

Vergi Mükelleflerinin Tebliğ, Denetim, Uzlaşma Düzenlemeleri İle İlgili Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Burdur İli Örneği*

Evaluation of Taxpayers' Perspectives on Notification, Audit and Reconciliation Arrangements: The Case of Burdur Province

Serdar ÇİÇEK**

Tufan KOÇER***

ORCID ID : 0000-0003-4085-7474

ORCID ID : 0000-0003-2127-6578

Öz

Vergilendirme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi, vergi kayıplarının minimize edilebilmesi ve hazineye hızlı bir şekilde kaynak girişinin sağlanması adına büyük önem taşıyan tebliğ, denetim ve uzlaşma gibi vergi hukuku düzenlemelerinin incelenmesi ve mükelleflerin bakış açısıyla değerlendirilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda tebliğ, denetim veya uzlaşma müesseselerine muhatap olan Burdur vergi dairesinde kayıtlı sürekli ve süreksiz nitelikteki mükelleflere anket uygulanarak, elde edilen veriler bilgisayar destekli istatistik paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Araştırma sonucunda elde edilen temel bulgu, mükelleflerin tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemeleri ile bilgilerinin yetersiz olduğu ve bu düzenlemelere karşı memnuniyet algılarının düşük olduğudur.

Anahtar Kelimeler : Vergi, Vergi Tebliği, Vergi Denetimi, Uzlaşma
Jel Sınıflandırma Kodları : H2, K34

Abstract

The aim of this study is to examine tax law regulations such as notification, audit and reconciliation which are of great importance for the healthy functioning of the taxation process, to minimize tax losses and to ensure the rapid entry of resources into the treasury, and to evaluate them from the perspective of taxpayers. In this context, the questionnaire was applied to the taxpayers registered in the Burdur tax office, which were subjected to notification, audit or reconciliation institutions, and the data obtained were analyzed with a computer-aided statistical package program. The main finding obtained as a result of the research is that the taxpayers' information regarding the notification, audit and reconciliation arrangements is insufficient and their perception of satisfaction against these regulations is low.

Keywords: Tax, Tax Notification, Tax Audit, Reconciliation.
Jel Codes : H2, K34

* Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Dr. Öğretim Üyesi Serdar Çiçek'in danışmanlığında Tufan Koçer tarafından "Türk Vergi Mevzuatında Tebliğ, Denetim ve Uzlaşma Müesseselerinde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri: Burdur İli Örneği" ismiyle tamamlanarak 05.08.2019 tarihinde savunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Dr. Öğr. Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü. serdarcicek@sdu.edu.tr.

*** Gelir Uzmanı, Burdur Vergi Dairesi Müdürlüğü. sinaps0615@gmail.com.

Giriş

Gerek vergi gelirlerinin artırılması ve bu yolla ekonomik istikrara, kalkınmaya ve adil gelir dağılımına katkısı, gerekse gönüllü vergi uyumunun ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi için vergi denetiminin önemi büyüktür. Vergi denetimleri sonucunda idare tarafından yapılmış veya yapılacak olan tarhiyatlar ile ilgili olarak uzlaşma müessesesi aracılığıyla hızlı bir şekilde vergi tahsilatı yapılarak gereksiz iş ve işlemler azaltılabilmekte, bunun yanı sıra zaman kaybı da minimize edilebilmektedir. Ve tüm bu süreçlerde idare tarafından yapılan işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için tebligatın doğru bir şekilde yapılarak, mükelleflerin zamanında bilgilendirilmesi gerekmektedir. Tebligat, vergi alacağının sağlıklı bir şekilde tahsilatı için gerekli olduğu gibi vergi tarhiyatı ile ilgili bilgi sahibi olan mükelleflerin itiraz ve/veya dava haklarını kullanabilmeleri için belli bir sürenin kendilerine verilebilmesi imkanını da sağlamaktadır.

Bu çalışmada Türk vergi hukuku düzenlemeleri arasında önemli bir yere sahip olan tebliğ, denetim ve uzlaşma müesseselerini Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirmek ve Burdur ilinde kayıtlı olan sürekli ve süreksiz nitelikteki mükelleflere uygulanan anketten yola çıkarak öneriler geliştirmek amaçlanmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak söz konusu vergi hukuku düzenlemelerine ait değerlendirmelere yer verilmekte, ardından ise Burdur vergi dairesinde gerçekleştirilen alan araştırmasının sonuçları ortaya konulmaktadır.

1. Vergi Usul Kanunu Bağlamında Tebliğ, Denetim ve Uzlaşma Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi

Modern vergilemenin bir gereği olarak, Türkiye’de beyana dayalı bir vergi sistemi uygulanmaktadır. Beyana dayalı vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi açısından vergi denetimi büyük önem arz etmektedir. Aynı zamanda yapılacak olan vergi tarhiyatları sonrasında mükelleflere bilgi verilmesi de (tebliğ) mükellef haklarının gözetilmesi, itiraz ve yargı yoluna gitme gibi hakların kullanımı açısından son derece büyük öneme sahiptir. Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi bağlamında vergi idaresi tarafından mükellefe tanınan haklardan birisi ise uzlaşma isteme hakkıdır. Çalışmanın bu kısmında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler çerçevesinde tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemelerinin önemi, fonksiyonları, işleyişi ve aksayan yönlerine dair bazı değerlendirmelere yer verilmektedir.

