



**UZLAŞMANIN, VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA ETKİSİ: ANKARA'DAKİ SMMM, YMM VE SM'LER ÜZERİNE BİR UYGULAMA<sup>1</sup>**

Onur EROĞLU<sup>2</sup>

Hakkı CİBO<sup>3</sup>

**ÖZET**

Türk Vergi Sistemine ilk olarak 1963 yılında 205 sayılı yasa ile giren uzlaşma kurumunun bugün uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğu, verginin kanunilik ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini, vergi inceleme sonuçlarını etkisiz hale getirdiği konularında eleştirilmektedir. Uzlaşma kurumuna yapılan bu eleştirileri vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle birlikte değerlendirildiğinde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu da olumsuz yönde etkileyeceği belirtilmektedir. Çalışmanın amacı, uzlaşma kurumuna yönelik bu eleştirilerin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyip etkilemediğinin araştırılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bu kuruma dikkatleri çekmektir. Bu anlamda Ankara'da faaliyette bulunan 401 YMM, SMMM ve SM olan meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması verileri faktör analizi ile incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme, Uzlaşma, Vergiye Gönüllü Uyum, Faktör Analizi.

**JEL Kodları:** H21, H26, K34.

**THE EFFECT OF CONCERNING TAX ON VOLUNTARY COMPLIANCE: A PRACTICE ON IAFA, CPA AND IA IN ANKARA**

**ABSTRACT**

It is criticized that the reconciliation institution, which was first introduced to the Turkish tax system by Law No. 205 in 1963, has caused an inequality among the taxpayers as applied today, that the tax is contrary to the principle of law, and that the tax audit and tax review results are ineffective. It is stated that when these criticisms made to the conciliation institution are evaluated together with the factors that affect the voluntary compliance with the tax, it will negatively affect the voluntary compliance of the taxpayer. The purpose of the study is to draw attention to this institution, which is organized in the Tax Procedure Law, by investigating whether these criticisms towards the reconciliation institution negatively affect the voluntary compliance of taxpayers with tax. In this sense, the data of the survey application made to the professional members of 401 CPA, IAFA and IA operating in Ankara were analysed with Factor Analysis

**Keywords:** Taxation, Compromise, Voluntary Compliance to Tax, Factor Analysis.

**JEL Codes:** H21, H26, K34.

**1. GİRİŞ**

Vergiye gönüllü uyum, mükelleflerin vergi beyannamelerinin verildiği zamanlarda yürürlükte olan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak yükümlülüklerini severek ve isteyerek yerine getirmeleri olarak tanımlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu, vergi bilinci ve ahlaki faktörler, diğer mükelleflerin davranış şekilleri, devlete güven, devletin vergiyi kullanma şekli konusundaki algı, vergi oranları ve vergi yükü, vergi denetiminin yaygınlığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi afları, vergilemede adalet algılaması, vergi idaresinin mükellefe karşı tutumu ve demografik faktörler etkilemektedir.

Uzlaşma kurumunun yürürlükte bulunan haliyle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı yönüyle eleştiri konusu yapılmaktadır. Uzlaşma kurumunun uygulandığı şekliyle eleştiri konusu yapılan bu

<sup>1</sup> Bu çalışma "Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümünün Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Doç. Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, onureroglu00@gmail.com

<sup>3</sup> Doktora Öğrencisi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi SBE Maliye ABD, hcibo@hotmail.com



hususların mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir. Araştırmanın amacı, yapılan bu eleştirilerden hareketle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma kurumunun mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmesine olan etkilerinin tespit edilmesidir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergiye gönüllü uyum ve gönüllü uyumu etkileyen faktörlere ilişkin teorik çerçeveye yer verilmiştir. İkinci bölümde uzlaşma kurumunun tanımı yapılarak olumlu, olumsuz yönleri ve uzlaşma kurumuna yapılan eleştirilere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde anket verilerine faktör analizi yöntemi uygulanmış bulunmuş olan faktörler analiz edilmiştir. Sonuç bölümü anket bulgularının değerlendirilmesi, yorumlanması içermektedir.

## **2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Vergiye gönüllü uyum (tax compliance), mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini beyannamenin verildiği zamanlarda yürürlükte olan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak yerine getirmeleridir. Vergiye uyumun dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar vergiye tabi gelirin tam ve doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri, vergi teşvikleri, gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olarak yapılması, vergi beyannamelerinin zamanında doldurulması ve beyan edilen verginin doğru hesaplanmasıdır (Roth, Scholz ve Witte, 1989: 20).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) vergiye gönüllü uyumu vergi sistemine kayıtlı olmak, vergi beyannamelerini yasada öngörülen tarihe kadar vermek, vergi borçlarını zamanında ödemek olarak tanımlamıştır (OECD, 2008: 9). Vergi düzenlemelerine uygun davranan vergi mükellefleri vergi uyumunu gerçekleştirirken, yasal düzenlemelere uymayan vergi mükellefleri ise vergi uyumsuzluğunda bulunurlar (Webley, 2004: 96). Yani vergi uyumu mükelleflerin kamu otoritesinin yapmış vergi yasaları ile kurduğu vergi sistemine uymasındadır. Vergi yasalarına uygun hareket etmeyen mükellefler vergi uyumsuzluğuna neden olurlar.

Yazında, vergi mükelleflerinin beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak "Tax Compliance" adı altında yürütülmektedir. "Tax Compliance" kavramı "vergi uyumu" şeklinde ifade edilmektedir (Çelikkaya, 2002).

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

Vergi tanımında en önemli özellik zorlamadır. Her ne kadar zorlama, verginin olmazsa olmaz koşulu olsa da vergi sisteminin ve vergi yönetiminin başarısı büyük ölçüde kişilerin vergiye gönüllü uyum göstermelerine bağlıdır (Aktan ve Çoban, 2006: 137). Ancak vergiye gönüllü uyum sadece mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesi ile sağlanmamaktadır, verginin bir diğer tarafında yer alan devletin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygulamaları hayata geçirmesi gerekmektedir (Şentürk, 2014: 132). Eğer bir ülkenin vergi sistemi yapısal bozukluklar nedeniyle mükellefin vergi uyumsuzluğu göstermesine neden oluyorsa ve vergi idaresi de bu durumda mükellefi cezalandırıyorsa bu sonuç vergi uyumsuzluğu sağlanmasında vergi idaresini de sorumlu kılmaktadır (Saygın, 2013: 21). Yazında vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler içsel ve dışsal faktörler bulunmaktadır.

### **2.1. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen İçsel Faktörler**

Yükümlünün kendi şahsi bünyesinden kaynaklanan faktörlerden oluşmaktadır. Demografik faktörler, vergi ahlâkı, devlete güven düzeyi, demokrasi ve katılımcılık, milli gurur, din, vergi bilinci, sosyal normlar, vergi kültürü, siyasal iktidarı benimseme durumu gibi faktörlerdir.

#### **2.1.1. Demografik Faktörler**

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

**2.1.1.1. Yaş**

Yapılan çalışmalarda yaşa göre mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bazı çalışmalarda gençlerin bazı çalışmalarda da yaşlıların vergiye gönüllü uyumlarının daha az olduğu görülmüştür.

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

**2.1.1.2. Cinsiyet**

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

**2.1.1.3. Medeni Durum**

Medeni durum bireylerin vergi uyumunda olumlu/olumsuz etkiler oluşturabilmektedir. Mükellefin medeni durumu vergi ödeme gücünü etkileyeceğinden, yani harcanabilir geliri azaltacağından dolayı, vergiyi algılaması da farklı olabilecektir (Çiçek, 2006: 64). Şöyle ki, yeterli geliri olan bekâr bir mükellef için fedakârlık sayılmayacak bir durum, tam tersine evli ve çocuklu mükelleflerde bir fedakârlığa dönüşmektedir. Bu durum vergiye tepki gösterilmesine neden olmaktadır (Kaynar ve İpek, 2009: 119). Torgler (2007: 120-121) evli bireylerin toplumdaki statüleri nedeniyle sosyal ilişkiler ağı daha güçlü olduğundan daha fazla vergi ahlakına sahip olduğu bundan dolayı da evli bireylerin vergi uyum düzeyinin bekârlara oranla daha fazla olduğunu ifade etmektedir.

**2.1.1.4. Eğitim Düzeyi**

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

**2.1.1.5. Mesleki Durum**

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerden biri de kişinin mesleğidir. Her meslek grubu farklı bir vergi uyumu davranışında bulunabilir. Yükümlünün mensup olduğu referans grubunda (özellikle mesleki) kaçakçılık eğilimi yaygınsa, bireysel olarak mükellefin vergi verme azmi ve şevki de kırılabacaktır (Batirel, 1996: 53). Mükelleflerin meslekleri ile vergi uyum düzeyleri arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışan yaklaşımların genelinde özellikle kendi işinde çalışanlar, part-time çalışanlar, kendi adına ve bağımsız çalışan meslek gruplarının vergi kaçakçılığı eğiliminin yüksek olduğu belirtilmektedir (Torgler, 2007:123).

**2.1.2. Vergi Ahlakı**

Vergi ahlakı içsel bir motivasyon olarak tanımlanmıştır (Torgler, 2003: 5). İçsel motivasyon (intrinsic motivation), dışsal bir baskı ve zorlama olmadan vergi ödeme konusundaki isteklilik ve ahlaki yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (Kornhauser, 2007: 139-142). İçsel motivasyon, mükelleflerin vergi ödemelerinde en önemli faktörlerdendir (Frey ve Feld, 2002a: 3). Bazı mükelleflerin neden yüksek vergi uyumuna sahipken, diğerlerinin neden vergi uyumuna sahip olmadıkları konusunda büyük ölçüde vergi ahlakı belirleyici olmaktadır (Torgler, 2008: 1250). Vergi ahlakına sahip bireyler vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını zamanında tam olarak yerine getirirler (Muter, vd., 1993: 29; Schmolders, 1976: 111).

**2.1.3. Devlete Güven Düzeyi**

Mükellefin vergi bakımından davranışını, belirleyen birçok sosyal ve kültürel faktör bulunmakla beraber, içinde yaşadığı devlete ve kurumlarına duyulan güven ile vatandaşlık bilinci bu faktörlerin başında gelmektedir (Cullis ve Lewis, 1997: 310). Devlet ile yükümlüler arasındaki ilişki psikolojik sözleşme olarak tanımlanmaktadır (Feld ve Frey, 2002: 87). Devlet ve vergi mükellefleri arasındaki bu psikolojik vergi sözleşmesinin geçerli olmasındaki en büyük faktör devlet ile mükellefin birbirine olan güvenidir (Torgler, 2003: 213). Devlet yetkilileri ile mükellefler arasındaki karşılıklı işbirliği ve güven, vatandaşların kendilerini yasaların bir parçası olarak görmelerini sağlayacaktır. Bu durumda vergilerini dürüst ve kendiliğinden öderler. Mükelleflerin güveni yüksekse toplumsal ihtiyaçların karşılanmasını bir görev olarak kabul edeceklerdir. Vatandaşların devlete ve vergi idaresine güvenmediği bir ortamda devletin vergi toplamak için güç kullanması gerekecektir (Lozza, Kastlunger, Tagliabue ve Kircler, 2013: 52).

