



İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği

Intermediate Role of Trust on Tax Compliance of the Invitation of Explanation: Case of Accountants in Denizli in Turkey

Özgür Biyan¹

Nilüfer Altundal Biyan²

Zehra Ötgen³

EMPIRICAL
ARTICLE

ARTICLE INFO

Submitted : 09.06.2021

Revised : 23.08.2021

Accepted : 05.09.2021

Available : 25.12.2021

iThenticate similarity
score: 16%

JEL classification:

H34, H30, H20

Keywords:

Tax Compliance, The
Invitation of
Explanation, Tax
Dispute

ABSTRACT

It is extremely important for tax compliance to fulfill their tax obligations on time and completely by taxpayers. Various regulations are made in order to increase tax compliance in the legislation of many countries. One of the these regulations was accepted for this purpose in Turkish Tax Law in 2016 is the institution of Invitation to Explanation. This study was written in order to evaluate whether the institution in question serves this purpose. In this study, the effect of the institution of invitation to explanation on tax compliance in the light of the survey data made to 300 people consisting of Sworn-in Certified Public Accountants, Certified Public Accountants and accounting professionals in Denizli province in Turkey; Factor analysis was applied within the framework of three variables: tax compliance, institution of invitation to explanation and trust to the institution of invitation to explanation.

Cite this article as: Biyan, Ö., Altundal Biyan, N. & Ötgen, Z. (2021). "İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği", *International Journal of Public Finance*, 6(2), 332-352.

¹ Assoc. Prof. PhD., Bandırma Onyedi Eylül University, Department of Public Finance, Turkey, ORCID: 0000-0002-0804-9963, ozgurbiyan@hotmail.com

² PhD Student, Bandırma Onyedi Eylül University Social Science Institute, Department of Business Administration, Turkey, ORCID: 0000-0002-5594-2615, n_altundal@hotmail.com

³ Master Student, Bandırma Onyedi Eylül University Vocational School, Turkey, ORCID: 0000-0001-5078-7911, zehra-otgn@hotmail.com

According to the hypothesis of the research, there is a negative relationship between the level of tax compliance and the level of not being able to adapt to the institution of invitation to explanation. Although the results confirm the proposed hypotheses, it has been determined that trust in the institution of invitation to explanation is not a moderator variable in the relationship between tax compliance and invitation to explanation.

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 09.06.2021
Düzeltilme : 23.08.2021
Kabul : 05.09.2021
Yayın : 25.12.2021

iThenticate benzerlik oranı: %16

JEL Kodu:

H34, H30, H20

Anahtar Kelimeler:

Vergi Uyumunu, İzaha Davet, Vergi Uyuşmazlığı

Ö Z E T

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi vergiye uyum açısından son derece önemlidir. Pek çok ülke mevzuatında vergi uyumunu artırmak amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Türk Vergi Hukukunda da 2016 yılında bu amaçla getirilen düzenlemelerden biri de İzaha Davet müessesesidir. Bu çalışma söz konusu müessesenin bu amaca hizmet edip etmediğine dair değerlendirme yapmak amacıyla kaleme alınmıştır. Çalışmada, Türkiye’de Denizli ilinde Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve muhasebe meslek elemanlarından oluşan 300 kişiye yapılan anket verileri ışığında izaha davet müessesesinin vergi uyumuna etkisi; vergi uyumu, izaha davet müessesesi ve izaha davet müessesesine güven şeklinde üç değişken çerçevesinde faktör analizi uygulanmıştır. Araştırmanın hipotezine göre, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Sonuçlar önerilen hipotezleri doğrulamakla birlikte, izaha davet müessesesine güvenin, vergiye uyum ve izaha davet müessesesi ilişkisinde düzenleyici (moderatör) bir değişken olmadığı tespit edilmiştir.

1. Giriş

Devlet için önemli bir gelir kaynağı sayılan vergiler, bireyler açısından bir ödev olarak kabul edilse de çoğu zaman bir maliyet unsuru olarak da görülmüş ve bu durum bireylerin vergiye karşı çeşitli davranışlar ve tepkiler geliştirmelerine sebep olmuştur. Bu durum karşısında vergi idareleri vergiler başta olmak üzere mali yükümlülükleri etkin tahsil edebilmek için mükelleflerin vergiye uyum sağlamasına yönelik arayışa girmiştir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi tahsil mercilerine çok fazla bir yük yüklemeyen kendi istek ve arzularıyla vergiye ilişkin yükümlülüklerini tam ve eksiksiz bir şekilde beyanda bulunmalarını ifade eden vergi uyumu konusu gündeme gelmeye başlamıştır.

Vergi uyumunu sağlamaya yönelik pek çok ülkenin vergi sisteminde özel düzenlemeler yapılmış ve barışçıl çözüm yolları oluşturulmaya gayret edilmiştir. İdari aşamada hızlı ve etkin çözüm yolları sıkça kullanılmaya başlandığı gibi zamanla da çeşitliliği artmıştır. Nitekim Türk Vergi Hukukunda da uzlaşma, cezada indirim, hata ve düzeltme gibi hem idari aşamadaki çözüm yolu olan hem de vergiye uyumu artıran söz konusu müesseseler önem kazanmıştır. Sayılan uygulamalara yeni bir ilave daha yapılmış ve 2016 yılında izaha davet müessesesi ihdas edilmiştir.

Vergiye uyum amacıyla ihdas edilen söz konusu uygulama ile yetkili merciler tarafından yapılan ön tespit sonucu verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin

varlığı halinde mükelleflerden, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce tespit konusu durum için açıklama talep edilmektedir (VUK m.370). İzaha davet müessesesinin yeni bir uygulama olması nedeniyle literatürde vergi uyumu açısından etkilerini gösteren çalışmalar oldukça sınırlıdır. Dolayısı ile bu çalışma, vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesi üzerindeki etkisini ortaya koyabilmek amacıyla kaleme alınmıştır.

