

# TÜRKİYE’DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI ALGISININ TESPİTİ VE GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER<sup>1</sup>

**Prof. Dr. Adnan GERÇEK\***

**Yrd. Doç. Dr. Güneş ÇETİN GERGER\*\***

**Araş. Gör. Feride BAKAR\*\*\***

## Özet

Gelir idareleri tarafından, vergiye gönüllü uyumu arttırmak mükellef odaklı bir yaklaşımla mümkün olabilir. Mükellef hakları, vergi ödevi ve sorumluluğu yüklenen mükelleflere vergileme sürecinde bazı haklara da sahip olduklarını göstererek onları motive etmektedir. Bu çalışmada, Murphy (2004) tarafından uygulanan yapısal eşitlik modeline eklemeler yapılarak gelir idaresine güven ve/veya direnci ölçen Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) geliştirilmiştir. Bu model aracılığıyla Türkiye genelinde ilk defa mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine bakışı bir anket yardımıyla ölçülmüştür. GİDiM sonuçlarına göre; “mükellef haklarına yaklaşım” doğrudan gelir idaresine güveni ve dolaylı olarak direnci belirleme açısından en etkili faktördür. Bu sebeple mevzuatımızda dağınık olarak yer alan mükellef haklarının bir set halinde Vergi Usul Kanunu’nda toplanması ve basit, anlaşılır, geniş katımlı yeni bir “Mükellef Hakları Bildirgesi” oluşturulmasına ihtiyaç vardır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Mükellef Hakları, Gelir İdaresi – Mükellef İlişkileri, Yapısal Eşitlik Modelleme, Mükellef Hakları Bildirgesi.

## Abstract

Improving voluntary tax compliance by revenue administration can be possible with taxpayers’ oriented approach. Taxpayer’s rights, motivate individuals who are under tax liability and obligations by the way of showing that they have

---

<sup>1</sup> Bu tebliğ “Çeşitli Ülke Uygulamalarından Hareketle Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesi” başlıklı TÜBİTAK Projesi No: 112K505’deki bulgu ve önerilerin özeti niteliğindedir.

\* Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, agercek@uludag.edu.tr.

\*\* Celal Bayar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, gunes.cetin@bayar.edu.tr.

\*\*\* Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, feridebakar@uludag.edu.tr.

some rights in taxation process. In this study, The Resistance to Revenue Administration Model (RRAM) was developed by making some additions to Murphy's structural equation model (2004). Through this model, perception of taxpayer's rights and taxpayers' perspective on tax administration were measured by using a questionnaire for the first time in Turkey. According to its results, "approach to taxpayer right" was the most effective factor determined trust directly and determined resistance indirectly to the revenue administration. Therefore, it is required to be create "Taxpayer's Right" as a set in Tax Procedure Law, which is scattered in our legislation and it is required to be create new version of "The Declaration of Taxpayer's Right" that should be composed simple, clear and taking with wide participation's opinions.

**Keywords:** Tax, Taxpayer's Rights, Relations of Revenue Administration and Taxpayers, Structural Equation Modeling, Declaration of Taxpayer's Rights.

## Giriş

Son dönemde gelir idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarını yürütmüş olan ülkeler, "mükellefe rağmen" vergi alma yaklaşımından "mükellefle birlikte" vergileme anlayışına geçmişler ve gelir idarelerini mükellef odaklı organizasyon yapısı biçiminde örgütlemişlerdir. Mükellef hakları, vatandaşlara vergileme sürecinde bazı haklara da sahip olduklarını göstererek, onları gönüllü uyuma sevk etmektedir. İnsan haklarının vergileme sürecine yansımalarıyla birlikte gelişen mükellef hakları, günümüzde çağdaş gelir idarelerinin karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesinde önemli bir kriter olarak kullanılmaktadır. Bu anlayış değişikliğine paralel olarak mükellef hakları önem kazanmış ve bu hakları inceleyen çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Özellikle ülkelerde mükellef haklarının durumunun ve gelişiminin nasıl algılandığının tespitine yönelik düzenli ampirik ölçümler yapılmıştır. Ülkemizde ise hem mükellef hakları alanında yapılan çalışmaların azlığı hem de kapsamlı ampirik çalışmaların yokluğu dikkat çekicidir.

Bu çalışmada, mükelleflerin gelir idaresine bakışını ölçmek ve mükellef haklarını konusundaki algılarını tespit etmek amacıyla uluslararası literatürde yer alan ölçeklerden yararlanılarak bir anket oluşturulmuştur. Söz konusu anketin on iki ilde uygulanması sonucunda gelir idaresine güven ve/veya direnci ölçen bir yapısal eşitlik modeli geliştirilerek, buna Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) denmiştir. Bu model aracılığıyla Türkiye genelinde ilk defa mükellef hakları algısı ölçülmüş ve mükellef hakları ile mükelleflerin vergiye direnci arasındaki ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada mükellef haklarının mevzuatta daha açık bir şekilde yer alarak geliştirilmesi için çeşitli ülke uygulamaları ve anket sonuçlarından hareketle

kanuni olarak nasıl olması gerektiğine yönelik bir öneri ve yeni bir “*Mükellef Hakları Bildirgesi*” tasarımı oluşturulmuştur.

## **1. Türkiye’de Mükellef Haklarının Durumu ve Mükelleflerin Gelir İdaresine Bakışını Belirleyen Faktörler**

### **1.1. Türkiye’de Mükellef Haklarının Durumu**

Hukuk alanındaki bireyi korumaya yönelik girişimler, insan haklarının artan önemiyle birlikte mükellef haklarını ön plana çıkarmıştır. Mükellef haklarının varlığı mükelleflerin devlete olan güvenlerini olumlu yönde etkilemekte ve gönüllü uyumlarını artırmaktadır (Çetin Gerger, 2011: 13). Mükellef haklarının temelini, gelir idaresinin yaptığı vergilendirme ile ilgili tüm eylem ve işlemlere mükellef perspektifinden bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır (Dönmez, 2004: 57). 1990’lı yıllardan itibaren, dünyada gelir idarelerinin “mükellef odaklı yaklaşımla” yeniden yapılandırılması, vergileme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiştir. Bu süreçle birlikte “mükellef hakları” vergileme ile ilgili hızla gelişen ve ilgi çeken alanlardan birisi olmuştur. Vergileme işleminde başarı sağlanabilmesi için mükelleflerle işbirliğine gidilmesi ve onların vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasının şart olduğunu anlayan gelir idareleri, vergileme işlemini “mükellefe rağmen” değil, “mükellefle birlikte” yürütmeye ve onların beklentilerini de dikkate almaya başlamışlardır (Gerçek, 2006: 122, Bakar, 2011: 40).

Mükellef haklarının ilanı, vergi mükellefi ve gelir idaresi ilişkisini geliştirmeyi amaçlar. Aynı zamanda araştırmalar da vergi mükellefi – gelir idaresi ilişkisinin iyi olması durumunda gönüllü uyumun gelişeceğini ve vergi kaybı riskinin düşeceğini göstermektedir (Bentley, 2002). Mükellef hakları kavramından, anayasa, uluslararası sözleşme, yasa, idari düzenleyici işlemlerde yer alan, asli ve tali bir dizi haklar bloğu anlaşılmalıdır. Bu anlamda mükellef hakları, anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanınan, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir (Yaltı, 2006: 3).

Mükellef hakları ülkelerdeki vergi sistemlerine göre farklılık gösterebilmekle birlikte, sınıflandırılmaları bu hakların uygulanma

mekanizmasından doğmaktadır. Hakların sağlandığı kaynağa göre sınıflandırma yapılabileceği gibi başka açılardan da bu hakları sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Mükellef hakları iki temel gruba ayrılabilir. Bunlardan ilki vergi yasalarına uymaya çalışan ve vergi dairesinin günlük işlemlerinde, tahsilatla icra sürecinde doğruluk ve etkinlik görmek isteyen çoğu mükellefin temel haklarını içerir. Bu haklar vergi otoriteleri ve mükellefler arasındaki ilişkiden doğar, hem yasama hem de idare ölçüsünde korunurlar. İkinci tür haklar vergi hukukunun çalışma ve uygulamalarına yönelik haklardır. Bu tarz haklar vergi hukuku ve mükellef arasındaki ilişkiden doğar, kanunla yürürlüğe girer ve kanunun özüne odaklanırlar. Birinci grup haklar vergi kanunlarının uygunluğu ile ilgili olan ve temel insan hakları çerçevesinde tüm mükelleflerin sahip olduğu hakları içerir ve “mükellefin genel hakları” olarak ifade edilir. Diğer grup ise vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili ortaya çıkan özel durum ve işlemler sırasında mükelleflere tanınan ve ülke mevzuatına göre çeşitlilik gösterebilen hakları içerir ve bunlar “mükellefin özel hakları” biçimde adlandırılır (Bentley, 1998: 4).

Günümüzde gelir idareleri ve mükellefler arasındaki ilişkiler oldukça karmaşık hale gelmiştir. Bu ilişkiler; ağırlıklı olarak, işbirliği, mükellef hak ve ödevlerinin karşılıklı düzenlenmesi ve vergilendirme işlemlerinin güvenilir olmasına dayanır. Gelir idaresi ile mükellefler arasında işbirliği ve güven yok olursa vergi sistemi düzgün bir şekilde işleyemez. Kanunlarda mükellef haklarıyla ilgili ayrı bir bölüm (set) halinde düzenlemenin olması ve ayrıca bu hakların mükellef hakları bildirgelerinde açıklanması; vergilendirme işleminin tarafları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesine yardımcı olmakta ve vergi sisteminin tüm açılardan etkin bir şekilde çalışmasına katkı sağlamaktadır (TCIT, 2008: 8).

Vergileme alanında mükellef odaklı hizmet anlayışının hayata geçirilmesi amacıyla ülkemizde 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak vergi idaresinin yeniden yapılandırılması gerçekleştirilmiştir. 2006’da “Mükellef Hakları Bildirgesi” yayınlanmış olmasına rağmen, bunun en iyi uygulamalara sahip olan ülkelerdeki bildirgelere göre mükellef haklarını açıklamada yetersiz kaldığı ve daha ziyade gelir idaresinin mükelleflere yönelik hizmet taahhütnamesi niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Türkiye’deki vergi kanunlarında mükellef haklarına yönelik sistemli bir düzenleme yer almamaktadır. Ülkemizde mükellef hakları konusunda bir diğer eksiklik de mükellef hakları algısını ve mükelleflerin gelir idaresine bakışını ölçmeye yönelik saha çalışmalarının bulunmamasıdır.

## **1.2. Mükelleflerin Gelir İdaresine Bakışını Belirleyen Faktörler**

Dünyada mükelleflerin vergi sistemiyle, vergilendirme karşısındaki davranışları ve bunların araştırılması, özellikle gelişmiş ülkelerdeki gelir idareleri açısından oldukça dikkat çekicidir (Marti, Wanjohi, Magutu, 2010: 112). Bu durum söz konusu ülkelerdeki hizmet kalitesi standartlarıyla vergi mükelleflerinin davranışlarını pozitif etkileme ve onların vergileme karşısındaki motivasyonlarını artırma çabasının bir sonucudur. Ülkemizde de mükelleflerin vergileme karşısındaki tutum ve davranışlarını etkileyen faktörleri belirlemek için birçok çalışma yapılmıştır (Bkz. Tuay, Güvenç, 2007; Baloğlu vd., 2010; Altuğ vd., 2010). Yasal zorunluluk çerçevesinde kurulan gelir idaresi – mükellef ilişkisi günümüzde, devletin tek taraflı bir rol oynadığı konumundan çıkarak, mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarının göz önüne alındığı bir süreç haline gelmiştir. Çağdaş yönetim anlayışını benimseyen gelir idareleri, hizmet kalitesinin geliştirilmesi ve mükelleflerin gönüllü uyumunun sağlanmasını kendilerine temel amaç olarak belirlemişlerdir (GİB, 2007a: 41).

Birçok OECD ülkesi ile gelir idarelerini yeniden yapılandıran bazı diğer ülkeler, mükellef haklarının gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlamak için bir taraftan açık ve anlaşılır yasal ve idari düzenlemeler yaparken, diğer taraftan mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine bakışını periyodik olarak ölçerek mükellef – vergi idaresi ilişkilerini geliştirmeye yönelik çeşitli tedbirler almaktadırlar. Bu konuda özellikle Avustralya’da yoğun çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Örneğin Murphy & Byng (2002) Avustralya’daki mükelleflerin haklarını ve gelir idaresi hizmetlerini algılamasına yönelik tespitler yapmışlardır. Ayrıca Murphy (2004) tarafından mükelleflerin gelir idaresine direncini belirleyen faktörler yapısal eşitlik modeli yardımıyla analiz edilmiştir. Daha sonraki yıllarda mükellef hakları ile ilgili algının ölçülmesine yönelik çalışmaların periyodik olarak tekrarlandığı ve hem akademisyenler, hem de gelir idareleri tarafından zaman içindeki değişikliklerinin tespiti ve değerlendirilmesi yoluna gidildiği görülmüştür. James, Murphy & Reinhart (2005b) özellikle mükelleflerin hakları ile ilgili algılarının ne yönde olduğunu ortaya koymuşlardır. ATO (2009) ve Murphy & Murphy (2010) tarafından yapılan çalışmalar ise, mükellef hakları alanında periyodik olarak tekrarlanmakta ve mükelleflerin algısının zaman içinde ne yönde değiştiğini raporlama amacını taşımaktadır. Böylece yapılan ampirik çalışmalarla bu hakların izlenmesi ve geliştirilmesi için atılabilecek adımlar, alınabilecek önlemler ve uygulanabilecek politikaların belirlenmesine de çalışılmaktadır.

Bu çalışmalardan hareketle mükelleflerin gelir idaresine bakışını belirleyen faktörler ile idareye olan güven ve direnç arasındaki yapısal ilişkileri; saygı, mükellef haklarına yaklaşım, danışma ve bilgi verme, güvenilir muamele, adalet ve tarafsızlık, uygun çıktılar, teknoloji kullanımı, güven ve direnç olarak belirleyebiliriz.

### **1.2.1. Saygı**

Gelir idaresinin gösterdiği saygılı ve özenli davranışların nedeni, mükelleflerin bunlar sonucunda daha az olasılıkla vergi kaçıracağı yönündeki düşüncedir. Bu durum mükelleflerin “doğru şeyi yapma” tutumları üzerinde etkili olmaktadır. Mükellef haklarını açıklayan bildirgelerde de mükelleflerin dürüstlüğü karinesi yaklaşımı içinde hizmet sunulacağı taahhüt edilir (Walsh, 2012: 6). Hizmetleri sunarken kendilerine tarafsız ve saygılı davranma konusunda çaba harcandığına inanan bireylerin idareye olan güven artışı, bunun tersine inanan kişilerin aksine yasalara uyma konusunda özen göstermelerine sebep olur (Tunçer, 2002: 117). Saygılı muamele görmek aynı zamanda mükelleflerin idareden bekleyebilecekleri temel hakları arasında yer almaktadır.

### **1.2.2. Mükellef Haklarına Yaklaşım**

Mükellef hakları, mükellef ile gelir idaresi ilişkisini geliştirmeyi amaçlar. Araştırmalar da göstermektedir ki, bu ilişki iyi olursa gönüllü uyum gelişecek ve devletin gelir kaybetme riski düşecektir (Bentley, 2002). Günümüzde gelir idareleri hizmetleri kişiselleştirmeye ve gönüllü uyumu artırmak için işlemleri mümkün olduğunca basit ve kolay yapmaya çalışmaktadırlar. Bu sebeple bildirgelerde gelir idaresi tarafından sistematik bir şekilde açıklanan mükellef hakları mükelleflere hak ve yükümlülükleri konusunda basit, anlaşılır ve ulaşılabilir bilgi vererek, onlarla işbirlikçi bir ilişki kurmayı amaçlar (OECD, 2003: 4). Bu işbirlikçi ilişki mükelleflerin idareye bakışı üzerinde etkili olacaktır. Çünkü mükelleflerin kendi haklarını açıklayan, koruyan ve bunların uygulanmasına yönelik işlemleri gerçekleştiren bir idare karşısındaki tutumları daha olumludur.

### **1.2.3. Danışma ve Bilgi Verme**

Mükelleflerin gelir idaresine güvenlerinin artması ve dirençlerinin azalması için onları teşvik edici bir ortam tesis edilmelidir. Bu ortamın

kurulabilmesi genel rehberlik, danışma ve kamu ilişkileri sonucu mükellef ile karşılıklı bir iletişim süreci oluşturarak yapılabilir (James, Murphy, Reinhart, 2005a: 15). Gelir idaresi mükelleflere vergilemedeki değişiklikler hakkında danışmanlık yapmalı ve yararlı bilgileri onlara vermelidir. Bu danışma sürecinin başarısı mükellefleri pozitif olarak etkilemektedir (Çetin Gerger vd., 2013: 4).

#### **1.2.4. Güvenilir Muamele**

Mükelleflere güvenilir hizmet sunulması, onların bilgilerinin güvenli bir şekilde saklanması ve kişisel bilgilerine saygı gösterilmesi onların gelir idaresine güven duymaları açısından önemlidir. Güvenilir muamele, mükelleflerde vergileme işlemlerinin usulüne uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin güçlü kanaat oluşturmaktadır (Murphy, 2004: 199). Dolayısıyla güvenilir muamele gören mükelleflerin gelir idaresine olan güvenleri arttığından, idareye karşı husumetleri ve dirençleri azalmakta, vergiye gönüllü uyum isteği de artmaktadır (OECD, 2004: 42).

#### **1.2.5. Adalet ve Tarafsızlık**

Mükelleflerin gelir idaresine olan güveni ve direnci etkileyen faktörler arasında idarenin profesyonel, tarafsız ve adil yaklaşımı yer almaktadır (GİB, 2007b: 43). Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında diğerlerine göre adaletsiz bir tutumla karşılaştıklarını düşünmeleri onların idareye bakışını etkileyecektir (Çelikkaya, 2002). Araştırmalar, bir idare tarafından adil muamele gördüğünü düşünen insanların, idarenin kararlarını kabul etmek ve ona güven duymak konusunda daha fazla eğilimli olduğunu göstermiştir (Tyler, 1997). Bu nedenle vergi uyumunu artırmada adalet ve tarafsızlık algısına dikkat edilerek düzenleme yapılması önemlidir (Murphy, 2004: 203).

#### **1.2.6. Uygun Çıktılar**

Bireylerin gelir idaresinin yapacağı işlemlerin usulüne uygun olduğu yönündeki inancı, onların idareye olan bakış açılarını etkiler (Murphy, 2004: 4). İşlemlerin yasalara uygun olmasının mükelleflerle ilişkilerde işlevsel olarak pozitif bir etkisi vardır. Gelir idareleri de mükellefle olan ilişkilerinin önemli bir parçasının yasallık üzerine kurulduğunu kabul eder (Tyler, 1997). Ayrıca idarenin işlemleri sonucunda oluşan uygun çıktılar, gelir idaresine

olan güveni geliştirerek, üçüncü kişilerin davranışları üzerinde de pozitif etki yaratacaktır (Çetin Gerger vd., 2013: 4). Bireyler idarenin tüm işlemlerinin usulüne uygun yapıldığına inanırlarsa idareye bakış açıları da bundan etkilenecektir.

### 1.2.7. Teknoloji Kullanımı

Günümüzde e-devlet uygulamalarından en çok yararlanan kurumların başında gelen gelir idaresi, bu yolla mükelleflerin kendisine olan bakış açısında etkili olmaktadır (Demirbaş vd., 2012: 61). E-vergileendirme bir yandan gelir idaresinin iş akış sistemleri ve elektronik kayıt yönetimini, diğer yandan da vergi beyannamelerinin güvenilirliğini değerlendirmek için otomatik risk analizi ve bilgi yönetimi işlemlerini desteklemelidir. Bu izlenen süreçlerden hepsi ya da bazıları mükellefin davranışını etkilemek için doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılabilir (Walsh, 2012: 23). Vergilemede teknoloji kullanımı mükelleflerin gelir idaresine karşı direncini azaltır ve vergiye uyumunu artırır (Schaupp, Carter, Mcbride, 2010: 641).

### 1.2.8. Güven

Genel olarak güven; vergi idarelerinin mükelleflerin dürüstlüğüne inanarak ve saygılı bir muamele göstererek, onları gönüllü uyuma sevk etmede vergileme işlemlerine yardımcı olması sürecinde ortaya çıkar (Feld, Frey, 2002: 92). Vergilemeye, gelir idaresine ve yargı sürecine karşı güven içinde olmayan mükelleflerin vergiye uyum göstermesi zordur (Çelikkaya, 2002). Mükelleflerin gelir idaresine güven duyması, öncelikle işbirlikçi bir yaklaşım sergilemesini ve aynı zamanda direnç veya uyumsuzluk alanlarının azalmasını sağlar. Bu durum ise vergi uyumunda en iyi uygulama yöntemlerinin ortaya çıkmasına yardımcı olur (Murphy, 2004: 203).

### 1.2.9. Direnç

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma davranışlarının en önemli nedenlerinden biri mükelleflerin gösterdiği vergi ödemeye karşı direnç tutumudur (Gök, 2007: 146). Görülen bu direnç davranışı gelir idaresinin eylemlerine karşı da gözlenebilmektedir. Mükellefin direnç tutumu kendi özdenetim sistemine aktif olarak direnç göstermesi olarak tanımlanır. Direnç gösteren bireyler gelir idaresine husumetle bakarlar. Bunun sebebi mükelleflerin idarenin kendilerine yardım etmek yerine onların yanlışlarını



bir an önce yakalamayı tercih edeceği yönündeki düşünceleridir. Ayrıca gelir idaresine karşı direnç içinde olan bireyler, bunun sonucunda bir duruş sergilenmesi gerektiğine inanırlar (Murphy, 2005: 5).

## **2. Türkiye’de Mükellef Hakları Algının Tespitine Yönelik Araştırma**

### **2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda mükelleflere yönelik memnuniyet anketi uygulamaya başlamıştır. Bu durum, mükellef – gelir idaresi ilişkilerinin geliştirilmesi açısından önemli bir adımdır. Ancak bu anket sadece mükelleflerin vergi dairesi hizmetlerinden memnuniyetini ölçmeye yönelik olup, mükelleflerin gelir idaresine bakışını belirleyen faktörleri tespit edecek şekilde gruplandırılmamıştır. Ayrıca ülkemizde mükelleflerin hakları konusundaki algıları ve gelir idaresine bakışlarıyla ilgili faktörlerin gelir idaresine güven duymaları veya direnç göstermeleri üzerindeki etkilerini belirleyen bir anket çalışmasına rastlanılmamıştır. Mükelleflerin gelir idaresine bakışını ve direncini belirleyen faktörlerin neler olduğu bilinmediğinden, gelir idaresi mükellef haklarının geliştirilmesi için alınacak tedbirler ve izlenecek politikalarda tek taraflı bir yaklaşım izlemek zorunda kalmaktadır.

Bu çalışmanın amacı ilk defa Türkiye genelinde mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine bakışını bir anket yardımıyla analiz ederek, mükelleflerin gelir idaresine güven duymaları ve/veya direnç göstermelerini belirleyen faktörleri yapısal eşitlik modellemesi yaklaşımı ile analiz etmektir. Yapılan bu çalışma sayesinde Türkiye’de mükellef – gelir idaresi ilişkilerini belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik bir veri seti oluşturulacaktır. Böylece mükellef hakları konusunda ileride yapılacak araştırmalara ve en iyi uygulamalara sahip ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de periyodik ölçümlere önemli bir altyapının oluşması sağlanacaktır.

### **2.2. Araştırma Modelinin Geliştirilmesi ve Test Edilecek Hipotezler**

Mükelleflerin gelir idaresine bakışını ve direncini belirleyen faktörleri tespit etmek için Murphy (2004) tarafından geliştirilen yapısal eşitlik modeli esas alınmıştır. Murphy (2004), Murphy & Byng (2002) ve James, Murphy & Reinhart (2005b) mükelleflerin gelir idaresine bakışını doğrudan

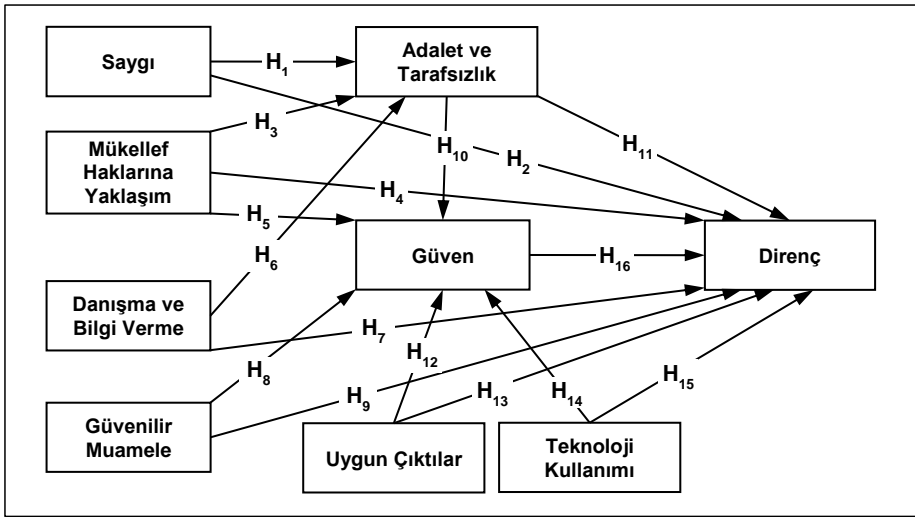
belirleyen altı tane faktör olduğunu tespit etmişlerdir. Bunlar: danışma, güvenilir muamele, saygı, tarafsızlık, adalet ve uygun çıktılar.

Bu modeli geliştirmek amacıyla, mükelleflerin gelir idaresine güveni ve direncini etkileyen bir faktör olarak “Mükellef Haklarına Yaklaşım” Çetin Gerger (2011)’den ilk defa uyarlanmıştır. Ayrıca mükelleflerin gelir idaresine güveni ve direncini etkileyen bir diğer faktör olarak “Teknoloji Kullanımı” Hung, Chang, & Yu (2006) ve Schaupp, Carter, & McBride (2010)’dan alınarak ilk defa modele dahil edilmiştir.

Yapısal eşitlik modelleme yaklaşımı, doğrudan ölçülemeyen örtük değişkenler arası ilişkilerin incelenmesinde diğer yöntemlere göre üstün olup, son yıllarda sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılmaktadır (Bkz. Kline, 2011; Pugeseck, Tomer & Von Eye, 2003; Taşkın & Akat, 2010).

Bu araştırmada, mükelleflerin gelir idaresine duydukları güven ve dirençlerini test etmek için kullanılacak model aşağıda gösterilmiştir (Bkz. Şekil 1).

**Şekil 1. Önerilen Araştırma Modeli**



Modelde yer alan ve test edilecek olan araştırma hipotezleri aşağıdaki şekildedir:

**H<sub>1</sub>:** “Saygı” değişkeninin “Adalet” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>2</sub>:** “Saygı” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>3</sub>:** “Mükellef Hakları” değişkeninin “Adalet” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>4</sub>:** “Mükellef Hakları” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>5</sub>:** “Mükellef Hakları” değişkeninin “Güven” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>6</sub>:** “Danışma” değişkeninin “Adalet” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>7</sub>:** “Danışma” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>8</sub>:** “Güvenilir Muamele” değişkeninin “Güven” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>9</sub>:** “Güvenilir Muamele” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>10</sub>:** “Adalet” değişkeninin “Güven” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>11</sub>:** “Adalet” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>12</sub>:** “Uygun Çıktılar” değişkeninin “Güven” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>13</sub>:** “Uygun Çıktılar” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>14</sub>:** “Teknoloji Kullanımı” değişkeninin “Güven” değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H<sub>15</sub>:** “Teknoloji Kullanımı” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

**H<sub>16</sub>:** “Güven” değişkeninin “Direnç” değişkeni üzerinde negatif etkisi vardır.

Araştırmada dışsal değişkenler olarak saygı, mükellef haklarına yaklaşım, danışma, güvenilir muamele, uygun çıktılar ve teknoloji kullanımı ele alınmıştır. Adalet ve tarafsızlık, güven ile direnç değişkenleri ise içsel değişkenlerdir. Bu değişkenlerden adalet ve tarafsızlık ile güven değişkenleri aynı zamanda aracı değişken özelliğine sahiptir.

## 2.3. Araştırmanın Metodolojisi

### 2.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni; yıllık gelir vergisi beyannamesi veren gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerdir. Ülkemizde gelir idaresi ile doğrudan etkileşimde bulunan bu gruptaki mükellef sayısı yaklaşık 1.765.000 kişi (GIB, 2013) olduğundan, örneklem büyüklüğü %5 hata payı ve %99 güven aralığında 664 olarak hesaplanmıştır.

Araştırmada açıklayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modellemesi gibi üst düzey analizler yapılacağı için, araştırmanın amacına uygunluğu nedeniyle örneklemin belirlenmesinde “tesadüfi örnekleme” yöntemlerinden “zümrelere göre örnekleme” yönteminin kullanılması tercih edilmiştir. Her zümreden örnekleme girecek birimler “orantılı paylaşırma” yöntemi ile seçilmiştir. Türkiye genelini temsil etmek üzere İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırması Düzey-1 (NUTS-1) bölgelerindeki mükellef dağılımları esas alınarak anketler İstanbul, Balıkesir, İzmir, Bursa, Antalya, Kayseri, Samsun, Trabzon, Ankara, Erzurum, Malatya ve Gaziantep il merkezlerinde uygulanmıştır. Böylece ülkemizin tüm bölgelerinden orantılı verilerin elde edilmesi sağlanarak ana kitlenin mükellef hakları algısı ve gelir idaresine bakışı en doğru şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu illerde uygulanan anketlerin dağılımı şu şekildedir:

**Tablo 1. Mükelleflere Uygulanan Anket Formlarının İllere Göre Dağılımı**

Nuts 1 Sıra No	İl	Sayı	Nuts 1 Sıra No	İl	Sayı
1.	İstanbul	305	7.	Samsun	17
2.	Balıkesir	19	8.	Trabzon	11
3.	İzmir	81	9.	Ankara	85
4.	Bursa	50	10.	Erzurum	10
5.	Antalya	48	11.	Malatya	10
6.	Kayseri	19	12.	Gaziantep	25

TOPLAM: 680 ADET

### **2.3.2. Veri Toplama Aracı**

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Uygulanan anket; Murphy (2004), Hung, Chang, & Yu (2006), Schaupp, Carter, & McBride (2010) ve Çetin Gerger (2011) tarafından daha önce geliştirilmiş ve uygulanmış anketlerden yararlanılarak oluşturulmuştur. Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek üzere kullanılan anket toplam 54 sorudan oluşturulmuştur. Bunların 46 tanesi mükelleflerin gelir idaresine güven ve direncini belirleyen faktörlerin tespitine yönelik olup, bu sorularda 5’li Likert ölçeğinin kullanılması tercih edilmiştir. Geriye kalan 8 soru ise katılımcıların yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, faaliyet alanı, iş deneyimi, gelir durumu ve oturulan ili belirlemeye yöneliktir.

Araştırma verilerinin toplanması için geliştirilen anket, araştırma şirketi aracılığıyla Haziran – Temmuz 2013’te NUTS-1 bölgelerindeki illerde bulunan mükelleflere ve serbest muhasebeci mali müşavirlere ayrı ayrı uygulanmıştır. Yapısal eşitlik modelleme yaklaşımı açısından veri kalitesi önem arz ettiğinden, örneklem hacminin daha önce hesaplanan örneklem hacminden daha fazla olması hedeflenmiştir. Bu nedenle 680 kişiye anket uygulanmıştır. Uygulanan anketlerin bazılarında görülen veri eksiklikleri ve bilgi tutarsızlıkları nedeniyle; mükelleflerin cevaplandığı anketlerden 671 tanesi analize tabi tutulmuştur.

Ana araştırma aşamasına geçilmeden önce 60 mükellef üzerinde pilot araştırma yapılmış ve önerilen teorik modelin ölçeğinin güvenilirlik ve geçerliliği test edilmiştir. Yapılan güvenilirlik analizinde ölçeğin içsel tutarlılığını olumsuz etkileyen ölçek ifadelerinin tespiti yapılarak içsel tutarlılığa katkı sağlamayan veya olumsuz katkı sağlayan 6 adet soru ölçekten çıkarılmıştır. Böylece anket formunda toplam 48 soru kalmıştır. Yapılan geçerlilik analizinde teorik modelde yer alan değişkenlerin birbirleriyle ilişki (korelasyon) değerlerine bakılarak ayırt edici sorular olup olmadığı analiz edilmiştir. Güvenilirlik ve geçerlilik analizlerinin sonucunda yapılan açıklayıcı faktör analizi ile teorik modelde ileri sürülen faktörleri oluşturan değişkenler test edilmiştir.

## **2.4. Verilerin Analizi ve Bulgular**

### **2.4.1. Örneklem İlişkin Demografik Bilgiler**

Anket uygulanan mükellefler ait demografik bilgileri elde etmek için; yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, faaliyet alanı veya mesleki unvan, iş deneyimi ve gelir durumu sorulmuştur. Mükelleflere uygulanan

anket sonucunda; yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, faaliyet alanı, iş deneyimi ve gelir durumuna ilişkin bilgiler Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2. Ankete Ait Demografik Bilgiler**

	Cevaplar	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yaş	18-30	200	29,8	30,2	30,2
	31-40	257	38,3	38,8	69
	41-50	144	21,5	21,8	90,8
	51-60	55	8,2	8,3	99,1
	61+	6	0,9	0,9	100
	Kayıp veri	9	1,3		
Cinsiyet	Kadın	160	23,8	24,3	24,3
	Erkek	499	74,4	75,7	100
	Kayıp veri	12	1,8		
Medeni Durum	Evli	417	62,1	63,9	63,9
	Bekar	236	35,2	36,1	100
	Kayıp veri	18	2,7		
Eğitim Durumu	İlköğretim	85	12,7	12,8	12,8
	Lise	215	32	32,5	45,3
	Önlisans	77	11,5	11,6	56,9
	Lisans	267	39,8	40,3	97,3
	Lisansüstü	18	2,7	2,7	100
	Kayıp veri	9	1,3		
Faaliyet Alanı	Esnaf (küçük ölçekli alım-satım)	393	58,6	60,5	60,5
	Tacir (büyük ölçekli üretim, ithalat-ihracat)	101	15,1	15,5	76,0
	Serbest meslek erbabı	147	21,9	22,6	98,6
	Kira geliri sahibi	9	1,3	1,4	100
	Kayıp veri	21	3,1		
Deney	0 - 5	86	12,8	13,1	13,1
	6 - 10	164	24,4	25	38,1

	<b>11 - 15</b>	156	23,2	23,8	61,9
	<b>16 - 20</b>	93	13,9	14,2	76,1
	<b>21 +</b>	157	23,4	23,9	100
	<b>Kayıp veri</b>	15	2,2		
<b>Gelir Durumu</b>	<b>0 - 10.000 TL arası</b>	284	42,3	53,4	53,4
	<b>10.001 - 25.000 TL arası</b>	113	16,8	21,2	74,6
	<b>25.001 - 58.000 TL arası</b>	48	7,2	9	83,6
	<b>58.001 TL ve fazlası</b>	87	13,0	16,4	100
	<b>Kayıp veri</b>	139	20,7		
	<b>Toplam</b>	<b>671</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan 200 kişinin 18-30 yaş aralığında (%29,8), 257 kişinin 31-40 yaş aralığında (%38,3), 144 kişinin 41-50 yaş aralığında (%21,5), 55 kişinin 51-60 yaş aralığında (%8,2) ve 6 kişinin 61 ve üzeri yaşlarda (%0,9) oldukları ve ankete katılan 9 kişinin (%1,3) bu soruya yanıt vermediği görülmektedir. Bu durumda ankete katılanların %68,1’i 40 yaşının altındaki bireylerden oluşmaktadır.

Örnekleme oluşturan mükelleflerin %74,4’ünün (499 kişi) erkek, %23,8’inin (160 kişi) ise kadın olduğu anlaşılmaktadır. Soruya yanıt vermeyen 12 kişi ise ankete katılanların %1,8’ini oluşturmaktadır. Bu sonuçlar Türkiye’de kadınların istihdama katılma oranıyla paralellik göstermektedir. Yine ankete katılanların %62,1’inin (417 kişi) evli, %35,2’sinin (236 kişi) ise bekar olduğu, %2,7’sinin (18 kişi) bu soruya yanıt vermediği görülmüştür.

Tablo incelendiğinde mükelleflerden 85 kişinin (%12,7) ilköğretim mezunu, 215 kişinin (%32) lise mezunu, 77 mükellefin (%11,5) önlisans mezunu, 267 kişinin (39,8) üniversite mezunu olduğu ve 18 kişinin (%2,7) lisansüstü eğitimini tamamladığı görülmektedir. Ankete katılanlardan 9 kişi ise (%1,3) bu soruya yanıt vermemiştir.

Ankete katılan mükelleflerin faaliyet alanları konusunda 393 kişinin (%58,6) esnaf, 101 kişinin (%15,1) tacir, 147 kişinin (%21,9) serbest meslek erbabı ve 9 kişinin (%1,3) kira geliri sahibi olduğu tespit edilmiştir. 21 kişi (%3,1) ise faaliyet alanı konusunda bilgi vermemiştir.

Tablodaki mesleki deneyim dağılımı incelendiğinde, 0-5 yıl arası iş deneyimine sahip olan mükellef sayısının 86 kişi (%12,8), 6-10 yıl arası iş

deneyimine sahip olanların 164 kişi (%24,4), 11-15 yıl arası iş deneyimine sahip mükellef sayısının 156 kişi (%23,2), 16-20 yıl arası iş deneyimine sahip olan mükellef sayısının 93 kişi (%13,9) ve son olarak 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olan mükellef sayısının 157 kişi (%23,4) olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca 15 kişinin ise (%2,2) bu soruya yanıt vermediği görülmüştür.

Yine aynı tablo incelendiğinde ankete katılan mükelleflerin gelir durumları ile ilgili, 284 kişinin (%42,3) yıllık 10.000 TL'ye kadar gelir elde ettiği, 113 kişinin (%16,8) 10.001 - 25.000 TL arası gelir elde ettiği, 48 kişinin (%7,2) 25.001 - 58.000 TL arası gelir elde ettiği ve 87 kişinin (%13) 58.001'den fazla gelir elde ettiği görülmüştür. Bu sonuca göre ankete katılanların büyük bölümü düşük gelir grubu içinde yer almaktadır. Ayrıca ankete katılan 139 mükellefin (%20,7) gelir durumunu açıklamaktan kaçınması şaşırtıcı bir durumdur.

#### 2.4.2. Yapısal Eşitlik Modelinin Analizi ve Bulgular

Yapısal eşitlik modeli uygulamalarında öncelikle açıklayıcı faktör analizi yapılarak, örtük değişkenleri oluşturan gözlenebilir soruların ilgili faktörlerin altında toplanıp toplanmadığına bakılmıştır. Daha sonra uyum iyiliği istatistiklerine bakılarak oluşturulan modelin anlamlılığı test edilmiştir. Modelde yer alan faktörler belirlenip, modelin anlamlı olduğu ortaya konulduktan sonra; yapısal eşitlik modelinde yer alan hipotezlerin yorumu ve yol analizlerinin yapılmasına geçilmiştir. Bu analizlerin yapılması için SPSS 22 ve LISREL 9.1 paket programı kullanılmıştır. Çalışmada önerilen araştırma modelinde yer alan soru grupları tanımlamaları Tablo 3'teki şekilde yapılmıştır:

**Tablo 3. Faktörlere Göre Soru Gruplarının Tanımlamaları**

Faktör Adı	Faktörü Ölçen Sorular
Saygı	V9, V10, V11
Mükellef Haklarına Yaklaşım	V12, V13, V14, V15, V16, V17
Danışma ve Bilgi Verme	V18, V19, V20, V21
Güvenilir Muamele	V22, V23, V24
Adalet ve Tarafsızlık	V25, V26, V27, V28, V29, V30
Uygun Çıktılar	V31, V32, V33
Teknoloji Kullanımı	V34, V35, V36
Kurumsal Güven	V37, V38, V39, V40, V41, V42, V43
Direnç	V44, V45, V46, V47, V48



Çalışmada mükelleflere uygulanan anket sorularının güvenilirliği ölçmek için en çok kullanılan güvenilirlik katsayısı olan Cronbach  $\alpha$  katsayısı kullanılmıştır. Tüm soru grupları için Cronbach  $\alpha$  değeri 0,876 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0,80’ın üzerinde olması, kullanılan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Cronbach  $\alpha$  katsayısının daha da iyileştirilmesi için “If Item Deleted” hesaplaması yapılmış ve bu aşamada V16 ve V48 numaralı sorular silinmiştir. Bunun sonucunda Cronbach  $\alpha$  değeri 0,894 olarak ölçülmüştür.

Yapılan faktör analizinin anlamlı olması, Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Bartlett testi ile elde edilen katsayıların anlamlı olmasına bağlı olduğundan, faktör analizi öncesinde bu testler uygulanmıştır. Uygulanan anketin KMO örnekleme yeterliliği ölçüsü 0,884 olarak bulunmuştur. Verilere uygulanan Bartlett’in küresellik testi anlamlı çıkmıştır [ $\chi^2 = 6461,702$ ,  $df = 378$  ( $p = 0,000$ )]. Bu sonuçlar, faktör analizinin uygulanabilirliğini ve değişkenler arasındaki korelasyonun varlığını göstermektedir.

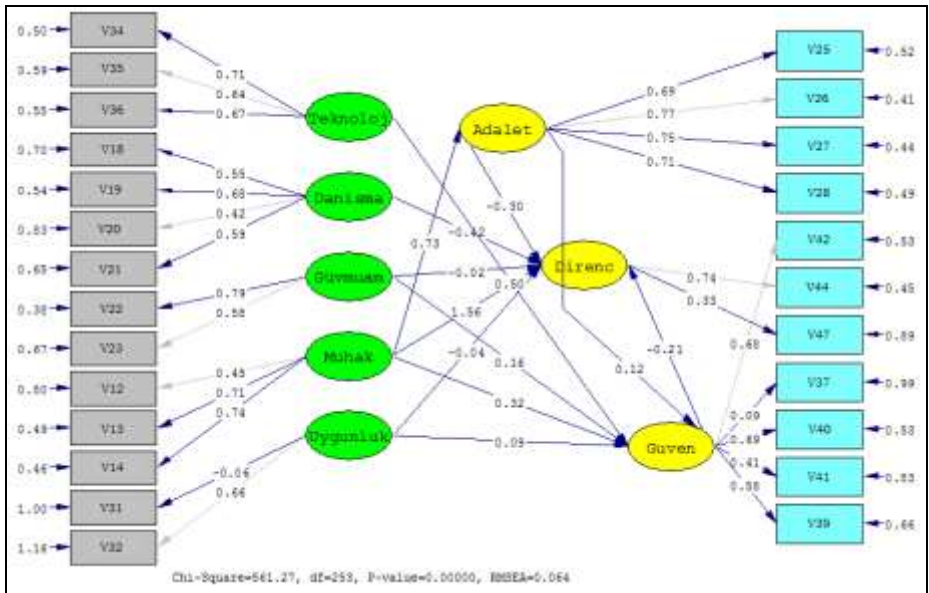
Güvenilirliğin sağlanmasının ardından analize başlamadan önce, anket formunda yer alan soru gruplarının yapısal geçerliliği test edilmiştir. Bu amaçla açıklayıcı faktör analizi uygulanarak, soru gruplarının aynı kavramı ölçüp ölçmedikleri analiz edilmiştir. Faktör analizi sırasında “Anti-image” matrisinde V9, V45 ve V46 numaralı sorularının değeri 0,50’nin altında kaldığından analizden çıkartılmıştır. Daha sonra “Commuality” değeri 0,50’nin altında kaldığından V11, V15, V17 ve V43 numaralı sorular da silinmiştir. V10 numaralı soru ilgili faktörü ölçen tek soru kaldığından, mükelleflerin gelir idaresine güven ve dirençlerini belirlemede “Saygı” faktörü modelden çıkartılmıştır. V24, V29, V30, V33 ve V38 numaralı soruların faktör yükleri 0,50’nin altında çıktığından, bunlar da modele dahil edilmemiştir. Sonuç olarak geriye kalan 25 değişkenin toplam varyansın % 60,925’ini açıkladığı ve öz değeri 1’den büyük 8 faktör altında toplandığı görüldüğünden, bunlar yapısal eşitlik modellemesine dahil edilmiştir.

Yapısal eşitlik modelinin tümünün anlamlılığının test edilmesi için kullanılan en temel ölçüt ki-kare ( $\chi^2$ ) değeridir. Ankete katılan 671 mükellef için ki-kare değeri 561,27 (serbestlik derecesi 253) olarak bulunmuştur. Bulunan bu değer örneklem hacminden etkilendiğinden, bu değer serbestlik derecesine bölünmesiyle elde edilen ve daha sağlıklı bir ölçü olan CMIN/DF değerine bakılmıştır. Bu değer 2,557 olarak bulunmuştur ( $561,27/253=2,218$ ). Bu değer 2 ile 5 arasında ise modelin iyi bir model, 2’den küçük ise modelin çok iyi bir model olduğu söylenir (Schermelleh-Engel, 2003: 52; Şimşek, 2007: 14). Elde edilen değer 2’ye yakın olması, modelin oldukça iyi bir model olduğu anlamına gelmektedir.

Modelin genel anlamlılığının test edilmesinde kullanılan bir diğer ölçüt olarak RMSEA (Yaklaşık Hataların Ortalama Kare Kökü) ele alınmıştır. Oluşturulan model için RMSEA değeri 0,064 olarak elde edilmiştir. Kabul edilebilir bir uyumdan söz edebilmek için bu ölçütün RMSEA  $\leq$  0,08 arasında olması gerekir (Schermelleh-Engel, 2003: 52; Kline, 2011: 206). Bulunan değer (0,064) bu ölçüt değerleri içinde yer aldığından, modelin genel anlamlılığının iyi olduğu anlaşılmıştır.

Modelin anlamlılığını belirleyen diğer uyum iyiliği istatistikleri arasında gelen AGFI değeri 0,884, SRMR değeri 0,062 ve CFI değeri de 0,956 olarak bulunmuş olup, bu değerlerin uygun olduğu görülmüştür (Schermelleh-Engel, 2003: 52; Kline, 2011: 208; Şimşek, 2007: 14). Bu ölçütler dışında modelin anlamlılığını ölçen farklı ölçütler de bulunmaktadır. Bu ölçütlerden hangilerinin diğerlerinden daha sağlıklı sonuçlar verebildiğine ilişkin genel kabul görmüş bir kriter yoktur. Dolayısıyla modelin genel anlamlılığının test edilmesinde yukarıdaki ölçütlerin sağlanmasının yeterli olduğuna karar verilmiştir. Test edilen modelin LISREL 9.1 paket programındaki görüntüsü aşağıda verilmiştir:

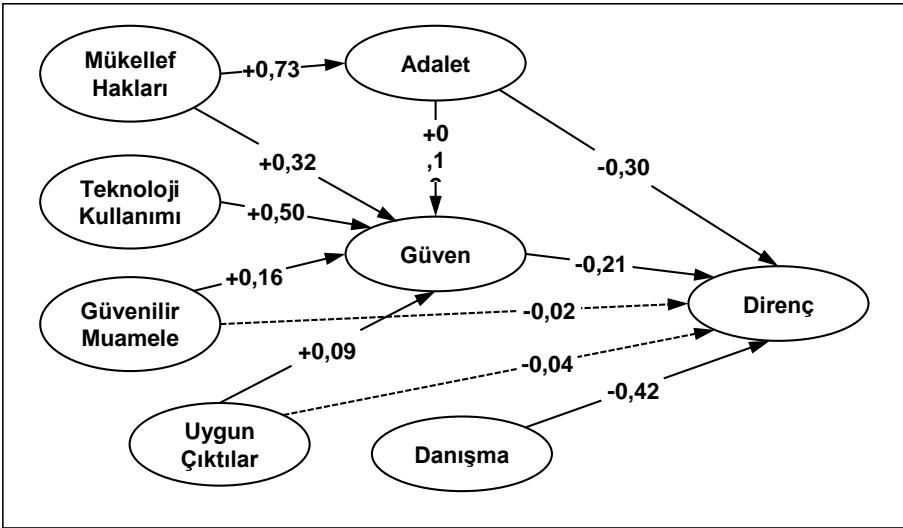
**Şekil 2. Modelin LISREL Paket Programındaki Yapısı**



Şekil 2’de görülen modeli test etmek amacıyla beta yüklerine (path coefficients) de bakılmıştır. Standardize edilmiş beta yüklerinin ikisi dışında diğerlerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Beta yüklerini yorumlamak için şu kriterler kullanılmıştır: standardize edilmiş beta yükü değerleri 0,10 civarında olduğunda küçük, 0,30 civarında olduğunda orta ve 0,50’nin üstünde olduğunda ise büyüktür (Kline, 2011: 174). Bu çalışmada, standardize edilmiş beta yüklerinin 0,09 (küçük) ile 0,73 (büyük) arasında değiştiği bulunmuştur. Böylece modeldeki faktörlerin hipotez edilen ölçme modeli tarafından anlamlı derecede açıklandığını görülmüştür.

Elde edilen modelinin adına Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) denilmiştir. GİDiM’in amacı, yapısal eşitlik modeli ile bağımlı değişkenler olarak mükelleflerin gelir idaresine güven ve direncini belirleyen faktörleri tespit etmektir. Yapısal eşitlik analizi sonucunda GİDiM üzerinde desteklenen hipotezlerin her biri için değişkenler arası ilişkilere ait standardize çözüm değerleri Şekil 3’te gösterilmiştir.

**Şekil 3. GİDiM’e Ait Yol Diyagramı ve Standartlaştırılmış Yol Katsayıları**



GİDiM’de yer alan hipotezlerin yönü ve standardize çözüm değerleri ile sonuçların araştırma modelindeki hipotezleri destekleyip desteklemediği Tablo 4’de gösterilmiştir.

**Tablo 4. GİDiM Hipotezlerinin Durumu**

Hipotezler	Hipotezin Yönü	Standardize Çözüm Değeri	Sonuç
<b>H<sub>1</sub></b> Mükellef Hakları → Adalet	+	0,73	Desteklendi
<b>H<sub>2</sub></b> Mükellef Hakları → Direnç	-	1,56	Desteklenmedi
<b>H<sub>3</sub></b> Mükellef Hakları → Güven	+	0,32	Desteklendi
<b>H<sub>4</sub></b> Danışma → Direnç	-	-0,42	Desteklendi
<b>H<sub>5</sub></b> Güvenilir Muamele → Güven	+	0,16	Desteklendi
<b>H<sub>6</sub></b> Güvenilir Muamele → Direnç	-	-0,02	Desteklendi
<b>H<sub>7</sub></b> Adalet → Güven	+	0,12	Desteklendi
<b>H<sub>8</sub></b> Adalet → Direnç	-	-0,30	Desteklendi
<b>H<sub>9</sub></b> Uygun Çıktılar → Güven	+	0,09	Desteklendi
<b>H<sub>10</sub></b> Uygun Çıktılar → Direnç	-	-0,04	Desteklendi
<b>H<sub>11</sub></b> Teknoloji Kullanımı → Güven	+	0,50	Desteklendi
<b>H<sub>12</sub></b> Güven → Direnç	-	-0,21	Desteklendi

**H<sub>1</sub>** hipotezi; mükellef haklarına yaklaşımın adalet algısı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin + 0,73 olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve oldukça yüksek olması mükellef haklarına yaklaşımın adalet algısı üzerinde büyük etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir. Bu değer mükellef haklarındaki bir puanlık artışın adalet algısında 0,73 puanlık artışa neden olacağı anlamına gelmektedir.

**H<sub>2</sub>** hipotezi; mükellef haklarına yaklaşımın gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin + 1,56 olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde olduğundan, bu hipotezin desteklenmediği anlaşılmıştır.

**H<sub>3</sub>** hipotezi; mükellef haklarına yaklaşımın gelir idaresine güven üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin + 0,32 olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, mükellef haklarına yaklaşımın gelir idaresine güven üzerinde orta etkiye sahip bir faktör olduğunu göstermektedir.

**H<sub>4</sub>** hipotezi; danışma ve bilgi vermenin gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $- 0,42$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer negatif yönde ve nispeten yüksek olması danışma ve bilgi vermenin gelir idaresine direnci belirleyen orta etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir.

**H<sub>5</sub>** hipotezi; güvenilir muamelenin gelir idaresine güven üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $+ 0,16$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, güvenilir muamelenin gelir idaresine güveni belirleyen faktörlerden biri olduğunu ifade etmektedir.

**H<sub>6</sub>** hipotezi; güvenilir muamelenin gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $- 0,02$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer oldukça düşük olması nedeniyle istatistiksel olarak anlamlı olmamasına karşılık yine de negatif yönde olması, güvenilir muamelenin gelir idaresine direnci belirleyen faktörlerden biri olduğunu göstermektedir.

**H<sub>7</sub>** hipotezi; adalet algısının gelir idaresine güven üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $+ 0,12$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, gelir idaresine güveni belirleyen faktörlerden birisinin de adalet algısı olduğunu ifade etmektedir. Adalet algısı faktörünün aynı zamanda aracı değişken olması bu ilişkiyi daha da anlamlı hale getirmektedir.

**H<sub>8</sub>** hipotezi; adalet algısının gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $- 0,30$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer negatif yönde ve nispeten yüksek olması adalet algısının gelir idaresine direnci belirleyen orta etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir. Adalet algısı faktörünün aynı zamanda aracı değişken olması bu ilişkiyi daha da anlamlı kılmaktadır.

**H<sub>9</sub>** hipotezi; uygun çıktıların gelir idaresine güven üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $+ 0,09$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değer pozitif yönde ve değerinin anlamlı olması, gelir

idaresine güveni belirleyen küçük etkiye sahip faktörlerden birisinin de uygun çıktılar olduğunu göstermektedir.

**H<sub>10</sub>** hipotezi; uygun çıktılarının gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $-0,04$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değerler oldukça düşük olması nedeniyle istatistiksel olarak anlamlı olmamasına karşılık yine de negatif yönde olması, uygun çıktıların gelir idaresine direnci belirleyen faktörlerden biri olduğunu göstermektedir.

**H<sub>11</sub>** hipotezi; teknoloji kullanımının gelir idaresine güven üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $+0,50$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değerler pozitif yönde ve oldukça yüksek olması teknoloji kullanımının gelir idaresine güven üzerinde büyük etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir.

**H<sub>12</sub>** hipotezi; kurumsal güvenin gelir idaresine direnç üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu şeklindedir. Modelin test edilmesinde bu etkiyi gösteren standardize çözüm değerinin  $-0,21$  olduğu görülmüştür. Bulunan standardize değerler negatif yönde ve anlamlı olması kurumsal güvenin gelir idaresine direnç üzerinde orta etkiye sahip bir faktör olduğunu ifade etmektedir. Kurumsal güven faktörünün aynı zamanda aracı değişken olması bu ilişkiyi daha da önemli hale getirmektedir.

GİDiM modelinin karşılaştırmasını temel alan betimleyici ölçüler ve model tutarlılığını değerlendirmek için kullanılan ölçüler özet bir biçimde Tablo 4’de verilmiştir.

**Tablo 4. GİDiM için YEM Sonuçları**

Yapısal İlişkiler	Standartlaştırılmış Yükler	t-değeri
Mükellef Hakları → Adalet	0,73	9,74
Mükellef Hakları → Direnç	1,56	5,93
Mükellef Hakları → Güven	0,32	4,59
Danışma → Direnç	-0,42	-7,26
Güvenilir Muamele → Güven	0,16	5,14
Güvenilir Muamele → Direnç	-0,02	-1,76
Adalet → Güven	0,12	3,05
Adalet → Direnç	-0,30	-7,35
Uygun Çıktılar → Güven	0,09	2,67
Uygun Çıktılar → Direnç	-0,04	-2,04
Teknoloji Kullanımı → Güven	0,50	6,32
Güven → Direnç	-0,21	-4,79

Yapısal Eşitlikler	R <sup>2</sup>
Adalet = 0,73 x Mükellef Hakları	0,55
Güven = 0,32 x Mükellef Hakları + 0,16 x Güvenilir Muamele + 0,12 x Adalet + 0,50 x Teknoloji Kullanımı + 0,09 x Uygun Çıktılar	0,74
Direnç = -0,42 x Danışma + -0,02 x Güvenilir Muamele + -0,30 x Adalet + -0,04 x Uygun Çıktılar + -0,21 x Güven	0,83

“Adalet” bağımlı aracı değişkenini açıkladığı varsayılan “Mükellef Hakları” bağımsız değişkeninin ilgili katsayıları kullanılarak elde edilen yapısal eşitlik sonucunda çoklu belirlilik katsayısı R<sup>2</sup> 0,55 olarak hesaplanmıştır. Böylece “Mükellef Hakları” bağımsız değişkeni “Adalet” bağımlı aracı değişkeninin % 55’ini açıkladığı 0,05 anlam düzeyinde belirlenmiştir.

“Güven” bağımlı aracı değişkenini açıkladığı varsayılan “Mükellef Hakları”, “Güvenilir Muamele”, “Adalet”, “Teknoloji Kullanımı” ve “Uygun Çıktılar” değişkenlerinin doğrudan etkileri değerlendirildiğinde, bu değişkenlerin “Güven”in % 74’ünü açıkladığı görülmüştür. “Direnc” bağımlı değişkeni ile “Danışma”, “Güvenilir Muamele”, “Adalet”, “Uygun Çıktılar” ve “Güven” arasında belirtilen nedensel ilişkiler sonucunda bu değişkenlerin “Direnc”in % 83’ünü açıkladığı belirlenmiştir.

“Mükellef Hakları” değişkenin “Direnc” üzerinde doğrudan etkisinin anlamlı olmamasına karşılık, “Adalet” ve “Güven” değişkenleri aracılığıyla dolaylı bir etkisinin bulunması, bu değişkenlerin tam aracı değişken konumunda olduğunu göstermektedir. Bu nedenle “Mükellef Hakları” alanında yapılacak bir düzenleme ve yaratılacak bir etki aynı zamanda “Adalet”, “Güven” ve “Direnc” üzerinde etki yaratacağından, bu durum “Mükellef Hakları”nın mükelleflerin gelir idaresine bakışını belirleyen çok önemli bir faktör olduğunu göstermektedir.

### 3. Türkiye’de “Mükellef Hakları” Başlıklı Kanun Kısmı Önerisi ve “Mükellef Hakları Bildirgesi” Tasarımı

#### 3.1. Vergi Usul Kanunu “Mükellef Hakları” Kısım Önerisi

Türkiye’de mükellef haklarının geliştirilmesi amacıyla yapılması gereken çalışmaların başında bu konuyla ilgili yasal düzenlemelerin gerçekleşmesi ve böylece mükellef haklarının hukuki koruma altına alınması gelmektedir. Bunun için ise Vergi Usul Kanunu’nda “Mükellefin Hakları” başlıklı ayrı bir kısmın yazılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu sistematigi içinde mükellef haklarına yer verilmesi gereken en uygun yer Kanunun ikinci kitabıdır. Bunu yapabilmek için ise öncelikle Kanunun ikinci kitap başlığı “MÜKELLEFİN HAKLARI VE ÖDEVLERİ” şeklinde değiştirilmelidir. Yapılacak bu değişikliğe uygun olarak ikinci kitabın birinci kısmı “*Mükellefin Hakları*” başlığını taşımalı ve bunun altında da birinci bölüm “*Genel Haklar*”, ikinci bölüm ise “*Özel Haklar*” olarak isimlendirilmelidir. Her bir bölümün altında da maddeler halinde ilgili mükellef hakları açık ve anlaşılır bir şekilde düzenlenmelidir.

Dünyada mükellef hakları konusunda en iyi uygulama örnekleri sayılan ülke düzenlemeleri dikkate alınarak, yukarıda belirtilen kanun sistematigine uygun olarak Vergi Usul Kanunu “*Mükellef Hakları*” kısım önerisi Ek 1’deki şekilde geliştirilmiştir:

### **3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı “Mükellef Hakları Bildirgesi” Tasarımı**

Türkiye’de gelir idaresi – mükellef işbirliğinin geliştirilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin yeniden tasarlanmasına ihtiyaç vardır. Yeniden tasarım yapılırken bildirmede mükellefin hak ve ödevlerinin basit ve anlaşılır bir dilde yazılmasına, yazı puntolarının okunması açısından kolaylık sağlamasına, sayfa düzeninin ilgi çekici ve herkesin kolayca kavrayabileceği bir şekilde yerleştirilmesine dikkat edilmelidir.

“Mükellef Hakları Bildirgesi” iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi mükellefin sahip olduğu hakları belirten ve açıklayan nitelikte olmalıdır. Ayrıca “Mükellef Hakları Bildirgesi” bir taraftan mükellef haklarını açıklarken, diğer taraftan mükellefin ödevlerini de hatırlatmalıdır.

Dünyada mükellef hakları konusunda en iyi uygulama örnekleri sayılan ülkelerin mükellef hakları bildireleri dikkate alınarak, ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı yeni “Mükellef Hakları Bildirgesi” tasarımı önerisi Ek 2’deki şekilde geliştirilmiştir:

### **Sonuç**

Gelir idarelerinin mükellef odaklı anlayışla yeniden yapılandırılması çalışmaları ile birlikte birçok ülkede mükellef haklarına yönelik düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Ülkelerin benimsemiş oldukları hukuk sistemi, idari yönetim anlayışı, kültürü ve sosyo-ekonomik yapısına bağlı



olarak mükellef haklarıyla ilgili bu düzenlemeler kanun, bildirme ve/veya beratlar şeklinde yapılmıştır. Çağdaş ülkelerdeki vergi idareleri genellikle bu hakları sistematik bir şekilde açıklamakta ve bunların kanunların güvencesi altında olduğunu mükelleflere duyurmaktadır. Türk vergi hukukunda ise mükellef haklarının önemli bir kısmı kanunlarda düzenlenmiş olmasına rağmen, bu haklar sistematik bir şekilde açıklanmış değildir.

Diğer taraftan, birçok OECD ülkesinde mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine bakışını ölçmek ve izlenmesi gereken politikaları belirlemek için ampirik çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmada Türkiye’de ilk defa mükellef hakları algısı ve mükelleflerin gelir idaresine güven duymaları ve/veya direnç göstermelerinin tespitine yönelik bir anket uygulanmış ve elde edilen veriler yapısal eşitlik modellemesi yaklaşımı ile analiz edilmiştir.

Geliştirilen yapısal eşitlik modeline Gelir İdaresine Direnç Modeli (GİDiM) denilmiştir. GİDiM’den elde edilen sonuçlara göre mükellef haklarına yaklaşım faktörünün doğrudan gelir idaresine güveni ve dolaylı olarak direnci belirleme açısından en etkili faktör olduğu tespit edilmiştir. Böylece gelir idaresi tarafından mükellef haklarının açık bir şekilde düzenlenmesi ve bunların kanunlar tarafından korunmasının sağlanması, mükelleflerin gelir idaresine güven duyması ve dirençlerinin azalması açısından kullanışlı bir araç olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan teknoloji kullanımının da mükelleflerin gelir idaresine güven duyulmasını belirleyen ikinci önemli faktör olduğu anlaşılmıştır.

Danışma ve bilgi verme, mükellefler açısından doğrudan gelir idaresine direnci belirleyen orta seviyeli bir faktör olduğu tespit edilmiştir. Uygun çıktılar ve güvenilir muamele faktörlerinin ise diğer faktörlere göre gelir idaresine güven duyulması ve direnç gösterilmesi açısından daha az etkili olduğu görülmüştür. Ayrıca GİDiM’de yer alan adalet ve güven faktörlerinin aracı değişken konumunda olduğu bulunmuştur. Gelir idaresinin mükelleflere adaletli davrandıkları algısı arttıkça, mükelleflerin gelir idaresine olan güvenlerinin arttığı, buna bağlı olarak da gelir idaresine olan dirençlerinin azaldığı tespit edilmiştir.

Genel olarak değerlendirildiğinde, gelir idaresine güven duyulması ve direncin azaltılması açısından GİDiM’de yer alan faktörlerin birbirleriyle etkileşim içinde oldukları da dikkate alınarak bunların tamamına hitap edecek düzenlemeler ve politikaların izlenmesinde yarar vardır. Bu politikaların başında mükellef haklarının vergi kanunlarında ayrı bir bölüm

(set) olarak düzenlenmesi ve bunların mükellef hakları bildirgesi aracılığıyla kamuoyuna açıklanması gelmektedir.

Türkiye’de mükellef haklarının geliştirilmesi ve OECD ülkeleri seviyesine çıkarılması amacıyla Vergi Usul Kanunu’nda “Mükellefin Hakları” başlıklı ayrı bir kısım yazılarak bu konuyla ilgili yasal düzenlemelerin yapılması ve böylece mükellef haklarının hukuki koruma altına alınması gerekmektedir. Bunun için Vergi Usul Kanunu’nun ikinci kitap başlığı “MÜKELLEFİN HAKLARI VE ÖDEVLERİ” şeklinde değiştirilmeli ve bunun birinci kısmında “Mükellefin Hakları” başlığı altında bu konuyla ilgili düzenlemeler yapılmalıdır. Söz konusu düzenlemeler Dünyadaki en iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak, “Genel Haklar” ve “Özel Haklar” bölüm başlıkları altında kanun yazım tekniği ve kodifikasyonuna uygun bir şekilde kaleme alınmalıdır.

Diğer taraftan ülkemizde gelir idaresi – mükellef işbirliğinin geliştirilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı “Mükellef Hakları Bildirgesi”nin de yeniden tasarlanmasına ihtiyaç vardır. Yeniden tasarım yapılırken bildirmede mükellefin hak ve ödevlerinin basit ve anlaşılır bir dilde yazılmasına, yazı puntolarının okunması açısından kolaylık sağlamasına, sayfa dizaynının ilgi çekici ve herkesin kolayca kavrayabileceği bir şekilde oluşturulmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca “Mükellef Hakları Bildirgesi” bir taraftan mükellef haklarını açıklarken, diğer taraftan mükellefin ödevlerini de hatırlatmalıdır.

Nihayetinde mükellef hakları konusunda yapılan düzenlemelerin benimsenmesi ve geniş kitlelere ulaşması için; bir dizi eğitim seminerleri, bilimsel toplantılar ve medya aracılığıyla bunların etkin bir şekilde tanıtımı yapılmalıdır. Bu önerilerin hayata geçirilmesi ile ülkemizde mükellef hakları alanında sistematik, kapsamlı ve kurumsal bir koruma mekanizması elde edilmiş olacaktır. Böylece, hem gelir idaresinin vergilendirme işlemini hukuka uygun bir zeminde yürütmesi sağlanacak, hem de mükellefler ciddi bir koruma güvencesine sahip olacaklarından, onların gelir idaresine dirençleri azalacak ve vergiye gönüllü uyumları artacaktır.

