

Araştırma Makalesi / Research Article

## MÜKELLEF HAKLARININ FARKINDALIĞINA İLİŞKİN ALAN ARAŞTIRMASI

Doç. Dr. Ulvi SANDALCI 

Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, Kütahya, (ulvi.sandalci@dpu.edu.tr)

### ÖZET

Mükelleflerin vergileme sürecinde sahip olduğu haklar demokrasi ve insan haklarının gelişimi ile birlikte ülkelerin vergi mevzuatına dâhil edilerek hukuki alan içerisine almış ya da idarenin görevleri arasında sayılmıştır. Söz konusu haklar ile mükelleflerin idareye karşı korunarak memnuniyetlerinin artırılması hedeflenmektedir. Dünyadaki anlayışa bağlı olarak Türkiye’de de mükellef hakları bildirgesi yayınlamış ve mükellef koruma kurulu kurulmuştur. Çalışmanın amacı dünyada vergileme sürecinde gittikçe daha fazla bir öneme sahip olan ve önemli hukuki kararlar ile koruma altına alınan mükelleflerin haklarının farkındalığını istatistiki yöntem ile araştırmaktır. Mükelleflere tanınan haklar kadar bu hakların farkındalığı da önem arz etmektedir. Mükelleflerin sahip oldukları haklara ne derece hâkim oldukları bu hakların temelini oluşturan mükellefi korumayı o derece etkili kılacak, idareye karşı olan güven ve bakışı olumlu yönde geliştirecektir. Bu kapsamda çalışma mükelleflerin sahip oldukları haklarının düzeyi ve bu düzeye etki eden unsurları tespit etmesi açısından önem arz etmektedir. Nitekim bu tespit ile hem mükelleflerin vergileme sürecine ne kadar hâkim oldukları hem de bu hâkimiyete etki eden unsurlar ortaya koyularak mükellef memnuniyeti ve idareye güvenin artırılmasına yönelik durum tespiti yapılmaktadır. Bu anlamda mükellef haklarının farkındalığı üzerinde vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğu değişkenlerinin etkilerinin test edildiği çalışma literatüre önemli katkılar sunmaktadır. İkili lojistik regresyon analizi ile yapılan çalışma sonucunda vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğunun mükellef haklarının farkındalığı üzerinde etkili olduğuna ulaşılmıştır. Vergi uyumsuzluğunda ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Mükellef, Hak, Mükellef Hakları.

## FIELD RESEARCH ON THE AWARENESS OF TAXPAYERS' RIGHTS

### ABSTRACT

The rights of the taxpayers in the taxation process have been included in the tax legislation of the countries with the development of democracy and human rights, and have been included in the legal field or counted among the duties of the administration. With these rights, it is aimed to increase the satisfaction of taxpayers by protecting them against the administration. Depending on the understanding in the world, a taxpayer rights declaration was published in Turkey and a taxpayer protection board was established. The aim of the study is to investigate the awareness of the rights of taxpayers, which have an increasing importance in the taxation process in the world and are protected by important legal decisions, with statistical method. Awareness of these rights is as important as the rights granted to taxpayers. The extent to which taxpayers dominate their rights will make the taxpayer protection, which forms the basis of these rights, effective and will improve the trust and outlook towards the administration in a positive way. In this context, the study is important in terms of determining the level of taxpayers' rights and the

www.ijmeb.org ISSN:2147-9208 E-ISSN:2147-9194

http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.847776

Başvuru Tarihi: 01.07.2021, Yayına Kabul Tarihi: 01.11.2021

Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu

07.10.2020 tarih ve 56120658-050.99-/2020/08 sayılı belge

*factors affecting this level. As a matter of fact, with this determination, both the extent of the taxpayers' control over the taxation process and the factors affecting this dominance are revealed, and the situation is determined to increase the taxpayer satisfaction and trust in the administration. In this sense, the study, in which the effects of tax education, tax expert, tax transaction density and tax dispute variables on the awareness of taxpayer rights, makes significant contributions to the literature. In the study conducted with binary logistic regression analysis, it was found that tax education, tax expert, tax processing intensity has an effect on awareness of taxpayers' rights. A statistically significant relationship was not found in tax dispute.*

**Keywords:** *Taxpayer, Right, Taxpayers' Rights.*

## 1. Giriş

Demokrasi ve insan haklarının hızlı bir gelişim sürecine girdiği ikinci dünya savaşından sonraki yıllarda devlet yönetim anlayışında da bir takım değişimler yaşanmıştır. Küreselleşme ile birlikte üretim faktörlerinin mobilitasının daha ucuz ve kolay olması, yönetimlerde demokrasinin hâkimiyet kazanması, sosyal devlet anlayışının hâkim devlet modeli olma yolunda ilerlemeler kaydetmesi ve insan haklarının ulusal ve uluslar üstü otoriteler tarafından takip edilip korunması devletlerin daha şeffaf, hesap verebilir ve katılımcı bir hukuk düzeni içinde yönetme yetkisini kullanmasını sağlamıştır. Bu yeni yönetim anlayışıyla birlikte devletler vatandaşların haklarını daha fazla gözetmekte, bu hakları hukuki koruma altına almaktadır. Nitekim birçok devletin anayasa başta olmak üzere mevzuatlarında insan hakları ile ilgili birçok hüküm bulunmaktadır. Bu hükümlerin bir kısmı da yapılan işlemlerin bir gereği olarak vatandaşlar ile birebir iletişim halinde olan vergi idaresi-mükellef arasındaki ilişkileri düzenleyip idare karşısında mükellefi koruyan hakları içermektedir.

Kamu idareleri vergileme sürecinde mükelleflere koruma sağlamak, vergi bilinci, ahlakı ve uyumunu artırmak, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek, kendisine olan güveni artırmak, vergi erozyonunu en aza indirmek, vergi dairesine karşı olan düşünceleri olumlu yönde geliştirmek, mükellef odaklı bir anlayış kapsamında mükelleflerin memnuniyetini en üst düzeye çıkarmak için vergi mevzuatlarında ya da idari kararlarında mükelleflere belirli haklar tanımaktadır. Türkiye’de de söz konusu amaçlar kapsamında mükelleflere belirli haklar tanınarak “mükellef hakları bildirgesi” yayınlamıştır. Ayrıca mükellef hakları kurulu kurulmuş ve genel haklar, özel haklar ve vergi inceleme sürecinde sahip olunan haklar tanınarak mükellefler idare karşısında korunmuş ve memnuniyetinin sağlanması hedeflenmiştir. Burada önem arz eden husus mükelleflerin sahip oldukları haklara ne derece hakim oldukları konusudur. Her ne kadar mükelleflere tanınan haklar var olsa, hatta çok çeşitli tür ve nitelikte olsa da bu haklarla ilgili mükellefler bilgi sahibi değilse, yani bu hakların farkında değilse istenen amaç gerçekleşmiş olmayacaktır. Nitekim mükelleflere tanınan hakların temel mantığı ihtiyaç olunması halinde mükelleflerin bunları kullanarak idare tarafından koruma altına alınmış olmasıdır. Şüphesiz bu da anca ne tür haklara sahip olduğunun farkında olan mükellefler ile gerçekleşmektedir. Mükelleflerin sahip oldukları haklarının farkındalığının idare ve mükellef açısından öneme sahip olması nedeniyle literatürde bu alanda yapılmış çeşitli çalışmalar mevcuttur. Ancak söz konusu çalışmaların önemli bir kısmı daha çok teorik düzeyde kalmış ve sahada uygulama sonuçlarına yer veren çalışmalar sınırlı tutulmuştur. Ancak mükelleflerin sahip oldukları haklarının ne derece farkında olduklarının ampirik olarak da belirlenmesi ve bu farkındalığa

etki eden unsurların tespiti hem teorik çalışmalara önemli bir kaynak sağlayacak hem de idareye mükellef memnuniyeti ve vergileme sürecindeki hakimiyeti hakkında bilgiler sunacaktır. Bu anlamda Kütahya’da ikamet eden mükelleflerin sahip oldukları hakların farkındalığı konu edinen bu saha çalışması literatürdeki önemli bir boşluğu gidererek alana önemli katkılar sunmaktadır. Bu kapsamda öncelikli olarak mükellef hakları kavramına değinilmiş, sonrasında ise ikili lojistik regresyon analizi ile mükellef haklarının farkındalığı üzerindeki vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğu değişkenleri test edilmiştir.

## 2. Mükellef Hakları

II. Dünya savaşından sonraki dönemde önemli bir kısmı yürürlüğe konulan vergi kanunlarının günümüzdeki hükümlerine bakıldığında mükelleflerin yükümlülüklerine geniş ölçüde yer verildiği görülmektedir. Bu durum temel olarak verginin bir yükümlülük, zorunluluk olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak dünyada yaşanan temel ekonomik ve sosyal alandaki değişimler vergi idarelerinin, vergi ve mükelleflere bakışlarında değişimler ortaya çıkarmıştır. Bu değişimler ile birlikte günümüzde artık mükellefler belirli yüklerle sahip olduğu kadar haklara da sahiptirler (Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, 2007: 46). Bu haklar vergilendirmeyi halkın rızasına dayandırmayı amaç edinmektedir (F.D.A.M., 2009:2). Mükelleflere belirli imkân ve haklar verilerek devletin vergilendirme alanında sahip olduğu yetkilerin sınırlandırılmasının temeli 1215 tarihli Magna Charta’ya dayanmaktadır. Bundan sonraki süreçte vergileme alanında çeşitli ilkeler dile getirilerek vergileme sürecinin bu ilkeler kapsamında yürütülmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak mükellef hakları konusunda çağdaş gelişmeler mükellef hakları ile ilgili bildireler veya imtiyazların açıklanması ve bu hakların korunması amacıyla oluşturulan birimler ile yaşanmıştır (Gerçek, 2006:7-8). Magna Carta’dan bu yana geçen 800 yılda, vergilendirmede adalet ve hakkaniyet ilkelerinin benimsenmesi yönetimlerde önemli devrimlerin yaşanmasına neden oldu. Toplum, vergilendirmenin devleti finanse ettiği ve devletin üyelerine geri dönen faydalar sağladığı kabulüne dayanır. Vergilerin uygulanmasını hem haklı çıkaran hem de sınırlayan bir dizi teoriyi ortaya çıkarmıştır. Bununla birlikte, herhangi bir toplumda, vergi yasalarının oluşturulma ve uygulanma biçiminde vergi mükelleflerini korumak için hukukun üstünlüğünün nasıl uygulanması gerektiği konusu oldukça önemlidir. Küreselleşmeyle birlikte bu daha da önem kazandı. Hukukun üstünlüğünün nasıl uygulanacağı, bir yargı alanındaki hukukun üstünlüğünün anlamına ve sınırların ötesindeki farklı anlamların nasıl etkileşime girdiğine bağlıdır. Mükellef hakları kavramının daha küresel ve dijital bir dünya bağlamında nasıl anlaşıldığını yeniden değerlendirmek önemlidir. Bir ulusun gelir tabanını güvence altına almak için gönüllü uyumun önemli olduğu kabul edilmektedir (Bentley, 2015:18-199).

