyen yoklama tutanağına dayanılarak yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, yapılan tarhiyatın kanuna ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine karar verildi.”

D- Örnek Karar (6): Danıştay 4. Dairesi, Tarih: 30/06/1994, Esas No:1993/2661, Karar No: 1994/4051

“...Vergi Usul Kanunu’ nun anılan 139.maddesinin son paragrafında yer alan, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ve vesikaların belli zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacakları yolundaki hükmü, bütün bu açıklamalar çerçevesinde olayda re'sen takdir nedeninin bulunmadığını ortaya koymaktadır. Bu durumda, takdirin dayanaksız olması nedeniyle, salınan vergi ve kesilen cezanın kaldırılması istemiyle açılan davanın reddine dair Mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, Eskişehir 1.Vergi Mahkemesi’ nin 21.1.1993 günlü ve 1993/12 sayılı kararının bozulmasına karar verildi.”

III. Vergi Cezalarında Mükellef Hakları

A. Özel Usulsüzlükler ve Cezalarıyla İlgili

1-Örnek Karar (1): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 23.11.1999, Esas No: 1999/544, Karar No: 1999/4242

“..1995/1- 1996/3 üncü ayları Katma Değer Vergisi beyannameleri ile 1994/11- 1996/1 inci ayları muhtasar beyannamelerini süresinden sonra veren ve bu yıllara ilişkin yıllık Katma Değer Vergisi ve muhtasar bildiriminde bulunmayan davacı kurum adına usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Vergi mahkemesi davanın reddine karar vermiştir. Olayda, davacı kurumun maddede sayılan kanun maddelerinden hangisiyle getirilen zorunluluğa uymadığı yolunda bir saptama yapılmadan, 235 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ ne dayanılarak ceza kesilmesinde ve bu cezalara karşı açılan davanın reddinde kanuna uygunluk görülmemiştir. Davacı kurumun, Katma Değer Vergisi beyannamelerinin verilmemesi nedeniyle kesilen usulsüzlük cezalarına yönelik temyiz istemi mahkeme kararını kusurlandıracak nitelikte görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacı kurum temyiz isteminin kısmen kabulüyle, ... Vergi Mahkemesi'nin ... günlü ve ... sayılı kararının, muhtasar beyannameler için kesilen cezalarla, özel usulsüzlük cezalarına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, diğer temyiz iddialarının reddine karar verilmiştir.”

2 -Örnek Karar (2): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 10.10.2000, Esas No: 1999/2679, Karar No: 2000/4000

“...Davacının 15.04.1998 günlü tutanakla satılan emtia için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmediği ve sevk emtiaya ilişkin düzenlenen 17 adet irsaliyeli faturada düzenlenme saatinin yazılmadığından söz edilerek 1998 yılı için adına özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; satılan emtia için ödeme kaydedici cihaz fişi düzenleme saatinin yazılmadığı tespit edilmesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de, irsaliye faturada düzenlenme saatinin yazılmamış olması nedeniyle bu belge hiç düzenlenmemiş sayılmayacağından kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği gerekçesiyle cezasının kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, kesilen cezanın kanun ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulması istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar verildi.”

3-Örnek Karar (3):Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 20.01.2000,Esas No: 1999/4118, Karar No:2000/967

“..13.03.1998 tarihli tutanakla düzenlenen ambar tesellüm fişine nakliye ücretinin yazılmadığı ve bazı ambar tesellüm fişlerinin tek nüsha düzenlendiği tespit edilerek davacı ortaklık adına 1998 yılı için özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanun’un 353. Maddesinde sayılan belgeler arasından ambar tesellüm fişinin bulunmadığı, bu fişleri düzenleme zorunluluğunun aynı Kanun’un mükerrer 257. Maddesine göre Maliye Bakanlığı’na getirildiği, idari kararlarla getirilen ambar tesellüm fişi düzenleme zorunluluğuna bağlı olarak, düzenlenen ambar tesellüm fişine nakliye ücretinin yazılmaması ve tek nüsha düzenlenmesi bir şekil noksanlığı olup, belgenin hiç düzenlenmemiş sayılmasına neden olamayacağından kesilen usulsüzlük cezasında isabet görülmediği gerekçesiyle cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı, idare kesilen cezanın usul ve yasaya uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın

bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar verildi.”

B. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

1-Örnek Karar (1): Danıştay Yedinci Daire, Tarih: 14.06.2001, Esas No:2000/5667 Karar No:2001/2252

“...Davacı şirketin 1996 yılında ...’dan aldığı faturaların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğundan bahisle, bu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisi’nin kaçakçılık cezalarıyla birlikte tahsili yolundaki işlemi; dosyanın incelenmesinden, indirimleri kabul edilmeyen faturaları düzenleyen “...” İle “...” ve “...” Oto Yedek Parça Taahhüt Tic. Ltd. Şti. hakkında yapılan incelemeler ile bu kişilerin mal alımlarının gerçeği yansıtmadığı, dolayısıyla satışlarının da gerçek olamayacağı varsayımından hareketle, onların mal sattığı kişi ve şirketlere düzenledikleri faturalarda yer alan Katma Değer Vergileri’nin indirimlerinin kabul edilmediğinin anlaşıldığı ancak, davacı şirketin alış ve satışlarının gerçek olmadığı yolunda bir tespit bulunmadığı, sadece varsayımından hareketle tarhiyat yapıldığı sonucuna varıldığı gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararının; tarafından düzenlenen faturaları gerçeği yansıtmaması sebebiyle, bu faturada dayanılarak yapılan indirimlerin kabul edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verildi.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:23.02.2000, Esas No:1999/1741, Karar No: 2000/701