1.1. Verginin Tebliği

Tebliğ, kavramsal olarak, bir tarafın bildiğini diğer tarafa bildirmek şeklinde ifade edilebilir. Vergi hukuku açısından ise, vergi kanunları gereğince hüküm ifade eden hususların mükellefe ve diğer bazı kişilere bildirilmesi (VUK, md.21) olarak tanımlanabilmektedir. Tebliğ ile birlikte ödevliler, kanunlarda yazılı süreler içerisinde ödevlerini ifa etmekte veya haklarını kullanabilmektedirler. Tebliğ, idarenin ödevlileri bilgilendirmesi ışığında yapılan vergisel muamelelerin hüküm ifade etmesi yönünden gerekli olan ve vergi dairelerinin en çok vücuda getirdiği vergi vesikasısıdır.

Vergi ile ilgili sorumlulukların yerine getirilmesi için idarenin tebliğ yapmasının gerekli olduğu durumlarda yasalara uygun olarak tebligat yapılmamışsa, ödevliler herhangi bir yaptırımla karşılaşmalarını gerektiğini ileri sürme hakkına sahiptir. Vergi ödevlisinden haberdar olmadığı bir vergi ödevini süresi içinde ifa etmesini beklemek hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır (Çetin, 2010: 101’den aktaran, Buyrukoğlu vd., 2012:119).

Tebliğat, görevliler açısından her ne kadar külfet ve “adet yerini bulsun” tarzında bir işlem olarak görülse de tebligatın usulüne uygun yerine getirilmesi, daha sonraki işlemlerin düzgün bir şekilde inşa edilebilmesi bakımından son derece önemli bir basamaktır. Vergisel açıdan bakıldığında, birçok vergi

işleminin sadece tebligat safhasında yapılan hatalar sonucu, vergi mükellefleri tarafından açılan davalar neticesinde idare aleyhine sonuçlandığı görülebilmektedir. İdarenin tüm vergisel işlemlerde tebligata başvurması tebliğ işleminin vergi kanunlarında sahip olduğu işlevi ve önemi vurgulamaktadır.

Ülkemizde tebliğ yapılacak adreslerin çeşitliliği, bazı durumlarda tebliğin muhatabına ulaşamaması (Arslan vd., 2016:314) ve tebliği gerçekleştiren memurlar tarafından yapılan hatalar tebliğ sürecini, dolayısıyla devletin alacağını geciktirmektedir. Elektronik tebligatın ve MERNİS (Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi) sisteminin devreye girmesiyle birlikte tebligat süreci büyük ölçüde hızlandırılmış ve tebliğ giderlerinde ciddi tasarruf elde edilmiştir. Ancak, MERNİS sisteminde kayıtlı olmayan ve elektronik adres alma zorunluluğu olmayan mükellefler sistemsel olarak halen açıktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 yılı Faaliyet Raporu'na göre e-tebligat yükümlülüğü bulunan ve aktif kullanıcı olan mükelleflerin sayısının 2.413.926 olduğu, gönüllü olanlarla bu sayının toplam 3.588.486 adet olduğu görülmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019:96). Vergi idaresi açısından kolaylık sağlayan elektronik tebligat uygulamasının mükellef olsun veya olmasın tüm kişiler için yaygınlaştırılması, fiziki ve maddi külfeti oldukça hafifleteceği gibi vergilendirme sürecinin hızlanmasına sebep olabilecektir.

1.2. Vergi Denetimi

Beyan esası üzerine inşa edilmiş vergi sistemlerinde, sistemin devamlılığının sağlanması ve ödevlilerin beyanlarının doğruluğunun tespiti açısından vergi denetimi ayrı bir önem arz etmektedir. Vergi denetimi araştırmacı, önleyici ve düzeltici fonksiyonları ile vergi kayıp ve kaçaklarına karşı caydırıcı etkisinin yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması anlamında da önemli katkı sunmaktadır. Etkin bir vergi denetimi, mali sistemin işlerliğini güvence altına aldığı gibi, maliye politikalarının da başarısını olumlu yönde artırmaktadır (Aslan, 1997:3'den aktaran, Acar vd., 2004:6).

Ülkemizde etkin bir vergi denetiminin gerçekleşmesine etki eden faktörler, vergisel örgütlenme biçiminden mevzuata, denetim ve inceleme sayısından vergi sistem otomasyonuna, vergi bilincinden beyan usulü, belge düzeni ve uzlaşma vb. gibi çeşitli müesseselere kadar uzanmaktadır (Acar vd., 2004:8-12). Son yıllarda vergi idaresi; denetimin daha etkin ve sonuç odaklı yapılması amacıyla bilgi toplumuna geçişte belirleyici rol oynayan teknolojiye daha fazla yararlanmaya başlamıştır (Yıldız vd., 2015:41).

Denetim türleri itibarıyla bakıldığında, kayıt dışılığın ortaya çıkarılmasında önemli bir fonksiyon üstlenen yoklama ile ilgili olarak, elektronik yoklama müessesesinin son yıllarda vergi idaresine kazandırılmasıyla yoklama işlerinin kullanımı pratikte sona ermiştir. Bunun yerine yoklama ve denetimde kullanılmak üzere navigasyon sisteminin de her an etkin olduğu tablet bilgisayarlar devreye girmiştir. Böylece yoklama fişinde bulunan matbu ifadeler bu bilgisayarlara geçirilmiş, yoklama esnasında fotoğraf çekimi ve navigasyon sistemlerinin de devreye girmesi ile gerek mükellef gerekse memur tarafından oluşturulabilecek suistimallerin kısmen önüne geçilmiştir. Yoklamanın tamamlanması safhasında tablet bilgisayar kalemının yardımı ile mükellefe, çalışanına ya da temsilcisine imza atma imkanı da programda ayrıca tasarlanmıştır. Ancak bunun yanı sıra yoklama ve denetim sisteminin aksaklıkları da mevcuttur. Denetim elemanı eksikliği, işlem fazlalığı gibi sebeplerden dolayı mükellef değişikliklerinin takibi sırasında ancak o muhitteki kayıt dışı mükelleflere fırsat bulunabildiği takdirde bakılabildiğinden ve sınırlı yetki nedeniyle yoklamanın etkinliğinin artırılmadığı ifade edilebilir.