Dünyada birçok ülke, kısmen modern vergi sistemlerinin verimli bir şekilde işleyebilmesi için mükellefle iş birliğini artırmaya ve ayrıca vergi idaresinin rolüne karşı değişen tutumların bir sonucu olarak mükellefe sağlanan hizmeti iyileştirmeye çalışmaktadır. Mükellef ve idare arasında karşılıklı güven varsa ve mükellefin hakları açıkça sıralanır ve korunursa bu işbirliğinin gerçekleşmesi daha olasıdır. Mükelleflerin hakları, en azından bireyler için, temel insan haklarına ilişkin yerleşik ilkelerin ve uluslararası kolektif bir anlayışın olduğu daha geniş insan hakları bağlamında görülmelidir. Özellikle, Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme, Medeni ve Siyasal Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme, Avrupa Sosyal Sözleşmesi, Avrupa Sosyal Şartı, Avrupa Sözleşmesi dâhil olmak üzere kabul edilen ve geniş çapta

onaylanan insan haklarına ilişkin uluslararası sözleşmeler vardır. Üye devletlerin vatandaşları tarafından bu sözleşmeler ve sözleşmelerle ilgili şikâyetleri izlemek ve değerlendirmek için kuruluşlar oluşturulmuştur. Özetle, insan haklarını belirleme ve koruma süreci, gelişmiş dünyada yaygın olarak kabul edilen bir standarda göre büyük ölçüde uluslararasılaştırılmıştır. Ayrıca, hemen hemen tüm gelişmiş ülkeler, bir hukuk sisteminin sunabileceği en yüksek düzeyde korumayı sağlayan bir anayasa aracılığıyla temel hakları yasalaştırmıştır (Sawyer, 2007:1346). Bu nedenle, vergi mükelleflerinin haklarının belirlenmesi, bir vergi sisteminin işleyişinin analizinden kaynaklanmaktadır. Bu, ortaya çıkan ihlallerin türünü gösterecek ve bir toplumun koruma ihtiyacını görmesini ve koruma yöntem(ler)ini belirlemesini sağlayacaktır (Bentley, 1998a).

Mükellefler hakları tanımı ve koruma altına alınması bir dizi süreçten geçerek gelişmiştir (Bentley, 2002:1):

- İlk koruma süreci, modern vergi sistemlerinin kurulması ve tanımlanmasından gelir. Vergi kararlarının gözden geçirilmesi hakkı ve vergi tahsilatı ve icrası ile ilgili temel yasal süreç hakları gibi temel haklar oluşturulmuştur.
- İkinci koruma süreci, vergi mükellefleri ve gelir makamları arasındaki kapsamlı etkileşimi yönetmek için yasal ve idari bir çerçevenin geliştirilmesini öngörmektedir. Mahremiyet, gizlilik, erişim kapsamının daraltılması, arama ve el koyma hükümleri gibi konuları düzenleyen ve yönetim sürecini kolaylaştırmak için çeşitli idari haklar sağlayan belirli maddi ve usul hakları getirilmiştir.
- Üçüncü koruma süreci, vergi mükelleflerinin gönüllü uyumu artırma ve gelişmiş doğrudan yabancı yatırım ve ticaret için bir vergi çerçevesi oluşturma haklarına ilişkin beyanların açıkça kabul edilmesini içerir. Haklar, hem yerli vergi mükellefleri hem de yabancı yatırımcılar için önemli bir kesinlik düzeyi sağlamak için vergi mükellefi/gelir kurumu ilişkilerini geliştirmeye ve şeffaflığı geliştirmeye odaklanır. Bu tür haklar genellikle yapısal vergi reformu bağlamında geliştirilir.
- Dördüncü bir koruma süreci, anlaşmalar ve ticaret blokları yoluyla uluslararası korumanın artırılmasında bulunur. Etkileri genellikle dolaylıdır, ancak zaman içinde iç korumanın gelişimini etkiler.

Hükümetler vergi makamlarına vergilendirmeyi uygulamak için geniş yetkiler verir. Bu yetkiler, vergi mükelleflerinin doğru miktarda vergi ödemesini sağlamak için gereklidir. Uyumsuzluk, rekabeti bozarak dürüst vergi mükelleflerinin mesleki faaliyetleri için bir tehdit olmakla kalmaz, aynı zamanda onların üstlenmesi gereken vergi yükünü de artırır. Uygulamada, tüm OECD ülkeleri bu haklara saygı gösterilmesini sağlamak için büyük özen göstermektedir, çünkü bunların herhangi bir ihlali, vergi mükelleflerinin vergi sisteminin adaletine ilişkin algılarını zayıflatacaktır. Hükümetler, son yıllarda vergi idarelerinin kontrol yetkilerinin kötüye kullanılmasına karşı vergi mükellefini korumaya yönelik tedbirlerin önemini daha fazla kabul etmişlerdir. Bunun nedeni, vergi mevzuatının giderek daha karmaşık hale geldiği ve yeni teknolojilerin farklı kaynaklardan bilgi alışverişi ve eşleştirilmesi için yeni yollar açtığı bir zamanda vergi mükelleflerinin haklarını korumak için daha açık ve kapsamlı hükümlere ihtiyaç duymaları olabilir (Owens, 1990:554). Bir vergi mükellefi tüzüğüne içermesi gereken üç ana husus vardır (Bentley, 1996:100):

1. Vergi kanunu kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışan çoğu vergi mükellefinin olağan haklarını tanımlayan, koruyan ve geliştiren bir idari tüzük.
2. Vergi kanununun işleyişi ve uygulanmasıyla ilgili belirli yasal hakların ihlaline karşı vergi mükelleflerini korumaya çalışan bir yasama tüzüğü.
3. Eksiksiz ve entegre bir kurallar dizisi olarak formüle edilen ve uygulanan bir idari tüzük ile desteklenen yasal hakların bir bileşimi. Amaç, etkili bir uyum çerçevesi bağlamında mükelleflerin temel yasal haklarını korumak ve böylece bu ikisinin karşılıklı olarak güçlendirilmesidir.

Mükelleflerin hakları konusu, mükelleflerin kendileri için olduğu kadar vergi idaresi için de büyük bir öneme sahiptir (Wheelwright, 1997:226). 1990 yılında OECD, vergi mükelleflerinin haklarının açıkça belirlenip korunması durumunda mükellefler ile vergi idaresi arasındaki karşılıklı güvenin daha da artacağı ve gelişeceğine dikkat çekmiştir (OECD, 1990:7). Mükelleflerin vergileme sisteminde gönüllü uyumlarının sağlanabilmesinin temel koşullarından birisi de vergi sistemi ve idaresine güven duyulmasıdır. Bunun sağlamaya yönelik hem ülkeler hem de uluslararası kuruluşlar, mükellefi merkeze alan ve memnuniyetini hedef edinen çağdaş vergi idareleri oluşturmaya çalışmaktadırlar. Bu kapsamda özellikle 1980’li yılların sonundan itibaren yürütülen çalışmalar ile hem kamunun vergi gelirlerinin korunması hem de mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken daha kaliteli ve saygılı bir hizmet almalarının sağlanmasına çalışılmaktadır. Türkiye’de bu kapsamda vergi idaresinin yaptığı çalışmalar özellikle 2000’li yıllardan sonra hız kazanmış, mükellef odaklı bir hizmet anlayışıyla hareket edileceği beyanı 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) misyon ve vizyon tanımına girmiştir (Öner, 2016: 177). Vergi mükelleflerinin hakları, en azından bireyler için, yerleşik ilkelerin ve temel insan haklarına ilişkin uluslararası bir kolektif anlayışın olduğu daha geniş insan hakları bağlamında görülmelidir (Sawyer, 2000:1346). Bu kapsamda mükelleflere belirli haklar tanınarak kayıt altına alınmıştır. Mükellef haklarının temelinde, vergi idaresi tarafından yapılan vergilendirme ile ilgili olarak tüm işlemlere mükellef gibi bakılabilmesi anlayışı yatmaktadır (Dönmez, 2004:57). Mükellef haklarının artan öneminin nedenleri beş ana başlık altında incelenebilir: Vergi idaresinin mükelleflere bakış açısının değiştirilmesi, vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, uluslararası arenadaki değişimler, teknolojik gelişmeler, seçmen olarak mükelleflerin artan önemi (Gencil & Sarı, 2014:72).

Mükellef haklarının tanımıyla ilgili olarak genel kabul edilmiş bir açıklama yoktur; ancak, bu hakların mükellefe veya vergi kanunuyla ilişkili kişiye yönelik olduğu ifade edilebilir. “Hak”, bireyin toplumsal düzende, ekonomik alanda veya kanunlar karşısında var olan durumunu geliştirip koruyacak usulde davranmasını sağlayabilecek hak ve yetkilere yasal olarak sahip olmasıdır (Çetin & Gökbunar, 2010:23). Bir hukuk sisteminin doğası, vatandaşların haklarının içeriğini belirlemede çok önemlidir. Hukukun üstünlüğünün olduğu ülkelerde haklar anlamlı olmakta, hukuk devleti sistemi bozuldukça da bu anlam içeriğini kaybetmektedir (Bentley, 1998c). İnsan haklarının bir alt bileşeni olarak gelişme gösteren mükellef hakları, vergilendirme süreci içerisinde idare ile mükellef arasındaki hukuki ilişkide mükelleflere sağlanan bir takım haklar olarak ifade edilebilir. Hukuki nitelik açısından mükellef hakları, mükelleflerin olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisine sahip olduğu ve ihlali durumunda hukuki koruma güvencesi sağlayan haklardır (Gerçek, 2006:10). Genel itibariyle mükellef haklarını, vergilendirme ilişkisi nedeniyle idare ile mükellef arasındaki

hukuki ilişkide mükelleflere tanınmış haklar olarak tanımlanabilmektedir (Gökbel, 2000:9). Günümüzde mükellef haklarına önem verilmesinin temelinde, mükelleflerin yaşadıkları sorunlara onların gözünden bakılabilmesi ve mükellefler ile iş birliğinin geliştirilmesi anlayışı yatmaktadır. Tüm bu gerekçelerle birlikte idareye karşı mükelleflerin korunması gereği de temel güdülenme olarak görülebilmektedir (Üyümez & Bişgin, 2016:66-67). Burada temel amaç, mükelleflerin egemen güç konumunda olan ve mükellefe karşı daha üstün yetkilere sahip idareye karşı korunmasıdır.

