

## VERGİ MEVZUATININ KARMAŞIKLIĞI VE UZLAŞMA YÖNTEMİ BAĞLAMINDA VERGİ UYUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

**M. Erkan Üyümez**

Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

Doç. Dr.

Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

E-posta: meuyumez@anadolu.edu.tr

### Özet

*Vergi mevzuatının karmaşıklığı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde anlamalarını zorlaştırmaktadır. Bu durum ise, mükellefler açısından bir belirsizlik yaratarak yükümlülüklerin mevzuata uygun bir şekilde yerine getirilmemesine yol açmaktadır. Vergi mevzuatının yeterince anlaşılabilmesi, mükelleflerin gereğinden fazla vergi ödemelerine de neden olabilmektedir. Dolayısıyla, mevzuatın karmaşıklığı hem vergi idareleri hem de mükellefler bakımından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Bu kapsamda, vergi mevzuatının sadeleştirilmesine yönelik faaliyetler vergi uyumunu artırmak bakımından büyük önem taşımaktadır.*

*Bu makalede, vergi mevzuatının karmaşıklığı ile ilgili temel kavramlar üzerinden konunun değerlendirilmesi yapılarak hukuki boyutu ve vergi uyumu ile ilişkisi ortaya konmuştur. Ayrıca vergi uyumunu artırmaya yönelik idari bir yöntem olarak tasarlanan uzlaşma müessesesinin, Türkiye uygulaması kapsamında vergi uyumuna etkisi değerlendirilmeye çalışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı, Vergi Uyumu, Uzlaşma

**Alan Tanımı:** Maliye (Vergi Hukuku)

# **THE EVALUATION OF TAX COMPLIANCE WITHIN THE CONTEXT OF THE COMPLEXITY OF THE TAX LEGISLATION AND COMPROMISE PROCESS**

## **Abstract**

*The complexity of the tax legislation makes it difficult for taxpayers to understand their obligations accurately. And this situation creates an uncertainty for taxpayers and prompts them to meet their obligations in a way which is not in compliance with the legislation. Inadequate understanding of the tax legislation may lead taxpayers to overpay. Therefore, the complexity of the legislation gives rise to unfavorable consequences for both the tax authorities and taxpayers. In this context, activities towards the simplification of the tax legislation have a great importance in terms of increasing tax compliance.*

*In this article, the subject is evaluated with its legal dimension and relationship between tax compliance on the basis of the basic concepts regarding the complexity of the tax legislation. Additionally, the effect of the compromise process to the tax compliance which is designed as an administrative method to increase tax compliance is tried to be examined within the scope of the Turkish implementation.*

**Keywords:** *Complexity of Tax Legislation, Tax Compliance, Comprromise Process*

**JEL Code:** K34, H29, H30, K49

# 1. VERGİ KARMAŞIKLIĞI VE VERGİNİN ANLAŞILIRLIĞI

## 1.1. Kavramların Tanımı ve Hukuki Temelleri

Vergi karmaşıklığı, mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlanmaktadır. Benzer bir kavram olan verginin anlaşılabilirliği ise, bir mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken miktar arasındaki farkı ifade etmektedir. Her iki kavramın da hukuki temeli, “hukuki belirlilik” ilkesine dayanmaktadır.

Hukuki belirlilik ilkesi, hukuk devleti ve hukuksal güvenlik kavramlarıyla yakından ilişkilidir. Hukuk devletinin bireylere bakan yönü olan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri belirliliktir. Bu ilke kanun veya diğer düzenleyici işlemlerin içeriklerinin açık ve anlaşılır şekilde belli olmasını sağlayarak hukuk güvenliğini sağlamaktadır (Tekbaş,2012:134). Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir.

Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını belirler. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar (AYM,E:2013/83, K: 2013/116).

Hukuki güvenlik ilkesinin en gerekli olduğu alanlardan biri, devletin birey hak ve özgürlüklerine en fazla müdahalede bulunabileceği alanlardan biri olan vergilendirme alanıdır. Vergi devletinin gelişimi sonucu verginin gelişen fonksiyonları ve mali amaç dışındaki amaçlarla alınmaya başlamasıyla, devlet müdahaleciliğinin, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel birey hak ve özgürlüklerine yönelmesi karşısında, bireyin gerek kanunların yapılması ve

uygulanması ve gerekse denetimi alanlarında anayasal korunma altına alınması gerekmiştir (Tekbaş,2012:134). Kişiler, devletin vergilendirme yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapmalıdırlar; böylece vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenir (Çağan,1980:141).

Hukukun temel ilkelerinden birisi olan erkler ayrılığı ilkesi de hukuki belirlilik ilkesiyle bağlantılıdır. Zira belirlilik ilkesi olmaksızın yasamanın esaslı kararları yasayla alması zorunluluğu anlamını yitirir. Yasama soyut düzenlemelere başvurma yoluyla somut ve nesnel kararları yargıya bıraktığında, yürütme, tek başına hem kendisini yönlendiren hem de denetleyen bir yargı erkiyle karşı karşıya kalmış olur (Can, 2005:93). Oysaki yürütmenin sınırlanması ve denetimi hem yargı hem de yasama erki tarafından sağlanır.

Yürütmenin yasayla bağlılığı ilkesi de hukuki belirlilik ilkesiyle ilişkilidir. Yasaların yeterli somut veriler içermeyip, hukuku uygulayan yürütme organına her türlü yorum olanağını tanıması durumunda yürütmenin yasayla bağlılığı ilkesi içi boş bir söylemden öteye gidemeyecektir (Can, 2005:93).

Belirlilik ilkesine uygun bir yasayla, bireylerin davranışlarını hukuka uyarlama, kendilerine bir ödev yükleyen iktidar işleminin hukuka uygunluğunu en azından genel olarak değerlendirip somut bir biçimde eleştirebilmesi olanağı sağlanmış olur (Can, 2005:94). Bir yasa tüm bu işlevleri ancak açıklık, belirlilik, anlaşılabilirlik ve uygulanabilirlikle yerine getirebilir. Hukuka riayet bilinci ancak bu özelliklere sahip yasalarla sağlanabilir.

Tüm yaşamsal alanların yasama erkince yasa yapma yoluyla düzenlenmesi zorunluluğu, yani anayasada öngörülen, siyasal sistemin ve yürütmenin işleyişine ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasına ilişkin anayasal normların yasalarla somutlaşması zorunluluğu, bu zorunluluğun da ancak açık ve belirli yasalarla yerine getirilebileceği gerçeği, belirlilik ilkesinin demokratik devlet ilkesiyle de bağlantısını göstermektedir (Can, 2005:93). Çünkü belirsiz bir yasayla yukarıda sayılan anayasal zorunluluğa uygun davranılmamış, yürütmeye ve yargıya demokratik devlet ilkesinin kabul edemeyeceği yetkiler devredilmiş, bu erkler kaynağını Anayasadan almayan bir yetkiyi kullanır duruma gelmiş olur.

Vergi bakımından belirliliğin sağlanması, verginin esaslı unsurlarının ilgili düzenleyici işlemlerde gösterilmesini gerektirir. Geleneksel anlamda vergilendirmede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder (Tekbaş,2012:135). Vergilere ilişkin işlem ve kuralların açık ve anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfililiğin önlenmesi amacıyla gütmemektedir (Çağan,1982:172). Bu amaca uygun olarak, örneğin, gelişmiş batı ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de gelir vergisine tabi gelir unsurları sınırlayıcı yöntemle tek tek sayılmış ve tanımlanmış (Güneş,2000, s.263), bu konuda açıklık sağlanmaya çalışılmıştır. Vergilendirmede belirliliğin sağlanmasıyla, bir yandan vergi yükümlülerinin hukuki güvenliği, öte yandan da vergi idaresinin istikrarı korunmaktadır (Çağan,1982:172).

Vergilendirmede belirliliğin sağlanabilmesi için vergi kanunları çok açık bir dille ve yalın bir biçimde hazırlanmalıdır; böylece herkes vergi kanunlarının etki alanını açıkça anlayabilecektir. Bu durum vergi uyuşmazlıklarını da en az düzeye indirecektir (Çağan,1982:173). Nitekim Alman Anayasası vergi mevzuatının açık ve detaylı bir şekilde yazılması gerektiğini ifade etmektedir (Tekbaş,2012:136). Vergi kanunlarının karmaşıklığı mükellefler bakımından bazı olumsuz sonuçların doğmasına sebep olabilecektir. Vergi ödememesi gerektiği halde, bunun farkında olmayan kimselerin vergi ödemeye devam etmeleri buna örnek olarak verilebilir. Bunun yanında, belirsizlikler içeren vergi kanunlarının uygulamada istenen başarıyı sağlayamaması ve yürürlükten kaldırılması da söz konusu olabilmektedir. Mükelleflerin zaman zaman ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri, vergi idaresinden özelleştirme istenmesi alışkanlığının yaygınlığı gibi hususlar vergi kanunlarının karmaşıklığı ve belirlilik ilkesinin yeterince gerçekleştirilemediğinin göstergesidir (Tekbaş, 2012:136). Ayrıca bir vergi kanununda başka hukuk kurallarına yollama yapılıyorsa, bu kuralların çok açık biçimde gösterilmesinde yarar vardır (Karakoç, 1996:312).

Belirlilik ilkesi vergi kanunlarının istikrarlı olmasını, yani sık sık ve keyfi olarak değiştirilmemesini de gerektirmektedir. Vergi kanunlarının sık sık ve özellikle keyfi gerekçelerle değiştirilmesi de, vergi hukukunda gerekli olan istikrarı bozacaktır (Öz, 2004:60).

Vergi mevzuatının karmaşık olmasının mükellefler açısından yarattığı sorunlara çözüm üretebilmek için vergiyle ilgili düzenlemeler hazırlanırken “hukuki belirlilik” ilkesi dikkate alınarak olabildiğince açık, net ve anlaşılır metinler oluşturmaya gayret edilmelidir. Bu sayede verginin anlaşılabilirliği sağlanarak, mükelleflerin belirsizlikten kaynaklanan sorunları giderilmiş olur. Ancak verginin anlaşılabilirliğinin vergiyle ilgili yasal düzenlemeler hazırlanırken dikkate alınması gereken hususlardan birisi olmakla birlikte en öncelikli konu olmadığına dair görüşler de mevcuttur.