Denetim türlerinden biri olan bilgi toplama faaliyeti ise; gerek titizlikle araştırılması gereken gerekse yükümlü hakları açısından hassasiyet oluşturan bir denetim yöntemi olarak, vergilemede kesin dayanak

oluşturacak ve vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde gerçekleştirilmesi zor olan bir denetim türüdür (Dağ, 2019:148). Üstelik bu denetim yöntemi ile oluşturulan bilgi arşivlerinin kesin doğruluğu ve tarhiyat yapılmasına dayanak oluşturma güvenliği de ayrı bir tartışma konusudur (Dağ, 2019:162).

Vergi denetiminde müfettiş düzeyinden memur düzeyine kadar her kademedeki kamu görevlilerinin belli sınırlar içerisindeki denetim yetkileri bu müessesenin düzgün işlememesinde kilit rol oynamaktadır. Denetimin uygun kamu görevlileri tarafından bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmesi vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi ile gönüllü vergi uyumunun gerçekleştirilmesi anlamında en önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan denetimle birlikte vergi gelirleri artmasına karşılık, diğer taraftan sık aralıklarla çıkarılan vergi aflarının denetimin etkinliğini düşürdüğü söylenebilir. Vergi aflarının kısa aralıklarla yürürlüğe konulması; ödevlilerin sürekli olarak yeni af beklentisi ve inancını güçlendirmektedir. Borçlarını süresi içinde ödeyenlerin cezalandırıldığı, dürüst olmayan ve vergi borcunu ödemeyen kişilerin ise ödüllendirildiği bir mekanizma, sorumluluğunun bilincinde olan mükelleflerin de vergi ödemesini olumsuz şekilde etkilemektedir (Yaraşlı, 2005:113 ve Savaşan vd., 2005'den aktaran, İlhan, 2007:9).

1.3. Uzlaşma

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tarhiyatlar ile ilgili ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları karşısında mükelleflerin yargı organlarına başvurması, vergi idaresi ile vergi yargı organlarını meşgul etmekte, iş yükünü fazlaştırmakta ve vergi alacağının hazineye intikalini geciktirmektedir. Tüm bu olumsuzlukları gidermenin ana amacı olarak vergi kanunlarında uzlaşma kurumuna yer verilmiştir (Şahin, 1999:117).

Kamusal açıdan amme alacağının daha hızlı ve etkin bir biçimde tahsilini sağlayan, ödevliler açısından ise yargılama sürecindeki uzunluk ve belirsizliğin yarattığı maddi ve manevi yükü ortadan kaldırma olanağı tanıyan bu müessese, gerekçelerindeki doğruluğa karşın, vergi idaresine verdiği özel yetkiler sebebiyle hukuka uygunluk açısından eleştiriye maruz kalmıştır (İnaltong, 2012).

Uzlaşma müessesesinin Anayasa'da yer alan vergilendirme prensipleri ile vergilerin meşruluğu ve eşitlik ilkelerine karşıt olduğunu düşünenlere karşılık; bu düzenlemeyi hukuksal sulhu sağlayan, verginin hızlı ve süresi içinde tahsilini basitleştiren bir müessese şeklinde gören kesimler de bulunmaktadır (Özyer, 2008:983'den aktaran, İnaltong, 2012).

Uzlaşma, ihtilafların hızlı çözülmesi, mükelleflerin çatışmalı bir ortamdan korunmaları, yargı aşamasının uzamasının mükelleflere getireceği faiz yükü gibi ek maliyetleri ortadan kaldırmak gibi olumlu yönleri sahiptir. Buna karşılık, denetim ve incelemenin etkisizleştirilmesi, vergi adaletinden uzaklaşma gibi olumsuz etkiler de ortaya çıkarabilmektedir. Uzlaşma kurumuna yöneltilen en büyük eleştiri belki de, kanunlara dayalı olarak tarh edilmiş verginin bir kısmının idare tarafından kaldırılması yoluyla, verginin kanuniliği ilkesine ters düşülmesidir (Adibeş vd., 2014:57).

Uzlaşmanın; her şeyden önce yargı yoluna başvurulmadan, vergi idaresi ve mükellef arasında uyuşmazlıkların çözümü konusuna olanak tanıyan kolaylaştırıcı bir işlem olduğu yadsınamaz. Ancak, uzlaşma komisyonları çok başlılık arz etmekte ve aldıkları kararlar birbirinden farklı olabilmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi aslı ve vergi ziyası cezasının ne kadar indirilebileceğine dair mevzuatta bir hüküm bulunmaması mükellefler açısından belirsizlik yarattığı gibi, vergide eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyen bir hale dönüşebilmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda ise mükelleflerin gecikme zammına katlanarak vergi tahsilâtını erteleyebilmeleri bir başka eleştiri konusudur. Uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarının hemen tahsil edilmesini sağlayacak şekilde mükelleften teminat alınması, vergi idaresinin süresi içinde tahsilâtı gerçekleştirmesini sağlayacağı gibi mükellefin de uzlaşma yolundaki samimiyetini ortaya koyacaktır.