Vergi mükelleflerinin haklarına ilişkin kaynakları üç gruba ayırabilir: birinci derece yasal kaynaklar, anayasalar ve uluslar üstü kaynaklardan oluşur. İkinci derece yasal kaynaklar, kanunlar ve vergi mükellefi haklarının beyanından oluşur. İdarelerden kaynaklanan kaynaklar, yürütme organları tarafından düzenlenen ve genellikle vergi mükelleflerinin haklarına yönelik ve uygulamaya, tekniğe ve uzmanlaşmaya dayalı mevzuat belgeleridir (Gencel & Sarı, 2014:73). Herhangi bir demokratik toplumda, vergi mükellefleri vatandaşlar, hükümetleri ve kurumları ile ilgili olarak bir dizi temel haklara ve yükümlülüklerle sahip olacaktır. Gelir otoriteleri bir istisna değildir ve çoğu ülkede vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilgili hak ve yükümlülüklerini düzenleyen yasaları vardır. Dünya genelindeki gelir otoritelerinin karşılaştığı ortamların çeşitliliği göz önüne alındığında, hakların ve yükümlülüklerin belirli ayrıntıları ülkeden ülkeye bir takım farklılık göstermektedir (OECD, 1990:3).

Türkiye’de mükellef haklarıyla ilgili olarak Anayasada “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. Maddesi, özel hayatın gizliliği (md. 20), mülkiyet hakkı (md. 35), hak arama hürriyeti (md. 36), dilekçe hakkı (md. 74) ve bilgi edinme (md. 74) hükümleri yer almaktadır (Öz, 2015:1). Vergi düzenlemelerinin mükellefler tarafından kolay bir şekilde yardıma ihtiyaç duymadan anlaşılabilir şekilde açık ve sade olması mükelleflerin en temel haklarından birini teşkil edip, bu durum aynı zamanda vergilendirme ilkelerinin de bir gereğidir. Günümüzde birçok ülkede mükellef hakları alanında önemli gelişmeler ortaya çıkarken Türkiye’de de bu alanda mükellef hakları bildirgesi ile önemli bir adım atılmıştır (On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023), 2019: 49). “Mükellef Hakları Bildirgesi” başlığıyla vergi literatüründe yer edinen bu düzenlemeler bazı ülkelerde vergi mevzuatına dahil edilmekte bazı ülkelerde ise idare tarafından açıklanan bir belge ile nitelik kazanmaktadır (Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, 2007:46-47). Türkiye’de gelir idaresi başkanlığı tarafından deklare edilen bu bildirme ile mükellefi merkeze alan, hizmet sunumunda kaliteyi hedefleyen, temel çalışma ilkesi olarak saygılı ve dürüst olmayı benimseyen, vergi ödemenin yükümlülük olduğu kadar vatandaş olma ve sorgulayabilmek hakkı olduğunun bilincinde olarak memnuniyet sağlamayı hedef edinen ve sorunları çözmeye olan bağlılık onaylanmaktadır. Söz konusu bildirme ile başkanlık aşığıda yer alan maddelerdeki hususları kendine ödev edinmektedir (GİB, 2020:1):

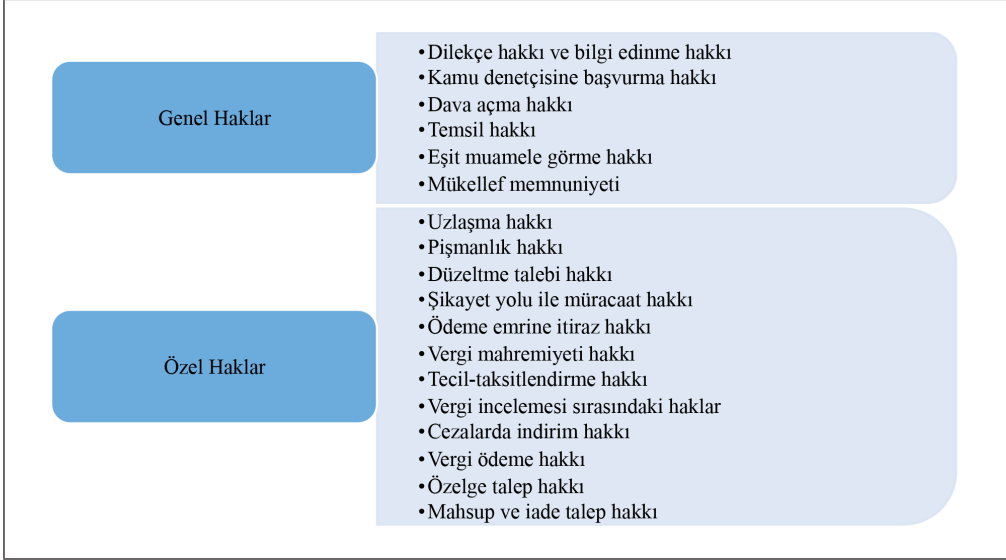
**Tablo 1: Mükellef Hakları Bildirgesi**

Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.	Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.	Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.	Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.	Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.	Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

**Kaynak:** GİB. (2020). Mükellef hizmetleri. Erişim Tarihi: 15.12.2020, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>

Mükellef hakları her ne kadar ülkelerin sahip olduğu vergi sistemlerine bağlı olarak farklılık barındırır da, sınıflandırılma usulleri bu hakların uygulanma mekanizmasına dayanmaktadır. Sınıflandırma, hakların sağlandığı kaynağa göre yapılabileceği gibi başka açılardan da yapılabilmesi mümkündür (Gerçek vd., 2015: 507-508). Genel itibarıyla mükellef haklarını iki temel grupta inceleyebiliriz. İlk grupta yer alan “Genel haklar” (temel haklar), mükelleflerin var olmasını arzu ettikleri doğruluk ve etkinliği içeren vergi kanunların uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgilidir. Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerde bu haklar ortaya çıkmaktadır. Diğer grupta yer alan “Özel haklar” ise, daha çok kanunlarının uygulanmasında esas alınacak usul sürecine yoğunlaşmış olup vergi kanunlarında yer alan özel durumlar, işlemler ve uygulamalar ile ilgilidir (Gerçek, 2006: 10). Mükelleflerin sahip olduğu genel ve özel haklar Şekil 1’de gösterilmektedir.

## Şekil 1: Mükellef Genel ve Özel Hakları



**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (2014). Mükelleflerin hakları ve ödevleri rehberi. Yayın No: 185. s.7

Şekil 1’den de görüleceği üzere mükelleflerin sahip oldukları genel haklar daha çok vatandaş olmalarından kaynaklanan haklardan oluşmaktadır. Buna göre söz konusu haklar devlet ile olan ilişkilerde bireylere sağlanan ve tüm idari iş ve işlemlere hitap eden haklardan oluşmaktadır. Bu haklara sahip olunmasının temeli mükellef olmaktan çok ülke vatandaşlığına sahip olmaktan ileri gelmektedir. Mükelleflerin sahip olduğu özel haklara bakıldığında ise daha çok mükellef sıfatı taşımalarından ileri gelen haklar olduğu belirlenmektedir. Buna göre mükelleflerin vergileme sürecinin her aşamasında karşılaştıkları durumlar ile ilgili koruma altına alınmakta, mükelleflere önemli kolaylıklar sağlanmaktadır. Nitekim mükellef hakları kavramı ile mükellefin korunması kavramları arasında doğrudan bir ilişki vardır (Brzeziński, 2009:18-19). Mükelleflerin korunması, vergi mükelleflerinin yazılı veya yazılı olmayan kurullarla vergi idareleri tarafından yapılan aşırı vergilendirme veya yasa dışı vergilendirmeye karşı korunması anlamına gelir (Van Rijn, 1998:45). Mükelleflerin özellikle haklarına ihtiyaç duyduğu ve önemli sorunlar yaşadığı süreçlerden biri olan vergi inceleme sürecinde sahip olmayı arzu ettiği koruma ve kolaylık artmaktadır. Nitekim vergi inceleme süreci her ne kadar vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında düzgün olarak yerine getiren mükellef de olsa mutlaka psikolojik bir baskı oluşmaktadır. Bundan dolayıdır ki bu süreçte her zamankinden daha fazla sahip olduğu hakları bilme ve bunlara uygun hareket etme ihtiyacı hissetmektedir.

Türkiye’de mükellef hakları kapsamında yapılan yeni bir düzenleme de mükelleflerin haklarının güvence altına alınmasına yönelik 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergi sistemine “Mükellef Hakları Kurulu”dur. Bakanlığın yapısına eklenen kurulun kuruluş amacı 238/A maddesine göre; “Mükellef haklarının korunmasına yönelik temel ilke ve kuralları belirlemek, bu ilke ve kurulların benimsenmesi ve uygulanmasını sağlamak, mükellef haklarına



yönelik başvuruları değerlendirmek ve Bakanlığına önerilerde bulunmak”tır. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere kurulun temel işlevleri ilkeleri belirlemek, benimsetmek, uygulamasını sağlamak, mükellef başvurularını (şikâyetlerini) değerlendirmek ve öneride bulunmak olarak sıralanabilmektedir. Mükellefler söz konusu kurula, idare tarafından kendilerine yönelik yapılan hak ihlalleri için başvuracak ve kurul bu başvuruları değerlendirecektir (Taş & Karyağdı, 2020).

Burada önem arz eden husus ise idarelerin mükellef haklarını açıklama, bu hakları ne şekilde tanınmasıyla ilgili olarak mükelleflerin söz konusu haklar ile ilgili ne derece bilgi sahibi oldukları yani farkındalıklarındır. Mükelleflerin yasal kapsamda veya yasal bir zorunluluk olmasa bile mükellef memnuniyeti çerçevesinde idare tarafından tanınan haklara ne ölçüde hakim oldukları büyük bir öneme sahiptir. Nitekim her ne kadar mükelleflere tanınan haklar mevcut ve hatta geniş kapsamlı olsa dahi söz konusu haklar ile ilgili çok az veya hiçbir bilgiye sahip olmayan dolayısıyla da bu hakları kullanamayan mükellefler için avantaj sağlamayacaktır.