“...1995 yılı işlemleri incelenen davacı şirketin bir kısım sahte faturaları yasal kayıtlarına gider olarak kaydettiği ileri sürülerek düzenlenen rapor uyarınca re’sen Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi salınmış fon payı hesaplanıp kaçakçılık cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; olayda davacı şirketin, İnşaat Sanayi Tic. Ltd. Şirketi ile İK’den temin ettiği faturaların sahte olduğu kabul edilerek gider kayıtlarından çıkarıldığı ve beyan edilen hasıllardan %25 oranında kar edileceğinden hareketle matrah farkı tespit edilip tarhiyat yapıldığının anlaşıldığı, ancak anılan limited şirket tarafından verilen faturaların sahte olduğu ve bir hizmet veya mal teslimi karşılığı olmadığı

hususlarının şirket defter ve belgeleri üzerinden yapılmış bir tespit ve incelemeye dayanmadığı, mükellefin tarh döneminden sonraki yıllarda adresinde bulunmaması nedeniyle tebligatın yapılmamış olması bu şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğunu gösteremeyeceği, öte yandan İK hakkında düzenlenen raporda ise, İK adına bastırılan faturaların RÖ adlı şahıs tarafından komisyon karşılığı satıldığı ve söz konusu sahte faturaların İK ile ilgisi olmadığı yönündeki tespitlere yer verildiği, ayrıca vergi mükellefi olan ve 1993 yılı defter ve belgeleri incelenen İK hakkından naylon fatura düzenlediği yolunda nezdinde yapılmış herhangi bir tespit bulunmadığı, bu durumda davacı şirket adına düzenlenen faturaların sahte ve yanıltıcı fatura olduğundan söz edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın yasaya ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verilmiştir.”

3- Örnek Karar (3): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 27.12.1999, Esas No: 1999/3744, Karar No: 1999/5078

“1997 yılı işlemleri incelenen davacının müstahsilden satın aldığı mallar nedeniyle tevkifat yapmamak için gerçeğe uygun olayın fatura kullandığı ileri sürülerek 1997/3. Dönem için gelir vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; davacının mal alımında bulunduğu kişiler nezdinde yapılan inceleme sonucu elde edilen bilgiler, bu kişilerden ml aldığını kanıtlar nitelikte olmadığı gibi, sözü edilen şahısların ifadeleri ve vergi mükellefiyetlerini yerine getirmemelerinin davacının sahte fatura kullandığı anlamına gelmeyeceği, müstahsilden yapıldığı ileri sürülen mal alımına ilişkin olarak bir araştırmada bulunulmadığı ve faturalar üzerinde inceleme yapılmadığı, bu durumda müstahsilden yapıldığı ileri sürülen mal alımına ilişkin olarak bir araştırmada bulunulmadığı ve faturalar üzerinde inceleme yapılmadığı, bu durumda müstahsilden alınan malların sahte faturayla belgelendiği yolunda somut bir tespit bulunmaksızın yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar verilmiştir. Davalı idare, yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğunu ileri sürmekte ve kararın bozulmasını istemektedir. Temyiz dilekçesinde ileri

sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine oy birliği ile karar verildi.”

4- Örnek Karar (4): Danıştay 3. Dairesi, Tarih:28/02/1986, Esas No: 1984/2227, Karar No:1986/675

“...Uyuşmazlık; 1978 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermediğinden bahisle yükümlü adına resen salınan gelir vergisini tadilen onayan, kesilen kaçakçılık cezasını ise, takdir edilen matrahın 10.000 lirayı geçmemesi sebebiyle kusur cezası kesilmesi gerekir ise de, beyanname verilmemekle hem kusur hem de usulsüzlük fiili işlendiğinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 336.maddesine göre miktar itibariyle ağır olan 400 lira usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiği sebebiyle 1. derece 2 kat usulsüzlük cezasına tekabül eden kısmının ipkası suretiyle tadilen tasdik eden İtiraz Komisyonu kararının bozulması isteminden ibarettir. Bu durum karşısında yılın ilk üç ayındaki faaliyeti nedeniyle beyanname vermek zorunda bulunan mükellefin 87.maddesinin 1.fıkrasında belirtilen ihtiyari toplama hakkından yararlanması söz konusu olamayacağından yükümlünün daha sonra aldığı ücret gelirinun takdir edilen matraha ilavesi suretiyle birlikte vergilendirilmesi gerekirken, aksine tarhiyatı tadilen tasdik eden İtiraz Komisyonu kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle vergi aslına ilişkin davanın kısmen kabulü ile İzmir 4 Nolu İtiraz Komisyonu kararının bozulmasına mükellefin 1.1.978 27.3.19978 27.3.1978 dönemine ait ticari kazancı ile elde ettiği ücret gelirinun birleştirilmesi suretiyle tarhiyatın tadilen tasdikine, cezaya ilişkin davanın ise reddine, resen ve nihai olarak karar verildi.”

5. Örnek Karar (5): Danıştay 3. Daire, Tarih: 26/11/1987, Esas No: 1986/3115, Karar No:1987/2691

“...Uyuşmazlık; yükümlünün 1984 yılında düzenlemiş olduğu 151 adet faturada ve 756 adet müstahsil makbuzunda alıcıların adreslerinin bulunmaması neden ile her bir belgede yapılan şekil eksikliğinin ayrı ayrı usulsüzlük fiili mi, yoksa her tespit itibariyle toplamının bir usulsüzlük fiili mi olacağına ilişkin bulunmaktadır. Vergi Mahkemesince

fatura ve müstahsil makbuzu kesilmemesi halinin daha ağır, fatura ve müstahsil makbuzu kesilmesine rağmen şekil noksanlığının daha hafif suç olduğu, Kanun koyucunun daha hafif suça daha ağır ceza uygulanmasını amaçladığından hareket edilerek, her belgedeki şekil noksanlığını ayrı ayrı fiil olarak değil tesbit itibariyle toplamını bir usulsüzlük fiili olarak düşünmek gerektiği gerekçesiyle kesilen usulsüzlük cezasının tadilen onanmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, 2577 sayılı Kanununun 49.maddesinin 2.bendi uyarınca davanın reddine; karar verilmiştir.”