Çalışmada izaha davet uygulamasının vergi uyumuna etkisinin ölçülebilmesi Denizli ilinde faaliyet gösteren ve vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilgili işlemlerini takip eden yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve muhasebe meslek elemanları üzerinden anket yöntemi ile veriler elde edilmiştir. Uygulamanın vergi mükellefleri açısından tanınırlığı, mükelleflerin müesseseden memnuniyet düzeyi ve müessesenin hizmet kalitesinin ölçülmesi, mükelleflerin müesseseye duyduğu güven ile sistemin faydalı bulunup bulunmadığı, vatandaşların vergi uyumunun saptanması ile müesseseye bakış açılarının belirlenmesi çalışmanın amaçlarından birisidir. Diğer bir tamamlayıcı amaç ise bu tutumların oluşumunda demografik faktörlerin etkisini inceleyerek elde edilen verilerin analiz edilmesidir. Ayrıca çalışmada izaha davet müessesesine güven duyma, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerinde yarattığı etkinin tespitine yönelik yapılan anket araştırmasıyla bu üç faktör arasındaki etkileşimin yönü ve şiddeti ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

2. Vergi Uyumunu: Kavram ve Teori

Vergi, devletin kamusal harcamalarını finanse etmek amacıyla, egemenlik gücünü kullanarak hukuki cebir altında, gerçek ve tüzel kişilerden tahsil ettiği zorunlu, karşılıksız, kesinleşmiş, nakdi ödemelerdir (Bıyan, 2020: 1-2; Şenyüz vd. 2016: 77-78). Vergilerin hukuka ve kanunlara uygun bir şekilde düzenlenmesi ve tahsil edilmesi bireylerin vergilendirmeye ilişkin tutum ve davranışlarına etki eden önemli faktörlerden biridir (Akdoğan, 2009: 118). Bu nedenle bireylerin istekli vergi ödemesi için birçok çalışmalar yapılmaktadır. Özellikle vergiye uyumunun nasıl artırılacağına yönelik çalışmalar en önemli olanıdır (Penas & Penas, 2010: 441-442).

Vergi uyumu kavramı mükelleflerin vergi tahsil mercilerine çok fazla bir yük yüklemeyen kendi istek ve arzularıyla vergiye ilişkin yükümlülüklerini eksiksiz bir şekilde beyanda bulunmalarını ifade eder (Gümüş, 2017: 100). Vergi uyumunun kaynağında iki temel tür bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergiye gönüllü uyum, diğer ikincisi ise yaptırım korkusuyla oluşan uyumdur. Bu iki uyum türlerinin ilkinde kişiler vergiyi içsel bir güdülemeyle öderken ikincisinde ise bir ceza kaygısıyla ödemeyi gerçekleştirir (Kirchler & Wahl, 2010: 333-334).

Vergi vermekle yükümlü olan kişilerin vergiyle alakalı davranışlarını ele alan bilim insanı Günter Schmolders'e göre, yaşanmış olan ekonomik olayların yalnızca gelenekçi bir perspektifle açıklanması mümkün değildir (Sandalcı & Sandalcı, 2015: 18). Schmolders, mükelleflerin vergiyle ilgili davranışlarını vergi uyumu-vergi uyumsuzluğu ile ilgili bir tutum olarak görmüştür (Torgler, 2003: 5). Vergiye uyum çalışmaları incelendiğinde araştırmacıların genel olarak vergi yükümlülerinin vergi ödeme

konusunda istekli olmalarını artıran/azaltan faktörler üzerinde durdukları görülmektedir (Didinmez & Seçilmiş, 2018: 107).

Bu çerçevede literatürde vergi uyumunu açıklayan teoriler ortaya atılmıştır. Bunlardan birincisi iktisadi bir model olan Rasyonel Beklentiler Teorisidir. Literatürde söz konusu teori aynı zamanda Allingham ve Sandmo modeli ya da Caydırma Modeli olarak da adlandırılmaktadır (Mohamed, 2016: 61). Allingham ve Sandmo vergi kaçakçılığının kapsamı ile cezalar ve denetim arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu savunmaktadır (Torgler, 2004: 4). Ayrıca modelde mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemesini sağlayacak düzenlemeler araştırılmakta ve ek olarak vergi kayıp ve kaçakları ile nasıl mücadele edileceğine dair stratejiler geliştirilmektedir (Allingham & Sandmo: 1972: 324). Becker'e göre insanlar kanun dışı faaliyette bulunmadıkları zaman elde etmiş oldukları fayda ile tam tersi bir durumdaki ödenecek cezanın maliyet karşılaştırmasını yaparak kararını vermektedir (Becker, 1968: 169-170).

Bir diğer teorik yaklaşım ise "Ahlaki Duygular Teorisi" olarak da adlandırılan Sosyal- Psikolojik modeldir. Bu model de sıklıkla ahlaki ve sosyal etkenlerin uzun bir zaman ihmal edildiğini bu nedenle mükelleflerin vergiye uyumlarının artması için ekonomik, psikolojik ve sosyolojik dinamiklerin birlikte incelenerek disiplinler arası bir usulle uygulanmasını ifade etmektedir. Yalnızca ekonomik nedenler değil, siyasi, hukuki, kurumsal, dinsel olgunun yanında yönetim boyutu ve demografik sebeplerin de bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir. Mükellefin içinde yaşadığı sosyal çevrenin rolü, yaşanan çevrenin yapısı, değerleri, inançları, düşünce tarzları ve demografik özelliklerinin bu model kapsamında dikkate alınması gerekmektedir (Yılmaz vd., 2015: 246).

Kirchler, Hoelzl ve Wahl tarafından ortaya konan bir üçüncü teorik yaklaşım ise vergi uyumu psikolojisini vergilemenin ekonomik psikolojisi ile beraber açıklamaya çalışan Kaygan Yamaç Modeli'dir. Bu modelde iki faktör söz konusudur. Bunlar; idareye olan güven (trust in authorities) ile idarenin gücü (power of authorities)'dür (Kirchler vd., 2008: 212). Fakat vergi uyumunu belirleyen idarenin gücü ve idareye güven boyutlarından birinde gerçekleşebilecek değişimler diğeri üzerinde farklı sonuçlar meydana getirebilmektedir. İdari otoritenin mükelleflere karşı idari gücünün yükseldiğini gösteren uygulamalar ile denetimleri sıklaştırması ve cezaların arttırılması, vergi yükümlülerinin idarenin kendilerine karşı güvenmediği duygusuna kapılarak vergiye uyum gösterip ödevlerini eksiksiz yerine getiren dürüst mükellefler için vergi ödeme isteklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Kogler vd., 2013: 171).

3. Türk Vergi Hukukunda İzaha Davet Uygulamasının Vergi Uyumuyla İlişkisi

Türk Dil Kurumu'na göre, "açıklamak, ayrıntılı bilgi vermek" (Türk Dil Kurumu Sözlükleri) anlamlarında kullanılan izah kavramı vergi kanunlarında da benzer anlamda kullanılmıştır. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre izaha davet müessesesi; "verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış

ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesidir" (m.370) şeklinde tanımlanmıştır. İzaha davet uygulamasının amaçlarından biri de indirimli ceza uygulaması yoluyla mükellefi daha ağır yaptırımlardan korumak ve bununla beraber vergi uyumunu artırmaktır (Kumkale, 2017: 120).

VUK'a göre verginin ziyaa uğratılmış olma sebebine dair hakkında ön tespit yapılan mükelleflere "izaha davet yazısı" düzenlenmekte ve tebliğ edilmektedir. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyasına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmamakta veya takdir komisyonuna sevk edilmemektedir. Mükelleflerin yaptıkları izah doğru kabul edilmezse bu durumda mükellefe otuz gün süre verilmekte ve hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik verilen beyannamelerini tamamlaması, yanlış beyannamelerinin düzeltilmesi sağlanarak zamanında ödenmeyen ya da eksik ödenen vergilerin tahsilatı sağlanmaktadır. Özellikle bu aşamada mükellefe vergi ziyası cezası indirimli uygulanmaktadır. Cezanın tamamı yerine yüzde yirmisi hesaplanmaktadır (VUK m.370).

Cezaların indirilmesine olanak tanıyan izaha davet müessesesi sayesinde mükellefin yargıya gitme ihtimali düşmekte, yapılan izahın yeterli görülmemesi sebebiyle yaşanan uyuşmazlık idari aşamada çözümlenmektedir. Öte yandan mükellefin vergiye uyum sağlamasının da önü açılmaktadır. Zira zamanında tam olarak yerine getirilmeyen ödevler tamamlattırılarak verginin indirimli bir ceza miktarı ile ödenmesi ile uygulama cezbedici hale getirilmiştir. Dolayısıyla bu açıdan yaklaşık beş yıllık olan uygulamanın vergiye uyumu sağlayıp sağlamadığının da bilimsel olarak ortaya konması gereklidir.

4. Literatür Taraması

Alanyazında vergi uyumu ile çeşitli konular arasındaki ilişkilerin farklı açıdan inceleme konusu yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalardan Vogel tarafından 1974 yılında İsveç'te 1796 katılımcının yer aldığı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Vergi mükellefleriyle yapılan mülakatta katılımcılara 200 soru yöneltilmiştir. Elde edilen verilere göre kadınların vergiye uyumunun erkeklerden daha yüksek olduğu değerlendirilmiştir. Aynı zamanda mükelleflerin yaşları arttıkça vergiye karşı uyumunun arttığı saptanmıştır (Vogel, 1974: 499-513).

Wenzel tarafından 2004 yılında yapılan bir çalışmada, 1306 kişinin anket verileri kullanılmış ve araştırmanın sonucuna göre, vergi ödemeye ilişkin pozitif ahlaki düşünceler gibi kişisel normların, vergi uyumunu önemli ve pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Toplumsal normlarda sadece kişinin şahsını toplumun bir parçası olarak sayılabildiği durumlarda vergi uyumundan etkilenmekte, ancak kişi içinde yaşadığı toplumla bütünleşmediğinde toplumsal normların vergi uyumunu artırıcı bir etkisi görülmediği tespit edilmiştir (Wenzel, 2004: 213-228).

2007 yılında Torgler ve Schneider tarafından yapılan çalışmada, İspanya, İsviçre ve Belçika için gerçekleştirdikleri Dünya Değerler Anketi ve Avrupa Değerler Anketi

araştırmasının verileri kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Araştırmada vergi ahlakını etkileyen unsurlar incelenmiştir. Elde edilen verilere göre, ulusal gurur, demokrasi yanlısı davranışlar, devlete ve yasal sisteme güven duymanın vergi ahlakı üzerinde pozitif etkisi olduğu tespit edilmiştir (Torgler & Schneider, 2007: 443-470).

Kirchler, Hoelzl ve Wahl tarafından ortaya konan "Kaygan Yamaç" teorisinde, idareye duyulan güven veya idarenin gücündeki artışın vergi uyumunu daha yüksek seviyelere çıkmasına sebep olacağı belirtilmiştir (Kirchler vd., 2008: 212).

Torgler tarafından 2012 yılında yayınlanan başka bir araştırmada Avrupa Birliği (AB)'ye 2004-2007 yılları arasında katılan 10 Doğu Avrupa ülkesi açısından vergi ahlakı analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda; hükümetin algılanan niteliği, adalet sistemi ve hükümete güven ile mükelleflerin vergi ahlakı arasında pozitif yönlü ilişki olduğu saptanmıştır. Ancak Doğu Avrupa ülkelerinin % 70'inin vergi ahlakının da 1999-2008 yıllarında azaldığı sonucuna varılmıştır (Torgler, 2012: 11-25).

Ho, Ho ve Young tarafından 2013 yılında yayınlanan çalışmada, Çin'de bulunan 152 vergi mükellefi katılımcısıyla anket yapılmıştır. İlgili ankette mükelleflere gelir vergisi sisteminin değerlendirilmesi ve vergi idarelerinin mükelleflere duyduğu güven konularına yönelik sorular yöneltilmiştir. Yapılan araştırmanın verilerine göre, eğitim düzeyi, cinsiyet gibi unsurların vergi uyumu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Çin'de bulunan vergi sisteminin algılanan adalet seviyesinin düşük olduğu gözlenmiştir, vergi sisteminin şeffaf ve basit olmadığını katılımcılar değerlendirmiştir. Bunların yanında vergi idarelerinin algılanan adalet düzeyinin düşük olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan idarenin mükellefe duyduğu güven göreceli olarak yüksek seviyelerdedir. Regresyon analizi sonucu, grup normu ve algılanan adalet düzeyinin vergi uyumu üzerindeki etkisi anlamlı bulunmuştur. Ancak yaş, cinsiyet ve eğitim seviyesi anlamlı bulunmamıştır (Ho vd., 2013: 33-44).

2013 yılında "Kaygan Yamaç" modelini test etmek amacıyla 320 Fransız üniversite öğrencisiyle birlikte Lemoine ve Roland-Levy bir araştırma gerçekleştirmiştir. Varsayım olarak gerçekleştirdikleri senaryo Kaygan Yamaç modelini doğrular niteliktedir (Lemoine & Levy, 2013: 195-213).

Türkiye'de vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalara bakıldığında ise; Muter, Sarkınç ve Çelebi tarafından 1993 yılında Manisa ilinde 505 mükellef ile yapılmış anket çalışması görülmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını araştırmak amacıyla yapılan araştırma sonucunda mükelleflerin eğitim ve öğretim seviyeleri yükseldikçe kamu harcamalarını izleme ve değerlendirme noktasındaki hassasiyetinde artış olduğu görülmüştür. Ankete katılan mükelleflerin % 52'si vergi kaçakçılığının önüne geçilmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi yükleri arttıkça, vergi kaçakçılığına daha sıcak baktıkları ifade edilmiştir (Muter vd., 1993).

Yapılan bir başka çalışmada Gerçek ve Yüce, 1998 yılında Bursa Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı bulunan 235 mükellef üzerine bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Bahsi geçen ankette vergi mükelleflerinin vergiye bakışlarını etkileyen unsurlar irdelenmiştir. Yapılan ankete göre, vergi kaçakçılığının asıl sebepleri %26 oranında

kamu harcamalarında yapılan savurganlık, %20,9 oranında yerleşmemiş bir belge sisteminin varlığı, %18,6 oranında vergi denetiminin yetersiz olmasıdır (Gerçek & Yüce, 1998: 40-41).

2005 yılında Yeniçeri tarafından İstanbul ilinde 400 katılımcıyla, vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının gelir düzeyine göre karşılaştırılmasına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen verilere göre yüksek gelir seviyesinde yer alanlar, düşük gelir seviyesine sahip kişilere göre vergi affı beklentilerinin oluşması durumunda, mükellefleri vergi ödeme noktasında gönülsüz davranmaya ittiği düşünülmektedir. Vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi aflarının kendilerinde olumsuz etki yaratmasıyla af beklentilerinin oluşmasının önüne geçebilecek yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiği önerilmiştir (Yeniçeri, 2005: 279-299).

2006 yılında Cansız'ın Afyon ilinde yapmış olduğu mükelleflerin vergiyi algılama hakkında görüşlerini bildiren anket çalışmasına 816 vergi mükellefi katılmıştır. Yapılan çalışmada elde edilen verilere göre mükelleflerin vergi bilincinin tam olarak gelişmediği sonucuna ulaşılmıştır (Cansız, 2006: 116).

Ömürbek vd. tarafından 2007 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF 4. Sınıf öğrencileri üzerine yaptıkları vergi bilinci konulu anket çalışmalarında, ankete katılan kişilerin vergi bilincinin öngörülen seviyenin üzerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Ömürbek vd., 2007: 121).

2007 yılında yapılan bir başka çalışmada Tuay ve Güvenç, mükelleflerin vergi tutumuyla ilgili katılımcı sayısı açısından oldukça geniş bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan anket 73 sorudan oluşmakla beraber, 18 farklı ilde ve 6546 katılımcıya uygulanmıştır. Elde edilen verilere göre; vergi politikalarının adil bulunmaması, elde edilen vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmemesi, vergi yükünün ve vergi oranlarının yüksek seviyelerde olduğu düşüncesi, sık sık vergi aflarının olması gibi sebepler vergi kaçırmayı arttıran unsurlar olarak katılımcılar tarafından değerlendirilmiştir (Tuay & Güvenç, 2007: 135).

2013 yılında Tekin, Tuncer ve Sağdıç tarafından yapılan bir çalışmada 2003 ve 2011 yılları arasında iller bazında, beyana dayalı gelir vergisi özelinde çıkarılan vergi aflarının vergiye gönüllü uyum açısından etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, Türkiye'de genellikle çıkarılan vergi afları, vergi mükelleflerinin af beklentilerini her dönem artırmaktadır. Bu sebeple, çok sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye uyumlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Tekin vd., 2013: 1-26).

Korlu, Çetinkaya ve Gerçek'in 2016 yılında yaptığı bir çalışmada, belediyelere vergi ödeyen mükelleflerin yerel vergi bilinci konusundaki düşünceleri ile bu düşünceyi etkileyen sebepler incelenmiştir. Ankete 664 kişinin katılımı sağlanmıştır. Yapılan faktör analizi neticesinde mükellefler tarafından yerel vergi bilincini etkileyen en önemli olgunun adalet ve eşitlik olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmadan elde edilen bir diğer veriye göre mükellefler bir yönden yerel vergiler ile alakalı yasaların ve uygulamaların adil olması gerektiğini, diğer yönden ise tahsil edilen vergiler ile

belediyeden alınan hizmetler arasında bir orantı bulunmasını talep etmektedir (Korlu vd., 2016: 443-465).

2017 yılında Tekin ve Gürçam, vergi aflarının vergiye gönüllü uyum ile ilişkisini araştırmak adına bir çalışma yapmıştır. İğdır ilinde aktif olan gelir vergisi mükellefleri üzerine yapılan anket çalışması 307 katılımcıyla gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırma neticesinde elde edilen verilere göre çok sık çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin vergiye karşı uyumunu negatif yönde etkilediği belirtilmiştir. Bununla beraber mükellefler, çıkarılan vergi aflarıyla vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin cezalandırıldığını, vergi kaçırarak kişilerin ise ödüllendirildiğini düşünmektedir (Tekin & Gürçam, 2017: 125).

Literatür çalışmalarının sonuçlarına yönelik bir değerlendirme yapmak gerekirse bu çalışmalarda; vergi uyumu açısından mükelleflerin eğitim durumu, medeni hâli, yaşı, cinsiyeti, gelir düzeyi gibi demografik değişkenler üzerine çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bununla beraber vergi mükelleflerinin vergi ahlakı, vergi bilinci gibi kavramlar üzerinden, vergi uyumu seviyeleri ile vergi kaçırma davranışlarını harekete geçiren ve önleyen tutum ve davranış şekilleri üzerinde durulduğu görülmektedir. Vergi aflarının mükellef üzerindeki etkilerinin yanında vergi cezalarının ve vergi denetimlerinin sıklığının etkilerinin de araştırıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak yapılan literatür taramamızın sonucunda mükelleflerin müesseseye güven duyma ve vergi uyumu ile izaha davet müessesesi arasındaki etkileşimi araştıran bir çalışmaya rastlanmamıştır.

5. Vergi Uyumunun İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolünün Analizi

5.1. Yöntem

Bu bölümde araştırmanın yöntemi, araştırmanın evreni ve örnekleme ile ilgili bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda araştırmanın modeli açıklanmıştır. Daha sonra araştırmanın hipotezleri, araştırmada kullanılan veri toplama araçları ve verilerin analizi detaylı olarak anlatılmıştır. Ayrıca araştırmada kullanılan ölçekler hakkında da açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir.

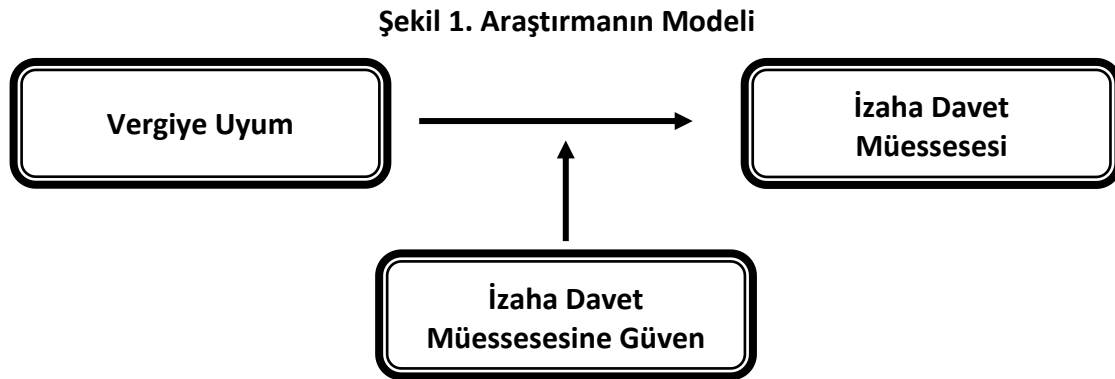
5.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, Denizli ilinde bulunan Türkiye’de vergi mükelleflerinin vergilendirmeye ilgili işlemlerini, özellikle mükelleflerin temsilcisi konumunda olan yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve muhasebe meslek elemanları oluşturmaktadır. 01.04.2020 ile 01.6.2020 tarihleri arasında çalışan toplam personel sayısının N= 1281 (TURMOB, 2020) olduğu görülmektedir. Örneklem evrenini en iyi şekilde temsil etmesi amacıyla çeşitli özellik ve pozisyonlarda çalışan meslek mensuplarına ulaşılmaya çalışılmıştır. Ankete katılmak istemeyen veya ankete katılıp bazı soruları boş bırakanlar çalışmanın dışında tutulmuştur.

Araştırmada örneklem hacmi % 5 kabul edilebilir hata payı ve % 95 güven aralığında 300 katılımcı ile evrenin temsil gücünü sağlayabileceği hesaplanmıştır. Çalışmada izaha davet müessesesine güven duyma ve vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerinde yarattığı etkinin tespitine yönelik yapılan anket araştırmasıyla bu üç faktör arasındaki etkileşimin yönü ve şiddeti ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın sınırlılıkları şu şekilde belirlenmiştir;

- ✓ Araştırma evreninin Denizli ilindeki Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Muhasebe Meslek elemanları ile sınırlı tutulması,
- ✓ Meslek mensupları ve muhasebe sorumlusu pozisyonundaki kişilerin izaha davet uygulamasına ilişkin sergiledikleri davranışlarını ifade etmekten kaçınmaları,
- ✓ Anketin sadece il bazındaki çalışanlara yönelik yapılması.

5.3. Araştırmanın Modeli



H1: Vergi uyumu, izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir.

H2: İzaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir.

H3: İzaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü vardır.

5.4. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu 4 bölümden oluşmaktadır. Yapılan araştırmada üç ayrı ölçekten yararlanılmıştır. Demografik sorular dışında diğer üç ölçekte cevaplar için 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan Vergi Uyum Ölçeği 4 ifadeden, İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği 4 ifadeden ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeği

10 ifadeden toplamda 18 ifadeden oluşmaktadır. Bununla birlikte İzaha Davet Müessesesi Ölçeği faktör analizine tabi tutulması ve Varimaks döndürülmesi sonucunda 2 ifade analiz dışı bırakılmıştır. Faktör analizi sonrasında veri toplama araçları toplamda 16 ifadeden oluşmaktadır.

Vergi uyumunun izaha davet müessesesi ile olan ilişkisinde izaha davet müessesesine güvenin moderatör (düzenleyici, ılımlaştırıcı) etkisi test edilmiştir. Yani model de bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin gücünü değiştirebilen unsur olan moderatör etkisi incelenmiştir.

Vergi Uyum Ölçeği: Harold, Angel ve Parry tarafından geliştirilen (Harold vd., 1981: 14) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan örgüte uyum sağlama ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda vergi uyumu ölçeği olarak tekrar uyarlanarak kullanılmıştır.

İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği: Huff ve Kelley tarafından geliştirilen (Huff & Kelley, 2003: 89) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan örgüt içerisinde güven ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda izaha davet müessesesine güven ölçeği olarak tekrar uyarlanarak kullanılmıştır

İzaha Davet Müessesesi Ölçeği: Hirschfeld ve Field tarafından geliştirilen (Hirschfeld & Field, 2000: 792) ve Özbek tarafından 2011'de yapılan çalışmada Türkçeye uyarlanan işe yabancılaşma ölçeği (Özbek, 2001: 238), bu çalışmada araştırmanın amacı doğrultusunda tekrar uyarlanarak izaha davet müessesesi ölçeği olarak kullanılmıştır.

5.5. Verilerin Analizi

Araştırmada ilk olarak Vergi Uyum Ölçeği, İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeğine yönelik açıklayıcı faktör analizi ve ölçeklere yönelik iç tutarlılık analizi yapılmış olup araştırmada kullanılmasında bir sakınca olup olmadığı ve katılımcıların ölçek ifadelerine verdiği cevapların tutarlı olup olmadığı değerlendirilmiştir. Daha sonra katılımcıların kişisel bilgileri incelenmiştir. Ayrıca ölçeklerin normal dağılım varsayımına uyup uymadığı çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakarak belirlenmiş olup parametrik test yöntemleri kullanılmıştır. Son olarak araştırmanın hipotezleri doğrultusunda oluşturulan araştırmanın değişkenleri arasındaki ilişkiler Pearson Korelasyon testi ile incelenmiş olup vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerinde etkisi, izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesi üzerinde etkisi ve izaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü regresyon analizleri ile irdelenmiştir. Elde edilen tüm sonuçlarda istatistiksel anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde değerlendirilmiştir.

Tablo 1. Vergi Uyumu Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(Vergi Uyumu)			
KMO: ,646	α : ,675	%Var: 53,10	Faktör Yüğü
1. Vergimi düzenli olarak öderim.			,845
2. Vergisel yükümlülüklerimi zamanında ve eksiksiz yerine getiririm.			,879
3. İdare ile sorun yaşadığımda uyuşmazlık yollarını kullanırım.			,384
4. Vergi kaçırmaya yönelik hareketlerden sakınırım			,700
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,646			
Approx. Chi-Square : 288,564; sd: 6; p<0.001; %Top. Var: 53,10			

Vergi Uyumu Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,646) görülmüştür. Yapılan çalışmalarda KMO'nun 1'e yaklaşan değer uygunluğu, 0.5'in altındaki değer de kabul edilemez olduğu ifade edilmiştir (Çakır, 2014: 5). Söz konusu çalışmamızda KMO değerinin 0,646 olması faktör yapısını ortaya koymak adına yeterli olduğunun göstergesidir. Gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=288,564$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açımlayıcı faktör analizine sokulması ve varimaks döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddeler temel alınmış olup elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 4 sorudan oluşan Vergi Uyumu Ölçeği toplam varyansın %53,10'unu açıkladığı

belirlenmiştir (Tablo 1.). Literatüre göre (Tavşancıl, 2006) sosyal bilimlerde yapılan analizlerde %40 ile %60 arasında olmasının yeterli olduğu değerlendirilmektedir.

Tablo 2. İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(İzaha Davet Müessesesine Güven)			
KMO: ,813	α : ,854	%Var: 69,68	Faktör Yüğü
1. İzaha davet uygulamasının her aşamasında idareye çok yüksek seviyede güven duyuyorum.			,773
2. İzaha davet sırasında vergi inceleme elemanları mükelleflere büyük güven duyarlar.			,862
3. Mükellefler, vergi inceleme elemanlarının yönlendirmelerine güvenirlir ve ellerinden gelenin en iyisini yapacağına inanırlar.			,869
4. Vergi inceleme elemanları izahata bulunan mükelleflerin doğru kararlar vereceğine güvenirlir.			,832
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,813			
Approx. Chi-Square : 524,773; sd: 6; p<0.001; %TopVar: 69,68			

İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,813) görülmüştür. Ayrıca anlamlılığın ölçülmesi sonucu gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=524,773$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açıklayıcı faktör analizine sokulması ve varimax döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddeler temel alınmış olup elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 4 sorudan oluşan İzaha Davet Müessesesine Güven Ölçeği toplam varyansın %69,68'ini açıkladığı belirlenmiştir (Tablo 2.).

Tablo 3: İzaha Davet Müessesesi Ölçeği Faktör Analizi Sonuç Tablosu

(İzaha Davet Müessesesi)			
KMO: ,861	α: ,863	%Var: 52,11	Faktör Yüğü
1. Hayatını sürdürmek için gelir elde eden mükellefler, vergi inceleme elemanları ve/veya idare tarafından kötü niyetli kullanılmaktadırlar			,543
3. İzaha davet uygulamasının çoğu anlamsız işlem ve düzenlemelerle heba olmaktadır.			,598
4. İzaha davet uygulamasında ne yapmam da sonuç aleyhime işleyecektir			,827
5. İzaha davet uygulamasının lehime sonuçlanacağını hayal bile edemiyorum.			,795
6. Mükelleflerin izahata bulunmak için çaba sarf etmelerinin bir önemi yok, sadece çok az bir kısmı gerçekten istediğini elde edebilir.			,712
7. İzaha davet uygulamasında mükelleflerin izahını ispat etmeye çalışması ve bu konuda gayret göstermesi oldukça yersizdir.			,713
8. İzaha davet uygulamasından yararlanmak için kendimi zorlamak istemiyorum, nasıl olsa bu bir şeyi değiştirmeyecek			,820
10. İzaha davet müessesesinin asıl nedeninin mükelleflere faydalı olması için getirildiğine pek inanmıyorum			,716
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy : 0,861			
Approx. Chi-Square : 1000,637; sd: 28; p<0.001; %TopVar: 52,11			

İzaha Davet Müessesesi Ölçeği içerisinde yer alan sorulara verilen cevaplardan elde edilen verilere uygulanan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testine göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu (KMO değeri 0,861) görülmüştür. Gerçekleştirilen Barlett Küresellik Testi sonucu da anlamlı çıkmıştır ($X^2=1000,637$; $p < 0,001$). Ölçek içerisindeki ifadelerle ait verilerin açıklayıcı faktör analizine sokulması ve varimax döndürülmesi sonucunda; özdeğeri 1.00'in üzerinde olan faktörler ve faktör yükleri 0,30'un üzerinde olan maddelerle birlikte iki faktöre aynı anda yükleme yapıp

faktör yükleri arasında farkı 0,1'in üzerinde olan ifadeler temel alınmıştır. Bu kapsamda iki faktöre aynı anda yükleme yapan 9'uncu ifade ve tek başına ikinci faktörü oluşturan 2'inci ifade analiz dışı bırakılmıştır. Daha sonra elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;

- 0,30'un altında faktör yükünün olmadığı,
- Tek faktörden oluştuğu,
- 8 sorudan oluşan İzaha Davet Müessesesi Ölçeği toplam varyansın %52,11'ini açıkladığı belirlenmiştir (Tablo 3.).

Vergi Uyumu, İzaha Davet Müessesesine Güven ve İzaha Davet Müessesesi Ölçeklerinin Cronbach's Alpha değerlerine bakıldığında; bu değerlerin sırasıyla 0,675, 0,854 ve 0,863 olduğu görülmektedir. Bu değerler; ölçeklerin oldukça güvenilir ve yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Özdamar, 1999: 510). Vergi Uyumu, İzaha Davet Müessesesine Güven ve İzaha Davet Müessesesi Ölçek ifadelerinin geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden elde edilen bulgular hep birlikte değerlendirildiğinde; her üç ölçeğin geçerli ve güvenilir oldukları ve analizde kullanılmasında bir sakınca olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

5.5.1. Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Araştırmanın bu bölümünde, araştırma değişkenlerinin birbiri arasındaki ilişkileri, parametrik test yöntemlerinden Pearson Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup istatistiksel anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde değerlendirilmiştir. Korelasyon katsayısının değerlendirme kriterleri aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

		1.	2.	3.
1. Vergi Uyumu	K.K.	1	,252**	,216**
	p		,000	,000
2. İzaha Davet Müessesesine Güven	K.K.		1	,172**
	p			,003
3. İzaha Davet Müessesesi	K.K.			1
	p			
** $p < 0.01$				

Tablo 4'te Pearson Korelasyon testi sonuçları incelendiğinde;

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine güven düzeyi arasında pozitif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p = 0,252$; $p < 0.001$).

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p=-0,216$; $p<0.001$).
- Katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ve düşük düzeyde korelasyon vardır ($r_p=-0,172$; $p<0.001$).

5.5.2. Regresyon Analizi

Araştırmanın bu kısmında, vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü değerlendirilmiştir. İlk olarak vergi uyumunun, izaha davet müessesesi üzerindeki etkisi lineer regresyon analizi ile Tablo 5'te incelenmektedir.

Tablo 5: Vergi Uyumunun, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar		F	R ²
	B	Std. hata	β	t		
Sabit	3,659	,290		12,627	,000	
Vergi Uyumunu	,262	068	,216	3,828	,000	,047
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi * $p<0.001$						

Vergi uyumunun izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve vergi uyumunun, izaha davet müessesesi varyansının %4,7'sini açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,047$; $F_{(1,298)}=14,651$, $p<0.001$). Bulunan sonuçlara göre; vergi uyumunun, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ($\beta=-0.216$, $t=-3,828$, $p<0.001$) belirlenmiştir. Bir diğer deyişle, çalışma grubunu oluşturan katılımcıların vergi uyumu düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilemektedir. Ayrıca regresyon eşitliği incelendiğinde ise diğer yordayıcı değişkenler sabit tutulduğunda; vergi uyumu düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyinde 262'lik bir azalışa neden olacaktır.

"H1: Vergi uyumu izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir." hipotezi katılımcıların vergi uyumu düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilediği için kabul edilmiştir.

İzaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesine etkisi lineer regresyon analizi ile Tablo 6'da incelenmektedir.

Tablo 6: İzaha Davet Müessesesine Güvenin, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar		F	R ²
	B	Std. hata	β	t		
Sabit	3,044	,166		18,367	,000	
İzaha Davet Müessesesine Güven	,144	,048	-,172	3,015	,003	9,090 ,030
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi * p<0.001						

İzaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesinin varyansının %3,0'unu açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,030$; $F(1,298)=9,090$, $p=0.003$). Bulunan sonuçlara göre; izaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ($\beta=-0.172$, $t=-3,015$, $p=0.003$) belirlenmiştir. Bir diğer deyişle, çalışma grubunu oluşturan katılımcıların izaha davet müessesesine güven düzeyleri izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilemektedir. Ayrıca regresyon eşitliği incelendiğinde ise diğer yordayıcı değişkenler sabit tutulduğunda; izaha davet müessesesine güven düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyinde, 144'lük bir azalışa neden olacaktır.

"H2: İzaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesi üzerinde etkilidir." hipotezi katılımcıların izaha davet müessesesine güven düzeyi izaha davet müessesesine adapte olamama düzeylerini negatif yönde etkilediği için kabul edilmiştir.

Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesi üzerindeki etkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile Tablo 7'de incelenmektedir.

Tablo 7: Vergi Uyumu ve İzaha Davet Müessesesine Güvenin, İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisine Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar			F	R ²
	B	Std. hata	β	t	p		
Sabit	3,849	,301		12,782	,000		
Vergi Uyumu	,223	,070	,185	3,182	,002		
İzaha Davet Müessesesine Güven	,105	,049	,125	-2,159	,032	9,747	,062
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi* p<0.001							

Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin izaha davet müessesesini ne derece etkilediğini tespit etmek amacıyla yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre; bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesini varyansının %6,2'sini açıklayabildiği görülmektedir ($R^2=,062$; $F_{(2,297)} = 9,747$, $p < 0.001$). Bulunan sonuçlara göre; vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı görülmektedir.

Vergi uyumunun izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü çoklu doğrusal regresyon analizi ile Tablo 8'de incelenmektedir.

Tablo 8: Vergi Uyumunun İzaha Davet Müessesesi Üzerindeki Etkisinde İzaha Davet Müessesesine Güvenin Düzenleyici Rolüne Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar			F	R ²
	B	Std. hata	β	t	p		
Sabit	2,568	,047		54,335	,000		
Vergi Uyumu	-,155	,049	-,190	-3,166	,002		
İzaha Davet Müessesesine Güven	-,102	,048	-,125	-2,151	,032	6,515	,062
Etkileşim	-,014	,043	-,019	-,332	,740		
Bağımlı değişken: İzaha Davet Müessesesi* p<0.001							

Etkileşim değişkeninin (Zvergi uyumu x Zizaha davet müessesesine güven) Tablo 17'deki modele eklenmesiyle izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü incelenmiştir. Bu modelin istatistiksel olarak anlamlı olduğu, ancak etkileşim değişkeninin oluşturulan modele anlamlı katkısının bulunmadığı ($t=-,332$, $p>0.05$) görülmektedir. Sonuç olarak; izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolünün bulunmadığı değerlendirilmiş olup *H3: İzaha davet müessesesine güvenin, vergi uyumu ve izaha davet müessesesi üzerindeki etkisinde düzenleyici (moderatör) rolü vardır.* hipotezinin reddine karar verilmiştir.

6. Sonuç

Kamu otoritesi, kendisine yüklenen kamusal hizmetleri yerine getirebilmek ve vatandaşlara hizmet sunabilmek amacıyla belli bir finansman kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda vergi, söz konusu ihtiyaçları karşılayabilmek için elde edilen kaynaklar içerisinde önemli bir gelir kaynağıdır. Devletler açısından bu derece önemli olan vergi, toplumdaki tüm bireylerden tahsil edilmeye çalışılır. Ancak bu her zaman çok kolay olmamaktadır. Çünkü devlet için önemli bir gelir kaynağı sayılan vergiler, bireylerin gelirinde azalma meydana getirdiğinden mükellefler vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlar geliştirmişlerdir. Oluşan bu davranışlar vergiye uyum konusunu gündeme getirmiştir. Bu nedendir ki, bireyleri vergi ödemeye istekli hale getirmek için kamu otoriterleri birçok çalışmalar sürdürmeye başlamış ve birtakım gerekli düzenlemelere gitmiştir. Vergi uyumunu sağlamak bu sebeple çok önemli çalışmalar arasında yerini almıştır.

Vergi uyumunun sağlanması amacıyla mükellef hakları da gözetilerek günümüz şartlarına entegre çalışmalar pek çok ülke tarafından yürütülmeye devam etmektedir. Çalışma kapsamında inceleme konusu yapılan izaha davet müessesesinde, gerekli mercilerce hakkında yapılan ön tespitler sonucu verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin varlığı halinde mükelleflerden, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kendilerinden tespit konusu durum için açıklama talep edilmektedir. İzahta bulunan mükellefin yapacağı izahın uygun görülüp görülmemesi halinde izlemesi gereken yollar yine aynı düzenleme ile hayat bulmuştur. İzaha davet müessesesi, hem mükellefin yaptığı açıklamalar sonucunda idare-mükellef arasında köprü görevi görerek iletişimin gelişmesine ve iş birliği sağlanmasıyla uyuşmazlıklara çözüm getirmeye hizmet etmekte, hem de mükelleflere daha ağır cezai müeyyidelerin uygulanmasının önüne geçerek mükelleflere avantaj sağlamaktadır. Bahsi geçen müessesenin esas düzenlenme amacı, vergi tahsil etme maliyetlerini minimize ederek mükelleften tahsil edilen verginin hazineye hızlı şekilde intikalidir.

Araştırmamız kapsamında yapılan "Vergi Uyumunu ve İzaha Davet" konulu anket çalışmasıyla, yasal düzenlemelerle hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ankete 300 mükellef tarafından katılım sağlanmıştır. Normal dağılım varsayımı basıklık ve çarpıklık katsayılarına bakılarak irdelenmiş olup

değişkenlerin normal dağılım gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma değişkenleri arasındaki ilişki parametrik test yöntemlerinden Pearson korelasyon analizi ile incelenmiş olup analiz sonuçları değerlendirildiğinde;

- Katılımcıların, vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine güven düzeyi arasında pozitif yönlü ilişki varken vergi uyumu düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olamama düzeyi arasında negatif yönlü ilişki olduğu,
- Katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyi ile izaha davet müessesesine adapte olma düzeyi arasında negatif yönlü ilişki olduğu saptanmıştır.
- Araştırmanın hipotezleri doğrultusunda regresyon analizi yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen sonuçlar irdelendiğinde;
- Vergi uyumu, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ve katılımcıların, vergi uyumu düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olma düzeyinde, 262'lik bir azalışa neden olduğu,
- İzaha davet müessesesine güven, izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı ve katılımcıların, izaha davet müessesesine güven düzeyindeki bir birimlik artış, izaha davet müessesesine adapte olmasında, 144'lük bir azalışa neden olduğu,
- Vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güvenin, izaha davet müessesesi varyansının %6,2'sini açıklayabildiği, vergi uyumu ve izaha davet müessesesine güven izaha davet müessesesini istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde yordadığı,
- Etkileşim değişkeninin (Zvergı uyumu x Zizaha davet müessesesine güven) modele eklenmesiyle izaha davet müessesesine güvenin düzenleyici rolü incelenmiş olup düzenleyici rolünün olmadığı belirlenmiştir.

Genel anlamda çıkarılabilecek sonuç itibarıyla ifade edilebilir ki, vergi uyumu yükseldikçe izaha davet müessesesine ve benzeri uygulamalara uyum artacaktır. Vergi uyumu ne kadar yüksek olursa mükelleflerin adaptasyonu da kolaylaşacaktır. Dolayısıyla vergi uyumu düşük mükelleflerin bu tür uygulamaları benimsemesi kolay olmayacaktır. Ayrıca izaha davet müessesesine güven olsa da adaptasyon olunamadığı anlaşılmaktadır. Buradan hem mükelleflerin uygulamaya yeterince hâkim olamadığı hem de mevzuatın karışık olduğu da çıkarılabilir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Allingham, M. G. & A. Sandmo (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, 1(3/4), 323-338.
- Angel, H. L. & Perry J. W. (1981). "An Empirical Assessment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness", *Administrative Science Quartely*, 26(1), 1-14.
- Becker, G. S., (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Biyay, Ö. (2018). *Vergi Hukuku*, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Cansız, H. (2006). "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 115-138.
- Çakır A. (2014). "Faktör Analizi", Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Didinmez, İ. & Seçilmiş E. (2018). "İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri", *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 105-128.
- Gümüş, M. (2017). "Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 341, 96-104.
- Hirschfeld, R. R. & Field H. S. (2000). "Work Centrality and Work Alienation: Distinct Aspects of a General Commitment to Work", *Journal of Organizational Behavior*, 21(7), 789-800.
- Ho, D. D. C. & Young A. (2013). "A Study of the Impact of Culture on Tax Compliance in China", *International Tax Journal*, Mayıs- Haziran, 33-44.
- Huff, L. & Kelley L. (2003), "Levels of Organizational Trust in Individualist Collectivist Societies: A Seven Nation Study", *Organization Science*, 14(1), 81-90.
- Kirchler, E., Hoelzl E. & Wahl İ. (2008). "Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The Slippery Slope Framework", *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225.
- Kirchler, E. & Wahl İ. (2010). "Tax Compliance Inventory TAX-I: Designing an Inventory for Surveys of Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 31(3), 331-346.
- Kogler C., Batrancea L., Nichita A., Pantya J., Belianin A. & Kirchler E. (2013). "Trust And Power As Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania And Russia", *Journal of Economic Psychology*, 34(February), 169-180.

- Korlu, R. K., Gerçek, A. & Çetinkaya Ö., (2016). "Mükellefin Yerel Vergi Algıları Üzerine Bir Analiz: Bursa Örneği", *Yönetim ve Ekonomi*, 23(3), 711-732.
- Kumkale, R. (2017). "Vergilendirmede İzaha Davet Müessesesi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 12(135), 119-120.
- Mohamed, M., (2016). "Import Tax Compliance: A Study of Customs Agents in Malaysia Utilising the Theory of Planned Behaviour", Doctora Thesis, The University of Nottingham.
- Muter, B. N. Sarkınç S. & Çelebi K. (1993). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması: Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Manisa.
- Ömürbek, N., Çiçek H. G. & Çiçek S. (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, 153, Temmuz-Aralık, 102-122.
- Özbek, M. F. (2011). "Örgüt İçerisindeki Güven ve İşe Yabancılaşma İlişkisinde Örgüte Uyum Sağlamanın Aracı Rolü", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 231-248.
- Penas, I.L. & Penas, S.L., (2010). "The Determinants of Tax Morale in Comparative Perspective: Evidence from European Countries", *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441-453.
- Sandalcı, U., Sandalcı İ. & Karaaslan A. (2015). "Vergi İdaresi ve Siyasi Yönetim Algısının Vergi Ahlakına Etkisi: Anket Çalışması", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 16-32.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2016). *Vergi Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tavşancıl, E. (2006). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, 3. Baskı, Ankara, Nobel Yayınları.
- Tekin, A., Tuncer G. & Sağdıç E. N. (2013). "Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci", *Sakarya İktisat Dergisi*, 2, Haziran, 1-26.
- Tekin, A., Doğan E. & Çelikay F. (2018). "Vergi Ahlakı Kavramsallaştırmasına Yönelik Bir Değerlendirme: Eskişehir-Kütahya Örneği", *Maliye Dergisi*, 175(Temmuz-Aralık), 228-252.
- Tekin, A. & Gürçam Ö.S. (2017). "Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma", *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 2017, 116-126.
- Torgler, B. (2003). "Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance", PhD Thesis, Universitat Basel.
- Torgler, B., (2004). "Tax Morale in Asian Countries", *CREMA Center for Research in Economics, Management and the Arts*, <http://crema-research.ch/papers/2004-02.pdf>, (18.10.2019).

- Torgler, B. & Schneider F. (2007). "What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries", *Social Science Quarterly*, 88(2), 443-470.
- Torgler, B. (2012). "Tax Morale, Eastern Europe And European Enlargement", *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1), 11-25.
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri (2019), <http://tdk.gov.tr/>, (28.12.2019).
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Meslek Mensubu Dağıtım Tablosu, [https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdf0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)), (05.06.2020).
- Vogel, J. (1974). "Taxation And Public Opinion İn Sweden: Aninterpretation Of Recent Survey Data", *National Tax Journal*, 27(4), 499-513.
- Wenzel, M. (2004). "An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228.
- Yeniçeri, H. (2005). "Vergi Yükümlülerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışlarının Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması", *Sosyoloji Konferansları*, 31, 279-299.
- Yılmaz, B. E., Ataer S. & Yetkin M. (2015). "Vergi Algısı-Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma", *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 20-24 Mayıs, Antalya.