Bunun içindir ki mükellef memnuniyetin sağlanarak gönüllü uyumun artırılması, mükellef hakları bildirgesinde yer alan hususların uygulanması, vergi bilincinin gelişimi, vergileme sürecinde etkinlik, adillik ve şeffaflığın sağlanması, vergi dairesine güvenin sağlanması, vergileme işlemlerinde daha etkin ve verimliliğin yakalanabilmesi, veri işlem ve uyum maliyetlerinin düşürülmesi gibi nedenlerden dolayı mükelleflerin vergileme alanında hangi haklara sahip olduklarını bilmeleri önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak bilgi sahibi olma hakkı iki şekilde mümkün olabilmektedir. Vergilendirme ile ilgili işlem ve düzenlemeler hakkında mükelleflerin haberdar edilmesi birincisini, mükelleflerin talep etmesi üzerine bilgi verilmesi de ikincisini oluşturmaktadır. Vergileme konusunu ilgilendiren işlem ve düzenlemeler ile ilgili olarak mükelleflerin bilgilendirilmesi, bu kural ve düzenlemelerin yayınlanması ile başlamaktadır. Buna uygun olarak vergi hukuku kaynaklarının yürürlüğe girmesinin kuralının Resmi Gazete’de yayınlanmış olması vardır. Bu kuralın temel amacı yapılan işlem ve düzenlemeler ile ilgili olarak vatandaşların haberdar edilmesidir. Diğer taraftan, VUK 21. Madde gereğince mükelleflerin haklarını veya hukuki durumlarını yakından etkileyen vergilemeyle ilgili işlemlerden mükellef veya ceza sorumlusunun haberdar edilmesi de bu amaca hizmet etmektedir (Egeli & Dağ, 2012:136).

Vergi idaresi mükelleflerin haklar ve yükümlülükleri ile ilgili olarak bilgi düzeylerini artırıcı faaliyetler yürütmektedir. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı kitapçık ve broşürler hazırlamakta, çeşitli yerlerde stantlar açmakta, paneller düzenlemekte, teknolojiyen yararlanarak mükellefler ile olan bilgi iletişim kanallarını genişletmekte, eğitimler vermekte, sosyal medya hesapları ile bilgilendirici paylaşımlar yapmaktadır. Bunlarla birlikte mükellefler bilgi edinme kanunu kapsamında vergi dairesinden bilgi edinme hakkına sahiptir. Genel bilgi edinme hakkıyla birlikte özellikle mükelleflerin içinde buldukları vergi durumları ve vergi uygulamaları sırasında açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığından veya yetkili kıldığı makamlardan bilgi alma hakkı olarak düzenlenen VUK’un 413. Maddesi de mükelleflerin hakları ile ilgili bilgi sahibi olmalarına hizmet etmektedir. Bu hakka yönelik olarak yetkili makamlar mükelleflerin yazı ile istedikleri konular hakkındaki açıklamaları özgelge, mukteza veya sirküler ile yanılmaktadırlar (Egeli & Dağ, 2012:136).

Gelir idaresi bu çalışmalarla merkeze bireyi olan mükellef odaklı bir anlayışla hareket etmekte ve mükelleflere sahip oldukları haklara hakim olmalarını sağlamaya çalışmaktadır.

Şüphesiz mükelleflerin sahip oldukları haklar ile ilgili bilgi düzeyleri sadece Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen çalışmalar ile sınırlı değildir. Mükellefler vergileme sürecinde kendilerine koruma ve kolaylık sağlayarak katlandıkları maliyetleri en aza indiren haklar ile ilgili olarak birçok farklı mecradan yararlanmaktadır. Bu mecralar mükelleflerin işlemlerinin yoğunluğu, türü, yükümlüğü, ekonomik ve mali durumu, demografik özelliği gibi birçok değişkene bağlı olarak farklılaşmaktadır. Bu farklılaşmayı temel olarak belirleyen etmenler mükelleflerin vergi eğitimi alıp almaması, herhangi bir uzamana sahip olup olmama, vergisel işlemlerin yoğunluğu ve herhangi bir vergi uyumsuzluğuyla karşılaşma riskidir. Mükelleflerin bu değişkenlere bağlı olarak sahip oldukları hakların farkındalıkları da değişmektedir.

### **3. Literatür Araştırması**

Mükellef hakları ile ilgili olarak yazında yapılmış birçok teorik çalışma olmasına rağmen bu teorik çalışmaları uygulamaya döken çalışmalar kısıtlı sayıdadır. Genel itibariyle mükellef hakları konusundaki yazında daha çok mükellef haklarının ne olduğu, ne olması gerektiği ya da nasıl korunması gerektiği ile ilgili çalışmalar ağırlıktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan çalışma literatürdeki önemli bir eksikliği doldurmayı amaçlamaktadır. Mükellef hakları ile ilgili yazında yapılmış uygulama çalışmaları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

Sawyer (1999) tarafından Yeni Zelanda vergi mükelleflerinin haklarının seçilmiş medeni hukuk ve ortak hukuk ülkeleriyle karşılaştırılmasına yönelik yapılan çalışmada vergi mükelleflerinin bir dizi ortak hukuk ve medeni hukuk yargı alanındaki emsallerine kıyasla Yeni Zelanda'da sahip oldukları hakların kapsamını belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda yalnızca temel vergi mükelleflerinin haklarını değil, aynı zamanda temel insan haklarını da geçersiz kılma olasılığına imkan veren yasal boşluğun olduğuna ulaşılmıştır.

Çetin & Gökbnar (2010) tarafından vergi mükellefleri ile muhatap olan vergi yöneticilerinin mükellef hakları konusundaki görüşlerini belirlemeye yönelik anket çalışması yapılmıştır. Bu bölümde, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı (MVDB)'nin doksan sekiz personeliyle gerçekleştirilen anket çalışmasında; MVDB çalışanlarının yaklaşık %66,4'ü medyada, sempozyum/kongrelerde, mükellef haklarının anlatılmasının vergi idaresi ile mükellef arasındaki güvenin tesisi açısından önem arz ettiğini, %65,3'ü, mükelleflerin mali konularda bilgisinin olmadığını, %57,2'si, mükelleflerin hakları ile ilgili olarak yeterli bilgiye sahip olmadıklarını düşünmektedirler.

Cockfield (2010) tarafından uluslararası alanda mükelleflerin en temel haklarından olan bilgi gizliliği ve güvenliği konusunda çalışma yapılmıştır. Çalışma sonucunda hükümetlerin artan dijital teknolojik gelişme ile birlikte uluslararası alanda diğer hükümetler ile yapılan bilgi alış-verişinde mükelleflerin en temel hakları olan bilgi güvenliği ve mahremiyetini ihlal etmeyecek anlaşmalar yapmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Gerçek vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada gelir idaresine güven ve/veya direnci ölçen Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDIM) geliştirilmiş ve geliştirilen bu model yardımıyla Türkiye genelinde mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine bakışı anket yardımıyla ölçülmüştür. Çalışma sonucunda mükellef haklarına yaklaşımın gelir idaresine olan güveni doğrudan ve direnci belirleme açısından ise dolaylı olarak etkilediğine ulaşılmıştır.

Şahin & Cenikli (2015) tarafından tokat vergi dairesi çalışanlarının mükellef hak ve ödevlerine ilişkin görüşlerinin belirlenmesine yönelik yapılan anket çalışmasında nitel araştırma yöntemliliği benimsenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre; Türkiye’de mükellef hak ve ödevlerine ilişkin belli bir bilgi ve bilinç düzeyinin olduğu anlaşılmaktadır. Ancak henüz yeterli bir düzeyde olmadığı ve istenen etkinliğe ulaşılması için daha bazı çalışmaların yapılmasına ihtiyaç olduğu ortaya çıkmıştır.

Gencel & Sarı (2014) tarafından mükelleflerin haklarının farkındalıklarının düzeyine ilişkin yapılan çalışmada mükelleflerin haklarına ilişkin bilinç düzeyi ve mükelleflerin vergi idaresine ilişkin algıları ölçülmüştür. Analiz sonuçlarına göre, cinsiyet ve vergi yükümlülüğü bilinç ve algı düzeyinde etkili farklılıklar oluşturmamaktadır. Eğitim düzeyi ile bilinç düzeyi ve vergi idaresi algıları arasında anlamlı ilişkiler bulunmuştur. Eğitim seviyesi yükseldikçe mükelleflerin bilinç düzeyi ve algıları da olumlu yönde artmaktadır. Beyan edilen vergi matrahı arttıkça, bilinç ve algı düzeyi de artmaktadır. Netice itibarıyla çalışmadaki tüm bulgular, ankete katılan vergi mükelleflerinin ortalama düzeyde sahip oldukları haklar ile ilgili bilince sahip olduklarını göstermektedir.

Farrar (2015) tarafından Kanada mükellef hakları bildirgesi temelinde vergi uyumunu ve vergi değerlendirme sürecini etkilediği bilinen üç adalet olan kişilerarası adalet, bilgilendirici adalet ve yargısal adaleti boyutunu kullanarak 606 mükellefin görüşü analiz edilmiştir. Çalışmada ulaşılan sonuçlara göre; kişilerarası adalet ve bilgilendirici adalet yargısal adalet ile karşılaştırıldığında daha zayıf olarak görülmektedir. Mükelleflerin hakları ile ilgili bilgilendirici adalet kısmen yüksektir.

Gencel (2016) tarafından vergi dairesi çalışanlarının mükellef haklarına ilişkin görüşlerini belirlemek amacıyla yapılan çalışma grubunu Malatya Fırat Vergi Dairesi çalışanları oluşturmaktadır. Çalışma sonucunda vergi dairesi çalışanlarının mükellef hakları ile ilgili olarak algılarının orta düzeyde geliştiğine ulaşılmıştır.

Çetin Gerger vd. (2016) tarafından Türkiye’de mali müşavirlerin mükellef haklarına ve gelir idaresine bakışını etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik yapılan çalışmada vergilendirme süreçleri konusunda mükelleflere nazaran daha fazla hakim olan ve onların vergisel ödevlerinin şekli yükümlülüklerini yerine getiren mali müşavirlerin mükellef hakları algısı ile gelir idaresine bakışlarını etkileyen faktörler tespit edilerek yapısal eşitlik modeli ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda; gelir idaresine güveni en fazla mükellef hakları faktörünün, direnci ise idarece alınan kararların uygunluğu faktörünün etkilediğine ulaşılmıştır.

Bentley (2016) tarafından Avusturya vergi sisteminin mükellef hakları alanındaki gelişimine yönelik yapılan çalışmada mükellef haklarının önemli bir ilerleme kaydettiği, Avustralya Vergi Mükellefleri Beyannamesi ile mükelleflerin haklarının koruma altına alındığına değinilmiştir. Ancak mükelleflerin yasal haklarının genişletmesi veya netleştirilmesi anlamında hâlâ daha yetersiz bir durum ortaya çıkmaktadır.