Geleneksel argümanlara göre, aşırı karmaşık vergi düzenlemelerinin en önemli sorunu vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini yerine getirebilme kabiliyeti üzerinde negatif bir etki yaratmasıdır. Ayrıca, karmaşık hukuki düzenlemeler kanunların adil olmadığı algısına da yol açabilmektedir. Ancak söz konusu argümanlar, ampirik çalışmalarla kanıtlanmış değildir. Ek olarak, vergi karmaşıklığının vergi uyumunu etkileyip etkilemediğine dair yapılan bilimsel çalışmalar net bir sonuca ulaşmış değildir (Mumford,2015:186).

Bir mükellefin algıladığı vergi yükümlülüğü ile gerçekte ödemesi gereken miktar arasındaki açık, verginin anlaşılabilirlik düzeyini gösterir. Diğer bir tanımda ise, verginin anlaşılabilirliği, vergilerin sunum şeklinin vergi davranışlarını nasıl etkilediğini göstermektedir. Vergi anlaşılabilirliğinin yüksek olması, mükelleflerin kanunları doğru anladığı anlamına gelir. Diğer taraftan, vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması ise, mükelleflerin algıladığı yükümlülükler ile gerçekte var olan yükümlülükler arasında ciddi bir fark olduğunu göstermektedir. Verginin anlaşılabilirliği konusunda yapılan çalışmalar, düşük anlaşılabilirliği olan bir verginin reforma ihtiyacı olduğuna dair politik söyleme karşı çıkmaktadır. Zira vergi anlaşılabilirliği, bir hukuki düzenlemenin taslağı hazırlanırken dikkate alınması gereken bir etken olmakla birlikte en öncelikli konu değildir (Mumford, 2015:186).

Gamage ve Shanske’ye göre vergi karmaşıklığı sorunu verginin anlaşılabilirliği kapsamında ele alınmalıdır (Gamage,Shanske,2011:33). Çünkü vergi düzenlemelerinin karmaşıklığı ayrılmaz bir şekilde mükelleflerin algısıyla ilişkilidir. Mükelleflerin perspektifinden bakıldığında, düzenlemelerin basitleştirilmesi ya da değiştirilmesine dair taleplerin dikkate alınması gerekir. Mesele vergi düzenlemelerinin gerçekte nasıl olması gerektiği ile mükelleflerin bu

konudaki düşünceleri arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Geleneksel politik söylemde, bu ikisi arasındaki farkın olabildiğince az olması gerektiği savunulur. Ancak Gamage ve Shanske, söz konusu açığı daraltmaya odaklanan geleneksel yaklaşımın sorunlu olduğunu düşünmektedir (Gamage, Shanske,2011:33). Zira açığı daraltmaya ve vergi düzenlemelerini olabildiğince anlaşılır ve net bir şekilde yapmaya odaklanmak, anlaşılabilirliği en öncelikli mesele haline getirmektedir. Bu önceliklendirme, mükellef hataları gibi hususları yeterince dikkate almadan gerçekleştirilebilir. Mükelleflerin düzenlemeleri yanlış anlaması ya da kendi durumlarına yanlış uygulaması söz konusu olabilir. Bu bakımdan, bütün hatalar hukuki düzenlemelerin hazırlanışındaki eksikliklerle ilişkilendirilemez. Ayrıca, verginin anlaşılabilirliğine tanınan öncelik, vergi düzenlemeleri ile ilgili diğer öncelikli hususlara kıyasla abartılabilir. Bu bakımdan, Gamage ve Shanske verginin anlaşılabilirliğinin hukuki düzenlemeler hazırlanırken dikkate alınacak hususlardan biri olmakla birlikte en öncelikli konu olarak değerlendirilmemesi gerektiğini savunmaktadır (Gamage, Shanske,2011:33).

Verginin anlaşılabilirliği, literatürde “ekonomik anlaşılabilirlik” ve “politik anlaşılabilirlik” olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Ekonomik anlaşılabilirlik, verginin sunum şeklinin ekonomik kararlar üzerindeki etkisini, politik anlaşılabilirlik ise verginin sunum şeklinin politik süreç ve seçim sonuçları üzerindeki etkisini yansıtmaktadır. Gamage ve Shanske, bu iki kategorinin birbirinden ayrılması gerektiğini, artan politik anlaşılabilirliğin ekonomik anlaşılabilirliği azaltabileceğini vurgulamıştır (Gamage, Shanske,2011: 33).

## **1.2. Kavramların Vergi Uyumu İle İlişkisi**

Vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması, mükelleflerin vergilerin maliyetlerini tam fark edememelerine, bu konuda bir algıya sahip olmalarına yol açar. Buchanan, verginin yanlış algılanmasının siyasi otorite tarafından kamu kesiminin faaliyetlerindeki artışın meşrulaştırılmasında kullanıldığını ileri sürmektedir (Mumford,2015:187). Siyasi otorite genellikle vergi anlaşılabilirliğinin düşük olmasından yararlanan taraf olarak görülmektedir. Hükümetlerin bilinçli olarak vergi düzenlemelerini karmaşık yaptığı, bu sayede mükelleflerin fazla vergi ödeme durumlarında bile bunun farkına varamadıklarına dair şüpheler mevcuttur (Mumford,2015:187).

Mükelleflerin karmaşık düzenlemeler karşısında kendilerini yeterince koruma altına alıp almadıkları ya da bu düzenlemelere uyum göstermeye çalışıp çalışmadıkları hakkında yapılmış ampirik çalışmalar fazla değildir. Bunun sebebi ise, vergi karmaşıklığının olumsuz sonuçlarının aşıkard olduğunun düşünülmesidir (Mumford,2015:187-188). Finkelstein'ın yaptığı çalışmada, ABD'de yol ücretlerinin elektronik olarak ödenmeye başlamasıyla yol ücretlerinin düzeyi arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmış ve elektronik geçiş kullanımı ile yüksek yol ücretleri arasında kuvvetli bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır (Finkelstein,2009:970). Bu durumda, yol ücretlerinin elektronik olarak ödenmesi sürücülerin ödedikleri yol ücretlerinin daha az farkında olmasına yol açmaktadır.

Vergilerin sunum şeklinin ekonomik kararlar üzerindeki etkisini ifade eden "ekonomik anlaşılabilirlik" önemli bir sorun olarak görülmemektedir. Çünkü mükellefler tecrübelerinden ders çıkarırlar (Mumford,2015:189). Ancak politik anlaşılabilirliğin artması, mükelleflere vergi maliyetleri konusunda yanlış ya da keyfi bilgiler verilmesi şeklinde yorumlanabilir. Seçmenlerin gerçek dünyanın mali politikaları hakkında değerlendirme yaparken hangi bilgilere odaklanmaları gerektiği hususu netlik kazanmamıştır. Bu bakımdan, demokratik değerler politik anlaşılabilirliğin yüksek ya da düşük olması gerektiği hakkında herhangi bir işaret sunmamaktadır.

Weisbach'a göre, mükelleflerin vergi düzenlemelerini daha iyi anlamalarının istenen bir durum olup olmadığı hakkında varsayımlarda bulunurken, her verginin kendine özgü kapsamı netleştirilmelidir (Weisbach,2013:188). Örneğin piyasadaki etkisizlikleri düzeltmeyi amaçlayan Pigoucu vergiler mükelleflerin davranışlarını değiştirmeyi amaçlamaktadır. Bu bakımdan mükelleflerin, bu vergilerin konuluş amacını ve yapısını iyi anlayabilmeleri istenen bir durumdur. Ancak sadece gelir artırmak için konulmuş olan vergiler için ise verginin anlaşılabilirliği hususu öncelikli değildir. Weisbach, vergi kanunları hakkındaki bilginin sistemin etkinliğini artırıp artırmadığı hususunun gözlemlenmesi zor birçok etkene bağlı olduğunu vurgulamıştır. Dolayısıyla, vergi anlaşılabilirliğini artırmanın arzu edilirliliği hakkındaki sorulara net yanıtlar vermek pek mümkün değildir (Weisbach,2013:188).

Vergi anlaşılabilirliğinin değeri, tüketicinin korunması alanında kendini gösterir. Çalışmalar, bir ürünün etiket fiyatına vergiler dahil değilse, tüketicilerin ürünün



nihai maliyetini olduğundan düşük tahmin ederek aşırı tüketime gidebilme potansiyellerinin olduğunu ortaya koymuştur. Diğer taraftan, örneğin İngiltere’de emekli kesenekleri ve yardım amaçlı bağışlar mükellefler tarafından çok düşük oranlarda vergi iade konusu yapılmaktadır (Mumford,2015:190). Çünkü mükellefler vergi iadesi alma hakları olduğunu anlamamaktadırlar. Bu durumda, mükellefler farkındalığın eksik olması nedeniyle ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödemektedirler.

Düşük vergi anlaşılabilirliği vergi toplayanlar için iyi bir durum olmakla birlikte mükellefler açısından olumsuz bir etkiye sahiptir. Ancak vergi karmaşıklığı sadece vergi otoritesinin faydalanması amacıyla ortaya çıkmaz. Aynı zamanda mükelleflerin lehine olan amaçların izlenmesi de vergi karmaşıklığına yol açabilir. Örneğin, vergiye tabi gelirin tam ve doğru bir şekilde tespiti ya da mükelleflerin kişisel durumlarına göre çeşitli indirim, muafiyet veya istisnalardan yararlanabilmelerini temin etmek için karmaşık hukuki düzenlemeler gerekebilir. Buna ilaveten, mevzuatın karmaşıklığı, vergi uyumsuzluğuna karşı etkin bir önlem olarak da kullanılabilir. Zira bu tür karmaşık hukuki düzenlemelerin yürürlüğe konması, vergiye uyum gösteren mükellefler lehine gerçekleştirilen olumlu bir faaliyet olarak görülebilir.

Vergi otoritesinin ya da mükelleflerin yararına olacak amaçların takip edilmesine ilave olarak karmaşıklığın bir diğer sebebi de, mükelleflerin vergi düzenlemeleriyle ilgili çok fazla soru sormaları ya da makul olmayan taleplerde bulunmalarıdır. Kuralların gerçekçi olmayan beklentilerle ya da net bir şekilde belirlenmiş bir politikanın yararını gözetmeden tasarlanmış olması da söz konusu olabilir.

Net bir politika, net bir vergi düzenlemesinin olmazsa olmaz şartıdır. Mevzuatın dayandığı politika net değilse, o mevzuatın etkili olması çok zordur. Sawyer, vergi düzenlemelerinin Parlamentodan hızlı bir şekilde geçirilmesine duyulan ihtiyacın açıklık ile ilgili çabaların boşa gitmesine yol açtığını ileri sürmektedir (Sawyer,2013:329). Ülkemizde de son dönemde gittikçe yaygınlaşan “Torba Kanun” çıkarma anlayışı, vergi kanunlarıyla birlikte birbiri ile ilgisi olmayan birçok kanunda değişiklik yapılmasına yol açarak vergi mükelleflerinin ve kamuoyunun güncel mevzuatı takip etmesini zorlaştırmaktadır. Aynı zamanda, yukarıda vurgulandığı gibi, “Torba Kanun” ların Parlamentodan hızlı bir şekilde

geçirilmesi, mevzuatın açıklığı ve anlaşılabilirliği hususlarının geri plana atılmasına yol açmaktadır.

Parlamentoların büyüklüğü arttıkça düzenlemelerle ilgili tartışmalar da daha uzun sürmektedir ve düzenlemelere eklenen açıklayıcı notlar gerçekte nelerin yasalaştığını tespit etmeyi zorlaştırmaktadır. Bu noktada, oylamanın önemi ortaya çıkar. Oylama, neyin yasalaşıp neyin yasalaşmadığını belirlemek açısından önemli bir işlev görür. Bu sayede parlamentoların büyük olmasının ve uzayan tartışmaların olumsuz etkileri bertaraf edilmiş olur. Oylama yasama faaliyetlerinin kalitesini ve meşruiyeti sağlamakla birlikte, süreçteki bütün aksaklıkları kontrol edemez. Örneğin, bütün beklenmeyen durumları kapsayan bir kural yazmak mümkün değildir. Zira geleceği öngörmek olanaksızdır. Belirsizlikten kaynaklanan maliyet nedeniyle, en muhtemel durumlara işaret eden kurallar geliştirmek önem arz eder. Çok kapsamlı kurallar seti hazırlamak mümkün olmasa bile, yürürlüğe giren kurallara ve kapsanan ihtimallere oranla işlem maliyetlerinin düşürülmesi gerekmektedir. Genel olarak bakıldığında, belirsizlikle mücadele etmek için gerçekçi yaklaşımlar benimsenmeli ve hukuki düzenlemeler hazırlanırken vergi anlaşılabilirliği hususuna farklı vergiler için farklı düzeyde öncelik tanınmalıdır. Örneğin Schenk'in yaptığı ayrıma göre, gelir artırıcı vergiler için düşük, davranış değişikliğine yol açması için tasarlanan vergilerde ise yüksek vergi anlaşılabilirliği esas alınmalıdır (Schenk,2011:253).

Hukuki tasarıların hazırlanmasında açıklık kavramı öncelikler listesinde yer almalıdır. Ancak en öncelikli başlık olarak değerlendirilmesi gerekmez. Bu analiz, İngiltere, Yeni Zelanda ve diğer yerlerdeki ilke temelli tasarı hazırlama sisteminin yaklaşımıyla benzeşmektedir. Gerek vergi anlaşılabilirliği gerekse ilke temelli tasarı hazırlama sistemi, vergi karmaşıklığı sorununu tek başına çözme potansiyeline sahip değildir.

Oylama sistemi, parlamentolardan çıkan hukuki düzenlemelere meşruiyet sağlamakla birlikte, bu düzenlemelerin iyi hazırlanmış ve rasyonel metinler olduğunu taahhüt edemez. Hart ve Fuller'e göre parlamentoların amacı, düşük vergi anlaşılabilirliğinin değerine bakılmaksızın kuralları vatandaşlarının anlayabilecekleri şekilde tasarlamak olmalıdır (Mumford,2015:194). Picciotto'ya göre, mükellefler belirsizlik ortamından dolayı vergi sistemine güven duymuyorsa, vergiden kaçınma fırsatları ve isteği artabilir. Geleneksel, formel

anlayışı esas alan kanun hazırlama usulünde çok detaylı ve kompleks metinler ortaya çıkar. Bu durum da, belirsizliğe ve vergiden kaçınmaya neden olur. Vergiden kaçınmayla mücadele etmek için, ayrıntılı kurallara çok önem atfedilmesi ise bir kısır döngüye yol açmaktadır. Vergi anlaşılabilirliği ile vergi uyumu arasında bir ilişki olduğuna dair sınırlı düzeyde ampirik veri olmakla birlikte, Picciotto'nun açıkladığı üzere, mükelleflerin vergi sistemini adil bulmadığı durumlarda vergiden kaçınmanın daha yaygın olduğuna dair önermeyi destekleyen bol miktarda delil mevcuttur (Picciotto,2007:11-30).

Vergiye uyum, bir mükellefin devlete aidiyet hissedip hissetmemesiyle ilişkilidir. Aidiyet duygusu, özellikle küreselleşme ya da finansal krizler gibi hızlı sosyal değişimlerin yaşandığı dönemlerde zarar görür. Ayrıca, offshore finans merkezlerinin ve vergi cennetlerinin oluşturulması mükelleflerin sistemleri çok kompleks ve adaletsiz olarak görmelerine yol açabilir. Bu durumda, vergi karmaşıklığı adalet duygusuna ve devlete aidiyet bağına zarar veriyorsa, bu yollarla vergiden kaçınma düzeyleri de artış gösterebilir (Mumford,2015:195).