Uzlaşma müessesesinin etkin bir şekilde çalışması vergi alacağının ertelenmesini ortadan kaldıracığından, bu müessesede karşılaşılan sorunların giderilmesi af kanunlarına duyulan gereksinimi azaltacaktır. Vergi affı vergileme kapasitesini arttırıcı bir araç olsa da süreklilik ve alışkanlık arz ettiği durumlarda afların vergiye gönüllü uyumu daha da azalttığı söylenebilir (Edizdoğan vd., 2013:115).

Uzlaşma müessesesi ile vergi afları arasında zıt yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Uzlaşma müessesesinin başarılı bir şekilde çalışması ile birlikte vergi tahsilâtının arttırılmasına yönelik başka tedbirlerin hayata geçirilmesi af yasalarının azaltılmasında etkili olabilecektir. Daha etkin bir ön inceleme ile uzlaşma komisyonlarının yükünün hafifletilmesi yönünde idarenin en son uygulamaya koyduğu düzenleme, izaha davet müessesesidir. 2017 yılında yürürlüğe giren izaha davet müessesesi, hem mali anlamda iki tarafında kazançlı çıktığı hem de gönüllü uyum sürecine hizmet eden barışçıl bir yöntemdir.

2. Araştırma

2.1. Araştırmanın Amacı

Burdur ilindeki sürekli ve süreksiz mükelleflerin tebliğ, denetim ve uzlaşma müesseseleriyle ilgili olarak karşılaştıkları iş ve işlemlerin yanı sıra söz konusu mükelleflerin bu düzenlemelere ilişkin tutum ve düşüncelerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

2.2. Araştırmanın Yöntemi

Burdur vergi dairesi müdürlüğünde kayıtlı, tebliğ, denetim ve uzlaşma müesseselerine muhatap olan sürekli ve süreksiz mükellefler araştırma evrenini oluşturmuştur. Sürekli mükellefler vergi dairesince kayıtları ve beyanları düzenli takip edilenleri ifade ederken, süreksiz mükelleften kasıt vergi işlemlerinde süreklilik arz etmeyen ancak gerektiğinde beyan veren ve bu beyana esas olarak vergi ve/veya harç gibi kamusal yükümlülüklerini yerine getirenlerdir. Bu üç müesseseye ilgili toplam 252 mükellef ile anket yapılmıştır. Uzlaşma ile karşılaşan bir mükellefin tebliğ ve denetim müesseselerine maruz kaldığı düşünüldüğünde, özellikle uzlaşma görüşmelerine katılmış olan mükelleflere anket uygulaması yapılmıştır. Anket çalışmasında hata yapılmaması için katılımcıların başında bire bir bulunularak, anlaşılmayan ve/veya yanlış anlaşılan yerlerin izahatı yapılarak hatalı bir sonucun ortaya çıkması önlenmiştir. Anket formu bütünsel olarak ele alınmaya çalışıldığından konular gerektiğinde likert ölçeğine uygun, gerektiğinde çoktan çok seçmeli sorulardan oluşturulmuştur. Ayrıca mükelleflerin, görüş ve önerilerini özgürce belirtmesi açısından anket formunda boşluk alanlar oluşturulmuştur.

Veri toplama aracı olarak kullanılan anket formunda, mükellefiyet türü ve süresi ile ilgili sorular ile vergi denetimi hakkındaki görüşleri içeren likert tipi sorular yer almaktadır. Bunların dışında, mükellefin tebliğ, denetim ve uzlaşma konusundaki bilgi düzeyleri, bu düzenlemelere ilişkin memnuniyet düzeyleri, vergisel işlemlerinde yardım aldığı kişi ve kuruluşlar ve vergilemeye dair görüş ve önerilerini kapsayan sorulara anket formunda yer verilmiştir. Anket sonuçlarının analizi için, sosyal bilimler için uygun bilgisayar destekli bir istatistik programı kullanılmıştır.

2.3. Güvenilirlik Analizi, Verilerin Dağılımı, Ki-kare Testi

Araştırma kapsamında mükelleflerin denetim faaliyetine ilişkin tutumlarını incelemek amacıyla 9 ifadeden oluşan bir ölçek geliştirilmiştir. Söz konusu bu 9 ifade 3'lü likert ölçeği kullanılmak suretiyle katılımcılara yöneltilmiştir (1:Katılıyorum, 2:Kararsızım, 3:Katılmıyorum). Ölçeğin güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach's Alpha testi uygulanmıştır. Test sonuçlarına göre 9 ifadeye ilişkin Cronbach's Alpha değeri 0.709 olarak tespit edilmiştir. Bu değer ölçeğin güvenilir düzeyde olduğunu göstermektedir.

Mükelleflerin denetim faaliyetine ilişkin tutumlarının kararsızlıktan anlamlı derecede farklı olup olmadığını test etmek adına ölçekte yer alan 9 ifade için kullanılacak istatistiksel yöntemi belirlemek için öncelikle verilerin normal dağılıma uygunluğu test edilmiştir. Skewness ve Kurtosis değerleri dikkate alındığında, verilerin normal dağılıma yakın olduğu kabul edilmiştir.

Araştırmada kullanılan kategorik değişkenler arasında ki-kare testi yapılamamıştır. Her ne kadar değişkenler kategorik olsa da her bir katılımcının sorulara birden fazla cevap verebilmesi mümkün kılınmış; bu nedenle ki-kare testi yapılması uygun görülmemiştir.

2.4. Araştırma Sonuçları

Burdur vergi dairesinde mükellefler ile yapılan anket çalışmasının sonuçları arasında önemli görülenler aşağıda sıralanmaktadır.