IV. Vergi Borcunu ve Cezasını Sona Erdiren Bazı Hallerde Mükellef Haklarına İlişkin Danıştay Örnek Kararları

A.Yanılma Halinde

1- Örnek Karar (1): Danıştay Onbirinci Daire, Tarih: 15.11.1999, Esas No:1999/2460, Karar No: 1999/4201

“..1996/Nisan-1997/Ekim dönemi işlemleri incelenen yükümlü şirketin, abonelerinden peşin olarak tahsil ettiği Katma Değer Vergisini, sözleşme süresine göre eşit taksitlere bölmek suretiyle beyan ettiğinin saptanması üzerine adına ağır kusur cezalı Katma Değer Vergisi salınmış, ayrıca usulsüzlük cezası kesilmiştir. Olayda, yükümlü şirketin ... günlü dilekçesi üzerine verilen Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığının ... gün ve ...sayılı yazısında; peşin olarak tahsil edilen Katma Değer Vergisi'nin sözleşme sürelerine göre eşit taksitler halinde beyan edilmesi gerektiği şeklinde bir görüş belirtilmemiş olmakla birlikte, sözleşme yapmakla sözleşme döneminin tamamı için değil, hizmetten yararlandıkça vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği, bu itibarla her bir takvim ayına ilişkin hizmet bedeli için kanuni süre içinde fatura düzenlenmesi ve izleyen ayın 25'ine kadar beyan edilmesi şeklinde yoruma açık bir izahata dayanılarak, peşin olarak alınan verginin aylık dönemler halinde beyan edildiğinin anlaşıldığı, böylece yukarıda değinilen kanun hükmünde belirtilen yanılma halinin mevcut olduğu anlaşıldığından, yükümlü şirket adına kesilen cezada ve cezanın onanmasında yasal yönden isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kısmen kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... ve ... sayılı kararının ağır kusur cezasına

ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, vergi aslı ile usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının ise onanmasına karar verilmiştir.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Dördüncü DaireTarih:22.12.2005 Esas No:2005/1195 Karar No:2005/2537

“...Beyana çağrı mektubu üzerine 2001 yılında elde ettiği menkul sermaye iradını, ihtirazi kayıt koymaksızın beyan eden davacı, beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk eden gelir vergisi, fon payı, damga vergisi ve gecikme faizi ile kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açmıştır. Davacı, serbest iradesiyle beyanda bulunmadığını, elde edilen menkul sermaye iradının istisna kapsamında olduğunu, bu şekilde verilen beyannamesinin ancak pişmanlık hükümlerine göre verilmiş beyanname olarak kabulü gerektiğini, bu nedenle vergi ziyai cezası kesilemeyeceğini, kararın yasaya ve usule aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Beyana çağrı üzerine ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilen menkul sermaye iradı üzerinden tahakkuk eden vergi, fon payı, gecikme faizi ile kesilen vergi ziyai cezasına karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Gelir Vergisi, Damga Vergisi, fon payı ile gecikme faizine yönelik ileri sürülen iddialar Mahkeme kararının dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Davacının beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubu ile davacı İdarece beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanununun anılan 369 uncu maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yanıltılması hali gerçekleşmiş olduğundan davacı adına vergi ziyai cezası kesilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle, davacı adına kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması gerekirken, aksi yönde verilen Mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulüyle Sivas Vergi Mahkemesi'nin 24.5.2005 günlü ve E:2004/499, K:2005/109 sayılı kararının vergi ziyai cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına oybirliğiyle, diğer hususlara ilişkin temyiz isteminin ise reddine oyçokluğuyla 22.12.2005 gününde karar verildi.”

B. Pişmanlık ve Islah

1- Örnek Karar (1): Danıştay Yedinci Daire, Tarih:20.09.2001, Esas No:2000/2938, Karar No: 2001/2994

“Davacı Şirket tarafından gerçekleştirilen sermaye artırımından kaynaklanan ve kanuni süresinden sonra pişmanlık talebiyle ödenen damga vergisi üzerinden kesilen ağır kusur cezasını; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesini açıklayarak, olayda, sermaye artırımına ilişkin damga vergisinin kanuni ödeme süresi geçirildikten sonra, idarece herhangi bir takibata geçilmeden davacı tarafından kendiliğinden pişmanlık dilekçesi verilmek suretiyle ödendiğinin anlaşılması ve davalı idarece pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için gerekli şartların oluşmadığı yolunda herhangi bir iddiada bulunulmamış olması karşısında kesilen cezada isabet görülmediği gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesi'nin ... gün ve ... sayılı kararının; yapılan işlemin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle, gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan mahkeme kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine; kararın onanmasına, 20.9.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Üçüncü Daire, Tarih:02.10.1986, Esas No:1986/1047, Karar No: 1986/1838

“...Uyuşmazlık, Gelir Vergisi Beyannamesi'ni kanuni ve ek süreden sonra zarar göstererek pişmanlıkla veren mükellef adına 1980 takvim yılı için re'sen takdir yoluyla salınan gelir ve mali denge vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 213 sayılı Kanunun 371.maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinin, vergi kanunlarına aykırı, kasıtlı veya hatalı davranışlarını kendiliğinden dilekçe ile haber verenlere uygulandığı, kendiliğinden haber verme durumunun pişmanlık hükümlerinin uygulanmasına ve sonradan verilen beyannamenin süresinde verilmiş sayılmasına etken olduğu, pişmanlık dilekçesi ekinde zararlı beyanname veren mükellefler hakkında diğer re'sen takdir sebepleri mevcut olmadıkça beyannamenin zamanında verilmediği veya zarar beyan edildiği iddialarıyla takdire gidilmesinde kanuni yerindelik bulunmadığı

gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatın terkinine karar veren Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteğinden ibarettir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteğinin reddine ve kararın onanmasına karar verilmiştir.”