### **1.3. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi**

Dünyanın en uzun vergi düzenlemeleri İngiltere'nin vergi düzenlemeleridir. Sawyer, İngiltere'de Vergi Basitleştirme Ofisi'nin kurulmasını vergi politikalarının basitleştirilmesine dönük bir işaret olarak görmektedir. İngiltere'de karmaşık düzenlemeler ile ilgili tartışmalar ilke temelli tasarı hazırlama üzerinde yoğunlaşmaktadır. Freedman, ilke temelli tasarı hazırlamanın daha kısa düzenlemeleri ve daha az vergiden kaçınmayı önleyici hükümleri içereceğini belirtmekle beraber bütün sorunlara çözüm getiremeyeceğini ileri sürmüştür (Mumford,2015:192). Zira mevzuatın çeşitliliği söz konusudur ve önem düzeyleri farklıdır. Ayrıca, düzenleme biçimleri arasında kültürel ve yapısal farklar mevcuttur. Bu noktada, Braithwaite genel ilkelerin spesifik kurullarla dengelenmesi gerektiğini savunmaktadır (Mumford,2015:192).

Picciotto'nun analizinde vergi karmaşıklığını azaltmak için ortaya konulan vergi netliğinin artırılması ve vergilerin basitleştirilmesine dair iki farklı yaklaşımı birbirinden ayırmak gerekir. Düzenlemeleri basitleştirmek, belirsizlik ihtimalini artırabilir ve bu durum vergiden kaçınma döngüsüne katkı sağlayabilir.

İngiltere’de gerek vergilerin basitleştirilmesi gerekse vergi netliğinin artırılması hususları son dönemde kurulan iki hükümet kuruluşu aracılığıyla öncelikli hale gelmiştir. Söz konusu kuruluşlar “Vergi Basitleştirme Ofisi” ve “Bütçe Sorumluluğu Ofisi” olarak adlandırılmıştır. 2010 yılında faaliyetlerine başlayan VBO vergi düzenlemelerinin basitleştirilmesini ve bu konuda hükümete tavsiyelerde bulunmayı amaç edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda, VBO “vergi karmaşıklığı projesi”ni başlatmıştır. Bu projeye, vergi karmaşıklığı meselesinin İngiltere’nin vergi sisteminin bütünü dikkate alınarak ele alınması hedeflenmektedir. Projenin tanıtımında VBO; uzunluk, dil, tasarı hazırlama tarzı ve vergilerin çeşitliliği gibi sistemik karmaşıklığa yol açan birçok sorunlu etkeni ortaya koymuştur. İngiltere, dünyanın en uzun vergi düzenlemelerine sahip ülkesidir. Hukuki düzenlemelerin uzun olması, mükellefler için ciddi bir psikolojik engel oluşturmaktadır. Picciotto’nun vergi sisteminin adil olup olmadığına dair mükellef algısının vergiye uyumlu bağlantılı olduğuna dair önermesi de benzer bir hususu ortaya koymaktadır. Gerek Picciotto, gerekse VBO mükelleflerin vergi sistemi ile olan ilişkilerinin önemli olduğu konusunda hemfikirdir. Vergi anlaşılabilirliği literatüründe yer alan, düzenlemelerin anlaşılabilirliği hususuna öncelikli başlıklar listesinde alt sıralarda yer verilmesi gerektiğine dair önerinin bu çerçevede tekrar gözden geçirilmesi gerekir. Diğer bir deyişle, vergi karmaşıklığının süreklilik arz etmesi psikolojik engeller oluşturuyorsa, ya da devlete olan güvensizliği bir şekilde artırıyorsa, bu durumda vergi anlaşılabilirliğinin öncelik sırası yeniden dikkate alınmalıdır (Picciotto,2007:11-30).

ABD’de 2009 yılında finansal krizin ve Irak Savaşının etkisiyle federal bütçe açığı tarihi seviyelere ulaştı. Böyle bir durumda, mükelleflerinin vergi düzenlemelerini anlama kabiliyetine pek önem verilmedi. Yani ABD’de vergi anlaşılabilirliği konusu 21.yüzyılda öncelikli konular arasında yer almamaktadır. İngiltere’de finansal kriz sonrası dönemde kurulan ve yukarıda bahsi geçen ofisler, ekonomik krizlerin daha profesyonel düşünme biçimleri üretebildiğini göstermektedir. Disiplinler arası yaklaşım, kriz sonrası tekrar refaha kavuşulması için önerilerin tespit edilme sürecinin bir parçası haline gelmiştir (Mumford,2015:196).

Bir mükellefin vergi düzenlemelerini anlama kabiliyetinin önemine ilişkin değerlendirmeler değer yargılarını içerir. Vergi anlaşılabilirliği kavramı, ABD’deki siyasi tartışmalarda bazen engelleyici bir rol üstlenmektedir. Zira vergi etkinliğini

artırması muhtemel öneriler “mali yanılısama” kaygısıyla reddedilmektedir. Mükelleflerin vergi düzenlemelerini anlama kabiliyeti vergilerin karmaşık olduğu durumda zaafa uğramaktadır (Mumford,2015:196). Ülkemizde de vergi kanunlarının uygulanma şeklini gösteren birçok tebliğ, sirküler ve mükellef talebine istinaden çıkarılan özelge olduğu dikkate alındığında, vergi anlaşılabilirliğini artırmak için vergi mevzuatının sadeleştirilmesi konusuna öncelik verilmelidir. Vergi kanunları açık ve anlaşılır hale geldiğinde, vergi otoritesinin ikincil mevzuat düzenleme ve mükelleflere danışmanlık yapma ihtiyacı azalacaktır. Buna ilaveten, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi yoluyla vergi anlaşılabilirliğinin artması, mükelleflerin vergiye uyumunu artıracak bir etkidir.

## **2.TÜRKİYE’DE VERGİ UZLAŞMA MÜESSESİ**

### **2.1. Kanuni Dayanak ve Uzlaşma Talep Gerekçeleri**

Mükelleflerle vergi idaresi arasında ortaya çıkan ihtilafların yargı yoluna başvurulmadan çözümü için Türk vergi mevzuatında farklı araçlar öngörülmüştür. Düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah uygulamaları ile uzlaşma müessesesi bunlardan birkaçıdır. Günümüzde bu araçlardan en sık kullanılanı uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur (Karadağ, Organ, 2014:382). Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır (GİB,2007:7). Uzlaşma yöntemine Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmiştir. Anılan Kanunun gerekçesinde uzlaşma yöntemine neden ihtiyaç duyulduğu şu şekilde açıklanmıştır:

*“ ...Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerini tahfif ederek (hafifleterek) ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkan sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur.*

*Böylece, mükellefle idare arasında vergi yönünden zuhur edecek ihtilafların yine kendi aralarında görüşülerek halli yolu açılmış bulunmaktadır.”*

Söz konusu gerekçeden anlaşılacağı üzere, uzlaşma yöntemi mükelleflerin vergi ihtilaflarını daha zahmetli ve masraflı olan yargı yoluna başvurarak çözüme kavuşturmasına imkan sağlamaktadır. Bu yöntem, hem mükelleflerin hukuken güvence altına alınmasını hem de vergi idaresi ile mükellefler arasındaki diyalogun devam etmesini sağlamaktadır. Genel olarak bakıldığında, uzlaşmanın hukuki barışa hizmet etmesi, zaman içinde kamu alacağının değer kaybına uğramadan hazineye ödenmesini sağlaması ve mükellefin yargılama yolu nedeniyle emek ve gider kaybına uğramasını engellemesi, bu yöntemin ihdas edilmesindeki temel gerekçeleri oluşturmaktadır (Yavaşlar,2008:310-311).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma müessesesini düzenleyen ek 1'inci maddesinde mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (kaçakçılık fiillerinin işlenmesi sebebiyle yapılan tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememektен ya da yanılmadan kaynaklandığının veya vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idarenin Kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabileceği hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu madde metninde, mükelleflerin hangi durumlarda ne tür gerekçelerle vergi idaresinden uzlaşma talep edebileceği ortaya konmuştur. Bahsi geçen uzlaşma gerekçelerinden ilki olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” durumu, yukarıda ayrıntılarına yer verilen vergi karmaşıklığı ve verginin anlaşılabilirliği kavramları ile yakından ilişkilidir. Vergi karmaşıklığı kavramının, mükellefin vergi düzenlemelerini anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak tanımlandığı dikkate alındığında, uzlaşma gerekçelerinden birisi olan “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” durumunun vergi kanunlarının karmaşıklığına işaret ettiği aşıkardır. Vergilemenin en önemli sorunlarından biri olan kanunların net ve anlaşılır olmaması durumu, kanunlardaki ifadelerin çeşitli yorum ve anlamlara meydan vermesine yol açarak uygulamada uyuşmazlıklara sebep olmaktadır (Eroğlu ve Eftekin,2015:234).

Mükelleflerce uzlaşma başvurularında sıklıkla öne sürülen “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesinin doğru olup olmadığının tespit edilmesi zor bir husus gibi görünmekle birlikte, son dönemlerde yapılan mevzuat

değişiklikleri dikkate alındığında, gerçekte durumun farklı olduğu anlaşılmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikle 1998 yılından beri mükelleflere, beyanname ve eklerini 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma ödevi getirilmiştir (VUK mük.md.227, f.1, b.1). İlgili meslek mensupları, beyanname ve eklerini, ancak beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmaları halinde imzalayacaklardır (VUK mük.md.227, f.2). Kaldı ki, kazanç geliri elde eden mükelleflerin neredeyse tamamı, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerini bir meslek mensubuna tutturmaktadır. Bu nedenle, meslek mensubu denetiminden geçen ve/veya ondan yardım alan bir mükellefin “vergi kanunlarına nüfuz edemediği” iddiası, çoğu durumda gerçeğe aykırıdır. Ancak uygulamada, vergi mükelleflerinin bu iddialarının gerçeğe uygunluğu denetlenmeksizin uzlaşma başvurularının kabul edilmesi, başvuruların çoğunun bu nedene dayandırılmasına yol açmaktadır (Yavaşlar,2008:323).