2.4.1. Mükellefiyet Türüne İlişkin Frekans Dağılımı

Araştırmaya katılanların mükellefiyet türü Tablo 1'de yer almaktadır. Araştırmaya toplam 252 mükellef dahil olmuştur.

Tablo 1. Mükellefiyet Türü

Mükellefiyet Türü	Frekans	Yüzde
Basit Usul	23	9,1
Gelir Vergisi	73	29,0
Kurumlar Vergisi	13	5,2
Gayrimenkul Sermaye İradı	35	13,9
Diğer Kazanç ve İratlar	87	34,5
Diğer Ücret	21	8,3
Toplam	252	100,0

Ankete en fazla sayıda katılan mükellefler %34,5 ile diğer kazanç ve irat geliri elde edenlerdir . Bunu %29 ile gerçek usuldeki gelir vergisi mükellefleri, %13,9 ile gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, %9,1 ile basit usul erbabı, %8,3 ile diğer ücretliler ve %5,2 ile kurumlar vergisi mükellefleri izlemektedir.

2.4.2. Mükellefiyet Süresine İlişkin Frekans Dağılımı

Ankete katılanların mükellefiyet sürelerine bakıldığında, mükellefiyeti bulunmayanların sayısı 93 kişi iken, 1-5 yıl arası mükellefiyeti olanlar 65, 6-10 yıl arası olanlar 53, 11-15 yıl arası olanlar 18, 16-20 yıl arası olanlar 18, 21 yıl ve üzeri mükellefiyeti olanların sayısı ise 5'dir (Tablo 2).

Tablo 2. Mükellefiyet Süresi

Mükellefiyet Süresi	Frekans	Yüzde
-	93	36,9
1-5 Yıl	65	25,8
6-10 Yıl	53	21,0
11-15 Yıl	18	7,1
16-20 Yıl	18	7,1
21 yıl ve üzeri	5	2,0
Toplam	252	100,0

Süre sınıflandırması yapılmadan bakıldığında ise, araştırmaya katılanların mükellefiyet süresi ağırlıklı olarak 3 ile 10 yıl arası değişmektedir. Bu sürelerde mükellefiyeti bulunanların kümülatif yüzdesi 69,2'dir. Tablo 2'deki verilere göre, 21 yıl ve üstünde mükellef olanların ağırlığının düşük olması, Türkiye'de emeklilik için ortalama çalışma yılı veya belli bir süreden işi çocuklara devretme alışkanlıkları dikkate alındığında, çalışmanın güvenilir olma olasılığını yükseltmektedir.

2.4.3. Mükelleflerin Tebliğ, Denetim ve Uzlaşma ile İlgili Bilgi Düzeylerine İlişkin Frekans Dağılımı

Araştırmaya katılan mükelleflerin %17,9'u tebliğ ile ilgili tam bilgi, %69,4'ü kısmen bilgi sahibi olduklarını belirtmiştir. Mükelleflerin %12,7'si ise, tebliğ düzenlemesi ile ilgili bilgisinin olmadığını belirtmiştir.

Tablo 3. Mükelleflerin Tebliğ, Denetim Ve Uzlaşma ile İlgili Bilgi Düzeyleri

Tebliğ İle İlgili Bilgi Düzeyleri	Frekans	Yüzde
Tam	45	17,9
Kısmen	175	69,4
Yok	32	12,7
Toplam	252	100,0
Denetim İle İlgili Bilgi Düzeyleri	Frekans	Yüzde
Tam	20	7,9
Kısmen	170	67,5
Yok	62	24,6
Toplam	252	100,0
Uzlaşma İle İlgili Bilgi Düzeyleri	Frekans	Yüzde
Tam	12	4,8
Kısmen	129	51,2
Yok	111	44,0
Toplam	252	100,0

Katılımcıların %7,9'u denetim konusundaki bilgi sahibi olduklarını ifade ederken, %67,5'i kısmi bilgi sahibi olduklarını, %24,6'sı ise vergi denetimi ile ilgili bilgilerinin olmadığını belirtmişlerdir.

Uzlaşma konusunda ise, katılımcıların sadece %4,8'i uzlaşmayla ilgili bilgi sahibi olduğunu ifade ederken, mükelleflerin %51,2'si kısmi bilgi sahibi olduklarını, %44'ü ise bilgi sahibi olmadığını belirtmişlerdir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemeleri hakkındaki bilgi seviyesinin sorgulandığı ifadeleri, çalışmaya katılan mükelleflerin yaklaşık %82-95'inin "kısmi" veya "yok" şeklinde cevaplamaları Türkiye'de, mükelleflerin vergi konusunda hak ve ödevlerini hala tam olarak bilmediklerini göstermektedir .

Gerek anketimize katılanlar gerekse tüm mükellefler açısından bakıldığında sürekli mükellefler, denetim ve uzlaşma düzenlemelerinden daha haberdar durumdadır. Tebliğ müessesesinin ise, ister sürekli isterse süreksiz mükellefler açısından daha bilinen bir düzenleme olduğu söylenebilir. Bunun nedeni mükellefiyetin sürekli ve/veya süreksiz olmasına bakılmaksızın idarenin yaptığı işlemlerin hüküm ifade edebilmesi için öncelikle tebliğe ihtiyaç duyulmasıdır. Bu da tebliğin, diğer iki müesseseye göre daha bilinir olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Hatta diğer iki müessesenin işlemleri yönünden hüküm ifade etmesi için de öncelikle tebliğin yapılması gereklidir.