3- Örnek Karar (3): Danıştay 7.Dairesi, Tarih:07/12/200, Esas No: 2004/3489, Karar No: 2006/3893

“...Olayda, şirket süresinin uzatılması hakkındaki karar nedeniyle ilan tarihinden itibaren üç ay içinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyen beyana dayalı Damga Vergisi, bu süre geçtikten sonra idarece herhangi bir takibata geçilmeden, davacı Şirketçe kendiliğinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda değinilen 371'inci maddesi hükmünden yararlanılarak ödenmek istendiğine, davalı İdarece de anılan madde hükmünden yararlanabilmek için gerekli şartların oluşmadığı yolunda bir iddia ileri sürülmediğine göre, davacı Şirketin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlandırılması gerekmektedir. Bu itibarla, kanuni ödeme süresinden sonra, pişmanlıkla ödenen damga vergisi nedeniyle vergi zıyaı cezası kesilmesine ilişkin işlemi iptal eden mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, 07.12.2006 gününde oybirliği ile karar verildi.”

4- Örnek Karar (4) : Danıştay 7. Dairesi, Tarih: 20/11/2002, Esas No: 2002/217 Tarih: 20/11/2002

“...Beyannameye konulan "ihtirazi kayıt", beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanununun anılan 371'inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak, maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı Şirketin, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerli kabulüne olanak yoktur. Bu bakımdan; davacı Şirketin söz konusu 371'inci madde hükmünden yararlanmak

talebiyle vermiş olduğu beyanname üzerinden yapılan vergi tahakkukuna karşı açılan davanın, Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinin ikinci fıkrasının, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere dava açamayacakları yolundaki hükmü uyarınca incelenmeksizin reddi gerektiğinden, esasına girilerek verilen temyize konu kararda isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle, temyiz isteminin kabulüne ve vergi mahkemesi kararının bozulmasına, 20.11.2002 gününde oybirliği ile karar verildi.”

C. Vergi Hatası

1- Örnek Karar (1): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 08.03.2007, Esas No: 2006/5023, Karar No:2007/684

“...Davacının 4811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında bir başvurusunun bulunduğu ve Mahkemece, davalı İdarenin davacının bu madde kapsamında başvurusu bulunduğuna ilişkin yazısından söz edilerek konusu kalmayan dava hakkında karar verilmesine yer olmadığı yolunda karar verildiği, bu kararın Danıştay incelemesinden geçerek kesinleştiği, davacı hakkında 4811 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında gerekli işlemlerin yapılmasının zorunlu olduğu ve sonuçta davacının ödeyeceği vergi tutarının değişeceği dikkate alındığında olayda düzeltme ve şikayet yoluyla incelenmesi ve bu kapsamda düzeltilmesi gereken açık bir vergi hatası bulunduğundan dava konusu işlemde ve davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında yasaya uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenle, davacı temyiz isteminin kabulüyle Ankara 4. Vergi Mahkemesinin, 21.6.2006 günlü ve E:2005/1370, K:2006/819 sayılı kararının bozulmasına 8.3.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih: 12.06.2007, Esas No: 950/2007, Karar No:2007/1950

“...Davacının Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü'ne yaptığı ödemelerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 12 nci maddesi uyarınca vergiden müstesna olduğu iddiasıyla yaptığı şikayet başvurusunun cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Verginin "yansıtılabilirlik" özelliği nedeniyle yükümlü başlangıçta ihaleyi yapan kurum ise de, asıl vergi yükü bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için vergi yükü kendi üzerinde kalan davacı

mükellef durumundadır. Sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin mükellef olduğu, asıl vergi yükü üzerinde kalan kişinin ise bu vergi ile ilgisi olmadığını kabul etmenin ise "mükellefiyet" kavramı ile bağdaşmayacağı kuşkusuzdur. Dolayısıyla, vergi yükü üzerinde kalan davacının düzeltme talep etmesine bir engel bulunmayıp, bu talebinin reddi üzerine yaptığı şikayet başvurusunun reddine karşı açtığı davada, düzeltme talebinin reddine karşı açtığı dava dosyası ile birleştirilerek olayda bir vergi hatası bulunup bulunmadığı hususu irdelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle Ankara 3. Vergi Mahkemesinin, 15.11.2006 günlü ve E:2006/612, K:2006/1441 sayılı kararının bozulmasına 12.6.2007 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

Ç. Hata Düzeltmede

1- Örnek Karar (1): Danıştay 9. Dairesi Tarih: 19/10/2004 Esas No:2002/1855 Karar No:2004/5076

“...Düzeltilme fişlerine karşı dava açma hakkının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran söz konusu tebliğ yapılmadan doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından vergi mahkemesince ödeme emrinin iptali gerekirken yazılı gerekçe ile onanmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi'nin 26.2.2002 tarihi ile bozulmasına karar verildi.”

D. Ceza İndiriminde Mükellef Hakları

1-Örnek Karar (1): Danıştay 4. Dairesi, Tarih: 13/03/1989, Esas No: 1988/1409, Tarih No: 13/03/1989

“...Uyuşmazlığın esasını, uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasından sonra Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7.maddesine göre tanınan 15 günlük ilave dava açma süresi içinde, uzlaşmaya konu edilen cezalı tarhiyatın bir kısmı hakkında aynı Kanununun 376. maddesi hükmünden yararlanılmasının mümkün olup

olmadığı hususu oluşturmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın imzalanmasını müteakip tebliğinden sonra, 15 günlük süre içinde, kaçakçılık cezalı tarhiyatın bir kısmı için dava açmak yerine Vergi Usul Kanunu'nun 376.maddesi hükmüne göre ceza indiriminden yararlanmak üzere istemde bulunmasına kanuna aykırılık mevcut olmadığından eski gerekçeye dayalı yerel mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüyle Vergi Mahkemesi kararının bozularak uyuşmazlık konusu ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir.”

E. Terkinde Mükellef Hakları

1- Örnek Karar (1): Tarih: Danıştay 3.Dairesi 31/05/ 2000, Esas No: 1998/3239, Karar No: 2000/2096

“...Serbest avukat olan davacının işyerinin ... tarihinde yanması sonucu oluşan zararı nedeniyle vergi borçlarının terkinin reddine ilişkin işlemin iptali istemi ile açılan davayı; dosyanın incelenmesinden ... tarihinde kundaklama sonucu işyeri yanan davacının işinin bilgiye dayanan serbest avukatlık olması nedeniyle bürosundaki demirbaşların yanması gelir kaynağının kaybı olarak düşünülmemeyeceğinden, vergi borçlarının terkinin reddi yolunda verilen İlçe İdare Kurulu Kararı'nda yasaya aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddeden ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; avukatlık işinin sadece bilgiye dayanan bir iş olmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir. İlçe İdare Kurulu kararına göre verginin terkin edilip edilmeyeceği hususunda ise Maliye Bakanlığı yetkilidir. Olayda, sadece mesleki bilgiye dayanmayan avukatlık mesleğinin icrasında kullanılan demirbaşların 1/3' ünün ... tarihinde işyerinde kundaklama sonucu çıkan yangında yandığının Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarla ve Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce ... tarihinde yapılan yoklama sonucu düzenlenen yoklama fişi ile tespit edildiği anlaşıldığından, salt davacının demirbaşlarının defterlerinde kayıtlı olmaması nedeniyle zarar görmediği kabul edilemeyeceğinden İlçe İdare Kurulunca vergi borçlarının terkinin reddine karar verilmesinde ve bu karara dayanılarak işlem tesisinde yasal isabet bulunmadığından, mahkemece davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka

uygunluk görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesinin ... gün ve ...sayılı kararının bozulmasına karar verildi.”

V. Uzlaşmada Mükellef Haklarıyla İlgili Örnek Kararlar

A. Uzlaşma ve Vergi Mahkemelerine Dava Açma

1-Örnek Karar (1): Danıştay 4. Dairesi Tarih: 13.10.1999, Esas No:1996/1125, Karar: 1999/3590

“...Toptan et ticareti ile uğraşan yükümlü şirketin 1994 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda bir kısım emtia alışlarını sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirdiğinin tespit edilmesi üzerine Katma Değer Vergisi indirimleri kabul edilmeyerek Mart-Aralık dönemleri için kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınmıştır. Dava konusu ihbarnamenin ... tarihinde yükümlü şirket müdürüne tebliğ edildiği halde ... günü mesai bitimine kadar dava açılması gerekirken ... tarihinde dava açıldığının anlaşıldığı gerekçesiyle davayı süre aşımı yönünden reddetmiştir. Yükümlü şirket tarafından, ... günlü İl Uzlaşma Komisyonu kararı ile çalışmaya ara verme süresi göz önünde bulundurulduğunda davanın süresinde açıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir. Buna göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 7. maddesinde öngörülen 15 günlük ek dava açma süresi 2577 sayılı Yasanın 7/1. maddesinde belirtilen dava açma süreleri içinde değerlendirilmesi gerektiğinden aynı Kanununun 8. maddesi uyarınca ek dava açma süresinin bitiminin çalışmaya ara verme süresine rastlaması halinde de dava açma süresi çalışmaya ara vermenin sona erdiği günü izleyen günden itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır. Bu durumda uzlaşmanın vaki olmadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren başlayan 15 günlük dava açma süresinin bitimi çalışmaya ara verme süresine rastlaması nedeniyle çalışmaya ara vermenin sona erdiği günden itibaren yedi gün uzayan dava açma süresi içinde (...) açılan davayı süre aşımı yönünden reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının uyuşmazlığın esası hakkında bir karar verilmek üzere bozulmasına ... karar verildi.”

2- Örnek Karar (2): Danıştay Dördüncü Daire, Tarih:27.09.2000, Esas No: 1999/5291, Karar No:2000/3820

“...1997 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen rapor üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmiş olup, uzlaşma temin edilememesi nedeniyle tahakkuk fişleri düzenlenerek amme alacağının tahsili amacıyla ödeme emirleri düzenlenip tebliğ edilmiştir.Vergi mahkemesi kararıyla ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir. Davalı idare, tarhiyat öncesi uzlaşma teklifi ile uzlaşma yoluna gidilmesi suretiyle yükümlülerin tarh edilecek vergi hakkında bilgilendirildiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar verildi.”

3. Örnek Karar (3):Danıştay 4. Dairesi, Tarih:17/11/1994, Esas No: 1992/1288, Karar No: 1994/172

“...Davacının 1988 yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen sonucu düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezası ile ilgili olarak uzlaşmanın vaki ol maması üzerine dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi kararıyla; uzlaşma tutanağının incelenmesinden söz konusu tutanağın 11.6.1991 tarihinde tebliğ edildiğinin anlaşıldığı, davacının 15 günlük dava açma süresinde ve bu sürenin son günü resmi tatil olan Kurban Bayramına rastladığından bu günü takip eden ve tatil olmayan 27.6.1991 günü mesai saati bitimine kadar dava açması gerekirken dava açma süresini geçirdikten sonra 28.6.1991 gününde dava açıldığı gerekçesiyle davanın süre aşımı yönünden reddine karar vermiştir. Davacı, defterdarlıktan alınan yazıda uzlaşma tutanağının 17.6.1991 gününde tebliğ edildiğinin belirtildiğini, bu durumda davanın süresinde açıldığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. Mahkemece davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle verilen kararda isabet görülmemiştir. Bu nedenle... .Vergi Mahkemesi'nin 1991/410 sayılı kararının bozulmasına, 17.1.1994 gününde karar verildi.”

EK-4

T.C

MALİYE BAKANLIĞI

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ

Bu bildirme, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar.

Bu nedenle;

- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=476>> .