## **2.2. Vergi Uyumunu Artırmak Bakımından Vergi Anlaşılabilirliğinin Önemi**

Türkiye’de son yıllarda mükelleflerle vergi idareleri arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesi için giderek artan bir şekilde uzlaşma yöntemine başvurulması ve bu başvuruların birçoğunda Vergi Usul Kanunu’nun uzlaşma yöntemini düzenleyen ilgili maddesinde belirtilen “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesinin kullanılıyor olması, vergi mevzuatının anlaşılır hale getirilmesinin vergiye uyumun artırılması ve bu sayede mükellefler ile vergi idareleri arasındaki uyuşmazlıkların azaltılmasında önemli rol oynayacağını açık bir biçimde göstermektedir. Zira vergi mevzuatı açık ve anlaşılır hale geldiğinde, mükelleflerin “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesi kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Mevcut durumda, söz konusu gerekçenin yaygın bir şekilde kullanılması, uzlaşma yönteminin amacına ters düşmektedir. Çünkü uzlaşma yöntemi ile sert yaptırımların esnetilmesi ve bu sayede mükelleflerin korunması ile birlikte ihtilafların kısa sürede çözümü sağlanarak kamu alacağının hızlı bir şekilde tahsil edilmesi hedeflenmektedir. Ancak, vergi idarelerinin mükelleflerce uzlaşma başvurularında öne sürülen “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesinin doğru olup olmadığını objektif bir şekilde ispatlama imkanı bulunmamaktadır. Vergi mevzuatının karmaşık olduğu günümüz şartlarında, mükellefler gerçekte mevzuatı anlayamama durumu söz konusu olmasa dahi, bu gerekçeye sığınarak uzlaşma talep edebilmektedir. Bu durum ise, uzlaşma yönteminin amacına aykırılık

oluşturarak vergi idaresinin etkinliğini ve cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Zira vergi uyumunu artırmaya yönelik idari bir yöntem olarak ihdas edilen uzlaşma, mükelleflerin “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesini her durumda kullanabilmelerine imkan tanınması nedeniyle, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından beklenen faydayı sağlamamaktadır.

### 3. SONUÇ

Mükelleflerin vergiye ilişkin hukuki düzenlemeleri anlama ve bu düzenlemelere uyum sağlama kapasitesi olarak ifade edilen vergi karmaşıklılığının yüksek olması durumunda, vergiye uyumun azalacağına dair sınırlı düzeyde ampirik veri bulunmakla birlikte, mükelleflerin vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğunu düşündükleri durumda vergiden kaçınmanın daha yaygın olduğuna dair bol miktarda delil mevcuttur. Vergi mevzuatının karmaşık olması halinde, vergilerin anlaşılabilirliği düşük seviyede kalacaktır. Vergi anlaşılabilirliğinin düşük olması ise, mükelleflerde vergi sisteminin belirsiz ve adaletsiz olduğuna dair bir algının oluşmasına yol açacaktır. Dolayısıyla, vergi mevzuatının karmaşık olmasının, vergiden kaçınmaya neden olarak vergi uyumunu olumsuz etkilemesi muhtemeldir. Bu bakımdan, yukarıda bahsedilen İngiltere örneğinde olduğu gibi, vergi mevzuatının basitleştirilerek daha anlaşılır hale getirilmesi için ayrı bir kamu kuruluşunun teşkil edilmesi, ya da vergi idaresi içinde bu konuyla görevlendirilmiş ayrı bir birimin oluşturulması mükelleflerin vergiye uyumunu artırıcı yönde etki yapabilir. Aynı zamanda, vergi mevzuatının açık ve anlaşılır hale getirilmesi, mükelleflerin vergi ihtilaflarıyla ilgili uzlaşma taleplerinde en sık kullandıkları “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememe” gerekçesinin de kendiliğinden ortadan kalkmasını sağlayacaktır. Böylece, uzlaşma müessesesinin ihdas edilme amacına aykırı olarak kullanılmasının da önüne geçilecektir.



## KAYNAKLAR

Anayasa Mahkemesi. *E:2013/83, K:2013/116 sayılı Karar*,  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131210> (İndirme tarihi:  
16.06.2016)

Can, Osman. “*Belirlilik İlkesine Anayasal Bakış*”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi. IX:1-2, 2005, 89-125.

Çağan, Nami. “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. XXXVII:1-4, 1980, 141.

Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Eroğlu, Onur & Eftekin, Ömer Özgür, “*Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu*”, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi., 11:2, 2015, 233-250.

Finkelstein, Amy. “*E-Ztax: Tax Salience And Tax Rates*”, The Quarterly Journal of Economics. 124:3, 2009, 970.

Gamage, David, Shanske, Darien. “*Three Essays On Tax Salience: Market Salience And Political Salience*”, Tax Law Review. 65:21, 2011,6- 33.

Güneş, Gülsen, “*4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi*”, içinde: Adnan Tezel’e Armağan, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2000, ss. 263.

Karadağ, Neslihan Coşkun & Organ, İbrahim.“*Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi*”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi. 7:1, 2014, 370-396.

Karakoç, Yusuf, Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayını, 1996.

Mumford, Ann. “*Tax Complexity, Tax Salience and Tax Politics*”, Social & Legal Studies. 24:2, 2015,185-201.

Öz, Ersan, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.

Picciotto, Sol. “*Constructing Compliance*”, Law and Policy. 29:1, 2007,11-30.

Sawyer, Adrian. “*Moving on From The Tax Legislation Rewrite Projects*”, British Tax Review. 3, 2013, 321-344.

Schenk, H. Deborah(2011). “*Exploiting The Salience Bias In Designing Taxes*”, Yale Journal on Regulation. 28, 2011,253.

Tekbaş, Abdullah. “*Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12, 2012, 123-191.

Yavaşlar, Funda Başaran. “*Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma*”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.25:2, 2008, 309-337.

Weisbach, David A. “*Is knowledge of the tax law socially desirable?*”, American Law and Economics Review. 15(1), 2013, 187-211.