## Kaynakça

- Altuğ, F., Çak, M., Şeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010). *Türkiye’de Vergi Bilinci - İstanbul Araştırması*, İstanbul: İSMMMMO Yayınları.
- ATO (2009). *Professionalism Survey Executive Report*, Dbm Consultants Pty Ltd., November 2009.
- Bakar, F. (2011). Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, Uludağ Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa.
- Baloğlu, B., Baloğlu, F.; Yılmaz, B. E. ve Şeker, M. (2010). *Sosyolojik Açından Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı*, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Bentley, D. (1998). Classifying Taxpayers' Rights, Duncan Bentley (Ed.), *Taxpayers' Rights: An International Perspective*, Hyde Park Press, 16-34.
- Bentley, D. (2002). The Significance of Declarations of Taxpayers' Rights and Global Standards for the Delivery of Tax Services by Revenue Authorities, Law Papers, Bond University, <[http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law\\_pubs](http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1034&context=law_pubs)>, (20.11.2014).
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, *E-Akademi*, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (13.11.2014).
- Çetin Gerger, G. (2011). *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, İstanbul: Legal Kitabevi.
- Çetin Gerger, G., Gerçek, A., Taşkın, Ç., Bakar, F. ve Güzel, S. (2013). Determining The Factors That Affect Taxpayers’ Perspective On Tax Administration: Research In Turkey, *International Journal Of Economics And Finance Studies*, 6 (1), 18-28.
- Demirbaş, T., Gerçek, A., Giray, F., Yüce, M., ve Oğuzlar, A. (2012). Mükelleflerin E-vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 31 (1), 59-84.
- Dönmez, R. (2004). Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi, *Yaklaşım*, 136, 53-58.
- Feld, L. P. and Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated, *Economics of Governance*, 3, 87-99.
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 121-149.

- GİB (2007a). Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ankara, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf), (05.12.2014).
- GİB (2007b). Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Ankara, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhizmettekkatderkit.pdf), (05.12.2014).
- GİB (2013). Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları, GİB Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO_1.xls.htm), (25.11.2013).
- Gök, K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22 (1), 143-163.
- Hung, S., Chang, C. and Yu, T. (2006). Determinants of User Acceptance of The E-Government Services: The Case of Online Tax Filing and Payment System, *Government Information Quarterly*, 23 (1), 97-122.
- James, S., Murphy, K. and Rehinhart, M. (2005a). The Taxpayer's Charter: A Case Study in Tax Administration, Working Paper 62, The Australian National University.
- James, S., Murphy, K. and Rehinhart, M. (2005b). Taxpayer Beliefs and Views: Two New Surveys, [http://www98.griffith.edu.au/dspace/bitstream/handle/10072/51066/69570\\_1.pdf?sequence=1](http://www98.griffith.edu.au/dspace/bitstream/handle/10072/51066/69570_1.pdf?sequence=1), (20.10.2014).
- Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*, 3. Edition, New York: The Guilford Press.
- Marti, L. O., Wanjohi, M. S. and Magutu, P. O. (2010). Taxpayers' Attitudes And Tax Compliance Behaviour In Kenya, *African Journal of Business & Management*, 112-122.
- Murphy, B. and Murphy, K. (2010). The Australian Survey Of Tax Scheme Investors': Survey Methodology And Preliminary Findings For The Second Stage Follow-Up Survey, Alfred Deakin Research Institute, Deakin University, Working Paper No. 4.
- Murphy, K. (2004). The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders, *Law and Human Behavior*, 28 (2), 187-209.
- Murphy, K. (2005). Turning Resistance into Compliance: Evidence From a Longitudinal Study of Tax Scheme Investors, Working Paper 77, Centre for Tax System Integrity, The Australian National University, Canberra.

- Murphy, K. and Byng, K. (2002). Preliminary Findings From ‘The Australian Tax System Survey Of Tax Scheme Investors’, Working Paper 40, Centre for Tax System Integrity, The Australian National University, Canberra.
- OECD (2003). Taxpayers’ Rights and Obligations - Practice Note, <http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf>, (18.10.2014).
- OECD (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>, (22.10.2014).
- Pugesek, B. H., Tomer, A. and Von Eye, A. (2003). *Structural Equation Modeling*, Cambridge University Press.
- Schaupp, L. C., Carter L. and McBride, M. E. (2010). E-file Adoption: A study of U.S. Taxpayers’ Intentions, *Computers in Human Behavior*, 26 (4), 636-644.
- Schermelleh-Engel, K., Moosbrugger, H. and Müller, H. (2003). Evaluating the Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures, *Methods of Psychological Research Online*, 8 (2), 23-74.
- Şimşek, Ö. F. (2007). *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş*, Ankara: Ekinoks Yayınları.
- Taşkın, Ç. ve Akat, Ö. (2010). *Araştırma Yöntemlerinde Yapısal Eşitlik Modelleme*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- TCIT (The Chartered Institute of Taxation) (2008). A Taxpayers’ Charter for the United Kingdom”, [http://www.tax.org.uk/Resources/CIOT/Migrated%20Resources/a-c/anne\\_xe-1-the-taxpayers-charter\\_1.pdf](http://www.tax.org.uk/Resources/CIOT/Migrated%20Resources/a-c/anne_xe-1-the-taxpayers-charter_1.pdf), (03.12.2014).
- Tuay, E. ve Güvenç, İ. (2007). *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- Tunçer, M. (2002). Hükümet – Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57 (3), 107-128.
- Tyler, T. R. (1997). The Psychology of Legitimacy: A Relational Perspective on Voluntary Deference to Authorities, *Personality and Social Psychology Review*, 1 (4), 323-345.
- Walsh, K. (2012). Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration, [http://www.esrc.ac.uk/hmrc/images/Understanding%20Taxpayer%20Behaviour\\_tcm19-20102.pdf](http://www.esrc.ac.uk/hmrc/images/Understanding%20Taxpayer%20Behaviour_tcm19-20102.pdf), (20.11.2014).
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünü Hakları*, İstanbul: Beta Basım Dağıtım Yayın.

## EKLER:

## EK 1: Vergi Usul Kanunu “Mükellefin Hakları” Kısım Önerisi

**İKİNCİ KİTAP**  
**MÜKELLEFİN HAKLARI VE**  
**ÖDEVLERİ**

**BİRİNCİ KISIM**  
**MÜKELLEFİN HAKLARI**

BİRİNCİ BÖLÜM  
GENEL HAKLAR

**Adil ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı**  
**Madde XXX.**

**Bilgilendirilme ve Yardım Alma Hakkı**

**Madde XXX.**

**Başvuru Hakkı**

**Madde XXX.**

**Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı**

**Madde XXX.**

**Belirlilik Hakkı**

**Madde XXX.**

**Temsilci Kullanma Hakkı**

**Madde XXX.**

**Vergi Yükümlülüğünü Kolaylaştırma Hakkı**

**Madde XXX.**

İKİNCİ BÖLÜM  
ÖZEL HAKLAR

**VERGİLENDİRME**  
**SIRASINDAKİ HAKLAR**

**A. Pişmanlık ve Islah**

**Madde XXX.**

**B. İtiraz Kayıtlı Beyan**

**Madde XXX.**

**İDARİ ÇÖZÜM YOLLARI**  
**SIRASINDAKİ HAKLAR**

**A. Uzlaşma**

**Madde XXX.**

**B. Hataların Düzeltilmesi**

**Madde XXX.**

**TAHSİL SIRASINDAKİ**  
**HAKLAR**

**A. Mahsup ve Takas**

**Madde XXX.**

**B. Cezalarda İndirim**

**Madde XXX.**

**C. Tecil**

**Madde XXX.**

**D. Terkin**

**Madde XXX.**

**E. Tahsil Zamanaşımı**

**Madde XXX.**

**VERGİ YARGILAMASI**  
**SIRASINDAKİ HAKLAR**

**A. Adil Yargılanma**

**Madde XXX.**

**B. Duruşma**

**Madde XXX.**

**C. Delil Serbestisi**

**Madde XXX.**

**D. Yürütmenin Durdurulması**

**Madde XXX.**

**E. Adli Yardım**

**Madde XXX.**

**F. Avukat Bulundurma**

**Madde XXX.**

**VERGİ DENETİMİ**  
**SIRASINDAKİ HAKLAR**

<p><b><u>C. Tarh Zamanasımı</u></b> <b>Madde XXX.</b></p> <p><b><u>D. Ceza Kesme Zamanasımı</u></b> <b>Madde XXX.</b></p> <p><b><u>E. Ceza Kesilmesinin Engellenmesi</u></b> <b>Madde XXX.</b></p> <p><b><u>F. Süre Verilmesi</u></b> <b>Madde XXX.</b></p>	<p><b><u>A. Denetim Usulü</u></b> <b>Madde XXX.</b></p> <p><b><u>B. Defter, Belge ve Kayıt Düzeni</u></b> <b>Madde XXX.</b></p>
---	---

**EK 2: Gelir İdaresi Başkanlığı Yeni “Mükellef Hakları Bildirgesi”  
Tasarımı Önerisi**



**MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ**

**MÜKELLEF OLARAK HAKLARINIZ**

1. Haklarınızın Korunması
2. Adil ve Saygılı Davranılması
3. Güvenilir Bilgi ve Yardım Sunulması
4. İtiraz ve Dava Hakınıza Saygı Duyulması
5. Bilgilerinizin Korunması ve Gizliliğinize Saygı Duyulması
6. Temsilcinizin Kabul Edilmesi
7. Vergi Yükümlülüğünüzün Kolaylaştırılması
8. Vergilendirme Sırasındaki Haklarınız
9. İdari Çözüm Yolları Sırasındaki Haklarınız
10. Tahsil Sırasındaki Haklarınız
11. Vergi Yargulaması Sırasındaki Haklarınız
12. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklarınız

**MÜKELLEF OLARAK ÖDEVLERİNİZ**

1. Dürüst Olmak
2. Ödevlerinize Özen Göstermek
3. Bilgi ve Beyanları Günü Gününe Vermek
4. Vergi Borçlarınızı Günü Gününe Ödemek
5. Defter, Belge ve Kayıtları Saklamak