Denetim ve uzlaşma, sürekli mükelleflerin daha çok muhatap olduğu idari işlemler olmasına karşılık bilgi seviyesinin düşük olmasının sebebi, mükelleflerin bir muhasebeci ile anlaşmalarından kaynaklanabilmektedir. Sürekli mükellefler eğer bir muhasebeci ile anlaşma yapmışlar ise, vergi işlemleri hakkında bilgi sahibi olmayı ve bu işlemleri takip etmeyi vakit kaybı olarak görmekte ve ilgilenmemektedirler.

2.4.4. Uzlaşmaya Girilen Vergi Türlerine İlişkin Frekans Dağılımı

Ankete katılan mükellefler arasında uzlaşmaya giren mükelleflerin %39,4'u uzlaşmaya tapu harcı yönünden girdiğini ifade etmiştir. Uzlaşmaya giren mükelleflerin %15,8'i gayrimenkul sermaye iratları için, %10,8'i ise KDV yönünden uzlaşmaya katıldığını beyan etmiştir.

Tablo 4. Uzlaşmaya Girilen Vergi Türleri

Vergi Türleri	Frekans	Yüzde
Gelir Vergisi	10	4,0
KDV	22	8,7
Tapu Harcı	80	31,7
Basit Usul	16	6,3
Veraset Ve İntikal Vergisi	4	1,6
Gayri Menkul Sermaye İradı	32	12,7
Diğer Ücret	18	7,1
Gelir Geçici Vergi	13	5,2
Gelir Stopaj	7	2,8
Damga Vergisi	1	,4
Geçerli Toplam	203	80,6
Uzlaşmaya Girmeyen Mükellefler	49	19,4
Toplam	252	100,0

Uzlaşma başvurularında tapu harcı ve gayrimenkul sermaye iratlarının yoğun olması, anketin uygulandığı dönemlerde inşaat ve gayrimenkul sektörünün ekonomide lokomotif rol üstlenmesi ile ilintilidir. Ayrıca vergi idaresinin denetimlerinde, genel olarak o yıl içerisinde lokomotif sektör olarak görülen iş kollarına daha çok ağırlık verdiği söylenebilir. Bunun sonucu olarak, inşaat sektörüne yönelik yoklama, bilgi toplama ve inceleme gibi denetim faaliyetleri de tapu harcı ve gayrimenkul sermaye iradı vergi türünde uzlaşmaya giren mükellef sayısını doğru orantılı olarak arttırmıştır.

2.4.5. Uzlaşma Türüne İlişkin Frekans Dağılımı

Araştırmada elde edilen verilere göre, ankete katılanların %82,1'ini uzlaşmaya giren mükellefler

oluşturmaktadır. Uzlaşmaya giren katılımcıların %98'inin vergi idaresi ile uzlaşma sağladığı görülmektedir. Uzlaşan mükelleflerin %97,5'inin ise tarhiyat sonrası uzlaşmayı tercih ettikleri tespit edilmiştir.

Tablo 5. Vergi Uzlaşma Türü

Vergi Uzlaşması Türü	Frekans	Yüzde
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	5	2,0
Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	198	78,6
Uzlaşma Sağlanamadı	4	1,6
Geçerli Toplam	207	82,1
Uzlaşmaya Girmeyenler	45	17,9
Toplam	252	100,0

Tarhiyat öncesi uzlaşma sayısı, vergi incelemesi sayısına bağlı olarak artmaktadır. Daha öncede ifade edildiği üzere, uzlaşmaya girilen vergi türlerinde tapu harcı ile gayrimenkul sermaye iratları yüksek bir yüzdeye sahiptir. Ve bu durumlar genellikle bir vergi incelemesi gerektirmemekte, vergi ve ceza doğrudan idare tarafından tarh olunmaktadır. Vergi incelemesi söz konusu olmadığı için tarhiyat öncesi uzlaşma sayısı da oldukça düşük seviyededir. Dolayısıyla vergi incelemesinin söz konusu olabileceği sürekli mükellefiyetlerde tarhiyat öncesi uzlaşma daha yaygındır denilebilir.

Ankete katılanlar arasında uzlaşma sağlanamayan %1,6'lık kesim ise, af çıkacağına dair beklentileri bulunduğu, vergi mahkemesine açacağı davanın sonucunda haklı çıkacağını düşündüğü ve uzlaşma sonucunun aleyhlerine çıkacağını düşündüğü için uzlaşma sağlanamadığını beyan etmişlerdir. Uzlaşma sağlanamayan mükellef sayısı çok düşük olduğu için sağlıklı bir değerlendirme yapılamasa da, uzlaşma sağlanamayan mükelleflerin % 50'lik bir kısmının af çıkacağına dair beklenti içinde olduğu görülmektedir.

2.4.6. Vergi Denetimine İlişkin Mükellef Algıları

Ankete katılan mükelleflerin vergi denetimine yönelik 9 ifadeye ilişkin algı düzeylerinin aritmetik ortalamaları ve standart sapma değerleri aşağıda Tablo 6'da görülmektedir.