Rhayu vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada vergi mevzuatının mükellef uyumuna ilişkin bilgi ve anlayışına aracılık edip etmediği ve mükellef farkındalığı analiz edilmiştir. Çalışmada ulaşılan sonuç, vergi düzenlemelerine ilişkin bilgi ve anlayış ile mükelleflerin farkındalığının aynı anda mükellef uyumuna katkıda bulunduğunu göstermektedir. Ayrıca, dolaylı olarak, mükellef haklarının farkındalığı ile toplumda vergi düzenlemesi bilgisi ve anlayışı vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahip değildir.

Jha (2019) tarafından Hindistan üzerine mükellef hakları ile ilgili yapılan çalışmada Hindistan'da doğrudan vergilerde mükellef haklarının gelişimi izlenmiştir. Bu kapsamda ilk gelir vergisi kanunundan en sonuncusuna kadar, Hindistan'daki vergi mükellefi haklarının içtihatlarını anlamak için kanunların geniş bir analizi yapılmıştır. Çalışma sonucunda ilk yıllara nazaran mükellef hakları konusunda oldukça önemli ilerlemeler kaydedildiği ve mükellefler ile idare arasındaki birçok sorunun ortadan kalktığına ulaşılmıştır.

#### **4. Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları**

Araştırmanın ana kütesini Kütahya'da ikamet eden mükellefler oluşturmaktadır. Kütahya'da ikamet eden mükelleflerin sahip oldukları haklar ile ilgili farkındalıkları üzerinde vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğu değişkenlerinin etkisini ölçmek için uygulanan ankette mükelleflerin haklarına hakim olup olmadıkları tespit edilmiş ve hakim olunan hakların değişkenler tarafından etkisi ölçülmüştür. Mükelleflerin haklarına ilişkin farkındalıklarının ölçümü yapılırken kıstas alınan değişkenlerin vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğundan oluşmasının nedeni mükelleflerin hakları ile ilgili doğrudan ilişki içinde olmalarıdır. Nitekim vergi eğitimine sahip mükellefler vergisel işlemler konusunda ve dolayısıyla da vergileme sürecinde sahip olduğu yükümlülükler ile birlikte haklar konusunda da daha fazla bilgi sahibi olma durumu daha yüksektir. Vergi eğitimi kapsamında bu bilgiler daha yoğun olarak verilmekte ve daha fazla bilgi sahibi olunabilmektedir. Bununla birlikte vergisel işlemleri daha yoğun olan mükellefler doğaldır ki vergileme sürecinde hangi haklara sahip olduğunu bilme ihtiyacı daha yüksek olmaktadır. Nitekim bu bilgiler hem haklarını korumakta hem de işlemlerini kolaylaştırmaktadır. Bununla aynı minvalde vergi uyumsuzluğu ile karşılaşmış mükelleflerin söz konusu uyumsuzluğu çözüme kavuşturmada izleyeceği yollar ile bu yollara ilişkin hangi haklara sahip olduğu bilgisine sahip olunması sorunun ortadan kalkmasına katkı sağlayacaktır. Bu noktada bu mükellefler hangi haklara sahip oldukları ile daha fazla ilgilenebilmektedir. Bir diğer değişken olan vergi uzmanı da mükelleflerin haklarına ilişkin farkındalıkları üzerinde doğrudan etki edebilmektedir. Vergi uzmanını ile çalışan veya en az bir vergi uzmanına danışan mükellefler sahip oldukları yükümlülükler kadar hakları konusunda da söz konusu uzmanlardan yararlanabilmektedir. Bu kapsamda çalışmada belirlenen amaçlar ve yazın çalışmaları kapsamında geliştirilen modele ait hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1: Vergi eğitimi mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.

H2: Vergi uzmanına sahip olunması mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.

H3: Vergi işlem yoğunluğu mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.

H4: Vergi uyumsuzluğu yaşanmış olması mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.

Çalışmada uygulanan anket 2020 Ekim – Aralık aylarında Kütahya ilinde ikamet eden gelir vergisi, gelir stopaj vergisi, G.M.S.İ., basit usul, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi mükellefleri yüz yüze yapılarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmada kullanılan ölçeğin coğrafi bir sınırlamaya tabi tutularak Kütahya ilinde uygulanmasının nedeni kaynakların kısıtlı olması ve Covid-19 gibi nedenlerle ana kütenin tamamına ulaşmanın mümkün olmamasıdır. Bu kapsamda ana kütleli temsil edecek örnek kütle Kütahya ilinde ikamet eden bireyler arasından

olasılık hesabına dayanmayan örnekleme tekniklerinden olan “kolayda örnekleme” tekniği ile oluşturulmuştur. Sosyal bilimler alanına sıkça kullanılan bu yöntem ana kütlelerin tamamına ulaşmanın mümkün olmaması ve yüksek maliyet nedeniyle katılımcıların araştırmacı tarafından seçildiği bir yöntemdir. Bu dönemde Kütahya’da ikamet eden güncel mükellef sayısı 62.389’dur ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 15.12.2020). Saunders vd. (2000) tarafından yapılan çalışmalarda çeşitli güven aralıklarında olması gereken minimum örneklem hacimleri için bir tablo oluşturulmuştur.

**Tablo 2: Çeşitli Güven Aralıklarında Ana Kütle ve Örneklem Hacimleri**

Ana Kütle	%5	%3	%2	%1
50	44	48	49	50
100	79	91	96	99
250	151	203	226	244
500	217	340	414	475
750	254	440	572	696
1 000	278	516	706	906
2 000	322	696	1 091	1 655
5 000	357	879	1 622	3 288
10 000	370	964	1 936	4 899
100 000	383	1 056	2 345	8 762
1 000 000	384	1 066	2 395	9 513
10 000 000	384	1 067	2 400	9 595

**Kaynak:** Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2000). Research methods for business students, Second Edition, Prentice Hall, 1-245.s.156

Ankette ulaşılabilecek örneklem büyüklüğü Tablo 2’deki örneklem hesaplama sonuçlarına uygun seçilmesi durumunda yapılan analizin güvenilirliği yüksek olacaktır. Anket formu, soruların anlaşılabilirliğini test etmek ve güvenilirliğe bakmak amacıyla öncelikle 71 pilot kişiye uygulanmıştır. Pilot çalışma sonucunda verilen cevaplar doğrultusunda anlaşılması güç olan ifadeler hem düzeltilmiş hem de bazı soru ve kavramlar anketten çıkartılarak ankete son şekli verilmiştir. Buradan hareketle çalışmada toplam 431 anket uygulanmıştır. Ulaşılan katılımcılardan elde edilen anketlerden 19 tanesi boş ya da eksik olduğundan ve 11 tanesi güvenilir bulunmadığından analiz dışında bırakılması sonucu 401 kişilik bir örneklem sayısına ulaşılmıştır. Ulaşılan örneklem hacmi %95 güven aralığında güvenilirliği yüksek olarak belirlenmiştir (Saunders vd., 2000:156). Çalışmada kullanılan ölçek konuyla ilgili yapılmış yerli ve yabancı çalışmalardan (Çetin & Gökbnar, 2010; Gencel & Sarı, 2014 ve Farrar, 2015) yararlanılarak lojistik analiz yöntemi şeklinde biçimlendirilerek alınmıştır. Ölçekte yer verilen sorular 5’li likert ölçeğine dayanılarak hazırlanmıştır. Likert ölçeği kapsamındaki sorular; “kesinlikle katılmıyorum”, “katılmıyorum”, “kararsızım”, “katılıyorum” ve “kesinlikle katılıyorum” olmak üzere beş gruptan oluşmaktadır. Çalışmada yer verilen değişkenlere ait demografik bulgulara Tablo 3’de yer verilmiştir.

**Tablo 3: Demografik Özellikler**

Yaş	Frekans	%	Cinsiyet	Frekans	%
20-30	83	20,69	Erkek	323	80,55
31-45	142	35,41	Kadın	78	19,45
46+	176	43,89	<b>Medeni Durum</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>	Evli	335	83,54
İlköğretim	45	11,22	Bekâr	66	16,46
Orta öğretim (Lise Dahil)	215	53,61	<b>Ortalama Gelir</b>	<b>Frekans</b>	<b>%</b>
Üniversite	102	25,43	2500 TL'ye kadar	78	19,45
Lisansüstü	39	9,72	2501-4000 TL	136	33,91
			4001-5.500 TL	108	26,93
			5.501 + TL	79	19,71
<b>Toplam</b>	<b>401</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>401</b>	<b>100</b>

## 5. Araştırmanın Yöntemi

Mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları etkileyen değişkenlerin analiz edildiği çalışmada Kütahya'da ikamet eden mükelleflere anket uygulanmış olup analiz yöntemi olarak ikili lojistik regresyon analizi kullanılmıştır. Analizlerde SPSS 22 paket programından yararlanılmıştır. Lojistik regresyon analizi veya kısaca logit modellere sosyal bilimler alanında sıklıkla başvurulmaktadır. Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmaların genelinde, bağımlı değişkene ait değerlerin iki mümkün değerden biri olabileceği varsayılmaktadır. Buna örnek verecek olursa; yüksek okuldan mezun olunmuş veya olunmamış, işçi çalışıyor veya çalışmıyor, hasta tedaviye cevap veriyor veya vermiyor ya da araç sahibi olunmuş veya olunmamış olabilir. Bu tür iki mümkün ve farklı değer barındıran verilere iki değerli (binary) veriler denilmektedir. Literatürde bu tür iki değerli veya ikili değişkenler (0;1) değişkenleri olarak da tanımlanmaktadır (Oğuzlar, 2005:21). Lojistik regresyon analizinin odaklandığı temel husus, bir regresyon denklemi oluşturarak bireylerin hangi gruba dahil olduğunu tahmin etmektir. Sosyal bilimlerde lojistik regresyon analizine başvurulmasının temel amacı esasen istatistikte kullanılan diğer model yapılandırma teknikleri ile aynıdır. Yani en az değişken ile en iyi uyuma ulaşacak şekilde bağımlı ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi tanımlayabilip kabul edilebilir bir model inşa etmektir (Bircan, 2004:186).

Klasik doğrusal regresyon analizlerinde bağımlı değişken sürekli, lojistik regresyon analizinde ise kategoriktir. Bununla birlikte, bağımsız değişkenlerin tümü kategorik değişken, sürekli değişken veya kategorik ve sürekli değişkenlerin bir karmasından oluşmaktadır. Lojistik regresyon analizi eşitli varsayım (normallik, ortak varyansa sahip olma gibi) ihlallerinin oluşması halinde diskriminant analizi ve çapraz tablolara bir alternatif getirmektedir. Bağımlı değişkenin sadece iki kategoriye sahip olduğu durumda ikili lojistik regresyondan söz edilmektedir (Bayram, 2015:211-212). İkili lojistik regresyon analizi, bağımlı değişkenin ikili cevaba sahip olduğu durumlarda kullanılan lojistik regresyon analizidir. İki kategorili cevap değişkenin ölçüğü, isimsel, sıralı ölçek olup kategorinin evet-hayır, var-yok, hasta-sağlam,

az-çok gibi ikili cevap içermesi yeterlidir. İkili lojistik regresyon analizi ile bir ya da daha fazla açıklayıcı değişken ile ikili cevap değişken arasındaki bağıntı ortaya koyulmaktadır. Açıklayıcı değişkenler; faktör değişken, risk faktörleri ya da ortak değişken, risk faktörü ya da nedensel faktör olan açıklayıcı değişkenler ise kategorik isimsel ya da sıralı ölçek olabilir. Ortak değişkenler ise sürekli değişken olmalıdır (Özdamar, 2015:543).