EK 5- VERGİ MÜKELLEFLERİ ANKETİ



- "MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM" - KONULU DOKTORA TEZ ÇALIŞMASINA YÖNELİK
AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Değerli Katılımcı,

Bu araştırma, *Mükellef Haklarındaki* gelişmelerin *Vergiye Gönüllü Uyumu* nasıl etkilediğini ölçebilmek için hazırlanmıştır. Tamamen akademik bir faaliyet kapsamında yapılan bilimsel içerikli bir araştırmadır. Mükellef hakları konusunda bilgisi ve vergiye gönüllü uyum düzeyi ölçülmek istenen kitle orta gelir düzeyindeki gelir vergisi mükellefleridir. Hiçbir şekilde *kimlik bilgileriniz istenmemektedir*. Yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz. Lütfen sorularda yer alan her bir şıkkı dikkatlice okuyup, sizin için uygun şıkkı yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. *Anketteki tüm soruları boş bırakmadan yanıtlamanız anketin doğru bir şekilde değerlendirilmesi için önemlidir*. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Lütfen *yalnızca bir seçeneği* işaretleyiniz. Bu araştırmanın gerçekleştirilmesine zaman ayırarak destek olduğunuz ve katkıda bulunduğunuz için şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz...

Güneş ÇETİN, Arş.Gör.,

Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Maliye Bölümü,
Tel: 0-236-2330949 gunes.cetin@bayar.edu.tr

Demografik Bilgiler

1. Cinsiyetiniz:

a. () Kadın b. () Erkek

2. Yaşınız:

a. () 21 - 30 yaş b. () 31 - 40 yaş c. () 41 - 50 yaş
d. () 51 - 60 yaş e. () 61 yaş ve yukarısı

3. Öğrenim Durumunuz:

a. Lise b. () Ön lisans c. () Lisans d. () Lisansüstü e. () ilköğretim

4. Medeni Durum

a. Evli b. Bekar

5. Mesleki Tecrübeniz (Yıl):.....

Anket No:.....

1. Hangi tür ekonomik faaliyette bulunmaktasınız?

a. Tacir b. Esnaf c. Sanatkar d. Serbest Meslek Erbabı

2. İşletmeniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor?

a. 0-5 yıl b. 6 yıl-10 yıl c. 11 yıl- 15 yıl d. 16 yıl - 20 yıl
e. 21 yıl ve daha fazla

3. 2008 yılına ait beyan ettiğiniz gelir vergisi matrahı aşağıdaki gelir dilimlerinden hangisine girmektedir?

a. 0 - 7800 YTL arası
b. 7800 - 19800 YTL arası
c. 19800- 44700 YTL arası
d. 44700 YTL' den fazla

4. Hangi tür mükellefiyet altında vergilendirilmektesiniz?

a. Ticari Kazanç b. Serbest Meslek Kazancı c. Basit Usul
d. Diğerleri (1. Gayri Menkul Sermaye İradı 2. Menkul Sermaye İradı)

I. Lütfen, aşağıdaki ifadelerin karşısındaki seçeneklerden en uygun gördüğünüzü "X" koyarak işaretleyiniz.

| Tamamen Katılıyorum (1) | Katılıyorum (2) | Orta Derecede Katılıyorum (3) | Katılmıyorum (4) | Hiç Katılmıyorum (5) |
|----------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|
|----------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|

| HİPOTEZLER | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|
| H1: Vergi, herkesin yerine getirmesi gereken bir vatandaşlık görevidir. | | | | | |
| H2: Devlet tarafından alınan vergiler hizmet olarak geri dönmektedir. | | | | | |
| H3: Bugün ödenmeyen vergiler, gelecek nesillerin refahını olumsuz etkilemektedir. | | | | | |
| H4: Vergi tam ve doğru olarak ödenmezse, devlet etkin hizmet sunmayı aksatacaktır. | | | | | |
| H5: Ödediğimiz vergilerin devlet tarafından doğru bir şekilde kullanıldığına inanıyorum. | | | | | |
| H6: Vergi sisteminin adaletsizliği göz önüne alındığında vergi kaçırıcılara hak verilebilir. | | | | | |
| H7: Vergi sisteminin karmaşıklığı karşısında, mükelleflerin vergilerini ödemekten kaçınması doğaldır. | | | | | |
| H8: Vergi hiçbir zaman kaçırılmamalıdır. | | | | | |
| H9: Ülkemizde adil bir vergileme sistemi bulunmaktadır. | | | | | |
| H10: Bir mükellef olarak ödediğim vergilerin tamamının farkındayım. | | | | | |
| H11: Vergi mevzuatı hakkında yeterince bilgi sahibiyim. | | | | | |
| H12: Ödenen vergilerin, şeffaf bir şekilde nerelerde kullanıldığının bilinmesi, vergi ödeme isteğini artırmaktadır. | | | | | |
| H13: Vergi idaresine karşı mükelleflerin de birtakım haklarının olması gerektiğini düşünüyorum. | | | | | |
| H14: Mükellef olarak haklarımın yasalarca korunacağı inancındayım. | | | | | |
| H15: Mevcut vergi sisteminde mükellef hakları yeterli derecede yer almaktadır. | | | | | |
| H16: Daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi için, mükellef haklarının yasalarda açıkça yer alması önemlidir. | | | | | |
| H17: Basit ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmiş vergi mevzuatında haklarımı daha iyi anlayabilirim. | | | | | |
| H18: Eğer bir mükellef olarak haklarımı daha iyi bilseydim, devlete olan güvenim daha fazla olurdu. | | | | | |
| H19: Vergi mükellefi olarak haklarımı iyi bilen kişinin yükümlülüklerini de iyi bildiği inancındayım. | | | | | |
| H20: Maliye bakanlığının internet uygulamalarından yeteri kadar faydalanabiliyorum | | | | | |
| H21: Sorunlarım ve aydınlatılmak istediğim konularda vergi dairemden yeterli hizmeti alıyorum. | | | | | |
| H22: Mükellef haklarıyla ilgili gelir idaresi başkanlığının yapmış olduğu çalışmalar, vergiyi ödeme isteğimi artırıyor. | | | | | |
| H23: Vergi dairesi çalışanları mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | | |
| H24: Verginin devlet tarafından nasıl harcandığı ile ilgili yayınlar vergi dairesince tarafımıza bildirilmektedir. | | | | | |

II. Aşağıdaki sorulardan doğru bulduklarınızı işaretleyiniz. (Yalnızca tek bir seçenek işaretlenecektir.)

- Vergi kaçırmayı ve etrafınızda vergi kaçırıcıları nasıl değerlendiriyorsunuz?
a. Haklı Olabilir. b. Uygun Bir Davranış Değildir. c. Hırsızlıktır. d. Vatan Hainliğidir.
- Kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalandığınız kanısındasınız?
a. Hiç Faydalanmıyorum. b. Çok Az c. Normal Düzeyde d. Çok Fazla
- Sizce Türkiye'de mükellef hakları konusunda yapılan çalışmalar yeterli düzeyde mi?
a. Evet, çok iyi düzeyde. b. İyi düzeyde. c. Tam olarak yeterli değil. d. Yetersiz.

4. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılında yayınladığı Mükellef Hakları Bildirgesi'nden haberiniz var mı?
a. Evet, tam anlamıyla bilgim var. b. Biraz bilgi sahibiyim.
c. Bildirgeyi duydum, ama içeriğini bilemiyorum. d. Hayır, hiç bilgim yok.

III. Lütfen, aşağıdaki ifadelerin karşısındaki seçeneklerden en uygun gördüğünüzü "X" koyarak işaretleyiniz.

| Tamamen Katılıyorum (1) | Katılıyorum (2) | Orta Derecede Katılıyorum (3) | Katılmıyorum (4) | Hiç Katılmıyorum (5) |
|----------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|
|----------------------------|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|

| HİPOTEZLER | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|--|-----|-----|-----|-----|-----|
| H1: Vergi dairesi açık, güvenilir, zamanında yeterli bilgi vermektedir. | | | | | |
| H2: Öğrenmek istediğim her türlü bilgi için vergi dairesi bizi en iyi şekilde yönlendirmektedir. | | | | | |
| H3: Vergi konusundaki gelişmeler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfasından veya basılı yayınlarından takip edilebilmektedir. | | | | | |
| H4: Vergi dairesi, şahsi ve gizli bilgilerime saygılıdır. | | | | | |
| H5: Ücretsiz e-posta sistemi sayesinde vergi ile ilgili gelişmeleri anında alabiliyorum. | | | | | |
| H6: Vergi ile ilgili yükümlülüklerimi yerine getirirken vergi dairesi her türlü kolaylığı sağlamaktadır. | | | | | |
| H7: GİB vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulamaktadır. | | | | | |
| H8: Vergi dairesi, vergi incelemelerinde kanunların doğru, tarafsız tutarlı bir şekilde uygulayıp ve incelemenin her aşamasında bilgi vermektedir. | | | | | |
| H9: Vergi mükellefiyetimi gerçekleştirmem konusundaki meydana gelebilecek problemlere ilişkin şikayetlerim en kısa zamanda çözülmektedir. | | | | | |
| H10: Vergi dairem sürekli olarak kendisini yenilemektedir. | | | | | |

IV. Bu Bölümde Yalnızca Bilgi Sahibi Olduğunuz Mükellef Haklarınızı İşaretleyiniz.

| |
|---|
| Aşağıda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2006 yılında yayınladığı Mükellef Hakları Bildirgesi'nde yer alan haklarınızdan hangilerinden haberdarsınız? |
| <input type="checkbox"/> Açık güvenilir zamanında bilgi alma hakkı. |
| <input type="checkbox"/> Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde öğrenmek istenilen her türlü bilgi için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellefleri her türlü bilgi için en iyi şekilde yönlendireceği. |
| <input type="checkbox"/> Vergi konusundaki gelişmelerin internet üzerinden sürekli bildirileceği. |
| <input type="checkbox"/> E-posta sistemine kaydolunması şartıyla, vergi ile ilgili gelişmelerin kaynağından ve anında öğrenilmesinin mümkün olduğu. |
| <input type="checkbox"/> Şahsi ve gizli bilgilerin Vergi Usul Kanununda öngördüğü haller dışında açıklanıp kullanılmayacağı. |
| <input type="checkbox"/> Vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde her türlü kolaylığın sağlanacağı teminatı. |
| <input type="checkbox"/> Vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu şekilde uygulanmasının esas alınacağı teminatı. |
| <input type="checkbox"/> Vergi incelemelerinde kanunların doğru, tarafsız tutarlı bir şekilde uygulanacağı ve incelemenin her aşamasında bilgilendirme yapılacağı teminatı. |
| <input type="checkbox"/> Şikayetlerin gerçek kimlik ve iletişim bilgileri verildiği takdirde en kısa zamanda çözüleceği. |
| <input type="checkbox"/> Sürekli olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kendisini yenileyeceği teminatı. |

EK 6- VERGİ YETKİLİLERİ ANKETİ



- “MÜKELLEF HAKLARI VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM” - KONULU DOKTORA TEZ
ÇALIŞMASINA YÖNELİK AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Genel Açıklama

Değerli Katılımcı,

Bu araştırma, *Mükellef Haklarındaki* gelişmelerin *Vergiye Gönüllü* uyumu nasıl etkilediğini ölçebilmek için hazırlanmıştır. Tamamen **akademik bir faaliyet kapsamında** yapılan bilimsel içerikli bir araştırmadır. **Hiçbir şekilde kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz.** Lütfen sorularda yer alan her bir şıkkı dikkatlice okuyup, sizin için uygun şıkkı yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. **Anketteki tüm soruları boş bırakmadan yanıtlamanız anketin doğru bir şekilde değerlendirilmesi için önemlidir.** Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur. Lütfen **yalnızca bir seçeneği** işaretleyiniz. Bu araştırmanın gerçekleştirilmesine zaman ayırarak destek olduğunuz ve katkıda bulunduğunuz için şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz...

Güneş ÇETİN, Arş. Gör.
Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Maliye Bölümü,
Tel: 0-236-2330949

gunes.cetin@bayar.edu.tr

Lütfen cevabınıza uygun yerleri işaretleyerek belirtiniz.

Demografik Bilgiler

1. Cinsiyetiniz:

a. () Kadın b. () Erkek

2. Yaşınız:

a. () 21 - 30 yaş b. () 31 - 40 yaş c. () 41 - 50 yaş
d. () 51 - 60 yaş e. () 61 yaş ve yukarısı

3. Öğrenim Durumunuz:

a. Lise b. () Ön Lisans c. () Lisans d. () Lisansüstü

4. Medeni Durum

a. Evli b. Bekar

5. Mesleki Tecrübeniz (Yıl):.....

Anket No:.....

I. Lütfen, aşağıdaki ifadelerin karşısındaki seçeneklerden en uygun gördüğünüzü “X” koyarak işaretleyiniz.

| Tamamen Katılıyorum (1) | Katılıyorum (2) | Orta Derecede Katılıyorum (3) | Katılmıyorum (4) | Hiç Katılmıyorum (5) | | | |
|---|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------|-----|-----|-----|
| HİPOTEZLER | | | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| H1: Mükellefler mali konularda yeterli bilgi sahibidir. | | | | | | | |
| H2: Mükellefler mükellef hakları konusunda yeterli bilgi sahibidir. | | | | | | | |
| H3: Mükellef hakları konusunda aile içi ve okul eğitimi verilmesi, vergi bilincinin artması konusunda önemlidir. | | | | | | | |
| H4: Eğitim düzeyinin artması, mükelleflerin, mükellef hakları konusunda bilgi düzeyinin de artmasına neden olur. | | | | | | | |
| H5: Mükellef Hakları Bildirgesi yeteri düzeyde anlaşılır ve açık olmasına rağmen, mükelleflerin bilgileri ve farkındalıkları düşük düzeydedir. | | | | | | | |
| H6: Medyada, yazılı ve görsel basında mükellef haklarının anlatılması vergi bilincini ve vergiye gönül uyumu arttıracaktır. | | | | | | | |
| H7: Toplumun gelir seviyesinin artması, mükellef hakları konusunda mükelleflerin bilincini arttırmıştır. | | | | | | | |
| H8: Mükellef haklarındaki gelişmeler, mükelleflerin yükümlülüklerini de fark etmesine neden olmuştur. | | | | | | | |
| H9: Vergi mükellefi olmanın getirdiği maliyet ve bürokrasiden kaçınmayı düşünerek, kayıt dışılığa yönelme, mükellef hakları bildirgesinin yayınlanmasıyla uzun dönemde azalacaktır. | | | | | | | |
| H10: GİB' nın mükellef hakları konusunda yayınlamış olduğu mükellef hakları bildirgesi uzun vadede vergiye gönüllü uyumu olumlu etkileyecektir. | | | | | | | |
| H11: Hak ve yükümlülüklerinden haberdar olmayan mükelleflerin vergi ödemeyi tam olarak benimsemediği kanısındayım. | | | | | | | |
| H12: Mükellefler değişen vergi uygulamalarını, gelir idaresinin mükellef odaklı yaklaşıma geçmesiyle birlikte daha kolay takip edebilmektedir. | | | | | | | |
| H13: Mükelleflerin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirebilmesi için, vergi idaresi çalışanlarının bilgi ve bilgilerin sunulmasındaki etkinliği yeterlidir. | | | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| H14: Devlet, değişen piyasa şartlarında mükelleflerin her zaman çıkarlarını gözetmektedir. | | | | | |
| H15: Gelir idaresi her zaman tarafsızlık ilkesini benimsemiştir. | | | | | |
| H16: Gelir idaresi mükellefle ilgili bilgileri saklamakta ve korumaktadır. | | | | | |
| H17: Gelir idaresi mükelleflerin bilgilendirilmesinde, dikkatli ve özenli davranmaktadır. | | | | | |
| H18: GİB çalışanları, mükellef hakları konusunda yeterli bilgiye sahiptir ve iletişim teknikleri konusunda güçlüdür. | | | | | |
| H19: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, mükellef haklarıyla ilgili yaptığı çalışmalar yeterlidir. | | | | | |
| H20: Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasıyla, mükellef hakları daha güçlü hale getirilmiş ve vergiye gönüllü uyum artmıştır. | | | | | |
| H21: Medyada, sempozyum ve kongrelerde, mükellef haklarının anlatılması ve gelir idaresi ve mükellef arasında güven oluşturmaya açısından önemlidir. | | | | | |
| H22: Reklam kampanyaları vergi bilincini artırmaktadır. | | | | | |
| H23: Mükellef avukatlığı veya ombudsman müessesesinin gelişmesi mükelleflerin gönüllü uyumunu artırma açısından önemlidir. | | | | | |
| H24: Ülkemizde mükellefler birliğinin kurulmasının mükelleflerin vergi bilincini ve uyumunu arttıracığına inanıyorum. | | | | | |
| H25: Bilgi alma hakkına bağlı olarak, ücretsiz telefon bilgi iletişim hattı kurulması faydalı olmuştur. | | | | | |
| H26: Gelir idaresi mükelleflerin uyum maliyetlerini en düşük düzeyde tutacak şekilde düzenlemektedir. | | | | | |
| H27: Vergi dairesi yaptığı işlemlerden sorumlu olup, mükellefe her türlü işlemde hesap verebilir düzeydedir. | | | | | |
| H28: Bilgi edinme hakkına yönelik olarak, mükellefler verginin harcanmasıyla ilgili yapılan yayınlara ulaşabilmektedir. | | | | | |
| H29: Aksi ispatlanmadığı sürece, mükellefin dürüst olduğu ve kendisine bu şekilde davranılması gerektiği, haklar çerçevesinde yer almıştır. | | | | | |