**2.1.4. Demokrasi ve Katılımcılık**

Demokrasi halkın yönetimi veya iktidarı demektir. Demokraside iktidar halka aittir (Sartori, 1993: 22). Demokrasi insanın sırf insan olmasından dolayı sahip olduğu hak ve hürriyetlerini kullanmasına imkân tanır (Doğan, 2007: 147). Demokratik rejim içinde verginin temeldeki zorlayıcı (cebrî) özelliği bir ölçüde de olsa azalmaktadır. Çünkü bireyler gerek vergilendirme gerek harcama konularında karar verecek yöneticilerini oylama yoluyla seçmektedirler. Bu etmen parlamenter demokrasilerin doğmasında hareket noktası olmuştur (Çağan, 1980: 131). Doğrudan demokrasi ve yerel özerklik vergi ahlakının yükselmesinde önemli bir faktör olarak görülmektedir. Mükelleflerin vergi affına karar vermeleri ya da vergi kanunlarının yapılmasında rol oynamaları onların vergi ahlakı düzeyini arttırmaktadır (Torgler, 2007: 41). Demokrasiyi destekleyen bireylerin ülkeleri ile kendilerini özdeşleştirmeleri ve bu nedenden dolayı hayatlarından memnun olmaları onların daha fazla vergi ahlakına sahip olmalarını sağlamaktadır (Sa, Martins ve Gomes, 2015: 240-250).

**2.1.5. Milli Gurur**

Vergi ödeme ya da ödememe açısından mükelleflerin psikolojik tutum ve davranışlarını belirlemede etkili faktörlerden biri de milli gururdur. Milli gurur toplum kimliğinin oluşmasını sağlayan ve kişinin toplumdaki davranışlarını etkileyen bir faktördür. Milli gurur grupların, organizasyonların ve toplumda yaşayan bireylerin işbirliğini sağlamaktadır. Yaşadığı toplumla, ülkesiyle ne kadar gurur duyarsa bireylerin vergi ahlakının da o denli yüksek olması beklenmektedir (Torgler ve Scheineder, 2004: 10-11). Milli gururun vergi uyum yazınında tamamen ihmal edilen bir alan olmasına rağmen Torgler'in yaptığı çalışmalarda milli gururun vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğine dair sonuçlar elde edilmiştir (Torgler, 2007: 41).

**2.1.6. Din**

Din toplumsal yaşamda insan tutum ve davranışlarını belirleyen ve etkileyen çok önemli bir faktördür. Dini inançları kuvvetli olan bireylerin, dini referanslara dayandırılan vergiler konusunda daha hassas ve duyarlı davrandıkları ileri sürülmektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 151). Dini inançlarının gereği olmayan veya bunun tersi bir düşüncede olan bir mükellefin ise, vergi verme konusunda istekli olmayacağı veya en azından bunu kabul etmeye razı olmayacağı ve vergiye karşı bir direnç içerisine gireceği ileri sürülmektedir (Çataloluk, 2008: 221).



### 2.1.7. Vergi Bilinci

Vergi bilinci kamu hizmetlerinin yapılması açısından verginin önemli olduğunu bilen toplumun, kişilerin, vergi konusundaki ödevlerini yapma istekliliklerinin seviyesidir (Akdoğan, 2011: 189). Mükellefin vergi bilincinin oluşturulmasında mükellefte kendisi tarafından ödenen vergilerin kamu hizmetlerinde kullanıldığı ve adil bir vergi sisteminin var olduğu duygusu verilerek sağlanabilir (Cansız, 2006: 132). Bu nedenle devletin toplamış olduğu vergilerin harcanmasında şeffaf olması, vergilerin yerinde ve verimli alanlarda kullanılması, yolsuzluk yapılmaması toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına olumlu katkıları olacaktır (Acar ve Merter, 2004: 10).

### 2.1.8. Sosyal Normlar

Sosyal normlar sosyal gruplar arasındaki davranış, fikirler ve kanaatler olarak tanımlanabilir. Sosyal normlar gelişir ve gruplar içinde ve arasında sosyal süreçler aracılığıyla değiştirilir. Dolayısıyla normlar durağan değil, sosyal karakterlerinden dolayı belirli bir sürekliliğe sahiptir. Belirli bir sosyal grubun normları, kendilerini bu grupla özdeşleştiren insanların davranışlarını etkiler (OECD, 2010: 21). Sosyal kurallar vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Vergilerin ödenmesi ile ilgili sosyal kurallar toplumdan topluma farklı bir şekilde bireylerin vergi ödeme davranışlarını arttırabilir veya azaltabilir (Weber vd., 2014: 19). Toplumda var olan geleneklere göre vergi ödeme yükümlülüğü kabul edilmiş ve sosyal bir kural olarak benimsenmişse bireylerin vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkilenir. Toplumda vergi kaçırmak genel bir kural olmuş ve insanlar vergi kaçırdıklarında çevresindeki insanlardan vergi kaçırdıklarından dolayı utanç duymuyorsa vergiye uyum olumsuz yönde etkilenecektir. Bireylerin gelenekleri ihlal etmesi onlara aykırı hareket etmesi, toplum tarafından dışlanabileceği gibi bireyin kendisi de pişmanlık ve suçluluk duygusu hissedecektir. İnsanlar vergi kaçırdıkları için yaşadığı toplumun refah kaybına uğrayacağını, sahtekârlıkla itham edileceklerini düşündüklerinde vergi kaçırırken daha dikkatli hareket edeceklerdir (Torgler, 2007: 67).

### 2.1.9. Vergi Kültürü

Bir ülkeye özgü vergi kültürü, ülkenin tarihsel kültürü içinde yer alan ve tarihsel kültürle sürekli etkileşim içinde olan ulusal vergi sistemine bağlı tüm resmi gayri resmi kurumların bütünüdür (Nerre, 2008: 155). Vergi kültürü, vergileme ve vergi ödeme kültüründen daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Kültürel normlar ve tarihsel olarak gelişmiş kurumlar vergi kodlarını (kurallarını) belirler. Vergi kodlarının belirlenmesinde ikinci etken çevre ve kısıtlamalarıdır. Vergi mükellefleri, siyasetçiler, vergi otoriteleri, uzmanlar (örnek vergi danışmanları), ve akademisyenler vergi kodunun bir parçası sayılmaktadırlar. Sayılan bu grupların vergiyle ilgili algı, tutum ve davranışları o toplumdaki kültürel normların, etik değerlerin etkileşiminden büyük ölçüde etkilenmekte ve bir vergi kodu ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu vergi koduyla beraber gruplar arasındaki etkileşim, sosyal bağlar ve sosyal ağlar ne kadar çok artarsa vergi kültürü de o oranda artacaktır (Nerre, 2008: 156). Toplumun yapısında varolan dürüstlük, adalet ve görev duygusu gibi değerler etkileşimi vergi kültürünün oluşmasında önemli rol oynamaktadır. Bu değerler devlet ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşimi hızlandırır (Nerre, 2008: 155). Mükelleflerin vergi ödeme eğilimi, vergi ile finanse edilen kamu mallarından fayda sağlamaları, hükümetin mükelleflere güven vermesi ve tarafsız davranması, adil bir vergi sisteminin olması, devlette yozlaşmanın olmaması, vergi idaresi görevlilerinin mükelleflere davranış şekilleri, vergi kanunlarının kalitesi, hesap verilebilirlik, şeffaflık vergi kültürünün oluşmasında olumlu yönde katkı sağlayacaktır (Chuenji, 2014: 30).

### 2.1.10. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu

Siyasal iktidar benimsedikçe devlete olan güven artmaktadır. Devlet ile vatandaşlar arasındaki güven arttıkça karşılıklı doğal bir sözleşme oluşmaktadır. Bu sözleşme ülkedeki sosyal sermaye birikimine önemli katkılar sağlar. Sözleşmenin temelini oluşturan karşılıklı güven vergisel düzenlemelerin vatandaşlar tarafından daha kolay benimsenmesi, vergi maliyetlerinin düşmesi ve hükümetleri vergi yükünü azaltmaya yönlendirmektedir (Slemrod, 2002: 12-13). Siyasal sistem iyi çalışıyor ve insanlar devleti yönetenlerden memnunsu vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonları artacağı ifade edilmektedir (Torgler, 2004: 8). Ayrıca vergi ahlakı ile siyaset arasındaki ilişkiyi belirleyen önemli faktörlerden biri de siyasal iktidarı benimseme durumu, mevcut siyasal süreçten memnuniyet ile birlikte vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılım düzeyidir. Siyasal katılımcılık ve vergi ahlakı arasında güçlü bir korelasyon bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin siyasal sürece katılımları arttıkça, toplumdaki vergi ahlakı da artmaktadır. Mükelleflerin iktidardaki siyasal otoriteyi





destekleme oranı arttıkça da toplam vergi ahlaki artış göstermektedir (Torgler, 2003: 213). Bu durumu amprik sonuçlarla (Feld ve Frey, 2002a: 88-89) da doğrulanmaktadır.

## **2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Dışsal Faktörleri**

Yazında vergiye gönüllü uyumu etkileyen dışsal faktörler vergi adaleti, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi oranları, cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler, vergi afları, mali müşavirler/vergi danışmanları, devlet yönetimi algısıyla ilgili faktörler, vergi idaresinin tutumu, vergilerin kullanıldıkları alanlar, yolsuzluk haberleri gibi birçok faktör bulunmaktadır.

### **2.2.1. Vergi Adaleti**

Vergi sisteminin adil olup olmadığının algılanmasında üç unsur etkili olmaktadır. Ödenilen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitlik, dikey eşitlik (vertical equity) ve yatay eşitlik (horizontal equity) dir. Bu unsurlardan birincisi ödenen vergiler oranında kamu hizmetlerinden yararlanmada eşitliğin sağlanması, vergi ödeyen bütün mükelleflerin, sunulan kamu hizmetlerinden ödedikleri vergi kadar yararlanabilmelerini ifade eder. İkincisi dikey eşitlik, değişik sosyal tabakalardaki mükelleflerin ödeme güçleri oranında vergi ödemeleri anlamına gelir. Üçüncüsü yatay eşitlik aynı sosyal tabakada yer alan mükelleflerin, aynı tür vergi uygulamalarına tabi tutulmalarını ifade eder (Wenzel, 2002: 44). Adil bir vergi herkesin adil olduğuna inandığı bir vergidir. Vergi mükellefleri vergi yüklerinin adil dağıldığını düşündüklerinde vergi uyumları artacaktır. Ancak vergi yükünün adil dağılmadığını düşünen mükellefler bunu bahane ederek vergi kaçırma konusunda kendilerini haklı görüp kendilerini savunacaklardır (Torgler, 2007: 67).

### **2.2.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı**

Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyen bir faktör olarak görülmektedir. Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlanmaktadır. Benzer bir kavram olan verginin anlaşılabilirliği ise, bir mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken miktar arasındaki farkı ifade etmektedir (Üyümez, 2016: 77). Vergi mevzuatının karışık olması, vergi kaybının meydana gelmesine neden olabilir. Çünkü anlaşılamayan karışık bir vergi mevzuatının doğru biçimde uygulanması mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanunu olması ve bu kanunların birbirleriyle bağlantısının kurulamaması, kanunlar arasında uyumun sağlanamaması karmaşaya yol açabilir. Bu karışıklık, sistemden kaynaklanan vergi kaybına ve kaçığına sebep olabilmektedir (Karakoç, 2004: 94). Vergi kanunlarının ve prosedürlerin karmaşık olduğu bir vergi sisteminde mükellefler sahip oldukları haklar hakkında yeterli bilgiye sahip değillerdir. Böyle bir ortamda vergi kaçırma olasılığı daha fazla olduğu gibi bu durum yolsuzlukların artmasına da neden olabilir (Purohit, 2007: 286). Ayrıca vergi sisteminin karmaşık yapısı vergiye uyum maliyetlerini de arttıracaktır. Uyum maliyetleri artan mükellefler uyumdan kaynaklanan yolsuzluklara neden olabilirler (Tanzi, 1998: 567).

### **2.2.3. Vergi Oranları**

Mükelleflerin vergilendirme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise, vergi oranlarıdır. Vergi oranları ile mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutumlarının derecesi arasında doğrusal bir ilişki vardır (Aktan vd., 2006: 160). Vergi yükü kişinin ödediği toplam vergilerin toplam gelirlerine oranıdır (Pehlivan, 2013: 161). Kişi vergi ödemesinden dolayı ekonomik gücünde azalma meydana gelir. Ekonomik gücü azalan vergi mükellefi psikolojik olarak baskı hisseder bu baskıya vergi tazyiki denir (Eker, 1996: 152). Ödenecek vergi, vergi mükellefinin vergi sonrası gelirinde mutlak bir azalmaya neden olduğundan, vergi oranlarındaki artışla beraber, mükellefin vergi kaçırma eğiliminde bir artış olacaktır. Burada vergi oranlarındaki artışın, mutlak surette vergi kaçakçılığını arttıracaklarını söylemek her zaman geçerli değildir. Eğer vergi mükellefinin risk alma isteği yüksekse, vergi cezalarının ve yakalanma riskinin sabit olması, vergi kaçakçılığını cesaretlendirecektir (Andreoni vd., 1998: 823). Ayrıca yüksek vergi oranları, mükelleflerin vergi kaçırma zorlayarak yolsuzluklara zemin hazırlayabilir (Tanzi, 1998: 567).

**2.2.4. Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler**

Vergi denetiminin esas amacı mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmesini sağlamaktır. Bir gün denetleneceğini düşünen vergi mükelleflerinin kanunlara uygun hareket etme eğilimi artacaktır. Çünkü vergi denetimi kanuna uygun hareket etmeyen, vergisini zamanında, kanuna uygun vermeyenler için ciddi bir risktir. Mükellefin doğru beyanda bulunmasını sağlayan ölçüt ise, bu riskin yüksekliğidir (Çetinkaya, 2002). Vergi denetimlerinin artırılması ve gelecekte de vergi denetimlerinin yapılacağı algısı vergi uyumunu negatif yönde etkileyeceği belirtilmektedir. Devamlı yapılacak denetimler para cezalarından daha fazla etkiye sahip olabilir (Alm, 2011: 19). Vergi kaçırıcı mükelleflere yapılacak denetimler söz konusu mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir. Ancak yüksek vergi uyumuna sahip mükelleflere yönelik vergi denetimi ve vergi cezası türünden caydırıcı önlemlerin yoğun şekilde uygulanması ise vergi uyumu yüksek mükellefler üzerinde dışlayıcı bir etki yaratarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilir (Torgler, 2003: 217). Aşırı ve amacını aşan denetimler ve cezalar vergi mükellefinin ahlaki düşüncelerini de negatif yönde etkileyebilir. Çünkü bu durumda vergi idaresi vergi mükellefine güvenmediğini ima etmektedir (Sour, 2004: 51).

**2.2.5. Vergi Afları**

Vergi affı (tax amnesty) genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması olarak anlaşılmaktadır. Vergi affından vergi mükellefi olması gereken ya da vergi mükellefi olup da vergi miktarının tamamını ödemiş olan kişi ve kurumlar yararlanmaktadır (Güner, 1988: 261). Vergi afları; vergi gelirlerinde hızlı bir artış sağlaması, idari maliyetleri azaltması, vergi kaydı olmayan mükelleflerin kayıt altına alınarak daha sonraki aflarda onların daha iyi izlenmesini sağlanmasına yardımcı olur. Makul ve adaletli vergi cezalarının oluşturulmasıyla vergi sisteminin iyileştirilmesi, sonraki aflarda vergiye gönüllü uyumu arttırması şeklinde faydaları olabilir (Alm, 1998: 4). Buna karşılık vergi affını haksızlık olarak gören dürüst vergi mükelleflerinin af sonrası vergiye gönüllü uyumları azalır. Dürüst vergi mükelleflerinin vergi ödemeyen mükelleflerin varlığından haberdar olmasına neden olur. Hükümetin vergi kanunlarını uygulayamadığını ve gelecekte de bir vergi affının olabileceği şeklinde algı yaratması vergi aflarının olumsuz yanlarını oluşturmaktadır (Alm, 1998: 4).

**2.2.6. Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi**

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yapan, vergi beyanlarını hazırlayan ve imzalayan, mükelleflere danışmanlık hizmeti veren mali müşavirler vergi kayıtlarını tuttukları mükelleflerle devamlı iletişim içerisinde oldukları için mükelleflerle sürekli iletişim halinde olan mali müşavirler, mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Mali müşavirler vergi kayıtlarını yaptıkları mükellefleri vergi verme hususunda olumlu yönde yönlendirebilecekleri gibi olumsuz yönde de yönlendirebilmektedirler (Organ ve Yegen, 2013: 242). Mükelleflerin vergiye uyum sağlaması konusunda mali müşavir ve danışmanlar ilk olarak, vergi konusunda yeterli bilgiye, eğitime sahip olmayan mükelleflerin beyanlarının gerçeğe uygun ve doğru olarak yapmalarını sağlamaları yönünden, hata oranını azaltıcı ve gönüllü uyumu arttırıcı bir role sahiptir. Diğer taraftan ise mükellefin daha az vergi ödeme talebi karşısında yasal boşlukları kullanarak ya da yasaları ihlal ederek toplumdaki vergi ödeme kültürünü olumsuz şekilde yönlendiren ve vergi uyumsuzluğunu arttıran bir rol de üstlenebilmektedirler (Canbay ve Çetin, 2007: 61). Ayrıca mali müşavirler bir taraftan mükellefleri yeni yapılan vergisel düzenlemeler konusunda bilgilendirebileceği, vergi yasalarının mükellefler tarafından anlaşılmasını sağlayabileceği gibi, tam tersine mükellef adına her konuda kendi hareket ederek mükelleflerin vergi ile irtibatını da en aza indirebilir (Çelikkaya, 2002).

**2.2.7. Vergi İdaresinin Tutumu**

Vergi idaresinin mükelleflere yönelik tutumları vergiye uyum düzeyini etkileyen önemli bir faktördür. Vergi hasılatının artırılmasında vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşim önemli bir role sahiptir. Vergi idaresinin mükelleflere yönelik yaklaşımı olumlu olduğunda, mükelleflerin vergi ödeme arzusu artar. Aksine vergi idaresi mükelleflere karşı olumsuz bir tutum içerisinde bulunursa mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilenir. Vergi idaresinin mükelleflere saygılı davranmaları vergiye gönüllü uyumu arttırırken, idare tarafından mükelleflerin sadece aidat ödemeye zorlanan "özneler" olarak görülmesi vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 2-3).

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



önemlidir (Kirchler vd., 2008: 219). Mükellef ile vergi idaresi arasında psikolojik bir sözleşme vardır. Vergi idaresinin mükelleflere en baştan vergi kaçakçısı oldukları şüphesiyle yaklaşma gibi bir strateji ile yaklaşımları vergi idaresi ile mükellef arasındaki bu sözleşmeyi olumsuz yönde etkileyecektir (Feld ve Frey, 2002a: 91). Vergi idaresi vergi mükelleflerini potansiyel birer suçlu olarak değil potansiyel bir müşteri olarak görmelidir. Vergi idaresi gerektiğinde vergi mükelleflerini eğitime teşvik etmek, vergilerin ödenmesi ve vergi beyannamelerinin doldurulması konusunda yardımcı olmak, mükellefin telefonla idareye danışmasını sağlamak, vergi idaresinin web sitesinin anlaşılır hale getirmek, vergi kanunlarını, vergi beyannamelerini ve ödeme şeklini basitleştirmek mükellefin vergiye uyumunu arttıracaktır (Alm ve Torgler, 2011: 647).

### **2.2.8. Vergilerin Kullanıldıkları Alanlar**

Hükümet ile mükellef arasında psikolojik bir sözleşme kurulduğu benzetmesi yapılabilir. Bu sözleşmede karşılıklı görev ve haklar düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin sözleşmenin tarafı olarak vergi ödeme zorunluluğu bulunurken hükümetin de ödenen bu vergilere karşılık vergi mükelleflerine kamu hizmeti sunması gerekmektedir. Hükümetin sunmuş olduğu mal ve hizmetlerden sağlanan fayda ile mükelleflerin ödediği vergilerin eşit olması durumunu ifade eden vergilemede fayda ilkesinin devlet tarafından ihlal edildiği durumda, mükellefler vergi kaçırmayı savunmaya başlayabilir. Bu nedenle kamusal hizmetlerin ödenen vergilerle orantılı olması gerekmektedir (Frey ve Feld, 2006: 4). Mükellefler ödedikleri vergilerin verimli alanlarda harcanmadığını düşündüklerinde kandırıldıklarını hissedebilir vergilerin verimsiz alanlarda harcanması gelirler ve giderler arasında bir mali bağlantı oluşturur (Torgler, 2003: 351). Çok fazla vergi ödediklerini ve karşılığında talep ettikleri kamu hizmetlerinde tatmin olmadıklarında mükelleflerin vergiye tepkisi olumsuz olacaktır. Ancak vermiş olduğu vergiler karşılığında kamu hizmetlerinin arttığını gördüğünde bu tepkisi azalacak ve bu durum psikolojik olarak kendini iyi hissetmesini sağlayacaktır (Torgler, 2007: 67).

### **2.2.9. Yolsuzluk Haberleri**

Yolsuzluk (corruption) kamu yetkisinin özel çıkarlar için kötüye kullanılmasıdır. Buradaki çıkar bir kişinin olabileceği gibi bir grubun, bir partinin veya ailenin çıkarı da olabilir (Tanzi, 1998: 564). Vergiler kamu giderleri için ödenen bedellerdir. Kamu hizmetlerinin finansmanı vergi mükelleflerinin ödediği vergilerle sağlanmaktadır. Vergi mükellefleri ödedikleri bu vergilerin yerinde kullanılmadığını, hükümetlerin yolsuzluk yaptığını düşünüyorlarsa hükümete güvenmeyeceklerdir. Hükümet tarafından kendilerinin kandırıldığını düşüneceklerdir. Bu onların daha fazla vergi kaçırmasına neden olacaktır. Aksine vergi mükellefleri çıkarları ve tercihlerinin politik olarak uygun şekilde temsil edildiğini düşünür, hükümetin yapmış olduğu hizmetler adil ve şeffaf bir şekilde artarsa devletle daha fazla işbirliği içine girecekler ve vergiye gönüllü uyumları artacaktır (Babu ve Chariye, 2015: 322-323).

## **3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA UZLAŞMA KURUMU**

Sözcük olarak uzlaşmak, Türk Dil Kurumu'na göre (TDK, 2017) aralarındaki düşünce veya çıkar ayrılığını, karşılıklı ödünlerle kaldırarak uyuşmak, karşılıklı anlaşmak ve mutabık kalmak anlamına gelmektedir. Türk vergi hukukunda uzlaşma kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin, vergi ve cezanın tahakkuk edecek miktarları konusunda anlaşmaları anlamına gelmektedir (Çağan, 1982: 139). Uzlaşmanın esas amacı, uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmak, mükellefin tereddütlerinin bir an önce giderilerek huzura kavuşmasını sağlamak, mahkemelerin iş yükünü hafifletmek ayrıca mükellefin yargılama süresince yapacağı maliyetleri, bürokratik işlemleri ortadan kaldırmaktır.

Uzlaşma müessesinin bu amacına rağmen kurumun şu anda uygulandığı şekliyle mükellefler arasında eşitsizlik yarattığı, verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu, vergi denetimini etkisizleştirdiği, vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı ve bunun da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz şekilde etkilediği yönüyle eleştiri konusu yapılmaktadır.

### **3.1. Uzlaşma Kurumunun Olumlu Yönleri**

Uzlaşmanın idare, mükellef, yargı mercileri açısından olumlu yönleri bulunmaktadır.



**3.1.1. İdare Açısından Olumlu Yönleri**

Vergisel uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkların sayısını azaltacaktır. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azalması idare açısından da olumlu olacaktır. Tarh edilen vergi ve cezalarda indirim yapılacaksa da vergi tahsilatının hızlanması sağlanacaktır (Dönmez, 2000). Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sayısının azalmasıyla idare çok sayıda davayı izleme külfetinden, mükelleflerle hasım olarak yargı kuruluşlarının önüne çıkmaktan kurtulmaktadır (Kırbaş, 1996: 184).

Vergi ihtilaflarının yargı organlarında çözümlenmesi uzun zaman aldığından, bir taraftan devletin vergi alacağı tahsilinin gecikmesine yol açmakta, diğer taraftan mükellef açısından da sıkıntılı bir süreci beraberinde getirmektedir (Gerçek, 2006: 122). Uzlaşmayla vergi yönetiminin yasal olarak alması gereken verginin ya da cezanın bir bölümünde vazgeçmekte, buna karşın alacağı diğer bölümünü kolay ve çabuk tahsil etmektedir (Güneş, 2008: 177). Böylece idare vergi davaları ile uğraşmaktansa asıl işlevi olan vergicilik üzerine yoğunlaşma olanağı bulmaktadır.

**3.1.2. Mükellef Açısından Olumlu Yönleri**

Uzlaşmanın mükellefe de faydaları bulunmaktadır. Uzlaşmayla mükellef yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcu ya da cezası yerine daha az bir miktar ödeme yaparak fayda sağlamaktadır (Güneş, 2008: 177). Uzlaşma İdarenin tek taraflı iradesinin yansımaları olarak varlık kazanan işlemlere mükellefin iradesinin de katılarak, vergilemede gerçek durumun tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Böylece Uzlaşmayla vergilemede adaletin ve eşitliğin sağlanması anlamında yapılan idari işlemlere mükellefin de katılımını sağlayarak bu işlemlerin en doğru şekilde çözümlenmesini sağlamış olur (Gerçek, 2006: 123). Ayrıca uzlaşma mükellefin idare ile yaşadığı uyuşmazlığı mahkemeye taşımamasının ve dava sürecinin mükellefin psikolojisi ve işi üzerindeki olumsuz etkilerinin ortaya çıkmasını engellemektedir (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 159). Bununla birlikte mükellefin davayı kaybetmesi halinde mahkeme masrafları ve gecikme faizi yükünün artma endişesi de ortadan kalkmaktadır (Armağan, 2007: 176). Uzlaşmayla mükellefe vergilendirme sürecine katılarak kendini idareye anlatması, idarenin mükellefe karşı ileri sürmüş olduğu iddialara karşı iddia ve fikirlerini ileri sürerek kendini savuma hakkı verilmektedir.

**3.1.3. Yargı Mercileri Açısından Olumlu Yönleri**

İdare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar günümüzde mahkemelerin iş yükünü arttıran önemli bir etken olmuş hem de mükelleflerin devlete olan güvenlerinde de azalmaya neden olmuştur (Çetin, 2010: 196). Yargı organlarının iş yükünün artmasıyla vergi uyuşmazlıklarının yargı organları tarafından çözümlenmesini beklemek işlerin çokluğu ve uzaması nedeniyle eskiden beri pahalı bir anlayış olarak görülmüştür (Aliefendioğlu, 1980: 3). Uzlaşmayla başvurularak ihtilafların çözülmesi, mahkemelerin iş yükünün azaltılması, mahkeme harçları, bilirkişi ücretleri, kırtasiye, bina bakım onarım gibi birtakım maliyetlerden tasarruf edilmesi sağlanmaktadır (Ferhatoğlu ve Ferhatoğlu, 2010: 152-153). Uzlaşmanın, kamu alacağının eksik ama hızlı tahsilatına, yargı ekonomisine ve hukuki güvenlik ve barışın sağlanmasına da önemli katkıları olduğu söylenmektedir (Yavaşlar, 2008: 331).

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

**3.2. Uzlaşma Kurumuna Yöneltilen Eleştiriler**

Uzlaşma, hukuk teorisi açısından devletin vergilendirme yetkisinin pazarlık konusu yapması, mükelleflere ödün vermesi, vergi adaletini olumsuz yönde etkilemesi, vergilerin kanuniliği ilkesine ters düşmesi, vergi ödevini zamanında ve uyumlu bir şekilde yerine getiren mükelleflerin uyumunu sağlamada yönetsel olarak sisteme olumsuz etki ettiği konularında eleştirilmektedir (Armağan, 2007:176; Eroğlu, 2013:176).

**3.2.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Açısından Yöneltilen Eleştiriler**

Verginin Kanuniliği ilkesi, vergi düzenlemelerinin bir kanuna dayanmasını öngörmektedir. Bu, verginin konulması ve sonraki aşamalarda değişiklikler yapılmasının tümünü kapsamaktadır. Bu zorunluluk, belirsizliklerin ve keyfiliklerin önlenmesi, verginin tarafları arasında sağlıklı bir uygulama yapılabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Akdoğan, 2011: 211). Vergiler alanında idare bağlı yetki ile donatılmış



olup, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda, idare vergi tarh ve tahsil işlemlerini yapmak zorundadır. İdare tahakkuk etmiş herhangi bir vergi alacağını alamamazlık edemez. Diğer bir deyişle, vergi konusunda kural olarak idarenin takdir yetkisi bulunmamaktadır (Öncel vd., 2011: 171; Çağan, 1982: 146-147).

Uzlaşma, vergi idaresini temsil eden uzlaşma komisyonları ile mükellef veya ceza muhatabının tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda belli bir vergi ve/veya ceza miktarı üzerinde anlaşarak, beklentilerinin bir kısmından karşılıklı olarak vazgeçmeleridir. Uzlaşmayla belli bir vergi kanununa göre doğmuş olan vergi alacağının bağlı yetki ile donatılmış olan idare tarafından alınmaması söz konusudur. İdare ile mükellef arasındaki pazarlığa, bir başka deyişle mükellef ile idare arasındaki ilişkilere bağlı olarak sonuç doğuran uzlaşma hukukilik ilkesine ve anayasal ilkelere aykırılık (Eroğlu, 2013: 174) oluşturduğu gibi bu durum verginin hukukilik ilkesinin devlet yönünde zorla tahsil ve talep hakkı veren boyutuyla da çelişmektedir. İdarenin mükellef veya ceza muhatabıyla böyle bir pazarlığa girişmesi aynı zamanda devletin egemenlik gücüne de gölge düşürmektedir (Ozansoy, 2000: 208). Öte yandan uzlaşmayla idare yaptığı bir çeşit, 'idari sözleşme' ile vergi cezalarının bir bölümünden de vazgeçebilmektedir. Uzlaşmayla vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilebilmesi, suç ve cezaların anayasal ilkeler çerçevesinde yetkili organlarca affedilmesi olgusuna ters düşmektedir (Öncel vd., 2011: 171). Uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda idareye takdir yetkisi verilmesi, insanlığın en önemli kazanımlarından biri olan, hukukilik ilkesine aykırı olduğu gibi yasama yetkisinin devri yasağına da aykırıdır (Çağan, 1982: 139; Candan, 2004: 277; Yavaşlar, 2008: 317).

### **3.2.2. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Yöneltilen Eleştiriler**

Uzlaşma, verginin mali güce göre ödenmesi, vergilemede eşitlik ilkesine ters düşmektedir (Aliefendioğlu, 1981: 77). Vergilemede eşitlik ilkesi mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasının yanı sıra eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlik derecesinde farklı davranılmasını gerektirir (Çağan, 1982: 147-148). Uzlaşmayla kanun karşısında her bakımdan aynı durumda olan iki mükelleften biri uzlaşmaya gidip daha az vergi ödemesi anayasal eşitlik ilkesini zedeler. Aynı durumda bulunan mükelleflerin her ikisinin de uzlaşma yoluna başvurup birinin uzlaşmaması ihtimalinde de eşitlik ilkesine göre kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir. Ayrıca uzlaşma yolu ile tahakkuk eden vergi, yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden de eşitlik ilkesine aykırılık oluşur (Öncel vd., 2011: 171). Aynı şekilde bu durum vergisini zamanında vermeyen mükellef ile iyi niyetli mükellef arasındaki rekabet eşitliğini bozduğu gibi vergilerin tam ve zamanında ödenmesi konusunda da mükellefi caydırabilecektir (Yılmaz, 2009: 344). Bu eşitlik sadece vergisini zamanında ödeyen ile ödemeyen mükellefler arasında değil farklı uzlaşma komisyonlarına başvuran mükellefler arasında da bozulmaktadır. Bazı uzlaşma komisyonları takdir yetkisini kullanarak mükellefe indirim yapabileceği gibi diğer uzlaşma komisyonları bu yetkisini mükellef lehine kullanmayabilir. Bu da aynı mali güce sahip olup farklı uzlaşma komisyonlarına hatta aynı ya da farklı zamanlarda aynı uzlaşma komisyonuna başvuranlar arasında dahi eşitlik ilkesine aykırı sonuçlar yaratabilmektedir (Yavaşlar, 2008: 332).

### **3.2.3. Uzlaşma Komisyonlarının Yetkilerinin Sınırsızlığına Yöneltilen Eleştiriler**

Uzlaşma konusunda, bir diğer eleştiri, komisyonlara tanınan yetkilerin sınırsızlığıdır. İster tarhiyat sonrası ister tarhiyat öncesi uzlaşmada olsun, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere yapacakları tekliflerde ya da uzlaşılacak miktarlarda yetki açısından hiçbir sınırlama bulunmamaktadır. Uzlaşma komisyonlarının bu yetkisi tüm vergi ve cezasını sifira indirmeye kadar olduğu söylenebilir (Korkusuz, 1999: 78). Kanun komisyonların yetkisi konusunda herhangi bir sınırlama ya da ölçüt koymaya gitmemiştir. Komisyonların vergi aslı ve cezasındaki kaldırma ya da silme yetkisi sınırlarının belirlenmemesi hukukilik ve nesnellik sorunlarına yol açmaktadır (Erol, 2011: 184).

### **3.2.4. Uzlaşma Müessesesinin Vergi İnceleme Sonuçlarını Etkisiz Hale Getirdiğine İlişkin Eleştiriler**

Uzlaşma kurumunun evveliyatı, vergi incelemesidir. Vergi incelemesiyle ilave vergi maliyetleri oluşmakta vergi idaresi para ve zaman kaybına uğramaktadır. Vergi incelemesi sonucu tarh edilen ilave vergilerin ve kesilen cezalarının uzlaşma yoluyla silinmesi vergi cezalarının etkinliğinin azalmasına neden olabilir (Ünsal ve Durucan, 2013: 75). VUK Ek 1 maddesinde yer alan koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın yapılan her başvurunun kabul edildiği uzlaşma müessesinde, objektif ölçüler içinde yapılan vergi incelemeleri



sonucunda ortaya çıkan bulguların, inceleme sırasında harcanan zamanın ve emeğin özen gösterilmeden yapılan bir uzlaşma görüşmesiyle etkisiz hale getirildiği belirtilmektedir. Emek ve zaman verilerek uzmanlık gerektiren vergi incelemesi sonucu yapılan çalışmalar israf edilmekte vergi incelemesi sonucunda varılan sonuçlar etkisiz hale gelebilmektedir (Korkusuz, 1999: 78). Aynı zamanda uzlaşma komisyonlarının inceleme elamanı tarafından aylarca emek harcanarak hazırlanmış ve okuma komisyonundan hata ve yanlış yorumlamalara yer verilmemesi bakımından süzgeçten geçmiş raporlarda bile vergi aslından da indirim yapması raporu yazan inceleme elamanın moral değerlerini olumsuz yönde etkilediği belirtilmektedir (Budak, 2006: 18). Vergi incelemesinin amaçlarından biri de vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir. Uzlaşma komisyonlarının kayıt dışı çalışan mükellefin veya vergi sorumlusunun tarh edilen vergisinin bir kısmını silmesi mükellefte memnuniyet sağlasa da uzun vadede devlet otoritesini zayıflatacağı gibi mükellefin inceleme elemanına bakışını da değiştirecektir (Budak, 2006: 18). Bu durum vergi kaçırma teşvik edebileceği gibi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu, kayıt dışılıkla mücadeleyi de olumsuz yönde etkileyecektir (Akbeş, 2014: 90). Uzlaşmanın giderek yaygınlaştığını gören dürüst mükelleflerde de, kayıt dışısına çıkma eğiliminin oluşmasına neden olabilir (Sarılı, 2002: 41).

### **3.2.5. Vergi İdaresinin Uzlaşma Uygulamasını Genel Bir Uygulama Olarak Görmesine Yöneltilen Eleştiriler**

Uzlaşmanın mevcut uygulamasında uzlaşma talebinde bulunma bazı koşullara bağlı tutulmuştur. Uzlaşmanın yapılabilmesi için mükellefin VUK Ek 1'inci maddesinde düzenlenen nedenlerden birinin gerçekleştiğini iddia etmesi uzlaşma komisyonunca da iddianın yerinde görülmüş olması gereklidir (Candan, 2006: 255). Bu düzenlemeyle kanun koyucu, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmanın konusunun belirlenmesi ile yetinmemiş ayrıca, idarenin vergi mükellefi veya ceza muhatabı ile uzlaşabilme şartlarını da göstermiştir. Ancak uygulamada, kanunda belirlenen uzlaşma şartlarına karşılık, idare uzlaşmanın kapsamını tayin açısından kanun maddesinde sayılan halleri genişletecek şekilde kasıt unsurunun açık bir şekilde tespit edilmediği durumlarda, uzlaşma başvurularını kabul etmiştir (Gerçek, 2006: 130; Kızılot ve Kızılot, 2014: 237). Oysaki uzlaşma talebinde bulunabilmek için kanun koyucunun gerekli gördüğü hususlardan, "kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek" koşulu dışındakileri somut biçimde kanıtlanmaları mümkün olduğundan, uzlaşma talebinde bulunacak mükelleflerin, öne sürdükleri hususların varlığını kanıtlamaları gerekir (Korkusuz, 1999: 74-76). Kanunun açık hükümlerine rağmen idarenin mükellefin şartları sağlayıp sağlamadığına bakmaksızın bütün uzlaşma taleplerini kabul etmesi hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

### **3.2.6. İdarenin Uzlaşmayla Vergiyi Pazarlık Konusu Yaptığına Yönelik Eleştirisi**

Uzlaşma müessesesine yönelik olarak getirilebilecek en önemli eleştirilerinden biri, devlet egemenliğinin en temel göstergelerinden olan vergilendirme yetkisini pazarlık konusu yapan vergi idaresinin de, vergilendirmede hata yaptığını peşinen kabul etmesidir (Yılmaz, 2009: 348). Ayrıca uzlaşmada vergide pazarlık söz konusu olduğu için vergi borcunun bir kısmından vergi idaresinin vazgeçmesi suiistimal söylentilerine ve kamu görevlilerinin töhmet altında kalmalarına neden olmaktadır (Öncel vd., 2011: 171). İknaya ve pazarlığa dayanan uzlaşma verginin temel özelliği olan zorlama (cebir) unsuru ile çelişmektedir (Gerçek, 2006: 132). Egemenlik gücünün gereği olarak alınan vergiyi pazarlık konusu yaparak uzlaşmak devletin egemenlik gücünü yıpratmaktadır (Ozansoy, 2000: 207). Verginin pazarlığa konu olması mükelleflerin vergi verme konusunda daha rahat davranmalarına neden olabileceği değerlendirilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre<sup>4</sup>Hukuk devleti, *insan haklarına saygılı, bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kurmak ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında Anayasa'ya ve hukuk kurallarına uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir.* Hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini ve buna bağlı olarak vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerini içerir. Kişilerin hukuki güvenliklerinin de sağlanması hukuk devleti ilkelerinin bir gereğidir. Bu da vergilendirmede belirliliğin sağlanması, vergi kanunlarının geriye yürütülmemesi ve kıyas yasa ile gerçekleştirilebilir (Çağan, 1982: 6). Uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak yukarıda eleştiri konusu yapılan hususlara hukuk devleti ilkesi açısından bakıldığında bu eleştirilerin aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz kurallarının çiğnenmesi anlamına gelmektedir.

<sup>4</sup> 8.10.2002 tarihli AYM. E.2002/38, K.2002/89 sayılı karar, (R.G.26.12.2002-24975).

**4. UZLAŞMANIN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNA ETKİSİ: ANKARA'DAKİ SMM VE YMM'LER ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

Bu bölümde uzlaşma kurumunun vergiye gönüllü uyumuna olan etkisi YMM, SMMM ve SM olan meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması verileri faktör analizi ile incelenmiştir.

**4.1. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi**

Araştırma verilerinin elde edilmesinde anket yöntemi kullanılmıştır. Anket araştırmasının evrenini Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler oluşturmaktadır. Araştırmanın örnekleme ise Ankara ilinde faaliyette bulunan Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebecilerdir. Araştırma sürecinde Ankara ilinde faaliyette bulunan meslek mensupları arasında rassal olarak belirlenen 401 kişinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir.

Anket demografik bilgiler dışında 71 sorudan oluşmaktadır. Anketin ilk 68 sorusu 5'li likert ölçeği (1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım (Fikrim Yok), 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum anlamına gelmek üzere) kullanılarak hazırlanmıştır. Anketin 69. Sorusuyla idari çözüm yollarından hangisinin mükellef tarafından daha çok tercih edildiği sorulmuş, 70. Soruyla hangi meslek grubunun uzlaşmadan daha fazla yararlandığına yönelik açık uçlu soru sorulmuştur. Anketimizin son sorusu olan 71. Soru ile de ankete katılan katılımcıların daha önce uzlaşma görüşmelerine katılıp katılmadıklarını tespit etmek amacıyla evet hayır şeklinde soruya cevap vermeleri istenmiştir. Anketin son bölümünde katılımcıların kişisel ve demografik bilgilerine yer verilmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait bilgiler Tablo 1'deki gibidir.

**Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri**

Cinsiyet	Frekans	%	Yaş	Frekans	%
Kadın	57	14,2	26-34 arası	57	14,2
Erkek	338	84,3	35-44 arası	141	35,2
Cevapsız	6	1,5	45-54 arası	103	25,7
Toplam	401	100	55 veya üzeri	90	22,4
Unvanınız	Frekans	%	Cevapsız	10	2,5
YMM	64	16	Toplam	401	100
SMMM	321	80	Meslekte Çalışma Yılı	Frekans	%
SM	8	2	1-5 arası	40	10
Cevapsız	8	2	6-10 arası	57	14,2
Toplam	401	100	11-15 arası	68	17
Eğitim Düzeyi	Frekans	%	16-20 arası	70	17,5
Lise	11	2,7	21 ve Üzeri	159	39,7
Ön lisans	10	2,5	Cevapsız	7	1,7
Lisans	284	70,8	Toplam	401	100
Yüksek Lisans	84	20,9			
Doktora	6	1,5			
Cevapsız	6	1,6			
Toplam	401	100			

**4.2. Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Etkisinin Faktör Analizi İle Belirlenmesi**

Anketin çok fazla soruya ve çok sayıda değişkene sahip olması bu değişkenlerin yorumlanmasının kolaylaştırılmasının sağlanması için faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Faktör analizinin başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıda değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıda temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen bir addır (Altunışık vd., 2012: 263-264).



Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar Korelasyon Matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasında olduğunda mükemmel, 0,8 ile 0,89 arasında olduğunda çok iyi, 0,7 ile 0,79 arasında olduğunda iyi, 0,6 ile 0,69 arasında olduğunda orta, 0,5 ile 0,59 arasında olduğunda zayıf ve 0,5'in altında olduğunda veri setinin faktör analizi için uygun olmadığını göstermektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 403).

**Tablo 2.** KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları

KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	0,927	
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	10271,442
	df	820
	Sig.	0,000

Bu çalışmada elde edilen test sonuçlarına göre KMO testi, 0,927; Bartlett's küresellik testi ( $\chi^2 = 10271,442$ ,  $p < 0,001$ ) olarak tespit edilmiş olup, bu sonuçlara göre veri setinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

Faktör analizi sonucunda yedi faktör boyutunun olduğu ve bu yedi boyutlu çözümün toplam varyansın %67,013'ünü açıklayabildiğini göstermektedir. Ancak yedinci faktör altında kümelenen maddelerin aynı zamanda diğer faktörler içinde de kümelendiği belirlenmiştir. Bir maddenin bir faktörde gösterilebilmesi için 0,40 ve daha büyük faktör yüküne sahip olması ve maddelerin buldukları faktördeki yük değerleri ile diğer faktörlerdeki yük değerleri arasındaki fark 0,10 ve daha yukarı olması gerekmektedir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 407). Yedinci faktör altında yer alan maddelerin belitmiş olduğumuz şartları sağlamadığından yedinci faktördeki maddeler çıkartılarak öz değeri birden fazla olan altı faktör dikkate alınmıştır.

Birinci faktör toplam içinde 14,896 ile % 36,331 varyansa sahip olduğu, ikinci faktör 4,007 öz değer ile %9,774 varyansa, üçüncü faktör 2,385 öz değer ile %5,817 varyansa, dördüncü faktör 2,019 öz değer ile %4,925 varyansa, beşinci faktör 1,891 öz değer ile %4,613 varyansa, altıncı faktör 1,171 öz değer % 2,857 varyansa, yedinci faktör 1,106 öz değer ile %2,696 varyansa sahip olduğu belirlenmiştir. Altı faktör altında kümelenen maddelerin dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 3.** Faktör Analizi Sonuçları

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünüyorum	0,877	-,033	,023	,070	,035	-,067	-,225
Uzlaşma müessesesinin vergi suçlarında tekrara yol açtığını düşünüyorum	0,870	-,004	,062	,029	-,003	-,057	-,209
Uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediğini düşünüyorum	0,870	-,066	,002	,069	-,006	-,044	-,118
Uzlaşma müessesesinin vergi kaçakçılığının meşrulaşmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,867	-,089	-,018	,004	,016	-,028	-,214
Uzlaşma müessesesinin vergiye uyumu azalttığını düşünüyorum	0,859	-,030	-,002	,009	,042	,006	,142
Uzlaşma müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiğini düşünüyorum	0,854	,009	,117	,051	-,007	,023	-,023
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,852	-,109	,035	,000	,013	,078	,197
Uzlaşma müessesesinin düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını düşünüyorum	0,848	-,005	,168	,091	,031	,007	-,016



**Tablo 3.** Faktör Analizi Sonuçları (Devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşma müessesesinin vergi verme alışkanlığını zedelediğini düşünüyorum	0,847	-,090	,022	,046	,047	-,073	-,209
Uzlaşma müessesesinin vergi kaybını artırdığını düşünüyorum	0,839	-,082	,044	-,057	,002	-,042	,021
Uzlaşma müessesesinin vergi sisteminde işlevselliğin azalmasına neden olduğunu düşünüyorum	0,834	-,125	,065	,047	,056	,035	,179
Uzlaşma müessesesi mükellefte beklenti oluşturarak, mükelleflerin gelir beyanında bulunmamasına neden olduğunu düşünüyorum	0,816	-,019	,041	,055	,030	,008	-,279
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,806	-,011	,183	,056	-,056	-,025	,032
Uzlaşma müessesesinin vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığını düşünüyorum	0,805	,028	-,012	,038	,015	-,030	,137
Uzlaşmayı tercih eden mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçındıklarını düşünüyorum	0,796	-,039	,142	,035	-,061	-,068	,051
Uzlaşma müessesesinin 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğini düşünüyorum	0,797	-,072	,147	,078	,040	,056	,061
Uzlaşma müessesesinin vergi denetimini etkisizleştirdiğini düşünüyorum	0,755	-,026	,016	,019	,016	,086	,067
Uzlaşma müessesesinin vergi ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını düşünüyorum	0,750	-,147	-,070	-,065	,024	,091	,121
Uzlaşma müessesesinin vergiyi pazarlık konusu yaptığını düşünüyorum	0,730	-,124	,051	,042	,065	,068	,387
Uzlaşma müessesesinin mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu düşünüyorum	0,729	-,144	,069	,014	,018	,024	,368
Emekle elde edilen vergi inceleme sonuçlarının uzlaşma müessesesi ile dikkate alınmamasının denetim elemanlarının motivasyonunu kırdığını düşünüyorum	0,658	-,006	,006	,077	,001	-,062	,382
Uzlaşma müessesesinin, mükellefe vergi idaresinin vergi mevzuatını uygulamada yetersiz kaldığı sinyalini verdiğini düşünüyorum	0,636	-,021	-,007	,026	,093	,150	,434
Uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavırlu yönde değiştiğini düşünüyorum	-,124	0,773	,080	,056	-,056	-,053	,048
Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini artırdığını düşünüyorum	-,217	0,759	,024	,106	,045	,034	-,159
Uzlaşma toplantısında mükellefin, kendisini gelir idaresine anlatma fırsatı bularak vergide beklediği sonucu elde ettiğini düşünüyorum	-,043	0,734	,100	-,041	-,080	-,112	,161
Uzlaşma, mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık sağlayarak olumlu bir etki yaptığını düşünüyorum	,011	0,728	,007	,080	,047	,003	-,008
Vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünüyorum	-,034	0,721	-,018	,057	,071	-,006	-,026
Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini düşünüyorum	-,006	0,700	,010	,022	-,025	,072	-,097

**Tablo 3.** Faktör Analizi Sonuçları (Devamı)

	Faktör Yükleri						
	1	2	3	4	5	6	7
Uzlaşmayı gelir idaresinin mükellefle barışması olarak görüyorum	-,116	0,679	-,019	-,045	,120	-,061	,021
Vergi Dairesi Başkanlığı Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,144	,066	0,904	-,012	,018	,025	-,024
Vergi Dairesi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,177	,108	0,828	-,083	,089	-,059	,104
Merkezi Uzlaşma Komisyonu vergi cezasında indirim yaptığı gibi vergi aslında da indirim yapmaktadır	,107	-,009	0,779	,076	-,012	,299	-,063
Mükelleflerin uzlaşma gibi idari çözüm yollarına başvurmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünüyorum	,107	,042	,068	0,875	,039	-,003	,074
Mükelleflerin vergi denetimi sonucunda tahakkuk ettirilen cezada uzlaşma ile indirim yapılacağından haberdar olduğunu düşünüyorum	,112	,009	-,017	0,867	-,013	,023	,074
Farklı dönemlerdeki vergi itilaflarından dolayı, uzlaşmayı bilen mükelleflerim arasında birden fazla uzlaşma müessesesinden yararlananlar olmuştur	,038	,209	-,089	0,518	-,019	,122	-,180
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının karışık olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,068	,101	,093	,016	0,850	,058	,059
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin vergi mevzuatının çok sık değişmesinden kaynaklandığını düşünüyorum	,019	,114	,048	,001	0,794	,038	-,003
Vergi kanunlarının karmaşık olduğunu düşünüyorum	,020	-,087	-,046	,004	0,667	,094	-,018
Vergi ihtilaflarının ortaya çıkış sebebinin denetim sonucu yapılan tarhiyatların hatalı olmasından kaynaklandığını düşünüyorum	,018	,151	,036	-,101	,280	0,732	-,060
Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerimden davayı kazananlar çoktur	-,038	-,167	,087	,042	-,041	0,685	-,027
Uzlaşma sonuçlandıktan sonra, aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerim olmuştur	,018	-,051	,074	,321	,072	0,536	,165

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktörlerin isimlendirilmesi, madde sayısı ve sahip olduğu maddelere uygulanan Cronbach's Alpha güvenirlik analizi sonuçları Tablo 4'te yer almaktadır.

**Tablo 4.** Faktörlerin Güvenirlik Analizi Sonuçları

	Faktör	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Katsayısı
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	22	0,974
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	7	0,853
3	Uzlaşmanın Şeffaflığı	3	0,843
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3	0,690
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3	0,694
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3	0,446



Cronbach's Alpha Katsayısı 0,40<ise ölçek güvenilir değildir. 0,60<güvenirliliği düşük, 0,80< ölçek güvenirliliği kabul edilebilir seviyede 1,00< ise ölçek güvenirliliği yüksektir (İslamoğlu ve Alınacı, 2014:283).

Güvenirlilik analizi sonuçlarına göre Cronbach's Alpha Katsayısı (alfa) 0,927 olduğundan ölçeğin yüksek güvenirliliğe sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Güvenirlilik analizine faktör bazında bakıldığında Cronbach's Alpha Katsayısının 0,446 ile 0,974 arasında değerler aldığı görülmektedir. Bu sonuçlarla altıncı faktörün güvenirliliğinin düşüklüğünün farkında olmakla birlikte her bir faktörün güvenirliliğinin kabul edilebilir seviyede olduğu anlaşılmaktadır.

### 4.3. Faktörlerin ANOVA Testi Analiz Sonuçları

Bu bölümde öncelikle faktörlere ait ortalamalar ve bu faktörlerde yer alan maddelerin ortalamalarına yer verilmiştir. Devamında meslek mensuplarının uzlaşma müessesine yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvan, eğitim düzeyi, yaş, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla toplanan verilere ANOVA Testi uygulanmıştır.

**Tablo 5.** Faktörlere İlişkin Ortalamalar ve Standart Sapmalar

		Ort.	S.S.
1	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumsuz Etkileri	2,6147	1,18249
2	Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri	3,1395	1,13209
3	Uzlaşmanın Saydamlığı	2,7487	1,20293
4	Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı	3,4747	1,00040
5	Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri	3,6779	1,08436
6	Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı	3,3337	1,11074

Ölçek:1=Kesinlikle Katılmıyorum 2=Katılmıyorum 3=Kararsızım (Fikrim Yok) 4=Katılıyorum 5=Kesinlikle Katılıyorum.

Uzlaşmanın vergiye gönüllü uyumuna olumsuz etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,6147 olduğu ve standart sapmasının ise 1,18249 olarak tespit edilmiştir.

Uzlaşmanın Vergiye Gönüllü Uyumuna Olumlu Etkileri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,1395 standart sapması 1,13209'dur.

Uzlaşmanın Saydamlığı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 2,7487 standart sapması 1,20293'tür.

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı faktörüne verilen cevapların ortalamaları 3,4747'dir. Katılımcılar mükelleflerin uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında olduğunu düşünmektedirler.

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,6779 standart sapması 1,08436'dır.

Uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında kümelenen maddelerin ortalaması 3,3337 standart sapması 1,11074'dir.

### 4.4. Kişisel Özelliklerine Göre Görüşlerin Farklaşması

Bu bölümde faktörlere meslek mensuplarının uzlaşmaya yönelik tutumları üzerinde cinsiyet, unvanınız, eğitim düzeyiniz, yaşınız, meslekte çalışma yılı gibi değişkenlerin farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amacıyla verilere ANOVA (F testi) testi uygulanmıştır.

**Tablo 6.** Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörünün Unvan Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	63	3,2063	0,95119	0,001
SMMM	307	2,6580	1,05061	
SM	8	2,7917	1,00692	

Uzlaşmanın saydamlığı faktörüne unvan değişkeninin anlamlı bir etkisinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda unvan değişkeninin bu faktör üzerinde anlamlı bir farklılığının olduğu saptanmıştır ( $p=,001$ ;  $p<0,05$ ). Analiz sonuçlarına göre Yeminli Mali Müşavirler (YMM) diğer unvanlara göre komisyonların aldıkları kararlar arasında farklılıkların olduğunu daha fazla düşünmektedir.

**Tablo 7.** Uzlaşmanın Saydamlığı Faktörünün Eğitim Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Eğitim	N	Ortalama	S.S.	P
Lise	11	2,7879	1,13796	0,037
Ön lisans	9	2,8519	1,06863	
Lisans	275	2,6473	1,05584	
Yüksek Lisans	79	3,0169	0,99127	
Doktora	5	3,4667	0,69121	

Eğitim değişkeninin bu faktör üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla yapılan analiz sonucunda anlamlı bir etki tespit edilmiştir ( $p=,037$ ;  $p<0,05$ ). Doktora mezunları komisyonların mükelleflere yaklaşımında farklılıkların daha fazla olduğunu düşünürken, lisans mezunları bu düşünceye diğerlerine oranla daha az katılmaktadır.

**Tablo 8.** Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörünün Cinsiyet Değişkenine Göre t testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ortalama	S.S.	df	P
Kadın	52	3,2436	0,84821	376	0,024
Erkek	326	3,5072	0,76847		

Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörü altında kümelenen maddelere verilen cevapların katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $p=,024$ ;  $p<0,05$ ). Erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre mükellefin uzlaşmanın farkında olduğunu daha fazla düşünmektedir.

**Tablo 9.** Mükellefin Uzlaşmanın Avantajlarının Farkında olup olmadığı Faktörünün Ünvanımız Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	62	3,7796	0,70889	0,003
SMMM	306	3,4063	0,78379	
SM	8	3,4583	0,94176	

Unvan değişkenine göre yapılan analiz sonucunda mükellefin uzlaşmanın avantajlarının farkında olup olmadığı faktörü altında yer alan maddelere verilen cevaplar arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmüştür ( $p=,003$ ;  $p<0,05$ ). YMM'lerin mükelleflerin uzlaşmanın avantajlarının farkında olduğunu daha fazla düşünürken SMMM'ler bu düşünceye daha az katılmaktadırlar.

**Tablo 10.** Uzlaşmaya Başvuru Koşullarının Nedenleri Faktörünün Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Meslekte Çalışma Yılı	N	Ortalama	S.S.	P
1-5 arası	39	3,5385	0,73196	0,039
6-10 arası	57	3,6374	0,80495	
11-15 arası	65	3,5795	0,92285	
16-20 arası	70	3,9619	0,77094	
21 ve üzeri	157	3,6454	0,88569	

Uzlaşmaya başvuru koşullarının nedenleri faktörü altındaki maddelere verilen cevaplara meslekte çalışma yılı değişkeninin anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ( $p=,039$ ;  $p<0,05$ ). 16-20 arası çalışma yılına sahip katılımcıların bu faktör altında toplanan sorulara daha fazla katılırken çalışma yılı daha az olan katılımcıların bu düşünceye daha az katıldıkları görülmektedir.

**Tablo 11.** Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörünün Ünvanımız Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	S.S.	P
YMM	60	3,6333	0,78041	0,004
SMMM	308	3,2781	0,75729	
SM	8	3,4583	0,68863	

Katılımcıların unvanlarının değişken üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yapılan analiz sonucunda bu değişkenin faktör altında yer alan sorulara verilen cevaplara anlamlı bir etkisinin olduğu görülmüştür ( $p=,004$ ;  $p<0,05$ ). YMM'ler uzlaşma kurumunun bu etkilerine daha fazla inanmaktadırlar.

**Tablo 12.** Uzlaşma Sonuçlarına Mükellefin Olumsuz Bakışı Faktörünün Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Testi Sonuçları

Meslekte Çalışma Yılı	N	Ortalama	S.S.	P
1-5 arası	37	3,0811	0,79507	0,055
6-10 arası	56	3,1964	0,64441	
11-15 arası	65	3,3538	0,77701	
16-20 arası	66	3,3384	0,89154	
21 ve üzeri	152	3,4452	0,70939	

Katılımcıların meslekte çalışma yılının uzlaşma sonuçlarına mükellefin olumsuz bakışı faktörü altında kümelenen maddelere verilen cevaplar üzerindeki etkisinin anlamlı olduğu tespit edilmiştir ( $p=,055$ ;  $p<0,05$ ). 21 ve üzeri çalışma yılına sahip meslek mensupları mükellef davranışlarını olumsuz etkileyecek idari uygulamalarının varlığına daha fazla katılmaktadır. Meslekte çalışma yılı arttıkça idarenin bu tür davranışlarının varlığına katılım da artmaktadır.

## 5. SONUÇ

Vergiye gönüllü uyum mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında kanunlara uygun olarak yerine getirmesidir. Uzlaşma kurumunun şu anda uygulandığı şekliyle vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilediği konusunda eleştirilmektedir.

Ankete katılan meslek mensupları uzlaşma müessesesinin vergi ödeme ödevini zedelediği, kayıt dışı ekonomiyi teşvik ettiği, mükellefin düşük beyanda bulunma eğilimini artırdığı, vergi sisteminde etkinliğin bozulmasına neden olduğu düşüncesine katılmamaktadırlar. Uzlaşmanın vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırdığı, vergi uyumunu azalttığı, 'zaten yakalanmam, yakalanırsam da az bir ceza ile kurtulurum' düşüncesine destek verdiğine kısmen katılmaktadırlar. Meslek mensupları uzlaşmanın vergiyi pazarlık konusu yaptığını, vergi





ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin vergi idaresine karşı duyduğu güveni sarstığını, mükellefler arasında eşitsizliğe neden olduğunu, uzlaşmanın bir vergi affı olduğunu düşünmektedir.

Anket çalışması bulgularına göre uzlaşma mükellef üzerinde maddi ve manevi rahatlık yaratmakta, uzlaşma sonrası mükelleflerin vergi idaresine karşı tavrı olumlu yönde değişmektedir. Uzlaşmanın vergi idaresi ile mükellefin birbirlerine karşı olan güvenini arttırdığı düşüncesine daha az katılan meslek mensupları, uzlaşmayı Gelir İdaresi'nin mükellefle barışması olarak görmektedir. Uzlaşma müessesesi ile mükellefin, denetim elemanlarından, yaptığı hata ve eksiklikleri tespit ederek, doğru sonucu bulma fırsatı elde ettiğini, vergi idaresi uzlaşma ile işletmenin devamına fırsat vererek, gelecek yıllara dönük vergi kaynaklarını kayıt altına aldığını düşünmektedirler.

Çalışma bulgularına göre uzlaşma komisyonlarının mükellefe yaklaşımlarında açıklık bulunmadığı görülmektedir. Uzlaşma komisyonlarının vergi aslı ve cezasında indirim yaparken hangi kriterleri göz önünde bulundurdıklarının net olmadığı anlaşılmaktadır. Mükellefler uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı avantajların farkında ve denetim sonucunda tahakkuk edecek cezada indirim yapılacağından haberdardır. Tarh edilen vergi ve cezaların uzlaşma ile silinmesinin uzlaşmayı mükellef nezdinde cazip hale getirmektedir.

Katılımcılar mükellefin uzlaşmaya vergi idaresi ile sorun yaşamamak, daha fazla avantajlı olduğu, yaşadığı vergi sorunlarının mahkemede hızla çözülmediği için başvurduğunu düşünmektedir.

Meslek mensupları uzlaşma sonuçlandıktan sonra aslında kendisinin haklı olduğunu; uzlaşmanın gereksiz yere yapıldığını düşünen mükelleflerinin olduğunu belirtmişlerdir. Gelir idaresiyle uzlaşmayarak vergi mahkemesine giden mükelleflerden davayı kazananların çok olduğunu ifade etmişlerdir.

#### **KAYNAKÇA**

ACAR, İbrahim Attila ve Mehmet Emin MERTER (2004), "1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu," **Maliye Dergisi**, 147, 5-27.

AKBEY, Ferhat (2014), "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme," **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29(1), 63-103.

AKDOĞAN, Abdurrahman (2011), **Kamu Maliyesi**, 14.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

AKTAN, Coşkun Can; Dilek DİLEYİCİ ve Özgür SARAÇ (2006), "Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları," iç. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural (Ed.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Kitabevi, 159-171.

AKTAN, Coşkun Can ve Hilmi ÇOBAN (2006), "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler," iç. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural (Ed.), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Kitabevi, 137-158.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1980), "Vergide Uzlaşma," **Danıştay Dergisi**, 28-29, 3.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1981), "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları," **Danıştay Dergisi**, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı, 77.

ALM, James (1998), "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty," **International Studies Program Working Paper(98-6) Georgia State University**, 1-9.

ALM, James (2011), **Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory**, [Erişim Adresi: <http://econ.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1102.pdf>, Erişim Tarihi: 26.03.2018].

ALM, James, Benno TORGLER (2011), "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality," **Journal of Business Ethics**, 101(4), 635-651.

ALTUNIŞIK, Remzi; Recai COŞKUN, Serkan BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM (2012), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Geliştirilmiş 7. Baskı, Sakarya: Sakarya Kitabevi.

ANDREONI, James; Brian ERARD ve Jonathan FEİNSTEİN (1998), "Tax Compliance", **Journal of Economic Literature**, XXXVI, 818-860.

ARMAĞAN, Ramazan (2007), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi Ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme," **Maliye Dergisi**, 153, 160-178.



BABU, N. Kishore ve Abebe Bayu CHARİYE (2015), "The Effect of Taxpayers Attitudes towards the Legal System and Government on Tax Morale (With Reference to Selected Assesses in Addis Ababa, Ethiopia)," **European Journal of Business and Management**, 7(1), 321-328.

BATIREL, Ömer Faruk (1996), "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum," **Vergi Dünyası Dergisi**, 175, 52-55.

BRONDOLO, John; Frank BOSCH, Eric Le BORGNE ve Carlos SİLVANİ (2008), **Tax Administration Reform and Fiscal Adjustment: The Case of Indonesia (2001-07)**, International Monetary Fund(IMF), IMF Working Paper, Working Paper No: WP/08/129.

BUDAK, Yılmaz (2006), "Uzlaşma Kişiyeye Özel Vergi Affi(mı)dır," **Vergi Dünyası Dergisi**, 304.

CANBAY, Tülin ve Güneş ÇETİN (2007), "Vergiye Uyumu Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü," **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 5(1), 52-64.

CANDAN, Turgut (2006), **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

CANDAN, Turgut (2004), Yargı Karârları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

CANSIZ, Harun (2006), "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği," **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, VIII(2), 115-138.

CHUENJIT, Pakarang (2014), "The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration," **Journal of Population and Social Studies**, 22(1), 14-34.

CULLIS, John ve Alan LEWIS (1997), "Why People Pay Taxes: From a Conventional Economic Model to a Model of Social Convention", **Journal of Economic Psychology**, 18(2-3), 305-321.

ÇAĞAN, Nami (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme," **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 37(1), 129-151.

ÇAĞAN, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.

ÇATALOLUK, Cuma (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20, 213-228.

ÇELİKKAYA, Ali (2002), "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler," **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, 5.

ÇETİN, Güneş (2010), Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇİÇEK, Halit (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

DEVOS, Ken (2008), "Tax Evasion Behaviour and Demographic Faktors: An Exploratory Study in Australia," **Revenue Law Journal**, 18, 1-43.

DOĞAN, İsmail (2007), **Vatandaşlık Demokrasi ve İnsan Hakları**, 6. Baskıdan Tıpkı Basım, Ankara: Pegem A Yayınları.

DÖNMEZ, Recai (2000), "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına "Hukuk ve İktisat" Teorisi Açısından Yaklaşım," **Yaklaşım Dergisi**, 91.

EKER, Aytaç (1996), **Kamusal Maliye**, İzmir: Doğu Matbaası.

EROĞLU, Onur (2013), "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi," **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 8(3), 157- 179.

EROL, Ahmet (2011), **Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)**, İstanbul: İSMMMO Yayınları:140, Tor Ofset Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi.

FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2002), **The Tax Authority and the Taxpayer: An Exploratory Analysis**, [Erişim Adresi: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=47CB40E8E71ABA62F0B67304BB596FD1?doi=10.1.1.200.8641&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2018].



FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2002a), "Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated," **Economics of Governance**, 3, 87-99.

FELD, Lars P. ve Bruno S. FREY (2006), **Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation**, Center for Research in Economics, Management And The Arts, Working Paper No. 2006 – 10 [Erişim Adresi: <http://m.crema-research.ch/papers/2006-10.pdf>, Erişim Tarihi:27.03.2018].

FERHATOĞLU, Emrah ve Gizem Poyraz FERHATOĞLU (2010), "Alternatif Uyuşmazlık Çözüm Yolu Olarak Vergi ve Ceza Hukukunda Uzlaş(tır)ma: Karşılaştırmalı Bir Analiz," **Vergi Dünyası Dergisi**, 342, 150-163.

GERÇEK, Adnan (2006), **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

GÜNER, Ayşe, (1988), **Vergi Afları-Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine**, Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:10.

GÜNEŞ, Gülsen (2008), **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, Yayın No:10.

İPEK, Selçuk ve İlknur KAYNAR (2009), "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma," **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, 16(1), s.170-190.

İSLAMOĞLU, A. Hamdi ve Ümit ALNIAÇIK (2014), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)**, 4.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

KARAKOÇ, Yusuf (2004), **Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

KIRBAŞ, Sadık (1996), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi.

KIZILOT, Şükrü ve Zuhul KIZILOT (2014), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 23. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

KIRCHLER, Erich; Erik HOELZL ve Ingrid WAHL (2008), "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework", **Journal of Economic Psychology**, 29, 210-225.

KORKUSUZ, Mehmet (1999), "Vergi Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi Ve Bugünkü Durumu Üzerine Bir Değerlendirme," **Yaklaşım Dergisi**, 79, 74.

KORNHAUSER, Marjorie E. (2007), **Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers**, [Erişim Adresi: [http://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/Kornhauser.Pdf](http://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Kornhauser.Pdf), Erişim Tarihi: 19.04.2018].

LOZZA, Edoardo, Barbara KASTLUNGER; Semira TAGLIABUE ve Erich KIRCHLER (2013), "The Relationship Between Political Ideology and Attitudes Toward Tax Compliance: The Case of Italian Taxpayers," **Journal of Social and Political Psychology**, 1(1), 51-73.

MOĞOL, Tayfun ve M. Erkan ÜYÜMEZ (2004), **Vergi Suç Ve Cezalarının Ekonomisi**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Antalya.

MUTER, Naci; Süreyya SAKINÇ ve Kemal ÇELEBİ (1993), **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, [Erişim Adresi: [http://kutuphane.cbu.edu.tr/db\\_images/site\\_407/file/mukelleflerin\\_vergi.pdf](http://kutuphane.cbu.edu.tr/db_images/site_407/file/mukelleflerin_vergi.pdf), Erişim Tarihi: 27.07.2015].

NERRÉ, Birger (2008), "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics," **Economic Analysis & Policy**, 38(1), 153-167.

OECD (2008), **Monitoring Taxpayers' Compliance:A Practical Guide Based on Revenue Body Experience**, [Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>, Erişim Tarihi:12.04.2018].

OECD (2010), **Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour**, [Erişim Adresi: <http://www.oecd.org/ctp/administration/46274793.pdf>, Erişim Tarihi:12.04.2018].

ORGAN, İbrahim ve Baki YEGEN (2013), "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği," **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 27(4), 241-271.



OZANSOY, Ahmet (2000), “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği,” **Yaklaşım Dergisi**, 89, 205-209.

ÖNCEL, Mualla; Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN (2011), **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

PEHLİVAN, Osman (2013), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın No: KM 14.

PUROHIT, Mahesh c. (2007), **Corruption in Tax Administration**, [Erişim Adresi: <https://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/CorruptioninTaxAdministration.pdf>, Erişim Tarihi: 28.03.2018].

ROTH, Jeffrey A.; John T. SCHOLZ ve Dryden WITTE (1989), **Taxpayer Compliance: An Agenda for Research - A National Academy of Sciences Report**, Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

SÁ, Cristina; António MARTINS ve Carlos GOMES (2015), “Tax Morale Determinants In Portugal,” **European Scientific Journal Special Edition**, 236-254.

SARILI, Mustafa Ali (2002), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler,” **Bankacılar Dergisi**, 41, 32-50.

SARTORI, Giovanni (1993), **Demokrasi Teorisine Geri Dönüş**, Çev: Tuncer Karamustafaoğlu ve Mehmet Turhan, Ankara: Yetkin Basımevi.

SAYGIN, Özgür (2013), Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi, Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SCHMÖLDERS, Günter (1976), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149.

SLEMROD, Joel (2002), “Trust in Public Finance,” **National Bureau of Economic Research, Working Paper No.9187**, Nber Working Paper Series, Cambridge

SOUR, Laura (2004), **An Economic Model of Tax Compliance with Individual Morality and Group Conformity**, Centro de Investigación y Docencias Económicas (CIDE), [Erişim Adresi: [https://mpa.ub.uni-muenchen.de/50334/1/MPRA\\_paper\\_50334.pdf](https://mpa.ub.uni-muenchen.de/50334/1/MPRA_paper_50334.pdf), Erişim Tarihi:09.04.208].

ŞENTÜRK, Suat Hayri (2014), “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü,” **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 9(3), 129-143.

TANZİ, Vito (1998), “Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Cures,” **IMF Staff Papers**, 45(4), 559-594.

TDK(2017), Erişim Adresi: [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5911ac060a6af6.09117098](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5911ac060a6af6.09117098), Erişim Tarihi: 09.05.2017].

TORGLER, Benno (2003), Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance, Dissertation der Universität Basel Zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften, Basel, den 11. Juli.

TORGLER, Benno ve Friedrich SCHNEIDER (2004), “Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Nries,” **CREMA Working Paper No. 2004/17**, 1-38.

TORGLER, Benno (2004), “Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Nries,” **Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA) Working Paper No. 2004 – 05**.

TORGLER, Benno (2007), **Tax Compliance and Tax Morale**, UK: Edward Elgar Publishing Limited Glensanda House Montpellier Parade Cheltenham Glos.

TORGLER, Benno (2008), “What do we know about tax fraud? An overview of recent developments,” **Social Research: An International Quarterly**, 75(4), 1239-1270.

ÜNSAL, Hilmi ve Ayşegül DURUCAN (2013), Kriz Ortamında Büyümenin Sağlanmasına İlişkin Yeni Bir Politika Önerisi: Mali Alan Uygulamaları ve Değerlendirilmesi, 28. Maliye Sempozyumu, 22-26 Mayıs 2013, Antalya.

ÜYÜMEZ, M. Erkan (2016), “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumununun Değerlendirilmesi,” **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8(1).

YAVAŞLAR, Funda Başaran (2008), “Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma,” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, XXV(2), 309-337.



YILMAZ, Elif (2009), "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği Ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi," **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, XIII(1-2), 321-351.

WEBER, Till Olaf; Jonas FOOKEN ve Benedikt HERRMANN (2014), "Behavioural Economics and Taxation", **European Commission Taxation Papers Working Paper**, No 41.

WEBLEY, Paul (2004), Tax Compliance by Businesses, iç. New Perspectives on Economic Crime, Hans Sjögren and Göran Skogh (Ed.), USA: Edward Elgar Publishing Limited, Northampton.

WENZEL, Michael (2002), **Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field**, [Erişim Adresi: [http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Wenzel\\_Tax\\_Compliance\\_0.pdf](http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Wenzel_Tax_Compliance_0.pdf), Erişim Tarihi: 28. 03. 2018].