Tablo 6. Mükelleflerin Vergi Denetimine Yönelik Algılarının Aritmetik Ortalamaları

	N	Ortalama	Standart Sapma
Denetim süreçleri faaliyetimi olumlu etkiliyor.	252	1,7341	0,68329
Denetim süreçleri doğru ve gerçek beyan vermeme sağlıyor.	252	1,7024	0,61417
Denetim süreçleri ile olumlu sonuçlar elde edilebileceğini düşünüyorum.	252	1,7619	0,66714
Denetim süreçlerinin adil bir vergi politikasını desteklediğini düşünüyorum.	251	1,9602	0,70314
Denetim süreçlerinin şekil ve yöntemlerinin doğru yapıldığını düşünüyorum.	251	1,9801	0,70114
Denetim süreçleri ceza kesmeye yönelik bir uygulamadır.	249	1,8554	0,71503
Denetim faaliyetlerinin aynı zamanda bilgilendirme faaliyetleri olduklarını düşünüyorum.	252	1,8651	0,66624
Denetim sonrası verilen cezaların caydırıcı etkisinin olduğunu düşünüyorum.	252	1,9008	0,66356
Af uygulamalarının denetim sonuçlarını olumsuz etkilediğini düşünüyorum.	252	1,4881	0,72783

Likert tipi sorularda 1 katılıyorum, 2 kararsızım, 3 katılmıyorum ifadesine denk düştüğü için, ifadelerin aritmetik ortalamalarına bakıldığında "Af uygulamalarının denetim sonuçlarını olumsuz etkilediğini düşünüyorum." ifadesine verilen ortalamanın en düşük olduğu, bir başka deyişle ankete katılan mükelleflerin vergi denetimi konusunda en fazla katıldıkları ifade olduğu görülmektedir. Buna karşın, vergi denetim faaliyetlerinin adil bir vergi politikasını desteklediği, denetim süreçlerinin doğru işletildiği ve cezaların caydırıcı etkisinin bulunduğu düşüncelerine mükelleflerin daha tereddütlü yaklaştıkları ifade edilebilir.

2.4.7. Tebliğ, Denetim, Uzlaşma ve Diğer Vergi Hukuku Uygulamalarına İlişkin Görüş ve Önerilerin Değerlendirilmesi

Araştırmanın sonunda yer alan görüş ve öneriler kısmında, verginin mükellefler üzerindeki olumsuz etkisinin görüldüğü söylenebilir. Ankete katılan mükelleflerin %61,5'i tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemelerinden memnun olmadığını belirtirken, %25,4'ü bu düzenlemelerden memnuniyeti konusunda yorumsuz kalmıştır. Tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemelerinden ve bu düzenlemelerin uygulamasından memnun olduğunu ifade edenlerin oranı %13,1 gibi çok düşük bir orandadır.

Tablo 7. Tebliğ, Denetim, Uzlaşma ile İlgili Memnuniyet Düzeyleri

Tebliğ, Denetim, Uzlaşma ile İlgili Memnuniyet Düzeyleri	Frekans	Yüzde
Memnun	33	13,1
Memnun Değil	155	61,5
Yorum Yok	64	25,4
Toplam	252	100,0

Mükelleflerin yapılan iş ve işlemlerden yüksek oranda memnuniyetsiz olmasının temel sebebi vergi, ceza, gecikme faizi gibi yüklerin mükellef psikolojine olumsuz etkisi çerçevesinde değerlendirilebilir. Tebliğ, denetim ve uzlaşma gibi vergi hukuku düzenlemeleri konusunda yorum yapmak istemeyen mükelleflerin oransal yüksekliğinde ise, anket çalışmasını yapanın yoklama ve denetim işlerini yapan memur olarak bilinmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Düzenlemelerden memnuniyetini ifade eden küçük azınlığın ise, ödediği verginin bilincinde olan ve/veya yaptığı hukuka aykırı eylemin yanlısını bilen mükelleflerden oluştuğu değerlendirilebilir.

Tebliğ, denetim ve uzlaşma düzenlemelerinden memnuniyetsiz olan mükelleflerin değerlendirmeleri ve neden memnun olmadıkları aşağıda yer almaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradı sahipleri denetimin yetersiz, ödenen vergilerde de kayıp ve kaçığın çok olduğunu düşünmektedirler. Bu yüzden çoğunlukla denetimlerin arttırılması görüşündedirler.

Araştırmada tapu harçları ile ilgili olarak ifade edilen memnuniyetsizliğin temel sebebi, belediyeler, tapu idaresi ve vergi daireleri arasındaki koordinasyon eksikliği ile ilgilidir. Bu kesim, tapu dairelerinde gayrimenkul devri esnasında söz konusu gayrimenkulün rayiç bedeli için kendilerinin belediyelere yönlendirildiklerini, buna karşın daha sonra vergi dairelerinin gerek kredi çekilen banka, gerekse diğer bilgi kaynaklarından yararlanarak gerçek bedel üzerinden ilave tapu harcı ve ceza tarhiyatı yaptıklarını belirtmişlerdir. Mükellefler bu konuda ilgili kanun hükümlerinin uyumlaştırılmasını ve kurumlar arası koordinasyon eksikliğinin kendilerine yansımamasını talep etmişlerdir. Bu konuda birtakım hukuki uyum çalışmaları yapılması gerekse de mükelleflerin bu konuda bilgi eksikliği içinde oldukları veya mevcut kanunları yanlış yorumladıkları da bir gerçektir.

Araştırmaya katılanlar arasında diğer bir kesimi oluşturan sürekli mükelleflerin çoğunluğu ise, yardım aldıkları ve ücret karşılığı anlaştıkları serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin hesap hatalarının (veya yanlışlarının) kendilerine yansıtıldığını öne sürmüşlerdir. Bu kesim, serbest muhasebeci mali müşavirlerin de bu konuda müteselsil sorumlu tutulmaları gerektiği görüşündedirler. Aslında VUK'un mükerrer 227. maddesi gereğince, muhasebe meslek mensuplarının mükellefler adına yaptıkları iş ve işlemlerde sorumlulukları bulunmakta olup, düzenlemelerdeki belirsizlikler nedeniyle bu konunun mükelleflerce bilinmemesi durumu söz konusudur. Sorumluluk müessesesi kapsamında, gerek vergi dairesi ile ödevli ve vergi sorumlusu arasında, gerek ödevliyle vergi sorumlusu arasında, gerekse vergi sorumlularının kendi aralarında oluşan/oluşturulan ilişkiler farklı ve karmaşıktır. Dolayısıyla, sorumluluk müessesenin tatbiki sırasında farklı farklı durumlar, meseleler ve uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Bunların çoğu sorumluluk kapsamındaki ilişkilerin kesin olarak bilinmemesinden, bazıları ise sorumluluk halleri ile ilgili mevzuat düzenlemelerindeki müphem durumlardan kaynaklanmaktadır (Gerçek, 2005: 190).