İkili lojistik regresyon analizinden iki kategorili (binary) bağımlı değişken olarak adlandırılan belirli gruplara üye olma durumunu en iyi açıklayan bağımsız değişkenler kombinasyonunu belirlemek için yararlanılmaktadır (Çokluk, 2010:1359). Herhangi bir regresyonda bağımsız değişkenin değeri verildiğinde, bağımlı değişkenin ortalama değeri  $E(Y|x)$  olarak gösterilir ve koşullu ortalama olarak ifade edilir. Burada  $Y$ , bağımlı değişken değeri,  $x$  de bağımsız değişken değeri olmak üzere  $E(Y|x)$ ,  $x$  verildiğinde  $Y$ 'nin koşullu ortalamasını (beklenen değerini) ifade eder. Doğrusal regresyondan bu ortalamanın  $x$ 'e göre doğrusal bir eşitlik ile ifade edilebileceği varsayılır.

$$E(Y|x) = \beta_0 + \beta_1 x \quad (1)$$

İki kategoriye sahip veri için koşullu ortalama en az sıfır ve en fazla bir olmaktadır:  $0 \leq E(Y|x) \leq 1$ . Bağımlı değişken iki kategoriye sahip olduğunda  $E(Y|x)$  için bir model oluşturmada bir çok kümülatif dağılımdan yararlanılabilir. Matematiksek açıdan son derece esnek ve kolay olması ile birlikte bilimsel olarak anlamlı yorumlar ortaya koyabilmesi nedeniyle lojistik dağılım tercih edilmektedir (Bayram, 2015: 212-213).

07.10.2020 tarih ve 56120658-050.99-/2020/08 toplantı sayılı Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu uygunluk-onay belgesine göre bu araştırmanın gerçekleştirilmesinde bilim etiğine aykırı bir durum bulunmamaktadır.

## 6. Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik ve geçerliliğini test etmek için tüm sorular için güvenilirlik analizine başvurulmuştur. Bu güvenilirlik ve geçerliliğin testinde Cronbach's Alpha katsayısı kullanılmıştır. Ölçeğin Cronbach's Alpha değeri  $0,9 < \alpha$  ise "mükemmel",  $0,8 < \alpha$  ise "iyi",  $0,7 < \alpha$  ise "kabul edilebilir",  $0,6 < \alpha$  ise "tartışmalı",  $0,5 < \alpha$  ise "zayıf" ve  $0,5 > \alpha$  ise "kabul edilemez" değer aralığında yer almaktadır. Buna göre Cronbach's Alpha değeri 0,7 ve üzerinde olduğunda güvenilirliğin sağlanmış olduğu ve ölçekte yer alan ifadelerin birbirleri tutarlılık gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu değer 0,7'nin altında çıktığında ise ölçekte yer alan ifadelerin birbirleri ile tutarlılık göstermedikleri ve ölçeğin güvenilir olmadığı kabul edilmektedir (George & Mallery, 2003:231). Çalışmada kullanılan ölçeğin Cronbach's Alpha değeri Tablo 4'de gösterilmiştir.

**Tablo 4: Tüm Anket Verileri Güvenilirlik İstatistikleri**

Değişkenler	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha
Vergi eğitimi	8	,793
Vergi uzmanı	6	,729
Vergi işlem yoğunluğu	7	,735
Vergi uyumsuzluğu	5	,712
Toplam	26	,937

Çalışmada kullanılan ölçeğin tutarlılığını ortaya koyabilmek için yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach's Alpha katsayısı 0,937 olarak hesaplanmıştır. Bu değer ölçeğin “mükemmel” bir aralıkta yer aldığını ifade etmektedir.

## 7. Bulgular

Bağımlı değişkenin kategorik olduğu ikili lojistik regresyon analizinden yararlanılan çalışmada katılımcılara bağımlı değişken olarak “*Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.*” şeklinde ifade yöneltilmiş ve cevap olarak Evet (1) ve Hayır (0) seçenekleri oluşturulmuştur. Bağımlı değişken ile Kütahya’da ikamet eden mükelleflerin sahip oldukları hakları ile ilgili farkındalıklarını etkileyen faktörler test edilmeye çalışılmaktadır. Çalışmada uygulanan ankete ait gözlem değerleri Tablo 5’te gösterilmektedir.

**Tablo 5: Veri İşleme Özeti**

Veri İşleme Özeti		n	Yüzde
Ağırlıklandırılmamış vakalar <sup>a</sup>	Analize Dahil Olan	401	100,0
	Kayıp Vaka	0	,0
	Toplam	401	100,0
Seçilmemiş vakalar		0	,0
Toplam		401	100,0

a. Ağırlık geçerli ise, toplam vaka sayısı için sınıflandırma tablosuna bakın.

Tablo 5’te yer alan çalışmaya ait veri işlem özetlerine bakıldığında toplam gözlem sayısının 401 olduğu ve eksik veri olmadığı görülmektedir. Tablo 6’da ise “*Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.*” bağımlı değişkene ait kod değerlerine yer verilmiştir.

**Tablo 6: Bağımlı Değişken Kod Değerleri**

Bağımlı Değişken Kodlama	İçsel Değer
Orijinal Değer	
Hayır	0
Evet	1



Tablo 6'dan görüleceği üzere bağımlı değişkene ait kodlamalarda Hayır (0) ve Evet (1) olarak kodlanarak analize dahil edilmiştir. Tablo 7'de İkili logit modelde sınıflandırma tablosuna yer verilmiştir.

**Tablo 7: Sınıflandırma Tablosu**

Sınıflandırma Tablosu <sup>a</sup>		Tahmin			
		Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.		Doğruluk Yüzdesi	
Gözlem		Hayır	Evet		
Adım 1	Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.	Hayır	141	42	77,0
		Evet	49	169	77,5
Genel Yüzde					77,3

a. Kesim değeri, 500

Bağımlı değişkenin çapraz sınıflandırılmasıyla oluşturulan Tablo 7'de verilen modele ait sınıflandırma tablosunda kategorize edilen bağımlı değişkene ait atamalar yer almaktadır. Bağımsız değişkenlerin modele dahil edilmesiyle lojistik regresyon analizi sonucunda ulaşılan sınıflandırmaya göre, “*Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.*” bağımlı değişkeninin hayır grubunda yer alan 141 cevap doğru, 42 cevap ise yanlış kodlanmıştır. Burada doğru sınıflandırma oranı %77,0 olarak tespit edilmiştir. Evet, grubunda ise 169 ifade doğru ve 49 ifade yanlış kodlanarak %77,5 oranında doğru sınıflandırma oranına ulaşılmıştır. Yani aslında burada çalışma modeli 42 hayır diyeni evet ve 49 hayır diyeni evet olarak kodlamış, yanlış sınıflandırmıştır. Tabloda yer alan overall percentage (toplam yüzdelik değeri) doğru atanma oranını vermekte olup %50 den büyük olması gerekmektedir. Bu kapsamda modelin sınıflandırma tablosunun değerinin %77,3 olduğu göz önüne alındığında modelde doğru bir atanma yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Yani model %77,3 oranında doğru bir şekilde sınıflandırma yapmıştır. Tablo 8'de model katsayılarının genel testi gösterilmektedir.

**Tablo 8: Model Katsayıları Genel Testi**

Model Katsayılarının Omnibus Testleri				
		Ki-kare	df	Anlamlılık
Adım 1	Step	170,905	4	,000
	Block	170,905	4	,000
	Model	170,905	4	,000

Bağımsız değişkenlerden significance (p) değeri 0,01, 0,05 ve 0,10'dan küçük olanların modele girmesi gerektiği belirtilmektedir (Nur Yazar, 2018). Tüm değişkenlerin modele ilave edilmesiyle birlikte modelin katsayılarının anlamlılığı, yani model uyum iyiliği için ki-kare değerine bakılmaktadır. Buna göre modelin genel anlamlılığı %99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır (p:0,000<0,01). Tablo 9'da modelin verilere uygunluğu ile modelin genel uyumunu veren değerler gösterilmiştir.

**Tablo 9: Model Özeti**

Model Özeti			
Adım	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	381,940 <sup>a</sup>	,347	,464

a. Parametre tahminleri 001'den daha az değiştiği için tahmin yineleme numarası 5'de sona erdi.

Cox & Snell R Square ve Nagelkerke R Square değerleri, bağımlı değişkeni açıklayan varyansın büyüklüğünü vermektedir. Diğer bir ifadeyle R Square değerleri ile bağımlı değişkenin bağımsız değişkenler tarafından açıklanma gücünü göstermektedir. Tablo 8'deki model özetine bakıldığında -2 Log likelihood değeri 381,940, Cox & Snell R Square değeri 0,347 ve Nagelkerke R Square değeri 0,464 olarak saptanmıştır. Bu durum da bize bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünün %34 ve %46 olduğunu göstermektedir.

Bağımlı değişkenin gözlenen ve beklenen değerlerinin karşılaştırılmasıyla modelin uyumu yani modelin veri setini ne kadar iyi temsil ettiği sapma istatistiğinin yanında Hosmer-Lemeshow testi ile de belirlenebilmektedir (Aydın & Arı, 2016: 90). Tablo 10'da modele ait Hosmer-Lemeshow testi sonuçları gösterilmektedir.

**Tablo 10: Hosmer-Lemeshow Testi**

Hosmer ve Lemeshow Testi			
Adım	Ki-kare	df	Anlamlılık
1	14,730	8	,065

Hosmer-Lemeshow Testinde model uyum iyiliği koşulu için sig. değerinin 0.05'ten büyük olması gerekmektedir (Erdoğan & Tuncer, 2016:70). Sig. Değerinin 0,05'ten büyük olması, modelin kabul edilebilir bir uyuma sahip olduğunu, yani modelin veri setini yeterli düzeyde temsil ettiğini göstermektedir. Yani gözlenen değerler ve model tarafından tahmin edilen değerler arasında anlamlı bir fark olmayıp, model tahminleri gözlenen durumdan farklı değildir (Nur Yazar, 2018:74). Çalışmanın Hosmer ve Lemeshow test sonucuna göre lojistik regresyon modelinin verilere uygun olduğu sig. = 0,065>0,05 belirlenmiştir. Tablo 11'de ise denklemdeki değişkenlere ait tahmin sonuçlarına yer verilmiştir.

**Tablo 11: Denklemdeki Değişkenlere Ait Tahmin Sonuçları**

Eşitlikteki Değişkenler		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Adım 1 <sup>a</sup>	vergi eğitimi	1,335	,465	8,244	1	,004	3,798
	vergi uzmanı	2,107	,548	14,791	1	,000	8,222
	vergi işlem yoğunluk	1,338	,480	7,782	1	,005	3,813
	vergi uyumsuzluk	-,242	,473	,262	1	,609	,785
	Constant	-6,537	,644	103,125	1	,000	,001

a. 1. adımda girilen değişken(ler): vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluk, vergi uyumsuzluk.

Tablo 11’de, çalışmaya ait lojistik regresyon modelinde yer alan değişkenlere ait parametre tahminleri, standart hatalar, Wald Tesi, sign. ve Exp(B)(odds) oranları tahmin değerleri verilmiştir. Tablo 10’da da görüleceği üzere modele ait bağımsız değişkenler vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğudur. Modelde yer alan tüm bağımsız değişkenlerden vergi uzmanı %1, vergi eğitimi ve vergi işlem yoğunluğu %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Vergi uyumsuzluk bağımsız değişkeni ise istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Yani mükelleflerin hakları ile ilgili bilgi düzeyleri üzerinde vergi uzmanı, vergi eğitimi ve vergi işlem yoğunluğu etkisi anlamlı bulunmuş iken vergi uyumsuzluğu anlamlı bulunmamıştır. Denklemdaki değişkenlere ait tahmin sonuçlarından yola çıkıldığında söz konusu modele ilişkin hipotez testlerine ait sonuçlar Tablo 12’de gösterilmektedir.

**Tablo 12: Hipotez Test Sonuçları**

Araştırma Modeli Hipotezleri	Sonuç
H <sub>1</sub> Vergi eğitimi mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.	Doğrulandı
H <sub>2</sub> Vergi uzmanına sahip olunması mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.	Doğrulandı
H <sub>3</sub> Vergi işlem yoğunluğu mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.	Doğrulandı
H <sub>4</sub> Vergi uyumsuzluğu yaşanmış olması mükellef haklarının farkındalığını etkilemektedir.	Doğrulanmadı

Buna göre modelde anlamlı çıkan değişkenleri dikkate alındığında;

$$E(Y|x) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 \quad (2)$$

$$E(Y|x) = -6,537 + 1,335x_1 + 2,107x_2 + 1,338x_3 \quad (3)$$

denklemini oluşturulmaktadır. Lojistik regresyon modelinin temeli üstünlük oranına (odds ratio) dayanmakta ve bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni kaç kat arttırdığı Exp(B) değeri ile gösterilmektedir. Üstünlük oranına bir olayın meydana gelme olasılığının, meydana gelmeme olasılığına oranlanmasıyla ulaşılmaktadır. Yani, üstünlük oranı, bir olayın gerçekleşmesi olasılığı ile gerçekleşmemesi olasılığını karşılaştırmaktadır (Erdoğan & Tuncer, 2016: 71). Denklemdaki değişkenlere ait tahmin sonuçlarından yola çıkılarak modelde anlamlı çıkan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisine yönelik yorumlamalar yapılabilmektedir. Buna göre;

- Vergi eğitimine sahip mükellefler eğitim almamış mükelleflere göre hakları ile ilgili 3,79 kat daha fazla farkındalık sahibidirler.
- Vergi uzmanına sahip mükellefler sahip olmayanlara göre 8,22 kat daha fazla hakları ile ilgili farkındalık sahibidirler.
- Vergisel işlemleri yoğun olan mükellefler olmayanlara göre 3,81 kat daha fazla hakları ile ilgili farkındalık sahibidirler.

Modele ait test sonuçlarına bakıldığında mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları üzerinde en fazla vergi uzmanına sahip olma etkili iken sonrasında vergi eğitimi ve vergisel işlem yoğunluğu etkili olmaktadır. Vergisel bir uyumsuzluk yaşanmış olması ise mükellef haklarının bilgi düzeyi üzerinden anlamlı çıkmamıştır.

## 8. Sonuç

Mükelleflerin vergileme sürecinde yükümlü oldukları vergi ödevleri kadar sahip oldukları bir takım haklar da mevcuttur. Nitekim her ne kadar vergileme mükellefler nezdinde bir ödev olsa da bu ödevin yerine getirilme sürecinde özellikle idarenin keyfi ve hukuksuz davranışlarına karşı yine bizzat idare tarafından belirli amaçlar kapsamında tanınan ya da hukuk düzenin tanımış olduğu belirli haklara sahiptirler. Bu haklar ile mükelleflerin idareye bakış açısı olumlu yönde geliştirilerek, vergi bilinci, uyumu, ahlakının artırılması, yani memnuniyetin sağlanması hedeflenmektedir. Bu sayede hem mükellefler hem de idare vergileme nedeniyle katlanmış oldukları maliyetleri en aza indirmek istemektedirler. Bundan dolayıdır ki vergi sistemlerinde mükelleflere tanınan hakların kapsamı ve bilinme düzeyi son derece önem arz etmektedir. Nitekim ne kadar fazla mükellef sahip oldukları hakların bilincinde olursa o kadar vergilemede etkinlik ve verimlilik sağlanmış olacaktır.

Çalışmada mükelleflerin hakları ile farkındalıklarını etkileyen değişkenler vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğu olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda Kütahya’da ikamet eden mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları üzerinde bu faktörlerin etkileri ikili lojistik regresyon yöntemi ile incelenmiştir. Kütahya’da ikamet eden mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları üzerinde vergi eğitimi, vergi uzmanı, vergi işlem yoğunluğu ve vergi uyumsuzluğu faktörlerinin etkisini ölçmek için uygulanan ankette mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalık sahibi olup olmadıkları tespit edilerek söz konusu haklar ile ilgili görüşleri belirlenmiştir. Bu kapsamda 401 kişilik bir veri elde edilmiş ve ölçeğin güvenilirliği “mükemmel” olarak tespit edilmiştir. Bağımlı değişkenin kategorik olduğu ikili lojistik regresyon analizinizden yararlanılan çalışmada katılımcılara bağımlı değişken olarak “*Vergisel işlem ve konular ile ilgili hangi haklara sahip olduğumu biliyorum.*” şeklinde ifade yöneltilmiştir.

Çalışmanın bulgular kısmında modelin %77,3 oranında doğru bir şekilde sınıflandırma yapıldığına ulaşılmıştır. Bununla birlikte modelin genel anlamlılığı %99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır. Model özetine bakıldığında bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünün %34 ve %46 olduğu görülmektedir. Hosmer ve Lemeshow test sonucuna göre tahmin edilen lojistik regresyon modelinin verilere uygun olduğu görülmüştür. Modelde yer alan bağımsız değişkenlerden vergi uzmanı %1, vergi eğitimi ve vergi işlem yoğunluğu %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Vergi uyumsuzluk bağımsız değişkeni ise istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Yani mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları üzerinde vergi uzmanı, vergi eğitimi ve vergi işlem yoğunluğu etkisi anlamlı bulunmuş iken vergi uyumsuzluğu anlamlı bulunmamıştır. Buna göre H1, H2 ve H3 hipotezi doğrulanmış, H4 hipotezi ise doğrulanmamıştır. Denklemdaki değişkenlere ait tahmin sonuçlarından yola çıkıldığında; vergi eğitimine sahip mükellefler eğitim almamış mükelleflere göre hakları ile ilgili 3,79 kat, vergi uzmanına sahip mükellefler sahip olmayanlara göre 8,22 kat ve vergisel işlemleri yoğun olan mükellefler olmayanlara göre 3,81 kat daha fazla hakları ile ilgili farkındalık sahibidirler. Modele ait test sonuçlarına bakıldığında mükelleflerin hakları

ile ilgili farkındalıkları üzerinde en fazla vergi uzmanına sahip olma etkili iken sonrasında vergi eğitimi ve vergisel işlem yoğunluğu etkili olmaktadır. Vergisel bir uyumsuzluk yaşanmış olması ise mükellef haklarının bilgi düzeyi üzerinden anlamlı çıkmamıştır.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar vergi uyumsuzluğu hariç olmak üzere vergisel işlemler ile daha yoğun ilişki içinde olan ve yine vergisel süreçler ile ilgili belli bir eğitim düzeyine sahip olan bireylerin mükellef hakları konusunda daha fazla farkındalık içinde olduklarını göstermektedir. Buna göre vergisel işlemleri daha fazla olan, herhangi bir vergi uyumsuzluğu ile karşılaşan ve en az bir vergi uzmanına sahip olan veya bir vergi uzmanından yardım alan mükellefler vergisel süreçlerde hangi hak ve yükümlülükler sahip oldukları ile ilgili olarak diğer mükelleflere göre daha fazla farkındalığa sahiptirler. Şüphesiz bu durum da günümüz dünyasından vergisel alanda daha fazla ön plana çıkmaya başlayan ve hemen hemen her vergi idaresinin hukuki veya idari olarak kabul ettiği ve koruma altına aldığı mükellef haklarına katkı sunmakta ve geliştirmektedir. Çalışmada ulaşılan sonuçlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde mükelleflerin hakları ile ilgili farkındalıkları üzerinde etkili olan vergi eğitiminin olabildiğince daha çok mükellefe verilmesi, yani hakları ile ilgili olarak çeşitli araç-gereç ve yollarla vergisel konularda sahip oldukları hakları öğrenebilmesi sağlanmalıdır. Herhangi bir vergi uzmanı buldurmamayan ve vergi işlem yoğunluğu olmayan mükelleflerin de sahip oldukları hakları konusunda bilgi sahibi olabilmesi ve bu hakları gerektiğinde etkili bir şekilde kullanabilmesi için başta vergi idaresi olmak üzere kamunun gerekli ve yeterli politikalar geliştirmesi gerekmektedir. Bu sayede mükelleflerin idareye bakış açıları ve güvenleri olumlu yönde genişerek mükellef memnuniyeti sağlamış olacaktır.

### **Katkı Oranı Beyanı**

Çalışmanın yazarı olarak çalışmanın tüm aşamalarına tarafımdan katkı sağlanmıştır.

### **Çıkar Çatışması Beyanı**

Çalışmada çıkar çatışması olmadığını beyan ederim.

### **Kaynakça**

- Aydın, N. & Arı, E. (2016). Hanehalkı otomobil talebini belirleyen etkenlerin ikili lojistik regresyon yöntemiyle analizi: Türkiye örneği. Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12, 76-97.
- Bayram, N. (2015). Sosyal bilimlerde SPSS ile veri analizi. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Bentley, D. (1996). Formulating a taxpayers' charter of rights: Setting the ground rules. Australian Tax Review, 97.
- Bentley, D. (1998a). Definitions and development. taxpayers' rights: An international perspective. D. Bentley. Gold Coast, Queensland, Revenue Law Journal: 1-15.
- Bentley, D. (1998b). An Overview of taxpayers' rights. taxpayers' rights: An international perspective. D. Bentley. Goald Coast, Queensland, Revenue Law Journal: 35-56.
- Bentley, D. (2002). The significance of declarations of taxpayers' rights and global standards for the delivery of tax services by revenue authorities. Erişim Tarihi: 20.06.2021 [http://epublications.bond.edu.au/law\\_pubs/35](http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/35)

- Bentley, D. (2015). Revisiting rights theory and principles to prepare for growing globalisation and uncertainty. International Conference on Taxpayer Rights, November 18-19, Washington DC.
- Bentley, D. (2016). Taxpayer Rights in Australia twenty years after the introduction of the Taxpayers' Charter, Duncan Bentley, 12th International Conference on Tax Administration.
- Bircan, H. (2004). Lojistik regresyon analizi: Tıp verileri üzerine bir uygulama. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2004(2), 185-208.
- Brzeziński, B. (2009). Taxpayers' rights: Some theoretical issues, In, W. Nykiel, M. Sek, (Eds.), Protection of taxpayer's rights European International and domestic. Wolters Kluwer Publications.
- Cockfield, J. (2010). Protecting taxpayer privacy rights under enhanced cross-border tax information exchange: Toward a multilateral taxpayer bill of rights. U.B.C. Law Review, 42(2), 419-471.
- Çetin, G. & Gökbnar, R. (2010). Mükellef haklarına vergi idaresi çalışanlarının bakışı. Yönetim ve Ekonomi, 17 (1), 3-45.
- Çetin Gerger, G., Bakar, F. & Gerçek, A. (2016). Türkiye'de mali müşavirlerin mükellef haklarına ve gelir idaresine bakışını etkileyen faktörlerin belirlenmesi. Sosyoekonomi, 24 (29), 45 – 71.
- Çokluk, Ö. (2010). Lojistik regresyon analizi: Kavram ve uygulama. Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri, 10 (3), 1359-1407.
- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, Kararname Numarası: 60, Resmi Gazete (31103), 18 Nisan 2020.
- Dönmez, R. (2004). Yükümlü hakları: Ortaya çıkış nedenleri ve bir kavramlaştırma denemesi. Yaklaşım, 136, 53-58.
- Egeli, H. & Dağ, M. (2012). Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 163, 130-146.
- Erdoğan, N. & Tuncer, G. (2016). Kamu sağlık hizmetlerinde koniklik etkisi: İkili lojistik regresyon analizi. Electronic Journal of Vocational Colleges, 67-72.
- Farrar, J. (2015). An empirical analysis of taxpayers' fairness preferences from Canada's taxpayer bill of rights. Journal of Accounting and Taxation, 7(5), 71-79.
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. Vergi Sorunları Dergisi, 209, 7-18.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G. & Bakar Türegün, F. (2015). Türkiye de mükellef hakları algısının tespiti ve geliştirilmesine yönelik öneriler. 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, 20- 24 Mayıs, Manavgat, Antalya, Bildiriler Kitabı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (2014). Mükelleflerin hakları ve ödevleri rehberi. Yayın No: 185.
- Gencel, U. & Sarı B. (2014). An investigation of the level of awareness of taxpayers' rights, In G. Rata, H. Arslan, P.-L. Runcan, A. Akdemir (Eds.) Interdisciplinary perspectives on social sciences (pp.71-81). Newcastle: Cambridge Scholar Publishing.
- Gencel, U. (2016). A survey on the perceptions of tax office staff about taxpayers' rights. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (16), 97-112.
- George, D. & Mallery, P. (2003). SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference, 14.0 update. 7th ed., USA-Boston: Allyn & Bacon.
- Gökbel, D. (2000). Mükellef hakları (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Jha, K. (2019). The jurisprudence of taxpayer rights in India: An evolutionary tale in direct taxation. Liverpool Law Rev, 40, 271-297.

- Luoga, F. (2009). Taxpayers' rights in the context of democratic governance: Tanzania. *IDS Bulletin*, 33(3), 1 – 14.
- Nur Yazar, G. (2018). Aile içi kadına yönelik şiddeti etkileyen faktörlerin lojistik regresyon ile analizi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OECD (1990). Taxpayers' rights and obligations – a survey of the legal situation in OECD countries. Erişim Tarihi: 20.12.2020, [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'\\_Rights\\_and\\_Obligations-Practice\\_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf)
- Oğuzlar, A. (2005). Lojistik regresyon analizi yardımıyla suçlu profilinin belirlenmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19 (1), 21-35.
- Öner, Y. M. (2016). Mükellef hakları bağlamında meslek mensuplarının rolü. Erişim Tarihi: 18.12.2020, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-yavuz-oner.pdf>
- Owens, J. (1990). Taxpayers' rights and obligations. *Intertax*, 18, 554 – 569
- Öz, E. (2015). International conference of interdisciplinary studies. Erişim Tarihi: 17.12.2020, <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf>, ICIS 2015
- Özdamar, K. (2015). Paket programları ile istatistiksel veri analizi 1. Eskişehir: Nisan Kitabevi Yayınları.
- Özmen, A. (1999). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri. İçinde A. Bir (ed.) *Örnekleme* (ss. 25-50). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1081.
- Rahayu, Y. N., Setiawan, M., Troena, E. A. & Sudjatno (2017). The role of taxpayer awareness, tax regulation and understanding in taxpayer compliance. *Journal of Accounting and Taxation*, 9(10), 139-146.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2000). *Research methods for business students*, Second Edition. Prentice Hall, 1-245.
- Sawyer, A. J. (2000). A comparison of New Zealand taxpayers' rights with selected civil law and common law countries - have New Zealand taxpayers been 'short-changed'?. Erişim Tarihi: 01.12.2020, <https://ssrn.com/abstract=213008>
- Şahin, D. & Cenikli, E. (2015). Tokat vergi dairesi çalışanlarının mükellef hak ve ödevlerine ilişkin görüşleri. *Sosyoekonomi*, 2015(1), 150102.
- Taş, B. & Kayağdı, N. (2020). Vergi mükellefleri için yeni bir koruma: Mükellef hakları kurulu. Erişim Tarihi:17.12.2020, <https://vergialgi.net/vergi-mukellefleri-icin-yeni-bir-koruma-mukellef-haklari-kurulu>
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019). On birinci kalkınma planı (2019-2023), Ankara. Erişim Tarihi: 11.12.2020 <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlani.pdf>,
- Üyümez, M. E. & Bişgin, A. (2016). A comparative analysis of taxpayer rights in Turkey and the USA. *MECMUA Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 66-75.
- Van Rijn, A. (1998). *A comparative study of taxpayer protection in five member of European Union (taxpayer protection in European Union)*. Kluwer Law International.
- Wheelwright, K. (1997). Taxpayers' rights in Australia. *Revenue Law Journal*, 7(1). Erişim Tarihi:15.12.2020, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO\\_12.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_12.xls.htm)

## **EXTENDED SUMMARY**

### **Research Questions & Purpose**

The basic logic of the rights granted to taxpayers is that taxpayers are protected by the administration by using them in case of need. Undoubtedly, this only happens with taxpayers who are aware of what kind of rights they have. Since the awareness of taxpayers' rights is important for the administration and taxpayer, there are various studies in this field in the literature. However, a significant part of the studies in question remained at the theoretical level and the studies that included the results of application in the field were limited. However, the empirical determination of the extent to which taxpayers are aware of their rights and the determination of the factors affecting this awareness will both provide an important source for theoretical studies and provide information about taxpayer satisfaction and its dominance in the taxation process. In this sense, this field study, which focuses on the awareness of the rights of taxpayers residing in Kütahya, provides important contributions to the field by filling an important gap in the literature.

### **Literature Review**

Although there are many theoretical studies in the literature on taxpayer rights, the number of studies that put these theoretical studies into practice is limited. In general, in the literature on taxpayer rights, studies on what taxpayer rights are, what they should be or how they should be protected are predominant. From this point of view, the study aims to fill an important gap in the literature. When the studies in the literature are evaluated in general, the importance of taxpayers' rights is emphasized. In this context, the stage of the countries regarding taxpayer rights and their future plans are mentioned. In addition, the measurement of what rights taxpayers have in tax matters and the level of countries are also included in the research topics. The issue has been analyzed at the national and international level by including research studies on which decisions the governments take on these issues and to what extent they implement these decisions.

### **Methodology**

In the study in which the variables affecting the awareness of the taxpayers' rights were analyzed, a questionnaire was applied to the taxpayers residing in Kütahya and binary logistic regression analysis was used as the analysis method. SPSS 22 package program was used in the analysis. The main mass of the research is taxpayers residing in Kütahya. In the survey applied to measure the effect of tax education, tax specialist, tax transaction density and tax dispute variables on the awareness of taxpayers residing in Kütahya about their rights, it was determined whether the taxpayers had control over their rights and the effect of the rights dominated by the variables was measured. The survey applied in the study was conducted face-to-face with the income tax, income withholding tax, G.M.S.İ., simple procedure, corporate tax and value added taxpayers residing in Kütahya province in October - December 2020. From this point of view, a total of 431 questionnaires were applied in the study.



## **Results and Conclusions**

The results obtained in the study show that individuals who have a more intense relationship with tax transactions, excluding tax disputes, and who have a certain level of education about taxation processes, are more aware of taxpayer rights. Accordingly, taxpayers who have more tax transactions, encounter any tax disputes and have at least one tax expert or get help from a tax expert have more awareness of what rights and obligations they have in tax processes than other taxpayers. Undoubtedly, this situation contributes to and develops the taxpayer rights, which have begun to come to the fore in the tax field from today's world, and which are accepted and protected by almost every tax administration legally or administratively. When the results obtained in the study are evaluated as a whole, it should be ensured that tax education, which is effective on the awareness of taxpayers about their rights, should be given to as many taxpayers as possible, that is, they can learn about their rights in tax matters with various tools and means. The public, especially the tax administration, should develop necessary and sufficient policies in order for taxpayers who do not have any tax experts and who do not have a taxation intensity to have information about their rights and to use these rights effectively when necessary. In this way, taxpayers' perspectives and trust in the administration will develop positively and taxpayer satisfaction will be ensured.