Sonuç

Burdur vergi dairesi müdürlüğünde kayıtlı mükellefler ile yapılan anketin sonuçlarına göre, mükelleflerin tebliğ, denetim ve uzlaşma konularında bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu gözlemlenmiştir. Mükelleflerin önemli bir kısmının (%83,4) vergi uygulamaları ile ilgili olarak tamamen veya kısmen yardım aldıkları ve genellikle vergi dairelerine ve mali müşavirlerine yöneldikleri görülmüştür. Süreksiz mükelleflerin mali müşavirlerden yararlanma durumlarının olmaması, sürekli mükelleflerin ise mali müşavirlerinden aldığı bilgi ve danışmanlık faaliyetlerinin kısıtlı ve yetersiz olabileceği düşünüldüğünde, vergi idaresinin bilgilendirme ve danışmanlık faaliyetlerinde daha aktif rol alması gerektiği söylenebilir. Mükellef nezdinde kesin ve güvenilir bilginin adresi olarak görülen vergi idaresi, gerek düzenleyeceği seminerler gerekse e-posta, sms, video gibi teknolojik imkanlardan daha fazla yararlanarak konunun muhatabı olan herkesi bilgilendirebileceği gibi, mükellefler hakları konusundaki farkındalığı da artırabilecektir.

Uzlaşmaya başvuru vergi türlerinin ağırlıkları incelendiğinde, başvuruların önemli bir kısmının tapu harcı ve gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi ile ilgili olduğu görülmektedir. Bu konularda vergi dairelerinin tebliğ, denetim ve uzlaşma gibi konularda iş yükünü azaltabilecek çözüm önerileri geliştirilmelidir. İzaha davet düzenlemesinin vergi idaresinin bu anlamdaki iş yükünü azaltacağı düşünülmektedir. Bunun dışında gayrimenkul satış ve kira gelirleri ile ilgili olarak gerçek değerleri yakalamaya dönük mekanizmalar geliştirilmesi (örneğin, gayrimenkul değerlendirme şirketlerinin tespit ettiği değerlerin dikkate alınması) vergi idaresinin iş yükünü azaltabileceği gibi vergi kaybını da en aza indirecektir.

Mükellefler af uygulamalarının denetim sonuçlarını olumsuz etkilediğini düşüncesine daha fazla katılmaktadır. Vergisini yasal süresi içinde ödeyen ve/veya uzlaşma sonrası devlete vergi borcu kalmayan mükelleflerin af yasalarına negatif bakış açısı nedeniyle verginin adaletsizliği ve eşitsizliği üzerinde yoğunlaştıkları söylenebilir. Bu bağlamda uyumlu mükellefler için getirilen vergi indirim düzenlemesinin kapsamının genişletilmesinin ve vergi indiriminden yararlanma şartlarının azaltılmasının af yasalarına olan gereksinimi azaltabileceği gibi, vergi uyumunu da artırabileceği ifade edilebilir.

Araştırmaya katılan mükelleflerin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlerden yüksek oranda memnuniyetsiz olmasının temel sebeplerinin, vergi, ceza, gecikme faizi gibi yüklerin mükellef psikolojine olumsuz etkisinden ve mükelleflerin konuyla ilgili bilgi eksikliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Kaynakça

Acar, İ.A. ve Merter, M.E. (2004), "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Maliye Dergisi, 147, 5-27.

Arslan, M. ve Biniş, M. (2016), "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14(1), 300-317.

Adibeş, C. ve Akkurt, İ. (2014), "Eldeki Bir Elma Daldaki İki Elmadan Daha mı İyidir? (Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma ve Etkinliği Sorunu)", Vergi Sorunları Dergisi, 314, 55-66.

Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012), "Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi", Vergi Dünyası Dergisi, 375, 116-127.

Dağ, C. (2019), "Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi", Vergi Sorunları Dergisi, 369, 148-164.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013), "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", Maliye Dergisi, 164, 99-119.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2019), Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılına Ait Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 314, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

Gerçek, A. (2005), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3), 157-193.

Görkemli, B. (2017), "Yargı Kararları Işığında Vergi Hukuku'nda Usulsüz Tebliğ ve Sonuçları", Ankara Barosu Dergisi, 3, 101-127.

İlhan, G. (2007), Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler, Akademik Bakış, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, 12, 1-13. Çevrimiçi: <http://www.akademikbakis.org/12/VOEF.htm>. (Erişim: 19.08.2019).

İnaltong, C. (2012), "Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi", Vergi Dünyası Dergisi, 375.

Şahin, M.B. (1999), "Tarhiyat Öncesi ve Sonrası Uzlaşma Yönetmeliklerinde Dikkate Alınması gereken Hususlar". Vergi Sorunları Dergisi, 125, 117-121.

Yıldız, C. ve Balandı, C. (2015), "Elektronik Denetime Doğru". Vergi Sorunları Dergisi, 322, 41-44.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (10/01/1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete).

397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete).

482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (25/07/2017 Tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazete).