



SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Ana Bilim Dalı

**VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK VE SOSYO-KÜLTÜREL
BELİRLEYİCİLERİ: SIVAS İLİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Serap OKTAY

Sivas

Aralık 2018

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Ana Bilim Dalı

**VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK VE SOSYO-KÜLTÜREL
BELİRLEYİCİLERİ: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Serap OKTAY

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Coşkun KARACA

Sivas

Aralık 2018

KABUL VE ONAY

Üniversite: : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ana Bilim Dalı : Maliye Ana Bilim Dalı
Tezin Başlığı : Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği
Savunma Tarihi : 12.10.2018
Danışmanı : Doç. Dr. Coşkun KARACA

Unvanı - Adı Soyadı

İmza

Jüri Başkanı : Doç. Dr. Coşkun KARACA



Üye : Doç. Dr. Necati Alp ERİLLİ



Üye : Dr. Öğretim Üyesi Selçuk BUYRUKOĞLU



Oy Birliği

Oy Çokluğu

Serap Oktay tarafından hazırlanan Vergi Uyumunun Ekonomik ve Sosyo-kültürel Belirleyicileri: Sivas İli Örneği başlıklı tez, kabul edilmiştir.

.../.../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dahil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

İmza

Serap OKTAY

TEŞEKKÜR

Özveri ve sabır gerektiren çalışmamın tamamlanmasında birçok kişinin desteği bulunmaktadır. Öncelikle tez danışmanım olarak kendisiyle çalışma fırsatı veren ve gerek lisans döneminde gerekse tezimi yazma sürecinde emeğini hiçbir zaman esirgemeyen, her türlü iyi niyeti ve sabrı gösteren, bana vergiyi sevdiren tez danışmanım değerli hocam Doç. Dr. Coşkun Karaca'ya minnettarım. Lisans ve yüksek lisans dönemlerinde her türlü eğitimi almamızı sağlayan Prof. Dr. Nazım Öztürk'e, Dr. Öğretim Üyesi Seda Özekicioğlu'na, Öğretim Görevlisi Bünyamin Demirgil'e ve Araştırma Görevlisi Mahmure Eşgünoğlu'na teşekkürlerimi sunarım. Bütün yoğunluğuna rağmen bana zaman ayırarak anketlerin analizi, yorumlanması ve değerlendirilmesinde yol gösterici olan ve çalışmamı kendi başıma tamamlamam konusunda öğreticiliğini esirgemeyen Araştırma Görevlisi İbrahim Yemez'e minnettarım. Gerek günlük yaşamımda gerekse anketleri doldurtma sürecinde her zaman yanımda olan, emeğini esirgemeyen, kendi çalışmasıymışçasına çalışmama destek veren sevgili dostum Yeşim Çam'a ve gereken her türlü kaynağı sağlamaya çalışan, elinden gelen her türlü desteği sağlayan değerli büyüğümüz C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin kütüphane görevlisi Remzi Topçu'ya, çalışmamı tamamlayabilmem için sabır ve desteğin en büyüğünü gösteren canım aileme ayrıca teşekkürlerimi sunarım.

Serap OKTAY

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	ix
TABLOLAR DİZİNİ	xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xix
GRAFİKLER DİZİNİ	xxi
KISALTMALAR	xxii
ÖZET	xxiii
ABSTRACT	xxiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
VERGİ VE VERGİ UYUMU: KAVRAMLAR VE KURUMSAL YAPI	3
1. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI	3
1.1. Verginin Tanımı	4
1.1.1. Vergilemeyi Haklı Göstermeye Çalışan Teoriler	6
1.1.1.1. Fayda Yaklaşımı (İstifade Teorisi)	6
1.1.1.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı (İktidar Teorisi)	7
1.1.2. Vergilemenin Amaçları	8
1.2. Vergilemenin Sınırları	10
1.2.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı	10
1.2.2. Vergilemenin Ekonomik Sınırı.....	11
1.2.2.1. Vergi Kapasitesi.....	12
1.2.2.2. Vergi Gayreti	14
1.2.3. Vergilemenin Mali Sınırı.....	15

1.2.3.1. Vergi Yüğü.....	17
1.2.3.2. Vergi Yüğü Türleri.....	20
1.2.3.3. Vergi Yüğü Etkileyen Faktörler.....	21
1.2.4. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı	22
1.2.5. Vergilemenin Psikolojik Sınırı	23
1.2.5.1. Vergi Tazyiki	24
1.2.5.2. Mali Anestezi	25
1.2.5.3. Vergi Zihniyeti ve Ahlakı	26
1.3. Vergiye Psikolojik Bakış.....	28
1.3.1. Mali Psikoloji.....	28
1.3.2. Vergi Psikolojisi	29
1.3.2.1. Vergi Psikolojisinin Gelişimi.....	30
1.3.2.2. Vergi Psikolojisinin Amaçları.....	31
1.3.2.3. Vergi Karşısında Mükellef Psikolojisi.....	34
1.4. Vergi Uyumu Kavramı: Teorik Çerçeve Ve Kapsamı	38
1.5. Vergi Ve Vergi Uyumu İlişkisi	39
1.6. Vergi Uyumuna İlişkin Vergi Kavramları.....	41
1.6.1. Vergi Kaçakçılığı.....	41
1.6.2. Vergiden Kaçınma	43
1.6.3. Vergi Reddi.....	44
1.6.4. Vergi Bilinci	45
1.6.5. Verginin Harmonizasyonu	46
1.6.6. Vergi Rekabeti	48
1.6.7. Vergi Kaybı.....	49

1.6.8. Vergi Adaleti	50
1.6.9. Vergileme İlkeleri ve Vergiye Uyumun Sağlanması.....	52
1.7. Vergi Uyumunu Ve Disiplinler Arası İlişkileri.....	54
1.7.1. Davranışsal Ekonomi ve Vergi Uyumunu.....	54
1.7.2. Bilişsel Psikoloji ve Vergi Uyumunu	55
1.7.3. Sosyal Psikoloji ve Vergi Uyumunu	56
1.7.4. Hukuk ve Vergi Uyumunu	57
1.7.5. Etik ve Vergi Uyumunu.....	59
1.8. Vergi Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar	61
1.8.1. Klasik Yaklaşım (Allingham-Sandmo Modeli/Rasyonel Beklentiler Teorisi).....	61
1.8.2. Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi / Tutumsal Model)	62
1.9. Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlâkının Vergi Uyumuna Etkisi.....	63
1.9.1. Ahlâk ve Etik Kavramı Ayırımı.....	64
1.9.2. Vergi Ahlâkı Kavramı	65
1.9.3. Devlet ve Birey Açısından Vergi Ahlakı ve Unsurları.....	67
1.9.3.1. Devlet Açısından Vergi Ahlakı.....	67
1.9.3.2. Birey Açısından Vergi Ahlakı	68
İKİNCİ BÖLÜM	71
UYGULAMADA VERGİ UYUMU	71
2. DAVRANIŞSAL BOYUTTA VERGİYE UYUM.....	71
2.1. Mükellefin Uyma Davranışı Ve Analizi	72
2.2. Vergi Uyumunu İle İlgili Davranış Biçimleri	74
2.2.1. Vergi İtaati.....	74

2.2.2. Vergi ile Özdeşleşme	76
2.2.3. Verginin İçselleştirilmesi	77
2.2.4. Vergi Uyumsuzluğu	78
2.2.4.1. Vergiye Karşı Pasif (Bağımsız) Tepki	79
2.2.4.2. Vergiye Karşı Aktif (Ters) Tepki	82
2.2.5. Vergi Uyumuna İlişkin Davranış Bozuklukları	82
2.2.5.1. Çoğulcu Bilgisizlik	82
2.2.5.2. Bilişsel Çelişki	83
2.3. Vergiye Uyumun Ölçülmesi	85
2.3.1. Vergi Denetimleri	85
2.4. Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasının Yararları	87
2.5. Vergiye Uyum Sorununun Sonuçları	88
2.5.1. Vergi Kaçakçılığı	89
2.5.2. Vergiden Kaçınma	91
2.5.3. Aylaklığı Tercih Etme (İkame Etkisi)	92
2.5.4. Tüketimi Kısıma	92
2.5.5. Yatırımdan Vazgeçme	93
2.5.6. Baskı Gruplarının Yardımını İsteme ve Beraber Hareket Etme	94
2.5.7. Geç Ödeme	95
2.5.8. Vergi Grevi	96
2.6. Türk Vergi Sistemi'nde Mükelleflerin Vergiye Uyum Sağlamaları İçin Öngörülen Yöntemler	97
2.6.1. Mükellefleri Bilgilendirme Programları	97
2.6.2. Uyumsuzluğun Tespit Edilmesi	98

2.6.3. Uyumsuzluk Gösterenlerin Cezalandırılması	100
2.6.4. Yasal Düzenlemelerde Değişiklikler	102
2.6.5. Mükellef Odaklı Yönetim Anlayışının Benimsenmesi.....	104
2.6.6. Vergi Uyumunun Eğitim Politikalarıyla Geliştirilmesi.....	105
2.6.7. Mükelleflere Ahlak Kurallarının Benimsetilmesi	106
2.7. Mükelleflerin Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamalar: Ülke Örnekleri	107
2.7.1. Vergi Ceza Sistemine Yönelik Uygulamalar.....	107
2.7.2. Vergi İdaresinin Etkinliğine Yönelik Uygulamalar.....	109
2.7.3. Vergi Denetimi Uygulamaları	110
2.7.4. Kamu Reklamları ve Halkla İlişkiler	112
2.8. Türk Vergi Sisteminin Vergi Uyumunu Açısından Analizi.....	113
2.8.1. Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımının Vergi Uyumuna Etkisi	113
2.8.2. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi.....	117
2.8.3. Ülkemizde Vergi Denetimi ve İnceleme Sürecinin Vergi Uyumuna Etkisi	118
2.8.4. Ülkemizde Vergi Cezaları ve Ceza Benzerlerinin Vergi Uyumuna Etkisi	124
2.8.5. Ülkemizde Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi	127
2.8.6. Ülkemizde Birey-Hükümet İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi.....	129
2.8.7. Teknolojinin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi.....	131
2.8.8. Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi.....	135
2.8.9. Vergi Yardımcılarının Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi.....	139
2.8.10. Sosyal ve Demografik Faktörlerin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi	141

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	143
VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ	143
3.1. Ekonomik Ve Mali Belirleyiciler	143
3.1.1. Mükellefin Ödeme Gücü	143
3.1.2. Vergi Oranları	145
3.1.3. Vergi Yüğü ve Dağılımı	147
3.1.4. Vergi Adaleti.....	148
3.1.5. Vergi Denetimi Olasılığı Faktörü	151
3.1.6. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon.....	152
3.1.7. Serbest Piyasa Ekonomisi ve Rekabet Ortamı.....	153
3.1.8. Kayıt Dışı Ekonomi	154
3.1.9. Yolsuzluk.....	156
3.1.10. Vergi Politikaları.....	158
3.1.11. Vergi İdarelerinin Kalitesi-Etkinliği.....	162
3.1.11.1. Örgütlenme Sorunları.....	165
3.1.11.2. Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi.....	166
3.1.11.3. Personel Politikası Sorunları	168
3.1.12. Vergi Yasaları	170
3.1.12.1. Vergi Yasalarının Sık Sık Değişmesi ve Karmaşıklığı.....	170
3.1.12.2. Uzlaşma Müessesesi	171
3.1.12.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi.....	173
3.1.13. Vergi Afları.....	174
3.1.14. Kamu Harcamalarının Algılanma Düzeyi	175
3.1.15. İstisna ve Muafiyetler	176

3.1.16. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı	177
3.1.17. Mali Müşavirlik Müessesesi	177
3.2. Sosyal Ve Kültürel Belirleyiciler	178
3.2.1. Yaş	178
3.2.2. Cinsiyet	179
3.2.3. Eğitim Durumu	180
3.2.4. Medenî Durum	180
3.2.5. Çalışma Durumu (Meslek)	181
3.2.6. Ekonomik Durum	182
3.2.7. Devlete Bağlılık ve Güven	183
3.2.8. Siyasal İktidarın Kabulü	184
3.2.9. Dine Bağlılık	185
3.2.9.1. Din ve Vergi Ahlâkı İlişkisi	185
3.2.9.2. Farklı Dinlerde Vergi Ahlâkı	186
3.2.9.3. Güven ve Ulusal Gurur	188
3.2.9.4. Ahlâk Kuralları ve Dürüstlük	191
3.2.10. Kültürel Yapı (Vergi Kültürü) ve Sosyal Normlar	192
3.2.11. Demokratik Katılım	193
3.3. Psikolojik Belirleyiciler	194
3.3.1. Vergi Bilinci	194
3.3.2. Diğer Mükelleflerin Davranışları	195
3.3.3. Vergilemenin Psikolojik Sınırı	196
3.3.3.1. Objektif Vergi Yüğü	197
3.3.3.2. Sübjektif (Psikolojik) Vergi Yüğü	197

3.3.3.3. Net Sübjektif (Psikolojik) Vergi Yükü	198
3.3.3.4. Vergi Yükünün Yanlış Algılanması: Mali Aldanma	198
3.3.4. Vergi Gelirlerinin Etkin Kullanımı.....	199
3.3.5. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı	200
3.3.6. Suçluluk ve Utanç Duygusu	201
3.3.7. Adalet Hissi ve Eşitlik	202
3.3.8. Para Sevgisi.....	204
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	207
SİVAS İLİ VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK VE SOSYO KÜLTÜREL BELİRLEYİCİLERİ ALAN ARAŞTIRMASI	207
4.1. Araştırma Yöntemi	207
4.1.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi.....	207
4.2. Sivas İli Alan Araştırması.....	208
4.2.1. Literatür Taraması.....	208
4.2.2. Güvenilirlik Analizi ve Araştırma İle İlgili Genel Bulgular.....	213
4.2.3. Frekans Dağılımları ve İstatistiksel Bulgular	216
4.2.3.1. Demografik Değişkenlerin Analizi	216
4.2.3.2. Vergi Uyumunun Sosyo-Kültürel Ve Ekonomik Belirleyenleri... 221	
SONUÇ.....	257
KAYNAKÇA	261
EKLER.....	285
ÖZGEÇMİŞ.....	288

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)	19
Tablo 2. Vergi Türü İtibariyle 2016 Yılı İnceleme Sonuçları	122
Tablo 3. Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları	123
Tablo 4. İncelemeler Sonucu Son Beş Yılda Kesilen Toplam Vergi Cezaları	126
Tablo 5. Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları	136
Tablo 6. OECD Ülkelerinde Seçilmiş Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları (%)	160
Tablo 7. Dünya'da Farklı Dinlere Mensup Bireylerin Ortalama Vergi Ahlakı Değerleri	187
Tablo 8. Vergi Ahlakı ile Hükümete Güven ve Ulusal Gurur Arasındaki İlişki (2005-2008)	190
Tablo 9. Cinsiyet	216
Tablo 10. Yaş	218
Tablo 11. Eğitim	218
Tablo 12. Medeni Durum	219
Tablo 13. Mesleki Durum	220
Tablo 14. Gelir Düzeyi	220
Tablo 15. Katılımcıların Anketteki 1.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	222
Tablo 16. Katılımcıların Anketteki 2.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	224
Tablo 17. Katılımcıların Anketteki 3.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	225
Tablo 18. Katılımcıların Anketteki 4.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	227
Tablo 19. Katılımcıların Anketteki 5.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	228
Tablo 20. Katılımcıların Anketteki 6.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	229

Tablo 21.	Katılımcıların Anketteki 7.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	230
Tablo 22.	Katılımcıların Anketteki 8.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	232
Tablo 23.	Katılımcıların Anketteki 9.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler ...	233
Tablo 24.	Katılımcıların Anketteki 10.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	234
Tablo 25.	Katılımcıların Anketteki 11.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	235
Tablo 26.	Katılımcıların Anketteki 12.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	237
Tablo 27.	Katılımcıların Anketteki 13.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	238
Tablo 28.	Katılımcıların Anketteki 14.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	239
Tablo 29.	Katılımcıların Anketteki 15.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	240
Tablo 30.	Katılımcıların Anketteki 16.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	241
Tablo 31.	Katılımcıların Anketteki 17.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	242
Tablo 32.	Katılımcıların Anketteki 18.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	243
Tablo 33.	Katılımcıların Anketteki 19.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	244
Tablo 34.	Katılımcıların Anketteki 20.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	246
Tablo 35.	Katılımcıların Anketteki 21.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	247
Tablo 36.	Katılımcıların Anketteki 22.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	248
Tablo 37.	Katılımcıların Anketteki 23.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	249
Tablo 38.	Katılımcıların Anketteki 24.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	250
Tablo 39.	Katılımcıların Anketteki 25.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	251
Tablo 40.	Katılımcıların Anketteki 26.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	252
Tablo 41.	Katılımcıların Anketteki 27.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	253
Tablo 42.	Katılımcıların Anketteki 28.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	254
Tablo 43.	Katılımcıların Anketteki 29.Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler .	255

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi	37
Şekil 2. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi.....	81



GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 1. Vergilemenin Mali Sınırı, Laffer Eğrisi	16
--	----



KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ATO: Avustralya Vergileme Ofisi

EBA: Eğitim Bilişim Ağı

e-VDO: Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu

FATCA: Yabancı Hesapları Vergi Mevzuatına Uyum Yasası

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GSMH: Gayri Safi Milli Hasıla

GSYH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

IRS: Ulusal Gelir İdaresi

KDV: Katma Değer Vergisi

MASAK: Mali Suçları Araştırma Kurulu

MEB: Milli Eğitim Bakanlığı

MİTE: Mükelleflerle İletişim Teknikleri Eğitimi

MTV: Motorlu Taşıtlar Vergisi

OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

OGT: Ortak Gümrük Tarifesi

OLAF: Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

TCMP: Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı

UŞÖ: Uluslararası Şeffaflık Örgütü

VİMER: Vergi İletişim Merkezi

VUK: Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Kalkınmasını gerçekleştirmek isteyen ülkeler için vergi gelirleri kamu gelirleri içinde önemli bir yere sahiptir. Ancak vergi sistemleri ve hükümetlerin vergiye ilişkin tutumları etkinlikten uzaklaştıkça mükelleflerin vergiye uyumu bozulmakta ve ülkeler en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinden mahrum kalmaktadır. Bu nedenle gelirlerini artırmak isteyen hükümetler için vergiye uyum konusu hassasiyetle yaklaşılması gereken önemli bir konudur. Vergi uyumu genel olarak vergilerin mükelleflerce tam ve doğru olarak beyan edilmesi ve ödenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu uyumu sağlayan pek çok faktör bulunmaktadır. Vergilerin mükellef bütçesinde bir yük olarak algılanması nedeniyle vergi uyumunu etkileyen unsurların başında ekonomik faktörler gelmektedir. Vergi oranlarının yüksekliği, vergi yükünün dağılımı, rekabet eşitsizliği, denetim ve cezalar bunlardan bazılarıdır. İkinci olarak vergi uyumu sosyal ve psikolojik bir olgudur. Yaş, cinsiyet, eğitim durumu, devlete bağlılık ve ahlaki değerler gibi sosyal faktörler yanında vergi bilinci gibi psikolojik faktörler vergiye uyumu etkileyen önemli faktörlerdir.

Bu çalışma ile mükelleflerin vergi uyumunu söz konusu faktörlerden hangilerinin, ne oranda etkilediği araştırılmıştır. Bu kapsamda Sivas ilindeki 569 vergi mükellefine anket uygulanmış, anketlerin değerlendirilmesi SPSS 23 istatistik programı ile yapılmıştır. Anket sonuçlarına göre mükellefin vergiye uyumunu belirleyen ekonomik faktörlerin başında %70,4 ile vergi yükü gelmektedir. Bunu %66,2 ile vergi oranlarının yüksekliği takip etmektedir. Sosyo-kültürel faktörler açısından ise ilk sırayı %71,7 ile eğitim alırken, bunu %68,5 ile güven ve ulusal gurur, %66,4 ile vergi afları, %65,8 ile suçluluk ve utanç, %65,4 ile vergi kanunlarının sık değiştirilmesi ve %63,1 ile cezaların caydırıcılığı izlemektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Uyumu, Vergi Ahlakı, Ekonomik Faktörler, Sosyo-kültürel Faktörler, Anket Sonuçları.

ABSTRACT

For the countries that want to realize their development, tax revenues have an important place in public revenues. However, as tax systems and governments tax attitudes move away from efficiency, taxpayers' tax compliance is deteriorated and countries are deprived of tax revenues, the most important source of income. Therefore, tax compliance is an important issue for governments that want to increase their income.

Tax compliance is generally used for the full and accurate declaration and payment of taxes by taxpayers. There are many factors that provide this fit. Economic factors are one of the factors that affect tax compliance due to the fact that taxes are perceived as a burden on taxpayers' budget. High tax rates, tax burden distribution, competition inequality, audits and penalties are some of them. Second, tax compliance is a social and psychological phenomenon. Social factors such as age, gender educational status, commitment to the state and moral values as well as psychological factors such as tax awareness are important factors affecting tax compliance.

In this study, the tax compliance of taxpayers was investigated. In this context 569 taxpayers were interviewed in Sivas and the surveys were conducted with SPSS 23 statistics program. According to the results of the survey, the tax burden is 70.4% among the economic factors that determine the taxpayer's compliance with the tax. This is followed by the high rate of tax rates with 66.2%. In terms of socio-cultural factors, the first rank belongs to the education with 71.7%. This is followed by confidence and national pride with 68.5%, tax amnesty with 66.4%, guilt and shame with 65.8%, frequent change of tax laws with 65.4% and deterrence of penalties with 63.1%.

Key Words: Tax, Tax Compliance, Tax Moral, Economic Factors, Socio-cultural Factors, Results of Survey.



GİRİŞ

Devlet ile bireyler arasındaki ilişkide devlet hizmet sağlayan, bireyler ise hizmet talep eden tarafı oluşturmaktadır. Hizmet sağlayıcı olarak devletin kaynak bulması gerekirken, hizmet talep eden taraf olarak bireylerin gelir ya da kazançlarından bir miktar feragat etmesi gerekmektedir. İşte bu alış-veriş noktasında devlet ile bireyler arasında anlaşmazlıklar yaşanmaktadır. Anlaşmazlığın adı ise vergilerdir. Vergiler devletin hizmet sağlamak için toplaması gereken, bireylerinse hizmeti talep edebilmek için vermesi gereken tutarlardır. Bireyler hizmet talep ederken bedel ödemek istememekte, ancak kamu hizmetlerinin en önemli kaynağını ise yine bireylerin kazanç ve gelirleri oluşturmaktadır. Bir tarafın almak istediği diğer tarafın vermek istemediği bu tutarlar ilişkisel boyutta uyumsuzluk yaratmaktadır. Vergi uyumsuzluğu olarak nitelendirilen bu boyutta devlet ile bireyler birbiriyle çatışmaktadırlar. Vergilerin cebri olması ve ödenmemesi durumunda cezai müeyyideyi gerektirmesi çatışmayı daha da kuvvetlendirmektedir. Bu noktada kamu otoritelerine önemli sorumluluklar düşmektedir. Kamu otoriteleri kaynak bulmak için bu uyumsuzlukların sosyal, psikolojik ve ekonomik boyutlarını araştırmak ve çözümler üretmekle yükümlüdürler. Uyumsuzluğun nedenlerinin tespit edilmesi ödeme davranışının geliştirilmesine katkı sağlamakta, ödemenin eksiksiz ve zamanında yapılması vergi idarelerinin dolayısıyla devletin işini kolaylaştırmaktadır.

Vergi ödeme davranışı doğuştan elde edilen değil, sonradan öğrenilen bir davranıştır. Vergi ödeme davranışı çeşitli faktörlerin etkisi altında bir öğrenme sürecinde kazanılmaktadır. Sosyal, psikolojik, ahlaki, kültürel, ekonomik vb. birçok faktörle şekillenen vergi uyumu, devlet ile vatandaş arasındaki ilişkinin en temel ve hayati unsurudur. Bu nedenle devlet otoritesinin devamlılığı ve gücü için sonradan öğrenilen bu davranışın nelerden beslendiği ve etkilendiği iyi araştırılmalı, sorunlara gerçekçi çözümler getirilmelidir. Verginin bir yük değil, bir vatandaşlık görevi olduğu bilinci bireylere yerleştirilmelidir. Sorunların çözümü için gereken çalışmalar yapılmalı, bu çalışmalar sorunların çözümü için etkin ve verimli bir şekilde kullanılmalıdır. Hem teori hem de uygulama kısmından oluşturulan bu çalışmada da

vergi uyumu problemi üzerinde durulmuş, vergi uyumunun kaynakları araştırılmış ve çözüm yolları bulunmaya çalışılmıştır.

Bu kapsamda birinci bölümde vergileme ile ilgili kavramlara ve bu kavramların açıklamasına yer verilmiştir. Yine bu bölümde vergi yükü ve vergilemenin psikolojik, sosyal, toplumsal, kültürel, ekonomik sınırlarına değinilmiş, vergiye uyum ile ilgili olan kavramlara yer verilmiş ve bu kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun dışında vergi uyumu ve diğer disiplinler arasındaki ilişki incelenmeye çalışılmış, vergi uyumunun vergi ahlakı ile olan bağlantısı irdelenmiştir.

İkinci bölümde vergiler davranışsal boyutta inceleme konusu yapılmıştır. Vergiye uyum ile ilgili davranış biçimleri irdelenmiş, vergi uyumunu açıklayan yaklaşımlara değinilmiş, vergiye uyumun ölçülmesi, uyum sağlanmasının faydalarına ve uyumsuzluğun sonuçları açıklanmaya çalışılmıştır. Yine bu bölümde vergiye uyum açısından Türk Vergi Sistemi ve vergi yasaları inceleme konusu yapılmış, mükelleflerin vergi uyumuna yönelik uygulamalar diğer bazı ülkeler ve Türk Vergi Sistemi açısından analiz edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde vergi uyumunun ekonomik, mali, psikolojik ve sosyal belirleyicileri incelenmiş, sistemden kaynaklanan problemlere değinilmiş, bu problemlerin vergi uyumuna etkilerinden bahsedilmiştir. Vergi uyumu ile ilgili olarak yapılmış bazı çalışmaların değişkenler açısından genellemesine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde ise Beşli Likert yöntemi ile hazırlanan anket çalışmasının Sivas ilindeki uygulama sonuçlarına yer verilmiştir. Bu uygulama SPSS programı ile analiz edilmiş, sonuç ve değerlendirme kısmında literatür ile olan uygunluk kıyaslanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ UYUMU: KAVRAMLAR VE KURUMSAL YAPI

1. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI

Vergi, geçmişten günümüze kadar pek çok anlam kazanmıştır. Devlet kurumunun henüz oluşmadığı eski çağlarda vergi, savaşlarda mağlup olanların galip olanlara ödedikleri borç niteliğinde bir ödeme şeklindeydi ve buna bağlı olarak mağlup olanların gelir ve servetlerinin bir kısmı haraç adı altında toplanmaktaydı. Milattan önce Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinin çeşitli uygulamalarla aldığı ve asli gelir kaynağı olan vergiler, Ortaçağda niteliksel değişime uğramış ve olağanüstü bir gelir kaynağı halini almıştır. Ortaçağda vergi, istisnai bir gelir kaynağı olarak görülmüş ve kavramsal açıdan değişime maruz kalmıştır. Vergiler toplumu oluşturan bireyler açısından devlete verilen hediyeler, yönetenler açısından ise yardım adı altında toplanan tutarlar şekline bürünmüştür. Devlet kurumu ortaya çıkmadan önce kabile reislerine, derebeyi ya da krallara verilen bu yardımların vergi işlevi görmesi beklenirken, yöneticilerin keyfi uygulamaları verginin fonksiyonlarını zedelemiştir. Vergilerin gerçek anlamda ortaya çıkışı feodalitenin yıkılışını takiben devlet kurumunun ortaya çıkması ile olmuş, bu tarihten sonra vergiler; sosyal, ekonomik ve siyasi koşullarla şekillenen bir kavram olmaya başlamıştır. Eski dönemlerde (bilhassa Orta Çağ'da) geleneksel ve dini etkiler altında gönüllü olarak verilen vergiler, hem devlet kurumunun gelişimi hem de değişen dünya görüş ve anlayışları ile cebre dayanır bir konuma gelmiştir. Siyasi bir çatı altında birleşen ayrı ayrı toplum yapılarının ihtiyaçları da farklı olmuş, buna bağlı olarak her devlet kendi ihtiyaçları için vatandaşından mal varlığı nispetinde fedakârlık yapmasını istemiştir. Bir diğer deyişle, başlangıçta hediye ve bağış adı altındaki miktarlarla karşılanabilen ihtiyaçlar, bir arada yaşama ve siyasi bir örgüt altında toplanmayla birlikte yetersiz

kalmış, kalıcı ve sağlam gelir kaynaklarına daha fazla ihtiyaç duyulmuştur (Pelin 1945: 131; Kaynar 2010: 3; Edizdoğan 2006: 145; Akdoğan 2014: 127).

Tam anlamıyla siyasi bir örgüt olan devlet kurumu ile ortaya çıkan vergiler, maliye literatüründe üzerinde en çok tartışılan konulardan biridir. Bu nedenle vergi, maliye biliminde özel bir öneme ve yere sahiptir (Pehlivan 2009: 92). Klasik devlet anlayışının zamanla değişmesi ve devletin sosyal fonksiyonları üstlenmeye başlamasıyla birlikte vergilerin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı ülkelerin hemen hepsinde artış göstermiştir. Başlangıçta gönüllülük esasıyla uygulanan vergiler, zamanla cebren alınmaya başlanmış; yine zamanla vergiler üzerine gerek bilimsel gerekse uygulama açısından önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Güncel durumda kamu gelirlerinin %75-90'ını oluşturan vergiler; cebri olması, karşılıksız olması, hem gerçek hem tüzel kişilerden alınması, para şeklinde alınması bakımından diğer gelirlerden ayrılmaktadır (Akdoğan 2014: 107).

1.1. Verginin Tanımı

Çağdaş toplumların en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler zamanın gereklerine ve yazarların bağlı oldukları anlayışa göre değişik anlamlara sahiptir. Ancak modern maliye anlayışı doğrultusunda bir tanım yapılacak olursa vergi, kamusal alanda egemenlik yetkisinin sahibi devlet tarafından toplumu oluşturan birey ve tüzel kişiler üzerine salınan, cebre dayanan ve kamu harcamalarının finansmanı için alınan en temel kamu gelirdir (Turhan 1998: 19-20). Bir diğer tanımla vergi, sınırları kanunla çizilmiş, vergi konularına dâhil olmuş tüzel ya da gerçek kişilerin devletin sağladığı kamusal mal ve hizmetlere ödediği bedellerdir (Arslaner 2015: 4).

Geçmişte yalnızca kamu harcaması yapmak için ihtiyaç duyulan vergilerin fiskal amaçlı yönü devletin zamanla görevlerinde yaşanan değişimle birlikte sosyal ve ekonomik amaca doğru evrilmiştir. Dolayısıyla verginin tanımında zamana bağlı olarak bir takım değişikliklerin yaşandığı görölmektedir.

Örneğin; kamu harcamalarının finansmanını öne çıkaran bir tanımda vergi, “devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu oluşturan birey ve kurumlardan ödeme güçleri ile orantılı ve karşılıksız olarak hukuki zora dayanarak aldığı ekonomik değerler” (Pehlivan 2009: 31) olarak tanımlanırken; Neumark vergiyi “iktisadi değere sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkiye sahip devletin diğer bireylerine bir karşılık beklemezsizin yaptığı transfer” (Yenigün 2012: 8) olarak tanımlamış ve verginin vatandaşlık görevi olduğu vurgusunu yapmıştır.

Devletin müdahaleci yönünü öne çıkaran bir başka tanımda ise vergi “devletin, gerekli toplumsal ihtiyaçları bireylere sunabilmesi ya da ekonomiye çeşitli sebeplerle müdahale edebilmesi için bireylerin bir karşılık beklemezsizin hükümete ödedikleri zorunlu bir katkı” olarak tanımlanmıştır (Mutlu 2009: 7). Tüm yönlerini dikkate alan bir başka tanımda ise vergi, “devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemeler” şeklinde tanımlanmıştır (Şenyüz vd. 2013: 71).

Bütün tanımlardan hareketle ortak ve kapsamlı bir tanım yapılacak olursa vergi, kamusal fonksiyonların yerine getirilmesi ve kamu borçlarının döndürülmesi için bireyler ve tüzel kişilerden devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılık beklentisi içermeyecek şekilde hukuki cebir altında herkesin ödeme gücüne göre alınan miktarlardır (Akdoğan 1996: 101). Tüm yapılan tanımlardan ve ortak tanımdan da anlaşılacağı üzere vergiler çeşitli özelliklere sahiptir. Bu özellikler (Pehlivan 2009: 93-94):

- Vergi devlet tarafından alınmaktadır.
- Vergi kamu harcamalarının finansmanı için alınmaktadır.
- Vergi toplumu oluşturan bireyler ve kurumlardan alınmaktadır.
- Vergi ödeme gücü nispetinde alınmaktadır.
- Vergi kişiler için karşılıksız bir ödemedir.
- Vergi zorunlu ödemelerdir.

- Vergi ekonomik bir değerdir.

Özelliklerinden de anlaşıldığı üzere verginin temel amacı her zaman kamu harcamalarını finanse etmek olmuştur. Kavramın bir diğer temel unsuru ise karşılıksız olmasıdır. Ancak bu karşılık genel değil özel bir karşılıktır. Bununla birlikte literatürde bazı yazarlar verginin kamu harcamalarından karşılık görenlerden alınması gerektiğine ilişkin görüşler ileri sürmektedir. Bu görüş tam kamusal malların faydasının bölünememesi nedeniyle çoğu kamu hizmetinde mümkün olmasa da özellikle faydanın bölünebildiği bazı kamusal mal ve hizmetlerde (Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gibi) uygulandığı görülmektedir. Diğer yandan günümüzdeki genel kabul vergilerin ödeme gücü üzerinden alınması gerektiğidir. Bu görüşler aşağıda kapsamlı biçimde açıklanmıştır.

1.1.1. Vergilemeyi Haklı Göstermeye Çalışan Teoriler

1.1.1.1. Fayda Yaklaşımı (İstifade Teorisi)

1776 yılında Adam Smith tarafından ileri sürülen fayda teorisi, adil bir vergileme sistemi için zenginlerin fakirlere kıyasla daha fazla vergi ödemesi temeline dayanmaktadır. Fayda yaklaşımı, devletin sunduğu kamu hizmetlerinden toplumda yaşayan bireylerin sağladıkları fayda ile ödedikleri vergi arasında bağlantı kurulmasının gerekliliği üzerine kurulmuştur. Fayda yaklaşımı, herkesin kamusal mal ve hizmetlerden faydalandığı nispette vergi ödemesini öngörmekte, ancak kamu ekonomisinde üretilen mal ve hizmetlerin bölünemezliği ilkesini göz ardı etmektedir. Locke, Proudhon, Clemence, Royer gibi isimler tarafından savunulmuş olan bu görüşün günümüzde çoğu kamusal mal için geçerliliği kalmamıştır (Akdoğan 2014: 132; Şen ve Sağbaşı 2016: 12; Yereli ve Ata 2011: 26). Çünkü kamu ekonomisinde üretilen mal ve hizmetler hiçbir ayırım gözetilmeksizin tüm yurttaşlar için üretilmekte, kimin ne ölçüde bu mal ve hizmetlerden fayda sağladığı tespit edilememektedir. Ancak ne kadar eleştirilse de günümüzde tabanı dar olarak alınan bu ilkeye uygun vergiler mevcuttur. Çevre vergileri, motorlu taşıtlar vergisi ve harçlar istifade yaklaşımına uygun olarak toplanan kamu gelirleridir (Kirmanoğlu 2009: 262). Örneğin; motorlu taşıt kullananlar karayollarını daha çok kullanıp,

yıprattıkları için motorlu taşıtlar vergisi ve benzeri vergiler yardımıyla yol yapım maliyetlerine zımnen de olsa katılmaktadırlar.

Bu yaklaşım vergileme de etkinlik ilkesine uygun olmasına rağmen, yukarıda da belirtildiği üzere faydanın bölünemezliği açısından eleştirilere maruz kalmaktadır. Buna ek olarak bazı vatandaşlar kullandıkları kamusal mal ve hizmet miktarını gizleyebilmekte ve yine kamusal mal ve hizmetlere olan gerçek taleplerini belirtmeyebilmektedirler.

1.1.1.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı (İktidar Teorisi)

Mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır ve vergilendirme yapılırken bu farklılığın dikkate alınması gerekmektedir. Herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi vergi adaleti açısından da önem taşımaktadır (Akdoğan 2014: 223). Kamu harcamaları için kaynak elde etmeye çalışan devletin gözetmesi gereken en temel ilkelerden biri adalettir. Bir vergi salınımının adil olarak nitelendirilebilmesi için bireylerin ekonomik güçlerinin ve sosyal durumlarının dikkate alınması gerekmektedir (Turhan 1998: 215-216). Ödeme gücü yaklaşımının amacı, vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımında adil davranarak gelir bölüşümünde adaleti sağlamaktır (Edizdoğan 2008: 237). Bu nedenle vergi yükünün adil dağılımını sağlamayı hedefleyen vergi sistemlerinin kimden ne ölçüde vergi alınacağını, kişilerin mali durumuna göre belirlemesi ödeme gücü teorisini gündeme getirmektedir (Yereli ve Ata 2011: 24).

Her bireyin kazanç ya da gelirinin farklı olması vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devletin ödeme gücü doğrultusunda bu yetkisini kullanmasını gerekli kılmaktadır. Vergilemede ödeme gücü ilkesi, çeşitli şekillerde tanımlansa da en basit şekliyle, bireylerin kendileri ve ailelerinin yaşaması için gerekli olan temel ihtiyaçların karşılandığı gelirin artı kalan kısmının vergilendirilmesini ifade etmektedir (Şen ve Sağbaş 2016: 13). Vergi ödeme gücü, vergi uygulaması bakımından gerekli olmasına rağmen, bazı durumlarda bu güce ulaşmak zordur. Mükelleflerin yaşam koşullarının, ekonomik durumlarının, beklentilerinin ve sosyal konumlarının birbirinden farklı olması, isteklerinin ve buna bağlı olarak da

harcamalarının farklılık göstermesi, mali gücü belirlemeyi güçleştirmektedir. Ödeme gücüne ulaşmada mükellefle ilgili faktörlerin yanı sıra mali mevzuat, mali yargı ve mali idarenin etkinliği faktörü de büyük ölçüde etkili olmaktadır. Bir diğer deyişle yasa koyucunun öngördüğü kurumların etkinsiz işleyişi, vergi ödeme gücünden uzaklaşılmasına neden olabilmektedir (Akdoğan 2014: 224). Bu nedenle mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamalara doğru olarak ulaşmak için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük vergilendirilmesi, temel tüketim mallarının düşük, lüks tüketim mallarının yüksek vergilendirilmesi ve veraset ve intikal vergisi uygulamalarıdır (Çağan 1980: 145; Öncel vd. 2000: 53).

1.1.2. Vergilemenin Amaçları

Geçmişten günümüze kadar süregelen genel kabul, vergilemenin en temel amacının kamu hizmetlerinin sağlanması için gereken kaynağın bulunmasıdır. Vergileme, özel mallar gibi fiyatlandırılmayan kamusal mal ve hizmetlerin kamu bütçesi içerisindeki fiyatını ifade etmektedir. Yani toplumun her kesiminden elde edilen vergiler bir nevi fiyatlandırma (Kirmanoğlu 2009: 258-259). Bu fiyatlandırma vergilemenin mali amacına yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Vergi sisteminin içeriğini açıklayan teorilerde, kamu gelirlerinin yapısı ve bileşimine ilişkin iktisadi ve mali anlayışlar zaman içinde değişikliğe uğramış ve “kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak” şeklinde ifade edilen vergilemenin mali amacına yeni amaçlar eklenmiştir. Günümüzde vergilemenin amaçlarını mali, ekonomik ve sosyal amaçlar olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür (Karaca 2016: 305).

Vergilemenin mali veya fiskal fonksiyonu devletin kamu hizmetlerini karşılayabilmek için optimal düzeyde gelir sağlama amacına yöneliktir. Vergiler hazineye bol, yeterli ve sağlam kaynak sağladığı ölçüde mali amacına ulaşmış olur (Karaca 2016: 306). Bir diğer açıdan vergilemenin mali amacı, egemenlik ilkesine bağlı kalarak, vergileme hususunda rekabeti minimize etmek ve istenmeyen ikame etkilerine engel olmak suretiyle vergi geliri elde etmektir (Turhan 1998: 34).

Vergilemenin ekonomik işlevi ise ekonomide tam istihdamın sağlanmasında vergi araçlarının kullanımına yönelik bir fonksiyondur. Bu fonksiyona uygun olarak verginin enflasyon ve deflasyona karşı mücadelede, sermaye birikiminin ve ihracatın geliştirilmesinde, bazı stratejik sektörlerin teşvikinde, bölgesel kalkınmanın gerçekleştirilmesinde ve ithalatın kısılmasında etkili bir araç olarak kullanılması sağlanmaktadır (Kırbaş 1991: 4). Ekonomik amaç aynı zamanda, istenen alanlarda vergisel teşvikleri, istenmeyen alanlarda ise vergi yükünün ağırlaştırılmasını öngörmektedir. Sosyal amaçla kastedilense, vergi konusunun, matrahının, oranının belirlenmesinde sosyal amaçların ön plana çıkarılmasıdır. Düşük gelire sahip kişilerin daha az vergilendirilmesi, serveti ve lüks tüketimi olanların daha yüksek vergilendirilmesi, engelli, hasta ve yaşlı gibi toplumun dezavantajlı kesimlerinin vergi muafiyetleriyle korunması vergilemenin sosyal amacına hizmet eden uygulamalardır (Edizdoğan 2008: 159-162). Bu fonksiyon özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştirilmede başarısız olduğu gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Hükümetler, gelir dağılımına artan oranlılık, muafiyet ve istisna gibi yöntemlerle müdahale edebilmekte ve gelir dağılımı adaletini sağlayabilmektedirler. Günümüzde ayrıca hükümetler hızlı nüfus artışı, sağlıksız kentleşme, sanayileşme hareketleri, uyuşturucu ve alkol kullanımı gibi temel sorunlar karşısında vergilere etkin şekilde başvurumaktadırlar (Devrim 2002: 199; Kirmanoğlu 2009: 258-259). Sonuç olarak vergilemenin sosyal amacıyla, devletin yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime gelir aktarımında bulunarak adaletsiz biçimde dağıtılan gelirin yeniden adil biçimde dağılımı sağlanmaya çalışılmaktadır (Organ 2008: 41).

Vergilemenin etkileri konusunda literatüre önemli katkılar sunan A. Wagner ise piyasa ekonomisinin ortaya çıkardığı gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliğin vergiler yoluyla düzeltileceğini savunmuştur. Bu amaçla Wagner, artan oranlı vergilerin kullanılmasını tavsiye etmiştir. Ayrıca verginin “yeniden dağıtıcı” rolüne vurgu yaparak devletin, zengin ve fakir bireyler arasında geliri yeniden dağıtması ve servetin belirli ellerde ölçsüz biçimde birikimine olanak vermemesi gerektiğini ifade etmiştir (Neumark 1975: 201).

1.2. Vergilemenin Sınırları

Devlet tarafından alınan vergilerin ya da vergilendirmenin bir sınırı vardır. Teorik açıdan bu duruma vergileme kapasitesi denilmektedir. Vergilendirmenin sınırı kamu kesiminin ekonomideki payı açısından büyük önem taşımaktadır. Vergi kapasitesini belirleyen en önemli faktör ülkede uygulanagelen vergi sistemidir. Vergi sistemi aracılığıyla toplanan vergiler, kamu hizmetlerini dolayısıyla kamu kesiminin ekonomideki nispi payını belirlemektedir (Erdem vd. 2009: 154-155).

Devletin egemenlik sınırları, aynı zamanda devletin vergilendirme sınırını göstermektedir. Devletin vergi toplayabilmesinin temel dayanağı egemenlik gücüne sahip olmasıdır. Devletlerin egemenlik erkleri vasıtası ile vergileri hangi organlarıyla, hangi oranlarda belirleyeceği ve tahsil edeceği anayasalarında belirtilmektedir (Şenyüz vd. 2013: 72-73). 1982 Anayasası'nın Vergi Ödevi Başlığı altında yer alan 73.maddesinde *“herkes kamu harcamalarını karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir”* ibaresi vergilemenin sınırlarına ve hukuki temellerine dikkat çekmektedir.

1.2.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Vergiler güvenlik, adalet gibi kolektif ihtiyaçların karşılanması için alınması kaçınılmaz olan tutarlardır. Ancak vergiler bir yük unsuru olarak görüldüğünden tarih boyunca idare edenler ve idare edilenler arasında çatışmalara neden olmuştur. İdare edilenler kendilerinden alınan vergilerin keyfice kullanılmasına karşı çıkmışlar ve direnmişlerdir. Bu mücadelelerin ilk başarılı sonucu 1215 yılında İngiltere'de kralın yetkilerini sınırlayan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı)'un ilanıdır. Bu fermanın ilanı ile kralın yetkileri büyük ölçüde kısıtlanmıştır. Magna Carta günümüz modern çağ ülkelerinin vergileme sınırlarını belirlemelerine

kaynaklık etmiştir. Günümüz modern demokrasilerinde ise halk vergilendirme yetkisini yine kendi seçtikleri temsilciler aracılığıyla kullanmaktadırlar. Bu açıdan maliye literatüründe yer alan “temsilsiz vergi olmaz” sözü, vergileme sınırının uğrunda verilen demokratik mücadeleler açısından önem taşımaktadır. Halkın çeşitli direniş ve mücadeleleriyle elde ettiği parlamento kararıyla vergi salınımı, vergilemenin hukuki sınırları açısından da büyük öneme sahiptir (Saruç 2013: 31; Aktan vd. 2007: 137).

Bu açıdan vergilemenin hukuki sınırı, vergilerin yasallığı ile paralel niteliktedir. Vergilemenin yasallığı ile kastedilen; toplumdaki bireylerin hak ve özgürlüklerinin devletin keyfî uygulamalarına karşı korunup, güvence altına alınmasıdır. Anayasa’da vergilerin yasal olmasına yer verilmesi ile ülke yöneticilerinin bireylerin hak ve özgürlükleri üzerinde istedikleri gibi tasarruf edebilmelerine engel olmak amaçlanmıştır. Bunun dışında hangi türden olursa olsun her türlü verginin kanunla konulup, yine kanuni çerçevede toplanması hedeflenmiştir, mali yükümlülükler kanuni çerçeveye oturtulmuştur (Güneş 2008: 12).

Devlet egemenlik erkinden doğan yetkisini kullanarak vergi toplamak ve topluma kamusal mal ve hizmet sunumunu gerçekleştirmek mecburiyetindedir. 1982 Anayasası’nın 7. maddesinde belirtildiği üzere “*Yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez*”. Bu maddeye uygun olarak da devlet vergilendirme yetkisini yasama organı tarafından çıkarılan yasalarla kullanmaktadır. 73. maddenin hükmüne göre bu yetki kanuni çerçevede olmak koşuluyla Bakanlar Kurulu’na devredilebilir. Ancak bu yetkilendirme mutlak nitelikte değil, Anayasanın öngördüğü, kanuni sınırlarla çizilmiş, sonlandırılabilir nitelikte bir yetkilendirmedir (Gerçek 2005: 107-108).

1.2.2. Vergilemenin Ekonomik Sınırı

Vergilemenin ekonomik sınırı ile vergilerin yüksek düzeyde hasılat sağlaması ile birlikte ekonominin bu durumdan zarar görmediği bir pozisyon kast edilmektedir. Vergilerin belirlenen sınırı aşması durumunda gelir dağılımında

adaletin bozulacağı, fiyatlar genel seviyesinin yükseleceği, üretimin azalacağı varsayılmaktadır (Şenyüz 1995: 18). Vergilemenin ekonomik sınırı ile ilgili ilk fikir fizyokratlardan çıkmıştır. Fizyokratlar vergilemenin ekonomik sınırının bireylerin gelirlerinin %20'sini aşmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Fizyokratların aksine çağdaş ekonomi anlayışına bağlı iktisatçılar, vergilemenin sınırını şahsi gelirle değil, toplam vergi hasılatı ve milli gelir ile bağlantı kurarak belirlemeyi tercih etmişlerdir. Çağdaş iktisatçılardan Colin Clark'a göre bu sınır milli gelirin %25'idir (Nadaroğlu 1996: 286-287).

Devletin vergilendirme yetkisinin teorik sınırı milli gelir düzeyidir. Ancak milli gelirin tamamının vergilendirilmesi durumu en katı sosyalist sistemlerde bile uygulama alanı bulamamıştır. Bu nedenle vergilemenin bir ekonomik sınıra sahip olması gerekmektedir. Buradan yola çıkılarak yapılacak tanımlama ile vergilemenin ekonomik sınırı; aşıldığı takdirde vergi kapasitesinin de aşılacağı, vergiye karşı direncin kuvvetleneceği, ağır mali yükler altında kalınacağı ve bireylerin ekonomik bir birime dönüşme istekliliğinin azalacağı bir sınırdır (Muter vd. 2003: 173).

Bir ülkenin vergilendirme potansiyelini oluşturan durum, o ülkenin vergilemesinin ekonomik sınırını oluşturmaktadır. GSYH'nın toplumun geçimlik gelir düzeyinin üst sınırını oluşturan kısmı vergi kapasitesini ifade etmektedir. Vergi kapasitesi belirli bir zamanda, belirli bir toplumdaki toplanabilecek en yüksek vergi hasılatını temsil etmektedir (Şen ve Sağbaş 2016: 165). Bu noktada ekonomik sınırın vergi kapasitesini de içeren bir sınır olmasından hareketle vergi kapasitesine değinmek gerekmektedir.

1.2.2.1. Vergi Kapasitesi

Vergilemenin ekonomik sınırı vergileme potansiyeline en yüksek düzeyde ulaşmayı ancak bu potansiyele ulaşmaya çalışırken kaynağı kurutmamayı ifade eden bir sınırdır. Bu kapsamda vergilemenin ekonomik sınırını daha net ve keskin çizgilerle belirleyebilmek için çeşitli kavramlar ortaya konmuştur. Bu kavramlardan biri vergi kapasitesidir. 1960'lardan bu yana vergi kapasitesi üzerine çeşitli çalışmalar yapılmış, bu çalışmaların yönü hem vergi kapasitesini açıklamaya hem de

vergi kapasitesi hususunda ölçekler ortaya koymaya dönük olmuştur. Vergi kapasitesi, bir ülkede belli bir dönemde elde edilebilecek vergi hasılatını ifade etmeye yarayan kuramsal bir sınırdır. Vergi kapasitesi ekonomik, sosyal ve dönemsel bazı değişkenlere bağımlı bir sınıra sahiptir. Vergi kapasitesini belirleyen en temel ölçek milli gelirdir, ancak bu ölçegin tek başına alınması vergi kapasitesini açıklamada yetersiz kalacaktır. Milli gelire ek olarak vergi kapasitesini belirlemeye yarayan diğer ekonomik unsurlar; kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı göstergeleri, milli gelirin oluşmasında etkili olan sektörlerin payları ve dağılımı, ekonominin yapısal özellikleri ve diğer benzer unsurlardır. Ancak sözü edilen faktörlerin vergi kapasitesini belirlemedeki payı ülkelere ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklılık arz edecektir (Gül 2011: 125; Öncel 2001: 19). Örneğin; gelişmekte olan ülkelerde vergi kapasitesi, vergi kapasitesini belirleyen temel unsurlardaki eksikliklerden (kişi başına düşen gelir düzeyi, gelir dağılımı, ekonomideki üretim yapısı ve çeşitli ekonomik faaliyetlerdeki eksiklikler, ekonominin sosyal, kurumsal ve siyasi yapısı) dolayı düşüktür (Ataç 2009: 334-335). Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımında yaşanan dengesizlikler, vergi kapasitesine ilişkin bazı sorunlara neden olmaktadır. Gelir dağılımında adaletin olmayışı nüfusun büyük bir kısmının düşük gelir düzeyi ile yaşamasına neden olurken, azınlık bir kesiminse lüks şartlarda yaşamasına neden olmaktadır. Bunun dışında vergiler genelde ücretli çalışanlardan tahsil edilebilmekte, vergi yükü hiç olmaması gereken kesimin üzerinde kalmaktadır. Toplumda büyük oranda verginin üzerinde kaldığı kesimin düşük gelire çalışıyor olması vergi kapasitesini düşürmektedir (Öztürk 2016: 164-165).

Vergileme kapasitesini belirleyen unsurlardan biri de ekonominin monetizasyonu (parasallaşması)' dur. Bir ekonomide kamu geliri açısından önemli kaynak oluşturan kesimlerin üretim ve tüketimlerini kendi bünyelerinde gerçekleştirmeleri vergileme kapasitesini özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin daralmasından dolayı küçültmektedir. İktisadi etkenlerin yanı sıra toplumsal etkenler de vergileme kapasitesinde rol oynamaktadır. Örneğin; mükelleflerin vergi ödeme konusundaki dürüstlük düzeyleri, vergi yönetiminin teknik ve etiksel yeterliliği, devletin salacağı vergi tutarını etkilemektedir. Vergileme

sınırlarına ulaşılmasını engelleyen bir diğer durum, siyasal karar organlarının vergi konusundaki politika kaygıdır. Siyasal karar organları bu kaygılardan dolayı ülkenin siyasi anlamda erişilebilir vergi sınırını, iktisadi-toplumsal vergi sınırının çok altında belirleyebilmektedirler. Bu kaygılar siyasetçilerin, devletin ekonomik hayata müdahale konusundaki değer yargılarını içerdiği kadar, vergi hususundaki kararların seçilmeleri üzerine olan etkilerini de içermektedir (Uluatam 2014: 353).

Bir ülkenin vergilendirme kapasitesi sürdürülebilir vergi politikalarının varlığına bağlıdır. Üretim faktörleri arasındaki esneklik katsayısı vergileme açısından önemlidir. Toprak esnek olmayan bir üretim faktörü olarak, daha kolay vergilendirilirken, finansal sermaye esnek olduğundan vergilendirilmesi ve denetlenmesi zorlaşmaktadır. Emek ise ne esnek ne de esnek değildir diyebileceğimiz nitelikte bir üretim faktörüdür (Mavral 2003: 150). Buradan hareketle denilebilir ki; hareketsiz üretim faktörlerinin hareketli üretim faktörlerine kıyasla daha fazla vergilendirilmesi, vergilendirmenin ekonomik sınırını dolayısıyla vergi kapasitesini olumsuz etkilemektedir. Bunun sonucunda gelir dağılımındaki adaletsizliği gösteren gini katsayısı 1'e yaklaşmaktadır.

Vergi kapasitesi bir ülkenin gerek ekonomik gerek siyasal fonksiyonlarını nasıl ve hangi sınırlarda yerine getireceğini belirlemektedir. Teknik imkânların gelişmesi ve sermayenin mobilitesindeki artış vergileme kapasitesi ve vergi politikalarını değiştirmiş, bu değişimin yönü farklı sebepler ve farklı anlayışlar çerçevesinde şekillenmiştir (Aktan ve Vural 2006: 52).

1.2.2.2. Vergi Gayreti

Vergi kapasitesi, belli bir dönemdeki vergilendirilebilir iktisadi potansiyeli gösterirken, vergi gayreti aynı dönem elde edilen toplam vergi gelirin GSMH'ya oranını belirtmektedir (Külekcı 2011: 25). Diğer bir ifadeyle vergi gayretinde bir ülkede var olduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişki ifade edilmektedir (Akdoğan 2014: 189).

Bu oran çeşitli sebeplere bağlı olarak düşük çıkabilmektedir. Bu sebepler vergi yasaları ile ekonomik yapının çelişmesi, vergi yönetiminin etkin ve verimli

olmayan işleyişi, uygulama ile mevzuatın senkronize olmaması, kurumlara verilen indirim olanaklarının yoğunluğu şeklinde sayılabilmektedir (Ataç 2009: 334-335).

Ekonomik gelişmenin sağlanması isteniyorsa vergi gayreti üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Çünkü özellikle gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın finansmanı için yüksek gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi gayreti devlet ve mükellefler arasındaki varsayımsal vergi sözleşmesinden doğan ilişkiye mükelleflerin ne kadar uyum sağladığı ve Gelir İdaresi'nin vergi potansiyeline ulaşmak için ne kadar çaba sarf ettiği ile de ilgilidir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresi ile ilgili eksiklikler ve denetim yetersizliğine bağlı olarak vergi hasılatı gereken düzeye ulaşamamakta, bunun sonucunda beklenen gelişme de yakalanamamaktadır (Öztürk 2016: 165).

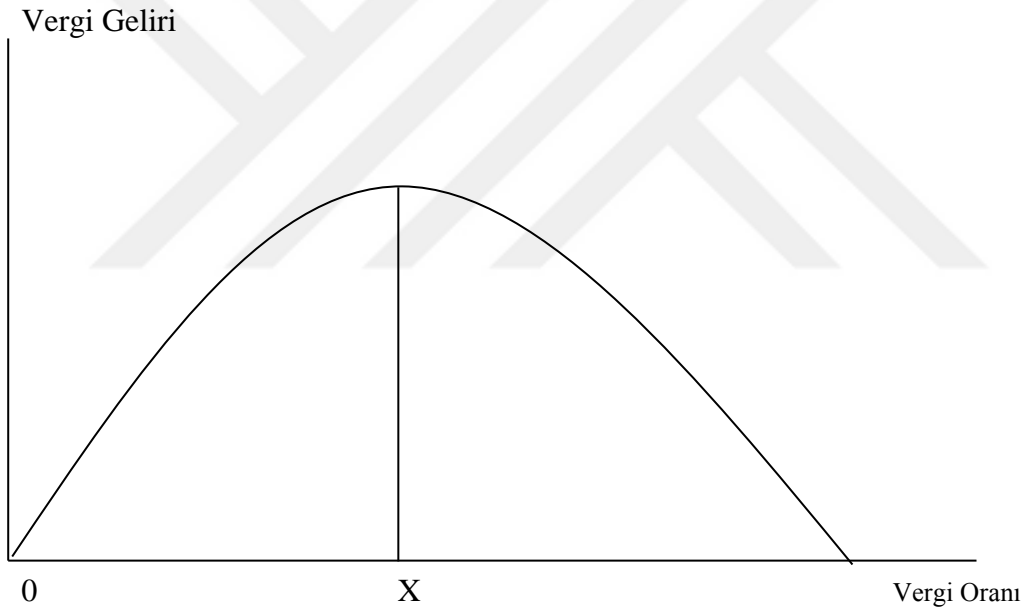
Vergi gayreti vergi kapasitesinin veya vergilendirilebilir gelirin ne kadarının vergi matrahına dâhil edildiğinin görülmesi bakımından da önemli bir ölçüdür. Vergi gayretinin düşük olması ülkede vergilemeye ilişkin olumsuz gidişatı göstermekte ve yönetimin bu konuda önlemler alması gerektiğine işaret etmektedir.

1.2.3. Vergilemenin Mali Sınırı

En basit şekilde vergilemenin mali sınırı, vergi oranları artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde bir artışın yaşanmadığı noktayı ifade etmektedir. Vergilemenin mali sınırını ilk inceleyen kişi 14. Yüzyıl düşünürü İbn-i Haldun'dur. İbn-i Haldun, devletin bireylerden fazla vergi alarak aslında gelirlerini artırmak yerine, düşürdüğünü savunmuştur (Pehlivan 2009: 22). Haldun'un görüşüne göre, vergilemeye dair optimal bir sınır vardır. Bu optimal sınır aşıldığında bireylerin çalışmaya dair istek düzeylerinde düşüş yaşanmaktadır. Vergiden dolayı çalışmaktan vazgeçen bireylerin aynı zamanda emek kaybı olmasından dolayı ekonomi de etkilenmektedir. Bu görüş İbn-i Haldun'un Mukaddime adlı eserinde "*Toplumun oluşumunun başlangıcında küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hasılatı sağlanırken, toplumun genişlemesi ile vergilerin büyük matrahlarına karşın düşük vergi hasılatı sağlanmaktadır. Diğer bir ifade ile devlet vergi yükünü ne kadar artırır ise vergi gelirini o oranda azaltmış olur*" şeklinde yer almaktadır (Öztürk 2011: 91).

1970'li yıllara gelindiğinde ise, Arz Yanlı İktisadi görüşün yeni yeni gündeme gelmeye başladığı dönemde, California Üniversitesi öğretim üyesi Arthur Laffer, Haldun'un görüşlerini keşfetmiş ve literatürde bazen Haldun-Laffer bazense sadece Laffer eğrisi olarak anılan eğriyi ortaya koymuştur (Pehlivan 2009: 55-56). Laffer'in bu çalışması vergilemenin mali sınırını belirtmesi açısından önem arz etmektedir.

Laffer'in çalışmasına göre, vergi oranlarının artırılması belirli bir noktaya kadar gelir artışı sağlayacak, ancak optimal vergi oranının aşıldığı noktadan itibaren vergi hasılatında bir azalma meydana gelecektir. Optimal noktanın aşılmasından sonraki kısım için insanlar vergisiz kazanç elde etmeye çalışacak ya da aylıklığı tercih edecektir (Güleç 2012: 154).



Grafik 1. Vergilemenin Mali Sınırı, Laffer Eğrisi

Grafik 1'e göre, X noktasına kadar vergi oranı artışları vergi hasılatını artırırken, X noktasından sonra yapılacak vergi oranı artışları vergi hasılatını azaltacaktır.

Laffer, vergi oranlarındaki yükselişten kaynaklanan vergi hasılatındaki kaybı telafi etmek için vergi indirimlerini savunmuştur. Laffer'e göre, piyasada arz yönlü

bir sorun söz konusudur. Arz yönlü iktisat ya da arz yönlü vergi politikasına temel teşkil eden bu görüşe göre piyasa, talebi karşılayacak düzeyde üretimde bulunamamaktadır (Biberoğlu 2006: 10). Bu sorunun çözümü ise ancak yatırım ve üretimin teşvik edilmesiyle mümkündür. Üreticiler üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, üretim maliyetini düşürüp marjinal verimliliği artıracığından bu durum üretim artışıyla sonuçlanacaktır.

Laffer eğrisini incelemek maliye literatürüne çeşitli öngörüler kazandırmıştır. Bunların başında vergi sisteminin yüksek oranlı vergilerden oluşması ve artan oranlı tarifelerin mükellef psikolojisinde ve algısında yaratabileceği etkiler gelmektedir. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin eski durumda gözetemediği refah kaybı bariz olarak ortaya çıkmakta ve bu durum mükelleflerin tepkisine yol açmaktadır. Bireyler isteyerek ya da istemeyerek gözettiği toplumsal fayda yerine vergi oranlarının artışıdaki vurgudan sonra bireysel faydalarını gözetmeye ve analiz etmeye karar vermektedirler (Akdoğan 2006: 484).

1.2.3.1. Vergi Yüğü

Vergi, yükümlünün elinde bulundurduğu vergiye tabi varlıkları için bir maliyet unsurudur. Mükellefin üzerindeki bu maliyet “vergi yükü” olarak adlandırılmaktadır. Vergi yükü bakış açısına ve hesaplama yöntemlerine göre farklı anlamlar taşımakta ve her mükellef tarafından farklı algılanabilmektedir. Bu açıdan genel ve ortak bir tanımın yapılması güçleşmektedir (Aktan ve Çoban 2012: 203).

Vergi yükü “kamu giderleri için toplanan bir tutar” olarak dar bir anlama geldiği gibi etkileri, türleri, teknik ve diğer açılardan taşıdığı anlam itibarıyla geniş bir perspektiften de ele alınabilecek bir kavramdır. En basit ifadesiyle vergi yükü; çeşitli gelir gruplarının gelirleri oranında katlandıkları vergi tutarının oransal ilişkisini ifade etmektedir. Matematiksel olarak vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonunu belirtmektedir (Edizdoğan 2008: 179-185).

Vergi yükü, mikro bazda birey veya firma için, makro bazda ekonominin geneli için, spesifik ya da toplam olarak tüm vergiler için hesaplanabilmekte olan

makroekonomik bir göstergedir. Ekonomideki vergi yükünün hesaplanmasında toplam vergi hasılatının GSMH'ye oranı kullanılmaktadır (Yılmaz 2006: 139).

Vergi yükü, vergileme kapasitesi ve vergi gayreti ile ilişkili bir kavram olduğundan ülkede bu yükün tespiti, kamu kesiminin ekonomideki nispi payını göstermesi ve vergi politikalarının belirlenmesi açısından önemli atfedilmektedir (Yılmaz 2006: 133).

Vergi yükü ile birlikte önem kazanan bir diğer kavram vergi takozudur. Vergi takozu kavramını genel anlamda, maaş ve ücretlerden alınan vergilerle sosyal güvenlik primlerinin iş gücü maliyetine oranı olarak ifade etmek mümkündür. Vergi ve prim oranlarının yüksek düzeylerde seyretmesi istihdamı azaltmakta ve kayıt dışılığı teşvik etmektedir (Tuncer 2006: 7).

Vergi yükünü hükümet, vergi politikasında bir düzenleyici araç olarak kullanırken mükellefler açısından vergi yükü, vergiyi desteklemek veya reddetmek, uyum sağlamak veya uyum sağlamamak yönünde davranış sergiledikleri bir sınırı ifade etmektedir. Ayrıca ekonomik ve finansal durumların açıklanması, ülkeler arası karşılaştırmaların yapılması vergi yükü sayesinde. Uluslararası rekabete devletlerin uyum sağlayabilmeleri için de yine ülkelerin, birbirlerinin vergi yükü hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir (Türk 2002: 214).

Aşağıdaki tablo vergi yükünün daha iyi görülebilmesi açısından çalışmaya dâhil edilmiştir.

Tablo 1. GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (Bin TL)

Yıllar	GSYH (2009 Bazlı) (1)	Brüt Vergi Gelirleri (2)	Vergi Yüğü (%) (2/1)	Net Vergi Gelirleri (3)	Vergi Yüğü (%) (3/1)
2002	359.358.871	65.188.479	18,1	59.644.416	16,6
2003	468.015.146	89.893.112	19,2	81.783.798	17,5
2004	577.023.497	111.335.368	19,3	100.373.326	17,4
2005	673.702.943	131.948.778	19,6	119.627.198	17,8
2006	789.227.555	151.271.701	19,2	137.480.292	17,4
2007	880.460.879	171.098.466	19,4	152.835.111	17,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1	168.108.960	16,9
2009	999.191.848	196.313.308	19,6	172.440.423	17,3
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3	210.560.388	18,2
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4	253.809.179	18,2
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2	278.780.848	17,8
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3	326.169.164	18,0
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6	352.514.457	17,2
2015	2.337.529.940	465.229.389	19,9	407.818.455	17,4
2016	2.590.517.030	529.263.765	20,4	458.657.754	17,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2016

Tablonun da gösterdiği üzere farklı vergi yüğü tanımları bulunmaktadır. Özellikle kamu hizmetlerinden elde edilen faydanın veya vergilerin yansıtılmasının vergi yükünün artması ve azalmasında önemli rolü bulunmaktadır. Örneğin, bir ülkede toplam vergi yükünü veya makroekonomik vergi yükünü hesaplamak için üçüncü sütunda yer alan brüt vergi gelirlerini ikinci sütunda yer alan GSYH'ya

oranlamak gerekir. Bu işlemin de gösterdiği üzere ülkenin makroekonomik vergi yükü hükümetin milli gelirden mükellefler yoluyla ne kadar pay aldığını göstermektedir. Net vergi yükü hesaplamasında ise kamu hizmetlerinden sağlanan fayda analize dâhil edilmektedir.

1.2.3.2. Vergi Yükü Türleri

Vergi her ekonomik birim üzerinde baskı yaratmaktadır. Bu baskının yalnızca bireylerce değil, sektörler, bölgeler ve nihayetinde toplumca hissedilmesi vergi yükünü çeşitli açılardan inceleme gereğini ortaya çıkarmıştır. Kuşkusuz ki vergi, mükelleflerin gelirlerinde önemli azalmalar meydana getirmekte ve bunun sonucunda vergiden kurtulma isteği gündeme gelmektedir. Mükelleflerin üzerinde hissettiği bu yük verginin psikolojik yükünü oluşturmakta ve bu durum subjektif vergi yükü olarak nitelendirilmektedir. Ancak bu yük maddi olarak ölçülememektedir. Objektif vergi yükü ise, subjektif vergi yükünün aksine verginin maddi yükünü ölçebilmektedir. Objektif vergi yükü belli bir dönemde (yılda) ödenen toplam vergilerin (dolaylı-dolaysız) toplam gelire oranlanması ile hesaplanmaktadır. (Aksoy 2011: 270; İnaltong 2012a: 17; Çelikkaya vd. 2013: 94). Toplam vergi yükü, bütün mükelleflerin belirli bir dönemde ödediği (yılda) vergilerin, yine o dönemin GSYH' sına oranlanması ile bulunmaktadır. Bu ilişkinin bir bölge ya da sektör açısından kurulması sektörel ve bölgesel vergi yükünün ölçümüne imkân vermektedir. Sektörel vergi yükünün ya da diğer adıyla sosyal tabakalar vergi yükünün hesaplanabilmesi için bu sektördeki ödediği dolaylı ve dolaysız vergilerin toplamını bilmek gerekmektedir. Ancak bunun hesaplanması için dolaylı vergiler açısından tek tek hane halkının tüketim harcamalarının tespit edilmesi gerekir. Bunun neredeyse imkânsız olmasından dolayı sektörel vergi yükü hesaplamalarında yalnızca dolaysız vergiler dikkate alınmaktadır (İnaltong 2012a: 17; Türk 2011: 219).

Net ve gerçek vergi yükünde ise hükümetin mükelleflere kamu harcamaları yoluyla sağladığı faydalar ile yansıyan ve yansıtılan vergiler analize dâhil edilmektedir. Buna göre net vergi yükü oranına ulaşılırken ödenen vergilerden kamu hizmetleri dolayısıyla elde edilen faydalar çıkarılmaktadır. Gerçek vergi yükünde ise,

mükellefe yansıyan vergiler ödenen vergilere eklenmekte, yansıtılan vergiler ve kamu harcamalarından sağlanan faydalar ödenen vergilerden düşülmektedir. Elde edilen iki vergi tutarı toplamı, toplam gelire oranlanmaktadır.

1.2.3.3. Vergi Yükünü Etkileyen Faktörler

Vergi yükünün hesaplanması birçok açıdan gereklidir. Vergilemede adaletin sağlanması, uluslararası karşılaştırmalar yapılması, vergi kapasitesinin saptanması, mükelleflerin vergilemeye karşı nasıl tepki göstereceklerinin belirlenmesi ve bu tepkilerin ortadan kaldırılması için hesaplanması gerekmektedir (Orhaner 1992: 155). Vergi yükü hesabını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunları Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH), Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH), parasallaşma, kurumsallaşma, kayıt dışı ekonomi, ekonomik alanda etkin sektörlerin genel durumu, sosyal devlet uygulamaları, ekonominin dışa açık bir ekonomi olup olmaması, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve gelir ya da ikame etkisinin bireyler üzerinde oluşturduğu çalışma ya da çalışmama baskısı şeklinde ortaya koymak mümkündür (İnaltonç 2012a: 18; Köse 2015: 86). Bu faktörlerin vergi yükü üzerindeki etkileri farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; GSMH ve GSYH'deki artış ve azalışlar vergi yükünü de aynı yönde etkilemektedir. Ekonominin canlanma döneminde üretim ve tüketim nedeniyle gelir ve harcama tutarları arttığından devletin elde ettiği gelir ve tüketim vergilerine ilişkin hasılat tutarları da artış göstermektedir. Ekonominin yapısı da vergi yükünü etkileyen bir diğer faktördür. Özellikle hâkim sektörün büyüklüğü, kayıtlı olup olmaması, denetimi, kayıp ve kaçak durumu milli geliri değiştirmekte, buna bağlı olarak vergi yükü de değişmektedir. Kayıt dışı ekonominin genişliği de milli geliri dolayısıyla vergi yükünü azaltmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyük olduğu ekonomilerde vergi tabanı daralmakta, vergi alınması gereken alanlardan vergi alınamamakta buna bağlı olarak hem milli gelir azalmakta hem de vergiler belirli bir kesimin üzerinde kalmaktadır. Bunun sonucunda belirli kesim vergi yükü altında ezilirken, bazı kesimler hiç vergi ödememektedirler. Dış ticaret kayıt altında gerçekleştiğinden dış ticaretin milli geliri ve vergi yükünü azaltıcı etkisi düşük kalmaktadır (İnaltonç 2012a: 18). Vergi kayıp ve kaçakları da yine milli geliri

azaltmakta, bu kayıp ve kaçakların tespitinin zor oluşu ise vergi yükünün dürüst mükelleflerin üzerinde kalmasına neden olmaktadır.

Vergi tahsil kabiliyetini artırmak isteyen her hükümetin bu faktörlere azami ölçüde dikkat etmesi gerekmektedir. Çünkü artan vergi yükü karşısında ekonomik birimler davranış kalıplarını değiştirmekte ve üzerlerindeki vergi yükünü atmak için yasal olmayan yollara başvurmaktadırlar. Araştırmalar mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi vergiye karşı gösterdikleri dirençte vergi yükünün etkisinin önemli boyutta olduğunu göstermiştir. Yine toplam yük içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payı da vergi tahsilatını etkileyen faktörler içerisinde yer almaktadır. Vergi yükünün kişilerin ve firmaların çalışma arzularını da etkilediği dikkate alındığında, vergi yükünün ikame etkisine neden olmayacak düzeyde belirlenmesi, kalkınmasını tamamlamak isteyen ülkeler için öncelikli konular olmaktadır (Karaca 2016: 323).

1.2.4. Vergilemenin Toplumsal ve Kültürel Sınırı

Vergilendirme yetkisi, yönetilenlerin yönetenlere kendilerine hizmet ifasında bulunması için verdikleri yetkidir. Bu yetki halkın özellikle toplumdaki tüm insanları ilgilendiren hizmetlerin yerine getirilmesi için belli bir grubu temsilci olarak seçmeleri ile alakalıdır. Bu seçilmiş grup, içinden çıktığı toplumu kamu otoriteleri nezdinde hem temsil etmekte hem de o toplumun istek ve taleplerini yerine getirmekle sorumlu olmaktadır. Uygulama göz önüne alındığında bu yetki idareler tarafından kullanılabilirdiği gibi yerel yönetimler ve federal devletlerde federe devletler tarafından da kısmen kullanılabilir (Yereli ve Meriç 1992: 66). Ancak halkın belli bir gruba verdiği vergilendirme yetkisinin de sınırları vardır. Bu sınırları çizen ilk belge ise 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'dur. Maliye literatüründe vergilendirmenin sınırları açısından bir dönüm noktası olan “temsilsiz vergi olmaz” sözü, bazı derebeylerin İngiltere Kralı Yurtsuz John'a verdikleri bu bildirmede yer alan '*Krallığımızda, Krallık toplu meclisinin izni olmadıkça zorla koruma parası ya da yardım parası tarh edilemez*' şeklindeki ifade ile ortaya çıkmıştır (Aktan ve Woodrow 1998: 14).

Her ülkenin vergilendirme sınırı ekonomik gelişmişlik düzeyine bağlı olarak değişebildiği gibi, sosyal yapılarına göre de değişiklik göstermektedir. Ülkelerin gelişmiş ya da gelişmemiş ülke konumunda olmasına göre vergiye karşı tepkiler farklılaşmaktadır. Örneğin; gelişmiş ekonomilerde GSMH ve dolayısıyla kişi başına düşen gelir düzeyi yüksektir. Ayrıca toplumsal tabakalar arası gelir dağılımı daha adildir. Buna bağlı olarak devlet vatandaşlarından daha fazla vergi toplayabilmekte ve bu vergilerin GSMH içindeki payı yüksek olmaktadır. Gelişmiş bir ekonomide vergi sınırı biraz üst seviyelere çekildiğinde toplum buna tepki göstermemektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise tam tersi bir durum söz konusu olmakta, GSMH ve kişi başına düşen milli gelir düşük kalmaktadır. Gelirin adil olmayan dağılımı da buna eklenince vergi yükü bazı kesimlerce daha fazla hissedilmekte ve tepkilere neden olmaktadır. Toplumsal tepkiye neden olmak istemeyen kamu otoritelerine ise ekonominin yapısına göre vergi toplama kabiliyetini geliştirmek, toplumun tüketim, sermaye ve tasarruf imkânlarını en az düzeyde etkileyecek vergi politikaları belirlemek düşmektedir. Bunun dışında bazı ırksal ve kültürel farklılıklar da vergilemenin sınırının değişme ve değişmeme kararında etkili olmaktadır. Örneğin; İskandinav ve Anglo-Sakson ülkeleri vergilemenin sınırındaki bir artışı hoşgörü ile karşılarken, Latin Amerika ülkeleri vergileme sınırının aşılmasına büyük tepkiler vermektedirler (Nadaroğlu 1996: 289). Tüm bu nedenlerle vergilemenin sınırlarını aşmaya çalışan her otorite toplumun ekonomik yapısının yanı sıra sosyal ve kültürel yapısını da dikkate almak zorunda kalmaktadır.

1.2.5. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Vergiler özel kesimden kamu kesimine aktarılan iktisadi değerlerdir. Mükelleflerin gelir, servet ve harcamaları üzerinden alınan vergilerin onların üzerinde bir baskı yaratması kaçınılmazdır. Bu baskının hissedildiği noktada vergilemenin sınırları aşılmış olmakta, mükellefin tutum ve davranışlarının yönü değişmeye başlamaktadır. Mükelleflerin vergilemeye karşı tutum ve davranışlarında değişiklik meydana getiren bu nokta vergilemenin psikolojik sınırlarını oluşturmaktadır (Turhan 1998: 233).

Vergilemenin psikolojik sınırı, mükelleflerin subjektif vergi yükünü tolere edebildikleri seviyeyi ifade etmektedir. Sübjektif vergi yükü, mükelleflerin vergiyi ödedikten sonra hissettiği baskıdır. Psikolojik sınır kamu sektörünün de vergilendirme sınırını etkileyeceğinden kamu sektörü açısından da bir üst limit oluşturmaktadır. Ancak bu sınır mutlak ve değişmez özellikte değildir. Şöyle ki; bazı toplumlar vergi ödemeye karşı büyük istek duyabilirken, bazı toplumların vergi ödeme isteği çok düşük seviyelerde kalabilmektedir. Vergilemenin psikolojik sınırını belirleyen faktörler ise; vergi ahlakı, vergi bilinci, GSMH, kişi başına düşen milli gelir düzeyi, vergilendirme tekniği ve amacı, vergilendirmenin zamanlamasıdır (Şenyüz 1995: 21; Aktan 2012: 204).

Vergilemenin psikolojik sınırı mükellefin üzerindeki vergi yükünü nasıl algıladığıyla da alakalıdır. Tek tek mükellef davranışlarının analizinin güçlüğünden dolayı kesin ve belli bir rakamla bu sınırı belirtmek olanaksız hale gelmektedir. Bazı olağanüstü durumların varlığında milli duygular ve yardım etme güdüsüyle (savaş, sel, deprem ve benzer felaketler), bu sınır aşılabılırken; iktidara duyulan güvensizlik, keyfi uygulamalar, yolsuzluklar, adam kayırma gibi durumların varlığında ise bu sınır düşük seviyelere inmektedir (Saruç 2013: 35).

Vergilemede belli bir noktadan sonra mükelleflerin mali ve ekonomik durumlarını etkileme noktasına gelinmişse, bu durum aynı zamanda psikolojik sınırlara da ulaşıldığı anlamına gelmektedir. Çünkü mali ve ekonomik sınırdan sonra bireylerin vergilemeye karşı tutum ve davranışlarında değişiklikler olmaktadır (Muter vd. 2003: 184). Ayrıca mükelleflerin davranış ve tutumları üzerinde etkili olan ve mükellefin vergi yükünü hissetmesine engel olan mali anestezi kavramı da vergi yükünün psikolojik sınırı üzerinde etkili olmaktadır.

1.2.5.1. Vergi Tazyiki

Vergi tazyiki, bir ülkede mükelleflerin muhatap olacakları vergi işlemlerini ve gerek idare gerek mali mevzuat gerekse sistemle ilgili olarak yaşayacakları sorunları dikkate alarak tutum ve davranışlarını belirlemelerini ifade etmektedir. Vergi tazyiki, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında vergi ödemekten

dolayı ortaya çıkan değişikliklerdir. Vergiyi doğuran olaya muhatap olsun ya da olmasın bazı mükellefler; kanunları, vergi uygulamalarını bilmemekten kaynaklı olarak vergi idaresi karşısında güçsüz kalarak sıkıntıya düşeceklerini düşünmektedirler ve bu nedenle vergi ortamından mümkün olduğunca uzak durmaktadırlar. Vergiden ya da vergi işlem ve formalitelerinden kendi yorum ve yargılarıyla çekinen mükellefler vergi uygulamaları açısından sıkıntı yaratmakta, kayıt altına girmeyerek vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır (Akdoğan 2014: 201).

Verginin karşılıksız ve cebri bir uygulama olması mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını özellikle bazı vergiler açısından baskılamaktadır. Mükellefin vergi tazyikini hissetmesi vergi yükünün ağırlığını üzerinde hissetmeye başlamasıyla olmaktadır. Vergi yükünün ağırlığı ise vergi oranları ile doğru orantılı olarak hissedilmektedir. Yani mükellefler düşük vergi oranlarının varlığında vergiyi bir yük değil vatandaşlık ödevi olarak algılayıp gönüllü uyum sağlayabiliyorken, vergi oranlarının yükselmesi durumunda mükellef baskı hissetmeye başlamakta ve vergiye bakış açısı değişmektedir. Vergi oranlarının yükselmesi ile geliri azalan mükellef daha az tasarruf ve tüketim yapmaktan dolayı psikolojik olarak etkilenmektedir. Vergiden etkilenen mükellefler ya daha fazla çalışarak daha fazla fedakârlık yapmakta ya da vergiden kaçabilmenin yollarını aramaktadırlar (Edizdoğan vd. 2013: 230-231).

Subjektif vergi yükü olarak da nitelendirilen vergi tazyiki, mükellefleri vergiden kaçınmaya ya da vergi kaçtırmaya iten sebeplerden biridir. Üzerindeki vergi yükünü hissetme oranı arttıkça bu baskıdan kurtulmak isteyen mükellef, vergiyi ödememenin ya da mümkünse başkalarına yansıtmanın yollarını aramayı denemektedir. Bulduğu fırsatları değerlendirerek vergi yükünü mümkün olduğunca azaltmaya çalışmaktadır.

1.2.5.2. Mali Anestezi

Mali anestezi, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini hissedemeyeceği alanlardan, tepkisine yol açmayacak şekilde yerine getirmelerini sağlamaktır. Kamu

otoriteleri bunu ya çeşitli mal ve hizmet üzerine ekleyerek satın alma durumunda tahsil etmekte ya da stopaj usulüyle ücret ve maaşlar üzerinden almaktadırlar (Çelikkaya vd. 2013: 23).

Mali anestezi, mükelleflerin vergisel sorumluluklarını farkına varamadan yerine getirmesini ifade etmektedir. Bu duruma en güzel örnek dolaylı vergilerdir. Mükellefler bir vatandaş olarak, kendi ihtiyaçları için yaptıkları alışverişlerden aslında vergi sorumluluklarını da yerine getirdiklerini fark edememektedirler. Çünkü aldıkları ürünlerin içerisine yerleştirilen vergiler, mükelleflerin algısında alınan ürünün fiyatı gibi nüksetmekte, bunun sonucunda vergiye karşı olumsuz bir tepki oluşmamaktadır. Adeta dolaylı vergiler açısından hissizleşen mükellefler, dolaysız vergilerde olduğu gibi canı yanarak değil de hissizliğinden dolayı gönüllü olarak ödemede bulunmaktadır (Akdoğan 2006: 180). Ancak bu bilinç dışı gönüllülük, son yıllarda bilinçli mecburi gönüllülüğe dönüşmüştür. Çünkü iletişim araçlarının, teknolojinin ve dünya genelinde her ne kadar bölgeler arası farklılıklar olsa da eğitim düzeyinin yükselmiş olmasına bağlı olarak vatandaşlar vergi politikası hakkında daha fazla bilgiye sahip olmaktadır. Bu konuda kamu reklamları da yardımcı unsur olarak işlev görmektedir.

1.2.5.3. Vergi Zihniyeti ve Ahlakı

Ülgener (1941), zihniyeti *'asırların üst üste yığıldığı ve belirli zümrelerin kişisel istek ve iradelerinden ayrı bir şekilde şuurlatında bütünüyle içgüdüsel bir hale getirdiği düşüncelerin toplamının tümüdür'* biçiminde tanımlarken, Tabakoğlu (2003) ise zihniyeti *'hayat tarzını şekillendiren düşünce yapısıdır'* şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımlardan yola çıkarak zihniyeti genel olarak inançlar ve içsel kabullenmeler sonucu ortaya çıkan davranışlar şeklinde tanımlayabiliriz. Zihniyet soyut bir kavram olmasına rağmen maddi dünyayı şekillendirmektedir. Buna ek olarak maddi kültür de zihniyetin oluşmasında etkilidir. Tam tanımı literatürde yer almayan vergileme zihniyeti, zihniyet kavramından hareketle tanımlanacak olursa; vergileme yetkisini elinde bulunduran kamu otoritesinin örf, ideoloji, maddi kültür, iktisadi ahlak ve iktisadi örgütlenme yapısının toplamı ile devleti yönetenlerin kendi içsel kabullenmelerinin bileşiminden oluşan vergilemeye yönelik bir anlayış şeklinde

tanımlamak mümkündür. Vergileme yetkisini elinde bulunduran erk devlet olduğu için vergileme zihniyeti devlet zihniyeti ile ilişkilidir (Mutlu 2009: 17).

Bir toplumun vergi zihniyetinin araştırılması, o toplumun vergilendirme karşısındaki tutumunun araştırılması anlamına gelir. Vergiye karşı direnişe ve buna bağlı sonuçlara, vergi ve vergi türlerinin (gelir vergisi, harcama vergisi, servet vergisi vb.) verimliliğine esas teşkil eden vergi zihniyeti, gerek uluslararası gerekse bölgeler arası karşılaştırmalar yapılması için incelenmek mecburiyetindedir. Zira Fransız ve İngiliz vergi zihniyeti dikkate değer ölçüde İskandinav vergi zihniyetinden ayrıldığı gibi, aynı ülkenin eyalet ve şehirleri arasında da açıkça tespit edilmesi gereken karakteristik farklar söz konusudur. Bu gözlem tarih açısından da geçerlidir. Şöyle ki; Ortaçağ ve öncesindeki vergi zihniyeti ile günümüzün sosyal refah devletlerinin vergi zihniyeti açık bir şekilde farklılık göstermektedir (Schmölders 1968: 13).

Mükelleflerin vergi zihniyeti ve ahlak tarzında içsel adaptasyonları özümsemiş olmaları vergi suçlarının işlenmemesi ve vergiye direniş gösterilmemesi açısından önemlidir (Öz Yalama ve Gümüş 2013: 84).

Vergiye karşı tepkilerin ölçülmesi açısından vergi zihniyeti kadar önemli bir diğer konu vergi ahlakıdır. Torgler (2007)'e göre; vergi ahlakı, vergi ödeme hususunda mükelleflerin sahip olduğu içsel bir motivasyondur (Torgler 2007: 4). Schmölders (1976)'e göre vergi ahlakı, mükelleflerin vergi mevzuatından doğan sorumluluklarını yine mevzuata uygun ve eksiksiz yerine getirmesini ifade etmektedir. Song ve Yarbrough (1978) ise '*vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları*' şeklinde tanımlamıştır (Demir 2008: 47). Buradan hareketle ortak bir tanım yapılacak olursa vergi ahlakı, bireylerin içinde bulunduğu toplumun sosyal değerleri ve kendi psikolojik yargılarıyla şekillenen, bireylerin vergi ödemeye gönüllüğü ile sonuçlanan davranış şeklidir. Vergi ahlakı, genel ahlaki değerlerin, vergi ödeyicisi olarak mükellef ve vergi tahsil eden taraf olarak devletle olan mali ilişkilere uygulanmasıdır. Vergi ahlakı aynı zamanda vergi ödemeye karşı direnç göstermeme, vergi ödemeyi olağan bir durum olarak değerlendirme, vergiyi hoşgörü ile karşılama ve bunun sonucu olarak vergiyi

ödeme ya da ödememe kararında etkili olan ahlaki değer ve yargıların bütünüdür (Saygın 2013: 56).

Mükelleflerin vergi ahlakı birçok faktöre bağlı olarak şekillenmektedir. Bu faktörlerden biri bireyin kendi algısı ya da içinde bulunduğu çevre ve koşullardır. Birey sosyal çevresine bakarak vergiyi nasıl algılamak istiyorsa o şekilde algılamakta ve içinde bulunduğu çevreden etkilenmektedir. Bunun dışında toplumun kültürel yapısı, eğitim düzeyi, ekonomik koşulları da vergi ahlakının oluşumunda ve gelişiminde önemli rol oynamaktadır (Akdoğan 2006: 184-185).

1.3. Vergiye Psikolojik Bakış

1.3.1. Mali Psikoloji

Vergilemenin mükellefleri, hangi yönden nasıl etkilediği inceleme konusu yapıldığında geniş anlamda mali psikolojiden, dar anlamda ise vergi psikolojisinden faydalanılmaktadır (Şahpaz vd. 2014: 66). Mali psikoloji, vergi psikolojisini de kapsayan ve yalnızca verginin değil, tüm mali araçların mükellef tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini inceleyen bir disiplindir (Kaynar 2010: 27).

Mali psikoloji, son yıllarda gelişmiş şekli ile mali alanda vuku bulmasına rağmen yeni bir disiplin değildir. Aksine bütün uluslara, devirlere ve ülkelere ait maliye politikası uygulamalarının psikolojik görüşler ekseninde açıklanmasından ibarettir. Para ve maliye politikasına dair birçok olay psikoloji olmaksızın analiz edilemez. Buna örnek olarak; borçlanma, bütçe ve vergi kanunları oluşturma ya da vergi kanunlarını reforme etme, piyasa vergi oranlarının optimal yüksekliğini araştırma ve benzeri birçok hallerde maliye politikası uygulamasına psikolojik analizin dahil edilmesini verebiliriz. İşte mali psikolojinin konusunu bu tip tecrübeleri toplayıp, psikolojik analizlerle sistematik bir şekilde sınıflandırmak oluşturmaktadır. Bu açıdan denilebilir ki; mali psikolojinin kaynakları, bütün ülkelerin ve devirlerin maliye politikası ile ilgili pratik tecrübeleridir. Buradan hareketle mali psikolojinin teori ile değil, uygulama ile ilgilendiğini söyleyebiliriz (Schmölders 1968: 11-12).

Mali psikoloji maliye bilimini yalnızca ekonomik, hukuki ve siyasi unsurlarla açıklamanın mali davranışları açıklamadaki yetersizliğinden hareketle ortaya çıkmıştır. Mali psikoloji, mükelleflerin mali araçlara bakış açısını ve bu bakış açısının vergi ödeme davranışları üzerindeki etkisini inceleyerek, mali sorunları çözmeyi amaçlamaktadır (Şenyüz 1995: 3).

Mali psikoloji, tüm mali araçların birey psikolojisi üzerine etkilerini incelerken, vergi psikolojisi ise yalnızca mali araçlardan biri olan vergilerin birey psikolojisine etkilerini araştırmaktadır.

1.3.2. Vergi Psikolojisi

Sözcük anlamı ‘ruh bilgisi’ olan psikolojinin ilk tanımı insan zihin yapısının incelenmesi idi. Ancak insan zihninin gözlemlenemeyecek bir yapıda olmasından dolayı bu tanım, gözlemlenebilen davranışların incelenmesi şeklinde değiştirilmiştir. Bu noktadan hareketle güncel anlamda psikoloji, *‘davranış ve davranışı etkileyen tüm süreçleri inceleyen bir bilim dalı’* şeklinde tanımlanabilir. Davranış, insana ait hem gözlemlenebilen hem gözlemlenemeyen tüm tepkisel durumlardır. İşte psikoloji bilimi, içsel ve dışsal uyaranlara karşı insanların ortaya koyduğu bu davranışları inceleyen ve sistematik bilgiler sunan bir disiplindir (Ertürk 2010: 6).

Kişilerin içsel ve dışsal uyaranlar sonucu nasıl tepki vereceklerini inceleyen bir bilim dalı olan psikoloji, bireyi inceleme konusunda iki yaklaşımı benimsemiştir. İlk yaklaşım bireyi dışsal faktörlerden arınmış, yalnızca bireysel koşullarla şekillenen bir varlık olarak ele almaktadır. Bu yaklaşımla, bireyin duygu ve düşünce sisteminin, dışsal uyaranların etkisi olmadan neden ve nasıl değiştiği araştırılmak istenmektedir. İkinci yaklaşımda ise birey, sosyal bir varlık olduğu ve davranışlarının diğer birey davranışlarından etkilendiği kabulünden hareketle incelenmektedir (Kağıtçıbaşı 1977: 4). Bireyin yaşam boyu bir topluma ait olduğunu, hem o toplumdan etkilendiğini hem de o toplumu etkilediğini dikkate alan ikinci görüş, konumuz açısından da geçerlidir. Çünkü bireyler dâhil oldukları çevrelerdeki bireylerin her alanda olduğu gibi vergi konusundaki davranışlarından da etkilenmekte ve ait

oldukları gruptaki insanların davranışlarına benzer davranışlar sergileyebilmektedirler.

Bu bilgilerden hareketle vergi psikolojisi, bireylerin vergi olgusunu çeşitli çevresel etmenler ve bireysel çıkarımlar altında nasıl algıladığını ve bu algı ile ne tür tutum ve davranış geliştireceğini araştıran bir disiplindir (Taytak 2010: 498). Vergi psikolojisi, vergi ile ilgili hem bireysel hem toplumsal davranışları incelemesi açısından sosyal yönü de olan bir bilim dalıdır. Her bireyin vergiye ve vergilemeye karşı takındığı tavır ve tutum ne kadar farklı olsa da ve bu açıdan araştırılması ne kadar zor olsa da vergilemenin geleceği açısından incelenmesi çok büyük önem taşımaktadır (Edizdoğan vd. 2013: 226-227).

Vergi karşısında bireysel nitelikteki davranışların genelleştirilmesi, vergilemenin etkinliğini sağlayacaktır. Gerek vergi konusu seçiminde gerekse vergileme teknik ve uygulamaları açısından mükellef davranışlarının inceleme konusu yapılması şarttır. Çünkü bazı ülkelerde uygulanan vergileme teknik ve yöntemleri, diğer bazı ülkelerde gereken başarıyı sağlayamayabilir. Bu durum her ülkenin idari, mali, siyasi, sosyal ve diğer birçok faktörünün etkisi altında olduğu gibi, mükellef davranışlarıyla da alakalıdır. İnsan olmaktan doğan asgari benzer müşterekler olmasına rağmen, her ülkenin geçmişten gelen sosyal birikimi ve yaşam koşulları birbirinden farklıdır. Bu durum bir toplumu diğerinden ayıran kültürel özelliklerin ortaya çıkmasına öncülük eder. Kişilerin davranış kalıpları üzerinde iklimin dahi etkili olduğu dikkate alındığında, vergilemenin etkinliği açısından vergi ile ilgili düzenlemelerin birey davranışları üzerinde meydana getirmesi muhtemel etkilerin incelenmesi kaçınılmaz olmaktadır (Akdoğan 2014: 190-191).

1.3.2.1. Vergi Psikolojisinin Gelişimi

Kamu maliyesinin alt disiplinleri olarak günümüze kadar en az gelişme göstermiş iki disiplinin geniş anlamda mali psikoloji, dar anlamda ise vergi psikolojisi olduğunu söylemek mümkündür. Mali psikoloji en genel anlamıyla, tüm mali araçlar dolayısıyla ortaya çıkan mali olayların insan tutum ve davranışları üzerindeki etkisini inceleyen bir disiplinken, vergi psikolojisi ise daha dar anlamda,

mali araçlardan yalnızca verginin birey algı, tutum ve davranışlarında meydana getirdiği etkileri incelemektedir. Vergi ile birey psikolojisi arasındaki anlamlı ilişkiyi analiz edenlerin başını Alman Maliyeci Günter Schmolders çekmektedir. Almanya’da Schmolders öncülüğündeki Köln Vergi Psikolojisi Okulu bünyesinde çalışmalar yürüten bir grup, vergi psikolojisi alanında bazı çalışmalar yapmıştır. Daha sonra hem Avrupa hem de Amerika’da 1970’li yıllarda vergi psikolojisi ile ilgili çalışmalar başlamıştır (Aktan 2012: 167). Bunun üzerine George Kantona (1975), böylesine bir ekonomik olayın açıklanmasında geleneksel bakış açısının yetersiz kaldığını belirtmiştir. Buna ek olarak Graetz ve Wilde (1985)’ın, devlet zoruyla gerçekleşen bir vergi uyumunun kabul edilemeyeceğini belirtmesi üzerine bazı maliyeciler bu konu hakkında çalışmaya başlamışlardır. Bu çalışmalar sosyolojik ve psikolojik yöntemlerle yapılmış, ancak vergi psikolojisini açıklayan ekonometrik ve istatistiksel modeller oluşturulamamıştır. Vergi psikolojisinin büyük gelişimi 1972 yılında Allingham ve Sandmo’nun ortaya koydukları ekonometrik model ile mümkün olmuştur (Demir 2008: 16-17). Vergi psikolojisine önemli katkılarda bulunmuş ve fayda maksimizasyonu kullanılmış olan bu modele göre, mükellefin vergi beyanı; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı tarafından etkilenmektedir. Bulunan sonuçlara göre, mükellefin cezaya muhatap olma olasılığı ve denetimler sonucunda yakalanma ihtimali yapılacak vergi beyanını artırmaktadır. Ancak bu modelde vergi oranlarının artışının vergi kaçacağını nasıl etkilediğine yanıt yoktur. Modele katılan değişkenlerdeki eksiklikler mükellefin vergiye uyum problemini açıklamakta yetersiz kalmıştır. Sonraki çalışmalara temel teşkil eden bu model birçok maliyeci tarafından geliştirilmiştir. Friedland, Maital ve Rutenberg 1978 yılında ‘öncü simülasyon’ çalışmaları ile deneysel araştırmalar yapmışlardır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; bu alandaki metodolojik sorunlar, bu alanda çalışma yapmak isteyen araştırmacıların önünde engel oluşturmaktadır (Bayraklı vd. 2004: 209; Demir 2008: 17).

1.3.2.2. Vergi Psikolojisinin Amaçları

Vergi psikolojisi, mali araçlardan biri olan vergilerin mükellef psikolojisine yansımalarını inceleyen bir disiplin olarak birçok amaca hizmet etmektedir. Vergi

psikolojisi çalışmalarının en temel amacı, mükelleflerin vergi ödemeye karşı oluşturdukları tutum ve davranışları araştırmak ve bu davranışlardan genel yargılara ulaşmaktır. Vergi psikolojisinin öznesi olarak mükellefler, vergilemeye karşı farklı bakış açıları geliştirebilirler. Bazı mükellefler bireysel gelir ya da servetlerinde vergiden dolayı meydana gelen azalmalara hoşgörülü yaklaşırken, bazı mükellefler gelirlerindeki bu azalışı kabullenmek istememektedirler. Ancak maliye politikalarının devamlılığı için devletin almak zorunda olduğu bedeller olarak vergiler, yalnızca uyum sağlayan mükelleflerden değil tüm mükelleflerden alındığında vergilemede adalet tesis edilmiş olur. Ayrıca vergilemede etkinliğin sağlanması, toplumsal düzenin tesisi ve korunması, gelir dağılımının daha adil hale gelmesi, vergiye uyumun kolaylaştırılması amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi psikolojisi alanında çalışmalar yapanlara büyük sorumluluk düşmektedir.

1.3.2.2.1. Vergi Politikalarının Etkinliğini Arttırmak

Vergi politikalarının etkinliğini hem ülkenin kendi politikaları açısından hem de diğer ülke politikaları ile uyumu açısından incelemek gerekmektedir. Bir ülkenin vergi politikalarının etkinliği, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payına göre değişmektedir. Her ülkenin vergi sistemi farklıdır. Aynı zamanda her ülkenin vergi yapısı da birbirinden farklıdır. Literatürde, bir vergi sisteminin, dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi yapısına sahip olması durumunda o ülkenin vergi sisteminin adil ve etkin işlemediği kabul edilmektedir. Uygulama açısından kolay olan, mükellef tepkisine yol açmayan, kolay tahsil edilen dolaylı vergiler, bireyin şahsi durumunu dikkate almamasından dolayı eleştirilmektedir. Dolaylı vergilerin subjektif karakterli olması, mükelleflerin adalet algısını zedelemekte ve etkinlik açısından sorunlara neden olmaktadır. Etkinlik açısından bir diğer sorun vergi muafiyet ve istisnalarının çokluğudur. İstisna ve muafiyetler, kamu otoritelerini ulaşılmak istenen vergi gelirlerinden uzaklaştırmaktadır. Vergilemede etkinliği bozan bir diğer durum vergi aflarıdır. Vergi aflarına sıklıkla başvurulması, dürüst mükelleflerin uyumunu bozmakta ve onları vergi uyumsuzluğuna itmektedir. Dolaysız vergiler açısından duruma bakıldığında, dolaylı vergilere göre bu vergilerin nispeten daha adil olduğu, ödeme gücünü ve subjektif kriterleri dikkate aldığı

görülmektedir. Bu nedenle adil bir vergilemeye ulaşmak isteyen bir ülkenin dolaysız vergi ağırlıklı vergi sistemini tercih etmesi beklenmektedir.

Vergi politikalarının etkinliğinin başka bir yanı vergi politikalarının diğer ülke vergi politikalarıyla olan uyumudur. Her ülkenin kendi toplumsal, ekonomik, sosyal ve kültürel normlarına uygun olarak düzenlediği vergi mevzuatı vardır. Ancak tüm dünya ülkelerinin bu denli bütünleştiği günümüzde her bir ülkenin vergi politikası, diğer ülkelerin vergi politikalarını ilgilendirir bir pozisyona gelmiştir. Vergi politikalarının vergi toplayamama korkusu taşıyan ülkelere birbirine uygun hale getirilmesi, verginin uyumlaştırılması olarak literatürde yer almaktadır. Vergilerini anlaşmalar çerçevesinde birbirine yaklaştıran ve yine anlaşmalar çerçevesinde benzer çıkarlar doğrultusunda uygulamalara giden ülkeler, bu şekilde davranarak hem zararlı vergi rekabetinden korunmakta hem de ulaşmak istedikleri vergi hasılatına ulaşabilmektedirler. Dolayısıyla ülkelerin vergi politikalarının diğer ülke vergi politikalarını etkilediği varsayımı altında vatandaş, kurum ve toplum psikolojisi gibi konuların araştırılması mükellefin vergiye uyumunu bozmadan maksimum vergi hasılatının sağlanması açısından oldukça önemli bir hal almıştır.

1.3.2.2.2. Vergi Uyumunu Kolaylaştırmak

Vergileme karşısında geçmişten günümüze bazı mükellef gruplarında tepkiler ortaya çıkmışken, bazı mükellef grupları vergilemeye pozitif yaklaşmış ve vergiye uyum sağlamışlardır. İşte uyumsuzluk gösterenlerin neden uyumsuzluk davranışı sergilediğini, vergiyi negatif algılamalarının altında yatan nedenlerin neler olduğunu araştıran bir bilim dalı olarak vergi psikolojisi önem taşımaktadır. Mükellefler vergiye uyum sağlamak istemediklerinde bunu bazı durumlarda bireysel, bazı durumlarda ise toplumsal hareketlerle belli etmektedirler. Vergi ödemeyi gereksiz ya da ödediği vergiyi fazla bulan mükellefler, bireysel olarak vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergiyi başkalarına yansıtma, aylaklığı tercih etme yolunu seçebilmektedirler. Toplumsal olarak ise vergi grevi, verginin reddi gibi tepkiler ortaya konulabilmektedir. Bu tepkileri ortadan kaldırmak ve uyumsuz mükellefleri uyma davranışına sevk etmek için vergi psikolojisi alanından faydalanmak kaçınılmaz olmaktadır.

1.3.2.2.3. Toplumsal İlişkileri Düzenlemek

Vergilerin önemi yalnızca ekonomik anlamda değil, sosyal anlamda da kendini göstermektedir. Alacaklı taraf olan devlet ile borçlu taraf olan mükellef ilişkilerini düzenleme açısından vergilerin kanunla alınması önem arz etmektedir. Bir toplumsal ilişki türü olarak vergi, çeşitli kuralları gerektirir ve bir düzen içerisinde toplanması, toplum düzeni açısından şarttır. Bu düzenlemeler bireylere bazı şeyleri yapmasını emrederken, bireyleri bazı şeyleri yapmaktan men eder (Öz Yalama ve Gümüş 2013: 79).

Vergi politikalarının bir diğer düzenleyici görevi gelir dağılımının dağıtımında ortaya çıkmaktadır. Örneğin; hükümetler vergiler aracılığıyla geliri yeniden dağıtabilmekte, gelir dağılımında adaleti sağlamak için zenginden alıp fakire verebilmektedirler. Bunun dışında vatandaşlarının temel ihtiyaç malları üzerinden az miktarda vergi alırken, lüks tüketim mallarından fazla vergi alabilmekte, bu yolla toplumsal sınıflar arasındaki uçurumun büyümesine de engel olmaktadır. Mükelleflerden aldığı vergileri transfer harcaması olarak maddi açıdan güçsüz kesimlere (öğrenciler, emekliler gibi) aktarabilmektedirler.

1.3.2.3. Vergi Karşısında Mükellef Psikolojisi

Mükelleflerin vergilemeye karşı sergiledikleri davranışların kaynağı tutumlardır. Vergiler karşısında geliştirdikleri düşünce yapısı vergi oranları ile sıkı bağlantılıdır. Bu duruma göre, vergi oranları artış gösterdikçe mükellefin tutumu negatif yöne evrilmektedir. Ancak mükellefin vergi karşısında takınacağı tavır belirleyen tek neden vergi oranları değildir. Vergilemenin adil olmayan yapısı mükellef psikolojisinde etkili bir diğer durumdur. Adaletsiz vergilemede vergi yükü bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmamaktadır. Yine adil olmayan vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklar tanınmakta, muafiyet ve istisna uygulamalarına fazlaca yer verilmektedir. Bu durum vergi yükü altında ezildiğini düşünen kesimlerce hoş karşılanmamakta ve haksızlığa maruz kaldığını düşünen mükelleflerin vergilemeye bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir (Aktan vd. 2012: 189).

Mükellef psikolojisini etkileyen başka bir durum olarak diğer mükellef davranışları açıklanması gereken bir konudur. Mükelleflerin ait oldukları grup ve toplulukların vergiye bakış açısı, mükellefin vergiye bakışını şekillendirmektedir. Toplumsal bir varlık olan insan içinde bulunduğu toplumun kural ve normlarından, davranış kalıplarından, eğilimlerinden etkilenmektedir. Bunun sonucunda ise kendi bakış açısı ile genelin bakış açısı arasında analiz yapmakta ve hangi davranış biçimini benimseyeceğine karar vermektedir. Buradan hareketle denilebilir ki; mükelleflerin vergileme karşısında nasıl bir davranış sergileyeceği öncelikle zihinlerinde şekillenmektedir. Mükelleflerin vergiyi pozitif mi yoksa negatif mi algıladıkları uyma ya da uyumsuzluk gösterme davranışlarını belirlemektedir.

1.3.2.3.1. Algı Kavramı ve Vergilerin Algılanması

Algılama; olayları, nesnelere ya da durumları, tecrübeler ve içsel-dışsal uyaranlar altında yorumlama ile sonuçlanan bir süreci ifade etmektedir (Güney 2009: 11).

Psikoloji bilimi insan psikolojisinin dayanağını algı-tutum-davranış üçlüsüyle açıklamaktadır. Bireylerin tutum ve davranışlarının dayanağını algılama oluşturmaktadır. Şöyle ki; bireylerin bir şey karşısındaki tutum ve davranışları o şeyi nasıl algıladığına bağlı olarak gelişmektedir. İnsan algısı, duyu organları tarafından kayıt altına alınan uyarıcılar tarafından şekillenmektedir. Duyum¹, algının temelini oluşturur. Yani algı, duyu organlarımız aracılığıyla duyuların beynimize iletimi, bu duyuların bilişsel bir süreçten geçerek uyaran halini alması, bu uyarıcıların zihinde anlamlandırılması ve yorumlanmasıdır (Ertürk 2010: 225). Algı-tutum-davranış üçlemesindeki ilk aşamayı oluşturan algı, konumuz açısından önem taşımaktadır.

Bireylerin tutum ve davranışlarını belirleyen unsurların başında psikolojik algılamalar yer almaktadır. Bu açıdan vergi ile algılama arasında yakın bir ilişki olduğunu söylemek doğru bir yaklaşımdır. Vergiye karşı gösterilen tutum ve

¹ Duyum, duyu organları tarafından beyne iletilen henüz anlam kazanmamış bilgidir (Ertürk, 2010, 225).

davranışlar onu nasıl algıladığımızla bağlantılı olarak gelişmektedir (Aktan 2012: 174).

Buradan hareketle vergi algısı tanımlanacak olursa; bireyin etrafındaki uyaranları gözlemlemesi ve duyuşal süzgeçten geçirerek zihinsel süreçte yorumlaması ve kendince anlamlandırmasıdır (Taytak 2010: 497-498). Vergi algısı, bireylerin vergiye karşı göstereceği davranış ve tutumların büyük ölçüde şekillendiği ilk aşama olarak önemlidir. Dolayısıyla bireylerin vergileri, vergi ile ilgili olayları nasıl algıladığı anlaşılabilirse, tutumları ve buna bağılı olarak nasıl bir davranış benimseyecekleri anlaşılabilir, bunun sonucunda da vergileme alanında yaşanan problemleri çözmek kolaylaşacaktır (Demir 2008: 23).

1.3.2.3.2. Tutum Kavramı ve Vergiler Açısından Önemi

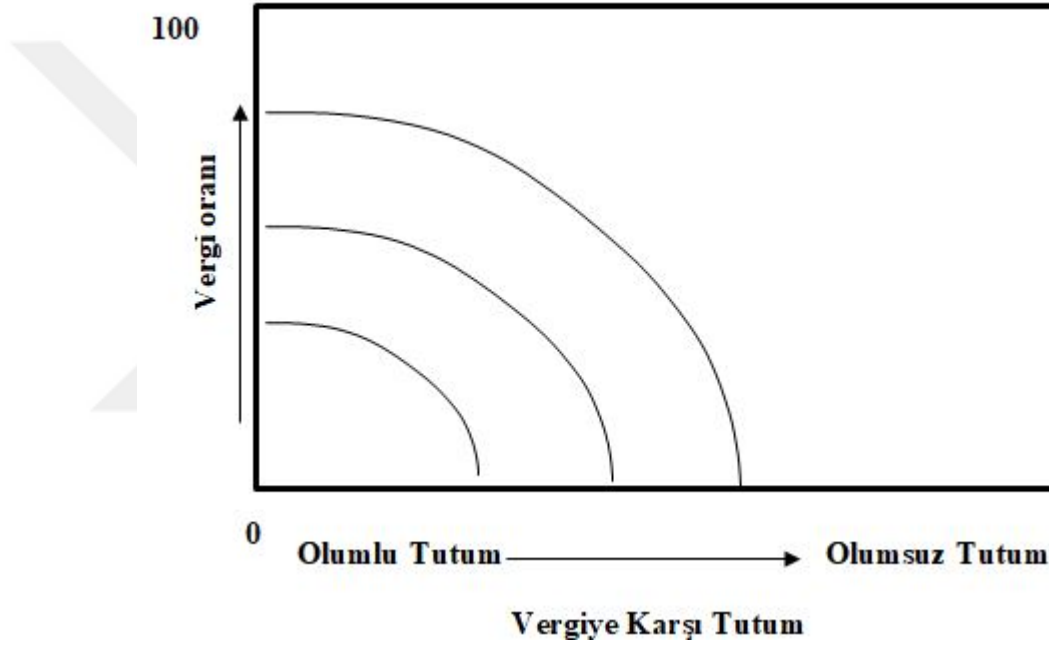
Tutum bireyin bir başka insana, nesneye, gruba, olaya ya da duruma karşı oluşturduğu olumlu veya olumsuz fikir ve duyguların bütünüdür (Ertürk 2010: 233).

Her birey canlı-cansız, soyut-somut her şeye karşı bir ön eğilim geliştirmektedir. Bu eğilim doğrultusunda da bireylerin çevrelerinde olup bitenlere, var olanlara karşı davranış biçimlerini belirlemeleri tutumlarını oluşturmaktadır. İnsanlar içinde buldukları grup ya da herhangi başka bir toplumsal oluşum içindeki tutumlarını, o yapıya uygun olarak karakterize etmektedirler (Güney 2009: 14).

Tutum tanımdan da anlaşılacağı gibi birçok özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Bu özelliklerden en önemlisi tutumların gözlemlenebilen bir davranış olmamasıdır. Gözlemlenemeyen tutumlar, davranışlar şeklinde dış dünyaya yansıdığı için var olduğundan söz edilebilmektedir. Bu noktadan hareketle denilebilir ki; davranışlara sebep olan tutumlar sosyal olayların incelenmesi açısından da dikkate değerdir. Vergileme karşısındaki tutumlar bireysel boyuttadır ve bu nedenle incelenmesinin güçlüğü açısından genellemelere gidilmektedir. Mükelleflerin vergi tutumlarını belirleyici en temel unsur vergi yüküdür. Vergi yükü ise vergi oranlarına bağılıdır. Bu nedenle mükelleflerin vergilemeye karşı tutumları ile vergi oranları doğrudan bağlantılıdır (Aktan vd. 2012: 184).

Vergilemeden dolayı ortaya çıkan gerçek vergi yükünün oluşturduğu matematiksel vergi yükü ile mükellefin hissettiği fedakârlığı ölçen psikolojik vergi yükünü iyi ayırt etmek gerekmektedir. Psikolojik yük, ilgililerin bilgi seviyesine göre değişmektedir. Mükellefin rasyonel davrandığı oranda psikolojik vergi yükü, matematiksel vergi yüküne yaklaşmakta, rasyonel davranmadığı oranda ise uzaklaşmaktadır (Reynaud 1966: 21).

Şekil 1. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi



Kaynak: Aktan vd. 2002.

Şekil 1 ile vergi oran artışlarının mükellef davranışlarında nasıl bir değişim meydana getirdiği analiz edilmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere vergi oranları ve vergiye karşı tutumlar arasında doğru yönlü bir ilişki söz konusudur. Bu duruma göre her bir vergi oranı artışında mükellefin tutumu olumludan olumsuza dönüşmektedir. Başlangıçta mükellefler vergilemeye karşı sempati duymakta, vergi oranlarını düşük bulmalarına bağlı olarak olumlu davranış sergilemektedirler. Bu aşamada mükellefler severek ve gönüllü bir şekilde vergi ödemektedirler. Ancak zamanla vergi oranlarının yükselmesi ile mükellefler olumlu bakış açısından olumsuz bakış açısına geçmekte

ve ödeme yapmaya devam etmektedirler. Ödeme yapmaya devam etmelerinin nedeni ise devletin kendilerine daha iyi hizmet sunacağı inancıdır. Apati (kayıtsızlık) hali olarak değerlendirilen bu aşamada, mükellefler vergi oranlarındaki artışa karşı isteksizdirler. Apati aşaması vergiye karşı tutumun olumludan olumsuzu değiştiği ilk aşamadır. Bu aşamada mükellefler arasında bir kararsızlık hali hâkimdir ve mükelleflerin tutumları farklılık göstermektedir. Mükellefler arasında bu aşamada farklılıklar meydana gelmesinde ise eğitim seviyesi, devlete bağlılık ve sosyal sınıf farklılıkları etkili olmaktadır. Üçüncü aşama olan antipati aşaması olumsuz duygu, düşünce ve tutumların pekişip yerleştiği aşamadır. Antipati sempatinin olumsuzu olarak 'sevimli bulmama', hoşnut olmama' anlamlarına gelmektedir. Bu aşamada vergi oranı artışı ile mükelleflerde memnuniyetsizlik duygusu ortaya çıkmaktadır. Mükellefler haksızlığa uğradıkları ve sömürdükleri hissiyatına kapılmakta ve fırsatını buldukça da vergiden kaçınmaya ya da vergi ödememeye çalışmaktadırlar. Dördüncü aşamada ise vergileme artık mükellef için nefret duygusu beslediği bir uygulamaya dönüşmüştür. Bu aşama tepkilerin ortaya çıktığı, devlet-birey ilişkilerinin en gergin ve çetrefilli olduğu aşamadır. Bu gerginlik protesto ve gösterilerle son bulmaktadır (Aktan vd. 2012: 186-187).

1.4. Vergi Uyumu Kavramı: Teorik Çerçeve Ve Kapsamı

Vergi uyumu, en genel ifadesiyle yükümlülerin yükümlülüklerini eksiksiz ve gereken zamanlarda yerine getirmesidir (Aktan ve Çoban 2007: 8). Geniş anlamda vergi uyumu (tax compliance) ise mükellefin vergi beyannamesini, uygun zamanda, ulusal gelir kanununa, düzenlemelere, mahkeme kararlarına uygun olarak doldurması ve yine zamanında gereken mercilere rapor etmesi şeklinde tanımlanabilir (Roth vd. 1989: 21). Vergi yükümlülüğünün tam olarak bildirilmesi dört bileşenden oluşur, bu bileşenler: i) vergiye tabi gelirin doğru rapor edilmesi, ii) gelir ayarlaması, kesintilerin ayrıntılı beyanı, muafiyetler ve vergi kredileri gibi çıkarılması gerekenlerin tam raporlanması, iii) vergi beyannamesinin zamanında verilmesi, iv) vergi yükümlülüğünün doğru hesaplanmasıdır (Roth vd. 1989: 20).

Vergiye uyum, iki açıdan ele alınmaktadır. İlki vergiye yükümlülerin gönüllü uyum sağlaması, diğeri ise zora dayalı olarak uyum sağlamasıdır. İlk durumda yükümlüler vergiyi içsel bir motivasyon sağlayarak öderler, ancak ikinci durumda bu motivasyon sağlanamaz ve yükümlü vergiyi cezası ile birlikte öder (Kirchler ve Wahl 2010: 1). Bu noktada vergi uyumsuzluğu kavramını da ele almak gerekir.

Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün mevzuat hükümlerine aykırı olarak hem düşük hem de yüksek gösterilmesidir. Vergi uyumsuzluğu vergi yükümlülüğünün bilerek düşük göstermeden dolayı ceza gerektiren yönünü içerdiği gibi; eksik bilgi, yanlış anlama, ihmal ve benzer sebeplerle düşük gösterilmesini de içermektedir. Ancak vergi yükümlülüğünü kanuni çerçevede azaltma anlamında vergiden kaçınma vergi uyumsuzluğu kapsamına dâhil değildir (Roth vd. 1989: 2).

Vergiye uyum göstermek istemeyen mükellefler bu uyumsuzluğu vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergi borcunu geciktirme, vergiyi yansıtma gibi olumsuz davranışlarla ortaya koymaktadırlar. Vergiye uyum ile hedeflenen işte bu davranışların engellenmesi ve mükelleflerin gönüllü olarak vergi borçlarını ödemelerinin sağlanmasıdır (Aktan ve Çoban 2007: 8).

Vergiye uyum davranışı birçok faktörün etkisi altında şekillenmektedir. Vergiye uyumu yalnızca ekonomik nedenler altında incelemek yeterli olmamaktadır. Bu nedenle son elli yıldır vergiye uyumu etkileyen diğeri faktörler (demografik, sosyo-kültürel, yönetsel, siyasal, kurumsal, dini, ahlaki, psikolojik vb.) de analizlere dâhil edilmiştir (Aktan ve Çoban 2012: 200). İlerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılacak olan bu faktörlerin analizi, vergiye uyumsuzluk problemini çözmek için politika hazırlayan ve uygulayanlara kolaylıklar sağlamış, mükellef psikolojisine uygun vergi politikası uygulamalarını gündeme getirmiştir.

1.5. Vergi Ve Vergi Uyumu İlişkisi

Vergi ile vergiye uyum sağlama arasındaki ilişki, mükellef ile devlet arasındaki psikolojik vergi sözleşmesine dayanmaktadır. Bu sözleşme farazidir ve vergiye uyum sağlayanların neden uyum sağladıklarını açıklamaya yöneliktir.

Vergiye uyum sağlamayan mükelleflerin uyumsuzluk nedenlerinin incelenmesi gerektiği gibi uyum sağlayan mükelleflerin uyma nedenlerinin de araştırılması gerekmektedir. Bu gereklilik, uyum sağlayanların uyum sağlama nedenlerinin uyumsuzluk problemi yaşayanlara çözüm olabileceğinden kaynaklanmaktadır.

Vergi literatüründe sosyal psikolojik yaklaşımlar doğrultusunda devlet ve mükellef arasındaki vergisel ilişki psikolojik sözleşme ile kurulmaktadır. Psikolojik vergi sözleşmesinde cezalandırma caydırıcılığı sağlamak için öneme sahiptir. Ancak mükelleflerin memnuniyetini ve vergi ahlakını, sözleşmenin diğer tarafından yani hükümetten aldıkları şeyler belirlemektedir. Bu sözleşme her iki tarafın karşılıklı ve adil değişim ilişkisine dayanmaktadır. Mükelleflerin bu sözleşmeden ödülleri ile vergi fiyatının ödenmesi için mal ve hizmetlerin saf değişiminin ötesine geçen geniş bir yelpaze anlaşılmalıdır. Bu doğrudan değişim bileşimine ek olarak, mükelleflerin diğer mükellefler ve hükümet ile olan ilişkilerinin yanı sıra belirli politik sonuçlara öncülük eden prosedürlerin adilliği de önem taşır. Dolayısıyla gerçek bir ödül mükelleflerin devletle saygılı bir ilişkiye sahip olması durumunda elde edilir. Böylece sözleşmenin her iki tarafı da birbirlerini sözleşmenin tarafı olarak algılamakta ve birbirlerine saygı ile muamele etmektedirler. Vergi ahlakı ve caydırıcılık etkileşiminde, cezalandırma ya da sadece para ödülleri güvenmek vergi ahlakını zayıflatabileceğinden verimlilik karşıtı olarak görülmektedir (Feld ve Frey 2007: 106).

Buradan hareketle; psikolojik vergi sözleşmesinin hiyerarşik değil, yatay bir ilişki meydana getirdiği söylenebilir. Bu yatay ilişkiye bağlı olarak sözleşmenin her iki tarafı da belirli hak ve ödevlere sahiptir (Kitapçı 2011: 193). Bu sözleşmeye göre yükümlülerin ödevi, üzerlerine düşen vergi borçlarını zamanında ve tam olarak devlete ödemektir. Devletin ödevi ise topladığı vergileri kamunun ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda kullanmaktır. Kamusal mal ve hizmet üretimi beklentisi içerisine girmek mükellefin hakkı iken, bu beklentileri yerine getirmek için elindeki en büyük gelir kaynağı olan vergilerin mükelleflerce ödenmesini beklemek de devletin hakkıdır. Bu hak ve ödevler karşılıklı olarak yerine getirildiğinde psikolojik

vergi sözleşmesinin şartları sağlanmış olmakta, vergiye uyum problemsiz olarak gerçekleşmektedir.

1.6. Vergi Uyumuna İlişkin Vergi Kavramları

1.6.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi yükümlülerinin vergiye uymama davranışını en yaygın olarak sergilediği biçim vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı, genel olarak vergi kanunlarını yok sayarak ve idarenin uygulamalarına karşı gelerek hiç vergi ödememek ya da az vergi ödemek şeklinde tanımlanabilir (Edizdoğan 2008: 215).

Lewis (1982) vergi kaçakçılığı davranışını iki temel gruba ayırmaktadır. Birinci grupta, bir faaliyet ile yapılan vergi kaçırma (evasion by commission) ve ihmal sonucu oluşan vergi kaçırma (evasion by omission) bulunmaktadır. İkinci grupta ise kasıtlı vergi kaçırma ve kasıtsız vergi kaçırma yer almaktadır. Bir faaliyet ile yapılan vergi kaçırma, mükellefin vergi yükünü azaltmak amacıyla hareket etmesidir (örneğin, matrahtan indirilebilecek giderleri olduğundan fazla göstermek gibi). Diğer taraftan ihmal sonucu oluşan vergi kaçırma ise mükellefin vergi mevzuatı gereği yapması gerekenleri yapmamasıdır. (örneğin bazı gelir kalemlerini beyan etmemek vb. gibi). Kasıtlı olarak yapılan vergi kaçırma ile bilmeden yapılan vergi kaçırma arasındaki fark ise mükellefin gerçekten vergi kaçırma niyetinde olup olmadığı ile alakalıdır. Mükellef beyanname verirken farkında olmadan basit hesaplama hataları yapabilir ya da mevzuata yeterince hâkim olamamaktan kaynaklı gelirini gerçek durumdan daha az bildirmiş olabilir. Bu ayrımın gerekli olup olmadığı maliyeciler arasında tartışmalı bir konudur (Bayraklı vd. 2004: 206-207).

Vergi kaçakçılığı, vergi ahlakı ile doğrudan bağlantılıdır. Vergi kaçakçılığının yaygın olduğu ülkelerde vergi ahlakının zayıf olduğunu söylemek mümkündür. Bu durum bu tip ülkelerde herkesin vergi kaçırabileceği anlamına da gelmemektedir. Bazı kesimler vergi kaçırma olanağına sahip olmayabilir. Örneğin, ücretli çalışanlar vergi kaçırmak isteseler dahi kaçıramazlar. Çünkü gelirleri vergi sorumluları tarafından gelir idaresine bildirilmektedir. Mecburi koşullardan dolayı vergi

kaçıramaması bu tür mükelleflerin mutlak ahlaklı olduğu anlamına gelmemektedir. Ancak serbest meslek erbapları, tacirler gibi kendi beyanlarına bağlı olarak vergilendirilenler, vergi kaçırma olanağına daha fazla sahiptirler. Fakat yine aynı şekilde bu alanlarda faaliyet gösteren mükelleflerin mutlak vergi ahlakından yoksun olduğu anlamı ortaya çıkmaz. Bu yüzden bireylerin vergi ödeme kararlarını vergi ahlak düzeylerine bırakarak vergi kaçakçılığı sorununun çözüleceği varsayımı uzun vadede yanıltıcıdır (Türk 2002: 200-201).

Vergi kaçırma, ülkeden ülkeye dönemden döneme değişebildiği gibi vergiden vergiye de değişebilmektedir. Denilebilir ki; toplumsal gelenek, ahlak ve alışkanlıklar veri iken vergi kaçırmanın çekiciliği ve riski arasında mükellefler gelgit yaşamaktadırlar. Daha sonra mükellef iki durum arasında karşılaştırma yapmakta ve vergi kaçırıp kaçırma konusunda karar vermektedir. Vergi kaçırmanın çekiciliği, matrahın büyük olmasına ve marjinal vergi oranına bağlı olarak değişmektedir. Risk ise; uygulanacak cezalar ve yakalanma olasılığının büyüklüğünü içermektedir (Uluatam 2014: 341).

Vergi kaçakçılığı ülke ekonomik sistemine birçok açıdan zarar vermektedir. Bütçe gelirlerini azaltarak makroekonomik dengeyi bozmakta, gelirin yeniden ve adil dağılımını etkilemekte, sektörel bazda rekabet eşitsizliği oluşturmaktadır (Çomaklı 2010: 54-55). Dolayısıyla vergi kaçırma kaynak kullanımında yanlış tahsis yaratmaktadır. Vergi kaçırmanın varlığı, hükümetin uyumsuzluğu caydırmak, vergi kaçırmanın büyüklüğünü saptamak ve vergi kaçırıcıları cezalandırmak için kaynak ayırmasını gerektirir. Uyumsuzluk gelir dağılımını öngörülmeven şekillerde değiştirir. Kaçırma haksız muamele hissi ve yasalara karşı saygısızlığa neden olabilir. Makroekonomik istatistiklerin doğruluğunu etkiler. Daha geniş anlamda açıklamak gerekirse; vergi kaçakçılığının varlığını tanımadan vergilendirmenin gerçek etkisini anlamak mümkün değildir. Vergi kaçırmanın ölçümü, analizinde büyük bir zorluktur. Sonuçta bireyler hilelerini saklamak için teşviklere sahiptir (Alm 1999: 2-4).

1.6.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, mükellefin vergi yükünü mümkün olduğu kadar azaltma isteğini yasal mevzuata uygun şekilde gerçekleştirmesidir (Aktan vd. 2002: 130). Vergiden kaçınma çeşitli uygulamalarla gerçekleştirilmektedir. Bunlardan ilki, kanunların olanak verdiği yöntemlerin kullanılmasıyla matrahın düşük gösterilmesi, diğeri ise kanunların dışına çıkılarak matrahın daraltılması ya da yok edilmesidir. Vergiden kanuni boyutta kaçınma diyebileceğimiz ilk grup tepkiler çok farklı şekillerde olabilmektedir. Örneğin; tüketiciler, üzerine vergi konulan bir malın tüketiminden vazgeçerek ya da o malın tüketimini kısarak devlete vergi ödemekten kurtulmuş olmaktadır. Vergiden kaçınma yalnızca harcama vergilerinde değil, dolaysız vergilerde de görülmektedir. Örneğin; artan oranlı vergilerde belli gelir düzeyinden sonra vergi oranları yükselen mükellefler, vergi baskısını hissettikleri noktada gelirlerini artırmaktan vazgeçmektedirler. Çünkü gelir elde etmek belli bir çaba ve riski içermektedir. Bu çaba ve riske değmeyeceğine inandıkları geliri elde etmekten kaçınacaklar, rasyonel davranarak kendilerine optimum tatmini sağlayacak düzeye gelirlerini düşüreceklerdir. Vergiden kanuni yollarla kaçınmanın bir diğer yolu, kanuni boşluklardan yararlanarak vergi ödenmemesidir. Her vergi kanunu, kanun metninde bu tip boşluklar bulmaya çalışan mükelleflerle, vergi tahsiline çabalayan vergi idareleri arasında mücadeleye neden olmaktadır. Tam ve eksiksiz bir kanun metni oluşturmanın güç oluşu, bazı mükelleflere fayda sağlayacak istemsiz boşlukların ortaya çıkmasını sağlayabilmektedir (Uluatam 2014: 340-341).

Vergiden kaçınma olumlu bakış açısıyla kanun koyucu tarafından bazı sosyal tabakaları korumak ve onları memnun etmek amacıyla oluşturulmuş bir alan olarak nitelendirilebilir. Açık bir şekilde bazı kesimlerin çıkarlarına göz yumduğunu belli etmek istemeyen kanun koyucu, bunu kanunlara sıkıştırarak gerçekleştirebilmektedir. Ünlü Fransız Maliyecisi Gaston Jéze'e göre, "*Siyasal iktidarı elinde tutan sosyal tabaka vergiden kaçma eğilimindedir*", ancak hiçbir demokratik ülkede hiçbir sosyal sınıf çıkarları doğrultusunda politika yürütülmesini açıkça isteyemeyeceği gibi, hiçbir siyasal iktidar da bu sosyal tabakaların çıkarlarına hizmet ettiğini ya da etmek istediğini açıkça beyan edemez. Bu nedenle herkesin anlamadığı bir alan olarak bu

istekler kanunlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bunun dışında iyi niyetle yapılan uygulamalar da mevcuttur. Şöyle ki; tarım sektöründe çalışan kesim tüm dünya genelinde toplam milli gelirden düşük seviyede pay alan kesimdir. Bu nedenle vergiden kaçınmanın bu alandakilere fayda sağlaması olumludur ve hukuk kurallarıyla desteklenen bir sosyal devlet anlayışının da göstergesidir (Türk 2011: 199).

Tüm bu uyumsuzluk davranışlarının altında vergilemede toplumsal, psikolojik ve ekonomik sınırların aşılması yatmaktadır. Vergi baskısını hissettiği noktada mükellef ya vergiyi ödememek için kanun dışı veya kanuni fakat doğru olmayan yollara başvurmakta ya da vergilere direniş göstermektedir.

1.6.3. Vergi Reddi

Vergi reddi, çeşitli ve çok yönlü sebeplere bağlı olarak ortaya çıkan ve vergi mükelleflerinin vergi ödeme isteksizliklerini kollektif ve yasa dışı olarak ortaya koymasını ifade eden bir kavramdır (Aktan vd. 2002: 132).

Vergilendirmeye karşı direnişin ilk başladığı zamanlardan bu yana devletin vergilendirme gücünün anayasa ve kanunlarla sınırlandırılmasında başarı elde edilmiştir. Ancak geçmişte olduğu gibi günümüzde de vergilerin tazyiki hala mükellefler tarafından hissedilmektedir. Güncel durumda da bazı kesimler ağır vergiler altında güçsüz duruma düşerken, bazı kesimler vergi boşluklarından yararlanarak, devlet teşviklerinden faydalanarak ya vergi ödememekte ya da ödedikleri vergiyi devletten tekrar alabilmektedirler. Devletler iyi idare edemedikleri bütçenin faturasını halkın keyif aldığı konular üzerine vergi yükleyerek, kendi müsrifliklerini halktan tahsil etmektedirler (Aktan vd. 2007: 136).

Verginin reddi, toplumsal olarak bir verginin kabul edilmemesi, reddedilmesi anlamında maliye literatüründe yer almaktadır. Bu açıdan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma da bireysel anlamda bir vergi reddidir. Son yüzyıldaki en bilinen iki önemli vergi reddi 1953'teki Poujade Hareketi ve 1987-1990 yılları arasında İngiltere'deki baş vergisi uygulamalarıdır (Saruç 2013: 53). Poujade Hareketi'nin çıkış noktası mali sebepler olsa da, arka planda iktisadi, siyasi ve sosyal huzursuzluklar yatmaktadır.

Poujade Hareketi'nin vergi ile ilgili önemli noktası vergi borcunu reddederek vergi ödememektir. Poujade Hareketi küçük çaplı bir grev olarak başlamış olmasına rağmen, zamanla genişlemiş ve vergisel sorumluluklarla ve idarelerle ilgili problemlerin kamuoyunda duyulmasının ve tartışılır olmasının yolunu açmıştır (Canbay 2009: 51-52).²

1.6.4. Vergi Bilinci

Vergi bilinci, toplumu oluşturan bireylerin toplumsal ihtiyaçların giderilmesi için kendi elde ettikleri kazanç ve iratlardan devlete pay ayırma istekliliklerini belirten bir kavramdır. Toplumun bir parçası ve mal ve hizmet talep eden tarafı olarak vatandaşların gelir ve kazançlarından devlete pay ayırması kaçınılmazdır. Bu pay kanuni sınır ve çerçevede belirlenmiş usul ve esaslara göre saptanmakta ve toplanmaktadır. Vergi bilinci, yaşadığı ülkenin bir ferdi olarak insanı, vatandaşlıktan doğan hak ve sorumluluklarını anlamaya çağırmasının yanı sıra devleti denetleme, verdiği isteme ve sorgulama alanı da yaratmasıyla önemlidir (Edizdoğan vd. 2013: 220).

Vergi bilincinin temelini oluşturan kavram vergi farkındalığı kavramıdır. Vergilerin nerelere, nasıl ve ne amaçla harcanmak üzere alınan tutarlar olduğunu bilmek, vergi bilincine temel oluşturacaktır. Şöyle ki, mükellef neden vergi ödediğinin farkındalığına sahip olduğunda ve ödediği bu tutarların kendisine daha fazla hizmet olarak döneceğine inandığında vergiye uyum sağlaması daha da kolaylaşmaktadır. Verginin devletin devamlılığı ve gücü için temel teşkil ettiğini idrak edebilen mükellefler itiraz ve tepki dönütü vermemektedir. Mustafa Kemal Atatürk'ün '*devletin her kurumu ancak güçlü bir maliye ile yaşar*' sözü güçlü bir maliye için alt yapı oluşturabilecek vergi bilincinin önemini vurgular niteliktedir (Taytak 2010: 498-499).

Vergi bilinci toplumsal kültüre dayalı olmakla beraber, çeşitli dışsal faktörlerden etkilenen bir olgudur. Vergi bilinci vergiye gönüllü uyumu kolaylaştıran

² Poujade Hareketi, Fransa'nın Lot kentine bağlı bir kasabada, otuz civarında esnafın müfettişlerce teftiş edileceği haberi üzerine Pierre Poujade adlı esnafın liderliğinde teftişi engellemek amacıyla bölgesel çapta yapılan bir direniştir (Canbay, 2009, 52).

altyapısal bir unsur niteliğindedir. Aileden başlayarak, eğitim, dini inanış ve medya gibi araçlardan olumlu ya da olumsuz yönde etkilenen ya da desteklenen önemli bir husustur. Bazı olumsuz yöndeki inanışlar ya da önyargılar vergi bilincini etkilemektedir. Vergi yükünün adil dağıtılmayışına duyulan inanış, vergilerin kamu harcamalarına değil de keyfi uygulamalara veyahut belirli kesimin ihtiyaçlarına tahsis edildiğinin düşünülmesi, vergi idaresi ve vergi yargısına ya da vergi sistemine olan güvensizlik sayılabilmektedir (Kumluca 2003: 94).

Vergi bilincini kavramış toplumlarda uzun dönemde vergi tabanı genişlemekte ve bu genişleme güçlenerek devam etmektedir. Vergiye uyum sağlanmasını kolaylaştırıcı bir unsur olarak vergi bilinci, ülkemizde düşüktür. Bu duruma etken birçok sebep hem vergi sistemi hem de vergi kanunlarının uygulayıcıları açısından mevcuttur. Vergi sisteminin subjektif özelliklere çok yer vermiyor oluşu, stopaj usulüyle vergi toplamanın daha kolay ve kesin olmasından dolayı ücretli kesimin üzerine yıkılmış bir vergi hasılat yapısı, yine kişisel özellikleri dikkate almayan dolaylı vergilerin nispi payının yüksek olması (bu oran Türkiye’de yaklaşık %70’tir), çok sayıda mali affa gitmek suretiyle dürüst olmayan mükelleflerin cezalandırılacağına ödüllendirilmesi ve dürüst mükelleflerin de aslında cezalandırılıyor olması, denetimin etkin olmayışı ve denetim oranının düşüklüğü, gereksiz kamu harcamaları ve daha sayabileceğimiz birçok neden mevcuttur. Bu tip olumsuzluklar mükelleflerde vergi itaati ve vergi bilincinin oluşmasına engel teşkil etmekte, dolayısıyla vergiye uyumsuzluk baş göstermektedir (Demirli 2011: 65).

1.6.5. Verginin Harmonizasyonu

Avrupa Birliği’ne temel oluşturan Roma Anlaşması, ekonomik entegrasyon temeline dayanmaktadır. Bu nedenle gümrük birliği ve ortak bir pazar oluşabilmesi adına Roma Anlaşması ortak vergi politikası yürütülmesini hükme bağlamıştır. Üye ülkeler arasında ortak vergi politikalarının varlığı vergi uyumlaştırmasını mecburi bir duruma getirmiştir. Yalnız bu uyumlaştırma yalnızca ülkelerin vergilendirme alanlarında değil, aynı zamanda ulusal mevzuatların uyumlaştırılması ve birbirine yakın hale getirilmesi hususunu da kapsamaktadır. Bu noktada vergi uyumlaştırması, üretime kanalize edilecek faktörlerin üye ülkeler nezdinde mobilitesini

kolaylaştırmayı ve rekabeti bozan vergilendirmeden arındırılmış bir piyasayı temin etmeyi amaçlamaktadır. Ancak vergi uyumlaştırması üye ülkelerin tek bir vergi sisteminin bağlayıcılığında oldukları anlamı taşımamaktadır (Pehlivan 2006: 114-115). Avrupa Birliği'nin vergilendirme alanında hukuki dayanağı Roma Anlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100. maddeleridir. Bu maddeler AB'ye üye ülkelerin vergilendirilmesi hususlarına ek olarak, üye ülkelerin vergilendirme sahalarını bağlayan hükümlerden oluşmaktadır. Roma Anlaşması'nın 90. maddesinde '*Hiçbir üye devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz*' denilerek üye devletlerin kendi ulusal pazarlarını korumak için diğer ülkelerin mallarına ayrımcı vergi uygulanmasını engellemektedir (Aktan vd. 2007: 180).

Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki müzakerelerin bir sonucu olarak dolaylı vergiler açısından Türk vergi sistemi AB vergi sistemine uyumlaştırılmaktadır. Bu yolla Avrupa Birliği, rekabeti bozucu, ticareti olumsuz yönde farklı alanlara kaydırıcı engelleri kaldırarak; kişilerin, mal ve hizmetlerin haksız rekabet oluşturmayacak şekilde mobilitesini sağlamayı amaçlamıştır. Tek pazar oluşturmayı amaçlayan Avrupa Birliği'nin bu hedefini gerçekleştirmek için önündeki en büyük sorun, ülkelerin vergi sisteminden doğan farklılıklardır. Be nedenle Avrupa Birliği'nin vergi politikalarının yürütülebilmesi ve haksız rekabet koşullarının zararlarının en aza indirilebilmesi için ülke mevzuat ve sistemlerinin birbirine entegre edilmesi gerekmektedir. Avrupa Birliği'nin vergileme politikası çerçevesinde AB üye ülkelerinin (Demirli 2011: 68-69);

- Üye ülkelerin kendi aralarında yaptıkları ticarete gümrük ve eş etkili vergileri kaldırmaları
- Üçüncü ülkelerle yapılan ticarete üye ülkelerin Ortak Gümrük Tarifesi (OGT)'ni uygulamaları
- İhracat vergi iadelerinde aşırıya kaçmamaları ve ayrımcı vergileme yapma yasağına uymaları
- Devlet yardımları yasağına uygun davranmaları

- Hukuksal açıdan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaları gerekmektedir.

Sermayenin ve diğer üretim faktörlerinin küreselleşmenin etkisi ve kıyı bankacılığı, vergi cennetleri, serbest bölgeler gibi cazip alanların varlığı ile hareketli hale gelmesinin bir sonucu olarak ülkeler kendi aralarında vergisel boyutta uzlaşma yolunu tercih etmektedirler. Vergi rekabetinin boyutlarının genişlemesi büyük ülkelerin dahi vergi politikalarını yeniden gözden geçirmelerine ve gerek bölgesel gerekse küresel çapta entegrasyonlar oluşturmalarına neden olmuştur. Vergi politikasını düzensizlikleri gidermede bir araç olarak kullanma gücü zayıflayan ulus devletler, toplu anlaşmalar yoluna giderek; vergi politikalarının kendi iradelerinin sınırını aşan bir alan haline geldiğini kabul etmiş olmaktadır (Edizdoğan vd. 2013: 230).

1.6.6. Vergi Rekabeti

Küreselleşme ile birlikte artan sermayenin serbestleşmesi olgusu ve teknolojinin gelişimi, ülkeler açısından olumlu çıktılara vesile olsa da olumsuzlukları da beraberinde getirmiştir. Küreselleşmenin vergileme alanına yansımalarından biri vergi rekabetidir (Saruç 2013: 53).

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır (Aktan ve Vural 2012: 273-274).

Vergi rekabeti, devletlerarasında gerçekleşen bir rekabet türü olup enstrümanı vergidir. Vergi oranları rekabetin ana unsuru olmasından dolayı, vergiyi maliyet olarak algılayan ülkeler için bu oranları en aza indirmek gerekmektedir. Oranlar düşürüldüğünde ülkeler yatırımlar için cazip olmaya hak kazanmış olmaktadır (Tuncer 2006: 5).

Vergi rekabetinin baş göstermesiyle ülkeler sermayeyi kendi bünyelerine çekmek için vergi politikalarında reformlar yapmış ve yapmaktadırlar. Ülkelerin yaptığı reformlar kendi ekonomileri açısından teşvik edici ve yapıcı olsa da, diğer ekonomiler düşünüldüğünde zararlı rekabet ve yıkıcılık barındırmaktadır (Peker ve Kılıçer 2014: 166). Bu noktada yararlı ve zararlı vergi rekabeti ayırımına gitmek doğru olacaktır.

Devletlerin ulusal sistemlerinde kendi mükellef sınıfları açısından getirdiği yenilikçi düzenlemeler, ülkenin kendisinin lehine olsa da, diğer ülkelerin aleyhine olabilir. Zararlı vergi rekabeti olarak adlandırılan bu duruma, kriz dönemlerine özgü vatandaş lehine çıkarılan yasa ve benzer nitelikteki düzenlemeler de katkıda bulunmaktadır (Gülgün 2015: 133).

Yararlı vergi rekabeti ise daha verimli bir kamu hizmeti politikasına öncülük eden rekabet türüdür. Şöyle ki; yatırım planı içerisinde olan yatırımcıya, kendi istek ve beklentilerine uygun vergileme ve kamu hizmetleri yapıldığı düşüncesinin yerleştirilmesi, yatırım yapılacak ülkeyi cazip hale getirecektir. Bu durumsa vergileme anlayışından memnuniyet duyan yatırımcıyı yatırım yapacağı ülkeye gönüllü vergi ödemeye teşvik edecek ve devletin kamu finansmanı artacaktır (Armağan ve İçmen 2012: 148).

1.6.7. Vergi Kaybı

Vergi kaybı kapsam olarak hem vergi kaçırma hem de vergiden kaçınmanın devleti uğrattığı zararı anlatmaktadır. Geniş anlamda vergi kaybı, mükellefin bilinçli olarak ya da olmayarak üzerine düşen vergi borcunu hazineye intikal ettirmemiş olmasını belirtmektedir. Bu nedenle vergi kaybı geniş anlamda düşünüldüğünde, yasal boşluk veya istisna, muaflık gibi alanları kendi lehine kullanarak devletin vergi hasılatını erozyona uğratmak yani vergiden kaçınmak da vergi kaybı kapsamına girecektir (Karakoç 2004: 90).

Devletin günümüzde değişen rolleriyle mükelleflerin devletten beklentilerinin artmasına rağmen, bu taleplerini karşılayacak vergiyi ödemeye karşı isteklilik düzeyleri azalmaktadır. Vergi sistemine yönelik toplumda yerleşmiş algı, bireylerin

vergiye olan tutum ve davranışlarını yönlendirici niteliktedir. Mükellefleri kalıplaşmış davranışlara iten bu algı, onları vergiden kaçınmaya ve vergi kaçığına sevk ettiğinden toplumsal vergi kaybı olarak adlandırılmaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 55). Bu bağlamda vergi kaybı, devletin potansiyel vergi kapasitesine ulaşmasını engelleyen bir tepkidir. Azalan vergi geliri ile devlet hedeflediği düzeyde kaynak elde edememektedir (Savaşan ve Odabaş 2005: 2). Devletin dilediği vergi hasılatını elde edememesinin yani vergi kaybına uğramasının en büyük nedeni kayıt dışı faaliyetlerdir. Kayıt dışılığın ekonomik bazda etkilerini en kapsamlı inceleme konusu yapan Pyle (1989)'dir. Teoriler doğrultusunda teorisyenlerin öne sürdüğü gibi gerçekten mükellefler daha az vergi ödemesinde bulunmak için kayıt dışı alanlara kayıyorsa bu durumun ilk sonucu vergi kaybı olacaktır. Kayıt dışılık sonucu ortaya çıkan vergi kaybının hesaplanmasında standart bir vergi oranı (genellikle toplam vergi geliri/milli gelir oranı) kayıt dışı ekonomi tahminine uygulanmaktadır. Vergi kaybını analiz etmeye çalışmanın nedeni kara ekonominin kayıt altına alınması sonucu vergi hasılatının artacağına inanılmasıdır. Bu varsayımına göre, toplam reel milli gelir (Y); kayıt dışı gelir (r*) ve kayıtlı yani resmi gelirin (Y') toplamından ibarettir. Veriler yerine konduğunda ise formül şu şekilde yazılmaktadır: $Y = r^* + Y'$. Ancak her yöntem gibi bu yöntemde çeşitli açılardan ve eksikliklerinden dolayı eleştirilmektedir (Savaşan 2004: 65-66).

1.6.8. Vergi Adaleti

Vergi adaleti; yasal düzenlemeler yapılırken, bu düzenlemelerin yasa koyucunun adaleti ile ilgili olmasından başka, uygulamada mükelleflerin adalet algılarıyla da ilgilidir. Vergide adalet; verginin tarafsız olması ya da düzenleyici olması bakış açılarıyla ele alınabilmektedir. Vergi adaleti kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde tanımlanabileceği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere imkân verecek uygulamanın sağlanması olarak da tanımlanabilir (Akdoğan 2014: 208).

Buradan hareketle denilebilir ki; vergi adaleti kavramı, tıpkı adalet kavramı gibi herkesin üzerinde hem fikir olamadığı tanımlar yapılan, yine herkesin kendince yorumladığı bir kavram olarak güncelliğini korumaktadır. Göreceli olması; kişilere,

kişilerin çevrelerine, yetişme koşullarına, ahlaki, toplumsal değerlerine, zamana ve mekâna göre algılanış düzeyinin değişmesine bağlı olmasındandır. Vergi adaleti ile en genel manada vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılımı amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda ülkeler vergi yükünün adil dağılımını sağlamak için çeşitli uygulamalar geliştirmişlerdir. Bunlar; sosyal ve ekonomik açıdan zayıf bireylere muafiyet ve istisna sağlanması, bireylerin elde ettikleri gelirlerin cinsine ve miktarına uygun bir oranda vergi salınması, gelirin türüne ve ailevi durumuna göre vergilendirme yapılması ve benzer nitelikteki uygulamalardır (Yereli ve Ata 2011: 24).

Vergi adaletini vergiye uyum açısından dağıtım adaleti ve prosedürel adalet kavramları ile açıklamak önemlidir. Dağıtım adaleti vergi yükünün çeşitli yükümlüler arasında nasıl dağıtıldığı ile ilgilidir. Vergileme alanında dağıtım adaleti genel olarak yatay ve dikey adaletin kurulmasına yönelik olarak kullanılmaktadır. Yatay adalet aynı ödeme gücüne sahip mükelleflerin aynı miktarlarda vergi ödemesini ifade ederken, dikey adalet farklı ödeme gücüne sahip mükelleflerin farklı oranlarda vergilendirilmesini ifade etmektedir. Geniş anlamda ise dağıtım adaleti; istisna, muafiyet, indirim ve diğer vergisel avantajları da kapsamaktadır. Mükelleflerde dağıtım adaletinin sağlanamadığı algısının oluşması durumunda vergiye uyum problemleri meydana gelmektedir. Dağıtım adaleti kadar prosedürel adalet de vergileme açısından önemlidir. Prosedürel unsurlar da mükelleflerin vergi adaleti algısı üzerinde etkilidir. Örneğin; vergi idarelerinin hizmet sunumundaki etkinliği, bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması, vergisel işlemler konusunda yükümlülere eşit muamele gösterilmesi ve benzer nitelikteki unsurlar mükelleflerin vergiye uyum sağlama isteklerini etkilemektedir (Aktan ve Çoban 2012: 205-207).

Bir ülkenin gelir dağılımında ve vergilendirme sisteminde adaletli uygulamaların varlığının tespiti, vergi yükünün dolaylı ve dolaysız vergiler bazında irdelenmesine bağlıdır. Dolaysız vergilerin yoğunluğa sahip olduğu bir vergi sistemi daha adil olarak nitelendirilebilmektedir. Dolaysız vergiler şahsi özelliklerin atfedilebildiği vergilerdir. Buna karşın dolaylı vergilerin kişiselleştirilememesi, vergi yükünün sabit ya da düşük gelirli bireyler üzerine yerleşmesine yol açmaktadır.

Yüksek gelirlilerin gelir ya da kazançlarında hissedilmeyecek etki yaparken, düşük gelirlilerin aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yatırım kararı verecek olanların vergi yükünü ağır bulması, yatırım kararlarını olumsuz etkilemekte, bu durum ise kayıt dışılığı besleyebilmektedir. İşsizlik sorununu büyüten vergi yükünün, yatırım kararlarını etkilemeyecek şekilde belirlenmesi bir zorunluluktur (Armağan 2007: 239).

Türk Vergi Sistemi'nde Gelir Vergisi Kanunu'na bakıldığında adil bir vergileme yapma doğrultusundaki iki uygulama sakatlık indirimi ve asgari geçim indirimidir. Sakatlık indirimi ile yapılmak istenen vergi yükünü hafifletip sakat bireyleri destekleyerek çalışmaya teşvik etmektir. Ücretlilere uygulanan asgari geçim indirimi kişilerin yaşamlarını idame ettirecek asgari düzeyi korumayı ve böylelikle adaleti sağlamayı amaçlayan bir uygulamadır. Serbest meslek kazançları açısından vergilemede adalet incelendiğinde, serbest meslek erbaplarının kendi beyannamelerini kendilerinin vermesine bağlı olarak vergi ahlakı ve bilinci gelişmemiş mükellefler vergi yükünü en aza indirgemekte ve vergiye uyumsuzluk göstermektedirler (Kayar 2011: 79-82).

1.6.9. Vergileme İlkeleri ve Vergiye Uyumun Sağlanması

Bir vergi sisteminin gelişmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan vergileme ilkeleri, maliye ilminin ortaya çıktığı ilk zamanlardan beri dikkat çeken bir konudur. Vergileme ilkeleri ile ilgili ilk çalışmalar fizyokratlar ve merkantilistlerce yapılmış, daha sonra Adam Smith günümüzde de faydalanılan vergileme ilkelerini geliştirmiştir. Vergileme ilkeleri, vergi kanunları ve bu kanunların uygulanışını başarılı kılmak için ortaya konulmuştur (Akdoğan 2014: 204-205).

Adam Smith'in vergileme ilkeleri vergileme alanında önemli ilkelere ve bu ilkelere filozoflar çeşitli katkılarda bulunmuşlardır. Maliye teorisinde de birçok maliyeci bir vergi sisteminde olması gereken vergileme ilkeleri üzerine çalışmalar yapmışlardır. Buradan hareketle; optimal bir vergi sisteminin inşa edilmesi için vergileme ilkelerinin üzerinde durulması gerektiği söylenebilir (Aktan 2012: 23).

Genellik ilkesi, vergilemeye tabi tüm mükelleflerin ve konuların bir ayrımcılığa maruz bırakılmadan vergiye dâhil edilmesini ifade etmektedir. Bir takım kişi (muafiyet) ve konuların (istisna) vergilendirme dışında tutulması genellik ilkesini zedeleyici uygulamalardır. Bunun dışında vergileme alanında yer alan varlıklara farklı tarifeler uygulanması da (artan oranlılık gibi) genellik ilkesinden sapmadır (Aktan vd. 2007: 143). Vergilendirmede genellik ilkesi eşitlik ilkesi ile bağlantılıdır. Amerikan literatüründe vergilendirmede eşitlik ilkesi yatay ve dikey adalet ayırımına tabi tutularak incelenmektedir. Yatay adalet vergilendirmede aynı durumda olan mükelleflerin benzer işlemlere ve dilime tabi tutulmasını, dikey adalet farklı gelir sınıfına mensup bireylerin, farklılıkları nispetinde farklı işlemlere dâhil edilmesini ifade etmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi hukuksal normlar açısından değil uygulamadaki eksikliklerden dolayı zedelenmektedir. Belirli kesimlerin denetlenip, belirli kesimlerin denetlenmemesi mükellefler arasında haksız bir ayırma neden olmaktadır. Buna benzer idare kaynaklı hatalar ve problemler mükelleflerin eşitlik ilkesine olan inancını sekteye uğratmakta, onları vergi kaçakçılığı suçuna itmektir (Öncel vd. 2000: 43).

Vergilendirmenin devletin egemenlik erkine dayanarak bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahil olduğu bir alan olmasından dolayı sınırlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Vergilendirme ilkelerinden hukuki güvenlik ilkesi; kanunların geriye yürümemesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bireyler ekonomik kararlarını verirken güncel mevzuat çerçevesinde hareket etmektedirler. Yeni çıkan bir kanunun geçmiş dönemlere uygulanacak olması, mükelleflerin vergi yüklerini artırabilmekte ve devlete olan güvenlerini sarsabilmektedir. Bireylerin ekonomik aktivite planlamalarının rotasını değiştirebilmekte ve mali açıdan zorluklarla karşılaşmalarına neden olabilmektedir (Aktan ve Gencel 2003: 7). Hukuki güvenlik ilkesi; vergi hukuku ilkelerinden kıyas yasağı, vergi yasalarında geriye yürümezlik ve belirlilik ilkelerini içine almaktadır. Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi olmasına rağmen bazı zamanlarda çıkarılan vergi yasalarındaki çeşitli hükümlerle bu ilke ihlal edilmektedir. Belirlilik ilkesi ise; hem mükelleflerin hukuksal güvenliklerini koruma altına almakta hem de vergi idarelerine istikrar kazandırmaktadır. Vergilendirmede yasallık ilkesi; hem genel, tarafsız, düzenleyici

işlemler hem de kişinin durumunu gözeten şahsi işlemler yapılmasını öngörmektedir. Ancak bunun da mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır (Tavşancı 2005: 136-143). Vergileme ile ilgili bir diğer önemli ilke iktisadilik ilkesidir. İktisadilik, idare ve mükellefler üzerindeki maliyetlerin mümkün olduğu kadar azaltılmasını içermektedir. İktisadilik ilkesi; vergilemede maliyetlerin düşürülmesini desteklediğinden basitlik ilkesi ile aynı doğrultudadır. Bunun yanı sıra iktisadilik ilkesi ile vergi itaati arasında da bağlantı kurulabilir. Çünkü mükelleflerin vergi itaatine sahip olması denetim maliyetlerinin hafiflemesini sağlayacak ve mükellefin sisteme adapte olmasını kolaylaştıracaktır (Demirli 2011: 27).

1.7. Vergi Uyumu Ve Disiplinler Arası İlişkileri

1.7.1. Davranışsal Ekonomi ve Vergi Uyumu

İnsanları tüketim yapmaya yönlendiren, karar verme mekanizmasıyla satın alma davranışı sergileyen, ekonomik davranışlar da genel insan davranışlarına dâhildir. Bu nedenle insan davranışlarını inceleme konusu yapan disiplinler arasında sınır koymak pek mümkün olmamaktadır. Hem incelenen konuların çokluğu ve çeşidi hem de incelenen konuların birbirine yaklaşması, ortak açıklamalar ve araştırmaları gerektirmektedir. Toplumsal ve bireysel davranışları tek bir etmen ve disiplin çerçevesinde açıklamak, problemlerin çözümünü geciktirmekte ve zorlaştırmaktadır (Ertürk 2010: 41).

İktisat biliminin öncülerinden biri olan Adam Smith, 1776 yılında yayımladığı “Ulusların Zenginliği” adlı eseriyle klasik liberalizmin kurucusu sayılmıştır. Adam Smith’in “görünmez el” ine göre, tam rekabete dayalı ekonomilerde kendi çıkarlarını maksimize etmek isteyen bireyler, bunu gerçekleştirirken aynı zamanda toplumsal çıkarı da maksimum seviyeye ulaştırmaktadırlar. Ancak 1929 Buhranı’ndan kaynaklanan sorunlara liberal görüşün gereken cevabı verememesi, geçerliliğini kaybetmesine daha sonra yeni görüşlerle gündeme gelmesine neden olmuştur (Fırat ve Kurtoğlu 2015: 87-88). 19. Yüzyılda klasiklerin yeni dönem uzantısı olarak neo-klasik yaklaşım gündeme gelmiştir.

19. yüzyılın sonlarına doğru iktisadi alanda rasyonel insanların faydalarını maksimum yapacak tüketimleri tercih ettiklerini, aynı şekilde rasyonel insanların üretimlerini maksimum düzeyde gerçekleştirdiklerini savunan neo-klasik görüş hâkimdi. Bu görüş doğrultusunda faydayı ölçebilmek için matematiksel yöntemlere yoğun bir şekilde başvurulması, iktisadı psikolojik unsurların etkisinin olmadığı bir alan haline getirmiştir. İşte davranışsal iktisat, rasyonel insan varsayımını eleştiri konusu yaparak ortaya çıkmıştır. Davranışsal iktisada göre, teorilerin oluşturulmasında ekonomik analizlere psikolojik ve sosyolojik analizlerin de dâhil edilmesi gerekmektedir. Çünkü insanlar tüketim-üretim ya da diğer iktisadi kararlarında fayda maksimizasyonu amacını gütmeyebilirler. Örneğin; asimetrik bilgi, belirsizlik, risk almaya karşı isteksizlik, statü elde etme isteği, kaybetmekten korkmak gibi dürtüler insanları fayda maksimizasyonundan uzaklaştırabilmektedir (Can 2012: 94).

İktisat ve maliye disiplinlerinin araştırma konularının iç içe geçmiş olması ve bu araştırmalar sonucu elde edilen verilerin birbirlerini etkilemeleri, maliye ve iktisat bilimlerini ve bu disiplinlerin alt dallarını birbirine yakınlaştırmıştır. O halde iktisadın bir alt dalı olarak davranışsal ekonomi ile maliyenin bir alt dalı olarak vergi psikolojisi arasında bağlantı kurmak bu alanda incelemeler yapmak isteyenler açısından mümkündür.

Buradan hareketle tez konusu olan vergiye uyum sorununu çok ve uluslararası disiplinli bir araştırmaya tabi tutmak geniş kapsamlı çıkarımlar yapmak için şarttır. Bu açıdan davranışsal ekonomi ve vergi uyumu arasındaki bağlantıya değinilecek olursa; bireylerin yalnızca fayda-maliyet analizi sonucu karar veren bireyler olmadıkları, aynı zamanda bir takım ahlaki ve sosyal değerleri de dikkate alarak karar veren bireyler oldukları sonucuna ulaşılmaktadır (Kitapçı 2011: 13).

1.7.2. Bilişsel Psikoloji ve Vergi Uyumu

Bilişsel psikoloji 1950'li yıllarda ortaya çıkmış bir disiplindir. Psikolojiyi yalnızca davranışsal durumları inceleyen bir bilim dalı olarak kabul etmeyenlerce savunulmuştur. Bu bilim dalının ortaya çıkmasıyla bilincin psikolojiden ayrı bir

bilim dalı olmadığı görüşü yaygınlaşmıştır. 1950’li yıllardan sonra psikoloji bilimi, bilinç süreçlerini çalışma alanına dâhil etmiş ve bu doğrultuda çıktılara ulaşmıştır. Bilişsel psikoloji, bireylerin hem çevresini algılama ve bu algılar sonucunda yorumlama durumunu hem de bu yorumlamanın eylemlerine nasıl yansıdığını, eylemlerini ne yönde şekillendirdiğini araştırmaktadır. Bilişsel psikoloji, kendi karakteristiği olan ve zihinsel süreçler üzerine temellendirilmiş bir bilim dalı olarak 1970’lerden beri kabul görmektedir (Ertürk 2010: 222). Tez konusu açısından da bilişsel psikoloji önemli bir inceleme alanıdır. Bireyler vergi ile ilgili olarak çevrelerinde gelişen olayları algıları ışığında analiz etmekte ve algılamaları doğrultusunda tutum geliştirmektedirler. Bireylerin bir konuyu bilişsel sürecinde yorumlayarak anlamlandırması sonucu o konu ile ilgili nasıl bir davranışta bulunacağı ortaya çıkmaktadır.

Buradan hareketle denilebilir ki; mükelleflerin vergiye karşı nefret mi, sempati mi duyduğu, ödeme yükümlülüğü hissedip hissetmediği, ahlaki değerler sonucu ödemede bulunmadığında suçluluk ve utanç duyup duymayacağı, bilişsel süreçleriyle bağlantılıdır. Mükellefin vergiyi anlamlandırma biçimi ve bakmak istediği açı vergiye uyum düzeyini belirlemektedir.

1.7.3. Sosyal Psikoloji ve Vergi Uyumu

Sosyal psikoloji, sosyoloji ve psikoloji bilimlerinden bağımsız olan, ne sosyoloji ne de psikolojinin alanına girmeyen konuları inceleyen bir disiplindir. Sosyal psikolojiye göre bireyler bağlı buldukları grup ya da başka bir toplumsal yapı içerisinde hem etkilenen hem de etkileyen taraf olmaktadır. Bu noktada sosyoloji ve psikolojiden ayrılmaktadır. Sosyal psikolojinin temelinde sosyal grup ya da kültürel yapı içerisinde insanın kendisi ve davranışlarının incelenmesi vardır. Bu disiplinin hedef noktası, bireyin etkileşimde bulunduğu sosyal gruplardaki diğer bireylerin varlığından etkilenme derecelerini, bunun sonucunda geliştirdiği davranışları tespit etmek ve bu inceleme doğrultusunda daha düzgün grup yapısı oluşturmak ve insan ilişkilerini sağlamaktır (Güney 2009: 3).

Sosyoloji ile psikolojinin ortasında yer alan bir bilim dalı olarak sosyal psikoloji, bir kişi ya da grubun davranışlarını değil, bir grup üyesi olarak birey davranışlarını inceleme konusu yapmaktadır. İnsanın sosyal bir varlık olmasından yola çıkılarak bir veya birkaç grup içerisindeki davranışları incelenmektedir. Bireyler toplum içinde yaşayan bir varlık olarak hem diğer bireyleri etkilemekte, hem de onlardan etkilenmektedirler. Bu etkileşimin hangi yönde ve ne şekilde olduğunun incelenmesi gerekmektedir. Sosyal psikoloji; bireylerin kişilik özellikleri üzerinde durmakta, duygu ve düşüncelerinin çevresel faktörlerden nasıl ve niçin etkilendiğini araştırmakta ve birey davranışları arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymaktadır (Freedman ve ark. 1998, Aktaran; Ertürk, 2010: 17). Bireyi sosyal çevresi içinde analiz eden bir bilim dalı olarak sosyal psikoloji, vergiye uyum açısından da önem taşımaktadır. Mükelleflerin vergi karşısında nasıl davranacağı, davranışlarında nelerin etkili olacağı sorunsalı vergiyi her alana sirayet eden bir konu durumuna getirmiştir. Vergi bireyin içsel motivasyonları açısından incelenmesi gereken bir konu olduğu kadar, toplumsal etkileşimleri açısından da değerlendirilmesi gereken bir konu haline gelmiştir. Toplumsal tutumların bireysel tutumları etkilediği noktada verginin sosyal yönüne değinmek kaçınılmazdır.

Sosyal psikolojinin vergi uyumu ile bağlantısı, birey davranışları noktasında bütünleşmektedir. Bireylerin toplumu oluşturan parçalar olarak birbirlerini etkilemeleri ve birbirlerinden etkilenmeleri olağan bir durumdur. Aynı olaylar karşısında farklı tutum ve davranışlar geliştiren bireylerin, vergi karşısında farklı tutumlara sahip olmaları da olağandır. Sosyal psikoloji iç içe geçmiş insan davranış ve etkileşimleri ile ilgilenmektedir. Toplu halde yaşayan bireylerin vergisel davranışları ile birbirlerini nasıl etkilediklerini araştırmaktadır (Yenigün 2012: 24).

1.7.4. Hukuk ve Vergi Uyumu

İnsanların temel özelliklerinden birisi sosyal bir varlık olmalarıdır. Bu özellik onların toplum halinde yaşamalarını sağlar. Ancak toplumsal yaşam belirli kuralları gerektirmektedir. Kurallar toplu halde yaşamının bir sonucudur. Bunlara toplumsal düzeni sağlayan kurallar denilmektedir. Bu kuralların amacı, toplumu oluşturan bireylerin birbirlerine karşı tutum ve davranışlarını düzenlemek ve aralarındaki çıkar

çatışmalarında denge kurmaktır. Toplumu düzenleyen kurallar din, ahlak, görgü ve hukuk kurallarıdır. Aslında bu kuralların geliştirilmesinin amacı, insanları bazı davranışları gerçekleştirmeye, bazı davranışları ise gerçekleştirmemeye zorlamaktır. Bu zorlamaya insanların uyum sağlaması için bir yaptırım gücüne dayandırılması, sürekli ve genel nitelikte olması gerekmektedir. Hukuk kelimesi hak kelimesinin çoğuludur ve her şeyden önce düzen anlamını taşımaktadır. Bir ülkede bulunan hukuk kurallarının amacı toplumsal düzeni sağlamaktır (Gözübüyük 2010: 1-3).

İnsanların bir düzen içerisinde toplu halde yaşamalarının sağlayıcısı olarak devlete ekonomik, siyasal ve sosyal fonksiyonlar yüklenmiştir ve bu fonksiyonlar doğrultusunda kendisinden hizmetleri yerine getirmesi beklenmektedir. İşte bu kamusal hizmetleri gerçekleştirebilmek için devlet mali araçlara ihtiyaç duymuştur. Kamusal hizmetlerin finansmanı için devletin toplamak istediği tutarların dayanağı yine kanunlardır. O halde devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için nereden, nasıl, hangi miktarlarda kaynak temin edeceği gibi sorular ortaya çıkmaktadır. Bu sorular hukukun bir alt dalı olan mali hukuk biliminin araştırma konusunu teşkil eder. Mali hukuk, devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek için gelir elde etme ve bu gelirler doğrultusunda harcamalar yapmasını konu edinen bir disiplindir. Mali hukuk kamu hukuku içerisinde yer alan bir bilim dalıdır. Devletin en büyük finansman kaynağı olarak vergilerin araştırılması ise mali hukukun bir alt disiplini olan vergi hukukunu ortaya çıkarmıştır. Vergi hukuku, en genel ifade ile devlet ve kişiler arasındaki vergisel ilişkileri düzenleyen kurallardan doğan hak ve ödevleri inceleyen bir bilim dalıdır (Şenyüz vd. 2013: 2-3).

Verginin salınması, toplanması, harcanması ve diğer mali şeyler hukuk kuralları ile düzenlenmiş ve teminat altına alınmıştır. Hukuk devleti olma özelliği olarak kanunsuz vergi toplanamaz ve kanunda belirtilenin dışında harcama yapılamaz. Hukuk devleti olmanın bir sorumluluğu olarak bütün ülkelerde mali olaylar kanunlarla düzenlenmiştir. Bu nedenle denilebilir ki; hukuk ve vergi birbirinden ayrı düşünülemeyecek kadar birbirine bağımlıdır (Pehlivan 2009: 31).

Toplumsal yaşamı paylaşan bireyler arasında hukuka ve hukukun sağladığı norm ve kurallara uymalarında ahlaki değerlere olan bağlılıkları önem taşımaktadır.

Bireylerin kurallara uyma hususunda devlet ile yapmış oldukları bir anlaşma niteliğindeki hukuk kuralları, uyum boyutuyla ahlaki bir sorumluluktur (Güriz 2009: 16).

Bu noktada devlet ve birey arasındaki ilişkiyi düzenlemek açısından yalnızca vergi hukukuna güvenmek doğru bir tutum değildir. Birey ve devletin ahlaki sorumluluklarına olan bağlılıkları da önem taşımaktadır. Birey ya da devletin kurallara uyma istekliliğinin olmadığı bir ortamda kurallar anlamsız olacaktır. Buna bağlı olarak devletin hukuk kurallarını vatandaşlarına kabul ettirebilmesi ve gereken uyumu sağlaması için öncelikle vergi ahlak ve bilinci üzerine çaba sarf etmesi gerekmektedir. Hem bireysel hem toplumsal hem de örgütsel ahlakı geliştirmek, vergi hukukuna yardımcı olacak ve vergiye uyumu kolaylaştıracaktır (Kitapçı 2011: 16).

1.7.5. Etik ve Vergi Uyumu

Etik, en genel ifadeyle iyiyi kötüden, doğruyu yanlıştan ayırt edebilme konusunda araştırmalar yapan bir disiplindir. Daha geniş anlamda ise, insanların birbirleriyle etkileşerek kurdukları ilişkilerin değerlerini, normlarını, kurallarını, doğru-yanlışlarını ahlaki bakımdan inceleyen felsefi bir disiplindir (Yurdakul 2013: 6). Etik kavramı, toplumdan topluma değişebileceği gibi insandan insana da farklılıklar göstermektedir. Görecelilik arz etmesinden dolayı bir davranışın etik disiplinine uygun olup olmadığı öznel bir durum niteliğindedir (Sayım ve Usman 2016: 143).

Etik günümüzde yalnızca felsefe ya da siyaset bilimlerinin değil, aynı zamanda tüm disiplinlerin inceleme konusu halini almıştır. Son yıllarda tüm alanlara sirayet eden etik, kamusal alanda da kendini göstermektedir. Kamusal alanda etik, kamu idarecilerinin kamusal alanda karar verirken hesap verme sorumluluğu, saydamlık, etkin ve verimli hizmet sunumu, kamu yararını ön planda tutma, görevsel sorumluluklara bağlılık ve benzer nitelikteki durumlar için geliştirmeleri ve uygun davranmaları gereken ilke ve normların tamamıdır (Eryılmaz ve Biricikoğlu 2011:

34-35). O halde kamusal alanda etik tanımında yer alan verimli hizmet sunumunun kaynağı olarak vergilerin de etik açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Etik neyin iyi, neyin kötü olduğu ile alakalı iken, vergi; ödemek ya da ödememek sorunsalını içermektedir. Vergi ödememe sonucu uygulanan ceza ve yaptırımlar maddi olmasına rağmen, etiksel kurallara uymamanın maliyetinin manevi olması iki fenomen arasında bağlantı olmadığı algısı yaratabilmektedir. Ancak vergi alanı deontolojik³ açıdan incelendiğinde etik ile arasındaki bağlantı ortaya çıkacaktır. Bu noktada mali ve ekonomik faktörler haricinde (vergilemenin adil yapılp yapılmadığı, vergi yükünün fazlalığı, kamu harcamalarının nasıl yapıldığı, vergi oranlarının yüksekliği vb.), vergi vermenin sosyal bir kural olduğu, gereken vergi ödemelerinin yapılmadığı durumda oluşan maliyetlerin tüm toplumu etkilediği ve bu durumun sonuçlarının tüm topluma zarar verdiği şeklindeki Kantçı yaklaşımlar vergi algısını olumlu yönde etkileyebilmektedir. Bunun dışında verginin devlet ile birey ilişkisinde yalnızca ekonomik zemine oturtulması ve etiğin arka plana atılması tarzında bir Makyevelist yaklaşım, vergiyi sosyal normlardan uzaklaştırmaktadır. Bu noktada devlete güven problemi yaşayan bireylerin yoğun olduğu ülkelerde vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma, bireysel tercihleri önemsemeyen Leviathan devleti cezalandırmak olarak nitelenecektir. Bu nedenle vergi ile ilgili sorunsalların açığa çıkması ve düzeltilebilmesi açısından verginin etik ile bağdaşması ve koordineli ilişkisi kaçınılmaz olmaktadır (Kitapçı 2011: 3-4).

Ahlaki normların olması gerektiği her alanda etiğin de yer alması gerektiği varsayımından yola çıkarak etik ve vergi uyumu ilişkisini açıklamak doğru olacaktır. Etiği uluslararası bir disiplin yapan da genel kabul görmüş ahlaki davranışları her alanda yerleşik hale getirmesidir. Vergisel anlamda etiğin amacı, mükelleflerin genel ahlaklarını vergi alanına da yansıtmasını sağlamaktır. Şöyle ki; nasıl hırsızlık tüm din ve öğretilerde, tüm ırklarda, tüm toplumlarda kötü olarak addediliyorsa ve hırsızlık yapmak suçsa, bireyin vergi ödemeyerek diğer vatandaşların hakkını gasp

³ **Deontoloji**, bir mesleği uygularken uyulması gereken ahlaki değer ve etik kurallarını inceleyen bilim dalıdır. İnsanın belirli ödevleri olduğunu varsayan ahlak öğretilerini temel alır ve bu öğretilerden kaynaklanan görev ve kuralların çeşitli mesleklerdeki somut izdüşümlerini inceler (kaynak: <https://tr.wikipedia.org>).

etmesi de suçtur. Ahlak düzeyi yüksek olan vatandaşın, ahlak düzeyi düşük olan vatandaşın da yükünü taşıması etik kurallarına aykırıdır. Her ahlak sahibi bireyin devletin yüklediği sorumlulukları etik çerçevesinde yerine getirmesi, ahlaklı bir toplumun tesisi için şarttır. Bireyin vergi kaçırma ve vergiye uyum sağlama konusunda yaşadığı gelgitlerin faturasını tek başına olmasa da büyük nispette etik kurallarının yerleştirilememiş olmasına kesmek yanlış olmayacaktır. Bireyin içsel motivasyonunu, bireyci rasyonel kararlarından ziyade toplumcu rasyonel kararlarını, bilişsel süreçlerinden yine toplumsal çıkarı gözeterek geçirmesi ve bunu etik kurallarını da dikkate alarak gerçekleştirmesi, vergiye uyum sağlamasını kolaylaştıracaktır. Bu nedenle etik kurallarının gereken düzeye eriştiği ve yerleştiği bir toplumda vergiye uyum kolaylaşmakta ve uyum maliyetleri azalmaktadır.

1.8. Vergi Uyumunu Açıklayan Yaklaşımlar

1.8.1. Klasik Yaklaşım (Allingham-Sandmo Modeli/Rasyonel Beklentiler Teorisi)

Allingham, Sandmo (1972) ve Srinivasan (1973)'in vergi uyum analizinin standart yaklaşımı Becker (1968)'in öncülük ettiği suç ekonomisine dayanmaktadır. Burada rasyonel bireyin yakalanma ve cezalandırılma olasılığının riski ile vergi kaçırmanın başarısını dengeleyerek, kaçırma oyununun beklenen faydasını maksimize edeceği varsayılmaktadır. Onların çalışmaları çeşitli boyutlarda genişletilmesine rağmen neredeyse tüm modeller temel yaklaşımı kullanmaya devam etmektedir (Alm 1999: 6).

Mükelleflerin vergi kaçırıp kaçırılmayacaklarına dair kararları üzerine analiz yapan, bu duruma temel açıklamayı getiren model Allingham ve Sandmo (1972) modelidir. Becker (1968)'in suç ekonomisi modelinden yola çıkılan, mükelleflerin vergi kaçırıp kaçırılmama kararları üzerine kurulan bu modelde, doğru beyanname vermeyen mükellef risk olarak vergi kaçırma kararı vermekte ve ekonomik aktivitelerinden beklediği faydayı maksimum seviyede elde etmeye çalışmaktadır. Vergi kaçırmanın optimumu, mükelleflerin riskleri ve bu riskleri göze alarak kazanacaklarına ya da kaybedeceklerine bağlı olarak belirlenmektedir (Serim 2011:

69). Burada mükellefin vergi kaçırdığı ve yakalandığı durumdaki maliyetle, vergi kaçırmayıp vergiyi ödediği maliyet arasında kendince bir bağlantı kurması ve o bağlantıyı yine kendince anlamlandırması söz konusudur. Eğer mükellef vergi kaçırp vergiyi ödemezse ve yakalanması durumundaki cezayı göze alırsa ona vergi kaçırmayı olağan gelecektir ve kaçıracaktır (Yılmaz vd. 2015: 4).

Bir başka model olan rasyonel tercihler teorisinin temelinde ise “homo economicus” insan modeli yer almaktadır. Bu modelin bazı varsayımları da vergiye uyum sorununu açıklayan motivasyonları açıklamaktadır. Modele göre bireyler içsel olarak kendi faydalarını maksimize edecek kararlar almakta ve tercihlerini bu doğrultuda yapmaktadırlar. Bu kapsamda imkânları el verdikçe az vergi ödemeyi ya da hiç vergi ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları benimsemektedirler. Rasyonel Beklentiler Teorisinde mükellefler kamusal hizmetlerden yararlanma derecelerini maksimuma çıkarmak isterken, ödedikleri vergiyi minimum düzeye getirmek isterler. Burada mükelleflerin vergiyi ödememe davranışı rasyonel bir tercih olarak görülür. Ayrıca kendisi vergisini ödemese bile diğer mükelleflerin vergilerini ödeyeceği ve bu yolla kendisinin de sunulan mal ve hizmetlerden yararlanacağı algısı bedavacılık (free-rider) sorununu ortaya çıkarmaktadır (Aktan 2012: 168-171).

1.8.2. Sosyal-Psikolojik Yaklaşım (Ahlaki Duygular Teorisi / Tutumsal Model)

Tutumsal Model, Allingham ve Sandmo Modelinin bireylerin kendi çıkarları doğrultusunda rasyonel kararlar verdiği ve faydalarını maksimize edici güdülerle hareket ettiği anlayışını kısmen reddetmektedir. Şöyle ki; mükelleflerin vergi ödeme hususundaki davranışlarının belirleyicisi olarak ahlaki normları ve mükelleflerin vergilemeye dair psikolojik algılarını ön plana çıkarmaktadır (Aktan 2012: 169). Yani Allingham ve Sandmo Modeli'nin bireyleri yalnızca homo economicus çerçevesinde ele almasının aksine Ahlaki Duygular Teorisi bireylerin değer yargılarını ve psikolojik algılarını da önemsemekte ve vergi uyum düzeyi üzerinde bireysel çıkarların yanı sıra sosyal ve psikolojik unsurların da etkili olduğunu savunmaktadır.

Ahlaki Değerler Teorisine göre, mükellefler vergilerini ödeme noktasında içsel bir güdülenmeye sahiptirler. Ancak yine bu teoriye göre vergiye gönüllü uyumun yalnızca ekonomik faktörlerle değil; hukuki, idari, demografik, sosyal, dini, siyasi faktörlerle de değerlendirilmesi gerekmektedir (Yılmaz vd. 2015: 4).

Tutumusal Model ve Klasik yaklaşım güncel durumda tek başına yeterli olan görüşler olmaktan uzaklaşmıştır. Çünkü tek başına caydırıcı önlemlere yönelmek ya da tek başına vergi ahlakı gibi sosyal faktörlere yönelmek vergi uyum problemine çözüm olamamaktadır. Bu nedenle vergiye uyum davranışını birçok açıdan değerlendirmek, sorunlara çözüm getirmek açısından yerinde bir karar olacaktır. Vergi oranlarının yüksek oluşu, devletin kamu gelirlerini nasıl ve hangi alanlara harcadığı, ödeme gücüne göre vergi alınma durumu, sistemin adil olup olmadığı gibi dışsal faktörlerin yanı sıra vergi ödemeye karşı oluşan içsel motivasyon, vergi ödenmediği takdirde oluşan suçluluk ve utanç duygusu, devlete duyulan güven ve inanç ve benzer nitelikteki içsel faktörleri de kapsayan bir yaklaşımın ortaya konulması gerekmektedir (Kitapçı 2011: 2).

1.9. Vergi Ahlakı Ve Vergi Ahlâkının Vergi Uyumuna Etkisi

Mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak vergi borçlarını yerine getirme konusundaki davranış düzeylerine vergi ahlakı denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili sorumlulukların hiçbir sorun çıkarılmadan yerine getirilmesini de içermektedir. Yasaların, yasalardan doğan sorumlulukların ve verginin gereken bir uygulama olduğunun bilincinde olan her vatandaşın vergi ödevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi beklenmektedir (Akdoğan 2006: 184).

Vergi ahlakı, devlet ile birey arasındaki vergi-hizmet ilişkisinin mükelleflerin mali ve kanuni bilgisi, içsel motivasyonu, davranış ve tutumları, duygu durumları ve toplumun yönelimlerine meyilli olarak şekillenen kalıplarıdır. Bu nedenle mükelleflerin vergiye karşı nasıl bir tutum geliştirecekleri çeşitli etkenler altında vergiyi algılamalarıyla alakalıdır. Vergileme ile toplumsal kurallar arasındaki ilişkinin doğrusallığı da göz önünde bulundurulduğunda, vergi kaçırmanın ayıp ve

dışlanma konusu olduğu bir toplum yapısında vergiye gönüllü uyumu sağlamak için ekstra bir çabaya gerek kalmayacaktır. Vergilemenin gerekli olduğuna inandırılmış bir toplumun vergi ödemesi güç olmayacaktır. Bu algıyı yaratmak içinse kanuni mevzuatın vergileme ilkelerine uygun hazırlanmış olması, toplumun vergi ve mali bilgisinin artırılması için çaba sarf edilmesi, bireylerin vergi kurallarını toplumsal kurallar gibi benimsemiş olmaları gerekmektedir (Edizdoğan vd. 2013: 221).

Vergi ahlakı, bireylerin içsel faktörleriyle şekillenen karakteristiğidir. Bireyin kendi içsel sürecinde oluşan bir adaptasyon olmasına rağmen; diğer mükellef davranışları, devlete duyulan güven ve bağlılık, bireyin algılama düzeyi, eğitimi, medeni durumu, yaşı, içinde bulunduğu çevre, dâhil olduğu topluluklar ve arkadaş grubu gibi sosyo-kültürel faktörler de bireyin vergi ahlakı üzerinde etkilidir. Bu nedenle vergi ahlak oluşumu, gelişimi ve düzeyi bazında yapılacak araştırmalarda çok yönlü bakış açısı geliştirmek ve duruma farklı sebeplerin varlığı ile yaklaşmak akılcı ve doğru sonuçlar elde edilmesini sağlayacaktır.

1.9.1. Ahlâk ve Etik Kavramı Ayrımı

Arapça olarak “huy”, “mizaç”, “karakter”, anlamına gelen ‘hulk’ kelimesinden türeyen ahlak, bireylerin diğer bireylerle belirli kurallar çerçevesinde oluşan ilişkilerini ve bu ilişkiler sonucu ortaya çıkan eylemlerini düzenleyen değer, ilke ve kuralların tamamıdır. Buradan hareketle ahlak, bir kültüre bağlı bireyler tarafından tarih boyunca oluşturulmuş, toplum tarafından kabul edilmiş değerler bütünü ve bu değerlerin devamlılığının nasıl sağlanacağını belirleyen; bir topluluğa ait inanç, değer, yasak, kural ve emirleri içeren gelenekselleşmiş bir yaşam stilidir. Etik ise ahlaklı olmanın içeriğini analiz eden, ahlaki kavram ve yargıları niteliksel açıdan değerlendirmeye çalışan, değerleri konu edinen, bireylerin yaşamına anlam katan ve tarihsel süreçte oluşmuş ahlaki ilkeleri, felsefî açıdan açıklamaya çalışan bir disiplindir (Cevizci 2007: 117-118). Etik insanlara bir işi, bir eylemi yaparken nasıl

davranacakları yönünde öncülük eden ilke ve standartlar bütünüdür. Etik davranışsal kurallarıyla ahlaki açıdan en nihai olarak varılmak istenen durumu ifade etmektedir.⁴

Ahlak; insan davranış ve tutumlarını, sosyal ilişkilerini, uygulamada dar, somut ve öznel açıdan değerlendirirken, etik ise ahlaki konuları felsefik açıdan incelemekte ve kuramsal sonuçlara varmaktadır. Ahlak kuralları değişik toplumlarda değişik normlarla oluşmaktadır. Bir toplumda ya da devlette hatta devlet içerisinde bölgeden bölgeye bile değişiklik gösterebilmektedir. Etik ise bunun aksine toplumdan topluma değişmeyen, genel kurallar ortaya koymaktadır. Örneğin; yalan söylememek, dürüst olmak, adil olmak, hırsızlık yapmamak, cana kıymamak, yardım etmek gibi tüm insanlığı ilgilendiren evrensel değerler etiğin alanına girmektedir. Çünkü bu değer yargıları tüm insanlığa atfedilmiş değer yargıları olma özelliğine sahiptir (Nohutçu 2004: 391-392).

1.9.2. Vergi Ahlâkı Kavramı

Vergileme literatüründe son yıllarda üzerinde durulan sorulardan biri de insanların neden vergi ödediği sorusudur. Bu sorunun sorulma nedeni insanların vergi borçlarını ödemelerinin yalnızca cebri unsurlarla açıklanmasının yetersiz kalması ve mükellef tutum ve davranışlarının göz ardı edilmesidir. Zira vergi denetimleri mükelleflerin vergi ödemelerini yapmalarını tek başına sağlayacak etkinlikte değildir. Bu nedenle insanların vergi ödemelerini sağlayan yaptırımlar dışında başka unsurlar olduğu artık kabul görmüştür. Yakalanma riski olmasa bile mükelleflerin neden gönüllü olarak vergi ödediklerini en iyi açıklayan kavram “vergi ahlâkı” kavramıdır. Vergi ahlâkı, Song ve Yarbrough (1978) tarafından, “*vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları*” şeklinde tanımlanmıştır (Demir 2008: 46-47).

Vergi ahlâkı vergi mükelleflerinin gelir, kazanç gibi varlıklarını, hiçbir cebri güç olmaksızın, yasaların belirttiği süre ve oranlarda ödemeye gönüllü olmaları yönündeki tutumlarıdır (Kılıçoğlu 2017: 71).

⁴ T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Etik Rehberi, 2012, Sayfa: 11

Vergi ahlakı, birçok yazar tarafından en genel anlamda vergilemeye karşı geliştirilen içsel bir motivasyon olarak tanımlanmıştır, ancak vergi ahlakını yalnızca içsel motivasyon şeklinde değerlendirmek doğru değildir. Vergi ahlakı hem içsel hem de dışsal faktörlerle gelişmektedir. İçsel ve dışsal motivasyonun birlikte sağlanması, mükellef ve hükümet arasında var olan psikolojik vergi sözleşmesinin devamlılığı ve vergiye uyumsuzluğun caydırıcılığı açısından önemlidir (Çevik 2012: 265).

Mükelleflerin vergilerini ödemeleri için gönüllü hale getirilmeleri ya da mükelleflere vergi ödeme alışkanlığı kazandırılması konusunda ön plana çıkan kavram olarak vergi ahlakı, genel ahlak kavramından farklılık arz etmektedir. Genel ahlakta sınırlar çizilmiştir, kalıplaşmış normlar vardır ve esneklik yoktur. Ancak genel ahlakı olan bir mükellefin vergi ahlakının olması muhtemel olmayabilmektedir. Yani genel ahlakı olan bir birey vergi kaçırmayacak diye bir genellemeye gidilememekte, bu noktada genel ahlak ve vergi ahlakı birbirinden ayrılmaktadır (Yurdakul 2013: 6).

Vergi ahlakının algılanması ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği gibi, aynı ülkede yaşayan bireylerin aile yapılarına, toplumsal ilişkilerine ve toplumla olan bağlarına göre de farklılık göstermektedir. Risk almayı seven mükellefle, sevmeyen mükellef arasındaki ceza oranlarındaki ve yakalanma olasılıklarındaki değişikliklere olan hassasiyet birbirine benzemediği gibi, vergi ödememeye olan ahlaki bakış açıları, algıları, tutum ve davranışları da birbirine benzememektedir (Aktan ve Çoban 2012: 215).

Bir ülkede vergi ahlakının zayıf olması bireylerin vergi kaçırma anlamına gelmekte, bu durum ise vatandaşların vatandaşlık duygularının zayıflamasını ve dolayısıyla vatandaşlık görevlerini yerine getirmek istememelerini ifade etmektedir (Türk 2002: 142).

Vergi ahlakının, vergilemede adalet ilkesinin varlığı ile bağlantılı olduğu bir gerçektir. Mükellefte vergilemede adalet olmadığına dair bir algı oluşması vergi ahlak düzeyinin önemli bir belirleyicisi olmaktadır. Adaletten yoksunluk algısı mükellefin vergiye gönüllü uyumunu zayıflatmaktadır (Küçük 2011: 61).

1.9.3. Devlet ve Birey Açısından Vergi Ahlakı ve Unsurları

Vergi ahlakı, genel ahlak ile bağlantılı olabileceği gibi genel ahaktan ayrı da olabilir. Yani genel ahlakı yüksek bir vatandaşın vergi ahlakının yüksek olmasını bekleyemeyeceğimiz gibi, hem vergi ahlakı yüksek hem de genel ahlakı yüksek vatandaşlara rastlamak da mümkündür. Vergi ahlakının içsel bir motivasyon olduğu kabul edildiğinde bu durumun açıklaması kendiliğinden ortaya çıkacaktır.

Ülkesinin geleceğini düşünen her iktidarın vergi toplama potansiyeli üzerine çalışmalar yapması şarttır. Verginin kaynağı olarak bireyin ve hatta kurum, şirket, işletme adı altındaki tüzel kişiliklerin, vergi bilinç ve ahlakına maksimum noktada erişmeleri için devletin elindeki enstrümanları iyi kullanması gerekmektedir. Ancak yalnızca bireysel vergi ahlakı kamu gelirlerini toplamak ve sürdürülebilirliğini sağlamak için yeterli değildir. İktidarın da elde ettiği vergileri vatandaşlarının vergiyi ödeme amacı doğrultusunda kullanması vergiye uyum sağlanması açısından kayda değerdir. Vergi ahlakı çift taraflı işleyen bir normdur. Eğer bir taraf vergi ahlakı konusunda zayıfsa, diğer taraf da vergi ahlakı konusunda zayıflayacaktır. Vatandaşların beklenti ve isteklerine cevap verildiği takdirde vergi ahlakı gelişecek, cevap verilmediği takdirde ise zayıflayacaktır. Bu açıdan hem devletin hem de bireylerin vergi ahlakına sahip olması her iki tarafın işini kolaylaştıracak hem de her iki tarafın istek ve beklentilerinin karşılanmasını sağlayacaktır.

1.9.3.1. Devlet Açısından Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, devletin kurumsal düzenlemeleri ile bağlantılıdır. Kurumsal anlamda devletin vatandaşlarına güven vermesi vergi ahlakına katkıda bulunacaktır. Şöyle ki; devletin demokrasi anlayışı ile kendisini vatandaşının çıkarları doğrultusunda sınırladığını yansıtabilmesi uyumu kolaylaştıracaktır. Devlet bireyi gelir sağladığı bir birim değil de, siyasi karar alma mekanizmasının bir parçası olarak görürse güven ilişkisini kurmuş olacaktır. Bu durum ise vergi ahlakına yansıtacaktır (Gürsoy 2012: 66).

Bireylerin vergi ahlakını etkileyici bir unsur olarak kamu otoritelerine güven unsuru önem taşımaktadır. Mükelleflere, ödedikleri vergilerin nasıl ve ne şekilde

değerlendirildiğinin açıklanması, kamu görevlilerinin de denetim altında olduğuna ve bu nedenle keyfi uygulamalara izin verilmediğine mükelleflerin inanmasını sağlayacaktır. Buna ek olarak uygulanacak vergi politikalarının ve vergi sisteminin açık, net ve saydam bir şekilde anlatılması devlete güven duygusunu beslemektedir. Günümüzde bu durumu destekler nitelikte uygulamalar yapılmaktadır. Kamu görevlilerinin görev sınırları kurallara bağlanmakta ve bu kurallara uygun davranmaları sağlanmaktadır. Teknolojinin getirdiği avantajlar sayesinde de verginin sistemsal bir temele oturtulmuş olması ve hala bu konuda daha ileri uygulamalar için çalışmalar yapılması devlete olan güveni artırıcı niteliktedir (Aşan 2014: 75).

Devletin vergi ahlakına sahip olması, yani aldığı vergiyi mükellefleri maksimum düzeyde tatmine ulaştıracak yatırım ve harcamalara dönüştürmesi bireylerin vergi ahlakını da etkilemektedir. Bu nedenle vatandaşlarına öğretici, yol gösterici olma bakımından öncelikle devletin kendi üzerine düşen vergi sorumluluklarını yerine getirmesi şarttır (Demir 2008: 53).

1.9.3.2. Birey Açısından Vergi Ahlakı

İnsanın sosyal bir varlık olduğu ve buna bağlı olarak birlikte yaşama ihtiyacından doğan toplum yapısı, çeşitli kurallarla çevrelenmiştir. İnsanlar bir arada yaşamanın devamı için kurallara uyum sağlamak zorundadırlar. Neleri yapabilecekleri ve neleri yapamayacaklarının bir sınırının olması toplumsal düzen için şarttır. Toplumsal düzen istek ve talepleri, çıkarları, olanakları ve farklı fırsatları olan insanların ortak bir paydada buluştuğu noktada sağlanabilmektedir (Demir 2003: 35). Toplumsal düzeni sağlayan kurallardan biri de ahlak kurallarıdır.

Ahlak kuralları toplumsal hayata yön veren kurallar olarak önemli bir yere sahiptir. Ahlak kuralları salt olarak birey yaşamını değil, aynı zamanda bireylerin toplumsal yaşamlarını da etkiler. Bireylerin gerek kendi gerekse toplumsal hayatlarında ne tür davranışlarda bulunacağını düzenleyen ilkelere sahip olunması beklenen bir durumdur. Bu noktada bireysel ve toplumsal ahlak ayırımına gidilmektedir Ancak kişisel ahlak hem toplum ahlakıyla hem de grup ahlakıyla bazı noktalarda ayrışabilmektedir (Güriz 2009: 13).

Bireysel ahlak bireyin kendi içsel süreci ile alakalı olduğu kadar aile yapısı, aldığı eğitim, içinde bulunduğu çevre ve grupların ahlakı ile de alakalıdır. Toplumsal ahlak ise bir toplumun nesilden nesile aktarılan kalıplaşmış kurallardır. Bu kurallar toplumdaki topluma değişen kurallardır.

Genel ahlakla ilgili çıkarımlarda olduğu gibi vergi ahlakıyla ilgili çıkarımlarda da konuyu bireysel ve toplumsal açıdan ele almak mümkündür. Birey açısından vergi ahlakı, mükellefin vergilerini gereken zamanlarda, gereken koşullarda ve miktarda ödemesini ifade etmektedir. Bireysel vergi ahlakını ölçmek toplumsal vergi ahlakını ölçmekten daha kolaydır. Bu nedenle bireysel ölçüm sonuçlarının toplamından yola çıkılarak toplumsal vergi ahlakına ulaşılmaktadır (Tosuner ve Demir 2007: 10).

Birey açısından vergi ahlakı mükelleflerin vergilemeye içsel olarak dâhil olmak istemesi ve yine gönüllü olarak vergi ödeme zamanlarında ve gereken miktarlarda ödeme yapmalarını ifade etmektedir. Ancak bilindiği gibi vergi tek yönlü bir ilişki sonucu ortaya çıkmamaktadır. Yani vergileme süreci hem idareler hem de bireylerle sürdürülüp sonlandırılmaktadır. Vergi mevzuatının yeterli olması, anlaşılır olması, uygulayıcıların vergilendirme sürecini iyi idare etmesi, vergi ahlakı oturmamış bir birey karşısında hiç bir öneme sahip değildir. Bu nedenle mükelleflerin vergi ahlakının geliştirilmesi vergi idaresinin vergi toplama potansiyeli açısından çok önemlidir (Demir 2008: 51).



İKİNCİ BÖLÜM

UYGULAMADA VERGİ UYUMU

2. DAVRANIŞSAL BOYUTTA VERGİYE UYUM

Genel anlamda davranış, bireyin çeşitli uyarıcılara bağlı olarak ortaya koyduğu bedensel, ruhsal ve toplumsal tepkilerdir. Davranışın ortaya çıkmasındaki ilk durum bir uyarının varlığıdır. Bu uyarın ortaya çıktığında neden-sonuç ilişkisine bağlı olarak davranış meydana gelmektedir. Bu uyarıcı içsel olabileceği gibi dışsal da olabilmektedir. Bir davranışın sonucu başka bir davranışın nedenini oluşturmaktadır. Bu davranışlar neden-sonuç bağlantısı ile zincirleme akıp gitmektedir (Ertürk 2010: 42).

Diğer her türlü alanda olduğu gibi vergi alanında da insanlar çeşitli uyarınlar karşısında farklı tepkisel davranışlar geliştirmektedirler. Bu uyarınlar sonucu vergiye uyma ya da uymama davranışı ortaya koymaktadırlar. Mükelleflerin, genel olarak vergiye gönüllü uyum sağladığı kabul edildiğinde, bu durumda vergi ahlakı, vergi bilinci, vatandaşlık duygusu, suçluluk ve utanç duygusu gibi içsel motivasyonların yanı sıra; yaş, cinsiyet, eğitim, medeni durum, ekonomik durum gibi sosyo-demografik faktörlerin de etkili olduğu yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur. Mükelleflerin vergiye mecburen yani gönülsüz olarak uyum sağladıkları varsayımında ise, bu durumda vergi kanunlarının yaptırım gücü, denetlenme olasılığı, ceza miktarı gibi cebri unsurların etkili olduğu çeşitli analizlerle ortaya çıkmıştır.

Cebri unsur olmaksızın vergi kurallarının oluşması beklenemez. Cebri unsur, mükellefleri ödeme davranışına sevk etmesi açısından bir pekiştirici özelliğindedir (Saygın 2013: 25).

Bahsedilen tüm bu unsurlardan hareketle bireylerin uyma davranışı; ekonomik, mali, sosyal, demografik, siyasi vb. birçok faktöre bağlı olarak

şekillenmektedir denilebilir. Bu nedenle vergi toplama gücünü artırmak isteyen her otoritenin vergiye uyum sorununu çok yönlü değerlendirmesi gerekmektedir.

2.1. Mükellefin Uyma Davranışı Ve Analizi

Geleneksel vergileme teorisi, vergiye gönüllü uyumu belirleyen en temel faktör olarak ekonomik ve mali faktörleri inceleme konusu yapmıştır. Bu anlayışta verginin konusu ve ödeme gücü, mükelleflerin vergi yükünü hissetme dereceleri, vergi baskısı, vergilemede mükellefin adalet-eşitlik ve verginin harcandığı yerler konusundaki algıları, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi, mali rant ve sömürü gibi unsurların vergi ödeme ya da ödememe kararlarında etkili olduğu belirtilmiştir. Geleneksel vergi teorisinde vergi ödeme ya da ödememe davranışı üzerinde ekonomik ve mali faktörler dışındaki dinsel, kültürel, kurumsal, sosyal, idari, siyasal ve etik faktörler göz ardı edilmiş ya da yeterince inceleme konusu yapılmamıştır. Modern vergi teorisinde ise bireylerin gönüllü olarak vergi ödeme ya da ödememe kararlarında mali ve ekonomik faktörlerin dışında etkili olan birçok faktör olduğu kabul edilmiştir. Bu faktörleri; sosyal, kültürel ve kurumsal faktörler, siyasal ve yönetsel faktörler, dinsel ve etik faktörler şeklinde sıralamak mümkündür. Bu doğrultuda son yıllarda vergileme psikolojisinin doğru analizi açısından ekonomik ve mali faktörler dışındaki faktörler de teorik, analitik, deneysel ve ampirik çalışmalara dahil edilmiştir (Aktan ve Çoban 2012: 199-200).

Mükelleflerin vergiye uyma davranışı, hem içsel hem de dışsal kaynaklara bağlı olarak şekillenmektedir. Vergiye uyum davranışını yönlendiren en önemli dışsal kaynak, vergi yükü; içsel kaynak ise vergi ahlakıdır.

Vergilendirme mükellefler üzerinde yük oluşturmaktadır. Bu durum refah düzeyini maksimum yapmak isteyen mükelleflerin vergiye uyma davranışını etkilemektedir. Mükelleflerin refah seviyelerini düşürmesinden dolayı vergiye karşı gösterdiği tavır ve tutumlar doğal bir sonuçtur. Refah seviyesi ve diğer çeşitli kaygılardan dolayı mükellefler vergiye uyum sağlamada problemler yaşamaktadırlar (Yurdakul 2013: 93).

Vergi uyumu ile vergi ahlakı birbirinden ayrı düşünölemeyecek kadar bağlantılı kavramlardır. Şöyle ki; vergi ahlakı bireylerin içinden gelen bir motivasyonken, vergi uyumu gerek içsel gerekse dışsal uyarıların yaptırım gücü sonucu bireylerin vergi ödemeye meyillenmelerini ifade etmektedir. İçsel motivasyon ve dışsal uyarıların mükellefleri vergi mevzuatına uygun davranmaya itmesi, vergiye uyumu beslemekte ve uyma davranışını alışkanlık haline getirmektedir (Aşan 2014: 73).

Vergi ahlakının gelişmesinde toplumsal davranışlar birey davranışları üzerinde etkilidir. Davranış bilimleri açısından bireyin içinde bulunduğu sosyal gruplar bireyin davranışlarının şekillendiği alan olarak çok önemlidir. İnsanlar davranışlarının çoğunu gruplar içinde sergilerler ve bu davranışlar içinde buldukları topluluğun genel davranışından etkilenmektedir. Bu nedenle birçok sosyal bilimci sosyal ilişki ve sosyal davranış konusundaki araştırmalarını küçük toplumsal gruplar çerçevesinde yapıp, genellemelere ulaşmıştır (Güney 2013: 15). Bu noktadan hareketle denilebilir ki; eğer bir toplumda genel olarak bireylerin vergi ahlakı yüksekse, uyum problemi yaşayan bireyler toplumun geneline uyum sağlayacak davranışlara meyilleneceklerdir. Tersini durumda ise eğer toplumun genelinde uyma problemi varsa, uyum sorunu yaşamayanlarda zamanla topluma uyum sağlayacak ve uyumsuzluk gösterebileceklerdir (Tosuner ve Demir 2007: 13).

Sosyologlara göre ise vergi ödemek sonradan öğrenilen bir davranıştır. Yani vergi ödemenin bir sorumluluk, bir ödev olduğunun bireye birileri tarafından anlatılması gerekir. Başka bir deyişle mükellef içsel bir motivasyon olarak mevcut olan vergi ahlakına uyum sağlamak ve vergi ödemenin bir mecburiyet olduğunu anlamak için dışardan destek almalıdır. Bu ahlak unsurunu reddeden kişi cezai müeyyidelerle karşılaşır. Bireyin vergi ödeme davranışı kazanması isteniyorsa bu bir öğrenme sürecini gerektirir. İnsan doğuştan vergi ödemeye yatkın değildir, hatta doğası gereği elindeki parayı gelecek kaygısı, refah kaybı korkusu ve diğer ekonomik beklentilerine bağlı olarak kimse ile paylaşmak istemez. Ayrıca kendisinden daha güçlü bir otoriteye ödemede bulunmak bireyi zorlayıcı bir

durumdur. Çünkü insanlar daima devletin kendisine bir şeyler yapmasını ya da vermesini istemeye meyillidirler (Saygın 2013: 25).

2.2. Vergi Uyumu İle İlgili Davranış Biçimleri

2.2.1. Vergi İtaati

Türk Dil Kurumu'na göre itaat, “boyun eğme”, “buyruğa uyma” anlamlarına gelen bir kavramdır. İtaat, bir güce, kurala karşı çıkmamak, boyun eğmek, uyma davranışı sergilemek, aykırı davranmamak şeklinde sınırlara sahip bir kavramdır.

İtaat davranışının temelinde zorlama, korku ve yaptırım gücü vardır. Örneğin; Asch'ın yaptığı bir araştırmada oluşturulan bir deney ortamında gruptan farklı davranmak birçok denek için rahatsız edici bir durum oluşturmuştur. Bu nedenle bu deneyde denekler uymama davranışının getirebileceği sonuçlardan çekinmelerine bağlı olarak uyma davranışı göstermişlerdir. İşte böylesine bir uyum sağlama davranışı itaat olarak adlandırılmaktadır. İtaat bir kişiye karşı gösterilebileceği gibi bir gruba karşı da gösterilebilmektedir. İtaat sonucu oluşan uyma davranışında itaat edilen kişi ya da grubun gücü ve kontrolü vardır (Güney 2013: 63).

İtaat olgusu cebri unsurlar barındırması ve bir otorite tarafından konulmasından dolayı vergileme alanında da mevcuttur. Buradan hareketle vergi itaatinin; otoriteden, mevzuat hükümlerinden ya da ödememe sonucu cezalandırılma korkusundan kaynaklı olarak mükelleflerce vergilerin ödenmesi olduğunun söylenmesi mümkündür.

Vergi uyumu ve itaati ne kadar birbiri ile bütünleşik kavramlar gibi dursa da özünde çok farklıdır. Vergi uyumunun İngilizcesi ve aslı olan “tax compliance” Türkçe’de, “vergiye uyum”, “vergiye gönüllü uyum” şeklinde karşılık bulmuştur. Yani vergileme cebre dayansa bile “tax compliance” kavramında bir gönüllülük, isteklilik mevcuttur. Ancak vergi itaatinde mükellefin vergileme olgusuna kendi yüklediği anlam ya da tercihi söz konusudur. Mükellef vergiye itaat edip etmeyeceği hususunda karşılaşılabilecek maliyetlerle faydaları analiz etmekte ve kendince bir karar almaktadır. Vergi uyumunda fayda-maliyet analizinden çok, bir benimseyiş, istekli

ya da gönüllü olarak veriş durumu vardır. İtaatte mükellefin ortadaki mevcut durumu kabullenışı, toplumun normlarına uyum sağlayışı söz konusuysen, uyum davranışında suç işlenmesi durumunda hiçbir zaman tespit edilememesi olasılığına rağmen uyum gösterme motivasyonu mevcuttur (Saygın 2013: 9).

İtaatte dışsal faktörlerden etkilenim, onlara uyum sağlama, dışlanma ya da yakalanma korkusu söz konusudur. İtaat cebri bir olaydır. Ancak vergiye uyum içerisinde vergi ahlakını, vergi bilincini, vatandaşlık duygusunu, ödeme istekliliğini barındırmaktadır. İtaatte zora dayalı bir durum söz konusuysen, vergiye uyum sağlamada gönüllülük vardır. İtaat yakalanma, cezalandırılma, dışlanma korkularıyla hareket eden mükellefin davranışını içeriyorken, vergiye uyum korkudan ziyade bireyin değer yargılarını, ahlaki normlarını ve içinde bulunduğu çevreye adapte olma, devlete bağlılık ve güven duygusunu içermektedir. Yani itaat de vatandaş vergi vermek istemese de çeşitli korkuları nedeniyle bireyci rasyonel davranışından gönülsüz olarak vazgeçmekte, toplumsal rasyonel davranışı cebren kabullenmektedir (Kitapçı 2011: 55).

Mükelleflerin vergiye itaat göstermeleri özünde vergiye itaatsizlik göstermelerinden daha kolaydır. Torgler (2004)'e göre mükelleflerin vergi borçlarını ödememek adına giriştikleri mücadeleler onları bir hayli zorlamaktadır. İlk olarak mükellef uyumsuzluk davranışını kafasına yerleştirmek için uğraşmaktadır. İkinci adımda bu davranışı eyleme dönüştürecek cesareti elde etmektedir. Üçüncü adımda ise vergi kaçırma eylemi için hazırlık yapmayı ve uygun yolları bulmayı denemektedir. Bu gibi fikirler insanı uyum davranışından daha fazla zorluğa sürüklemektedir. Bir de yakalanma durumunda katlanılacak maliyet dikkate alındığında, itaat etmek daha maliyetsiz bir hale gelmektedir. Yine bu devrede vergi ahlakı unsuru ön plana çıkmakta, vergi ahlak seviyesinin iyi olduğu durumda fayda-maliyet analizi yapan mükellefin, vergi ahlakının etkisiyle ödeme davranışını seçmesi kolaylaşmaktadır. Bunun dışında vergi ahlakı gelişmiş mükellefte suçluluk ve utanç duygusu oluşabilmekte, bunun sonucunda vergiye, dolaylı olarak devlete, itaatsizlik fikri mükellefin hoşuna gitmemeye başlamaktadır (Demir 2008: 59).

2.2.2. Vergi ile Özdeşleşme

Özdeşleşme, uyma ile sonuçlanan bir süreci ifade etmektedir. İnsanlar bazen başkalarına benzemek ya da bir grubun karakterize ettiği insan tipine dönüşmek adına çaba harcarlar. Özdeşleşme sonucu gerçekleşen uyma davranışı, temelinde benzemek istenilen kişi ya da grubun etkileyici özelliklerini ve toplumsal değerlerini barındırmaktadır. Benzemek istenilen kişi ya da grubun bu özellikleri devam ettiği sürece uyma davranışı da devam eder. Aksi bir durum oluştuğunda ise uyma davranışı yerini uyumsuzluğa bırakır (Güney 2013: 63). Bir sosyal bilim konusu olan vergileme alanında da bireylerin bir bireye ya da gruba benzeme isteği oluşmaktadır. Bireyin doğasında var olan bir gruba ait olma dürtüsü, onu diğerlerine uyum sağlamak için benzerlik olgusuna itmektedir. Her birey doğuştan ya da sonradan ait olduğu bazı gruplara uyum sağlamak zorundadır. Her grubun ise bir lideri ve bu lider doğrultusunda genel bir davranışı vardır.

Vergi ile özdeşleşme, bireyin ait olduğu çevreye uygun davranışları benimsemesini ifade etmektedir. Bireyin çevresindekilere uyum sağlamak ve onlar tarafından kabul görmek istemesi, bunun dışında devlete olan bağlılığı ve vatandaşlık duygusu, vergi ödeme davranışını olumlu yönde etkilemektedir. Birey hayranlık duyduğu ya da içinde bulunduğu bir grubun liderine beslediği sevgi, saygı gibi duygulardan dolayı vergiyle özdeşleşebilmektedir. Buna ek olarak vergi ile ilgili suç işlemesi durumunda dâhil olduğu gruplardan dışlanma, onlar tarafından ayıplanma korkusu da bireyi vergi ile özdeşleştiren sebepler arasındadır. Vergi ödeme bilincine üye olduğu gruplardan etkilenerek sahip olan bir bireyin, aynı zamanda o gruptan kopmak istememe duygusu ile eriştiğinin söylenmesi de mümkündür. Bireyin devletine duyduğu sevgi, saygı ve onu zor duruma sokacak şeyleri reddetme dürtüsü de vergi ile özdeşleşmesini sağlamaktadır (Kitapçı 2011: 57-58).

Arkadaşlık ve diğer ilişkiler de yükümlünün vergiye uyumunu etkilemektedir. Bu nedenle bireyin arkadaş ya da diğer ilişki türlerindeki insanlar vergi mevzuatına uygun hareket ediyorsa, kendisi de büyük olasılıkla uyum davranışı sergileyecektir. Sonuç itibari ile birbirini etkileyen bu mükellefler vergiye uyum sağlayanların

sayısını artırmış olacak ve böylelikle vergiye uyum da artacaktır (Yurdakul 2013: 16).

Bu bilgilerden hareketle denilebilir ki; bireyler sevdikleri ve saygı duydukları insan, grup ya da kurum davranışlarından etkilenmektedirler. Bireyin doğuştan gelen sosyal olma ve bir gruba dâhil olma ihtiyacı onu diğerlerinin davranışlarını taklit etmeye zorlamaktadır. Onay almak, kabul görmek ve dışlanmamak için birey ait olduğu çevrenin uyma davranışını benimseyebilmektedir.

2.2.3. Verginin İçselleştirilmesi

Bireyleri toplumsal kurallara uymaya sevk eden tek şey ödül ve cezalar değildir. Eğer bir toplumda toplumsal kurallar içselleştirilebilirse, toplum kurallarına uyumu sağlamak için cezalandırma ya da ödüllendirme ikinci planda kalacaktır. Bireyin kendisini toplumsal kurallar çerçevesinde tanımlaması, bir diğer deyişle toplumsal kurallarla kendisini gerçekleştirdiğine inanması onu toplumsal normlarla özdeşleştirecektir. Toplumsal normlar bireyi hem sosyalleştirme hem de bireye kendini gerçekleştirme olanağı sunma işlevine sahiptir. Normları içselleştirmek, bireyin kurallara adapte olup, kuralları alışkanlık haline getirmesini kolaylaştırmakta ve sonucunda devletin toplumsal kurallara uyulması için ek bir düzenleme yapmasına, hem maddi hem de manevi yük altına girmesine gerek bırakmamaktadır (Demir 2003: 55). İşte böylesine bir ilişki vergisel anlamda da söz konusudur. Şöyle ki; bireyin vergilendirmeyi ya da vergi politikalarını özümsemesi, vergi ödeme alışkanlığı kazanması ve bunu sürdürmesi açısından önem arz etmektedir. Nasıl ki birey toplumsal kuralları içselleştiriyorsa, bir toplum kuralı ve gerekliliği olarak vergileri de içselleştirmesi vergiye uyumu kolaylaştıracaktır. Vergi ile özdeşleşen, vergiyi bir norm olarak benimseyen bireylerin varlığında ne vergi hukuku kuralları ihlal edilmiş olacak ne de ek bir düzenlemeye gerek kalacaktır. Bireylerin vergiyi içselleştirmesi hem toplumsal maliyetleri, hem bireysel maliyetleri azaltacaktır. Bireysel maliyetlerin azalmasındaki temel faktör vergiye uyum sağlayan mükellefin cezai müeyyideye muhatap olmaması iken toplumsal maliyetlerin azalmasında ise mükellefin vergi ödemediği durumda toplumsal olarak karşılaşacakları maliyetlerin yüksekliği temel faktördür. Öyle ki vergi ödemeyen bireylerin çok olması

durumunda toplumsal ahlakın bozulması ve kamusal mal ve hizmetlerin gereken düzeyde yerine getirilememesi söz konusu olacaktır ki hiçbir mükellef böyle bir sonuçla karşılaşmak istemeyecektir.

Vergisini düzenli ödeyen mükellefin diğer mükelleflerden de aynı uyumu beklemesi verginin içselleştirilmesi bakımından önem taşıyan bir husustur. Bir toplumda vergi ödeyenlerin vergi ödemeyenlere kıyasla az olması bedavacılık sorununu ortaya çıkarmaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 88). Bedavacılık sorununu ortaya çıkaran şey bireylerin vergi ahlak düzeylerinin düşük olmasıdır. Vergilerin ödenmesi için verginin içselleştirilmesi vergi ahlak düzeyi ile doğrudan bağlantı kurulmasına öncülük etmektedir. Mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri geliştirildikçe, vergiyi benimsemeleri ve uyum sağlamaları da kolaylaşacaktır.

2.2.4. Vergi Uyumsuzluğu

Vergi uyumunun karşıtı olarak vergi uyumsuzluğu (noncompliance), vergi kanunlarına aykırı bir şekilde finansal durumun gerçeğinin aksine, gerçek olmayan işlemler sonucu vergi yükümlülüğünün gerekenden fazla ya da az gösterilmesi, beyannamenin zamanında gereken mercilere intikal ettirilmemesi ve ödenecek verginin ödenmemesi davranışının ortaya konmasıdır (Roth vd. 1989: 2). Bir diğer deyişle, vergi uyumsuzluğu mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek vergiden doğan sorumluluklarını yerine getirmek istememeleri ya da getirmemeleridir (Kumluca 2003: 92).

Bireylerin vergiye uyumu ya da uyumsuzluğu vergiyi nasıl algıladıkları ile doğrudan ilişkili bir konudur. Ancak bu algı yalnızca bireysel vergi algısı ile değil, aynı zamanda toplumsal vergi algısı ve bireyin içinde bulunduğu sosyal grubun vergi algısıyla da alakalı ve etkileşim içerisindedir (Sağlam 2013: 317-318).

Vergiye uyumsuzluk gösteren bazı kesimler maalesef vergiye adapte olmamaktan haz duymakta, bireysel çıkarlarını koruma güdüsü taşımakta ve sorumluluk almak istememektedirler. Mükelleflerdeki hep daha fazlasına sahip olma dürtüsü; teknik imkânların gelişmesi ve önceden lüks sayılan şeylerin günümüzde hayatın gereği gibi algılanması ile mükellefleri daha fazla para tutmaya ve suçtan

korkmamaya teşvik etmektedir. Tüm bunların sonucunda devlet gelir kaybetmesinin yanı sıra suçlu kazanmaktadır. Bu kural tanımaz mükelleflerin varlığı toplumsal ahlakı da bozmakta ve bu tip bireylerin çoğalmasına yol açmaktadır (Edizdoğan vd. 2007: 51).

Her vergi ödememe davranışı kötü niyetli olmayabilir. Şöyle ki; mükelleflerin uyumsuzluk yaratma amacı gütmeksizin, mevzuata hâkim bir bilgiye sahip olmamaktan kaynaklı beyannameyi düzgün dolduramamak ve teslim edememek gibi iyi niyetle yapmış olduğu hatalar vergi uyumsuzluğu kapsamına girmemektedir. Ancak mükellefin vergi yükünü asgari düzeye çekme güdüsüyle yapmış olduğu hile içeren davranışlar, vergi kaçakçılığı kapsamına girmekte ve cezai müeyyideyi gerektirmektedir (Üyümez 2004: 25).

Ödedikleri vergi dolayısıyla refahlarını kaybetmeden yaşamlarını idame ettirmek isteyen mükellefler, en az getirili alandan feragat ederek tercihlerini kısıtlamaktadırlar. Bu durum gelir seviyesi yüksek kesimde lüks tüketimlerinden yani tasarruf ya da lüks mallarından kısıtlama iken, düşük gelirlilerde ise zorunlu ihtiyaçlarından kısmak şeklinde gerçekleşmektedir. Buradan hareketle denilebilir ki, vergi düşük gelirli kesimin üzerinde daha fazla yük oluşturmakta ve verginin kişinin durumunu dikkate alan özelliği ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle düşük gelire sahip kesimde mükelleflerin vergiye uyumsuzluk davranışları artabilmektedir (Çataloluk 2008: 217).

Mükellefler, vergi artışı karşısındaki tavırlarını ekonomik açıdan tüketim ya da yatırım tercihlerini azaltmak, aylıklığı tercih etmek, üretimi kısmak şeklinde gösterebilmektedirler. Mükelleflerin vergi artışlarına karşı gösterdikleri bu tip ekonomiyi etkileyen tepkileri pasif tepki olarak nitelendirilmektedir. Pasif tepki aynı zamanda maliye alanını etkileyen vergiden kaçınma, vergi borcunu geciktirme ve vergiyi başkalarına yansıtmayı da kapsamaktadır.

2.2.4.1. Vergiye Karşı Pasif (Bağımsız) Tepki

Vergi oranlarında meydana gelen artışlar mükelleflerin davranışları yönünden önce pasif tepki şeklinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi oranlarındaki artışlar

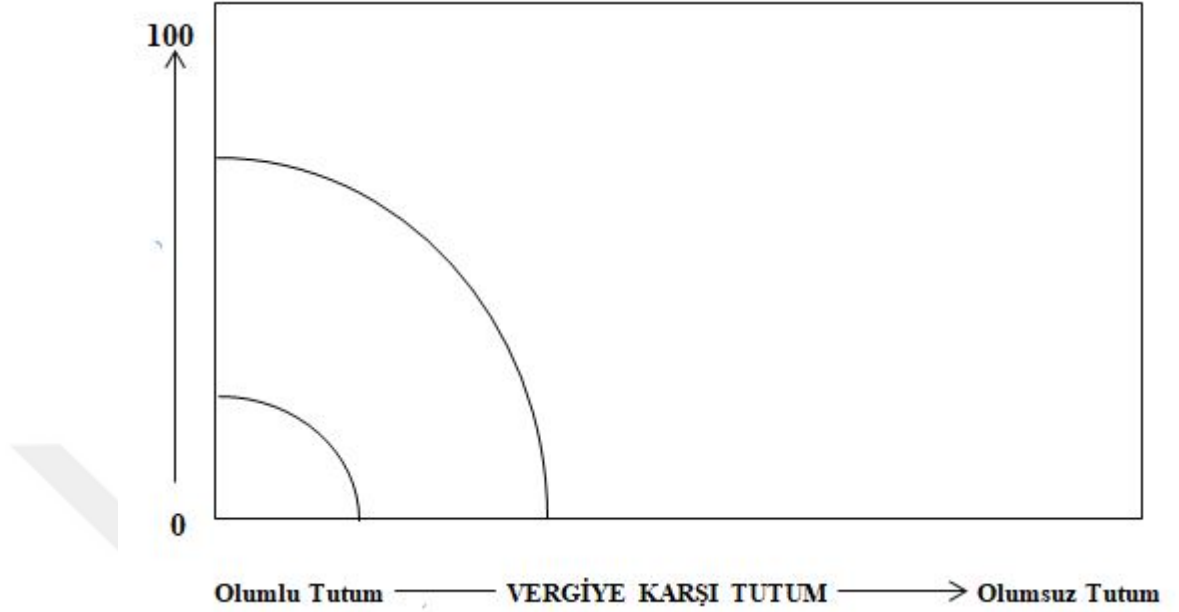
öncelikle mükelleflerin harcanabilir gelirlerini ve dolayısıyla karar ve tercihlerini etkilemektedir (Aktan vd. 2012: 190).

Mükellefler vergilere karşı pasif tepki olarak esasında iki tepki türü geliştirmişlerdir. Bunlardan ilki gelir etkisidir. Gelir etkisi, mükellefin vergi yükünü daha fazla hissetmeye başladığı noktada mükellefte daha fazla çalışma isteği oluşması ve ek işlere başvurmasıdır. Ancak zamanla mükellef elde ettiği her gelirin vergi karşısında yok olmasına tepki olarak çalışmamayı, boşta kalmayı tercih edebilmektedir. Bu durum ikame etkisini oluşturmaktadır. İkame etkisi, mükellefin vergi oranı artışı durumunda kaybolan harcanabilir gelirinine rağmen çalışmamayı tercih etmesiyle ortaya çıkmaktadır. Mükellefler bu iki etki dışında yatırımdan vazgeçme, üretimini azaltma, vergilerini geç ödeme ve başkalarına yansıtma ve tüketimlerini azaltma şeklinde de pasif tepki gösterebilmektedirler (Akdoğan 1999: 98). Bunun dışında elde edeceği gelirin vergi nedeniyle erozyona uğramasından korkan müteşebbislerin yatırım kararından vazgeçmesi de pasif tepkiye örnek teşkil etmektedir. Yatırım yapmış ancak yatırım kapasitesinde artışa gidecek müteşebbisler vergi nedeniyle yapacakları yeni yatırımlardan vazgeçebilmektedirler. Buna ek olarak tasarruf kararları üzerinde de vergilerin etkisi olumsuzdur. Mükellefler artan vergi karşısında gelirleri azaldıkça tasarrufa ayıracakları miktarları tüketim ve başka ihtiyaçları doğrultusunda kullanmaktadırlar. Yatırım ve üretim kapasitesinde artışa gitmekte ısrarcı olan mükellefler ise vergilerini başkalarına yansıtarak hem vergi yükünden kurtulmuş hem de gelirlerini artırmış olmaktadır.

Buna ek olarak vergiden kaçınma da vergiye pasif tepki olarak kabul edilmektedir. Vergiden kaçınma iki türlü gerçekleşmektedir. Birinci durumda birey vergiye matrah oluşturacak vergi konusu ile hiç bağlantı kurmamaktadır. Bu durumda vergi konusunun ortaya çıkmamasına bağlı olarak vergi hiç ödenmemektedir. İkinci durumda ise vergi konusu ile bağlantı kurulmakta, ancak yasal boşluklardan yararlanılarak vergi ödemekten kaçınılması mevzu bahis olmaktadır (Şenyüz 1995: 92).

Mükelleflerin vergi oran artışı karşısındaki davranışları teorik olarak üç aşamada gerçekleşmektedir. Şekil 2 yardımıyla bu aşamaları açıklamak mümkündür.

Şekil 2. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi



• **Kaynak:** Aktan, 2002.

Vergilemeye karşı “kabul” aşamasında vergiye gönüllü uyum mevcuttur. Mükellefler vergilerini zamanında, isteyerek ve doğru miktarlarda ödemektedirler. Bu aşama literatürde olumlu bir davranış şekli olarak yer alan gönüllü uyum aşamasıdır. Bu aşamanın devamlılığı için gönüllü uyumun teşvik edilmesi ve gönüllü uyuma engel oluşturan faktörlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. İkinci aşama olan “pasif tepki” aşaması, vergi oranları artışına bağlı olarak mükelleflerin vergi ödeme konusunda gönüllü olmaktan vazgeçtikleri aşamadır. Bu aşamadaki tepkiler daha çok dolaylı tepkiler şeklindedir. Vergi oran artışını sineye çekme olarak da nitelendirilen bu aşamada tüketimi kısıma, üretimden vazgeçme, aylıklığı tercih etme, yatırımları erteleme gibi iktisadi tepkilerin yanı sıra vergiyi geç ödeme, başkalarına yansıtma ve vergiden kaçınma gibi mali tepkiler de söz konusudur. Son aşama olan aktif tepkide ise artık risk alma ve isyanlar baş göstermektedir. Bireysel ve içsel tepkiler, toplumsal ve dışsal boyuta ulaşmakta, otoriteye itaatsizlik ortaya çıkmaktadır (Aktan 2002: 122-123).

2.2.4.2. Vergiye Karşı Aktif (Ters) Tepki

Vergi oran artışları, mükelleflerin tepkilerini belli bir noktadan sonra pasif konumdan aktif konuma getirmektedir. Mükelleflerin vergilere karşı hissettiği nefret duygusu aktif tepkinin en önemli unsurudur. Bunun dışında aktif tepkiler kanuna aykırı olarak gerçekleştiğinden otoriteye itaatsizlik şeklinde de değerlendirilmektedir. İtaatsizlik suç teşkil etmekte ve cezai müeyyideyi gerektirmektedir. Aktif tepkiler, başlangıç aşamasında bireysel nitelikteyken, zamanla toplumsal niteliğe bürünmekte ve devletin varlığını tehdit etmektedir (Aktan vd. 2012: 194).

Vergi oranlarında meydana gelen artışlara aktif tepkinin bireysel boyutu vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarında düzenlenmiş, suç niteliği kazanmış, vergi borcu doğmasına rağmen mükellefin ödemedi bulunmadığı ya da çeşitli hilelere başvurarak ödeyeceği borcu azaltmaya çalıştığı bir alandır. Vergi kaçakçılığı suçları gereken önemle ele alınmadığı takdirde kaçırınların maliyeti vergi kaçırmayan dürüst mükelleflerin üzerinde kalacaktır. Dürüst mükelleflerin üzerindeki baskının artması ise zamanla onları da uyumsuzluğa sevk edecektir. Vergi kaçakçılığı devleti, ekonomik açıdan zarara uğrattığı gibi toplumun farklı tabakalarını da etkilemektedir. Sosyal birlik, vatanseverlik, devlete bağlılık gibi toplumu oluşturan ve birleştiren duygulara ters düşmektedir. Ekonomik açıdan devletin gelir kaybına neden olduğu için devlet yatırımlarının azalmasına; buna bağlı olarak ekonomik gelişme ve kalkınmanın duraksamasına yol açabilmektedir (Orhaner 1992: 156-157).

2.2.5. Vergi Uyumuna İlişkin Davranış Bozuklukları

2.2.5.1. Çoğulcu Bilgisizlik

Çoğulcu bilgisizlik yaklaşımına göre; bireyler kendilerini hiçbir olumsuz davranışta bulunmayan ancak diğer insanları sürekli olumsuz davranışlarda bulunanlar olarak algılamaktadırlar. Yani bireyler, kendilerini diğer insanlara nazaran daha olumlu değerlendirme eğilimindedirler. Kendilerini başka insanların nazarında kötü göstermek istemezken, başkalarını gerekçe göstermeksizin dürüst

olmamakla suçlayabilmektedirler. İnsanların bu tip davranışlara meyil göstermesinde kendini topluma kabul ettirme, beğendirme, sosyal ortamlarda aranan kişi olma gibi duyguları etkili olmaktadır. Miller ve McFarland (1987)'in aynı sınıfta eğitim gören öğrenciler üzerinde yaptığı çalışma, çoğulcu bilgisizliği destekler nitelikte olmuştur. Aynı sınıfta eğitim gören öğrencilere anlatılan konulara yönelik sorular sorulmuş ve anlamadıkları halde konuyu anladıklarını söyledikleri saptanmıştır. Çünkü hiçbir öğrenci bir diğerinin de konuyu anlamamış olmadığı ihtimali üzerinde durmamış; ayıplanma, küçük düşme gibi duygularla hareket etmişlerdir. Böylesine bilişsel önyargıları ortaya çıkaran şey bireylerin devamlı fayda-maliyet analizi yapmaması ve rasyonel davranmamasıdır. Buradan hareketle bir davranış şekli olarak vergiye uyma da, sosyal normlar ve sosyal süreçlerle şekillenmektedir denilebilir. Bireyler kendileri dışındakilerin davranışlarını bilişsel olarak önemsemekte ve kendi kafalarında diğerleriyle ilgili oluşturdukları şemaya göre hareket edebilmektedirler (Wenzel 2005: 864-879; Alm 2010: 646; Aktaran: Kitapçı 2017: 98-99).

Sonuç itibariyle insanlar her zaman kendilerini diğer insanlara nazaran daha dürüst görme eğilimindedirler. Bireyin kendisi ile başkaları arasında kurduğu bu bağlantı vergisel alanda da kendini göstermektedir. Kendilerini diğer mükelleflere nispeten daha dürüst, vergilerini tam ve zamanında ödeyen bireyler olarak atfedener, diğerlerini daha az ödemedede bulunan, vergi kaçakçılığı yapan bireyler olarak atfetmektedirler. Diğerleri yeterince vergi ödemezken kendilerinin üzerlerine düşen tüm vergisel sorumluluklarını yerine getirdiğine inanmakta, bu şekilde savunma mekanizması geliştirmektedirler. Bu tarzda bir savunma mekanizması geliştiren mükelleflere göre kimse kendileri kadar vergi ödememekte ve kendileri kadar dürüst olmamaktadır (Kitapçı 2011: 72).

2.2.5.2. Bilişsel Çelişki

Sosyal Psikolog Leon Festinger tarafından 1957 yılında ortaya konan bilişsel çelişki (cognitive dissonance), insan davranışları arasında zamanla ve çevresel faktörlerle gelişen çelişki üzerine kurulmuş bir teoridir. Şöyle ki; insanlar kendi içsel süreçleri, çevresel faktörleri ve referans grupları yardımıyla bir kişilik geliştirmektedirler. Bu kişilik belirli şeylerin doğruluğunu, belirli şeylerinse

yanlışığını bilerek gelişmektedir. Örneğin; yardım etmek doğru bir davranış, hırsızlık yapmak ise yanlış bir davranıştır. Bireyler bu bilgiye çevresel faktörler ve referans grupları altında ulaşmakta ve doğru ya da yanlış bilgiyi edinmektedirler. Ancak zamanla kendi davranış kalıplarının yanlış olduğunun ortaya çıkması bireylerin bu davranışların yanlışığını göz ardı etmelerini gerektirebilmektedir. Örneğin; sigara içmenin ölümcül zararları olduğu bilimsel verilerle kanıtlanmış ve hemen hemen her kesim tarafından bu zararlar kabul edilmiştir. Ancak sigara içenlerce bu zararlar kabul edilmemekte, bu zararlara rağmen yaşayanların hatta daha uzun süre yaşayanların olduğu bilgisi ileri sürülmektedir. Bu durum bireylerin kendi çıkar ve ihtiyaçlarına hizmet eden bir durumu ya da davranışı genel kabul görmüş durum ya da davranışlara tercih ettiklerini göstermektedir.

Bu bilgilerden hareketle bilişsel çelişkinin vergisel alanda da geçerliliği olduğunun söylenmesi mümkündür. Çünkü vergiye uyum ya da uyumsuzluk gösterirken bireyler çeşitli çevresel ve psikolojik faktörlerden etkilenmektedirler. Bireyler vergi sistemine, mevzuatına, vergilemede adalete, siyasal iktidara güven duymuyorsa ve diğer bireylerin vergilerini ödemedikleri konusunda genel bir kanıya vardılarsa vergi ödeme konusunda bilişsel bir çelişkiye düşmektedirler. Bir yandan vergi ödemenin gerekliliği ve zorunluluğu diğer yandan tecrübeler ve çevresel faktörler sonucu elde edilen bilgiler arasında bilişsel bir çelişki yaşamaktadırlar. İkinci bir çelişki ise uygulamada ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; bir yandan vergi yükünden kurtulmak için vergi kaçırma davranışı, bir yandan da bunun bir suç olduğu bilgisi, mükellefi bilişsel çelişkiye düşürmektedir. Bunun sonucunda ise mükellefler, vergi kaçakçılığı davranışının gerekliliğine dair bahaneler ileri sürmektedirler. Ödedikleri vergilerin boşuna gittiğini, kendilerinin kamusal mal ve hizmetlerden yararlanamadığını, vergilerin gereksiz ödemeler olduğunu ya da devletin aldığı vergileri kamusal mal ve hizmetlere değil, kendi keyfi çıkarları için harcadığını ileri sürebilmektedirler (Kitapçı 2011: 74). Bazen normatif bazen de pozitif değerlendirmelerle hareket eden bu mükellefler dürüstlüğü pahalı olduğu algısıyla bilişsel çelişkiye düşmekte ve devleti vergi kaybına uğratmaktadırlar.

2.3. Vergiye Uyumun Ölçülmesi

Son yıllarda geliştirilen modeller ve güvenilir verilere ulaşım imkânı, vergi uyumunun ölçülmesine dair daha gerçekçi tahmin yapmayı olanaklı hale getirirse de kesin rakamlarla vergiye uyumu tespit etmek oldukça zordur. Çünkü vergi uyumunu bozan faaliyetler mevzuat hükümlerince suç kabul edildiğinden ve sonucunda cezaya muhatap olduğundan bu faaliyetler gizlilik içerisinde yürütülmekte ve tespiti de çoğu durumda zor olmaktadır (Karaca 2016: 185).

2.3.1. Vergi Denetimleri

Bu yöntemde mükelleflerin vergi dairelerine beyan ettikleri matrah ile vergi denetimleri sonucunda ölçülen gelirleri karşılaştırılmakta ve ortaya çıkan matrah farkı vergiye uyum ya da uyumsuzluğun büyüklüğü hakkında fikir vermektedir (Karaca 2016: 186).

Denetim, kamu otoritesinin gerçekleştirdiği vergilemenin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla, çeşitli tedbir ve teknikleri içeren, süreklilik arz eden bir faaliyettir. Ancak bu tanım yalnızca vergi denetiminin dış denetim kanadını kapsamaktadır. Vergi denetiminin iç denetim kanadı da tanıma dâhil edilirse vergi denetimi; vergi idarelerinin ve mükelleflerin kanunlar çerçevesinde hareket edip etmediğinin kontrol edilmesidir (Savaşan vd. 2014: 38).

Denetimin çeşitli amaçları vardır. Bunlardan ilki mali amaçtır. Mali amaç, kayıp ve kaçakların önlenmesini ve devletin gelirlerine optimal düzeyde ulaşmasını sağlamaktır. Bir diğeri ekonomik amaçtır. Ekonomik amaç devletin gerçek vergi hasılatına ulaşamaması sonucunda borçlanmaya gitmesi, faiz ödemesi ve enflasyonun yaşanması ile ilgilidir. Denetimlerin yetersizliği durumunda gelir kaybından dolayı devlet ekonomik darboğaza girmekte ve istenmeyen sonuçlar yaşanmaktadır. Denetimlerin sosyal amacı ise herkesin vergileme kapsamına alınması, vergilerini ödemesi ve dolayısıyla hem gelir dağılımında hem de vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Aksi durumda vergi yükü belli kesimin üzerinde kalacak, vergilemede adalet bozulacaktır. Bu durum vergisini düzenli ve tam ödeyen mükelleflerde uyumsuzluk fikri yaratacaktır. Denetimin en son amacı ise hukukidir

ve hukuki amaç yasaların uygulanması ve devletin saygınlığı ile ilgilidir (Rakıcı 2011: 347).

Türkiye’de vergi müfettişleri üç tür denetim gerçekleştirmektedirler. İlk denetim türü tam denetimdir. Tam denetim bir yıl ve daha fazla sürmekte ve mükellefin tüm vergisel yükümlülükleri kapsamlı bir şekilde incelenmektedir. Bu denetimde gerekirse işyerine gidilmekte, sayım yapılmakta ve diğer gereken bilgi ve belgeler ilgililerden istenmektedir. Elde edilen veriler karşılaştırılmaktadır. İkinci denetim türü olan sınırlı denetimde mükellef yalnızca belli konular ve vergiler itibariyle denetlenmekte ve bu inceleme altı ay sürmektedir. Üçüncü denetim türü ise bir konuya yönelik denetimdir. Bu denetim türünde yalnızca bir mükellefin vergisel yükümlülükleri ile ilgili inceleme yapılmaktadır. Türkiye’de uygulanan bu üçlü denetim OECD’nin vergi denetimi sınıflandırmasına da uygundur (Akbeý 2014: 78-79).

Kayıt dışı ekonominin vergisel boyutta azaltılması için denetimler önemli bir işleve sahiptir. Mükellefte etkin bir denetim mekanizması algısı yaratılması, mükellefin kayıt dışı alanlarda faaliyet göstermesine engel olacak ve daha dikkatli davranmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde denetimin az olduğu ve buna bağlı olarak yakalanma riskinin düşük olduğu algısı oluşacak ve kayıt dışı kalabilecek ya da kayıt dışı faaliyetlere yönelebilecektir. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi açısından etkin vergi denetimine ihtiyaç vardır (Rakıcı 2011: 347).

Devletin kamu düzenini sağlama fonksiyonuna ek olarak farklı sosyo-ekonomik fonksiyonları üstlenmesi kamu gelir ve giderlerinde artışa neden olmuş, bu artış kamu kaynaklarının etkin kullanılması gereğini de beraberinde getirmiştir. Hükümet faaliyetlerinde yaşanan gelişmelerle kamu gelirlerinin etkin ve verimli kullanılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Demokratik rejimlerin benimsenmesi ile kamu kaynaklarının kullanımı konusunda halk daha fazla bilinçlenmiş ve savurganlık, kötü yönetim konusunda daha duyarlı bir konuma gelmiştir. Bunun sonucunda hesap sorma bilinci de gelişmiştir (Kubalı 1999: 35). Performans denetimi denilen bu denetim türü de vergiye uyumu etkilemektedir. Çünkü mükellefler kamu birimlerinin kendilerinden tahsil edilen vergileri nerelere ne ölçüde harcadığını bilmek

istemektedirler. Yapılacağı belirtilen kamu harcamalarının gerçekleşip gerçekleşmediğini bilmek mükelleflerin gelecekte vergi ödeme ya da ödememe kararlarında etkili olmaktadır.

Devlet değişik yöntemlerle çağdaş hukuk normlarının uygulanıp uygulanmadığını, ya da uygulanıyorsa da ne derece doğru bir şekilde uygulandığını ölçmek için denetim mekanizmasını işletir. Ancak devlet bu görevini yerine getirirken, kendisi de uyulması gereken kurallara uygun davranmalıdır. Bunun aksi bir durumda denetimde hem etkinlik sağlanmaz hem de mükellefin uyum problemini çözmeye çalışırken daha fazla uyumsuzluk göstermesine yol açılabilir. Vergisel anlamda denetim yaparken devletin vatandaşlarına karşı duyarlı olması gerekmektedir. Görevi, unvanı ne olursa olsun denetimde görev alan personellerin kanuni mevzuatlardan aldığı erki, vatandaşların hak ve özgürlüklerini kullanmalarına engel olacak şekilde kullanması kabul edilemez. Denetim esnasında personellerin keyfi davranışlarda bulunması, vatandaşların devlete duydukları güveni sarsmakta ve vergi uyumsuzluğuna meyil göstermelerine neden olmaktadır (Erol 2011: 79).

2.4. Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasının Yararları

Vergi bilinç ve ahlakının geliştirilmesi dolayısıyla vergiye uyumun sağlanması yalnızca devlet açısından kazanç gibi görünse de uzun vadede vatandaşlara yarar sağlamaktadır. Şöyle ki; mükelleflerin belli aralıklarla ödedikleri tutarlar devlet hazinesinde birikmekte, bu havuzdan keyfi ve gereksiz harcamalar yapılmadığı sürece mükellefe fayda sağlayacak yatırım ve harcamalar çıkmaktadır. Mükelleflerin yük olarak nitelendirdikleri vergi, nihayetinde kendilerine hizmet olarak geri dönmektedir. Mükellef algısında kısa vadede vergilerin mali bir yük olması, geleceğe yönelik düşüncelerinin önüne geçmektedir (Yenigün 2012: 31). Hâlbuki ödedikleri vergilerin ilerleyen süreçlerde yatırıma dönüşeceğini bilen vatandaşlar, bu yatırımların gelecek nesiller açısından önemini kavramışlardır. Ancak vatandaşların gelecek nesilleri değil de kendi yaşam standartlarını düşünmeleri onları vergi uyumsuzluğuna itmektir.

Eğitim seviyesinin yükseldiği günümüzde vatandaşların vergiye gönüllü uyumları daha da önem kazanmıştır. Çünkü eğitilmiş insanların istihdam edilmesi için vergilerin düzenli ödenmesi ve bunun sonucunda devletin yatırım yapması gerekmektedir. Devlet yatırımlarının kaynağı olarak vergiler, gelecek nesillerin düzenli bir iş hayalinin teminatıdır. Aksi durumda vasıflı-eğitilmiş bireyler yatırımların gereken düzeyde olmamasından dolayı kayıt dışı istihdam alanlarında çalışmak zorunda kalmaktadır. Bunun sonucunda ezildiğini ve hakkını alamadığını düşünen bireylerin ülkesine, devletine bağlılığı zayıflamakta, bu durumun telafisi ise güçleşmektedir. Bu nedenle devletin üzerine düşen, okul çağındaki çocuklara geleceğin vergi mükellefi sıfatıyla eğitim vermek ve bu eğitimin kalıcılığını sağlamaktır. Vergilerin düzenli ve gönüllü olarak ödenmesinin teminat altına alınması ancak vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi ve yerleştirilmesi ile mümkündür. Bunun dışında vergiye gönüllü uyumun sağlanması devleti gelir kaybına uğramaktan korumaktadır. İdarelerin uyumsuzluk gösteren mükellefleri takip etmelerinden doğan iş yükü, gönüllü uyumun sağlanması ile azalmaktadır.

Gönüllü uyumun fayda sağladığı bir diğer durum vergi yargısının iş yükünde yaşanacak azalmadır. İdari ve adli yargı ile vergi idaresinin iş yükünün azalması çalışanların daha etkin bir vergi sisteminin tesis edilmesine yapacakları katkılar için de imkan tanıyacaktır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun sağlanması hem vergi dairesi hem de mükellef açısından olumlu sonuçları barındıran uygulamalardır.

2.5. Vergiye Uyum Sorununun Sonuçları

Mükelleflerin risk almaya yönelik tercihleri farklılık göstermektedir. Risk almayı seven mükellefler fayda-maliyet analizi yapmakta, verginin daha maliyetli olduğu sonucuna vardıklarında vergiye uyumsuzluk göstermektedirler (Yurdakul 2013: 91). Vergi kaçırma konusunda fayda-maliyet analizinden sonra kaçırmadan beklenen faydayı yüksek hesaplayan, risk almayı seven mükellef vergi kaçıracaktır. Buna karşılık faydadan çok katlanacağı maliyetleri umursayan mükellef ise vergi kaçırmayacak vergisini ödeyecektir. Ancak bu durumu değiştirebilecek faktörler mevcuttur. Şöyle ki; vergi denetimlerinin artırılması ve vergi cezalarının daha

yaptırımlı olarak uygulanması risk almayı seven mükellefin maliyet hesabında olumsuz yönde değişime neden olacağından vergiye uyum artabilecektir (Moğol ve Üyümez 2004: 578). Risk almak isteyen ya da uyum göstermek istemeyen mükellefler bu davranışlarını vergi kaçırarak, boş zamanı tercih ederek, üretimlerini kısarak, yatırım yapmaktan vazgeçerek gösterebileceği gibi; vergilerini geç ödeyerek ya da toplumsal boyutta vergi grevi yaparak da gösterebilmektedirler.

2.5.1. Vergi Kaçakçılığı

Alm (2012) vergi kaçırmayı, mükellefin bilmeden ya da farkında olmadan değil, bilerek ve isteyerek vergi yükünü hafifletme davranışı olarak tanımlamaktadır. Bunu gelirini olduğundan az göstererek, indirilebilecek giderleri fazlalaştırarak, beyannameyi hiç vermeyerek ve başka birçok şekilde yapabilmektedir. Literatürde vergi kaçırma denilince genelde gelir vergisi kaçakçılığı üzerinde durulsa da, kaçakçılık suçu kurumlar vergisi gibi diğer dolaysız vergilerde ve KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilerde de görülmektedir. Servet vergilerinde dahi gayrimenkulün değerini düşük göstermeye çalışmak suretiyle vergi kaçırma suçu işlenebilmektedir (Saruç 2013: 23).

Vergi kaçırma tüm dünya ülkelerinde vergi yasalarını göz ardı ederek vergi yükünden kurtulmak ya da ödenecek vergiyi en aza indirmek için girişilen davranışlar şeklinde kabul görmüştür. Kavram tanımlanırken, bilmeyerek yapılan hataların ayırımına gidilmemiştir. Yani bilmeden yapılan hatalar sonucu oluşan vergi kaçakçılığı da kavram kapsamındadır. Vergi kaçırma kasıtlı olarak ve hile ile vergi yükünü azaltmayı içerdiği gibi, mevzuatı bilmeme ya da yanlış yorumlama, hesaplama hataları ve mükellefin ihmalini de içermektedir (Bayraklı vd. 2004: 206).

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi kaçırmanın en büyük nedenini oluşturmaktadır. Vergi oranının yüksek olduğunu düşünen mükellefler, üzerlerine düşen vergiyi ödememek için çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Bu yollardan biri ve en kapsamlısı kayıt dışı faaliyetlerdir. Kayıt dışı faaliyetlerle üretilen mal ve hizmetler için verginin bir maliyet unsuru olarak üreticiye yansımaması üreticinin kârlılığını artırmaktadır. Aksine kayıtlı olarak ekonomik faaliyetlerde bulunan

üreticinin kârlılığı ise azalmaktadır. Kayıtlı mükelleflerle kayıt dışı kalan mükellefler arasında meydana gelen bu haksız rekabet koşulları, kayıtlı mükellefleri de kayıt dışı alanlara yani vergi kaçırmaya sevk etmektedir (Sarılı 2002: 146).

Bunun dışında toplanan vergilerin yerinde kullanılmaması, denetimin yetersizliği, vergi yasalarının anlaşılmasının güçlüğü, mevzuat ve uygulama konusundaki bilgisizlik, ekonomik kriz, adil ve eşit olmayan rekabet koşulları gibi nedenler ya mükellefin vergi kaçırma suçuna altyapı oluşturmakta ya da bu eylemi faaliyete geçirmesi için uygun ortamı hazırlamaktadır (Candan 2004: 258).

Vergi kaçırma ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği gibi vergiden vergiye de farklılık göstermektedir. Mükelleflere vergi kaçırma ne kadar cezbedici gelse de aynı zamanda büyük riskler içermektedir. Mükellef bu risk ve cazibe arasında kendi faydasını veri olarak seçim yapmaktadır (Aydın 2003: 21).

Belirli bir ülkede genel ahlak düzeyi belirli bir zamanla sabit olmadığından vergi kaçırma davranışı, vergi yükümlülerinin imkânlarına bağlıdır. Çünkü her vergi kaçırmayan bireyin vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna varmak çok sistematiksel bir çıkarım olacaktır. Şöyle ki; bir işi olmayanın ya da vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine vergisi yatırılan çalışanın vergi ahlakının yüksek olduğu kanısına varılması mümkün değildir. Elinde imkânı olsa ya da vergi dairesine vergisini kendisi yatırırsa vergi kaçırmaya eğilimli olabilecek mükellefler her toplumda mevcuttur. Ya da herhangi bir işe sahip olmayan birisinin vergisini işe sahip olduğunda düzenli ödeyeceği ya da kaçırmayacağı çıkarımında bulunmak da aldatıcı olacaktır. Bu noktada vergi sisteminin mükellefleri eşitsiz duruma getirmiş olması devreye girmektedir. Çünkü buradan beyan yoluyla bildirdiği geliri üzerinden vergisini tarh eden mükellefe devletin güvendiği, vergisini vergi sorumluları ödeyen ya da kaynakta kesinti yapılan mükelleflerine ise güvenmediği gibi bir sonuç da çıkabilmektedir. Bu noktada vergi kaçırmayanlar değil de kaçırmayanlar mecburi bir gönüllüğe sürüklenmektedirler. Beyan usulüne tabi olanlar az ya da çok vergi kaçırabilirken, vergisi kaynakta kesilenler vergi önünde eşitsiz bir duruma düşmekte ve mecburen vergiyi kabullenmektedirler (Türk 2011: 201). Bu nedenlerle stopaj usulüne tabi mükellefler vergi kaçırmaya kesinlikle karşıdır ya da beyan usulüne tabi

tüm mükellefler mutlaka vergi kaçakçılığı yapmıştır ya da yapmaktadır sonucuna varılamaz.

2.5.2. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin vergiden kurtulmak ve uyum sağlamamak için tercih ettiği yöntemlerden biri de vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi suç teşkil etmese de devleti gelir kaybına uğratması bakımından vergiye uyum problemi kapsamında değerlendirilmektedir (Karaca 2016: 175). Ancak vergiden kaçınmada otoriteye itaatsizlik ya da vergisel suç oluşturan bir durum söz konusu olmadığından cezalandırılması da mümkün değildir (Aktan 2002: 130).

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmamaya çalışmak veya kanunlarda bulunan boşluklardan yararlanmak şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Ancak kanun boşluklarını değerlendirebilmek, vergi mevzuatını iyi bilmekten geçmektedir. Bunun dışında kanun koyucular korumak istedikleri bazı kesimleri mevzuat üzerinden koruyabilmektedirler. Bunu bazı konuları mevzuata yansıtmayarak ya da boşluklar bırakarak gerçekleştirmektedirler (Aydın 2003: 20-21).

Vergiden kaçınma vergiyi doğuran olaya sebep olmayarak olabileceği gibi, muafiyet ve istisnalarla da olabilmektedir. Buna örnek olarak; bir kişinin vergileme alanına girmeyen kazanç ve iratları elde etmek istemesi, vergiye dâhil olmayan servet unsurlarını elde etmeye çalışması, kanuni boşluklardan faydalanması, yüksek vergi matrahına sahip konut ve araç satın almaktan uzak durması gösterilebilir. Vergiden kaçınma suç teşkil etmediği için kanuni düzenlemelere tabi değildir. Ancak vergiden kaçınmanın yoğunlaşması, Türk Vergi Sistemi'nde olduğu gibi muaflik ve istisnaların çokluğu nedeniyle vergiden kaçacak alanların varlığı ve bu alanların sınırlarının iyi çizilmemiş olması vergi hasılatını önemli boyutlarda düşürmektedir. Var olan vergi kapasitesine ulaşamayan hükümet gereken yatırımları kaynak yetersizliği sebebiyle gerçekleştirememektedir (Orhaner 1992: 155-156).

2.5.3. Aylaklığı Tercih Etme (İkame Etkisi)

Vergi yükünü fazla bulan mükellefler ücret ya da maaşlarını gereken düzeyde elde edemediklerinden iş gücü arzlarını kısıtlayabilmektedirler. Verginin mükellefler açısından böylesine bir tepkiye yol açabilmesi için gelire olan talebin esnek olması şarttır. Bu esnekliğin varlığında, mükellefler iş gücü arzlarını azaltacaklar ve dinlenmeyi ya da aylaklığı tercih edeceklerdir (Türk 2011: 197).

Aylaklığı tercih etmede, vatandaşlar çok çalışıp vergi ödemek yerine çalışmamayı tercih etmektedirler. Mükelleflerin gösterdiği bu davranış ekonomik açıdan bir değer ifade etmektedir. Vergi oranlarında zamanla artış yaşanması, bu artışın belli bir noktaya ulaşmasından sonra mükelleflerde maliyet algısı yaratmakta, buna bağlı olarak çalışmak aylaklıktan daha maliyetli olmaktadır. İkame etkisinden dolayı aylaklığı tercih eden mükelleflerin tepkileri zamanla kayıt dışı faaliyetlere kayma şeklinde olabilmektedir (Aktan 2002: 127).

2.5.4. Tüketimi Kısma

Vergilerin tüketim üzerindeki etkisini hem dolaylı hem de dolaysız vergiler açısından incelemek gerekmektedir. Dolaylı vergiler, gelir sahipleri için harcanabilir gelirlerinde azalmaya neden olduğundan tüketim harcamalarını kısmaktadırlar. Mükellefler vergi oranları arttıkça tüketecekleri bazı maddelerden vazgeçmektedirler. Tüketimini vergi oranına göre ayarlama tercihi düşük gelirli gruplar için geçerlidir. Yüksek gelirli kesim tasarruflarını kısma tercihinde bulunmaktadır. Dolaysız vergilerde ise yine durum değişmemekte ve mükelleflerin tüketim ve tasarruf davranışları değişiklik göstermektedir. Zaten mallar üzerinden alınan dolaylı vergiler, vergi oranları arttıkça mükellef tercihlerinde değişikliklere neden olmaktadır. Mal ve hizmetlerden alınan bu vergilerin oranlarında artış olduğu zaman düşük gelirli gruplar bu artışa daha az ihtiyaç duydukları malların alımından vazgeçerek, yüksek gelirli gruplar ise lüks tüketim mallarının alımını ya da tasarruflarını azaltarak tepki vermektedirler (Türk 2011: 228-229).

Özellikle de vergi idaresinin verimli ve etkin çalışmadığı, kurumsal alt yapının zayıf olduğu, vergi ahlak ve bilincinin yerleşmediği, uyum maliyetlerinin

fazla olduğu ülkelerde dolaylı vergilere başvurmak avantajlı olmaktadır. Kişi ya da kurumların tüketim ve üretimleri üzerinden alınan bu vergileri tarh etmek ve toplamak dolaysız vergilere kıyasla kolaydır. Harcama vergileri vergiyi yatıranın kendi bütçesinden değil de yansıtılabildiği kişinin bütçesinden çıktığı için ve bu tip vergilerin otokontrol mekanizmasına sahip olmasından dolayı vergiye uyumu kolaylaştırdığını söylemek mümkündür. Mal ve hizmetlerin üretim ve tüketiminin ilk aşamalarda kontrol altına alınması, sonraki aşamalarında kontrol altında tutulmasını sağlamakta, bu durum vergiye uyumu kolay hale getirmektedir (Karaca 2014: 281-283).

2.5.5. Yatırımdan Vazgeçme

Tüm gelir unsurları üzerine konulan vergiler, mükellefin çeşitli nedenlerden dolayı bu yükü yoğun hissetmesi durumunda vergiden kurtulma isteğini tetiklemektedir. Gerek ekonomik gerekse sosyal birçok nedenden dolayı mükellef üzerindeki sübjektif vergi yükünü daha da yoğun hissetmekte, bu durum mükellefin tüketim, üretim, tasarruf ve yatırım kararına yön vermektedir (Karaca 2016: 182).

Yatırımlar ülke kalkınmasının öncelikli unsurlarından biridir. Yatırımlar özel kesim yatırımları ve kamu kesimi yatırımları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu kesimi yatırımları, fayda-maliyet analizine dayanarak yapılmaktadır. Yatırım sonucu ortaya çıkacak maliyetlerin beklenen faydayı karşılayıp karşılamadığı değerlendirilmeye tabi tutulur. Ancak özel kesimde durum farklıdır. Özel kesim kar saikiyle yatırımda bulunmaktadır. Bu nedenle yatırım kararını veren girişimciler için birçok faktör yatırım kararları üzerinde etkili olmaktadır. Bu etkenler belirsizlik, risk, faiz hadleri, riziko ve vergilemedir. Karını maksimize edecek alanlarda yatırım yapmak isteyen müteşebbisler kendilerine maliyet oluşturacak her şeyden azami düzeyde kaçmak isteyeceklerdir. Bu maliyetlerden biri de vergilerdir (Yurdakul 2013: 97).

Kârı azaltan vergiler, firmalar tarafından büyümelerinin önündeki en büyük engel olarak görülmektedir. Sermayenin beklenen getirisini düşüren vergiler girişimcilerin yatırım yapmasına engel olmaktadır. Yine yatırımlarla doğrudan ilişkili

olan tasarrufların da yüksek vergiye tabi olması yatırımların düşmesine neden olan bir diğer vergisel durumdur.

Yurt içi yatırımların yanında yüksek vergilerin neden olduğu bir diğer olumsuzluk yabancı yatırım kararlarında görülmektedir. Özellikle mal ve sermaye hareketlerinin sınır tanımadığı günümüzde az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için bir fırsat niteliğinde olan doğrudan yabancı yatırımlar bu ülkelerin vergi politikalarını önemli ölçüde dışlamalarına neden olmaktadır. Yani bir ülkede vergi oranlarının yüksek olması yatırımların geleceği açısından risk unsurudur. Dünya Bankası Yatırım İklimi Anketine göre anketin yapıldığı 56 ülkede vergi oranları değişik düzeylerde yatırımları dışlayan faktör olarak görülmüştür. Örneğin; Brezilya'daki firmaların %84'ü, Polonya'dakilerin %63'ü, Romanya'dakilerin %24'ü, vergileri yatırımlara engel teşkil eden bir durum olarak nitelemişlerdir. Türkiye'de ise bu oran %38 olarak belirlenmiştir. Tüm ülkeler açısından vergi oranları, politik ve makro istikrardan sonra yatırım ölçütü olarak görülen 3.ölçüt olmuştur (Bulut 2009: 97-98).

2.5.6. Baskı Gruplarının Yardımını İsteme ve Beraber Hareket Etme

Bireysel bazda istek ve taleplerin gerçekleştirilmesinin zorluğu, aynı çıkarlara sahip olan bireylerin söz hakkı elde etmek için bir araya gelmesine neden olmaktadır. Kendi haklarını el birliği ile korumaya çalışan bireyler, devlet üzerinde grupsal baskı oluşturarak ve aynı durumdaki vatandaşların aynı fikirlere sahip olduğu algısı yaratarak diğer alanlarda olduğu gibi vergisel boyutta da çıkar elde etmeye çalışmaktadırlar.

Ortak çıkarlar etrafında birleşen ve bu çıkarları elde etmek için örgütlenen kesimin devletten ekonomik fayda sağlama çabasına rant kollama denilmektedir. Bu şekilde rant kollayan kesime ise siyaset biliminde baskı ve çıkar grubu nitelmesi yapılmaktadır. Belirli çıkarlar etrafında toplanma ve örgütlenme sonucunda çıkar grubu oluşmaktadır. Bu çıkar grubunun bürokrasiyi ya da siyasal iktidarı etkilemesi ve onlar üzerinde baskı yapması sonucunda baskı grubu ortaya çıkmaktadır. Bu ayrıma gidilmesi her çıkar grubunun baskı grubu olmaması, ancak her baskı

grubunun çıkar grubu olmasından dolayı yapılmaktadır. Baskı ve çıkar grupları, hükümet ya da bürokrasiyi çeşitli yollarla etkilemeye çalışmaktadırlar. Bu yollar; ikna, lobcilik, seçim kampanyası yardımları, rüşvet, tehdit, sabotaj, toplu eylem ve medyadır (Aktan 1993: 125-126).

Özel çıkar gruplarının politikalar üzerine etkilerini inceleyen en bilindik kişi Becker'dir. Becker teorisinde baskı gruplarının kendi lehine olacak şekilde politikayı alanlarına çekme çabasını irdelemektedir. Birbirleriyle rekabet halinde olan ve çeşitli örgütler adı altında daha güçlü olmak adına birleşen bu gruplar, kendi çıkarları doğrultusunda politikayı yönlendirmeye çalışmaktadırlar. Bu yönlendirme çoğunlukla vergi ve sübvansiyonlar yönünde olmaktadır. Çeşitli sektörler verilen dolaylı ve dolaysız sübvansiyonlar bu çabaların sonucunda ortaya çıkmaktadır. Yani baskı grupları bir araya gelerek politika üzerine çeşitli etkileyici tutum ve davranışlarda bulunmakta ve kendi çıkarlarına hizmet edecek politikaların uygulanmasını sağlamaktadırlar (Durmuş 2008: 266). Mükelleflerin oluşturduğu işçi sendikaları, kooperatif, dernek, işveren birlikleri ve meslek odaları aslında toplumsal bir güç oluşturarak devlete karşı söz sahibi olabilme isteğiyle oluşturulmaktadır (Külekci 2011: 110).

2.5.7. Geç Ödeme

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkilerden biri de vergiyi geç ödemeleridir. Bu noktada mükellef kullanacağı kredinin faiz oranı ile ödemediği vergi sonucu katlanacağı gecikme zammı arasında tercihte bulunacaktır. Eğer mükellef kullandığı kredinin faiz oranının vergi ödememesi sonucu ödeyeceği asıl ve ceza tutarından daha düşük bir maliyet içerdiğini saptadıysa, vergiyi zamanında ödemeyecek ve geciktirecektir (İnanç 2012: 19).

Bunun dışında mükellefler vergilerini hemen ödeme ya da sonra ödeme konusunda ekonomik konjonktürü baz alarak bir fayda-maliyet analizi yapmaktadırlar. Örneğin; ekonomide enflasyonist koşullar hâkimse borçlular avantajlı konuma gelirken, alacaklılar dezavantajlı konuma gelmektedirler. Çünkü enflasyondan dolayı paranın reel değerinde meydana gelen azalma borçluların

kesesine fayda sağlamakta, ancak alacaklıların alacak değerlerinden reel olarak düşüş yaşanmasına neden olmaktadır. Pasif bir tepki niteliğinde olan geç ödeme olgusu, mükelleflerin vergiye karşı oldukları anlamına gelmeyebilir. Yalnızca vergileme aşamalarından biri olan tahsil aşamasını erteleyerek risklerine rağmen kazanç elde etmeye çalışmaları, mükellefleri suç işleyen taraf konumuna düşürmektedir. Bu nedenle vergiyi geç ödemenin suç içermeyen pasif bir tepki olduğunu söylemek mümkündür (Yurdakul 2013: 101).

2.5.8. Vergi Grevi

Mükelleflerin baskı yaratan vergisel sorumluluklarını hafifletmesi için devlete karşı gösterdikleri toplu direnişe vergi grevi denilmektedir. Vergi grevi ile mükellefler üzerlerindeki vergi yükünün hafifletilmesini istemektedirler. Vergi grevi, vergi reddinden farklı olarak verginin tamamen kaldırılması değil, vergi yükünün hafifletilmesi için yapılmaktadır (Öztürk 2016: 150).

Devletin vergilemeye bakış açısı mükelleflerin bakış açısını da etkilemektedir. Şöyle ki; eğer devlet vergiyi topluyor ancak toplumun isteklerini göz ardı ediyorsa mükelleflerde vergiye karşı bir tepki oluşması imkân dâhilindedir. Bazen bu tepkiler bireysel, bazen de toplumsal boyuttadır. Vergi kaçakçılığı vergilemeye karşı bireysel bir tepkiyken, vergi grevi toplumun benzer psikolojiye sahip bireylerinin toplumsal tepkisidir. Böylesine toplumsal tepkilerin başarıya ulaşması için bazı koşulların varlığı şarttır. Bu koşullar ilk olarak benzer tepkisel psikolojiye sahip bireylerin bir araya gelmesidir. İkinci koşul, bu bireylerin iyi örgütlenmiş bir yapıyla tepkilerini ortaya koymalarıdır. Üçüncü koşul ise tepkinin boyutunun göz önünde bulundurularak üyelerin kararlı olmasıdır (Edizdoğan vd. 2013: 207).

2.6. Türk Vergi Sistemi'nde Mükelleflerin Vergiye Uyum Sağlamaları İçin Öngörülen Yöntemler

2.6.1. Mükellefleri Bilgilendirme Programları

Vergilere uyumsuzluk iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, mükelleflerin mevcut vergi kanunları hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmamalarından doğan uyumsuzluklardır. Bu uyumsuzluk türünde mükellef kendi isteği ile değil, bilinçsizce ve bilgisizliğine bağlı olarak hata yapmakta, bu hatalar sonucu vergi kaçırmış görünmektedir. İkinci tür uyumsuzlukta ise, mükellef vergi sistemini ve kanunlarını iyi bildiği halde vergiye uyum sağlamak istemediği için kanunları göz ardı etmektedir. İlk durum için yapılacak şeyler maddi iken, ikinci durum için manevidir. Şöyle ki; vergiyi bile isteye ödemezlik yapmayan mükelleflerin sayısı çoksa, gelir idaresi bu tipteki dürüst mükelleflere uygun programlar geliştirebilir. Basın-yayın ve güncel durumda gerekirse sosyal medya kanalıyla mükellefler vergi konusunda bilgilendirilebilir. Televizyon reklamlarında kamu spotu adı altında vergi mükelleflerine mevzuat hakkında anlaşılmayan durumlar açık bir şekilde anlatılabilir. Yine günümüzde yaygın olarak kullanılan bir araç olarak telefonlar vergilemenin etkinliğini sağlayabilir. Mükelleflere vergi ödeme zamanları ve ödeyecekleri miktarlar kısa mesaj olarak gönderilebilir. Ödemedikleri durumda alacakları cezalardan bahsedilebilir. Ancak tüm bu bahsedilen durumların gerçekleştirilebilmesi için kurumsal alt yapının varlığı unutulmamalıdır. Mükellef hakkında yeterince bilginin yer almadığı bir sistemden mükellefe bilgi aktarılması, vergi yükümlülüğünden bahsedilmesi ve geçmiş borç ve cezalarının bilinmemesi durumunda vergilendirmenin sağlıklı gerçekleştirilmesi mümkün gözükmemektedir. İkinci duruma çözüm olarak alınacak tedbirler biraz daha zorlayıcı olabilmektedir. Çünkü vergi ahlak ve bilincinin belli bir yaşa gelmiş mükelleflerce benimsenmesi zor bir iştir. Vergi kaçırmak isteyen mükellefte vergi ahlak ve bilincinden bahsetmenin zorluğunu göz önünde tutarsak, bu durumun ancak sıkı denetimlerle kontrol altına alınabileceğini söylemek mümkündür. Bir diğer yöntem ise vergisini ödemek koşulu ile uyumsuz mükellefe teşvik sağlamaktır. Ancak bunun da kontrollü ve dikkatli bir şekilde verilmesi önem taşımaktadır.

2.6.2. Uyumsuzluğun Tespit Edilmesi

Mükelleflerin beyanlarına dayalı olarak yapılan vergilendirme işleminde verginin süresi içerisinde bildirilmemiş olması, bildirim gerçekte tutarlarla yapılmaması ya da hiçbir şekilde bildirimde bulunulmaması durumunda beyan edilmeyen matrahın tespitinde ihbarlar önemli rol oynamaktadır (Erol 2011: 27). İhbar, “ele verme”, “suçlu saydığı bir durumu gizlice yetkili mercilere bildirme” şeklinde kelime anlamlarına sahiptir. “Gizlilik” ve “ele verme” olguları, toplumda ihbar müessesinin kötü olarak atfedilmesine neden olmakta ve buna bağlı olarak bu mekanizma yeterince çalışmamaktadır.

İhbar edilen kişi ihbar eden kişinin kendisini ele verdiği düşüncesiyle bir ölçüm alma duygusuna kapılmaktadır. Bununla birlikte ihbarı yapan kişinin kimliğinin yeterince gizlenmemesi de ihbar edilenden gelebilecek tehditlere muhatap olmak konusunda korku yaratmaktadır. Bu korkudan dolayı kayıt dışılığa şahit olan mükellef ihbarda bulunamamakta ve devlet gelir kaybetmektedir (Aslan 2012: 185). Bir vergi kaçırma ve kayıt dışılıkla ilgili problem olarak kara para aklanması da devleti gelir kaybına uğratan başka bir uyumsuzluk türüdür. Suç teşkil eden gelirin yasal yollardan elde edildiği izlenimi yaratmak için çeşitli işlemlerden geçirilmesi olarak tanımlanan kara para aklama, çeşitli yöntemlerle yapılmaktadır. Kara para aklama yöntemlerinden biri de bankacılık yolu ile aklamadır (Yurdakul 2015: 42). Bu nedenle vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerinin ortaya çıkarılması ve vergilendirme potansiyeline ulaşmak için banka bilgilerine ulaşmak bir gerekliliktir. Vergi matrahının aşınmasına engel olmak için mükelleflerin banka bilgi, belge ve kayıtlarının doğruluğunu tespit etmek önemlidir (Öz 2009: 29). Ancak bu durumun işlerliği için ihbar müessesesinin önündeki engellerin kaldırılması şarttır. Buna bir örnek olarak 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu “Sırların Saklanması” maddesini verebiliriz. Banka personelleri pek çok kurum veya kuruluşun ekonomik ve finansal durumunu işleri gereği ayrıntılı olarak bilmektedirler. Vergi dairesince onaylanan bilanço-gelir tablolarını hâlihazırdaki kurum ya da kuruluş bilgileriyle kıyasladıklarında aradaki matrah kaybını görmektedirler. Ancak yine aynı

Kanunu'nun 159. maddesinin cebrinden dolayı fark ettikleri vergi kayıplarını bildirmeleri engellenmiştir (Erol 2011: 27).

Vergi uyumsuzluklarının tespiti için ülkemizde bazı kurum ve birimler oluşturulmuştur. Bunlardan biri MASAK'tır. Kara para aklama suçunu ve suçu işleyenleri tespit etme görevini üstlenen MASAK (Mali Suçları Araştırma Kurulu), 1996 tarihinde yürürlüğe giren 4208 sayılı "Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun" ile kurulmuş, 1997 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. Görev ve yetkileri 2006 tarihinde yürürlüğü giren 5549 sayılı "Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun" ile yeniden belirlenmiştir.

MASAK'a çeşitli çevrelerdeki yükümlülerden, basından, kamu kurum veya kuruluşlarından, gerçek ya da tüzel kişilerden, yurt dışındaki mali istihbarat birimlerinden şüpheli işlemler olduğuna dair ihbarlar gelmekte, bu bildirimler MASAK veri tabanından geçtikten sonra, şüphe uyandıran işlemlere dair bildirimler uzmanlar tarafından değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Bu analizlerden elde edilenlerle suç tespiti durumunda Cumhuriyet savcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır (Kaya 2011: 206). Bunun dışında Gelir İdaresi Daire Başkanlığı'nın merkez teşkilatına bağlı olarak çalışan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı da vergiye uyumu sağlamak ve uyumsuzluğa neden olan durumları tespit etmek için çalışmalar yürütmektedir. Vergisel uyum bozukluklarını tespit ve analiz ederek, çözümler üretmekte, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak için çalışmalar yürütmektedir. Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek amacıyla gerekli tedbirleri önermekte, ilgili birimler tarafından oluşturulan bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmaktadır. Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmektedir. Başkanlığın görev alanına giren konularda 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmakta ve oluşabilecek tereddütleri gidermektedir. Bununla birlikte, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin çalışmaların yürütülmesi ile muhasebe standartlarının belirlenmesi faaliyetlerine katılmak ve görüş bildirmek suretiyle katkıda bulunmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu: 2016).

2.6.3. Uyumsuzluk Gösterenlerin Cezalandırılması

Vergi kaçakçılığı konusundaki pek çok çalışma, mükelleflerin kendi vergi uyumsuzluğuyla başkalarının uyumsuzlukları arasında belirgin bir ilişki bulmuştur. Aslında vergi hileleri ve vergi kaçırma için temel gerekçe, “herkes bunu yapar?”, “neden ben de yapmayayım?” ya da “bende kaçırmazsam aptal hissedeceğim” düşüncelerine uzanabilir. Kendi vergi kaçırmalarına bir gerekçe olarak diğerlerinin de vergi kaçırdığı algısının yüksek yaygınlığının aksine, anket sonuçları aslında çoğu insanın, herkesin adil payını ödemek zorunda olduğuna ve adil bir vergi sisteminin gerekliliğine duyduğu inancı göstermiştir (Wenzel 2001: 2). Adil bir vergileme sistemi de herkesin üzerine düşen vergi borcunu ödemesi ve ödemeyenlerin cezalandırılması ile mümkün olmaktadır.

Devletin en önemli gelir kaynağı olarak vergilerin sürekliliğinin sağlanması ve etkin bir şekilde toplanması için vergi incelemesinin caydırıcılık fonksiyonundan faydalanmak gerekmektedir. Bireyler “homo economicus” anlayışı kapsamında vergiyi gönüllü olarak ödemek istemeyebilmektedirler. Bu direncin azaltılması ya da yok edilmesi, ödeme yapmayanların cezalandırılması ve böylece gönüllü uyumun sağlanması için vergi incelemeleri önemli bir role sahiptir (Öz ve Yolcu 2014: 64).

Ancak vergilendirme yetkisinin doğru ve etkin kullanımı için yalnızca devletin kendi istihbaratı ve çalışmaları yeterli olmamaktadır. Vergilendirmede başarı ve vergiye gönüllü uyum sağlanmasında artış yaşanması için devletin mükellefle koordineli çalışması gerekmektedir. Vergi ahlak düzeyi yüksek ve vergi farkındalığına sahip mükelleflerin idarelerin işini hafifletmesi ve vergiye bile isteye uyumsuzluk gösterenlerin cezalandırılması için ihbarda bulunmaları önem taşımaktadır. Vergi ahlakı yüksek mükellefle vergi idaresi arasında kurulacak güven ilişkisi, vergi kaçırıcıların yakalanması ve cezalandırılması açısından önem taşıyan bir husustur (Gerçek 2006: 122).

Türk Vergi Sistemi’nde kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda düzenlenmiştir. Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığı altında düzenlenen cezalar 359-363 arasındaki maddelerde yer almaktadır. 359. madde

uyarınca cezalar üçe ayrılmıştır ve her gruptaki suçlar için farklı cezalar öngörülmüştür:

Birinci gruptaki kaçakçılık suçu ve cezası,

a) *Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

1) *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,*

2) *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*

İkinci gruptaki vergi kaçakçılığı suçu ve cezası,

b) *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

Üçüncü gruptaki vergi kaçakçılığı suçu ve cezası,

c) *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya*

bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” şeklinde düzenlenmiştir.

Ancak uyumsuzluk gösterenlerin tespiti ve cezalandırılması açısından Türk Vergi Sistemi’nde bazı sorunlar mevcuttur. Bu sorunlardan biri vergi incelemelerinin maliyetini en aza indirgeyecek, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacak otokontrole sahip bir mekanizmanın olmayışıdır. Birçok ülke vergi sisteminde ve Türkiye’de tarh edilecek vergi miktarı ya beyanname üzerinden ya da stopaj usulü ile belirlenmektedir. Ancak mükellefin vergi ahlakının gelişmediği ülkelerde beyana konu edilen matrahın gerçekliğinin araştırılması için vergi incelemelerine başvurulması gerekmektedir. Çoğu zaman bu incelemeler sonucu elde edilen veriler mükellefin devleti gelir kaybına uğrattığı yönünde sonuçlar ortaya koymaktadır (Karaca ve Demirgil 2014: 371). Bu nedenle vergiye uyum sağlamayanların tespiti sonucu hem vergi aslını hem de uyumsuzluk yapanlara uygulanacak gecikme faiz ve zammını alarak kamu gelirlerini artırmak için vergi incelemeleri, üzerinde önemle durulması gereken bir husustur.

2.6.4. Yasal Düzenlemelerde Değişiklikler

Vergilerle ilgili yasal düzenlemeler, birçok hukukçunun dahi bu alandan uzak durmasını yeğleyeceği kadar karmaşıktır. Karmaşık olması yalnızca sözel yorum yapılmasını yetersiz bırakmakta, diğer yorum türlerinin kullanılmasını da gerekli kılmaktadır. Vergi mükelleflerinin böylesine yorum yapacak uzmanlığa sahip olmaması, uzmanından yardım almasını gerektirmekte, bu ise bir maliyet yaratmaktadır. 1980’lerden bu yana yapılan yasal değişikliklerin çokluğu ve bu yasalarla idarelere düzenleme yapma yetkisinin verilmiş olması, mevzuatı içinden çıkılmaz bir duruma getirmiştir. Ekonomik ve politik kaygılarla sisteme uygun olmayan muaflik ve istisnaların getirilmesi, Türkçe cümle yapısına ve kavram birliğine özen gösterilmemesi, imla kurallarına aykırı davranılmasından kaynaklı amacından farklı yorumlar yapılması, Bakanlığa vergileme ilkelerine aykırılık teşkil ederek düzenleme yapma yetkisinin verilmesi, sık sık yapılan idari düzenlemeler için uzmanlığa sahip hukukçulara ve Danıştay’a başvurulmaması bu karmaşıklığın nedenlerini oluşturmaktadır (Bayraklı vd. 2004: 260-261).

Buna ek olarak kanunların sık sık değiştirilmesi, bazı hükümlerin birbiriyle çelişmesine neden olmakta, buna bağlı olarak da mükellefin vergi bilinci zedelenmektedir. Sürekli yapılan kanuni değişiklikler sonucu vergi mükelleflerinin mevzuata olan güvenleri sarsılmakta ve uyum davranışları bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (Yılmaz 2004: 43).

Karmaşıklığın ortadan kaldırılması için sistemde bazı değişiklikler yapmak yerinde bir uygulama olacaktır. Bu değişiklikler Vergi Konseyine vergi politikaları kararlarında hukuki açıdan eksiklik ve aksaklıkların bunun sonucunda da vergi kaybının oluşmaması için hukukçuların dâhil edilmesidir. Bunun dışında vergi sisteminin karmaşıklığını gidermek şarttır. Çünkü vergi sisteminin zorluğunu ve anlaşılmaşlığını ileri süren mükellef lehine sonuçlanan vergi davaları da devleti hasılat kaybına uğratmaktadır. Ek olarak vergi kanunları hazırlanırken hazırlık evresinden geçmeli, gerekli incelemeler titizlikle yapılmalıdır. Fazla maddeli kanun yerine az ama öz maddeli kanuni düzenlemeler yapılmalıdır (Karakoç 2004: 94-95).

Bu doğrultuda 2016 Gelir İdaresi faaliyet raporunda geçen “...Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları birleştirilerek yeni Gelir Vergisi Kanunu ıkarılacaktır... Ekonomik ve sosyal politikalara uyum sağlamak, sade ve daha kolay uygulanabilir bir hale getirmek amacıyla yeni Vergi Usul Kanunu ıkarılacaktır. Bu kapsamda; mükellef haklarını artıran, vergi denetiminde adaleti, eşitliği ve güven duygusunu sağlayan, vergi idaresi uygulamalarında Şeffaflığı ve hesap verebilirliği artıran, uyuşmazlıkların çözümünü kolaylaştıran, değerleme hükümlerini mükellef lehine iyileştiren, vergiye uyum maliyetlerini düşüren düzenlemeler gerçekleştirilecektir. Bütçenin gelir kısmını daha da iyileştirmek üzere hazırlanan “Kamu Gelirlerinin Kalitesinin Artırılması ncelikli Dönüşüm Programı” çerçevesinde, temel olarak kamu gelirlerinin sağlıklı ve sürekli kaynaklardan ağdaş yöntemlerle elde edilmesi amaçlanmaktadır” Şeklindeki ifadelerle yasal düzenlemelerde değişiklikler yapılacağı belirtilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu: 2016). Bunun dışında yine raporda mevzuatın sadeleştirileceği, mevzuata ilişkin düzenlemelere toplumun ve ilgili tarafların katkılarının da sağlanacağı bir sürecin başlatılacağı, kamu gelirleriyle ilgili olarak daha detaylı ve

kapsamlı istatistikler üretileceği, istisna, indirim ve muaflıkların daha kapsamlı bir analize tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

2.6.5. Mükellef Odaklı Yönetim Anlayışının Benimsenmesi

Kamu yönetimi tüm toplumlarda günlük yaşamın vazgeçilmez bir parçasıdır. Kamu sektörü tarafından üretilen ve sunulan mal ve hizmetler toplumun bireylerince kullanılmaktadır. Günümüzde küreselleşmenin önünün alınamadığı, buna bağlı olarak dünyanın bir ucundakinin diğer ucundakiyle istek ve beklenti farkının kalmadığı ve sosyoekonomik durumun giderek iyileştiği gerçeği altında toplumun kamu yönetimi ve yöneticilerinden beklentileri artmıştır. Tüm gelişmelere bağlı olarak devletin müşterisi konumuna geçmiş bireyler verimsiz ve etkinsiz bürokrasi ve yönetim anlayışını sorgulamaya başlamıştır. Tam bu noktada alacaklı-borçlu ilişkisi ile işleyen kamu sektöründe daha etkin ve verimli uygulamalar arayışına girmek kaçınılmaz olmuştur. Özel sektörden kamu sektörüne aktarılan bir anlayış olarak Toplam Kalite Yönetimi, vergi ödeyicisi olan mükellefin müşteri gibi algılandığı ve yine mükellefe müşteri muamelesiyle yaklaşıldığı bir sistemdir. Toplam Kalite Yönetimi, en az maliyet ve zararla mal ve hizmet kalitesini maksimum düzeye çıkarmayı hedefleyen, müşteri memnuniyetini esas alan bir tekniktir (Balci 2003: 329-330).

Mükellef odaklı yönetim, kamu yönetimi alanında küreselleşme ve uluslararası örgütlerin etkisi ile “yönetişim” kavramı ekseninde şekillenen post modern yönetim anlayışdır. Bu süreçte etkinlik ve verimlilik anlayışları çerçevesinde özel sektör dayanaklı bir model geliştirilmiştir. Kamu yönetimi alanında “hukuki rasyonalite” den, “işletmecî rasyonalite” ye geçilmiş, bu durumda; bütçe ve planlama tekniklerinde yaşanan gelişmeler, sonuç odaklı denetim yaklaşımlarının geliştirilmiş olması etkili olmuştur (Köse 2007: 115).

Mükellef odaklı vergi sistemi, mükellefe en etkin ve verimli hizmeti sunmayı amaçlayan bir sistemdir. Bu kapsamda gelir idarelerinde çeşitli alt birimler oluşturulmuştur. Bu birimlerin görevlerinin başında ise vergiye gönüllü uyumu

sağlamak ve mükelleflerin haklarını muhafaza etmek yer almaktadır (Gerçek 2009: 29).

Mükellef Odaklı Yönetim açısından kurumsal faaliyetler önem taşımaktadır. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanımının ölçümü için performansa dayalı yönetim anlayışı geliştirilmiştir. Performans yönetiminin temel taşı, performans değerlendirmesidir. Performans değerlendirmesi aracılığıyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı tespit edilmekte, saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerinin sağlanması hedeflenmektedir. Performans yönetimi anlayışı, kamu performansının sürekli gelişimini hedefine koyan sonuç odaklı bir anlayıştır (Yenice 2006: 122-124). Performans odaklı yönetim anlayışı yalnızca kaynakların verimli ve etkin kullanımını ölçmeyi değil, aynı zamanda çalışanların moral ve motivasyonlarını yükseltmeyi, performanslarını artırmayı da sağlamaktadır. Bireysel performansın örgütsel performansa dönüşmesini sağlayarak, örgüt amaçlarına daha etkin ve verimli bir şekilde ulaşılmasını hedeflemektedir. Zira örgütsel performans bireylerin tek tek bilgi, beceri ve yeteneklerinden faydalandığı doğrultuda zirve noktasına yaklaşabilecektir. Buradan hareketle denilebilir ki; performans yönetiminin temelinde kamu yönetimindeki hantallık ve verimsizliği ortadan kaldırarak işletme yönetim tekniklerinden yararlanmak suretiyle mal ve hizmet sunumunu daha kaliteli hale getirmek, hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek, denetim mekanizmasını güçlendirmek, tasarruf yapmak, kamu harcamalarını en az maliyetle gerçekleştirmek ve yönetimi iyileştirmek yatmaktadır (Tunçer 2013: 90-94).

2.6.6. Vergi Uyumunun Eğitim Politikalarıyla Geliştirilmesi

Eğitim düzeyi yüksek ülkelerde vergi bilincinin yerleşmiş olmasından dolayı vergiye gönüllü uyumun yüksek olması beklenmektedir. Ancak yine eğitim durumunun yüksekliğinden dolayı kanun boşluklarından yararlanabilen mükellef sayısı arttıkça kamu finansmanı elde etmek güçleşebilmektedir (Demir 2009: 4).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak ve kayıt dışılığa meyil göstermelerini engellemek için yalnızca idari ve birey bazında önlemler alınması yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle Milli Eğitim Bakanlığı ve Yüksek Öğretim Kurulu'na büyük sorumluluk düşmektedir. Bu kapsamda Milli Eğitim ve YÖK tarafından vergi ve sosyal güvenlik haftalarında her bireyin bir vatandaşlık görevi olarak vergi ödemelerinin gerekliliğini anlatan programlar yapılmakta ve müfredat programına vergi bilinç ve ahlakının küçük yaşlarda yerleştirilebileceği varsayımına dayanarak ilgili dersler konulmaktadır (Acar ve Aydın 2011: 27).

Toplumda vergi bilincinin yerleşmesi bakımından çocuklar ve gençlerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı işbirliği ile yürütülen vergi bilincini geliştirme eğitimlerine 2016 yılında da devam edilmiştir. Türkiye genelinde birinci kademedeki (3 ve 4. sınıflar), ikinci kademedeki (5, 6, 7 ve 8. sınıflar) ve üçüncü kademedeki (9, 10, 11. sınıflar) bulunan öğrencilere Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Milli Eğitim Bakanlığı Eğitim Bilişim Ağı'nda (EBA) yer alan eğitim CD'lerinin gösterilmesi sağlanarak toplam 8.357.526 öğrenciye "Vergi Bilinci Geliştirme Eğitimleri" verilmiştir. Eğitimlerde kullanılan Vergi Bilinci Geliştirme Eğitim CD'lerinden birinci kademe öğrenci ve öğretmenlerine ait olanların animasyon ve görsellerinin yenilenmesi çalışmaları yürütülmüştür. Ayrıca, Gençlik ve Spor Bakanlığı ile yapılan ortak çalışmalar ile Türkiye genelinde üniversite öğrencilerine yönelik gençlik merkezleri, gençlik kampları ve kurum yurtlarında vergi bilinci konusunda farkındalık eğitimlerine devam edilmiştir.⁵

2.6.7. Mükelleflere Ahlak Kurallarının Benimsetilmesi

Cezai müeyyidelerin gerektiği gibi uygulanmaması vergi kanunlarının bozulmasına neden olmaktadır. Cezai yaptırımları yeterince uygulamamak vergi ahlakını erozyona uğratmaktadır. Çünkü vergi kanunlarına uygun davranışlarda bulunma vergi ahlakıyla doğrudan bağlantılı olduğu için mükelleflere bu kanunları

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu.

benimsetememek ahlakı da benimsetememek anlamını taşımaktadır (Edizdoğan vd. 2007: 49).

Caydırıcılıkla ilgili sosyolojik teorilere göre ayıplanma korkusu, mükelleflerin yasalara uyma davranışını büyük ölçüde yönlendirmektedir. Buna ek olarak psikologlar yasalara uygun davranmada suçluluk duygusunun da etkili olduğunu savunmaktadırlar. Bu nedenle toplumun vergi kaçırmaya karşı ahlaken geliştirilmesi, vergi kaçıranların ayıplanması sonucunda suçluluk ve utanma duygusu, teorik açıdan caydırıcı bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Teorilerin dayanağı ise bu konuda yapılan ampirik çalışmalardır. Bu çalışmalarla ahlaki kurallara olan bağlılığın kanunlara uyma davranışına kaynaklık ettiği tespit edilmiştir. Bu çalışmalardan biri Erard ve Feinstein'e aittir. Erard ve Feinstein (1994) utanç ve suçluluğu doğrudan mükellefin yararına dâhil etmektedirler. Onlar hipotezlerinde, bir vergi mükellefinin vergiyi gereğinden az beyan edip kaçması durumunda suçlu hissettiğini varsayarlar. Vergi uyumunun sağlanması ve artırılması için ahlaki değerlerin bir politika aracı olabileceğini savunmuşlardır. Ahlaki değerler, yakalanma ve cezalandırılma tehdidi kadar etkili bir araç olmasa da daha maliyetsiz bir alan olması onu avantajlı duruma getirmektedir (ymez 2004: 38; Torgler 2003: 85).

2.7. Mükelleflerin Vergi Uyumuna Yönelik Uygulamalar: lke rnekleri

2.7.1. Vergi Ceza Sistemine Yönelik Uygulamalar

Gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde kayıt dışılığın varlığı kaçınılmazdır. Ancak bu sorun bazı ekonomilerde daha az mevcutken bazı ekonomilerde engellenemeyen ölçüde yoğundur (Karaca 2016: 190).

Gelişmiş ülkelerde gelişmekte olan ülkelere ve geçiş ekonomilerine kıyasla kayıt dışılığın daha düşük kalması çeşitli sebeplerle açıklanmaktadır. Bu nedenlerden birisi, Avrupa lkelerinde elde edilen servetin ya da servetteki artışı gereken şekilde sorgulanmasıdır. AB lkelerinde ve birçok gelişmiş ülkede mükelleflerin

gayrimenkul ve otomobil alımları, banka hesaplarında meydana gelen artışlar, elde ettikleri menkul kıymetler ile beyan ettikleri gelirler kıyaslanmakta, bir fark oluşması durumunda nedenleri araştırılmakta ve bunun sonucuna göre cezalandırma işlemine gidilmektedir (Kızılot ve Çomaklı 2004: 130).

Avrupa Birliği'ne üye olan bazı ülkeler, kayıt dışı istihdam yaratan faaliyetlere engel olmak için ağır cezalar uygulamaya koymaktadırlar. Örneğin; Almanya'da kayıt dışı istihdamın yoğun şekilde var olduğu ev işlerinde (hizmetçi, çocuk bakıcısı vb.) çalışanları kayıt altına almak için "mini istihdam düzenlemesi" uygulaması getirilmiştir. Bu düzenleme işverenin çalışanına iki yıl boyunca belge karşılığı ödeme yapmasını ve denetim sırasında bu belgeleri göstermek üzere korumasını istemektedir.⁶ Almanya'da caydırıcılık açısından kayıt dışı işçi istihdam edenlere yüksek para cezaları uygulanmaktadır. Fransa, Norveç ve Finlandiya'da ise para cezasının yanı sıra hapis cezaları da uygulanmaktadır (Karaca 2016: 192).

Almanya'da kaçakçılık suçunun cezası üç aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Vergi kanunlarında ağırlaştırıcı sebeplere de yer verilmiş, bu ağırlaştırıcı sebeplerin varlığı halinde hapis cezasının altı aydan on yıla çıkabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu sebepler kanunlarında suçun sahte belgelerle işlenmesi ve vergi idaresi çalışanlarının da suça iştirak etmesi olarak sayılmıştır. Amerikan ceza sisteminde ise "yükümlünün hileli eylemler ya da gerçeğe uymayan beyanlar suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermesi ya da sahte belge düzenlemesi" ve "üçüncü şahıslarca düzenlenen sahte belgelerin şahıs tarafından kullanılması" suç olarak tanımlanmıştır. Sahte belge düzenlemek ya da hileli davranışlarla vergi ziyana sebep olma suçunun yaptırımını beş yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Başkaları tarafından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması durumunda ise bir yıla kadar hapis ve yine para cezası uygulanmaktadır. Fransa'da vergi cezalarının uygulanması için üç durum öngörülmüştür. Bunlar; verginin geç ödenmesi, beyanname verilmemesi ve vergi hilelerine başvurulmasıdır. Ayrıca Fransız vergi kanunlarında iştirakle ilgili düzenlemelere de yer verilmiş, suça iştirak edenlerin suç işleyenler gibi cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi

⁶ Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, "Kayıt dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı", Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yayınları, 2004, Ankara.

kaçakçılığı suçuna yönelik cezalar ise beş yıla kadar hapis ve para cezasıdır. Ayrıca cezanın konu edildiği maddede mahkûmiyetle ilgili hükmün resmi gazetede ve mahkeme tarafından belirlenecek diğer gazetelerde, suçlunun ikametgâhı, iş yeri ya da evinin kapısında ilan edileceği de belirtilmiştir. Bunun dışında tamamlayıcı ceza olarak meslek ya da sanatın geçici süre ile icra edilmesinin engellenmesi, sürücü belgesinin alınması ve beş yıldan on yıla kadar hapis cezaları da öngörülmüştür (Üyümez 2004: 133-157).

2.7.2. Vergi İdaresinin Etkinliğine Yönelik Uygulamalar

Ulusal Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) 'nde Toplam Kalite Yönetimi ile ilgili yapılan çalışmaların temeli 1990'lara dayanmaktadır. Bu çalışmalarla IRS üç temel hedef belirlemiştir. Bunlar; işlem sürecinde kalite ve verimliliğin güçlendirilmesi, mükellefin yükünün azaltılması ve mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyum sağlamalarının geliştirilmesidir. IRS aslında bilgisayar teknolojilerinden 1960-1970'li yıllardan beri faydalanmaktadır. Yeni teknolojilerin kullanılması ile IRS yalnızca mükellefin işlemlerine kolaylıkla ulaşmakla kalmamış, aynı zamanda bilgi alma maliyeti de düşmüştür. Bunun dışında bilgisayar teknolojilerinden faydalanılması idarenin uygulamalarına güç katmış ve kaçakçılığın önlenmesini sağlamıştır. Beyanname ve kayıtların gerçek ölçek ve hadlere uygun yapılıp yapılmadığının kontrolünün bilgisayarlar tarafından denetlenmesi, mükelleflere denetimin objektif kriterlerle yapıldığını düşündürmekte ve denetim elemanın sübjektifliğinden uzak olduğu algısı yaratmaktadır. Bu durum ise vergiye ve kanunlara gönüllü uyumu artırmaktadır. İngiliz Gelir İdaresinde ise yeniden yapılanma 1993'te başlamıştır. İngiliz Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması ile idarenin çalışma anlayışında önemli ölçüde değişiklikler meydana gelmiştir. Mükellef Odaklı Yönetim anlayışının başarılı olması için gelir idaresi yeni ilkeler geliştirmiştir. Bu ilkeler; mükellefleri anlama ve sorunlarını çözme, gelir idaresi-mükellef ilişkilerini geliştirme ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmayı içermektedir. Gelir idaresinin hizmetlerinin geliştirilmesi için mükellef önerilerine önem verilmekte ve şikâyetler özenle ele alınmaktadır. Tüm bu çalışmaların

sonucunda ise İngiliz Gelir İdaresi daha kaliteli hizmet sunumu gerçekleştirmek için Toplam Kalite Yönetimi anlayışını benimsemiştir (Gerçek 2018).

Kayıt dışılığı ve vergi kaçakçılığını azaltmayı amaçlayan bir başka yöntem ABD tarafından 2010 yılında hayata geçirilen FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act/ Yabancı Hesaplar Vergi Mevzuatına Uyum Yasası) uygulamasıdır. FATCA yalnızca ABD'deki değil, aynı zamanda diğer ülkelerdeki finansal kuruluşların birçoğunu da etkilemesi açısından önemli bir düzenlemedir. FATCA'nın esas amacı, ABD'li mükelleflerin (hem bireyler hem kurumlar) ABD dışındaki banka hesapları aracılığıyla vergi kaçırmalarını engellemek ve yine bu mükellefleri kayıt altına almaktır (Bulut 2015: 32-36).

Fransa'da ise 2008 yılına kadar vergiler bazında örgütlenen üç vergi dairesi bulunmaktaydı. Bunlar, Vergiler Genel Müdürlüğü, Devlet Muhasebesi Genel Müdürlüğü ve Gümrükler ve Dolaylı Yükümlülükler Genel Müdürlüğü olarak sistemde yer almaktaydı. Ancak idari etkinliği sağlamak amacıyla 3 Nisan 2008 tarihinde çıkarılan bir kararname ile Vergiler Genel Müdürlüğü ve Devlet Muhasebesi Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Devlet Muhasebesi Bakanlığı bünyesinde kurulan "Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü" adı ile birleştirilmiştir (Kılıç 2011: 366).

Bazı Avrupa ülkelerinde gelir, servet ve tüketim unsurları için alınan güvenlik önlemleri kayıt dışı faaliyetlerden alıkoymaktadır. Örneğin; İngiltere'de gelir ve servetin beyan dışı kalmasına engel olmak için harcamalar takip edilmekte ve sorgulanmaktadır. Beyan döneminde kazanç ve iratların yanı sıra güvenlik önlemi olarak mükelleflerden servet bildirimini yapmaları da istenmektedir. İhbar durumunda ya da gelir-servet durumundaki belirsiz bir artışta mükellefin geçmişe dönük olarak 10-15 yıllık gelir, servet ve harcama bilgileri kontrol edilmekte ve açıklanamayan vergi konuları üzerine ek vergi tarhi yapılmaktadır (King ve Fullerton 2010: 191).

2.7.3. Vergi Denetimi Uygulamaları

ABD Gelir İdaresi IRS (Internal Revenue Service)'ye göre, vergi incelemesinin yapılma maksadı mükellefin esas vergi borcunu ortaya koymaktır. IRS gerçek vergi borcunu tespit etmek için belirli kuralları izlemektedir. IRS'nin kendi

kural ve normlarından oluşan, hak ve özgürlüklerin sınırlarını belirleyen kendi düzenlemeleri mevcuttur. IRS, uygulamalarıyla mükelleflere vergi borçlarının daha da artmaması noktasında sistemi iyi bilmelerinin gerekliliğini göstermektedir. Hem mükellefler hem de vergi danışman ya da yardımcıları (mali müşavirler, muhasebeciler), vergi borcundan kurtulmak istiyorlarsa sistemi iyi bilmeleri gerekmektedir (Karyağdı 2006: 4-5).

ABD gibi mükelleflerin birçoğunun gelir vergisi beyannamesi verdiği ülkelerde denetim, bilgisayar tabanlı gelişmiş bilgi ambarlarının yardımıyla kolaylıkla ve etkin olarak yürütülebilmektedir. Bu sistemde mükellefler gelirlerini, harcamalarını ve tasarruflarını tek ve aynı beyanname ile vergi idaresine beyan etmektedirler. Bunun sonucunda her dönem verilen bu beyannameler veri ambarında birikmekte, veri havuzları her dönemde kendisini güncelleştirmekte ve çapraz kontrolün (cross-check) yapılabileceği bir hal almaktadır. İleri teknoloji ile kurulmuş vergi denetim sistemi ve yazılımları aracılığıyla vergi beyannameleri karşılıklı olarak denetime tabi tutulmaktadır. Denetim sonucunda sistem uyumlu olmayan bildirimleri ayrıştırmakta ve ilk düzeyde yazılı ve belge üzerinden sorgulama yapmaktadır. Daha sonra gereken koşullar oluştuysa ilk derecede bire bir olarak kayıtlar nezdinde denetim yapılmaktadır. Bu ilk derece denetim sonucunda da vergi kayıp ya da kaçığı çok karmaşık bir yapıdaysa ve ülke genelini kapsayacak nitelikteyse durum üst düzey denetim elemanlarına (maliye müfettişleri, hesap uzmanları gibi) devredilmektedir (Erol 2011: 47).

ABD’de Ulusal Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS), 1965’ten beri rastgele seçilmiş yaklaşık 50.000 bireysel vergi beyannamesini Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı (Taxpayer Compliance Measurement Program-TCMP) kapsamında 3’er yıllık döngüde incelemiştir. Bu denetimler bireysel ve toplu gelir vergisi kaçakçılığının önlemlerinin hesaplanmasına olanak tanımakta, mükellefin gerçek gelirini tahmin etmede Ulusal Gelir İdaresi’ne yardımcı olmaktadır. Bu tür tahminler muhtemelen mevcut olan en doğru tahminlerdir. Bununla beraber TCMP verisi bazı ciddi ve iyi bilinen eksikliklere sahiptir: denetimler bildirilmesi gereken

gelirin tamamını tespit etmez, mükellefler çoğunlukla yakalanmaz, dürüstçe yapılmış hatalar tanımlanmaz ve son denetim düzenlemeleri dâhil edilmez (Alm 1999: 4).

Almanya’da vergi denetimi, vergi dairesi inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesi’ne bağlı olarak görev yapmakta olan vergi kaçakçılığı memurları sıradan inceleme memurlarından daha fazla yetkiye sahiptir. Bunun dışında eyaletlerin ötesinde, Federal Maliye Bakanlığı’nın kendi bünyesinde inceleme elemanları vardır (Can 2004: 28-30).

İngiltere’de ise vergi denetimi “tax inspector” denilen elemanlarca gerçekleştirilmektedir. Vergi denetiminin amacı, vergiye gönüllü uyumu artırmak ve uyumsuzluk durumunu tespit etmek ve en nihayetinde düzeltici yönde çalışmalar yürütmektir. Denetim elemanları idare adına birey ve kurumları denetlemekte, mükelleflerin devlete olan borçlarını ortaya çıkarmaktadırlar. Çelişkili durumlarda ise Gelir İdaresi Başkanı’ndan bir önceki aşama yetkilisi olarak, gelir idaresini temsilen, kaçakçılığı araştırmaktadırlar. Bunun dışında inceleme elemanları şirketleri, bireyleri ve ortaklıkları vergi kanunları açısından incelemekte, incelemeyi yazışarak, görüşerek veya yerinde yapmakta, yükümlülere tavsiyelerde bulunmakta ve yeri geldiğinde mükelleflerle uzlaşmaktadır (Hastürk 2010: 46-47).

Kaçakçılık, yolsuzluk ve diğer yasa dışı suçlarla mücadele etmek amacıyla Avrupa Birliği tarafından Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office-OLAF) 28 Nisan 1999’da kurulmuştur. OLAF bağımsız olarak kuruluşuna öncülük eden Avrupa Komisyonu bünyesinde soruşturma görevini icra etmektedir. Ofis’in görevi; kaçakçılık gibi vergi suçlarını engellemek ve Birlik üyelerinin finansal çıkarlarını muhafaza etmektir. OLAF görevini icra ederken hesap verebilir, saydam, objektif ve verimli bir hizmet anlayışını benimsemektedir. Kurum, Birlik üyesi ülke vatandaşlarının hak ve özgürlüklerine saygı duyarak, bu hakları korumayı da prensip edinmiştir (Organ 2008: 63).

2.7.4. Kamu Reklamları ve Halkla İlişkiler

Piyasa ekonomisine sahip tüm ülkelerde Gelir İdareleri, fiş ve fatura alma alışkanlığını kazandırmak, bu yolla vergi kaybını azaltmak, vergi tabanını

genişletmek ve vergi bilinç ve ahlakını yerleştirebilmek için birçok uygulamada bulunmaktadır. Vergi bilinç ve ahlakını yerleştirmek için reklam filmleri yaptırmakta ve film yapımcıları ile anlaşarak filmlerin bazı kesitlerinde vatandaşlara vergi sorumluluklarını hatırlatmaktadır (Özdemir ve Ayvalı 2007: 54).

Vergi bilincinin çeşitli kanallarla ve özellikle de günümüzde herkesin kolaylıkla erişebildiği medya aracılığıyla oluşturulması büyük öneme sahiptir. Kamu reklamlarıyla devletin bireylerden aldığı vergileri keyfi uygulamalar için değil, tüm vatandaşların yararlanabileceği faydalı kamu hizmetleri için kullandığını göstermesi vergiye gönüllü uyum açasından yerinde bir uygulamadır. Devletin milletine hesap verebildiği ve şeffaf bir şekilde aldıklarını geriye nasıl verdiğini sergilemesi hem güven oluşturmakta hem de halka devleti bu yolla denetlediği algısını yerleştirmektedir (Uğur 2016: 247).

Vergi bilinci daha çocukluk çağlarında oluşturulduğunda gelecekte vergi ahlak düzeyi yüksek bireylerden oluşan bir toplum tesis edilmiş olacaktır. Bunun için Gelir İdarelerinin özellikle çocuklara daha yakın olan ve çocukların sevdiği ünlü kişilerle verginin gerekliliğini mizahi olarak, dikkat çekici unsurlarla anlatan reklamlar hazırlaması doğru bir tutum olacaktır. Vergilemeye ait ilk izlenimlerini çevresinden ya da ailesinden olumsuz çıktılarla elde etmiş bir çocuğun, gelecekte vergiye uyum göstermesi güçleşecektir. Bu nedenle kamu reklamları aracılığıyla geleceğin mükellefleri olarak çocukları vergilemeye ısıdırmak Gelir İdarelerinin başlıca görevleri arasında olmalıdır (Saygın 2013: 215).

2.8. Türk Vergi Sisteminin Vergi Uyumunu Açasından Analizi

2.8.1. Gelir Düzeyi ve Gelir Dağılımının Vergi Uyumuna Etkisi

Mükelleflerin vergiye uyum sağlayıp sağlamayacakları ekonomik, sosyal, demografik, siyasal, toplumsal ve benzeri birçok faktörle şekillenmektedir. Uyum kararlarındaki ekonomik faktörlerden biri de gelir düzeyidir. Her ekonomik birimin gelir ya da kazanç düzeyi birbirinden farklıdır ve buna bağlı olarak vergilendirilmeleri de ödeme güçleri nispetindedir. Adil bir vergi sisteminin olmazsa

olmazı olan ödeme gücüne göre vergilendirme, bireylerin gelirleriyle orantılı vergi ödemelerini ifade etmektedir. Ancak bazı mükellefler kendilerinin ağır vergi yükü altında daha fazla ezildiklerine inanmaktadırlar.

Gelir düzeyinin mükellef davranışlarına etkileri üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Ancak bu çalışmalar ortak bir yargıda buluşsa da farklı sonuçlar da elde edilmiştir. Gelir düzeyinin vergiye uyum davranışına olan etkileri üzerine yapılan birçok çalışmadan çıkan genel sonuç, gelir ya da kazanç düzeyi yükselen mükelleflerin daha fazla vergi ödeyeceklerinden dolayı vergi uyumsuzluğu eğilimine girdiği yönündedir. Geliri ya da kazancı yükselen mükellefler vergiye uyum göstermek istemezken, bu durum düşük gelirli mükellefler açısından tersi niteliktedir. Şöyle ki, düşük gelirli mükellefler vergi ödemedikleri takdirde bu durumun sonucu olarak cezai yaptırımla daha ağır maliyetlere maruz kalacaklarına inanmaktadırlar. Bu ise onları vergiye uyum sağlama konusunda teşvik etmektedir (Buyrukoğlu ve Erasa 2012: 124).

Bazı çalışmalardan elde edilen sonuçlara göre düşük gelir düzeyine sahip mükellefler vergiyi bir yük ve maliyet unsuru olarak algılamakta, yüksek gelir düzeyindekiler vergiyi bir borç veya ödenmesi gereken yasal bir zorunluluk olarak algılamaktadırlar (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 29).

Tüm vergi sistemlerinin en temel amaçlarından biri vergilerin ödeme gücü nispetinde alınmasıdır ve ödeme gücünün göstergeleri gelir, servet ve harcamalardır. Türk Vergi Sistemi'nde dolaylı vergi ağırlıklı bir anlayış vardır. Dolaylı vergiler, dolaysız vergilere nispeten ekonomik gücü kavramakta yetersizdir. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi adil bir vergi sisteminde olması gereken en temel ilke olan ödeme gücünün büyük oranda zedelendiği bir sistemle işlemektedir.

Ancak dolaysız vergilerin her durumda adil olmadığını söylemek mümkün değildir. Şöyle ki; tüketim malları üzerine konulan vergiler dışsallık yarattığından dolayı adil olmayan gelir dağılımını kısmen de olsa dengelemektedir (Öztürk 2016: 329). Aynı şekilde Katma Değer Vergisi'nin de tüketim malzemeleri üzerinden alınmasından, satın alan kişilerin şahsi durumlarının göz önünde bulundurulmamasından ve ekonomik birimin ödeme gücünü dikkate almamasından

dolayı adil gelir dağılımını bozduğu savunulmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için düşük gelirli kesimin daha fazla talep ettiği maddeler üzerine daha düşük vergi koyma kararı almaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde KDV'nin genel oranı %18 olmasına rağmen; Bakanlar Kurulu sağlık ve eğitim gibi dışsallıklara sahip olan alanları %8, temel gıda maddelerini ise %1 oranında vergilemeye tabi tutmaktadır (Karaca 2014: 173). Bunun dışında gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulaması gelir dağılımında adaleti sağlamaya yöneliktir. Gelir vergisinin adil olduğunu ileri süren maliyeciler için de bir dayanak oluşturan artan oranlılık, ödeme gücüne ulaşılmasını ve vergi adaletini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu duruma göre artan oranlılık hem yatay hem de dikey adaleti tesis etmektedir. Çünkü artan oranlı tarifeler sayesinde yüksek gelirliler daha çok, düşük gelirliler ise daha az vergilendirilmektedir (Aktan vd. 2012: 74). Ancak James Buchanan' göre artan oranlılık da kayıtsız şartsız bir adillik sunmamaktadır. Ona göre: (Aktan 2012: 50-51).

- Artan oranlılık çok çalışan kesimi cezalandırmaktadır. Bu nedenle adil değildir.
- Artan oranlı vergi sisteminde üst gelir dilimlerinde gelir etkisi ikame etkisine göre ağırlık kazanmaktadır ve bu durum ekonomik birimlerin yatırım ve tasarruf kararlarında etkili olmaktadır. Bu açıdan artan oranlı sistem tarafsız bir sistem değildir.
- Artan oranlı sistem çalışmayı değil, tembelliği teşvik etmektedir.
- Artan oranlı tarifenin bilimsel temelli objektif kriterlere değil, subjektif kriterlere bağlı olması, buna bağlı olarak siyasal iktidar ve bürokrasi tarafından keyfi ve adaletsizce belirlenebilmesi adilliği bozmaktadır.
- Artan oranlı vergi sisteminde zengin kesimin lobicilik faaliyetleriyle kendi çıkarlarına yönelik tarife yapısını belirlemeleri de söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle en üst dilimin belirlenmesinde çıkar gruplarının baskısı etkili olabilir.

- Artan oranlı tarife enflasyonun olduğu ekonomilerde “gelir diliminin sürüklenmesi” ismiyle bilinen bir problem yaratmaktadır. Enflasyondan dolayı gelirlerin nominal açıdan yükselişi, gelirlerin daha üst dilimlere sürüklenmesine ve buna bağlı olarak daha yüksek vergi oranlarına neden olmaktadır.

Bunların dışında muaflık ve istisnalarla, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha fazla vergilendirilmesi olarak literatürde yer alan ayırma nazariyesi ve negatif gelir vergisi uygulamasıyla gelir dağılımında adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Muaflık ve istisnalar bazı kesimleri korumak amacıyla getirilmiş uygulamalardır. Buna örnek olarak; %90 ve üzerinde sakatlıkları olanların MTV ve ÖTV’den muafıkları; küçük esnaf ve arzuhalci, ebe, rehber gibi serbest meslek çalışanlarının muafıkları verilebilir (Karaca 2014: 172). Ancak gelir dağılımını iyileştirmeyi amaçlayan bu uygulamalar kötü niyetli bireyler tarafından kullanılabilen ve gelir kaybına neden olmaktadır. Ayrıca bu uygulamaların kötü niyetle kullanıldığına şahit olan mükelleflerin vergiye uyum davranışı da bozulmaktadır.

Ödeme gücünün göstergelerinden en sonuncusu olan servet vergileri ise uygulamada üçe ayrılmaktadır. Bunlar servetin kendisinden alınan vergiler, servet değerindeki artıştan alınan vergiler ve servetin transferinden alınan vergilerdir. Servetin kendisinden alınan vergiler tüzel kişilere ait menkul ve gayrimenkuller üzerinden alınmaktadır. Servetin transferinden alınan vergiler mülkiyet değişikliği durumunda alınmaktadır. Servet değerindeki artıştan alınan vergiler ise servet üzerinde çeşitli sebeplerle zamanla ortaya çıkan değer artışları üzerinden alınmaktadır. Ancak servet vergileri mali amaçtan çok sosyal amaca hizmet etmektedir. Servet vergileri gelir esnekliğine sahip değildir ve bu nedenle vergi hasılatının zamanla gerilemesine yol açmaktadır. Bu duruma bağlı olarak vergi gelirleri içerisindeki payı düşüktür. Buradan hareketle servet vergilerinin mali amaçtan ziyade sosyal amaç için toplandığı söylenebilir (Aktan vd. 2012: 80-81). Servet vergilerinin alınması bazı kesimler lehine oluşan ekonomik gücün budanmasını sağlamaktadır. Devlet zenginden aldığı, kamu harcamaları yaparak topluma kazandırmakta, bu yolla geliri yeniden dağıtmaktadır. Bu durum toplumun

zenginler lehine bir vergi sistemi algısını kırmakta ve vergiye uyumu kolaylaştırmaktadır.

Ancak tüm bu ifade edilenlere rağmen Türk Vergi Sistemi'nde Gelir Vergisi hasılatının büyük bir yüzdesi (%92) stopaj yoluyla elde edilen gelirlere oluşmaktadır. Bu durum vergi yükünün büyük bir çoğunluğunun ücretliler üzerinde kaldığını, beyanname yoluyla vergilendirmede başarısız olduğunu göstermektedir (Karaca 2014: 300). Bunun sonucunda ise beyanname yoluyla vergilendirilenler lehine ekonomik bir güç ortaya çıkmakta ve vergilendirmeden kaçamayan kesim vergi yükü altında ezilmektedir. Vergi yükü altında ezilen kesimin vergi sistemine duyduğu güven sarsılmakta ve bu kesim fırsat buldukça vergi kaçırma davranışı sergilemektedir.

2.8.2. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumsuzluğuna yol açan çeşitli etkenlerin varlığı yadsınamaz. Bunlardan biri vergi kanunlarından kaynaklı etkenlerdir. Vergi mevzuatının mükelleflerin anlayamayacağı kadar karmaşık olması uyumsuzluğu tetiklemektedir. Yine bir vergi konusunun birden çok vergi kanununa tabi tutulması da kayba neden olmaktadır (Aydın 2003: 22).

Vergilemenin çağdaş sistemlerde çeşitli amaçlara hizmet etmesinden dolayı vergi sistemi karmaşık bir hal almıştır. Bu vergi politikasının karmaşıklığını ifade etmektedir. Bir de mevzuattan kaynaklanan karmaşa vardır ki o da; ya vergi mevzuatının dilinin ağır olması bu nedenle herkes tarafından anlaşılmasından kaynaklanan karmaşıklık ya da vergi konusunun veya vergi mükelleflerinin anlaşılabilirliği noktasında sorun oluşturan karmaşıklık (Karabacak 2013b: 18-19).

İyi bir vergi sistemi kolay ve basit olmalıdır. Karmaşıklık yüzünden mükellefler beyannameyi doldururken problemlerle karşılaşıyorlarsa, bu durum niyet etmemiş olsalar bile uyumsuzluğa neden olabilir. Karmaşıklık, vergi kaçakçılığının ahlaki maliyetlerini azaltabilir ve mükelleflere maliyetler yükleyebilir. Daha basit bir vergi kanunu, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uymak için zaman ve para

harcamalarını azaltacaktır. Şimdiye kadar, vergi sisteminin basitleştirilmesinin vergi uyumu ve vergi ahlakına etkileri konusunda sadece birkaç ampirik kanıt mevcuttur. Bu konu, anketler ve deneylerle aydınlatılabilir (Torgler 2003: 70).

Türk Vergi Sistemi'nde de kanunların karmaşık ve anlaşılmasının güç olduğunu söylemek mümkündür. Karmaşıklığın nasıl giderileceği konusu vergi kanunlarının yazımı esnasında kanunların basit olması için çaba sarf edilmesi, idare kaynaklı ve mükellef kaynaklı uyum maliyetlerinin azaltılması ile ilgilidir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı ile kanunların uzunluğu, mevzuatta çelişkili konuların varlığı, kişisel ve sektörel bazda uygulanan vergiler, vergi oranları ve sağlanan kolaylıklar açısından farklar, vergi yükünün bazı mükellef gruplarının üzerinde yoğunlaşması, bürokratik işlem çokluğu ve benzer nitelikteki durumlar kast edilmektedir. Bu sorunların ortadan kaldırılması için yapılan çalışmalarda vergi kanunlarının basitlik ilkesine uygun olarak dizayn edilmesi, muaflik ve istisnalara mümkün olduğu kadar az yer verilmesi, dikey ve yatay adaletin sağlanması, vergiden kaçınmaya müsaade eden alanların olmaması ve yine vergiden kurtulmak isteyen kesimlere cevap veren uygulamalara son verilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, vergilemeyi erozyona uğratacak hükümlerin ortadan kaldırılması, emek ve sermaye gelirlerinde emeğin daha fazla korunması yönünde düzenlemeler yapılması gerekmektedir (Demirli 2011: 18).

Vergi kanunlarının karmaşık yapısı mükelleflerin vergiye uyma davranışını olumsuz etkilemektedir. Vergi kanunlarının daha anlaşılır, basit, daha az maddeli, daha az muafiyet ve istisnaları içeren bir yapıya kavuşturulması vergiye uyumu artıracak ve uyum maliyetlerini de azaltacaktır.

2.8.3. Ülkemizde Vergi Denetimi ve İnceleme Sürecinin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi denetimlerinin başlıca amacı mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olmasını ve vergi kaçırmaya yönelik davranışlar geliştirmesini engellemektir. Ancak bu amacın yanı sıra vergiye gönüllü uyum sağlanmaya ve vergi bilinci oluşturulmaya da çalışılmaktadır. Mükelleflere vergisel yükümlülükleri ile

ilgili yaptıkları yanlışlar hem teorik olarak hem de uygulama ile gösterilmekte, bu yolla mükellefler vergiye uyum sağlamaya teşvik edilmektedir (Öz ve Yolcu 2014: 61).

Etkin bir vergi sisteminin varlığı gelişmiş bir idari yapı ve denetim mekanizması ile mümkündür (Arpacı, 2004, 101). Modern dünyada vergi denetimi vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir fonksiyonudur. Bu fonksiyonu gerçekleştiren gelir idarelerinin en temel görevi de denetimdir (Gerçek 2011: 35).

Birçok ülkede muhasebe ile ilgili skandalların ortaya çıkması denetimi güncellenmesi gereken bir konu haline getirmiştir. Bunun üzerine pek çok ülke denetim mekanizmalarını gözden geçirip yeniden düzenleme yoluna gitmiştir. Türkiye’de de bu düzenlemelere uygun olarak denetim konusunda 13.01.2011 tarihinde Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun ile şirketlerin; şeffaf bir şekilde muhasebe kayıtları yapmaları ve bilgilerinin saydam olması, hem küresel hem yerel rekabete uygun hale gelmeleri ve kurumsal yapılarının geliştirilmesi yoluyla uluslararası standartlara mutabık denetimi amaçlanmıştır. Yani bu Kanunla tarafsız işletilen, şeffaf mali tablolar oluşturulan ve hesap verme sorumluluğuna sahip işletmeler yaratılmak istenmiştir (Özçelik ve Ünsal 2012: 64).

Bir başka düzenleme 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılmıştır. Bu Kanunla küçük, orta ve büyük ölçekli mükelleflerin hangi grup inceleme ve denetimin kapsamına gireceği saptanmış, ancak mükelleflerin hangi grupta yer alacağına dair tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle vergi dairelerinin mükellef türlerine göre oluşturulması üç modele dayanmaktadır. Bunlar; adrese dayalı karma mükellef yapısı, ihtisas (sektör) vergi daireleri ve mükellef büyüklüğüne göre oluşturulmuş vergi daireleridir. Adrese dayalı vergi dairesi yapılanmasında, yaptığı iş ve faaliyette buldukları sektör ne olursa olsun aynı şehir, belediye ya da bölgede faaliyette bulunanların aynı vergi dairesi tarafından işlemleri yürütülmektedir. Sektör vergi daireleri modelinde aynı türden iş yapan mükellefler ve hatta bir sektöre ait faaliyet gösteren mükellefler yer almaktadır. Mükellef büyüklüğü modelinde ise, mükelleflerin faaliyette buldukları işin büyüklüğü, çalıştırdıkları işçi sayısı, işçilere ödedikleri toplam ücret, ödedikleri vergiler ve benzer özellikteki durumlarına

göre uygun mekanizmalarla denetim ve incelemeleri gerçekleştirilmektedir (Koç 2011: 48-49).

Son yıllarda teknoloji ağırlıklı güncel vergi denetimlerinde işlevsel açıdan ihtisaslaşma ve idari işbirliği yoluna gidildiği görülmektedir. Denetimde denetlenecek birimlerin ölçeği (büyük-küçük) ve denetleme konusunda ihtisaslaşmaya gidilmesi denetim mekanizmasının işlerliği ve etkinliği açısından olumlu sonuçlar elde edilmesini sağlamıştır (Sarılı 2004: 39).

Denetim mekanizmasının etkinliği açısından denetim elemanı sayısı da önem taşımaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde giderek artan mükellef sayısına rağmen denetim elemanı sayısı yetersizdir. Bu durum mükelleflerin büyük bir kısmının denetlenememesi, kalan kısmının da zamanaşımı süresine yakın bir tarihte denetim kapsamına alınması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Dava dosyaları, zamanaşımı süresinin bitmesine yakın tarihlerde yapılan denetimlerin, zamana bağlı değişik nedenlerle gerçek vergiyi doğuran olayın kavranmasını engellediğini ortaya koymaktadır (Candan 2004: 263).

Günümüz vergi sistemleri mükellefin beyanına bağlı olarak verginin tarh etmesi esasına dayanır. Bu esasa dayanmasının sebebi mükellefte vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmiş olduğu varsayımdır. Ancak bu varsayım mükelleflerin beklentilerinin karşılandığına duyulan mutlak güvene dayalı olduğu için çeşitli nedenlerle sekteye uğraması muhtemeldir (Arpacı 2004, 98). Beyan esas mükelleflerin ödeme gücünü ölçmesi ve adalet ilkesine yaklaşması açısından etkili bir uygulama görüntüsü çizse de, mükellefin vergi ahlak ve bilinç düzeyini ölçmesi açısından denetimin titizlikle yapılması gerekmektedir (Karaca ve Demirgil 2014: 366).

Türk vergi sistemi de beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı vergilendirmede mükellef ile idare arasında güven ilkesinin varlığı denetim ya da kontrol mekanizmasının yokluğu anlamını taşımamaktadır. Mükelleflerin ya da vergi sorumlularının yaptığı beyanların kamusal erk ile kontrol ve denetiminin sağlanması, doğruluğunun tespiti için gereklidir (Öztürk 2011: 42). Bunun dışında vergi ahlakı zayıf mükelleflerin varlığı matrah farkları ortaya çıkarabilmekte, bu durumun tespiti

için vergi incelemesi yapılması gerekmektedir. Vergi incelemesi ile beyan edilmesi gereken matrahla beyan edilen matrah arasındaki fark tespit edilmektedir (Türkey 2008: 137). Vergi mükelleflerinin beyanlarına dayanan vergilerin elde edilmesi ve doğruluğunun tespiti açısından vergi idarelerine büyük sorumluluk düşmektedir. Vergi idareleri denetim mekanizmasını güçlendirerek zaman zaman mükelleflerin beyanlarını ve gerçek durumlarını vergi mevzuatı karşısında inceleme altına almalıdırlar. Çünkü yalnızca mükellefin hesap ve işlemlerini kendi otokontrolüne bırakmak dürüst ve beyan usulüyle vergilendirilmeyen mükelleflerin adalet ve eşitlik algısını zedeleyecektir (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 105).

Mükelleflerin inceleme ya da denetim sırasında vergi kanunları ya da bu kanunlardan doğan haklarıyla ilgili bilgilerinin olmayabileceği varsayımıyla bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Bu durum mükellef odaklı yönetim anlayışına bağlı olarak mükellef ve idare arasındaki saydam, açık ve güvene dayalı ilişkinin tesisi ve vergiye uyumun sağlanması için önemlidir (Karaca 2011: 165). Vergi incelemesi sırasında mükelleflerin Vergi Usul Kanunu (VUK)'na dayalı olarak çeşitli hakları vardır. Vergi incelemesine yetkili olanların kimliklerini görmeyi isteme hakkı, inceleme konusunu öğrenme hakkı, incelemeye başlanmasına dair tutanağın düzenlenmesini isteme hakkı, incelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı, incelemenin vergi dairesinde defter ve belgeleri vergi dairesine getirmesi koşuluyla yapılmasını isteme hakkı, inceleme ile ilgili hak ve sorumluluklarını öğrenme hakkı, incelemeye başlamadan önce ve sonrasında tutulan tutanağın bir örneğini isteme hakkı, incelemenin amacının değiştirilmişse neden değiştirildiğini öğrenme hakkı ve benzer nitelikteki haklarıdır (Dilber ve Belge 2012: 160-165). Bu haklardan faydalanabilmek de mükelleflerin vergiye uyum davranışlarını olumlu yönde etkilemektedir.

İncelemeyi başlatan en önemli etkenlerden birisi ihbarlardır. Bu ihbarlar vergi kaybını engellemek için dikkate alınması gereken ihbarlardır. İnceleme birimleri bu ihbarlar doğrultusunda değerlendirmede bulunmakta ve gereken koşulların varlığında inceleme başlatmaktadırlar (Batun 2011: 110). Son yıllarda ihbarlar vergiye uyum sağlanması konusunda önemli bir rol üstlenmiştir. Gelir İdaresi ihbarlar için Alo

Maliye Hattı oluşturmuştur. Bu yolla hem vergi kaçakçılığı yapanların en yakın şahitleri tarafından bildirimini hem de birçok idari maliyetin azaltılması amaçlanmıştır.

Tablo 2. Vergi Türü İtibariyle 2016 Yılı İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)
Gelir Vergisi	911	1.213	211.484.653	51.160.730	7.710.321	9.880.627
Kurumlar Vergisi	415	442	124.741.451	34.354.471	7.713.268	7.990.737
KDV	1.216	1528	597.366.796	131.313.682	32.447.718	33.035.260
ÖTV	62	65	0	629.371	676.829	753.153
Bank. Sig. Vergisi	3	5	0	143.920	14.382	7.196
Veraset ve İnt. Vergisi	34	36	731.221.215	892.436.567	86.621.025	86.886.507
Damga Vergisi	28	36	264.029	7.911.362	448.125	686.776
Geçici Vergi	312	562	20.069.472	49.155.181	7.042.315	5.715.191
Diğerleri	3.880	3.871	433.085.402	106.399.344	5.389.012	5.451.384
TOPLAM	6.861	7.758	2.118.233.0 18	1.273.504.6 28	148.062.995	150.406.831

Kaynak: GİB, 2016.

Tablo 2’de 2016 yılında vergi türleri bazında incelenen mükellef sayısı verilmiştir. Tablo 3’te ise vergi türü bazında 2012-2016 dönemine ait faal mükellef sayısı gösterilmiştir.

Tablo 3. Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları

VERGİ TÜRÜ ADI	2012 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2013 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2014 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2015 Yılı Faal Mükellef Sayısı	2016 Yılı Faal Mükellef Sayısı
Gelir Vergisi	1.760.785	1.798.056	1.798.738	1.827.180	1.819.492
Kurumlar Vergisi	662.190	662.225	673.920	699.904	721.524
Basit Usulde Ticari Kazanç	705.093	693.694	730.956	743.665	756.186
Gayri Menkul Sermaye İradı	1.336.632	1.550.164	1.595.320	1.668.967	1.796.340
Katma Değer Vergisi	2.343.221	2.378.432	2.390.387	2.442.668	2.486.821
Gelir Stopaj Vergisi	2.433.590	2.471.782	2.489.121	2.548.204	2.597.340
Banka Muameleleri Vergisi	7.103	6.307	6.131	6.025	5.676
Sigorta Muameleleri Vergisi	1.130	907	726	663	604
Damga Vergisi (Beyannameli)	142.645	154.893	169.937	206.004	232.322
Diğer Ücret	48.339	51.850	54.929	57.994	59.010
Potansiyel Mükellef Toplamı	31.800.642	31.565.660	31.538.155	31.319.970	30.992.075

Kaynak: GİB, 2016.

2016 yılı faal mükellef sayıları ile vergi türüne göre yapılan inceleme sonuçları kıyaslandığında, Türk Vergi Sistemi'nde denetimlerin yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır. 2016 yılında dolaysız vergilerin en büyük kalemlerinden birini

oluşturan gelir vergisi faal mükellef sayısı 1.819.492 iken, aynı yıl incelenen Gelir Vergisi mükellefi sayısı 911'dir. Yine en büyük mükellef sınıfının olduğu ve en çok gelirin elde edildiği dolaylı vergilerden biri olan Katma Değer Vergisi faal mükellef sayısı adı geçen yılda 2.486.821 iken, incelenen mükellef sayısı 1.216'dır. Son olarak 2016 yılında toplam incelenen mükellef sayısı ile toplam faal mükellef sayısına bakıldığında, yapılan incelemelerin ne kadar yetersiz olduğu görülmektedir.

Bu yetersizlik, devleti vergi kaçırıcılardan alamadığı tutar ölçüsünde gelir kaybına uğratmaktadır. Bunun yanı sıra etrafında vergi kaçırıcı mükelleflerden haberdar olan dürüst mükelleflerin vergiye uyumu ve vergi sistemine güven duygusu zedelenmektedir. Diğerleri vergi kaçırırken kendisinin neden vergi ödemediği sorusuna cevap bulamayan mükellefte vergiye uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi ve dürüst mükelleflerin hakkının korunması açısından denetim ve incelemeler, üzerinde titizlikle durulması gereken bir konudur.

2.8.4. Ülkemizde Vergi Cezaları ve Ceza Benzerlerinin Vergi Uyumuna Etkisi

Ceza, “yapılmaması istenen bir şeyin yapılması halinde verilen olumsuz karşılık” şeklinde tanımlanmaktadır. Ceza istenilen bir şeyi vermemek, ya da istenilmediği halde zorla vermektir. Ceza verilebilmesi için cezayı gerektiren durumun tespit edilmesi gerekmektedir (Demir 2003: 53-54). Toplumsal yaşamda hukuki kuralların ihlalinde olduğu gibi vergilendirme alanında da vergi hukukunun ihlali cezai müeyyideyi gerektirmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi ile ilgili suçlar iki kategoriye ayrılmıştır. Bunlar “vergi ziyayı kabahati” ve “usulsüzlük kabahati” dir. Usulsüzlük kabahati de kendi içinde ‘özel usulsüzlük kabahati’ ve ‘genel usulsüzlük kabahati’ olarak ayrılmıştır. Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder (VUK md. 341).

Vergi ziyayı çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar; 1) verginin eksik tahakkuku, 2) verginin geç tahakkuku ve 3) verginin haksız yere geri verilmesi şeklindedir. Vergi ziyasına sebebiyet veren fiiller taşıdığı ağırlığa göre cezanın farklılaşmasından dolayı sınıflandırılmıştır. Bu fiiller; verilen cezaya göre ağır nitelikli fiiller, orta nitelikli fiiller ve hafif nitelikli fiiller olarak kategorize edilmiştir.

Vergi ziyayı kabahatinin hafif niteliğine ilişkin olarak tek bir madde düzenlenmiştir. Bu madde “beyannamenin kanuni süresinden sonra kendiliğinden verilmesi” dir. Orta nitelikli fiiller ise ağır ve hafif fiillerin dışındaki fiiller olarak belirtilmiştir (Şenyüz vd. 2013: 226-229).

Vergi ziyasına ilişkin ceza Vergi Usul Kanunu’nun 344.maddesinde düzenlenmiştir. Adı geçen maddede vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği yer almaktadır (VUK md. 344).

Usulsüzlüğün tarifi ise VUK’ un 351.maddesinde “Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir” şeklinde yapılmıştır. Usulsüzlük dereceleri ve cezaları ile ilgili 352. maddede “Usulsüzlükler, yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir” ifadeleri yer almaktadır. Usulsüzlüğün dereceleri birinci ve ikinci derece olarak ele alınmıştır.⁷ Bu fiiller genel olarak şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine yöneliktir.

Özel usulsüzlük kabahati fiilleri de vergi kanunlarınca öngörülen şekil şartlarına uygun hareket etmemekten kaynaklanan fiillerdir. İki usulsüzlük arasında oluşan fark ise özel usulsüzlük kabahatinin vergi sorumluluğunu daha ağır nitelikte ihlal etmesi ve vergi ziyayı yaratmaya daha elverişli olmasıdır. Bu nedenle özel usulsüzlük genel usulsüzlüğe nispeten daha ağır niteliktedir (Şenyüz vd. 2013: 233).

Tablo 4’te Türk Vergi Sistemi’nde son birkaç yıl bazında yapılan incelemeler sonucu kesilen cezaların toplam tutarı yer almaktadır.

⁷ Usulsüzlük derecelerinin ayrıntılı bilgisi için VUK madde 352’ye bakınız.

Tablo 4. İncelemeler Sonucu Son Beş Yılda Kesilen Toplam Vergi Cezaları

YILLAR	KESİLEN USULSÜZLÜK CEZASI (TL)	KESİLEN ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI (TL)	KESİLEN VERGİ ZİYAI CEZASI (TL)
2012	752.872	59.325.046	261.497.431
2013	802.513	297.376.328	186.543.551
2014	685.221	49.384.732	60.292.111
2015	312.874	66.367.605	155.942.634
2016	62.419	20.374.243	101.184.242

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2012, 2013, 2014, 2015 ve 2016 Yılları Faaliyet Raporları

Tablo 4 incelendiğinde kesilen cezaların yıldan yıla farklılık göstermesine rağmen zamanla azaldığı görülmektedir. Buradan hareketle yapılan denetimler ve kesilen cezaların vergi suçlarının engellenmesinde etkili olduğu çıkarımında bulunulabilir. Ancak buna rağmen Türkiye'nin bütçe kalemlerinde vergi ceza gelirleri çok düşük bir paya sahiptir. Bu durum cezaların caydırıcılığının düşük olduğunu göstermektedir. Vergi cezalarının caydırıcı olmamasında etken mükelleflerin kendi davranış ve ahlaki ölçüleri olabildiği gibi, idare ile ilgili sıkıntılar da olabilmektedir. Mükellef kaynaklı sorunlar; mükelleflerin vergi ahlakı ve bilinç düzeylerinin düşük olması, kamu kaynaklarının doğru hizmetlere kanalize edilip edilmediği şüphesi, mükelleflerin manevi olarak devlete bağlı olup olmadıkları vb. faktörlerdir. İdare kaynaklı sorunlar ise; mükellefler arasında ayrımcı tutumların olması, gereken denetimin yapılmayışi ve buna bağlı olarak vergi kaçırmanın gerektiği gibi cezalandırılmaması, vergilerini zamanında ve düzgün ödeyenlerin ödüllendirilmemesi, kanuni mevzuatın yeterince açık olmamasıdır (Korkmaz 2015: 118-120).

Vergiye uyumsuzluğun engellenebilmesi için akademisyenler tarafından da önerilen en önemli ve esas yöntem vergi cezalarının düzenlenmesidir. Vergi kaçırmanın mükellefleri vergi uyumuna ikna edebilecek en temel yol vergi cezalarıdır. Cezaların

yeterince caydırıcı olmayışı ve mükelleflerin bilinçaltına yerleşmiş af olgusu vergiye uyumsuzluğu cazip bir davranış haline getirmektedir (Yıldırım 2008: 65). Bu nedenle vergiye uyumu artırmak için vergi mevzuatına caydırıcı cezalar konulmalı ve bu cezalar fiilen uygulanmalıdır.

2.8.5. Ülkemizde Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergiye uyum noktasında bir diğer faktör idaredir. İdarelerin kalitesi-etkinliği, alt yapısı, bireylerle olan ilişkileri, vergi yönetimi için gerekli ölçüde kaynağın ayrılması, vergi yönetiminde vergi birimlerinin gereken itina ile çalışıp çalışmadığı ve yeniliğe açık olma durumları, vergi yardımcılarının idare ile olan ilişkileri vergi uyumu üzerinde etkilidir (Tunçer 2002: 111).

Türk Vergi Sistemi'nde stopaj usulüyle alınan vergilerin sayısı oldukça çoktur. Hatta bu vergilerde potansiyel vergi hasılatına ulaşma düzeyi diğer vergilere göre oldukça yüksektir. Ancak Türk Vergi Sistemi'nde matrah beyanı temelde beyana dayalı olarak yapılmaktadır. Beyana dayalı olarak vergilendirme yapılması idare ile birey arasında güvene dayalı bir ilişkiyi tesis etmeyi amaçlamaktadır. Ancak bu durum bilgi eksikliği ya da vergi ahlaki düşük olan bireylerin varlığı durumunda devleti gelir kaybına uğratmaktadır. Bilgi eksikliğine bağlı vergi bildirim hatalarını ortadan kaldırmak için vergi idaresi yönetmelik, tebliğ, sirküler ve kişisel taleple özelge çıkararak mükellef ya da vergi sorumlularını bilgilendirmektedir (Öztürk 2011: 42). Ancak beyan esasına dayalı vergilendirmede vergiye uyum için yalnızca vergi kanunları çıkarıp, bu kanunları açıklamak yeterli bir uygulama değildir. Bu kanunların mükelleflerce uygulanışını denetlemek vergi sisteminin başarısını belirleyen temel göstergedir. Bu kapsamda ülkeler vergi sistemlerinde dönüşüme giderek, çağdaş sistemlere uygun projeler geliştirmektedirler (Arpacı 2004: 104).

Son yıllarda vergi sistemine getirilen en önemli uygulamalardan birisi mükellef odaklı vergi idare yapısının benimsenmiş olmasıdır. Mükellef odaklı vergi sistemi ile kastedilen mükelleflerin değişen ihtiyaçlarına cevap veren ve bu ihtiyaçları gerektiği gibi yerine getiren sistemdir. Bu nedenle modern bir sistem olabilmek adına sistemin ana merkezine mükellefin konulması gerekmektedir.

Modern gelir idaresi sisteminin temel aracı özel sektör tabanlı Toplam Kalite Yönetimidir. Özel sektöre ait bir kavram olan Toplam Kalite Yönetimi, müşteri odaklı bir sistem olmasından dolayı gelir idaresince örnek alınmış ve sisteme entegre edilmiştir. Buradan yola çıkarak mükellef odaklı vergi idaresi; empati kurabilen, mükellef gözünden vergiye bakabilen, mükellefin gelişen ve değişen ihtiyaçları doğrultusunda örgütlenip, vergiye uyumunu kolaylaştırmak için mükellef ihtiyaçlarına cevap verebilen bir sistemi öngörmektedir (Türkay 2013: 149-151). Vergi idaresinin üst düzey yöneticileri ve diğer tüm personelin toplam kalite yönetimi odaklı vergileme ve denetim anlayışını benimsemeleri, modern yöntemleri bilmeleri ve uygulamada sıkıntı yaşamamaları, demokratik bir anlayışla mükelleflere yaklaşımları sistemin yerleşmesi ve etkinliği açısından önem arz etmektedir (Gerçek 2004: 20). Bu doğrultuda Gelir İdaresi çalışanlarının mükelleflerle iletişim konusunda bilgi ve becerilerinin geliştirilmesi amacıyla Mükelleflerle İletişim Teknikleri Eğitimi (MİTE) Projesi gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda; mükellef odaklı Gelir İdaresi tarafından, günümüz mükelleflerinin özellikleri, vergiye gönüllü uyum ve gönüllü uyumu etkileyen faktörler, kaliteli hizmet sunumu, mükelleflerle iletişim ve kurum içi iletişim konularında 37.384 çalışana uzaktan erişim yöntemiyle eğitim verilmiştir (GİB, 2016).

Vergiye uyumu sağlamak için bir başka çalışma Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın kurulmasıdır. Ancak mükellefler arasında ayrımcılık, eşitsizlik gibi durumlar oluşturduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Mükellef odaklı sistemin bir gereği olarak ortaya çıkan bu kuruma olumsuz anlamlar yüklenmemesi ve vergiye uyumu artırmak için farklı özellikteki diğer mükellefler için de benzer nitelikte kurumlar oluşturulmaktadır (Gerçek 2009: 30).

Vergi uyumunu kolaylaştırmak için vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında oluşan anlaşmazlıkları yargıya başvurmadan önce idari çözüme kavuşturma müessesesi de mevcuttur. Vergi idareleri yargıya başvurma hakkı saklı olarak mükelleflere itiraz, şikayet, arabuluculuk, ombudsman gibi ön çözüm yolları sunmaktadır. Bu yolların ortak noktası, yargı aşamasına varmaksızın sorunların idari süreçte çözüme kavuşturulması ve uyum maliyetlerinin azaltılmasıdır (Yaltı 2012:

111). Türk Vergi Sistemi'nde mükellef haklarındaki gelişmelere paralel olarak mükellef ombudsmanı kurumu oluşturulmuştur. Ancak bu hakkın kullanılabilmesi için uygulamaya geçilmesi gerekmektedir. Bu noktada yapılacak en önemli şey mükelleflerin şikâyetlerini değerlendirecek bir mekanizmanın inşasıdır. Ancak bu mekanizmanın da işleyip işlemediği, değerlendirmelerin tarafsız yapılıp yapılmadığı da denetime tabi olması gereken bir durumdur (Aykın 2015: 147).

Vergi denetim elemanları ile mükellef arasındaki ilişkinin normal koşullarda yasalarla konulması ve korunması beklenen bir durumdur. Ancak çoğu durumda bu ilişkilerin kişiselleştirilmesi düzenlemenin türü ne olursa olsun düzenlemeye aykırılık teşkil etmektedir. Yasalara uygun davranması beklenen mükellefle, yasalara uygun davranılıp davranılmadığını kontrol edenler arasında informel ilişki alanı oluşması vergiye uyum noktasında sıkıntı yaratan bir diğer durumdur (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 111).

Vergi suçlarının oluşmasında ve gönüllü uyumun azalmasında, denetim elemanlarının koordineli çalışma anlayışını benimseyememiş olmaları, aynı şekilde vergi dairelerinin de birbirinden bağımsız ve habersiz çalışmalar yürütmesi etkili olabilmektedir. Bir diğer durum merkez ve taşra teşkilatı arasındaki eşgüdümsüzlüktür. Buna ek olarak vergi kanunlarının uygulayıcısı olarak vergi idarelerindeki yetersizlikler ve imkandan yoksunluk, bilgi düzeyindeki zayıflıklar vergi kanunlarının gerektiği tarzda uygulanmasına engel teşkil etmektedir (Edizdoğan vd. 2007: 48).

2.8.6. Ülkemizde Birey-Hükümet İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi

Devlet ve mükellefler arasındaki ilişki mübadeleye dayanmaktadır. Bu mübadele özel sektördeki gibi olmamakla birlikte, vergiye mükellefin yüksek ölçüde uyumu için karşılıklılık esasına ve adalet duygusuna dayanması gereken bir mübadeledir (Çevik 2012: 267).

Hükümet-mükellef ilişkisinde, bir taraf hizmet alan bir taraf hizmet sağlayan konumundadır. Ancak taraflar birbirinin karşısında yer alırken, aynı zamanda karşılıklı olarak birbirlerine bağımlıdırlar. Eğer mükellefler vergi ödemesi yapmazsa

kamu hizmetleri sunulamaz. Vergi de devlet olmadan tek başına bir anlam ifade etmez (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 53-54).

Vergiler hem kamu harcamalarının parasal temelini oluşturması hem de sosyal ve ekonomik hayata müdahalede politika aracı olarak kullanılması açısından birey-hkmet ilişkilerinin önem kazandığı bir alandır. Çünkü vergi ilişkisinin alacaklı ve borçlu tarafı olarak devlet ve birey birbirlerine karşı bazı yükümler altındadırlar ve ilişkilerini kanuni sınırlar çerçevesinde sürdürmek zorundadırlar (z Yalama ve Gümüş 2013: 79).

Hkmet-birey ilişkileri değişik açılardan vergi uyumunu etkilemektedir. Bunlardan biri bireylerin hükümete ve kurumlarına güven duygusudur. Bireyler siyasal iktidarı desteklediği durumda daha fazla vergiye uyum sağlamaktadırlar. Bu durum literatürde çeşitli çalışmalarla açıklanmıştır. Webley ve diğerleri (1991) hükümete karşı olumsuz tutumları olan kişilerin vergilere daha az rıza gösterdiklerini bulmuşlardır. Alm, Jackson ve McKee (1993) hükümetlerin, karar süreçlerinde bireylerin söz sahibi olmasını sağlayarak ve vatandaş tercihleriyle tutarlı şekilde vergiler harcayarak vergiye uyumu etkileyebileceğini savunmuşlardır. Spicer ve Becker (1980) "mali eşitsizlik" algılarının uyumluluğu etkilediğini tespit etmişlerdir. Onlara göre: uyum oranı, vergi oranlarının diğerlerinden daha yüksek (düşük) olduğunu söyleyen kişiler arasında daha düşüktür (daha yüksektir) (Alm 1999: 42).

Vergiye uyum noktasında hkmet-birey ilişkilerinin diğer bir yönü savurganlık ve yolsuzluklardır. Hkmetin vergileri keyfi ve savurganca kullandığı algısı bireylerin uyum sağlama isteklerini azaltmaktadır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin 2001 yılında hazırladığı "Savurganlık Ekonomisi" başlıklı rapora göre, 1990-2000 yılları arasında Türkiye'yi yöneten siyasi ve ekonomik birimlerin neden olduğu savurganlık 195,2 milyar dolar olarak hesaplanmıştır. Ülkemizdeki savurganlığın örnekleri olarak; siyasi yetersizlik ve ekonomik yönetim hatalarından kaynaklanan risk nedeniyle fazladan ödenen i ve dış borç faizleri, geciken kamu yatırımlarına giden yıpranma ve bakım harcamaları, fon bankalarının (batık bankalar) zararları, kamu bankalarının görev zararları, yurtdışı temsilciliklerin fazla kadrolarına yapılan harcamalar, kamu lojmanlarının bakım ve sigorta masrafları,

bakanlık sayısının fazlalığı ve kamu araçlarının yakıt ve bakım masrafları gösterilmiştir (Tunçer 2002: 119-120).

Hükümetlerin verginin tabanını genişletmesi, vergi yönetimini daha etkin hale getirmesi, saydam ve hesap verebilir bir sistem oluşturması, etkinlik ve verimlilik kriterlerine uygun hareket etmesi, performans esaslı bütçe sistemini uygulaması, yaptığı faaliyetler hakkında çeşitli aralıklarla raporlar yayınlaması, denetim ve cezaları etkin olarak kullanması ve böylelikle kaçakçılık yapanları yakalaması, kayıt dışı faaliyetleri kayıtlı hale getirmesi de vergiye uyumu artırma yönünde yapabileceği uygulamalardır.

Mükellefler hükümete sempati duydukları zaman vatandaşlık bilinci dolayısıyla vergiye karşı daha duyarlı hale gelmektedirler. Yine mükelleflerin beklentilerini karşılayacak ve uyumlarını kolaylaştıracak vergi sistemi oluşturmak da hem birey-hükümet ilişkisini destekleyecek hem de vergiye uyum düzeyini artıracaktır. Vergi oranlarının hem mükellefi hem de hükümeti mağdur etmeyecek düzeyde belirlenmesi ya da eski oranların makul düzeye çekilmesi uyumu kolaylaştıracak bir diğer unsurdur. Bunun dışında sistemin istikrarlı, kolay anlaşılır ve sürdürülebilir olması da uyumu besler nitelikteki diğer faktörlerdir (Yavuz 2009: 32)⁸.

2.8.7. Teknolojinin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

Vergisel uyumun sağlanması noktasında günümüzde tüm dünyada vergi incelemesi gibi denetimlerin hem mükellefi hem de denetçileri zorlayan geleneksel yöntemler yerine, teknoloji tabanlı yöntemlerle yapılması bir gereklilik olmuştur. Modern yöntemler mükellefleri külfet altına sokmadığından vergiye gönüllü uyuma yönlendirici etkide bulunmaktadır. Bilgi işlem teknolojilerine geçildiğinde vergiye uyum konusunda zorlanan mükellefler sisteme daha kolay adapte olmaktadır. Vergiye uyumsuzluk gösteren mükellefler ise uyumsuzluğun başında tespit edilmekte ve mükellef mağduriyetlerinin önüne geçilmektedir. Bunun dışında

⁸ Ekonomik ve Sosyal Hayatta Verginin Yeri “Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform” konulu toplantı kitabından Faik Yavuz’un konuşmasından alıntıdır.

idarenin zamandan tasarruf etmesi sağlanmaktadır. Mükellef bilgileri elektronik ortamda daha sağlıklı ve uzun süreli saklanabilmektedir. Bürokratik işlemler için uzun kuyruklarda bekleme ve idari işlemlerin uzaması durumu teknoloji tabanlı sistemlerin kullanımıyla ortadan kalkmaktadır. Yani denilebilir ki, elektronik vergi uygulamaları ile hedeflenen, vergiye gönüllü uyumu artırmak ve denetim faaliyetlerini etkinleştirmektir (Doğan 2015: 11; Çolak 2011: 44).

Bilgisayar tabanlı denetim sistemlerinin kullanılmaya başlanması, muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulmasının yaygınlaşmasının bir neticesidir. Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme" başlıklı 242. maddesinde elektronik kayıt tanımlaması yapılmıştır. Maliye Bakanlığı, elektronik kayıtlarla ilgili tüm bileşenleri elektronik ortamda oluşturmaya, tutmaya, kaydetmeye ve muhafazaya, bilgi transferinde uyulacak esas ve usulleri belirlemeye yetkili kılınmıştır (Yıldız ve Balandı 2015: 42).

Türkiye'de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarına yeni teknolojik sistemlerle destek verilmektedir. E-VDO (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamasına geçilmesi ile kolaylıkla ilgili merkezlere elektronik ortamda bilgi aktarımı sağlanmaktadır. Teknoloji tabanlı yatırımların getirdiği kolaylıklarla mükelleflerin vergi dairesine gitmelerine gerek kalmamaktadır (Gerçek 2009: 34).

Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olan VİMER (Vergi İletişim Merkezi) mükelleflere doğru, güncel ve güvenilir bilgiyi bir telefon ile sağlamaktadır. Bunun dışında mükellefler VİMER aracılığıyla ihbar bildiriminde de bulunabilmekte, 30 gün sonra tekrar arama yaptıklarında ihbar üzerine yürütülen işlem hakkında bilgilendirilmektedirler (Türkay 2013: 151).

VİMER, mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla çağrı merkezi faaliyetlerini yürütmektedir. VİMER tarafından danışmanlık hizmetinin yanı sıra aşağıdaki hizmetler de sunulmaktadır (GİB, 2016);

- Telefonla ve İnternet Ortamında İhbar Bildirimlerinin Alınması,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Plaka Tescil Tarihi Sorgulama,
- İngilizce e-posta Yanıt Sistemi,
- Gayri Menkul Sermaye İradı Beyannamesine İlişkin Randevu Taleplerini Alma,
- Geri Arama,
- Borç Bildirim Hizmeti,
- Mükellef Geri Bildirim Sistemi,
- Mükelleflere e-beyanname doldurma konusunda destek verilmesi

Vergi kaçırma ihtimalini azaltmak amacıyla 1985 yılında perakende satışlar için mali yazar kasa sistemine geçilmiştir. Mükellefler Maliye Bakanlığı onaylı yazarkasalar vasıtasıyla vergi sorumluluklarını yerine getirmektedirler. Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı'na uygun olarak yeni sistem ödeme cihazlarının POS cihazlarıyla uyumlaştırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, mükelleflerin vergi matrahını aşındırmalarına izin vermemek ve eksiksiz beyanname bildirimlerini gerçekleştirmek için 3100 Sayılı Kanun'a dayanarak Maliye Bakanlığı mükelleflerin yeni sistem ödeme kaydedici cihaz kullanmalarını mecburiyet haline getirmiştir (Gümüş 2014: 85).

Vergi Usul Kanunu'na göre mükelleflerin kullanmış oldukları ve kullanacakları defterleri tasdik ettirme yükümlülüğü vardır. Kapsamlı işlerle meşgul olan şirketlerin bu defterleri onaylatması için noterlere taşıma maliyetine katlanması gerekmekte ve her sayfanın noterce onaylanması zaman almaktadır. Bu durum mükellefler için hem zaman kaybı hem de ekstra maliyete neden olmaktadır. Elektronik defter uygulaması bu maliyet ve zaman kaybını ortadan kaldırmaktadır. E-defter uygulamaları yalnızca mükellefin işini kolaylaştırmakla kalmamakta, idarenin iş yükünü de hafifletmektedir (Ertürk 2012: 96-97).

Milli ya da küresel ölçekte yapılan tüm e-devlet uygulamasının ortak noktası vatandaşların müşteri, kamu kurumlarının ise hizmet sağlayıcı olarak yerleşmesidir. Ayrıca zaman kısıtı olmaksızın vatandaşların 7/24 talepte bulunabilmesi, sorumluluklarını internet ortamında yerine getirebilmesi, özel sektör gibi işleyen

müşteri-hizmet sağlayıcı memnuniyet ilişkisi de sağlanmış olmaktadır. Karşılıklı memnuniyet ilkesine dayalı bu anlayış ancak bilgi teknolojileri sayesinde uygulanabilir olmaktadır (Ekmekçi 2003: 121). Elektronik devletin en temel amacı; kamusal hizmetlere ulaşımı kolaylaştırmak, vergiye uyumu artırmak ve kamu kurumlarının gerçekçi bir doğrultuda hareket etmesini sağlamaktır (Alptürk 2002: 34).

Bunların dışında beyannamelerin gelişen teknoloji sayesinde e-beyanname uygulaması ile elektronik ortamdan bildirilmesi hem mükelleflerin hem de idarenin maliyetlerini hafifletmiş, vergiye uyumu kolaylaştırmıştır. Ancak elektronik beyannameler sadece yasada belirtilen süreleri doldurmamış bildirimler için verilebilmektedir. Geçmiş dönem beyannamelerinin, pişmanlık ve düzeltme yapılması istenen beyannamelerin bildirimini ancak kâğıt ortamında yapılmaktadır (Erdem 2005: 93-100).

Gelişen bilgi ve iletişim teknolojileri ile birlikte bilgisayar ve internet kullanımındaki artışa bağlı olarak elektronik ticaret (e-ticaret) faaliyetlerinde hızlı bir artış meydana gelmiştir. Elektronik ticaretteki bu hızlı artışa bağlı olarak, bu alandaki faaliyetlerin izlenmesi ve ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi hususu önem kazanmaktadır. Bu kapsamda “Onuncu Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı” nda yer alan 29 numaralı eylem “İnternet ortamında yapılan ticarete kayıt dışılığın önlenmesine yönelik çalışmalar yapılması” olarak açıklanmış olup GİB sorumlu kuruluş olarak yer almaktadır. Bu eylem doğrultusunda e-ticaretteki kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla, internet ortamında ticaret yapan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinin kavranmasına yönelik mevcut düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve bu kapsamda yapılacak denetimlerin artırılması hedeflenmektedir. 30 numaralı eylem “İnternet üzerinden yapılan reklam faaliyetlerinin kavranmasına yönelik gerekli hukuki ve teknik alt yapı oluşturulması” olarak açıklanmış olup, GİB sorumlu kuruluş olarak yer almaktadır. Bu projenin adı ise “e-Ticaretin ve Mükellef Uyumunun İzlenmesi Projesi” olarak belirtilmiştir. Bilgi teknolojilerinden faydalanılmak suretiyle, mükelleflerin, vergi mevzuat ve uygulamaları karşısındaki uyum seviyelerini ölçen, değerlendiren ve raporlayan

“Mükellef Bilgi Sistemi” geliştirilmiştir. Bu sistem ile uyumsuzlukların giderilmesine yönelik çalışmalara yön verilmesi ve bu şekilde vergi mevzuat ve uygulamalarına gönüllü uyumun mümkün olan en üst seviyeye çıkarılması amaçlanmaktadır (GİB, 2016).

2.8.8. Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi afları, bilerek ya da bilmeyerek vergi kaçırarak mükelleflerin pişmanlık duygusundan faydalanarak, hem idareye ucuz maliyetli gelir elde etmeyi hem de dürüst mükelleflerin yükünü hafifletmeyi amaçlayan bir uygulama niteliğindedir. Vergisini zamanında ödemeyen mükellefler açısından vergiye uyumu sağlasa da vergi adaletini ve eşitliğini bozması açısından bazı kesimler üzerinde olumsuz etkilere sahiptir. Özellikle vergi aflarının sürekli yapılması durumunda vergiye uyumun bozulmasında büyük role sahiptir (Kumluca 2003: 95).

Vergi aflarının siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik olmak üzere farklı nedenleri bulunmaktadır. Siyasi açıdan; af kararı vermek politik bir meseledir. Hükümetler siyasi krizin olduğu dönemlerde geçmişten gelen politik ve siyasi karmaşayı ortadan kaldırmak hem de gelir sağlamak amacıyla af yolunu seçmektedirler. Özellikle de gelişmekte olan ülkelerde bir darbe ya da devrim sonrası vergi aflarının ortaya çıkması politik ve siyasi karmaşa çözümsüzlüğüne yönelik bir adımdır. Ekonomik ve mali açıdan; vergi affı, hükümetlerin özellikle kriz dönemlerinde finansal sıkıntıya düştüğünde uygulama alanı bulmaktadır. Artan kamusal ihtiyaçların finansmanını karşılamak için kolay yoldan gelir elde etmek, hem de kriz dolayısıyla sıkıntıya düşen işletmeleri rahatlatmak amacıyla uygulanmaktadır. Bunun dışında durgunluk dönemlerinde piyasayı harekete geçirmek, kara parayı ulusal ekonomiye dâhil etmek, beyan edilmemiş gizli varlıkları ortaya çıkarmak için de kullanılmaktadır (Kovancılar ve Ceran 2007: 137).

Tablo 5. Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları

Tarih	İsim
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviye-i Selasede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyeye Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa

02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsil Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanun'un Geçici 4.Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ
07.03.2002	4746(4748) Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 Sayılı bazı Alacakların yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
03.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Yurdakul 2013; Edizdoğan ve Gümüş 2013.

Tablo 5 incelendiğinde Türkiye'de Cumhuriyet tarihinde toplam 33 kez af kanunu çıkarıldığı görülmektedir. 1924 Anayasası ile 1961 Anayasası arası süreçte 7 kez af kanunu çıkarılmıştır. 1961 Anayasası'nın yürürlükte olduğu süre zarfında 9 kez, 1982 Anayasası'nın yürürlüğe konduğu tarihten günümüze kadar ise 17 kez af

kanunu uygulanmıştır (Kireçtepe ve Avcı 2016: 153). Buradan yola çıkılarak bir istatistik yapılacak olursa, Cumhuriyet'in ilan edilmesinden itibaren vergi affı çıkarılması yaklaşık 3 yıla tekabül etmektedir.

Türkiye'de vergi aflarının vergiye uyum üzerine etkilerini araştırmak için birçok çalışma yapılmıştır. Örneğin Çetin (2005) tarafından vergi aflarının mükellef davranışları üzerine etkilerini ölçmeye yönelik olarak yapılan çalışma, anketi cevaplayanların %52,4'ünün dürüst mükelleflerin vergi afları nedeniyle cezalandırıldığını düşündüğünü göstermiştir. Mükelleflerin %52,8'i vergi aflarına tamamen karşı çıkmış, %80,7'si ise tekrar vergi affı çıkacağı beklentisi içerisinde olduğunu belirtmiştir (Martin 2013: 142).

Vergi aflarının mükellefler üzerindeki etkilerini ölçen bir diğer araştırma Tuay ve Güvenç (2006) tarafından 18 ili ve 6546 kişiyi kapsayacak şekilde yapılmıştır. Çalışmada vergi aflarının vergi kaçıranlara yaradığı yönündeki soruya katılımcıların %42,9'u 'katılıyorum' cevabını verirken, %30,9'u 'tamamen katılıyorum' cevabını vermiştir. Bu sonuçlardan vergi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğunun vergi aflarının vergi kaçıranlara yaradığını düşündüğü ortaya çıkmaktadır (Tuay ve Güvenç 2007: 68-69).

İnanç (2012) tarafından yapılan Çanakkale ilini kapsayan benzer çalışmada ise mükelleflere vergi affı konusundaki düşünceleri sorulmuştur. Bu soruya ankete katılan 1100 vergi mükellefinin 1087'si cevap vermiştir. 1087 vergi mükellefinin 419'u olumlu görüş, 203'ü ise kesinlikle olumlu görüş belirtmiştir. Buna göre vergi mükelleflerinin %57,2'sinin vergi affı taraftarı olduğu anlaşılmıştır. "Vergi affı konusunda ne düşünüyorsunuz?" sorusuna olumsuz ve kesinlikle olumsuz görüş belirtenler ise toplamda 290 (%26,7) kişidir. Kararsız görüş belirtenler ise 175 kişiden (%16,1) oluşmaktadır (İnanç 2012: 76).

Demirdizen (2010) tarafından yapılan bir diğer anket çalışmasında ise "vergi affı vergi suçu işleyenleri ödüllendiren bir uygulamadır" sorusuna 438 katılımcının verdiği cevaplar %47,0 'kesinlikle katılıyorum', %25,6 'katılıyorum' şeklindedir. Yani ankete katılanların çoğu vergi aflarının vergi suçu işleyenleri ödüllendirdiğini düşünmektedir (Demirdizen 2010: 157).

Bu sonuçlardan hareketle denilebilir ki, vergi aflarına gereken düzeyden fazla başvurulması mükelleflerin vergi ahlakı, vergi bilinci ve vergi uyumu gibi birbiri ile bağlantılı davranışlarını bozmaktadır. Dürüst mükellefleri cezalandıran bir sistem algısı yaratmakta, hem idarenin gelirlerini zayıflatmakta hem de mükellef algısını değiştirmektedir. Bunun dışında vergi aflarına çokça başvuran hükümet, dürüst mükellefleri haksız rekabete sürüklemekte, dürüst olmayanlara karşı koruyamamakta ve piyasadan silinmelerine dolaylı yoldan katkıda bulunmaktadır (Özbek 2014: 102-105).

Af yasaları vergisini düzenli ödeyen yükümlülerin, vergisel sorumluluklarını yeniden gözden geçirmelerine neden olmaktadır. Kendilerinin vergilerini gönüllü olarak ödemelerinin mahiyetini sorgulayan mükellefler, uyumsuzluk davranışına adapte olabilmektedirler (Darıcı 2011: 61).

Vergi afları, bir defalığına dürüst olmayan mükellefleri vergiye uyum sağlamaya teşvik maksadıyla uygulanabilir. Ancak afların süreklilik kazanması bir yanıyla hükümet politikalarının başarısını ölçmesi, bir yanıyla da mükelleflerin af algısını yönlendirmesinden dolayı sakıncalı bir durum oluşturmaktadır. Bu nedenle af sonrası mükelleflerin affa yükledikleri anlam ve adalet algısı vergiye uyumları açısından yönlendirici olacaktır (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 107).

2.8.9. Vergi Yardımcılarının Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

Mali yönetimin etkinliğini sağlamak için mükellef ve vergi idaresi arasında kurulacak ilişki son derece önemlidir. Ancak çoğu durumda mükellef ve idareler arasındaki bilgi akışını sağlayacak profesyonel kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Mükelleflerin vergiden doğan sorumluluklarını açıklayacak, mevzuata açıklık getirecek, sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde vergi kaçakçılığı ve benzeri suçlara neden olacaklarını anlatacak uzman kişilerle koordinasyon kurmaları gerekmektedir. Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde alanında uzmanlaşmış danışmanlık hizmeti veren kuruluşların bulunması, vergi yönetiminin etkinliğini sağlamakta ve mükelleflerin vergi sistemine adaptasyonunu kolaylaştırmaktadır. Mükellefin vergi ile ilgili görevlerini belirli bir

düzen ve açıklıkla yerine getirmesini sağlamaya yardım eden vergi yardımcıları, hem idarenin yükünü hafifletmekte hem de vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunmaktadır (Akdoğan 2006: 523).

Vergi yardımcılığı müessesesi ile Türkiye’de muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler, mükelleflere kanunların uygulanışını açıklayan, işlerini onlar adına yürüten, danışmanlık hizmeti veren meslek mensupları kastedilmektedir. Vergi yardımcılarına gereken düzeyde önem verilerek hükümetlerin bireylerle olan ilişkilerinde aracılık ve hatta arabuluculuk yapmalarına öncülük edilebilmektedir. Vergi mevzuatının anlayıcı ve uygulayıcı tarafı olarak vergi yardımcıları sistemdeki aksaklıkların giderilmesi açısından da idareye yardımcı olabilecek yetkinliğe sahiptirler (Tunçer 2005: 220-225). Mükelleflere vergisel yükümlülükleri, mevzuat ve yine vergi ile ilgili haklarını öğretme anlamında vergi yardımcıları vergi uyumunu kolaylaştırmaktadır. Vergi yardımcıları, birçok durumda vergi idarelerine de yardımcı olmaktadır. Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirerek vergi idaresinin birebir muhatabı olabilmekte ve idarelere mükellef hakkında bilgi verebilmektedirler (Bülbül 2014: 58).

Ülkemizde yapılan bazı araştırmalara göre mükelleflerin muhasebe meslek mensubu kullanma oranı %90’dır. Yapılan bazı çalışmalarda mükelleflere vergilerle ilgili bilgileri edindikleri kaynak sorulmuş, bu çalışmaların sonucunda %50’nin üzerinde “Serbest Muhasebeci veya Mali Müşavirimden” cevabı çıkmıştır. Bilgi sağlayıcılık konusunda yüksek oranda güven elde etmiş bu kesime toplam vergi ahlakını geliştirmede ve vergiye uyumu sağlamada önemli görevler düşmektedir (Demir 2008: 95).

Muhasebe meslek mensupları; vergi, sigorta ve diğer ilgili kurumlar arasında köprü görevi üstlenmektedir. Bu nedenle bu meslek mensuplarının özellikle sahte veya yanıltıcı belge düzenlenmesi ve temin edilmesinde, kayıt dışı işçi çalıştırılması ya da ücretlerin belli bir kısmının kayıt dışı bırakılmasında caydırıcı yönde etkiler meydana getirmeleri gerekmektedir (Daştan 2011: 193). Ancak tüm bu sorumluluklarına, vergiye uyum sağlanması noktasında mükellefleri yönlendirmelerinin gerekliliğine rağmen, meslek mensupları bazı tutum ve

davranışları nedeniyle vergiye uyumun bozulmasına da neden olabilmektedirler. Bu olumsuzlukların en belirgin olanı vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Toplumda en az vergiyi ödeten muhasebecilere duyulan sempati ve bu tipteki meslek mensuplarının daha fazla itibar görmesi, yasal olmayan yolları kullanarak vergi kaçırma suçunu artırmaktadır (Demir 2008: 92-93).

2.8.10. Sosyal ve Demografik Faktörlerin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

Kentler devletin vergileme alanını genişlettiği yerleşim birimleridir. Kentlerde hem üretim hem tüketim faaliyetlerinin gelişmesi devlete farklı alanlardan vergi alma imkânı sunmaktadır. Ancak bu çeşitlilik aynı zamanda vergi uyumunu bozma konusunda mükelleflere kolaylıklar sağlamaktadır. Kent yaşamının geçmişten farklı alışkanlık ve talepleri barındırması, mükelleflerin daha fazla kazanç sahibi olma arzularını tetiklemektedir. Ancak yine kent yaşamının ihtiyaçları farklılaştırmasından ve kendilerine sağladığı imkânlardan faydalanmak için bireysel çıkarlar daha fazla göz önünde tutulmaktadır. Bu nedenle bireysel çıkar toplumsal çıkara ağır basmakta, vergiye uyum da bu durumdan etkilenmektedir. Bunun sonucunda bireylerin kamu harcamaları için devlete ödemek istedikleri tutarlar düşmekte ve vergiye uyum zayıflamaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 29).

Ancak vergi uyumsuzluğu yalnızca ekonomik faktörlere bağlı bir durum değildir. Sosyal ve demografik faktörler de mükellefin vergiye uyumunu bozmaktadır. Yaş, cinsiyet, meslek, statü, eğitim, aile yapısı gibi faktörler, mükellefin vergiye uyum probleminde en az ekonomik faktörler kadar önemlidir. Bu açıdan kişilerin medeni durumları, cinsiyetleri, bakmakla yükümlü oldukları birey sayısı, ekonomik durumları, devlete, kurumlarına ve düzene karşı algıları, devlete güven ve bağlılık duyguları vergi uyum düzeylerini belirlemektedir. Sosyal ve demografik faktörlerin vergiye uyumu nasıl etkilediği yönünde yapılan çalışmalardan farklı sonuçlar çıksa da bu çalışmaların genelinde; kadınların erkeklere, evlilerin bekârlara, yaşlıların gençlere göre daha fazla vergiye uyum gösterdikleri görülmüştür. Ayrıca eğitilmişlerin eğitilmeyenlere göre vergi bilincinin ve vergiye uyumunun yüksek olduğu anlaşılmıştır (Karaca 2016: 76).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ

3.1. Ekonomik Ve Mali Belirleyiciler

3.1.1. Mükellefin Ödeme Gücü

Ödeme gücü, durağan değil dinamik karakterli bir vergileme ilkesidir. Dinamikliği, verginin hangi kaynaktan alınırsa alınsın vergiyi kişinin şahsi gelirinden ödüyor olmasından kaynaklanmaktadır. Buradan hareketle ekonomik açıdan gelir; şahsa bağlı olan, sahibine üzerinde tasarruf etme ve tüketimde bulunma hakkı veren parasal tutardır. Bu nedenle ödeme gücü, bireyin mutlak yoksulluk sınırını geçtiği noktadan sonra ortaya çıkabilecek bir durumdur (Türk 2002: 141).

Ödeme gücü yaklaşımı, yararlanma ilkesine tezat oluşturarak, bireylerin ödeme güçlerinin esas alınmasını önermektedir. Vergi sisteminin adaletli tesis edilmesine katkıda bulunan ödeme gücü yaklaşımı, tüm çağdaş vergileme sistemlerinin başlıca unsuru olarak varlığını sürdürmektedir (Pehlivan 2009: 153).

Maliye literatüründe “mali güç” kavramı içerik açısından çeşitli yazarlarca, çeşitli anlayışlar doğrultusunda şekillenmiştir. Ancak genelde mali güçle orantılı vergileme temel olarak iki farklı şekilde ortaya konulmaktadır. Şöyle ki; bazı yazarlarca mali güç “vergi yükü dağılımında başvurulmuş kapsamlı bir ölçek”, diğer bir deyişle vergi adaleti ölçeği, bazı yazarlarca ise fedakârlık ilkesi çerçevesinde gelişen “kefalet” tir. Kefalet anlayışını benimseyenlerce ilke, sadece fedakârlık teorisi kapsamında değil, bireysel veya sosyal fayda değerlemesi kapsamında da değerlendirilmektedir (Başaran 2000: 92).

Modern Vergi Hukukunda mali güç ilkesi, fedakârlık ilkesinden bağımsız, vergilemede adaleti sağlamaya hizmet eden, eşitlik ilkesinin bir sonucu olarak ortaya konulmuş bir vergileme ilkesidir. Adaletin temeli eşitliğe dayanmakta, herkese eşit davranılan bir sistemde ancak adalet tesis edilebilmektedir. Vergi hukukunda eşitlik

ilkesi, bir yanıyla herkesin kanunlar nezdinde eşit olmasını ve kanunların tüm bireylere eşit uygulanmasını, bir yanıyla ise herkese hukuken ve fiilen eşit muamele edilebilecek vergi kanunlarının çıkarılmasını ve herkesin bu kanunlara uygun olarak vergilendirilmesini öngörmektedir. Vergilemede eşitlik mali güce göre eşitlik anlayışına dayanmaktadır. Bu duruma göre mali gücü eşit olanlar eşit vergilendirilecek, eşit olmayanlarsa farklı vergilendirilecektir. Mali güce göre vergilendirmenin hangi tarife yapısına dayandırılacağı konusunda da literatürde tartışmalar söz konusudur. Bu görüşler temel olarak iki tarifeye dayandırılmıştır. Bunlar artan oranlı tarife yanlısı görüşler ve sabit oranlı tarife yanlısı görüşlerdir (Başaran 2000: 94-97).

Devletin vatandaşların gelirlerine el atan bir yapıya doğru gelişimi, artan oranlılık ve yeniden dağıtım ilkeleri ile özdeşleşen mali güce göre vergilendirme ilkesinin itibarını düşürmüştür. Esasında ödeme gücünün göstergelerinden biri olarak gelirin sert bir artan oranlılıkla vergilendirilmesi ve toplumun böyle bir vergilendirme ile yönlendirilmesi, vergi sistemine zarar vermektedir. Tüm vergi sistemlerinde toplumların şikayet ettiği şey vergi sisteminin sosyo-politik amaçlar doğrultusunda şekillenmesidir. Bu amaçla Almanya’da vergi kanunlarının durumunu ifade etmek için “vergi kaosu” kavramının kullanımı yaygınlaşmıştır. Vergi tarifelerinin sosyo-politik amaçlar doğrultusunda devlet tarafından güdümü, artan oranlılık vasıtasıyla gerçekleştirilen yeniden dağıtımı da olumsuz etkilemektedir. Örneğin, Almanya’da yüksek gelir düzeyine sahip vatandaşlar hiç vergi ödememektedir. Çünkü sert artan oranlılık onları Doğu Almanya için uygulanan vergi teşviklerini kullanmaya yönlendirmiştir. Vatandaşların bu tür uyumsuzluklara yönelmesinden mali güce göre vergilendirme yapısı sorumlu tutulmaktadır. Artan oranlılık ve yeniden dağıtım ilkelerine muhalif olanlar, aynı zamanda mali güce göre vergilendirmeye de karşıdırlar. Bu görüşün taraftarlarına göre; mali güce göre vergilendirme, ekonomik rasyonaliteye sahip bir vergi sistemini ve ülkenin refah artışını dışlamaktadır (Lang 1998: 10).

Ödeme gücü ilkesi en önemli vergileme ilkelerinden birisi olsa da, mükellefler vergi ödedikten sonra ödedikleri vergi ile aldıkları hizmeti kıyaslamakta

ve faydasını analiz etmektedirler. Yani mükellefin vergi ödeme davranışı, yine mükellefin yaptığı fayda-maliyet analizinin etkisi altındadır. Mükellefin aldığı ya da beklentilerini karşılayacak tatmine ulaştıran kamu hizmeti vergiye uyum kararında etkili olmaktadır. Eğer ki mükellef istediği ölçüde kamu hizmetinden faydalanamazsa ya da bu kamu hizmetini elde edemezse vergi ödemeye karşı içsel motivasyonu zayıflayacaktır. Bunun sonucunda ise vergi elde etmek için cebri yollara başvurmak kaçınılmaz olacaktır (Aktan ve Çoban 2007: 9).

3.1.2. Vergi Oranları

Vergi oranlarının vergi uyumuna etkileri üzerine yapılan anket ve diğer ampirik çalışmalardan yola çıkılarak bazı veriler elde edilmiştir. Ancak bu veriler vergi oranlarının vergi uyumuna etkisi üzerine netlik kazandıramamıştır. Çünkü kimi çalışmada vergi oranlarının vergi uyumuna etkisi negatif bulunurken, kimi çalışmada pozitif bulunmuştur. Bazı araştırmalarda ise etki belirsiz olarak saptanmıştır (Güleç 2012: 153). Ancak yine de vergiye gönüllü uyumun değerlendirilmesi açısından vergi oranları ile ilgili yapılan çalışmalar önem taşımaktadır.

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi inceleyen en bilindik kişi Laffer'dir. Arthur Laffer'in vergi oranları ve vergi hasılatı ilişkisini açıkladığı çalışmaya göre, vergi oranlarındaki artış belli bir aşamadan sonra vergi gelirlerini düşürmektedir. Vergi oranlarının optimal seviyeye ulaşmasının ardından vergi ödememek için mükellefler çalışmak yerine vergisiz yollardan para kazanmaya çalışmakta, bu da kayıt dışılığı büyütmektedir (Demir 2009: 6-7).

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi gelirlerinin düşmesine, vergi kayıp ve kaçaklarının ise artışına neden olmaktadır. Kayıt dışı faaliyetlerin giderilmesi ya da azaltılması için vergi oranlarının hem sektörel hem de bireysel bazda kullanılması gerekmektedir. Vergi oranlarının düşürülmesi ile bireyler daha fazla tasarrufta bulunma, çalışma ve yatırım yapma istek ve fırsatı bulabilecektir (Armağan 2007: 237). Bunun dışında vergi oranlarının düşürülmesi hem idari maliyetleri hem de bireysel uyum maliyetlerini azaltacaktır.

Küreselleşen dünyada ekonomik kalkınmasını gerçekleştirmeye çalışan ülkeler, ortaya çıkan rekabet koşullarını lehlerine döndürmek için vergi oranlarında indirimle gitmişlerdir (Yıldız 2005: 177). Ülkeler gelir ve kurumlar vergisi indirimlerinin yanı sıra bazı sektörlerde KDV kanununda değişikliğe gitmiş ve oran indirimleri yapmıştır (Acar ve Fazıl 2011: 29). Türkiye’de de rekabet koşullarına uygun olarak kurumlar vergisi oranı zamanla düşme trendine girmiştir. Şöyle ki; 2004 yılında %33 olan kurumlar vergisi, 2005 yılında %30’a, 2006 yılında ise %20’ye düşürülmüştür. 2017 yılına kadar %20’lik oran uygulanmış, ancak 2018 için 2 puanlık bir artışa gidilerek bu oran %22’ye çıkarılmıştır. Aynı doğrultuda Gelir Vergisi Kanunu’ndaki vergi oranlarında da 2006 yılında köklü değişiklikler yapılmış; gelirlere uygulanan ilk dilim %20’den %15’e, en yüksek dilim ise %40’tan %35’e düşürülmüştür.

Vergi oranlarındaki ve vergi konularındaki değişimin vergi uyumuna etkisi ülkelerin gelişmişlik düzeyleriyle de yakın ilişkilidir. Vergi oranlarının artış ya da azalışı, gelişmekte olan ülkelerde vergi tabanının dar olmasından dolayı vergi gelirleri üzerinde daha fazla etki oluşturabilmektedir. Özellikle de gelir vergisi oranlarında yapılan bir artış mükellef gelirlerini daha fazla azaltacağından, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilere ağırlık verilmesi bir gereklilik olarak görülmektedir. Dolaylı vergilerin mali anestezi yapısı, hissedilmeden alınmasını kolaylaştırmakta ve böylece oran artışları tepki çekmemektedir. Bu nedenle birçok ülke vergi sisteminde dolaylı vergilere ağırlık vermektedir (Ekici 2009: 210). Gelişmiş ülkelere nispeten gelişmekte olan ülkelerdeki vergi oranları kişi başına gelire oranla yük olarak algılanmaya müsait haldedir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi oranlarındaki artış, kişi başına düşen gelirin düşük olması ve vergi tabanının dar olması nedeniyle, mükellef davranışlarının değişmesine neden olmakta ve mükelleflerde vergiye uyum problemleri ortaya çıkmaktadır. Vergiyi üzerinde yük olarak hisseden mükellefler vergiden kurtulma yollarını aramaktadırlar. Buna bağlı olarak da vergi tabanı aşınmakta, devlete sağlanan fonlar azalmakta ve verginin olmadığı alanlara yani kayıt dışılığa doğru bir kaçış yaşanmaktadır (Demirli 2011: 113).

3.1.3. Vergi Yüğü ve Dağılımı

Vergi uyumunu belirleyen bir diğer faktör vergi yüğü ve bu yüğün mükellefler arasında dağılımıdır. Çoğu ülkedeki vergi sisteminin genel yapısı, hem gelir hem servet hem de tüketimin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Ancak bu göstergelerin vergilendirilmesi sonucu toplam vergi hasılatı içinde her bir göstergenin oranı ülkeden ülkeye değışmektedir. Geleneksel kamu maliyesi anlayışına göre mali gücün en önemli göstergesi gelirdir. Bu nedenle bu anlayışa göre gelir üzerinden alınan vergiler ağırlıkta olmalıdır. Ancak son yıllarda ortaya çıkan optimal vergileme anlayışına bağlı adalet-etkinlik ölçütleri ve 1980'lerde uygulanan arz yönlü vergi politikaları vergi sistemlerinin oluşumunu etkilemiş ve bu doğrultuda özellikle vergi tabanı konusunda tartışmalar gündeme gelmiştir (Dileyici 2012: 148-149).

Son yıllarda ortaya çıkan optimal vergileme anlayışına ait adalet-etkinlik ölçütleri, vergi yükünün dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam gelirler içerisindeki payının analizini gerektirmektedir. Gelir ve servet vergileri gibi dolaysız vergiler, bünyesinde en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamaları barındırmasından dolayı ödeme gücüne daha yakın, dolayısıyla vergi adaletine daha uygun olarak atfedilmektedir. Tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin tutarı ise düşük ve sabit gelirli kesim üzerinde daha fazla yük oluşturmakta, vergi yüğü esasen bu kesimlerin üzerinde kalabilmektedir. Ayrıca yatırımcılar üzerinde baskı yaratan aşırı vergi yüğü, mükelleflerin yatırım kararlarını olumsuz etkilemekte ve bu nedenle sabit sermaye yatırımları ve istihdam azalmaktadır (Armağan 2007: 239).

Dolaylı vergilerin amacı gelir ve serveti; elde edilmesi sürecinde değil, harcanması sürecinde vergilendirmektir. Bu nedenle vergi, mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenmiştir ve mal ve hizmet satın alanlar almayanlara göre daha fazla vergi ödemektedirler (Erginay 1976: 121). Bu vergileme türünde herkes ekonomik durumuna bakılmaksızın aynı mal ve hizmeti satın alma durumunda aynı vergiyi ödemektedirler. Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergilerin gelişimine bakıldığında, özellikle 1970 ve 1980 yılında dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam

gelirler içindeki payının yer değiştirdiği grlmektedir. 1980 sonrasında toplam vergi hasılatı içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payında hızlı ve büyük bir değişim yaşanmış, vergi sisteminde dolaylı vergiler ağırlık kazanmaya başlamıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde ise vergi hasılatı içerisinde dolaylı vergilerin payı %50’leri aşmıştır (Karaca 2014, 277). OECD’nin 2015 yılı verilerine göre dolaylı vergilerin vergi sistemindeki oranı Türkiye’de %63,38 iken, OECD ortalaması %46,66 olarak ölçülmüştür. Dolaylı vergilerin Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere nazaran vergi gelirlerinde daha büyük paya sahip olmasında; ekonomik gelişmişlik seviyesi, kayıt dışı faaliyetlerin yüksekliği, alt yapı yetersizliği, idari etkinsizlik ve mali anestezi özellikleri etkilidir (Uş 2017).

Vergi yükünün yanında vergi yükünün dağılımı da mükelleflerin vergiye uyumunu etkilemektedir. Örneğin Türkiye gibi bazı ülkelerde uygulanan dolaylı vergi ağırlıklı yapı, vergi yükünün adaletsiz dağılmasına neden olmakta ve mükellefin tepkisini çekmektedir. Çünkü bireylerin gelir, kr ve servetleri üzerinden alınan vergiler, vergi adaleti açısından daha makulken, hizmetin gerçekleştirilmesi, mal teslimi ve harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler ödeme gücünü ölçemediği için uygun değildir. Yani dolaysız vergi ağırlıklı bir vergi sistemi gelir dağılımının adaletini sağlama ve vergiye uyumu gerçekleştirme açısından daha uygun grlmektedir. Buna bağlı olarak dünya ekonomileri, vergilemeyi daha adil bir konuma getirmek için dolaysız vergilere meyil göstermektedirler (Akkurt 2015: 124). Son yıllarda teknik imkânların gelişmesi ve genişlemesi ile mükellefler vergi yükleri hakkında daha fazla bilgiye sahip olmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin dolaylı ve dolaysız vergi algılamaları eskiye nazaran değişmiştir. Artık bireyler ister dolaylı olsun ister dolaysız olsun aşırı vergi yükünü çeşitli bilgi edinme yolları sayesinde fark edebilmektedirler. Bu nedenle vergiye gönüllü uyumu gerçekleştirmek isteyen hükümetlerin dolaysız vergi ağırlıklı bir vergi sistemine başvurmaları oldukça önemlidir.

3.1.4. Vergi Adaleti

Vergi yükü ve vergi adaleti birbirinden ayrı düşünülemeyen iki kavramdır. Çünkü vergi yükü, vergi adaletinin sağlanmasında kullanılan ve bu manada bir

gösterge niteliğinde olan önemli bir ölçüdür. Mükelleflerin vergi sistemine yönelik beklentilerinin en başında vergi yükünün adil dağılımı gelmektedir. Vergi yükünün adil dağılımının gerçekleşmediği vergi sistemlerinde vatandaşlar kayıt dışılığa, vergi kaçırmaya ve vergiye direnmeye sürüklenmektedirler. Bunun sonucu olarak vergiye gönüllü uyum azalmaktadır (Akkurt 2015: 120).

Vergi sistemlerinde dolaylı-dolaysız vergi ayırımına gidilmesi vergi adaletinin tespiti açısından önemlidir. Dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla kişiselleştirilebilen nitelikte olduklarından bu vergilerin daha adil olduğu genel kabul görmüştür. Ayrıca ulusal gelirin yeniden dağıtımını kolaylaştırması açısından da dolaysız vergiler, vergi sistemlerinde daha fazla önem kazanmaktadır (Korkmaz 2015: 145).

Dolaylı vergiler ise genellikle sabit oranlıdır. Hâlbuki artan oranlılığın vergi adaletini sağlamada daha avantajlı olduğu kabul edilmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler; farklı düzeylerdeki gelirlere veya farklı kişilere farklı oranlar uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Her ne kadar vergi dilimlerinin ayarlanması bir takım zorlukları içerse de dolaysız vergiler en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla daha adil bir konuma getirilebilmektedir. Bu vergilerin artan oranlı ve adalet ilkesine daha uygun olmasının yanı sıra, bir başka özelliği de mükelleflerin ödedikleri vergiyi net olarak görebilmeleridir. Bu sistemle mükellefler, devletin kazanç ve gelirlerden ne kadar vergi aldığını ve bu gelirleri nasıl kullandığını denetleyebilmektedirler. Ancak dolaysız vergilerin de salt adaleti sağladığını söylemek mümkün değildir. Çünkü vergi dilimlerinin kırılmalı yapısı, vergi adaletini bozmaktadır. Örneğin; gelir vergisine ait vergi dilimlerinin yapısı nedeniyle yüksek kazanç elde eden iş adamlarının ödediği vergi, memur ve sözleşmeli çalışanların ödedikleri gelir vergisinin gerisinde kalmaktadır. Dolaylı vergilerin tüm vergi sistemlerinde bu derece yaygın kullanımının sebepleri; görece daha kolay toplanması ve yarattığı etkilerin kolay hissedilmemesidir. Ancak dolaylı vergiler, vergilerin vatandaşlardan toplanıp, devlete aktarılmasını mal ve hizmet sağlayıcılarına bırakması açısından kayıt dışılığı büyütmektedir (UŞÖ 2017).

Gelir dağılımı adaletini bozucu durumlardan biri de servet vergileridir. Servetler tasarruf ve miras yoluyla oluşmakta, yeterince vergilendirilmediğinde en düşük gelirli ile en yüksek gelirli mükellef arasındaki farkı büyütmektedir. Bu durumun önüne geçilmesi ve vergi dağılımında adaletin sağlanması için devletin zenginden alıp, fakire aktarması gerekmektedir (Kayar 2011: 86).

Vergilemede adaleti ilgilendiren bir diğer husus matrahın beyanıdır. Kurumsal sorunların olduğu, vergi ahlakı ve bilincinin gelişmediği, denetimin etkin olmadığı ülkelerde matrahı mükellefin kendisinin bildirmesi vergi adaletine zarar vermektedir. Gelirini en iyi bilen kişinin kendisi olmasından dolayı devletin, bildireceği matrahı mükellefin vicdanına bırakması, vergi ahlakı zayıf mükelleflerce bu durumun suistimaline neden olmaktadır. Bunun sonucunda hem devlet gelir kaybına uğramakta hem de dürüst mükelleflerin sisteme güveni zedelenmektedir. Bu duruma en iyi çözüm stopaj usulü ile verginin alınması ve verginin kanuni mükellef namına vergi sorumlusu tarafından ödenmesidir. Stopaj usulünün etkinliği Gelir Vergisinin 2015 yılının Kasım ayına ait verileriyle daha iyi anlaşılmaktadır. 2015 Kasım ayında gelir vergisinin %94'ü stopajla elde edilirken, %6'lık kısım ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahiplerinin beyanları sonucu elde edilmiştir. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın 2011 yılı raporu da bu durumu destekler niteliktedir. Yaklaşık 5 milyon asgari ücretlinin en büyük 90 firmanın ödediği kadar vergi ödediği raporda belirtilmiştir (Karaca 2016: 201).

Tüm bu eleştiri ve yorumlardan dolayı artan oranlı tarifelerin vergi adaletini sağladığı varsayımlarına son yıllarda şüphe ile bakılmaya başlanmıştır. Bazı yazarlar piyasada faaliyet gösteren pek çok mükellefin vergi tarifesinin üst dilimine girmemek için vergilemeye aksi tavırlar gösterdiğini savunmaktadır. Diğer taraftan gelir vergisi tarifesinin idarelerle mükellefler açısından basitlik ilkesine uygun olmayan yapısı, vergi maliyetlerinde artışa neden olmaktadır. Tüm bu nedenlerle çoğu OECD üyesi ülke vergi tarifelerini giderek düzleştirmekte ve düz oranlı vergi tarifeleri ile vergi sistemlerini dönüştürmektedirler. Vergi tarifelerinin giderek düzleştirilmesindeki önemli faktörlerden biri, vergiden kaçınma ve yüksek vergi oranlarının vergi kaçakçılığına neden olmasıdır (Aktan ve Dileyici 2012: 102-103).

3.1.5. Vergi Denetimi Olasılığı Faktörü

Rasyonel bir vergi mükellefi, vergi ödememe durumunda alacağı ceza ile vergi ödemesinde bulunma kararını kıyaslayarak hangi yönde davranış geliştireceği sonucuna ulaşmaktadır. Mükellefler genelde sosyal, ekonomik ve psikolojik nedenlere bağlı olarak vergiye uyumsuz olabilmektedirler. Son yıllarda insanların neden vergi ödemedikleri probleminin yanı sıra neden vergi ödedikleri sorusuna da cevap arandığı literatürdeki çalışmalardan anlaşılmaktadır. Alm ve diğerlerinin 1992 yılında yaptığı çalışma, bireylerin denetlenme olasılıkları ve yakalanmaları durumunda alacakları cezalar ile ödememeleri halinde elde edecekleri fırsat maliyetlerini karşılaştırarak, ödeme ya da ödememe kararı aldıklarını ortaya koymuştur (Beşel 2017: 66).

Denetim, bireyleri yasalara uygun davranmaya sevk etmek amacıyla yapılmaktadır. Mükelleflerin denetleneceklerine dair korku duymaları, onları yasa ve mevzuata uygun davranmaya teşvik etmektedir. Çünkü olası vergi denetimi, yasal düzenlemeler dışında hareket edip, kazanç elde eden ve gelirini düzgün beyan etmeyen mükellefler açısından yasal mevzuatın işletilmesi durumunda çok fazla riske sahiptir (Muter ve Özcan 2012: 25). Bu nedenle mükellef denetlenme olasılığı ve vergi kaçırma eylemi arasında kararsızlıklar yaşayabilmektedir. Şöyle ki, kendi çıkarları açısından rasyonel düşünen mükellef ya vergi ödemeyip yakalanması halinde ceza yaptırımına tabi olmayı kabul edecek ya da vergisini ödeyip yakalanmasa bile ödediği verginin kendisine maliyetine rıza gösterecektir. Yani mükellef kendi rasyonelitesi için vereceği kararda denetlenerek işlediği suçun ortaya çıkabileceği durumu da göz önünde bulundurmaya zorundadır. Buradan hareketle denilebilir ki; denetim olasılığı arttıkça mükellefin yakalanma korkusu da artacak ve doğru ve tam beyanname verme konusunda daha hassas davranacaktır. Tam tersi vergi denetim olasılığının düşük olduğu durumda doğruluğun ehemmiyeti mükellef açısından azalacak ve vergi kaçıracaktır (Saygın 2013: 33).

3.1.6. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon

Mükellefin vergiye uyumunu belirleyen bir diğer faktör, ekonomik istikrar ve enflasyon gibi ülkedeki makroekonomik değişkenlerde ortaya çıkan değişimlerdir. Ekonomik istikrar, bir ekonomide yer alan en temel değişkenlerin belirli bir dengeyi koruyabilmesini ifade etmektedir. İşsizlik, ödemeler bilançosu açıkları, enflasyon ve benzeri sorunlar ekonomik yapıda çeşitli dengesizliklere neden olmaktadır. Bu dengesizlikleri gidermek için bazı durumlarda serbest piyasa ekonomisi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle devlet vergiler aracılığıyla istikrarın tesisi için ekonomiye müdahale etmektedir (Pehlivan 2009: 51).

Ekonomik istikrarsızlık ve enflasyon kayıt dışı istihdamı genişleten ve besleyen iki makroekonomik sorundur. Ekonomik istikrarın iki temel sorunu olan yüksek enflasyon ve işsizlik, gelir dağılımı adaletini bozmakta ve buna bağlı olarak da kayıt dışılık artmaktadır. Enflasyon artışı bir yandan gelirlerinde gerçek anlamda bir gerileme yaşayan bireylerin ikinci bir işte çalışmasına neden olmakta, diğer yandan kazançlarından ödedikleri verginin yükselmesi nedeniyle bireyleri beyan dışı faaliyetlerde bulunmaya sevk etmektedir. Milli gelirden nispeten daha az pay alan kesim, enflasyonun etkisiyle azalan tüketim ve diğer harcamalarını telafi etmek için kayıt dışı alanlara yönelmektedir. Milli gelirden fazla pay alan kesim ise enflasyonun gelirlerinde ortaya çıkardığı nominal artışı azaltmak ve kâr düzeyini korumak için kayıt dışılığa yönelmektedirler (Yılmaz 2004: 34-35).

Enflasyonun en belirgin etkisi gelir dağılımı adaletinin dengesi üzerinedir. Ekonomik istikrarsızlık göstergelerinden biri olarak enflasyon, gelir dağılımı adaletini bozucu etkiler meydana getirmektedir. Ekonomik yapının en küçük birimi olarak hane halkının reel gelirinde azalışa neden olmakta, bunun sonucunda ise hane halkı çeşitli kısıtlamalara gitmektedir. Enflasyon özellikle dar ve sabit gelirli grupları etkilemekte, bu grupların hem sosyal hem de ekonomik yaşamlarını kötüleştirilmektedir (Öztürk 2015: 241). Enflasyon artışına tüketimini ve diğer bazı harcamalarını kısma tepkisi gösteren bireyler böylelikle harcamalar üzerinden alınan vergileri azaltmış olmakta ve devlete gelir kaybettirmektedirler. Enflasyonun etkisi,

sabit gelirliler ve diğer ücretli çalışanlar açısından olumsuzken, beyana dayalı vergilendirilenler açısından olumludur.

3.1.7. Serbest Piyasa Ekonomisi ve Rekabet Ortamı

II. Dünya Savaşı sonrasında hızla gelişen serbestleşme süreci ticari ve finansal alanlarda kendini göstermiştir. Bu süreçte sınırlı kamu harcamasını öngören kamu bütçesi ve düşük vergi politikasını benimseyen devlet modeli benimsenmiştir. Tüm dünya ekonomilerinde 1970'lerden sonra hızla yaygınlaşan serbestleşme olgusu birçok alanda olduğu gibi devletlerin harcama ve gelir politikalarında da değişime neden olmuştur. Bu süreçten en fazla etkilenen gelişmekte olan ülkeler olmuştur. Bu ülkeler, yaşanan bu dönüşüm sürecinde bir yandan gevşek vergi politikaları uygularken, diğer yandan kamunun ekonomideki payını azaltıcı sıkı harcama politikalarını hayata geçirmişlerdir (Eker ve Şimşek 2009: 1-13).

Dünyanın tek bir piyasa gibi çalıştığı böylesine bir dönemde, küresel sermayeyi çekmeye çalışan ülkeler vergi politikalarında değişiklik yapma yoluna gitmişlerdir (Yıldız 2005: 132). Uluslararası sermaye için cazibe alanı olmak isteyen ülkelerin gelirleri ve kurum kazançlarını vergilendirme yetkileri kısıtlanmış, vergi rekabetinin artışıyla vergilendirme alanları daralmak zorunda kalmıştır (Özbek 2014: 97). Devletler kamu harcamalarının finansmanında ve ayrıca sosyal amaçları gerçekleştirmede kullanacakları vergileri elde etmek için stratejik değişiklikler yapmaya başlamışlardır. Bu değişikliklerin başında devletlerin vergiden kaçabilme imkânının görece daha çok bulunduğu hareketli faktör olan sermayenin yerine daha az hareketli olan emek faktörüne vergilendirme yetkilerini kaydırmaları gelmektedir (Sert 2011: 173). Böylelikle sermaye emeğe göre düşük oranda vergilendirilmekte ve sermayenin diğer ülkelere kaçışı engellenmeye çalışılmaktadır.

Uluslararası serbestleşme ve ekonomik entegrasyon sürecinin hız kazanması, dış ticaretin serbestleşmesindeki gelişmeler, sermaye kontrollerinin ortadan kaldırılması, iletişim ve ulaşım olanaklarının gelişmesi, sadece malların, hizmetlerin, işgücünün uluslararası hareketini kolaylaştırmakla kalmamış, aynı zamanda bu faktörlerin ulusal vergi mevzuat çerçevesinde vergilendirilmesini de güçleştirmiştir.

Güncel durumda vergi mükellefleri vergi tabanlarını daha az vergilendirmenin söz konusu olduğu ülkelere kaydırmak suretiyle vergi baskısını hafifletmekte ve yüksek vergi oranlarına maruz kalmaktan kaçınabilmektedirler (Aktan ve Dileyici 2012: 289). Böylelikle yüksek vergi oranları yatırımları dışlamakta ve yatırımların yetersizliği işsizliği artırmaktadır. İşsizliğin genişlemesi ile kayıt dışı istihdam olanakları cazip bir hal almakta ve vergi kayıp ve kaçakları yükselmektedir.

Yatırım yapmayı hedefleyen şirketler uluslararası ölçekte vergi yükü konusunda değerlendirmeler yapmakta ve daha fazla kar elde edeceği ülkeye yatırım yapma kararı vermektedir. Fakat birçok ülke kendi sahasına sıcak parayı çekebilmek için vergilendirme yetkisini gerekenden fazla kısıtlamaktadır. Bu durum diğer ülkeler aleyhine fırsat eşitsizliği oluşturmaktadır. Adil bir rekabet ortamının oluşması için vergilemenin tarafsız olması şarttır. Ülkelerin vergi sistemlerini erozyona uğratan ve fırsat eşitsizliği yaratan bu rekabet ortamı bu nedenlerle daha çok zararlı vergi rekabeti olarak nitelendirilmektedir (Pehlivan 2006: 55-56).

3.1.8. Kayıt Dışı Ekonomi

Vergiye uyum sorununun önemli bir göstergesi olarak görülen kayıt dışı ekonomi, 1970’li yıllardan bu yana hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gündeminde yer almaya başlayan önemli bir konudur. Bu kavram kaçakçılık, sigortasız çalışma ve vergi kaçakçılığı gibi farklı faaliyetleri ifade etmektedir. Türkiye’de ise resmi olarak 1985 yılından bu yana kayıt dışı ekonomi devlet makamlarınca telaffuz edilmeye başlanmıştır. İktisatçıların, maliyecilerin ve politikacıların sürekli gündem maddesi haline gelen kayıt dışı ekonomi, resmi ekonomiye paralel bir sektördür. Bu ikinci sektörde üretim yapan birimler devletin resmi düzenlemelerine uygun hareket etmemekte, vergi mevzuatı ve diğer mevzuat gereği ortaya çıkan ödemeleri yapmamakta ve bu sektör devletin resmi istatistiklerinde görünmemektedir (Özsoylu 1996: 9).

Kayıt dışı ekonomiye neden olan kayıt dışı faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, haksız bir şekilde muafiyet ve sübvansiyonlardan faydalanma, sigortasız çalışma ve çalıştırma, kaçakçılık, sigortasız çalışılan ikinci iş, uyuşturucu

ticareti yapmak, falcılık, bireyin vücudunu ya da herhangi bir uzvunu satması şeklinde yapılan yasa dışı faaliyetler olabileceği gibi; komşuya yardım etme, çocuk bakıcılığı ve ev işleri yapma gibi kötü niyet içermeyen faaliyetler de olabilmektedir. Bu faaliyetlerin ortak özelliği hiç birinin geleneksel ölçüm araçları ile ölçülemiyor ve hesaplanamıyor olmasıdır (Yılmaz 2004: 16-17; Özsoylu 1996: 10).

Kayıt dışı ekonomi; büyüme, gelir dağılımı, kamu gelirleri, kamu yatırımları gibi göstergeler üzerinde etkiye sahip olduğundan son dönemlerde çeşitli çevrelerce üzerinde durulan bir konu haline gelmiştir. Yüksek oranlı vergi uygulamaları, vergi mevzuatının karmaşıklığı, işverenler açısından sosyal güvenlik primlerinin yüksek görülüşü, birden fazla işte çalışmanın yasak oluşu, işsizlik olgusu, hükümet politikalarına bazı çevrelerce duyulan anti sempati vb. faktörlerin varlığı kayıt dışı ekonomiyi beslemektedir. Kayıt dışı ekonomiyi besleyen bir diğer sebep de ahlaki normların değişmesidir. Özellikle yasalara aykırı faaliyetlerde meydana gelen artışlar, ahlaki anlayışın kötü gidişatını göstermektedir. Ahlaki normların değişimindeki en önemli faktör bireylerin devlet algısı ve devlete olan bağlılık düzeyidir. Hükümetme yetkisini elinde bulunduran iktidarın faaliyetleri vatandaşların devlete bağlılık duygusunu etkilemektedir. Vatandaşlar hükümetin ve kurumların toplum çıkarları doğrultusunda hareket ettiğine inanırlarsa, gizli ekonomiye eğilim göstermeyecekler ve kayıt dışı ekonomi genişlemeyecektir. Ancak tersi durum söz konusu olursa vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi illegal durumlar ortaya çıkacaktır. Yine hükümetin vergi artışına gitmesi de mükellefin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğilimini artırmakta ve vergiye uyumun bozulmasına neden olmaktadır (Fırat 2010: 166; Özsoylu 1996: 20-21).

Ülkemizde vergiye uyumun sağlanması ve kayıt dışılıkla mücadele için vergi mevzuatında ve vergi sisteminde düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan yeniliklerden biri, vergi gelirlerine büyük katkı sağlayan mükelleflerle ayrıcalıklı olarak ilgilenilmesi için 2007’de “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı”nın kurulmasıdır. Kayıt dışılığı engellemek amacıyla veri ambarı kurulmuştur. Vergi İletişim Merkezi (VİMER) aracılığıyla ihbar ve şikâyetler değerlendirilmeye başlanmıştır. E-devlet uygulamasına geçilmiş, gelişmiş yeni nesil POS cihazları

yaygınlaştırılmıştır. Vergi bilincini geleceğin mükellefleri olarak ilkokul çağlarında yerleştirmek için MEB ile protokol sağlanmıştır. Bu kapsamda vergi ve sosyal güvenlik konusunda müfredata eklemeler yapılmış ve vergi ile ilgili resim, şiir yarışmaları düzenlenmeye başlanmıştır. Kayıt dışılığı engellemek için yine kurumlar arası ortaklık sağlanmıştır. Kurumlar arası işbirliği sağlanarak kayıt dışılık engellenmeye çalışılmıştır (Can ve Taştan 2014: 119).

Kayıt dışı ekonominin zayıflatılması için en etkili uygulama vergi idaresini güçlendirmektir. Vergi idaresinin güçlenmesi ise vergi sisteminin ve denetim mekanizmasının güncel uygulamalar doğrultusunda reforme edilmesi ve mükellef odaklı yöntemlerin benimsenmesi ile mümkün olmaktadır. Son zamanlarda yapılan yeniliklerle otomasyon sistemi geliştirilmiş, mükelleflere vergi ödeme hususunda birçok kolaylık sağlanmıştır. Bu kolaylıkların en başında mükelleflerin internet ortamında banka aracılığıyla ödeme yapabilmeleri ve vergi idaresine gitmelerine gerek kalmaması yer almaktadır (Türkay 2013: 151). Kayıt dışılığa iten faktörleri yalnızca ekonomik çerçevede düşünmek kayıt dışılık sorununa farklı perspektiflerden bakarak çözüm arama imkânını gözden kaçırmaktır. Örneğin; vergi ahlak düzeyi kayıt dışılığı açıklayıcı bir faktör olarak göz ardı edilemez. Ancak bu faktörün etkisini ölçmek için alan araştırmasına gitmek gerekir. Bu çalışmalardan birisi Torgler ve Schneider (2009)'in çoklu gösterge-çoklu neden (MIMIC) yöntemini kullanarak yaptığı çalışmadır. Bu çalışma ile Torgler ve Schneider mükelleflerin vergi ahlak düzeylerinin düşük olmasının kayıt dışı ekonomiye sürüklediğini ortaya koymuşlardır. Bir başka çalışma olan Feld ve Larsen (2009)'in çalışmasında ise anket yöntemi kullanılarak benzer sonuçlar elde edilmiş, toplumsal bir varlık olarak bireyin toplumsal kurallardan etkilendiğini ve bu kuralların kayıt dışılığa karşı bir antipati oluşturduğunu saptamışlardır (Karaca 2016: 178-179).

3.1.9. Yolsuzluk

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer neden ülkedeki yolsuzluk miktarı ve vatandaşların yolsuzluğa ilişkin algı düzeyleridir. Yolsuzluğun yüksek düzeylere ulaştığı ülkelerde mükelleflerin vergiye uyumu düşüktür. Dolayısıyla vergiye uyumu artırmak isteyen hükümetlerin yolsuzlukla mücadele önlemlerine ağırlık vermesi

gerekmektedir. Yolsuzluk gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerin sorunu olsa da yolsuzlukla mücadele noktasında gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere göre daha başarılı olduğu söylenebilir. Özellikle gelişmiş ülkelerin sahip olduğu gelişmiş yönetim sistemleri, saydamlık, hesap verilebilirlik, denetim mekanizmaları ve benzer faktörler bu ülkelerde yolsuzluğun azaltılmasına yardımcı olmaktadır (Karataş 2007: 45).

Yolsuzlukla mücadelede ana karakter bireydir. Bireylerin vergi bilincinin artırılması, yolsuzlukla mücadele edilmesine katkı sağlaması bakımından önem arz etmektedir. Hükümetin gelir dağılımında ve vergilemede adaleti sağlamak için politika yürüttüğüne mükellefleri ikna etmesi, bu çabalara medya ve sivil toplum örgütlerinin destek vermesi yolsuzluğu engellemektedir (Örücü vd. 2012: 547).

Ülke yöneticilerinin ve kamu çalışanlarının yolsuzluk yaptığına dair inanç oluşması ülke vatandaşlarının vergi ödemeye karşı içsel motivasyonlarını zayıflatmaktadır. Bunun dışında kamu yöneticilerinin toplanan vergileri keyfiyetle ve gereksiz alanlara harcadığının gözlemlenmesi de vergiye karşı tepkisel davranışlara yol açmaktadır (Tosuner ve Demir 2007: 15).

Yolsuzluklar bireylere vergi ödemekten kaçmak ya da kaçınmak için uygulamada bir alan imkânı sağlamaktadır. Yolsuzluk, hükümetlerine güven duymayan ya da siyasi iktidarı desteklemeyen tarafların vergi ödeme isteksizliklerine bir kılıf olmaktadır. Bunun dışında kurumların içinde gerçekleşebilen rüşvet, denetimin verimsiz yapılması ve benzer nitelikteki sebepler mükellefleri yolsuzluğa sürükleyici faktörlerdendir. Ayrıca yolsuzluk yapan mükelleflerin daha yüksek yaşam standardına sahip olması dürüst mükellefleri de olumsuz etkileyerek onları da yolsuzluğa itmektedir. Sosyal açıdan yolsuzluk olgusu, vergi kaçırmayan bireylerde öfke, haksızlığa maruz kalmışlık, dışlanmışlık, dürüst olmalarından dolayı cezalandırılmışlık hissi yaratmakta ve dürüst mükelleflerin vergi ödeme isteklerini kırmaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 78).

3.1.10. Vergi Politikaları

Küreselleşme olgusunun beraberinde getirdiği müdahaleci devlet anlayışı ile devletlerin görev ve fonksiyonlarında değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişikliklere bağlı olarak vergilerin toplam gelirler içerisindeki payı da artmış ve vergiye uyum sağlanması daha fazla önem arz eden bir konu haline gelmiştir (Tuncer 2002: 20). Bu noktada dolaylı ve dolaysız vergi ayrımı da vergi hasılatının etkinliği ve vergiye uyum açısından irdelenmeye değer bir konu olmuştur. Dolaylı vergileri politika aracı olarak anestezi etkisinden ve vergi sistemlerinin gelişmemiş olmasından dolayı gelişmekte olan ülkeler kullanırken, dolaysız vergileri gelişmiş ekonomiler kullanmaktadır. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği sermaye hareketlerindeki mobilite sermayenin vergilendirilmesini gündeme getirmiş, ancak uluslararası rekabette ve dolayısıyla sıcak paraya duyulan ihtiyaçtan dolayı ülkeler sermayeyi istenen düzeyde vergilendirememektedirler. Bu durum ise sermaye gelirlerinden alınması gereken vergilerin emek faktörüne kaydırılmasına neden olmakta ve emeğin üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Emek faktörünün mobilitesinin sermayeye nispeten düşük olması ise beraberinde vergiden kaçınma ya da vergi kaçakçılığını getirmektedir.

Küreselleşme, ülkelerin vergileme kapasiteleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Küreselleşme ile çok uluslu şirketler ortaya çıkmış, bu şirketler uluslararası faaliyetlerde bulunmayı vergisel açıdan avantaja dönüştürmüşlerdir. Bu avantajlarla çok uluslu şirketler kendi karlarını en yüksek düzeye çıkarırken, zararlarını en düşük seviyeye indirmeye çalışmaktadırlar. Bu amaçla zarar ya da maliyet unsuru olarak nitelendirdikleri vergilerden de uluslararası vergi politikalarının avantajlarından faydalanarak kurtulmaktadırlar.

Küreselleşmenin etkisi ve teknik gelişmelerin yaygınlaşması, çok uluslu şirketlerin bağlı ortaklık ilişkilerini artırmış ve güçlendirmiştir. Çok uluslu şirketler, birden fazla ülkede bağlı ortaklığı olan ve bu bağlı ortaklıklar vasıtasıyla mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren firmalardır. Bu nedenle ucuz hammadde ve işçilik imkânının olduğu ülkelerde (Çin, Hindistan, Mısır gibi) üretim yapmakta ve üretilen mal ve hizmetleri elde ettikleri pazarlarda satıp, karlarını maksimuma çıkarmaya

çalışmaktadırlar. Çok uluslu şirketlerin bağlı ortaklıkları arasındaki, gerek maddi gerekse maddi olmayan varlıklar ve hisse senedi, kredi, kar payı gibi mali varlıkların transferi sırasında vergi yükümlülüklerini en düşük düzeyde tutmak öncelikli amaçlarındandır. Çok uluslu şirketlerin vergisel avantajlardan faydalanarak ödemeleri gerekirken ödemedikleri vergi sonucu, ilgili ülkenin gelir açığı vatandaşların vergi yükünü daha da artırmaktadır. Çok uluslu şirketler vergi yüklerini en düşük seviyelere düşürmek için lobicilik faaliyetleri yürütebilirken, ülke vatandaşları kendi vergisel yükümlülüklerini en aza indirme konusunda yeterince bilinçli ve organize değildirler. Bu nedenle çok uluslu şirketlerden alınması gerekirken alınmayan vergiler, ülke vatandaşları üzerinde aşırı vergi yükü oluşmasına ve vergiye uyum problemi ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Atış 2012: 336-337).

Kurumlar Vergisi oranları uluslararası rekabette kullanılan bir diğer argümandır. Kurumlar vergisi oranlarında yapılan indirimler doğrudan yabancı sermayeyi ülkeye çekme amacına hizmet etmektedir. Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinin 2014, 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ait Kurumlar Vergisi oranları verilmiştir.

Tablo 6. OECD Ülkelerinde Seçilmiş Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Oranları (%)

ÜLKE ADI	2014	2015	2016	2017	ÜLKE ADI	2014	2015	2016	2017
Macaristan	19	19	19	9	Avusturya	25	25	25	25
İrlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	Hollanda	25	25	25	25
Çek Cumhuriyeti	19	19	19	19	İspanya	30	28	25	25
Polonya	19	19	19	19	Kanada	15	26,5	15	26,7
Slovenya	17	17	17	19	Lüksemburg	22,47	29,22	22,47	27,08
İngiltere	21	20	20	19	İtalya	27,5	31,4	27,5	27,81
Estonya	21	20	20	20	Yeni Zelanda	28	28	28	28
Finlandiya	20	20	20	20	Yunanistan	26	26	29	29
İzlanda	20	20	20	20	Portekiz	30	21	28	29,5
Türkiye	20	20	20	20	Japonya	28,05	33,06	23,4	29,97
Slovak Cumhuriyeti	22	22	22	21	Avustralya	30	30	30	30
İsviçre	8,5	17,92	8,5	21,15	Meksika	30	30	30	30
Danimarka	24,5	23,5	22	22	Almanya	15,83	29,65	15,83	30,18
İsveç	22	22	22	22	Belçika	33	33,99	33	33,99
İsrail	26,5	26,5	25	24	Fransa	38	33,33	34,43	34,43
Norveç	27	27	25	24	ABD	35	40	35	38,91
Kore	22	24,2	22	24,2					

Kaynak: (OECD 2017)

Tablo 6’da gösterilen veriler incelendiğinde son iki yılın kıyasında, oranlarda genel eğilimin düşüş yönü olduğu görülmektedir. Ancak İsviçre, Kore, Kanada, İtalya, Lüksemburg, Japonya, Almanya, ABD gibi ülkelerin kurumlar vergisi oranını yükselttikleri göze çarpmaktadır. Bu durumda bu ülkelerin gelişmişliklerini tamamlamalarından dolayı genişleyen kamu harcamalarına daha fazla kaynak bulmak isteği etkili olabilir.

2015 Küresel Vergi Oranları Anketi’nin analizine göre, Kurumlar Vergisi açısından bu ülkeler ele alındığında vergi tabanlarını genişletmeye, indirimleri ve teşvikleri azaltmaya, vergi sistemlerine yeni vergi türleri entegre etmeye odaklandıkları saptanmıştır. Ayrıca yine Anket sonuçlarına göre ülkelerin oranları değiştirmeden kamu gelirlerini artırmaya ya da korumaya doğru yönelişi söz konusudur (KPMG 2015). Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Oranı 2017’de %20 olarak istatistikte yer almaktadır. Ancak 7061 Sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle eklenen geçici madde (Yürürlük: 05.12.2017) ile Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacaktır. Türkiye %20 oran ile OECD ülkeleri arasında en düşük Kurumlar Vergisi oranına sahip 11. ülkedir. Oranın %22 olması ile birlikte sıralamada 14. sıraya düşecek olmasına rağmen, nispeten rekabetçi bir kurumlar vergisi oranına sahip olmaya devam edecektir.⁹

Sonuç itibarıyla vergi politikalarını devlet bazı durumlarda özendirme bazı durumlarda ise caydırma amacıyla kullanmaktadır. Mükelleflerin uyma ya da uymama davranışlarını vergi politikalarıyla yönlendirmektedir. Ancak verimli bir vergi politikası vergi idaresi kanalıyla işlev kazanmaktadır. Vergi idaresinin yapısal ve işlevsel sorunları çözüldükçe vergi politikaları da gelişmekte ve etkin bir hale gelmektedir. Vergi idaresinin kurumsal alt yapısının iyi olmaması, personel sayısının yetersiz olması ve personelin iyi yetiştirilmiş olmaması ya da uzmanlaşmış personel

⁹ Ülkelerin kurumlar vergisi bilgilerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. <https://vergidosyasi.com/2017/12/22/oecd-ulkelerinde-kurumlar-vergisi-oranlari-2017/>

kayı, mükelleflerin vergi ahlakına-bilincine sahip olmadığı için vergilerini düzgün ödememesi vergi politikalarını sekteye uğratmakta, devleti zor duruma düşürmektedir (Turgay 2004: 21).

3.1.11. Vergi İdarelerinin Kalitesi-Etkinliği

Vergi idarelerinin etkinliği ile kast edilen vergi toplama işini vergi idarelerinin daha az maliyetle gerçekleştirmeleridir. Vergi toplamakla görevli idarelerin uyum maliyeti ile kast edilen ise, verginin zaman ve parasal açıdan hem mükelleflere hem de bütçeye yük getirmemesidir. Adam Smith'in vergileme ilkelerinden olan etkinlik ilkesi, iyi bir vergilendirme politikasının olmazsa olmazıdır (Mutlu ve Taşçı 2013: 220). Denetim mekanizmasının etkinliği ile kast edilen ise, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerini tespit etmek amacıyla vergi denetimi aracılığıyla idarelerin fonksiyonel başarı düzeyinin ölçümüdür. Ancak denetimin etkinliği yalnızca idarenin denetim yapması ile ölçülebilecek bir durum değildir. Denetim mekanizması, vergi kanunları, personel sayısı ve ihtisaslaşma gibi değişik faktörleri de kapsayacak şekilde etkinliği etkileyen unsurlara sahiptir. Bu nedenle etkinlik ile ilgili sorunları çözebilmek yalnızca denetim kanadını geliştirmek ya da denetime ağırlık vermekle mümkün gözükmemektedir. Bir bütün olarak sistem içerisindeki tüm unsurların geliştirilmesi ve çağdaş sistemlere uygun hale getirilmesi etkinlik açısından önem taşımaktadır (Uğur 2016: 244).

Sosyal refah devlet anlayışının ortaya çıkmasıyla artan kamu ihtiyaçlarına kısıtlı kamu gelirleri ile cevap vermek zorlaşmıştır. Bu nedenle kaynak kullanıcılarının, kaynakları nerelere, nasıl harcadıklarının hesabını vermelerinin gerekliliği daha fazla önem kazanmıştır. Gereken teknik imkânlarla adapte olamamış bir denetim sistemi ise verimli olamamaktadır. Bu nedenle hem teknoloji tabanlı sistemlere geçilmesi hem de idarelerin performans etkinliğinin ölçülmesi önemli ve dikkate değer bir konudur (Akyel ve Köse 2010: 13). Gelir idarelerinin çağdaş sistemlere entegre edilmesi ile vergi idarelerinin etkinlik anlayışlarında da bir dönüşüm yaşanmıştır. Eski haliyle etkinlik en düşük maliyetle daha fazla gelir elde etmek iken, bugünkü anlamı nitelikli hizmet ve verimli çalışma şeklindedir. Bu

nedenle yeni etkinlik anlayışı çerçevesinde gelir idareleri hem hukuki yapılarını hem de vergi sistemlerini rasyonel ölçüler bazında yeniden yapılandırmaktadırlar. Bu bağlamda birçok ülke performans esaslı idare anlayışını benimsemeye başlamış ve idari amaç ve hedeflerini bu doğrultuda belirlemişlerdir. Gelir idareleri stratejik planlar ve yıllık programlar ölçeğinde gereken çalışmaları yapmakta ve bu çıktılarla kamuoyunu bilgilendirmektedirler (Gerçek 2009: 8).

Vergi tabanının ülkeden ülkeye kolayca taşınabilir olması da vergi sistemleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır. OECD'nin göstergelerine göre, kişisel gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirlerinin içindeki payı zamanla azalmış, buna karşın genel tüketim ve sosyal güvenlik vergilerinin payı ise artmıştır. Genel tüketim vergileri ağırlıklı bir vergileme anlayışı etkinlik açısından uygunken, adalet açısından uygun değildir. Bu durum gelir dağılımının adilliği açısından sorun yaratmaktadır (Aktan ve Vural 2006: 56). OECD ülkelerinde yaşanan bu ve benzeri sorunların çözümü için vergi idareleri çalışma başlatmışlardır. Yükselen yaşam standartları ve bireysel ya da kurumsal kazançların artışıyla vergi mükelleflerinin vergi yükleri artmıştır. Bu durum beraberinde mükellef-idare sorunlarını getirmiştir. Bu kapsamda vergi idarelerinin çözüm olarak tasarladığı durumlardan biri, mükellef haklarının korunmasına yöneliktir. Mükellef haklarını korumak için idare ve mükellefler arasındaki ilişkinin güven esasına dayanması ve hakların açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Çünkü eğer bu durum gerçekleşirse mükellef-idare işbirliğinin oluşumu da sağlanmış olacaktır. Her ülkenin mükellef hakları bildirgesi kendi vergi politikaları, yasal mevzuatı ve diğer faktörleri çerçevesinde oluşturulmaktadır. Genel standarda sahip olmasa da, tüm sistemlerde bulunan özellikler vardır. Bunlar (Aydın 2006: 34-35):

- Bilgilendirilme, yardım alma ve dinlenme hakkı
- İtiraz edebilme hakkı
- Olması gerekenden fazla vergi ödememe hakkı
- Özel hayatın gizliliği hakkı
- Kesin olma hakkı

- Gizlilik hakkı

Mükelleflerin vergi idaresine karşı vergilendirme ile ilgili yükümlülükleri ise şunlardır:

- Dürüst olma yükümlülüğü
- İşbirliği içinde olma yükümlülüğü
- İstendiğinde gerekli bilgi ve belgelerin verilmesi yükümlülüğü
- Kayıtların tutulması yükümlülüğü
- Vergilerin zamanında ödenmesi yükümlülüğü

Vergi idarelerinin sorunların çözümü, daha etkin ve kaliteli hizmet sunumu için sistemsel ve personel kaynaklı sıkıntıları kabullenmesi gerekmektedir. Etkinlik bütüncül olarak mükellef ve idarenin birlikteliğiyle sağlansa da en büyük pay idareye düşmektedir. İdareler sosyal ve ekonomik gerçeklikleri takip ederek, değişikliklere ayak uydurmaya çalışarak sürekli kendilerini yenilemek zorundadırlar. Bu kapsamda etkin bir vergi idaresi oluşturabilmek için; (Turgay 2004: 17-18).

- Mükelleflerin vergiye yaklaşımları dikkate alınmalı ve mükellef işbirliği ile etkinlik sağlanmaya çalışılmalı
- Vergileme ilkelerine riayet edilmeli, riayet edildiği mükelleflere hissettirilmeli ve bu yolla mükellefin idareye güven duyması sağlanmalı
- Mükelleflerin haklarının korunduğuna dair mükelleflere gereken bilgi sağlanmalı
- Denetim ve ceza mekanizması gerektiği ölçüde ve mevzuata uygun olarak işletilmelidir.

Tüm bu unsurların gerçekleştiği ölçüde mükelleflerin sisteme adaptasyonu sağlanmış olacak ve vergiye uyum göstermeleri kolaylaşacaktır. İletişim eksikliğinin olduğu bir mekanizmada uyumsuzluğun ortaya çıkması mümkünken, iletişimin etkin olduğu bir mekanizmada uyumu artırmak kolay olacaktır. İdarelerin etkin şekilde

görevlerini icra etmesi, alt yapısının güçlü olması ve güvenilir, iletişimi güçlü ve işini seven personelle çalışması vergiye uyumu artırmada yardımcı olacaktır.

3.1.11.1. Örgütlenme Sorunları

Kamu yönetiminin parçalarından biri olarak vergi idaresi vergileme açısından önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerde iyi organize edilmiş kamu idarelerinin varlığı, personel istihdamında liyakate önem verilmesi ve çalıştırılanların meslek içi eğitimlerine önem verilmesi kamu yönetiminin düzgün işlemesini sağlamaktadır. Gelişmemiş ülkelerde ise kamu yönetimi etkinsiz çalışmakta, örgütlenme sorunları yaşanmakta, personel seçiminde liyakate önem verilmemekte ve hizmet içi eğitim düşük düzeylerde kalmaktadır. Gelişmiş ülkeler sanayi devrimi ile kamu yönetimini ekonominin gelişmesine paralel olarak geliştirebilmişken, gelişmemiş ülkeler sanayi devrimini tam gerçekleştirememiş ve kamu yönetiminde de tam ve doğru dönüşümü sağlayamamışlardır. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde vergi toplama ve ödeme gücü artarken, gelişmekte olan ülkelerde yeterli gelişimi gösterememiştir (Türk 1996: 120-121).

20. yüzyılda kamu maliyesi alanında gerçekleşen küresel çaplı gelişmeler, vergilerin toplanma amacını genişletmiştir. Ekonomik hayatın yanı sıra sosyal hayatın düzenlenmesinde bir araç olma görevi yüklenen vergilerin ve vergi sistemlerinin yapısal dönüşümü, vergi idarelerinin de reformunu gerektirmiştir. Bu amaçla vergi yapısı ile uyumlu idari bir yapılanmaya gidilmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu dönemde başlatılan yenilik çalışmaları, vergilerin dinamik yapısından dolayı günümüze kadar devam etmiştir. Vergi idarelerinin gelişim sürecinde üç tip örgütlenme yapısı geliştirilmiştir. Bunlar vergi türüne göre örgütlenme, bölge bazında örgütlenme, mükellef grupları temelli örgütlenmedir. Vergi türüne göre örgütlenme yapısı, dolaysız vergiler için ayrı, dolaylı vergiler için ayrı vergi idarelerinin tahsis edilmesini öngören bir yapıdır. Bölge bazında örgütlenme günümüzde büyük oranda görülen tipte bir örgütlenme yapısıdır. Bu tip örgütlenmede vergi mükellefleri, coğrafik açıdan taşra ya da merkez teşkilatı arasında paylaştırılmaktadır. Mükellef grupları temelinde örgütlenme ise, vergi idarelerinin büyük işletmeler, küçük ve orta ölçekli işletmeler, gerçek kişiler gibi

mükellef gruplarına göre yapılandığı bir sistemdir. Günümüzde Türkiye’de dahil birçok ülke böylesine bir idari yapılanma modelini vergi sistemlerine entegre etmeye çalışmaktadırlar (Kılıç 2011: 364-365). Türkiye’de özellikle büyük ölçekli mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve vergi denetiminde etkinliği artırmak için Büyük Mükellefler Vergi Dairesi kurulmuştur.

Vergi idarelerinin modernize edilmesi dışında bir başka örgütsel sorun, denetim elemanı yetersizliği ile ilgilidir. Yeni yapılan düzenlemelerle denetim elemanı sayısı 10.000’e ulaşmıştır. Ancak bu sayı çeşitli sebeplerle yetersiz kalmaktadır. Denetim elemanlarının yetiştirilme süreçlerinin uzun sürmesi ve iş yüklerine karşılık gelen ücreti alamamaları, zamanla farklı kurumlara geçmelerine neden olmakta ve sürekli uzmanlaşmış personel açığı ortaya çıkmaktadır (Uğur 2016: 246). Denetim mekanizmasının doğru biçimde işlemesine engel olan bu durum mükelleflerin vergiye uyum sağlama motivasyonlarını da düşürmektedir.

3.1.11.2. Vergi İdaresi-Mükellef İlişkisi

Vergi idareleri ile mükellef arasındaki ilişki doğasında çatışmayı barındırmaktadır. Vergilendirme vergi mükellefi için, vergi tahsil etmek de vergi idaresi için bir zorunluluktur. Bu kapsamda gelirini bölüşmek istemeyen vergi mükellefi ile gelirden pay almak isteyen idare arasında çatışma meydana gelmektedir. Bu nedenle cebre dayanan bir zorunluluk olarak vergi ödemenin mükellefe kabul ettirilmesi, vergilemenin mükellef tarafından benimsenmesi ve mükellefin ödemeye gönüllü katılımı için ikna edilmesi gerekmektedir. Ayrıca idare-mükellef ilişkisi açısından vergi oranlarının tepkilere neden olmayacak bir düzeyde olması, kanunların basit, anlaşılır, tarafsız olması gibi unsurlarda önem taşımaktadır. Günümüzde mükelleflerin vergi idarelerinden beklentilerinin artmış olması, beraberinde mükellef odaklı yönetim anlayışını getirmiştir. Mükellef odaklı yönetim, idare-mükellef ilişkilerini iyileştirmeyi hedeflemesi açısından önemlidir. Çünkü mükelleflerin ödedikleri vergi karşısında özel sektördeki (örneğin; mal ve hizmet satın alımında satıcıların hoşgörülü davranışları) gibi bir muameleyle kamu idarelerinde de karşılaşması, onları psikolojik yönden etkileyecektir (Kılıç 2011:

372-373). Bu noktada idare ve mükellef arasındaki ilişkinin boyutunun mükellefin vergiye uyum sağlamasını etkilediğini söylemek gerekmektedir.

Bu uyumun gerçekleşmesi için kendisine yetki verilen memurların yaptıkları eylem ve işlemlerden dolayı hesap vermeleri gerekmektedir. Bu sorumluluk mali sorumluluk kapsamına girmektedir. Mali sorumluluk bir görev sorumluluğudur. Bu sorumluluk bütçe ve harcama kalemlerinde görev alan memurları kapsadığı gibi, denetim ve diğer alanlarda görevlendirilenleri de kapsamaktadır. Görevli memurlar yaptıkları iş ve eylemlerden dolayı hem halka hem de devlete karşı sorumludurlar. Sorumluluk, memurun yaptığı işin hesabını vermesi yönündedir. Yetkisini işin gereklerine göre kullanıp kullanmadığının, işi belirtilen amaca uygun gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin sorgulanması gerekmektedir. Memur görevini yerine getirirken birtakım yetkilerle kuşatılmıştır, ancak bu yetkileri kullanırken yasalara, diğer kanunlardan kaynaklı düzenlemelere, etik kurallara uygun hareket etmesi gerekmektedir (Bayar 2008: 13-14). Mali sorumluluk kapsamında idare çalışanları vergi mükelleflerine gereken bilgiyi sunmalıdırlar. Örneğin; mükellefin inceleme konusunu açık ve net bir şekilde inceleme elemanlarından öğrenebilmesi, bu iş için belli kalıpların olduğunu ve bu kalıplara uygun davranıldığını bilmesi onun vergi idaresine güven duymasına öncülük etmektedir (Uğur 2016: 253).

Çağdaş hukuk kurallarına göre yönetilen ülkelerde teftiş, inceleme, sorgulama yöntemleri de çağdaş olmalıdır. Bu sistemlere uyum sağlayacak ve normları uygulayacak elemanların özenle ve titizlikle seçilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin gerek kamudan gerekse kendisi gibi vergi yüklenicisi olan diğer vatandaşlardan kaynaklanan aksaklıkları denetim elemanlarının çözmesini beklemesi, denetim elemanlarına daha büyük anlam atfetmektedir. Çünkü denetim elemanları ne kadar nitelikli ve dürüst olurlarsa mükellefler de o ölçüde haklarının arandığına ve savunulduğuna inanmaktadırlar. Ayrıca teftiş elemanlarının duyarlı bir denetim yapma ölçütü olarak diğer vatandaşların hak ve özgürlük alanlarına ne denli saygı duydukları da önemlidir (Erol 2011: 36).

Tyler, çalışmasıyla meşruiyet duygusunun vatandaşların sergilediği işbirliği düzeyini belirlediğini göstermiştir. Bir otoriteyi meşruiyet sahibi olarak görenlerin,

bu otoriteyle daha fazla işbirliği yapma ve bu otoriteye uyma ihtimalleri daha yüksektir. Çalışmadan elde edilen bulgular, bu iddiayı kısmen desteklemektedir. Yine bu çalışma ile Avustralya Vergileme Ofisi (Australian Taxation Office/ATO) hakkında olumsuz meşruiyet kararları verme olasılığı daha yüksek olan vergi mükelleflerinin, ATO'ya karşı direnç gösterme olasılıklarının yüksek olduğu tespit edilmiştir (Murphy 2005: 586).

3.1.11.3. Personel Politikası Sorunları

Her kurum için geçerli olarak, çalışanları işte kalmaya ve işi verimli yapmaya sevk edecek faktörler yaratmak zor bir iştir. Kurumların en önemli görevleri arasında çalışanların verimli ve etkin çalışmaları için motivasyon kaynakları bulmak ve oluşan problemleri çözmeleri için harekete geçirici ödüllendirmeleri sağlamak yer almaktadır. Pozitif bir çalışma ortamı oluşturmak, çalışanların kabiliyetlerini kullanma ve geliştirme çabalarını güven ortamında gerçekleştirmelerine olanak sağlayacaktır (Öztürk ve Dündar 2003: 58). Personelle ilgili sorunlar, mükellefle ilişkilere ve vergi toplama kabiliyetine de yansıtacağından üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

Zamanla hem mükellef çokluğu hem de bilişim sistemlerinin yaygınlaşmasıyla işlerin daha karmaşık hale gelmesi denetimi, ihtisaslaşma gerektiren bir alan haline getirmiştir. Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan denetim elemanlarının idari görevlere geçiş yapmaları denetim alanında personel sıkıntısına neden olmaktadır. Denetim mekanizmasını zayıflatan bu geçişlerin denetimin geleceği ve sağlığı açısından engellenmesi gerekmektedir. Bunun dışında Maliye Bakanlığı 3568 Sayılı Kanunla vergi denetmenleri, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörlerine mesleklerinin 10. yılını doldurmaları halinde Yeminli Mali Müşavir olma hakkı tanımaktadır. Bu durum ise yeminli mali müşavir olmak için istifa edenlerin sayısını artırmakta ve denetim elemanı sıkıntısı ortaya çıkarmaktadır. İdareler yetişmiş ve uzmanlaşmış elemanlarını kaybetmektedirler. Bunun dışında inceleme elemanlarının denetim amaçlı muhatap oldukları şirketleri ilerleyen dönemlerde danışmanlık ve benzer çalışmaları için kendilerine iş kapısı olarak görmeleri de denetimin tarafsızlığını ve etkinliğini zayıflatmaktadır. Ayrıca

idari görevlerin denetim elemanlığı görevinden hem sosyal imkânlar hem de çalışma olanakları açısından daha fazla avantaja sahip olması, idari görevlere geçen denetim elemanı sayısını önemli ölçüde artırmaktadır (Ozansoy 2003: 105-108).

Vergi denetimlerinin istenilen düzeyde verimliliği yakalaması için denetim elemanlarının gerek çalışma koşulları gerekse özlük haklarının yapılandırılması gerekmektedir. Denetim elemanlarının turne dönemlerine ait gider karşılıklarında artırıma gidilmelidir. Ücret düzeylerinin de yeniden gözden geçirilmesi ve emeklilik durumlarının çalışmayı teşvik edecek özelliklere sahip olması gerekmektedir (Organ 2008: 164). Bu kapsamda vergi denetim mekanizması 2011 yılında yeniden düzenlenmiş, ayrı ayrı olan birimler birleştirilmiş ve eş güdüm sağlanmıştır. Vergi denetim elemanı sayısında ve yetiştirilmesinde değişiklikler yapılarak personel politikası reforma tabi tutulmuştur (Uğur 2016: 249-250).

Vergilemede etkinlik açısından önemli olan personel sorunlarının çözümü için insan kaynakları yönetimi ve planlaması önemli bir alandır. Verginin sürekli değişen bir yapıya sahip olmasına ek olarak teknolojinin de gelişmesi ve bu iki konunun birbirine uyum sağlaması önem taşımaktadır. Bu nedenle sistemin uygulayıcısı olarak personelin iyi yetiştirilmiş ve değişimlere açık olması üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Teknolojik alt yapıyı oluşturabilecek ve bunu devam ettirebilecek, vergi konularını anlayıp, yorumlayabilecek, yapılan değişikliklere adapte olup mükellefler nezdinde uygulayabilecek kalifiye eleman yetiştirmek, vergi idarelerinin etkinliği açısından en fazla dikkat edilmesi gereken hususlardan biridir. Bunun dışında personel performans ölçütleri geliştirilmesi ve personelin performansı ölçüsünde çeşitli ödüllendirici uygulamalara gidilmesi vergilemenin etkinliğini artıracaktır. Personelin kendini geliştirebileceği bir alanda çalıştığına inanması ve desteklendiğini hissetmesi gerekmektedir. Çalışanın terfi etmesine izin verilmediği bir alanda çalıştığını düşünmesi durumunda kuruma adapte olması mümkün olmayacak ve kendine yasal yollardan ek maddi kaynak elde edemeyince yasa dışı (rüşvet gibi) yollara başvurabilecektir (Turgay 2004: 25-26). Anılan tüm bu sorunlar vergi idaresi personelini doğrudan etkilemekte ve personelin

mükellefe karşı davranışlarını ve inceleme sırasındaki dinamizmini etkileyerek mükellefin vergiye uyumunda pay sahibi olmaktadır.

3.1.12. Vergi Yasaları

Vergi sisteminin anlaşılır, basit ve kalıcı olması istikrarlı vergi kanunlarıyla mümkündür. Sık değişen vergi kanunları mükellefin bu değişimleri izlemesini zorlaştırırken vergi sisteminin saydamlığını da zedelemektedir. Aynı zamanda kamu finansman açığının ya da kamu açıklarının ek vergi konularak veya af kanunu çıkarmak suretiyle kapatılmaya çalışılması vergi sistemine duyulan güveni zayıflatmaktadır. Bu nedenle karmaşıklığın ve düzensizliğin ortadan kaldırılması için mükelleflerin güven duyacağı, sağlam, istikrarlı bir mevzuatın oluşturulması gerekmektedir (Demirli 2011: 321).

3.1.12.1. Vergi Yasalarının Sık Sık Değişmesi ve Karmaşıklığı

Vergi mevzuatının mükelleflerin vergileme sürecini etkileyici nitelikte olması durumunda mükellefler devletin istediği miktar ve zamanlarda ödeme yapma konusunda isteksiz olabilmektedirler. Vergi mevzuatının vergi konusunu belirgin biçimde ortaya koymayışı, mevzuatta mükelleflerin yükümlülüklerini yanlış anlayabileceği şekilde ifadeler yer verilmesi bireylerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir. Buna ek olarak muafiyet ve istisnaların mevzuatta çokça yer alması da vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkilemektedir (Mutlu ve Taşçı 2013: 219).

Vergi kanunları, Anayasalar ve diğer düzenlemeler gibi tüm toplumu yakından ilgilendiren ve kapsayan yazılı metinlerdir. Toplumdaki bireylerin her birinin eğitim, sosyal, ekonomik ve benzeri durumları göze alınarak vergi kanunlarının herkesin anlayacağı tarzda yazılması en büyük gerekliliktir. Ancak basitleşmesi gereken vergi kanunlarının zamanla daha da zorlaşma eğilimine girdiği görülmektedir. Şöyle ki; ülkemizde hâlihazırda 20 civarında direkt vergi kanunu, 180 civarında ise vergi ile ilgili kanun yer almaktadır (Karabacak 2013a: 39). Türk Vergi Sistemi'nde en çok karşılaşılan problemlerden biri vergi yasalarının sık sık değiştirilmesidir. Vergilendirme alanında muafiyet ve istisnaların olması, verilecek

beyanname sayısının fazla olması ve beyannamelerin karmaşıklığı vergiye uyum konusunda problemler yaratmaktadır (Ay ve Baran 2008: 221). Bu nedenle vergileme ilkelerinden olan basitlik ilkesi günümüz vergi sistemleri açısından daha anlamlı hale gelmiştir. Çünkü vergi sisteminin karmaşadan uzak olması vergi idaresi için kolaylıklar sağlamanın yanı sıra mükellefin uyum maliyetlerini de azaltacağından dikkate değerdir. Vergi sisteminin karmaşık yapısı vergi ahlakı çok gelişmemiş mükellefler açısından bahane oluşturmakta ve vergisel yükümlülüklerini daha fazla zaman ve maliyetten dolayı yerine getirmek istemeyebilmektedirler (Aktan ve Dileyici 2006: 126). Vergi mevzuatının çok çeşitli konuları kapsamaması, ayrıntılı olması, teşvik ve istisnaların çokluğundan dolayı kolaylıkla anlaşılır olmaması, bireylerin ekonomik kararlarının yönünü saptıracak düzeyde değiştirilmesi vergiye uyumsuzluğu artırmakta, kaçakçılık faaliyetini olağan bir yol gibi algılatmaktadır (Organ 2008: 36). Karmaşık yasalara birey uyum sağlamak istese bile anlamadığı ve yeterli bilgiye sahip olmadığı için uyum sağlayamamaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 80).

3.1.12.2. Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma müessesesi, vergi aslının ve/veya vergi cezalarının bir kısmından vazgeçilmesi bakımından vergi affına benzese de aralarında önemli farklılıklar mevcuttur. Uzlaşma mükellef ve idare arasında oluşan iki taraflı bir işlem niteliğindeki, af tek taraflı bir işlemdir. Uzlaşmanın sınırları kanunlarla çizilmişken, affın sınırları daha geniştir. Bunun dışında uzlaşma mükellefin ekonomik koşulları ve benzeri durumları göz önünde bulunduracak şekilde subjektif karakterliken, af sınırları belirli, mükelleften mükellefe farklılık göstermeyen nitelikte bir müessesedir (Edizdoğan ve Gümüş 2013: 113).

Uzlaşma vergi alacağının tahsil sürecini çabuklaştıran ve idarenin iş yükünü hafifleten bir uygulamadır. Ancak bu uygulamaya sürekli başvurulması, dürüst mükellefleri dahi kayıt dışı alanlara sürükleyebilmekte, vergi kayıp ve kaçaklarına uygulanan yaptırımları etkisiz kılabilir. Uzlaşma kurumunun kanuni çerçevede bir hududa sahip olmaması, yetkinin tam anlamıyla komisyonda olması çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Şöyle ki, aynı suçtan ceza verilmesi gereken

mükelleflere komisyon tarafından farklı muamelede bulunulması idareye olan güveni sarsmakta, bu durum vergi uyumunu negatif yönde etkilemektedir (Korkmaz 2016: 82-83).

Hukuki açıdan uzlaşma, komisyon üyelerine yani devlet memurlarına verilmiş sınırsız bir yetki olmasından dolayı eleştirilmektedir. Çünkü uzlaşma komisyonu vergi cezasını ve vergi aslını tamamıyla sıfırlama yetkisine sahip olmakta ve uzlaşma kesinlik kazandıktan sonra geri dönüşü bulunmamaktadır. Sonuç itibarıyla bu durum, sınırsız bir yetki niteliğine bürünmektedir. Devlet sisteminde bu türden bir yetkilendirme istisnai bir durum arz etmektedir. Ancak buna rağmen ne mükelleflerden yana ne de devlet açısından uzlaşma müessesinden bir şikâyet olmamış, bu durum tarafların uzlaşma için olumlu düşündüğü algısını yaratmıştır (İnaltonç 2012b: 32).

Uzlaşma müessesesinin varlığı vergi sisteminde bazı sorunlara neden olmaktadır. Uzlaşma, tahsili gerçekleştirilemeyen alacakların en azından belli bir kısmını almak suretiyle gerçekleşmektedir. Bu durum vergiye uyum sorunu yaşayan ya da düşük vergi ahlakına sahip mükelleflerce yanlış yorumlanmakta ve vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma faaliyetlerinde bulunmalarına yol açabilmektedir (Ay ve Baran 2008: 221).

Uzlaşma müessesesi mükellefe idarece sağlanan bir hak olmasından dolayı mükellefin bu hakkı içselleştirmesi şahsi bir durumdur. İnceleme elemanları bu haklarını mükelleflere bildirmek durumundadırlar. Bu kapsamda inceleme personelinin özellikle tarhiyat öncesi uzlaşmada mükellefe haklarından bahsetme yükümlülüğü vardır (Karaca 2011: 164-165).

Uzlaşmadan, mükellefin kendi kusurunu kabullendiği ve vergi aslını ve cezayı ödemeyi istediği anlaşılmaktadır. Ancak mevzuatın işletilmemesi ve idarenin ya da diğer ilgili mercilerin mükellef karşısında kararlı tutum sergileyememesi kamu alacağını azaltmaktadır. Uzlaşmanın kanuni açıdan incelenmesi yapıldığında vergi ve

ceza indirimi yapılacağı hükmüne yer verilmediği görülmektedir.¹⁰ Bu nedenle mükellefin kusurunu kabul edip uzlaşma istemiyle, vergi ziyanına neden olan idare kaynaklı hatalardan oluşan zarar-ziyanın giderilmesi arasında fark olmalıdır. Mükellef hatalarından kaynaklı vergi ziyayı ile kamu idarelerinden kaynaklı vergi ziyayı ceza tutarı ve diğer maddi sonuçları açısından benzer özelliklere sahip olmamalıdır (Dura 2009: 50).

3.1.12.3. Pişmanlık ve İslah Müessesesi

Pişmanlık müessesesi, mükellefin Kanun'a göre vergi ziyayı suçuna giren işlem ve eylemlerde bulunduğunu yine kendi itirafı üzerine faydalanabildiği bir müessesedir. Ancak belli şartların gerçekleşmesi durumunda mükellef cezadan kurtulabilmekte ve bu uygulamadan faydalanabilmektedir. Pişmanlık kapsamına girebilmek için beyana dayalı vergilerle vergi ziyayı suçuna sebebiyet vermek gerekmektedir (Kızılot ve Taş 2010: 158). Pişmanlık müessesesinden faydalanabilmenin bir diğer şartı ise pişmanlığa sebebiyet veren suçun herhangi bir şekilde idareye ihbar edilmek suretiyle bildirilmemiş olmasıdır. Bir diğer koşulsuz düzeltme beyanında bulunan mükellefin pişmanlık müessesesinden faydalanmak istediğini açıkça belirtmesidir (Donay 2008: 212-213). Pişmanlık ve ıslah müessesesi ile vergi ziyayı cezası ortadan kaldırılmış olmaktadır. Bu müessese ile vergi kanunları kapsamında mükellefin vergiden oluşan sorumluluklarını yerine getirmemesi ya da yeterince yapmaması, işlemlerde eksikliklerin ya da hataların bulunması dolayısıyla vergi idaresinin verimsizliğini telafi etmek, mükellefle idare arasında anlayış esasına dayalı ilişki oluşturmak ve gönüllü bildirimini özendirmek amaçlanmaktadır. Pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanmak için mükellefin pişmanlığına dair dilekçe vermesi, hakkında ihbar yapılmamış ve inceleme başlatılmamış olması gerekmektedir. Mükellefin işlemlerine karşı inceleme başladıktan sonra pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanamaması, incelemeden sonra bilgi sahibi olan mükellefin bu düzenlemeyi kötü niyetle kullanmasına yol açabilmesindedir (Batun 2011: 110-111). Ancak inceleme elemanlarınca tüm mükellefler nezdinde genel

¹⁰ VUK'un ek 9. maddesi ile hüküm altına alınan uzlaşma ve ceza indirimi arasındaki ilişkiyi açıklayan madde değerlendirme dışı bırakılmıştır (Dura 2009: 50).

mahiyette inceleme başlatılması bu hakkı ortadan kaldırmamaktadır. İncelemenin başlatılmış olması pişmanlık hükümlerinden yararlanmaya engelken, pişmanlık müessesesine başvurmak inceleme yapılmasını engelleyici bir durum değildir (Edizdoğan vd. 2007: 192-193). Her iki durum birlikte dikkate alındığında pişmanlık ve ıslahın mükellefin vergiye uyumunu sağlayıcı özellikler barındırdığı görülmekle birlikte aksi durumlara da sebebiyet verileceği açıktır. Mükelleflerin sehven vergi zıyanına neden olduğu durumlarda bunun farkına vararak pişmanlık hükümlerinden faydalanması vergiye uyumu artıran önemli bir kolaylıktır. Ancak bazı mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesi var diyerek yerine getirmeleri gereken sorumlulukları eksik veya gecikmeli olarak yapmakta veya hiç yapmamaktadır. Bu ikinci durumun vergiye uyumu bozacağı açıktır.

3.1.13. Vergi Afları

Vergi sistemlerinin yüksek vergi hasılatı sağlayacak araçlara sahip olması aranan bir durumdur. Bu araçlardan birisi vergi sisteminin adaletli olmasıdır. Ancak vergi sistemlerinin sahip oldukları adalet ölçüleri farklılık göstermektedir. Örneğin bazı vergi sistemlerinde vergi afları sistemin adil olması için gerekli bir ölçü olarak görülebilmektedir.

Dolayısıyla vergi affının meşruluk açısından tartışmalara yol açtığını söylemek mümkündür. Bu nedenle af konusunda lehte ve aleyhte görüşler ileri sürülmektedir. Lehteki görüşler, kanunları sosyal hayata uydurmak, bunların gereksiz katılığını gidermek, uygulamada görülen hak ve nesafete uygun olmayan durumları ortadan kaldırmak gibi sebeplere dayanmaktadır. Büyük oranda pozitivist yazarlar tarafından savunulan aleyhteki görüşler ise lehteki görüşlerde belirtilen mecburi durumların affı haklı göstermeye yetmeyeceğinden yola çıkmaktadır (Keyman 1965: 14).

Vergi Hukuku açısından vergi affı kavramı, devletin vergi alacağından tek taraflı olarak vazgeçmesi anlamına gelmektedir. Af, vergi cezalarının da sona ermesine yol açan bir müessesedir. Af kapsamında, tarh edilmiş vergilerin belli süreler içerisinde ödenmesi durumunda vergi cezalarının ve gecikme zamlarının

affedileceği öngörülmektedir. Af ile vergi cezaları sonlandırılmak istense de, bazı durumlarda vergi aslının bir kısmından da vazgeçilmektedir (Öncel vd. 1985: 180).

Vergi ahlakı ve vergi uyumu yönüyle vergi afları, vergi ahlakı ve uyumu gelişmiş ya da gelişmemiş ülke bazında değerlendirildiğinde farklılık göstermektedir. Eğer bir ülkede vergi ahlakı gelişmişse vergi affi mükellef üzerinde herhangi bir negatif ya da pozitif etki yaratmayacaktır. Ancak gelişmemiş bir ülkede uygulanan vergi afları bazı negatif çıktılarla dönüşebilecektir. Örneğin; vergi aflarının süreklilik kazanmış olduğu ülkelerde mükellefler hep af beklentisi ile hareket edecek ve vergiye uyum sağlamayacaklardır. Bu ise aslında vergilerini zamanında ödeyenlerin cezalandırıldığı, adaletten yoksun bir sistem anlamına gelmektedir (Yurdakul 2013: 80-81).

Hükümetlerin herhangi bir nedenden dolayı vergi affi uygulamasını sık kullanması, vergi uyumsuzluğu gösteren mükellefleri cesaretlendirmekte, devletin en temel gelir kaynağını daraltmakta ya da kurutmaktadır. Bunun sonucunda dürüst olmayan mükellefler yanında dürüst olanlar dahi vergiden kaçma veya vergi kaçırma eğilimlerine yönelmektedir. İlave olarak vergi aflarının sürekli hale geldiği algısının oluşması mükelleflerin vergi ahlakını ve bilincini zayıflatmaktadır (Öz ve Buyrukoğlu 2011: 93-103).

3.1.14. Kamu Harcamalarının Algılanma Düzeyi

Kamu harcamalarının mükellef ihtiyaç ve istekleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir (Korkmaz 2015: 120). Mükellefin gelirini azaltarak başka şeylere ayırabileceği ama vergi ödemek için ayıramadığı miktarın, mükellefte memnuniyet ve doyum oluşturabilmesi, ödenen vergiye karşılık yapılan hizmetlerin yeterli olup olmadığı ve kamu hizmetlerinden adil ve eşit faydalanıp faydalanmadığına bağlıdır. Kamu gelirlerinin harcandığı yerler hakkındaki olumsuz düşünceler, mükelleflerde endişe ve öfke hissi oluşturmaktadır. Öfke hissi uyanan mükellef, vergi kaçırarak yaptığı yanlış için vicdani rahatsızlık duymamaktadır. Maruz kaldıkları eşitsiz ve adil olmayan

muameleye karşılık olarak vergi kaçırdığına inanan mükellef, yaptığı şeyin ahlaka uygun olan bir davranış olduğunu kabul etmektedir (Serim 2011: 74).

3.1.15. İstisna ve Muafiyetler

Muafiyet ve istisnalar vergi adaleti ile bağdaştırılan bir uygulamadır. Vergi sisteminde fazlasıyla muafiyet ve istisnaya yer vermek, idarenin vergi gelirlerini erozyona uğratmakta ve aşınan bu gelirlerin acısı dürüst mükelleflerden çıkarılmaktadır. Beklediği oranda vergi hasılatı elde edemeyen hükümet dürüst mükellefler aleyhine vergi oranlarını artırabilmekte ya da yeni vergiler ortaya çıkarabilmektedir. Vergi yükünün sürekli dürüst mükellefler aleyhine ağırlaştırılması vergiye uyumsuzluğu olağan bir durum niteliğine dönüştürmektedir (Güleç 2012: 160).

Vergileme ilkelerinden genellik ilkesinden sapma olarak nitelendirilen muaflık ve istisnalar, vergilemenin adilliği ilkesinden de sapmaya yol açmaktadır (Rakıcı 2004: 119). Aynı zamanda muaflık ve istisnaların sayıca fazla olması, vergi sisteminin anlaşılabilirliğini de azaltmaktadır. Üstüne vergi kanunlarını açıklayan tebliğlerin de anlaşılabilirlikten uzak olması eklenince durum iyice içinden çıkılmaz bir noktaya gelmektedir. Bunun yanı sıra kanunu özümseyip, açıklarından faydalanabilenler, muaflık ve istisna sınırlarını aşmamak için gelir ya da kazançlarının bir kısmını gizli tutmakta ve beyan etmemek suretiyle kayıt dışılık balonunu büyütmektedirler (Sarılı 2002: 143).

Vergi harcamaları (muafiyet, istisna ve indirimler), vergi matrahını erozyona uğratıp kamu gelirlerini azaltmasına, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini bozucu nitelikte olmasına rağmen çeşitli nedenlerle her dönemde uygulama alanı bulmaktadır. Ancak bu uygulama gerçekleştirilirken ülkenin genel koşulları ve gelir dağılımı adaletini bozucu etkileri dikkate alınmalıdır (Arıkan 2005: 154). Çünkü vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişmediği ülkelerde muafiyet ve istisnalar çeşitli hilelerle hakkı olmayan mükellefler tarafından kullanılabilir. Bu durumun sonucu olarak ise ödeme gücüne sahip olduğu halde muafiyet ve istisna kapsamına

girmiş mükelleflerden dolayı vergi kaybı ve vergi erozyonu ortaya çıkmaktadır (Karaca 2016: 200).

3.1.16. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı

Vergi kaybına neden olan eylem ve işlemlere karşı alınabilecek tedbirlerden biri olarak vergi cezaları önemlidir. Vergi cezalarının uygulamaya taşınmaması, düzenli ve verimli olarak gerçekleştirilmemesi, gerçekçilikten uzak olması ülke ekonomisini önemli ölçüde zarara uğratmaktadır. İdarelerin vergi cezalarını pratikte kullanmaması cezaları yoruma açık hale getirmekte ve dürüst mükelleflerde adaletsizlik algısına neden olmaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 81).

Vergi uyumu gerçekleştirmek amacıyla her türlü vergi uyumsuzluk davranışına yüksek vergi cezası öngörülmesi uyumun gerçekleştirmesinden ziyade daha da bozulmasına yol açabilmektedir. Bu nedenle her mükellefin hata yapabileceğinden yola çıkarak küçük vergi hataları için daha düşük düzeyli caydırıcı araçlar kullanılabilir.

Vergi denetimi yapan idare, düşük vergi verenleri ya da hiç vergi ödemeyenleri tespit ederek hem verginin aslını hem de cezasını alarak kamu alacağını finanse etmeyi amaçlamaktadır. Denetimle amaçlanan, denetimin etkin bir şekilde gerçekleşmesi ve amacına hizmet ederek sonuçlanmasıdır. Denetimde mükellef üzerinde tazyik yaratarak vergi kaçırmasına engel olmak ve cezaları uygulamaya geçirerek cezaların caydırıcılığından faydalanmak esastır (Demir 2009: 7). Uygun zamanlı ve uygun aralıklarla yapılan denetim ve kesilen cezalar, çoğu zaman gönüllü olmasa da mükellefin vergiye uyumunu sağlamaktadır.

3.1.17. Mali Müşavirlik Müessesesi

Vergi sisteminin karmaşık olması, vergi kanunlarının sık sık değişikliğe uğraması ve mükelleflerin kanunları takip edememesi mükelleflerin vergi konusunda uzman birine ihtiyaç duymasına neden olmaktadır. Mükelleflere gereken bilgi ve belgeleri anlatan, danışmanlık hizmeti veren, kanunları nasıl uygulayacaklarını gösteren bu kişiler mali müşavirlerdir (Biberoğlu 2006: 83). Kanunun zorunlu tuttuğu beyannamelerin serbest muhasebeci ya da serbest muhasebeci mali müşavir

tarafından imza edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının danışmanlık yaptıkları mükelleflerin iş ve işlemlerinden haberdar olduğu kabul edilmektedir. Buna bağlı olarak mükelleflerin beyannamelerini imza eden meslek mensupları, imza altına aldıkları beyannamelerden doğan vergi zıyaından, bunların ceza, gecikme faiz ve zammından müteselsilen ve müşterek olarak sorumlu olmaktadırlar (Kıvcı 2012: 59). Bu sorumluluk, meslek mensuplarına vergiye uyum noktasında fazlaca sorumluluk düştüğünü göstermektedir. Meslek mensuplarının adına işlem yaptıkları mükellefleri vergiye uyum sağlaması konusunda yönlendirmeleri, kendileri ve devlet açısından önemli ve gerekli olduğu gibi mesleki etik kuralları açısından da dikkat edilmesi gereken değerdir (Demir 2008: 92).

3.2. Sosyal Ve Kültürel Belirleyiciler

Vergi uyumu özünde sosyal ve psikolojik unsurların varlığı ile ilgilidir. Vergiye uyumu artırma noktasında hükümetlerin kamusal erklerine dayanarak yapacakları yaptırım ve uygulamalar belirli bir noktaya kadar uyumu gerçekleştirebilmektedir. Belli bir seviyeden sonra ise vergi ahlakı ve vergiye uyumu artıracak sosyal, psikolojik ve kültürel tedbirlere başvurmak kaçınılmaz olmaktadır (Bilgin 2011: 263). Mükelleflerin yaşı, cinsiyeti, eğitim durumu, mesleği, ekonomik durumu ve benzer nitelikteki durumları vergilemeye bakış açılarını ve vergiye uyum düzeylerini etkilemektedir.

3.2.1. Yaş

Sosyal psikologlar tarafından uyum üzerine sosyo-demografik faktörlerin etkileri ile ilgili birçok teori geliştirilmiştir. Tittle (1980)'e göre yaşlı insanlar yaptırım tehditlerine daha hassastırlar ve yıllarca maddi mallar, statüler ve başkalarının tepkilerine daha fazla bağımlılık gibi sosyal kazanımlar edinmişlerdir. Bu nedenle yaşlıların uyumsuzluğu durumunda potansiyel maliyetleri daha fazladır. Bunun sonucu olarak birçok tahminde daha yaşlı kesimin vergi ahlakı ve vergiye uyum düzeyi önemli ölçüde bu sebeplerle bağlantılıdır (Torgler 2003: 52).

Genç yaştaki mükellefler yeni yeni gelir elde etmeye başlamalarından ve gelirlerinin büyük bir kısmını tüketime ayırmak istemelerinden dolayı vergiye daha olumsuz bakış açısı geliştirmektedirler. 25-30 yaş grubu evlenip yuva kurma ve ailesine bakma bilinciyle daha fazla gelir elde etmek istemekte ve elde ettiği geliri daha fazla elinde tutmak istemektedir. Bu nedenle vergi ödemeye karşı isteksiz olabilmektedirler. Ancak durum ileri yaş grubundaki mükellefler açısından farklılık göstermektedir. Çünkü yaşlı vatandaşlar belli bir yaşam standardına kavuştuğu ve bunun devamlılığını neredeyse garanti altına aldıkları için vergiye tepki göstermek gibi bir eğilime girmemektedirler. Buna ek olarak yaşlı insanların risk alıp ceza ve benzeri müeyyidelerle uğraşmak istememeleri de vergiye uyum sağlamaları noktasında etkili olmaktadır (Çataloluk 2008: 221). Ayrıca yaşlı insanlar yaşam standartlarını yükseltme hususunda gençler kadar ısrarcı değildirler. Yani yaşam standardını yükseltememiş olsalar bile yaşlılar gençlere oranla bu durumu daha kabullenici olabilmektedirler. Bu nedenle ampirik çalışmalarda yaşlıların vergi ahlakı daha yüksek çıkmakta, yaşlıların gençlere nispeten daha vergiye uyumlu oldukları birçok çalışmayla kanıtlanmaktadır. Buna ek olarak yaşlıların sosyal konumları da kesinleştiği için en azından dürüst yaşlı mükellefler açısından ayıplanma, suçluluk ve utanç duyguları belirginliğini korumaya devam edecektir. Sosyal pozisyonlarını korumaya devam etmek adına dürüst mükellefler vergiye uyum sağlamaya devam edeceklerdir. Ancak dürüst olmayan mükellefler açısından durum farklılaşacak, suçluluk ve utanç duyma duygularını vergi ahlakı yerleşik olmadığı için kaybetmiş olmanın verdiği ısrarla vergiye uyumsuz davranmaya devam edeceklerdir (Demir 2008: 116-117).

3.2.2. Cinsiyet

Sosyo-psikolojik araştırmalar göstermektedir ki; kadınlar erkeklere göre kendine daha az güven duymaktadır ve vergiye daha uyumludur. Fakat sosyo-psikolojik araştırmalar geleneksel kadın modeline dayanmaktadır ve günümüzün kadın jenerasyonu daha bağımsızdır. Bu nedenle günümüz şartlarına göre kadınlar daha düşük vergi ahlakı ve uyumuna sahip olabilir. Bir diğer ihtimal kadınların risk almaya erkeklere kıyasla daha gönülsüz olmalarıdır (Torgler 2003: 52).

Cinsiyet faktörü sosyal psikolojik incelemelerde önceleri dikkate alınmasa da, sonradan önemi fark edilmiş ve çalışmalara dâhil edilmiştir. Dünya literatürü tarandığında yapılan araştırmalarla genellemeye varılacak olursa, kadınların vergiye gönüllü uyum düzeylerinin ve vergi ahlakı seviyelerinin daha yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır. Yani son yıllarda cinsiyet ile vergi ahlakı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin varlığına inanılmıştır (Demir 2008: 118-119).

3.2.3. Eğitim Durumu

Eğitim bireylerin sosyalleşme sürecinin başladığı bir mekanizma olarak toplumsal kuralların öğrenildiği ve benimsendiği bir alandır. Toplumun etnik ve sınıfsal yapısı ne kadar karmaşıkça spesifik toplumsal kurallar oluşması da o kadar zorlaşmaktadır. Eğitim bireyin toplumla uyumlaştığı, içinde bulunduğu zamanın kurallarını, toplumsal yaşamda nasıl ve ne şekilde davranışlarda bulunması gerektiğini öğrendiği, aynı zamanda davranışsal kalıplar açısından çağdaşlarını etkilediği ve onlardan etkilendiği bir süreçtir. Bu süreç bireyi ahlaki norm ve kurallara uymaya alıştırmakta ve toplumda var olan yazılı ve yazısız düzenlemeleri uygulamada öğretmektedir (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 23). Vergisel sorumluluklar açısından da eğitim önemli bir süreci ifade etmektedir.

Lewis (1982)'e göre eğitim mükellefin vergi kanunları hakkında bilgisi ile alakalıdır. Daha eğitilmiş mükelleflerin mali bağlantılar ve vergi kanunları hakkında daha fazla bilgiye sahip olduğu farz edilir ve onlar devletin vatandaşları için kamu gelirlerinden sağladığı fayda ve hizmetlerin daha fazla farkındadırlar. Diğer yandan oldukça eğitilmiş mükellefler hükümetin muhtemel müsrifliklerinin daha fazla farkında olabilirler. Üstelik onlar vergiye daha az uyumlu olabilirler. Çünkü eğitilmiş kişiler vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fırsatlarını daha iyi anlayabilirler ve vergi gelirlerini kamunun nasıl kullandığının daha fazla bilincindedirler (Torgler 2003: 54).

3.2.4. Medenî Durum

Medeni durum sosyal ağları tarafından sınırlandırılmış bireylerin belli ölçüde yasal ya da yasal olmayan davranışlarını etkileyebilir. Böylesine bir kısıtlama bireyin

vergi ahlakı üzerinde etkiye sahip olabilir. Öte yandan bu değişkenin vergi sistemi ile etkileşime girebileceği fark edilmelidir. Vergi ahlak düzeyindeki farklılıklar evli olan ve olmayanlara farklı vergi muamelesi yapılmasına dayandırılabilir. Bununla birlikte ABD ve İsviçre’de yapılan çalışmalardan elde edilen kanıtlar, evlilerin bu tartışmaya uygun düşmeyecek şekilde bekârlara göre daha fazla vergi ahlakına sahip olduğunu göstermiştir (Torgler 2003: 55-56).

Medeni durum, sosyal normlar tarafından baskılanabilen, mükelleflerin yasal ya da yasa dışı tutum ve davranışlarını, yönelimlerini etkileyebilen bir unsurdur. Evli olan mükelleflerin bekâr mükelleflere oranla vergilerden maddi açıdan daha fazla etkilenmesi ve verginin vurgusunu daha fazla hissetmesi tepkilerinin yönünü belirleyici olmaktadır. Ancak aynı zamanda evlilerin bekârlara oranla vergi avantajlarından daha fazla faydalanabilmeleri de vergi ahlakı ve uyumu açısından dikkate değer hususlardır (Yurdakul 2013: 29).

Mükelleflerin vergiye karşı nasıl bir tepki oluşturacaklarını belirleyen faktörlerden birisi de ailedeki konumudur. Şöyle ki; bir birey için yalnızken ödediği vergiler mali anestezi etkisi oluştururken, aile içi konumunun değişmesiyle ve kendisine bağımlı nüfusun çoğalmasıyla bu durum ortadan kalkacak ve vergiyi hissetmeye başlayacaktır. Bekâr durumdaki bir mükellef için ise içinde bulunduğu vergi diliminin algısı, evliyken bulunduğu dilim algısından farklıdır. Medeni durum değişikliği yaşayan ve bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı artan mükellef vergiye karşı tepki oluşturacak ve vergiye uyumsuzluk göstermeye başlayacaktır (Çataloluk 2008: 217).

3.2.5. Çalışma Durumu (Meslek)

Mesleki statüye ilişkin olarak ticaret erbaplarının ve serbest meslek mükelleflerinin tam zamanlı çalışanlara göre daha düşük vergi ahlakına sahip olup olmadığı sorusu vergiye uyumlarının tespiti açısından önemli bir sorudur. Torgler (2003)’e göre geçiş ekonomilerinde kendi işinde çalışan mükellefler uyum maliyetleri ve vergilerin daha fazla göze çarpmasından dolayı finansal açıdan kısıtlanmayı çok daha fazla hissetmektedirler. Dolayısıyla vergiden kaçınma ya da

vergi kaçırma noktasında mesleki farklılıkların önemli olduğunu söylemek mümkündür. Şöyle ki; bazı meslek grupları daha kolay kanuni boşluklardan faydalanabiliyorken, bazı mesleklerde ise bu imkân mümkün değildir. Bunun yanı sıra meslekte katlanılan zahmet de vergiye uyum sağlayıp sağlamama kararında etkili olmaktadır. Bir mükellef çok emek harcayarak gelirini elde ediyorsa bundan devlete pay ayırma istekliliği azalacaktır. Ayrıca aynı meslek grubu içerisinde olduğu diğer mükelleflere oranla kendisinin daha fazla vergiye tabi tutulduğuna ve subjektif vergi yükünün ağır olduğuna inanması da mükellefin vergiye uyum düzeyini etkileyecektir. Bu noktada mükellef ya az kazanıp az vergi ödeme ya da çok kazanıp çok vergi ödeme kararını kendi rasyonelitesini göz önünde bulundurarak verecektir (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 24).

Buna ek olarak bir mükellefin seçmiş olduğu ve faaliyetlerini yürüttüğü meslekte eğer vergiye uyumsuzluk yaygınsa, mükellef de bu davranışa uyum sağlayacaktır. Bunun dışında vergi kaçırma olanaklarını bilmeleri ve kanuni boşluklara hakim olmaları nedeniyle mali müşavirler gibi serbest meslek erbaplarının vergi kaçırma eğilimleri ücret kazancı sahiplerine göre daha yüksek olabilmektedir. Ancak ücretlilerin vergiye uyum durumu diğer meslek gruplarına göre farklılık oluşturmaktadır. Çünkü mükellef her ne kadar brüt maaşını bilse de vergi kaynaktan kesildiği için eline geçen miktara razı olmakta ve bu kesimin vergiye gönüllü uyum sağlayıp sağlamadığı noktasında tereddütler oluşmaktadır (Biberoğlu 2006: 47-48).

3.2.6. Ekonomik Durum

Gelirin vergi ahlakına olan etkisinin teorik olarak değerlendirilmesi güçtür. Risk tercihlerine ve gelir vergisi tarifelerinin ilerlemesine bağlı olarak vergi ahlakı artabilir ya da azalabilir. Gelişmiş ülkelerdeki vergi kaçakçılığına bakıldığında, mükelleflerin vergi kaçırarak daha yüksek bir dolar dönüşü gerçekleştirdiği ve daha az ekonomik yarar sağladıkları iddia edilebilir. Diğer yandan, düşük gelirli mükellefler daha düşük toplumsal çıkar ya da kısıtlamaya sahiptirler, fakat onlar yakalanırlarsa ve cezalandırılırlarsa yüksek marjinal faydalarını kaybedeceklerinden bu riskleri almaya daha az isteklidirler (Jackson ve Milliron 1986: Aktaran; Torgler 2003: 56).

Bu nedenlerle ampirik bulguların karmaşık bir tablo izlemesi şaşırtıcı değildir. İstatistiksel olarak anlam ifade eden önemli katsayılara bakıldığında daha yüksek gelirin vergi ahlakını düşürme eğilimi vardır (Torgler 2003: 56). Yapılan araştırmaların sonucunda gelir düzeyi arttıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin de arttığı ortaya çıkmıştır. Geliri yükselen mükellefler gelir artışına bağlı olarak ödeyecekleri verginin de artmasından dolayı vergi kaçırmaya daha fazla meyillidir. Düşük gelirli mükellefler ise vergi kaçırmaları durumunda yakalandıklarında ödeyecekleri cezanın fazla olmasından dolayı maddi açıdan daha fazla zorlanmaktan korktukları için vergi kaçırmaya meyil göstermemektedirler. Bu nedenle genel olarak gelir düzeyinin artışı ile vergiye karşı davranışların olumsuz yönde değiştiği söylenebilir (Buyrukoğlu ve Erasa 2012: 124).

Evli ya da bekâr bireyin vergilemeye karşı nasıl bir tutum ve sonrasında nasıl bir davranış geliştireceğinin ekonomik durumla bağlantısı kurulduğunda evlilerin bekârlara kıyasla daha fazla kişinin sorumluluğuna sahip olmasından dolayı vergi baskısını daha fazla hissetmesi normal karşılanmalıdır. Evlilerin daha fazla sorumluluğa sahip olmaktan gelen kaygılarla vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma isteği artmaktadır. Nitekim yapılan çalışmalardan bazıları, evli insanların ekonomik endişeler nedeniyle vergi kaçırmaya daha fazla meyilli olduğunu göstermiştir. Clotfelter (1983)'e göre, evli insanlar bekâr olanlara nispetle vergi yüküne karşı daha hassas olabilmektedirler. Bunun sonucu olarak vergi algısı bekârlara göre daha olumsuz olmaktadır. Slemrod (1985)'e göre evliler daha çok vergi kaçırma eyleminde bulunmaktadır. Bunun sebebi ise ekonomik kaygılardır (Demir 2008: 125).

3.2.7. Devlete Bağlılık ve Güven

Vergiye gönüllü uyum açısından değerlendirilmesi gereken bir diğer husus, mükellefin devlete bağlılık ve güven duygusudur. Yapılan çalışmalarla mükelleflerin vergilemenin yeterince yapıldığı, doğru kişilere doğru oranlarda vergi salındığı ve vergilerin gereken yerlere harcandığı hususunda hizmet sağlayıcı olarak devlete güven ve bağlılık duymasının vergiye uyum açısından önemli olduğu ortaya konmuştur (Tuay ve Güvenç 2007: 25).

Devlete bağıllık ve vergi ahlakı, dolayısıyla vergiye uyum düzeyi arasında sıkı bir ilişki vardır. Devlete bağıllık duyan vatandaşların azalması, vergi ahlak düzeyini de düşürecektir. Devletin sömürücü vergi politikaları uygulama ve buna ek olarak kamu gelirlerini keyfi ve müsrif kullanımı kaçakçılık, dolandırıcılık gibi gizli ekonomik faaliyetleri artıracaktır (Özsoylu 1996: 20-21).

Siyasal karar alma mekanizmasına ve bürokrasiye duyulan güven seviyesi de vergi ahlak düzeyini belirlemektedir. Eğer bireyler vergi kaçırma, yolsuzluk, rüşvet, irtikap gibi durumların var olduğunu tespit etmiş ya da deneyimlemişlerse devlete duydukları güven azalacak ve vergiye uyum göstermekten kaçınacaklardır. Ancak kimsenin vergi kaçırma, rüşvet ve yolsuzluk gibi davranışlarda bulunmasına izin verilmiyorsa, denetimler sıkı yapılıyorsa ve hiç kimseye vergi kaçırarak alan bırakılmıyorsa mükellefin güven seviyesi artacak ve vergiye uyumu hem kolaylaşacak hem de gönüllü olacaktır (Muter ve Özcan 2012: 23).

Bu bilgilerden hareketle, mükellefin devlete duyduğu güven ile ödediği vergi arasında bağlantı olduğu söylenebilir. Devletin varlığını kabul eden, devletin olmazsa olmaz bir varlık olduğunu düşünen ve devlet faaliyetlerinin pozitif dışsallık yarattığına inanan mükellefler vergiye uyum sağlamada diğerlerine göre daha kabullenici olmaktadır (Buyrukoğlu ve Erasa 2012: 123).

3.2.8. Siyasal İktidarın Kabulü

Parlamentar sistemle yönetilen ülkelerde millet adına kararlar alan siyasi partilerdir ve bunlar çoğunlukla en çok oyu alan iktidar partisidir. Siyasi iktidarın karar alma mekanizmasıyla benimsediği politikaları, mükelleflerin de benimsemesi vergiye uyum göstermeleri noktasında anlamlıdır. Siyasi iktidarın kendi talep ve beklentilerine yönelik politika önlemleri aldığını fark eden mükellef uyum davranışını benimseyecektir. Ancak kendi talep ve beklentilerinin dikkate alınmadığı kanısına varan mükellef, vergiyi bir yük olarak algılayacak ve vergiye uyumsuzluk gösterecektir (Çataloluk 2008: 219). Ayrıca siyasi iktidarların kendilerini destekleyen kesime yönelik gerçekleştirdiği uygulama ve kayırmalar da uyumsuzluk davranışını beslemektedir. Kendini dışlanmış hisseden bireyler ödedikleri verginin kendilerine

hizmet olarak dönmediğine inanmakta, vergiyi boş yere yapılan bir ödeme olarak görmektedirler.

Bu nedenlerle denilebilir ki; siyasal iktidarın kabulü, toplumsal algıyı değiştirebilen önemli bir ölçüttür. Siyasal iktidarı kabullenip destekleyen vatandaşlar, kamu sahasında yaşanan eksiklikleri görmezden gelebilmektedirler (Demir 2012: 118-119). Diğer bir deyişle, iktidarın yaptığı yatırımlar ve hizmetler ne kadar verimli de olsa bu hizmetler iktidarın hükmetme yetkisini reddeden yükümlüler tarafından beğenilmeyecektir. Tam tersine iktidarı destekleyen mükellefler de iktidar yanlış bir karar vermiş olsa da o kararı doğru olarak algılama eğiliminde olacaktır (Tuay ve Güvenç 2007: 25).

3.2.9. Dine Bağlılık

Günümüzde tüm büyük dinlerin temel dayanaklarından biri ahlaktır. Din ve ahlak sürekli etkileşim içerisinde. Din, bazı durumlarda ahlaki kuralları dinsel bir yapıya kavuşturarak benimser ve kullanır. Ahlaki kurallar da dinin etkisiyle oluşur ve insan davranışlarına yön verir (Güney 2013: 101). Dolayısıyla çalışmalar din kurallarına bağlılık ile vergi ahlaki arasında korelasyon olduğunu göstermektedir. Öyle ki toplumsal yapı üzerinde büyük etkiye sahip olan hemen hemen tüm dinler insanları iyiliğe teşvik etmekte ve onların ahlaki olgunluk düzeyine ulaşması için kurallar koymaktadır. Bu kuralların insanların genel ahlak düzeyine katkı yapması vergi ahlak düzeyinin de gelişmesi için önemli bir motivasyon kaynağıdır.

3.2.9.1. Din ve Vergi Ahlâkı İlişkisi

Toplumsal yapıda din ve ahlak kurumlarını birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Çünkü her ikisi de bir bütünün iki önemli ve birbirlerini tamamlayan parçalarıdır. Dinin özünü oluşturan kurallar, insanüstü ve ilmi sınırların dışında bir özellikte olup, yaptırımlarla desteklenmesine rağmen, ahlaki kuralların yaptırım gücü toplumun tepkilerine bağlıdır (Güney 2013: 101).

Ahlaki kurallar, her ülkede yaygın bir dini inancın ve her dinin ahlaki bir yönünün olması nedeniyle her alana sirayet etmiştir. Bu alanlardan biri olarak kamu maliyesi de ahlaki ölçütlerle kuşatılmıştır. Ahlak, vergi boyutuyla mükellefin vergi

ödeme ya da ödememe davranışını olumlu-olumsuz, iyi-kötü ekseninde değerlendirip, genelleştirmektedir. Vergi ödememenin iyi, ödememeninse kötü atfedildiği bir din ya da ahlaki norm, mükellefin uyma davranışını yönlendirici niteliktedir. Dinin vergi ödeme istekliliği ve vergi ahlakının gelişimi üzerine etkileri olduğu son yıllarda yapılan sınırlı sayıdaki çalışmalarla ortaya konmuştur. Dini inanışlar ekseninde yaşayan bireyler, toplumda yalnızca kendilerinin değil, başka bireylerin de yaşadığına bu nedenle onlara da faydaları olması gerektiğine inanırlar. Örneğin; İslam dinindeki zekât olgusu zengin malından fakirin de faydalanmasını sağlaması ile dini açıdan zorunlu bir vergileme sayılmaktadır (Aktan 2002: 20).

Dünyada en fazla inanılan dinler olarak üç semavi dinde de hırsızlık büyük suç ve günahlardandır. Vergi kaçırmak da bir tür hırsızlık sayıldığından bu dini inanışlara sahip bireyler açısından yapılmamalıdır. Bireyin inanç düzeyine göre de bu durum değişmektedir (Biberoğlu 2006: 54). Örneğin; İslamiyet'te kul hakkına girmek en büyük günahlardandır. Ancak birey dininin yasakladığı şeyleri göz ardı ediyorsa, ya da yaptığı şeyin bir suç olduğunu düşünmüyorsa dini açıdan yanlışlıklarına rağmen bu davranışta bulunabilecektir. Dinin dogmalığını kendi menfaatleri açısından bozabilen bireyler, vergi kaçırma her ne kadar diğer bireylerin hakkına girme olsa da bunu kabul etmeyip yaptıkları yanlışla devam edeceklerdir. İşte bu noktada ise inançtan çok bireyin ahlak düzeyi önem kazanacaktır.

3.2.9.2. Farklı Dinlerde Vergi Ahlâkı

Ahlaka kaynaklık ettiği savunulan bir diğer unsur dindir. Hemen hemen bütün dinlerin temel özelliklerinden biri o dine mensup olanlara söylediği ya da aktardığı değer yargılarıdır. Dinin peygamberleri ve önderleri herkesten ve her şeyden önce aldıkları ilham ve indirilen kitaplarla din hakkında bilinmesi gerekenleri bildirirler. Din ile ahlak arasında ise nedensellikten ziyade bir döngüye bağlı ilişki söz konusudur. Çünkü dinlerin yapısında ahlakın bozulması durumunda bu ahlaki yeniden tesis etmek mevcuttur. Dini kural ve inançlar bireyin hem ruhi yönünü hem de toplumsal ilişkilerini düzenlemektedir. Dinin emredici yönü, bilgi verici yönünden daha ağır basmaktadır. Bu nedenle din toplumun, toplumsal kuralların ve ahlakın şekillenmesinde öncü rol oynamaktadır (Demir 2003: 94-95).

Din doğaüstü bir durumdur ve duyularla algılanabilen her şeyin ötesine geçmektedir. Çoğu dinde genel olarak bir evren ve yaratılış öyküsü mevcuttur. Bu öykü din mensuplarına yaradılışı, evreni, yaratıcıyı ve geleceği açıklayıcı niteliktedir. Yine bu dinlerin belirli değer yargıları ve ritüelleri vardır. Buradan hareketle denilebilir ki; din bir inanç sisteminden oluşmaktadır ve belirli uygulamalara sahiptir (Bozkurt 2014: 240-241).

Din; değerleriyle, dogmalarıyla, normlarıyla ya da sembolleriyle bireylerin ekonomik alandaki davranışlarını da etkilemektedir. Din güncel koşullarda ekonomik sorunlara uygun değerlendirmeler getirerek, bireylerin vergiler de dâhil olmak üzere iktisadi kararlarını yönlendirmektedir (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 106).

İnanç ile iktisadi yaşam birbirini etkiler nitelikte unsurlardır. İktisadi yaşamda da dinde olduğu kadar ahlaki değerlerin önemli olması, birbirinden etkilenmelerine temel oluşturmaktadır. Çünkü din ahlakın öğrenildiği temel alanlardan biri olarak birey davranışlarını geliştirmekte ve bu davranışlar iktisadi yaşama da sirayet etmektedir (Muter ve Özcan 2012, 20).

Tablo 7. Dünya’da Farklı Dinlere Mensup Bireylerin Ortalama Vergi Ahlakı Değerleri

	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri					
	1981-1984	1989-1993	1994-1999	1999-2004	2005-2008	1981-2008 Ortalama
Budizm	1,6	1,6	1,8	1,6	2,4	1,8
Müslüman	2,5	2,2	2,3	1,3	1,9	2,0
Hinduizm	2,5	1,5	1,6	2,0	2,8	2,1
Hristiyan	2,2	2,4	2,4	2,3	2,3	2,2
Yahudi	2,3	2,7	2,2	2,6	2,7	2,5

Kaynak: Yurdakul, 2013: 41.

Tablo 7’den bir çıkarımda bulunulacak olunursa; vergi ahlakı değerinin yıllar içinde en fazla geliştiği dine mensup bireylerin Museviler olduğu görölmektedir. Bu durumda, Yahudilerin 1969’dan bu yana Filistin topraklarında kendilerine bir öлке kurma çabalarının etkili olduğu tahmin edilebilir. Yeni kurulan devletlerine milli duygular bağlamında yardım etme tutumu Yahudilerin vergi ahlaklarını geliştirmiş olabilir. Bunun dışında Hristiyanların vergi ahlak düzeylerini genel anlamda koruduklarını, belli bir seviyeye taşıdıklarını söylemek mümkündür. Müslömanların vergi ahlak değerlerine bakıldığında, dalgalanmalarla beraber yıldan yıla azalışın olduğu görölmektedir. Bu duruma etken olarak vergi tabanının dar olması, vergi nispetlerinin yüksekliği, vergi türlerinin çoğaltılmış olmasına bağlı olarak vergi yükünün ağırlaşması, vergi sisteminin adil olmadığına duyulan inanç, denetim yetersizliği ve benzer faktörler gösterilebilir. Ayrıca Müslöman ölkelerde son çeyrek yüzyılda ortaya çıkan siyasi istikrarsızlıklar, savaşlar ve Ortadoğu kaynaklarının başarısız hükömetlerce yabancı şirket ya da ölkelere sömürge yapılması, vatandaşların vergi yükümlölüklerine tepki göstermelerine yol açıyor olabilir.

3.2.9.3. Güven ve Ulusal Gurur

Vergilendirme işlemlerinin yapılmasında devletin vergiyi temin ettiği vatandaşına güven duygusunu verebilmesi önem taşımaktadır. Mükelleflerin vergiye uyum sağlayabilmeleri, ödemekten kaçınmamaları, yaptıkları ödemeleri zihnen kabullenebilmeleri, mükellefler ve devlet arasında oluşturulacak sağlam temellere dayalı güven ilişkisine bağlıdır. Vergi politikalarının tutarlı olması ise güveni tesis eden en temel unsurdur (Arslaner 2015: 5).

Vergiler, hükömetin olumlu eylemleri için ödenen bir fiyat olarak görölebilir. Bu nedenle, vergi mükellefleri kamu görevlilerine güveniyorsa, dürüst olmaya daha isteklidirler. Eğer hükömet güvenilir bir şekilde davranıyorsa, vergi mükellefleri vergilere daha çok razı olabilirler. Hükömet ve vergi mükellefleri arasındaki ilişki, vergi idaresine benzer şekilde güçlü duygusal bağlar ve sadakati içeren psikolojik ya da ilişkisel bir sözleşme olarak görölebilir. Böyle bir psikolojik vergi sözleşmesi, güvene dayalı olumlu eylemler ile sağlanabilir (Torgler 2003: 196).

Devlet ile vatandaşlar arasında varsayımsal güven sözleşmesinin teminatı vatandaşların vergi ödemesi, devletin de o vergileri yeniden halka mal ve hizmet olarak sunmasıdır. İnsanların bağlı buldukları devlet karşısında hukuki hak ve özgürlüklerini kullanabilmelerinin güvencesi olarak vergi ödemek şarttır. Vergilerini düzenli ve zamanında ödeyen vatandaşlar, devletin tam kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmet sunumunu değerlendirme ve eleştiride bulunma hususunda devlete karşı güç elde etmiş olmaktadır. Bununla beraber devleti yönetenlerin yönetim hakkından doğan erklerini sorgulama, eleştirme hakkına da sahip olurlar. Bu yolla kendisinin başka şeyler için harcayabileceği ama ülkenin refahı için devlete verdiği kaynaklarını nasıl, nerelere, ne amaçla kullandığının hesabını sorabilmektedirler (Erol 2011: 46).

Mükelleflerin devlete olan güveni ile vergiye uyumları arasındaki ilişki hesap verme ve mali saydamlık ilkelerinin varlığıyla açıklanmaktadır. Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde hareket edilen bir mali alanda mükellef ödediği verginin nerelere, nasıl kanalize edildiğini öğrenebilmekte, kendisine ve topluma faydalı olduğu fikrini benimsemektedir. Bu sayede devlet ve yükümlü arasında güvene dayalı sağlam bir ilişki tesis edilmiş olmakta, vergiye gönüllü uyum oranı yükselmektedir (Saygın 2013: 90). Hükmetme yetkisini elinde bulduranların vergi sistemini nasıl ve kimler aleyhine ya da lehine kullanacakları da mükelleflerin güven duygusunda etkili olmaktadır. Her iktidar değişikliğinde idare yetkisini alan partinin kendi çıkarlarına uygun düşen çevreleri kollaması ve onlara yönelik uygulamalarda bulunması, ayrımcılığa uğradığını düşünen mükelleflerin vergiye tepki göstermelerine ve uyumsuzluk davranışını benimsemelerine yol açmaktadır (Karaca 2016: 179).

Tablo 8. Vergi Ahlakı ile Hükümete Güven ve Ulusal Gurur Arasındaki İlişki (2005-2008)

Hükümete Güven				
	Çok Fazla Güveniyorum		Hiç Güvenmiyorum	
	Asla Kabul Edilemez Cevabını Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Yüzdesi	Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
Dünya Geneli	70,5	2,1	58,3	2,7
Türkiye	90,0	1,2	81,9	1,4
Asya	72,9	2,0	60,8	2,5
Amerika	73,8	2,0	63,8	2,4
Avrupa	64,2	2,3	52,7	3,1
Geçiş Ülkeleri	57,5	2,3	54,2	2,8
Afrika	66,5	2,4	65,1	2,3
Ulusal Gurur				
	Çok Gurur Duyuyorum		Hiç Gurur Duymuyorum	
	Asla Kabul Edilemez Cevabını Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Yüzdesi	Asla Kabul Edilemez Cevabının Yüzdesi	Ortalama Vergi Ahlakı Değeri
Dünya Geneli	65,6	2,2	49,0	3,2
Türkiye	81,8	1,3	39,9	2,6
Asya	65,5	2,1	61,8	2,5
Amerika	69,5	2,0	40,8	3,8
Avrupa	59,0	2,6	41,5	3,5
Geçiş Ülkeleri	62,2	2,2	37,6	3,9
Afrika	68,5	2,1	56,1	3,2

Kaynak: Yurdakul 2013: 44-46.

Dünya Değerler Anketi'ne göre, hükümete daha fazla güven duyan vatandaşlar, daha az güven duyanlara oranla vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıkmaktadırlar ve vergi ahlak düzeyleri daha yüksektir (Yurdakul 2013: 43).

Tablo 8'e göre, Türkiye'de hükümete duyulan güven ve ulusal gurur, diğer ülkelere ve dünya geneline oranla yüksektir. Vatandaşların vergi ahlak düzeyini etkilediği için dikkatle ve önemle bu unsurların üzerinde durulması gerekmektedir. Ancak bu konular vergiye uyum literatüründe tamamen ihmal edilmiş konulardır. Türkiye'de hükümete "çok fazla güveniyorum" diyen grubun vergi kaçakçılığına verdikleri "asla kabul edilemez" cevabının skoru diğer ülkelere oranla yüksek çıkmıştır. Ancak yine aynı grubun ortalama vergi ahlakı skoru diğer ülkelere kıyasla düşüktür. Aynı şekilde hükümete "hiç güvenmiyorum" diyen grubun da vergi kaçakçılığına "asla kabul edilemez" skoru yüksekken, ortalama vergi ahlakı diğer ülkelere nispeten düşük kalmıştır. Ulusal gurur kısmında da aynı şekilde milli kimliği ile gurur duyan grubun kaçakçılığı "asla kabul edilemez" olarak görme yüzdesi yüksekken, yine aynı grubun ortalama vergi ahlakı düşüktür. Bu sonuçlar, mükelleflerin söyledikleri ile yaptıkları arasında farklılıklar olduğunu göstermektedir.

3.2.9.4. Ahlâk Kuralları ve Dürüstlük

Bir toplumun ahlak kuralları, o toplumda yaşayanların işlerini ve yaşama koşullarını kolaylaştıran, iş bölümünde etkinliği geliştiren, toplumu oluşturan bireylerin birbirlerine güven duyarak, iyi ilişkiler kurarak yaşamalarını sağlayan kurallar kümesidir. Ancak bu kurallara uyum sağlamanın bireylerin yalnızca içgüdüsel davranışları olduğunun söylenmesi mümkün değildir. Ahlak insanın içgüdülerinin yardımıyla, kendisini denetlemesi ve belirli amaçlara hizmet eder şekilde davranışlar geliştirmesini şekillendiren kuralların toplamıdır. Buradan hareketle denilebilir ki; ahlaki normlar, bireylerin bazı içgüdüleriyle mücadele ederek kendisini denetim altına almasını gerekli kılmaktadır (Demir 2003: 79).

Toplumsal etkilenme sonucu nasıl ki toplumun ahlak kuralları oluştuysa, yine vergi ahlakı da toplumun birbirinden etkilenmesi ile şekillenecek ve kazanılacak

bir davranıştır (Aşan 2014: 70). Bireyler ayıplanma-alkışlanma ekseninde toplumun genelinin tavrına bakarak tercihte bulunacaktır. Eğer ki toplumun bir konuda genel ahlakı bozulduysa, dürüst ya da ahlaklı bireyler ödüllendirilmiyor ya da ahlaklı olmalarından dolayı değer görmüyorlarsa, onlar da kendilerini toplumun geneline uyum sağlamak zorunda hissedeceklerdir.

Bir toplumda bireylerin vergiye uyum düzeyleri ile ahlaki değerleri ve gelişmişlik düzeyleri arasında sıkı bir ilişki olduğu söylenebilir. Gelişmiş ülkelerde vergi ödemek devlete bağlılık olarak algılanırken ve toplumsal bir kural olarak yerleşmişken, gelişmemiş ülkelerde vergi ödememenin toplumun geneline yayılmış olmasından dolayı sıradan bir durummuş gibi değerlendirilmekte, ödemeyenler ayıplanmamaktadır. Bu nedenle toplumun mali açıdan ahlaki değerlerinin yozlaşmış olması, dürüst davranışların ödüllendirilmemesi, kaçakçılığın sıradanlaştırılmış olması vergi uyumunu zorlaştırmakta, hatta ortadan kaldırmaktadır (Teyyare ve Kumbaşı 2016: 7).

3.2.10. Kültürel Yapı (Vergi Kültürü) ve Sosyal Normlar

Vergi kültürü en genel tanımıyla mükelleflerin vatandaşlık görevi olan vergi ödeme işlemine karşı istek duymalarını içeren bir terimdir. Vergi kültürü bireylerin vergilemeye karşı içsel adaptasyonunu da ifade etmektedir. Vergi kültürü, varlığında devlet gelirlerinin artmasından dolayı devlet açısından önem arz eden bir husustur (Abdieva vd. 2011: 335).

Vergi her toplumda farklı şekilde algılanmaktadır. Vergi algısı ırk, dil, din, ekonomik yapı gibi özelliklerle şekillendiğinden toplumun kültür yapısı da vergileme üzerinde etkilidir. Vergi kültürünün toplumdan topluma değişmesine bağlı olarak vergiye karşı tepkiler de toplumdan topluma değişmektedir. Vergiyi içselleştirmiş, manevi bir motif olarak kabullenmiş toplumlarda vergiye uyum kolay olurken, vergiyi yük olarak nitelemiş, vergi algısı kötü kalıplarla şekillenmiş toplumlarda ise vergi kaçırma ve yolsuzluk olağan bir durum görünümündedir (Muter ve Özcan 2012: 21). Bu nedenle vergi ödeme kültürünün yerleştiği toplumlarda vergi ödemek rutin hale geldiğinden uyum problemleri düşük seviyelerde kalmaktadır. Vergi

kültürünün yerleşmediği toplumlarda ise verginin ödenmemesi kanunlarla suç kabul edilse de geleneksellik bağlamında suç teşkil eden ya da ayıplanması gereken bir durum olarak algılanmamaktadır (Baloğlu ve Baloğlu 2010: 93).

3.2.11. Demokratik Katılım

Demokratik yönetimlerin var oluşuyla birlikte temel hak ve hürriyetler ve toplumsal sınıfların yapısı da köklü bir değişime uğramıştır. Demokratik sistemde bir sınıftan başka bir sınıfa geçmek ya da bir tabakadan başka bir tabakaya geçmek bireylerin temel hakkıdır. Bu nedenle demokratik rejim anlayışında bireyler statü değişiklikleri yapabilmekte ve istedikleri mesleği seçebilmektedirler (Canbay ve Gerger 2012: 180).

Demokrasi ve kamu yönetimi arasında iç içe geçmiş ve karşılıklı etkileşime dayanan bir ilişki söz konusudur. Bu ilişkinin iki yönlü olduğunun söylenmesi mümkündür. Birinci yön, kamu yönetiminin demokrasinin gelişmesinde rol oynamasıdır. Çünkü modern demokrasiler iyi işleyen, sürekli gelişen ve performansa dayalı kamu yönetimine ihtiyaç duymaktadırlar. İlişkinin diğer yönü ise, demokratikleşmenin kamu yönetiminde meydana getirmesi gereken kalıcı değişikliklerdir (Sözen 2011: 135).

Kamu yönetimi alanında demokratikleşmeye bağlı olarak gelişen bir diğer değişim sorumluluk anlayışıdır. Norm ve kurumların demokratikleşmesi, toplumsal yapıya yerleşmesi, kamu kaynaklarının nasıl, nerelere ve ne için harcandığına dair halkın devlete hesap sorma sorumluluğunu da beraberinde getirmiştir. Kitle iletişim araçlarının ve bilişim teknolojilerinin de gelişimine paralel olarak halkın kamu kaynaklarının kullanımı konusundaki duyarlılığı sahaya yansımıştır. Bu durum denetim birimine ve denetim mekanizmasının gelişimine odaklanılmasına yön vermiştir. Kamunun elindeki mevcudun kıt olmasına bağlı olarak etkin, verimli ve tutumlu kullanımın gerekliliği denetim mekanizmasına ağırlık ve daha fazla işlerlik kazandırılmasını zorunlu kılmıştır (Köse 2007: 117).

Demokrasiyi gerçek manada yerleştirebilmenin ön koşullarından biri yönetimin yaptığı işlem ve eylemlerinde şeffaf ve açık olmasıdır. Yönetimde

yolsuzlukları ortadan kaldıracak uygulamalardan birisi olarak şeffaflık, iyi yönetişimin olmazsa olmaz koşuludur. Birey ve devlet arasındaki ilişkinin sağlam temellerde kurulabilmesi ve güven tesisi için yasal önlemlerin alınması zorunludur. Bireylerin bilgi edinme haklarının yasal çerçevede yönetenler tarafından sağlanması demokrasi açısından önem taşımaktadır. Yönetimde şeffaflık açısından bir diğer husus vatandaşların yönetime ulaşabilme imkânına sahip olmasıdır. Yönetimin aldığı kararları yakından takip edebilme imkânına sahip olan bireyler ve devlet arasında şeffaflığa dayalı güven ilişkisi kurulabilmektedir (Aktan ve Woodrow 1998: 4-5).

Siyasal katılımı oluşturulan vergi hukuku ve yargısının mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini artırabileceği bir gerçektir. Devleti ile eş güdümlü çalıştığı, devletinin ona güvendiği, saygı duyduğu ve söz hakkı tanıdığı algısı, mükellefe de devletine güven duyma fikrini aşılacaktır (Aktan ve Çoban 2007: 9).

Demokratik bir siyaset anlayışının varlığı vergiye uyum noktasında önem taşımaktadır. Baskıcı rejimlerin temsilsiz vergileme anlayışı, vergilemeye karşı tepkilere yol açarken, demokratik katılımı yapılan seçimlerle iş başına gelen hükümetlerin varlığında, bireyler vergilemeye daha kolay adapte olabilmektedirler (Aktan 2002: 20). Çünkü çoğunluğun verdiği onayla hükmetme yetkisini alan siyasetçilerin politikaları, çoğunluğu kapsayan bir meşruiyete sahip olduğundan bu politikalara uyum kolaylaşmaktadır.

3.3. Psikolojik Belirleyiciler

3.3.1. Vergi Bilinci

Vergi bilincinin literatürde ortak bir tanımının yer almamasına rağmen tanımlar, mükelleflerin vergiyi nasıl algıladıkları ve bunu davranışlarına nasıl yansıttıkları ekseninde gelişmektedir. Bu kapsamda vergi bilinci tanımı yapılırken mükelleflerin neden vergi ödediklerine dair farkındalıklarına yer vermek gerekmektedir. Vergi farkındalığı, mükelleflerin mevzuatı, mevzuattaki değişiklikleri ve vergi uygulamalarını takip etmesi ve bu hususlarda mali bilgiye sahip olmalarını ifade etmektedir. Verginin neden ödendiğine dair farkındalık ise, ödenen vergilerin

yine toplumun yararına mal ve hizmet olarak kullanılıyor olmasının bilgisini içermektedir (Buyrukoğlu ve Erasa 2012: 121). Vergi bilinci vergi farkındalığı ile iç içe geçmiş bir kavramdır. Vergi ödemeye karşı isteklilikleri sabitlenmiş toplumların vergilemede istenen amaca ulaşmaları daha kolaylaşmaktadır. Ödenen vergilerin kendilerinin faydası için kullanıldığını bilen mükellefler vergi ödemeye karşı daha adaptif davranmaktadırlar (Organ ve Yeğen 2013: 243). Vergi bilinci, toplumsal kültüre dayalı olmakla beraber, çeşitli dışsal faktörlerden etkilenen bir davranıştır. Vergi bilinci, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştıran alt yapısal bir unsur niteliği taşımakta, aileden başlayarak eğitim, iş yaşamı ve medya aracılığıyla şekillenen ve yine bu unsurlar tarafından desteklenerek sağlam bir temele oturtulabilen önemli bir meseledir (Kumluca 2003: 94). Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için devletin vergi toplamasının gerekliliğini idrak etmiş vatandaşların vergi ödeme konusundaki isteklilik düzeylerini ifade eden vergi bilinci; toplumun eğitim seviyesi, bu eğitim içerisinde vergi ile ilgili eğitim faaliyetleri ve bu faaliyetlerin etkinliği, vergi idarelerinin vergi konusundaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin etkinliği, vergi ile ilgili yasal düzenlemelerin etkinliği, toplanan vergilerin harcanmasındaki etkinlik, vergi yardımcılarının yardım ve çalışmaları ile de bağlantılıdır (Akdoğan 2006: 183).

3.3.2. Diğer Mükelleflerin Davranışları

Mükellefler vergiye uyum davranışı üzerine karar verirken yalnızca kendi vergi ahlak ya da vergi kanunlarına uygunluk düzeyleri ile değil, diğer mükelleflerin ahlak ve vergi hukukuna uygunluk düzeyleri ile de ilgilenmektedirler. Mükellefler özellikle vergilemede adalet ve eşitlik açısından diğer mükelleflerin vergisel davranışlarını dikkate almaktadırlar. Kendi içsel ve dışsal motivasyonları ekseninde kalmayan mükellefler, vergiye uyum ya da uyumsuzluk kararlarında diğer mükelleflerin uyum ya da uyumsuzluk kararları üzerinden kendilerine adil davranılıp davranılmadığı hususunda bir kaniya varmaktadırlar (Aktan ve Çoban 2007: 8).

Vergileme içerisinde birey davranışları toplumsal yaşamda olduğu gibi etkileşim içerisinde. İçinde bulunulan çevredeki bireylerin vergilemeye bakış açısı, vergileme hakkındaki fikirleri, vergilemeye karşı takındıkları tavır ve davranışlar vergilerini doğru ve zamanında ödemesi bakımından mükellefi

etkileyebildiği gibi, yine aynı çevrenin uyumsuz davranışlarından da mükellef etkilenebilmektedir. Bireyler arasındaki güven, birbirlerinin davranışlarını algılama düzeylerini etkilemektedir. Yani bireyler güvendiği ya da bağ kurduğu insanların davranışlarından ister olumlu olsun ister olumsuz olsun, etkilenmektedirler. Sosyal ortamda etkileşim içerisinde olan bireyler birbirlerinin davranışlarını benimsemeye ve benzer davranış kalıpları geliştirmeye eğilimlidir (Baloğlu vd. 2010: 88-89). Eğer vergi kaçırıcıların yeterince cezalandırılmadığı bir vergi sistemi varsa, dürüst mükellefler vergi ödemekten zamanla caymaya başlayacaktır. Kendileri tüketim, tasarruf ve diğer başka türlü şekillerde değerlendirebilecekleri gelirlerini toplum çıkarını düşünerek devlete verirken, diğer bireylerin özel çıkarları doğrultusunda hareket etmesi ve buna rağmen yeterince cezalandırılmaması dürüst mükelleflerin uyum düzeylerini bozacaktır. Bu noktada dürüst mükelleflerde dürüstlüğü maliyetli olduğu algısı oluşacaktır. Bunun sonucunda onlar da dürüst olmayan mükelleflerin sergiledikleri tavırlara meyil gösterecekler ve vergi ödeme sorumluluklarını yerine getirmeyeceklerdir. Bu nedenle vergi sisteminin mevzuatla koordineli olarak yürütülmesi en başta vergi ahlakına sahip, dürüst mükelleflerin hakkını korumak için gereken bir durumdur.

3.3.3. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Vergi ahlak düzeyini belirleyen bir diğer psikolojik faktör mükellefler üzerinde baskıya neden olan vergi yükü düzeyidir. Ancak mükellefler üzerindeki baskının daha gerçekçi tespit edilebilmesi için vergi yükünü oluşturan unsurlar da önem taşımaktadır. Örneğin mükellef tarafından ödenen vergi, mükellef üzerinde vergi tazyikine neden olurken aynı mükellefin kamu hizmetlerinden faydalanması yoluyla elde ettiği fayda bu yükün azalmasını sağlamaktadır. Yine benzer şekilde bazı vergiler biçimsel olarak mükellef üzerinde kalıyor gibi görünmesine rağmen mükellef piyasanın elverdiği ölçüde ödediği bu vergileri bir başkasına yansıtabilmekte ve böylelikle mükellef üzerindeki vergi yükü ortadan kalkabilmektedir. Dolayısıyla vergi yükünün mükellefin vergiye uyumu üzerindeki etkisini ölçebilmek için vergi yükü türleri bağlamında bir analiz yapılmalıdır. Bu türlerden bazıları aşağıda kısaca anlatılmıştır.

3.3.3.1. Objektif Vergi Yüğü

Objektif vergi yüğü, mükellefin vergi yükünün gelirine, kendisine bağımlı kişi sayısına göre belirlenerek ya da bu ölçütlerin dikkate alınarak saptandığı türdür. Objektif vergi yüğü bireyin ekonomik durumunu dikkate alması açısından daha rasyonel kıstaslarla yapılabilmektedir (Edizdoğan vd. 2013: 181). Objektif vergi yüğü, en kısa şekliyle ödenen verginin gelire oranını ifade etmektedir. Ödenen verginin brüt veya net olarak hesaplanması, üzerine vergi salınan unsurların farklılık göstermesi (gelir, tüketim, servet) açısından hesaplamalarda değışikliğe sebep olmaktadır (Demir 2008: 64). Objektif vergi yüğü, ödenen vergi ile gelir arasındaki doğru orantıyı ifade etmektedir. Objektif vergi yükünde eşit seviyede gelire sahip olan mükellefler eşit miktarda vergi ödemektedirler (Şenyüz 1995: 14-15). Ancak objektif vergi yükünde mükellef psikolojisi dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle subjektif vergi yüğü ve net subjektif vergi yüğü daha doğru sonuçlara ulaşılması açısından önemlidir (Kitapçı 2011: 135).

3.3.3.2. Sübjektif (Psikolojik) Vergi Yüğü

Subjektif vergi yüğü, mükellefin gelirine, bireysel tercihlerine, ekonomik ve psikolojik açıdan duyduğu tazyiktir. Subjektif vergi yüğü, mükellefin ekonomik değerlerinden yaptığı fedakârlıkların ve refah seviyesindeki azalışın farkındalığına bağılı olarak şekillenmektedir (Edizdoğan 2013: 181).

Subjektif vergi yüğü, vergi ahlakı ile bağlantılıdır. Her bireyin vergiye karşı gösterdiği tavır farklı olmakla beraber, vergi her birey üzerinde bir şekilde, belli bir dönemde ya da sürekli olarak baskı oluşturmaktadır. Vergi ahlakı mükellefin vergiyi zamanında ve gereken ölçülerde, gereken miktarlarda ödemesini ifade ettiğinden, mükellefin üzerinde baskı hissetmesi durumunda vergi ahlakı da olumsuz etkilenebilecektir. Vergi ahlakı zayıf mükellef bu baskıyı daha az tolere edip, vergi kaçırmayı tercih edebilecekken, vergi ahlakı yüksek mükellef, daha toleranslı olup bu baskıyı göz ardı edebilecektir (Turhan 1998: 199).

Subjektif vergi yüğü, mükellefin vergilemeye karşı algısını da etkilemektedir. Üzerinde baskı hisseden mükellef, vergiyi negatif algılayacak, bu algılar tutuma,

tutumlar ise davranışa dönüşecek ve mükellef psikolojisine yerleşecektir. Bunun dışında vergi ödeme gücü de mükelleflerin vergi baskısını hissetme dereceleri üzerinde etkili olmaktadır. Şöyle ki; mükelleften ödeme gücü doğrultusunda vergi alınması, devletine karşı sorumluluklarını yerine getiren bir vatandaş olma psikolojisiyle mükellefi mutlu edecektir. Ancak mükellef ödeme gücü ile orantılı olarak vergi ödemediği durumda vergiye karşı tepki oluşturacak ve bunun sonucunda vergi ahlakı da zayıflayacaktır (Demir 2008: 69).

3.3.3.3. Net Sübjektif (Psikolojik) Vergi Yüğü

Net sübjektif (psikolojik) vergi yüğü, belirli bir dönemde ödenecek olan toplam vergiden, kamunun sağladığı mal ve hizmetlerin faydasının düşülmesi ve gelire oranlanması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bir diğer ifadeyle toplam vergilerden, yardım, transfer ve benzer ödemelerin düşürülmesi ve kalan kısmın milli gelire oranlanmasıdır (Biberoğlu 2006: 14). Net sübjektif vergi yüğü, mükelleflerin ödeyecekleri verginin hesabını yaparken, vergiyi ödemeleri durumunda elde ettikleri kamusal mal ve hizmetlerin faydasını, ödedikleri vergi yükünden düşmeleri şeklinde de ifade edilebilmektedir. Ancak kamusal mal ve hizmetlerin faydasının bölünemezliği ve dışsallık özelliğine sahip olmasından dolayı bireysel yararın ölçülmesi neredeyse imkânsızdır. Birçok durumda mükellefler vergi yüküne o kadar odaklanırlar ki, kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları bireysel faydayı göremezler. Bu durum psikolojik açıdan değerlendirildiğinde mükelleflerin, devlet faaliyetlerinden sağladıkları kamusal yararı görmemelerine rağmen vergi yükünü ve buna bağlı olarak üzerlerindeki vergi tazyikini fazla hissettikleri sonucuna varılmaktadır. Bunun sonucunda da vergiye uyumsuzluk göstermekte, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarına başvurumaktadırlar (Şenyüz 1995: 16-17).

3.3.3.4. Vergi Yükünün Yanlış Algılanması: Mali Aldanma

Mali aldanma (fiscal illusion), kamusal alanda yapılan faaliyetlerin hem miktarının hem de türünün artması sonucu kamu finansman ihtiyacını karşılamak için borçlanma ve emisyonla başvurulmasını ifade etmektedir. Mali aldanmanın bir türü olarak vergi aldanması ise, yine finansman ihtiyacı doğrultusunda devletin mali

anestezi etkisi ile stopaj ya da dolaylı vergilerde artırım yapmasını belirtmektedir (Durkaya ve Ceylan 2007: 19-20).

Kamu finansman ihtiyacının emisyonla giderilmesi, kısa vadede ekonomide üretimi ve istihdamı artıracak, toplumun birçok kesimini memnun edecektir. Ancak uzun vadede enflasyona ve dış iktisadi dengelerde sorunlara yol açacağından tepkilere neden olabilecektir. Ancak hükümetler, seçimleri kazanmak ve uzun süre koltuklarını korumak adına emisyona başvurabilmektedirler. Hükümetler kendilerine destek veren kesimin taleplerini, desteklemeyen kesimin dikkatini çekmeden ya da tepkilerine yol açmadan daha fazla ön planda tutmaya ve gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar. Bunun için hükümetler mükellef psikolojisinde mali yanılısma oluşturacak şekilde algı operasyonları yapabilmektedirler. Bu algı operasyonu ile mükellefleri, kamu harcamalarının ve dolayısıyla hizmetlerinin gerekli olduğuna ve vergi yükünün gerçek seviyesinden daha düşük seviyede olduğuna inandırmaktadırlar (Yaraşlı 2005: 96-97). Ancak dolaylı vergiler ağırlıklı vergi sistemlerini vergi ahlakı yönünden analiz etmek güçleşmektedir. Hükümetlerin dolaylı vergi ağırlıklı yürüttüğü vergi politikalarının vergi yükünü düşürmesinden dolayı bu tür bir vergi yükünün, vergi ahlak ve bilinci üzerindeki etkisini ölçmek mümkün değildir (Kitapçı 2011: 242). Bu nedenle Türk Vergi Sistemi'nde olduğu gibi toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin ağırlığının fazla olduğu ekonomilerde vergi ahlak ve uyum düzeyini ölçmek güçleşmektedir. Çünkü mükelleflerin aldıkları ürün içerisine yerleştirilen vergiyi hissetmeleri çoğu zaman mümkün değildir.

3.3.4. Vergi Gelirlerinin Etkin Kullanımı

Demokrasinin gelişmesi ile devlete kaynak sağlayıcı olarak mükellefler, kamu hizmeti sunumunda daha fazla söz hakkına sahip olmaya başlamışlardır. Demokrasi vatandaşlara hükümet hizmetlerini sorgulama ve ödedikleri paraların nerelere kanalize edildiğini öğrenme konusunda imkânlar sağlamaktadır. Bu durum bireyleri pasif konumdan çıkarıp aktif bir role büründürmekte, karar alma sürecine dâhil etmektedir (Canbay ve Gerger 2012: 176).

Vergiye bir yükümlülükten ziyade bir yük olarak gören mükellefin uyum davranışında sıkıntılar yaşamaması kaçınılmazdır. Ödediği vergi ile faydalanması gereken kamu hizmetleri arasında ilişki kuramayan mükellefler vergiye uyum göstermek istememektedirler. Vergi ahlakı ister yerleşmiş olsun ister yerleşmemiş olsun ülke mükelleflerinin vergiye adapte olmaları için vergi gelirlerinin mükellef talep ve beklentileri doğrultusunda harcandığına inanç duymaları gerekmektedir (Çataloluk 2008: 218).

Kamu hizmetleri, vatandaşların vergileriyle yerine getirilmektedir. Vatandaşlar, düşük maliyetli ve kaliteli hizmet alma beklentisiyle vergilerini kamu görevlilerine emanet etmektedirler. Bu anlamda kamu hizmeti bir “emanet” tir. Kamu görevlileri, bu emanetin bilincinde olarak, kamu hizmetlerini etkin, verimli ve dürüst bir şekilde yürütmeli; görevlerini yerine getirirken ve takdir yetkilerini kullanırken mesleki etik ilke ve standartlara bağlı kalmalıdır (Başbakanlık 2012: 14)

3.3.5. Verginin Bir Vatandaşlık Görevi Olduğu Yaklaşımı

Bireyler yaşadıkları müddetçe çeşitli sosyal ve siyasi örgütlenmelerin bir parçası olmaktadır. Bu örgütlenmenin en temel yapısı ve en büyük olanı devlettir. Bireyin devlet ile olan ilişkisinin boyutu, kapsamı ve amacı vatandaşlık bilincinin oluşmasında en temel faktörlerdendir. Bireyler kamusal karar alma sürecine dâhil edildiğinde, bireylere temsil hakkı verildiğinde ve onların beklentileri karşılık bulduğunda, tüm politikalara ve vergi politikalarına karşı gösterecekleri tutum olumlu biçimde değişecektir (Yaraşlı 2005: 111).

Vergiler idare açısından bir alacak, mükellefler açısından mecburi bir borç niteliğindedir. Vergi ahlakı zayıf bireyler, aslında verginin bir vatandaşlık görevi olduğunu benimseyememiş vatandaşlardır. Vergilerini düzenli ve zamanında ödemeyen bireylerde vatandaşlık hissiyatı zayıf olarak kabul edilmektedir. Çünkü vatandaşlık duygusunun varlık belirtileri, vergi ödevi sorumluluğunu kabullenmek, vergi yükümlülük ve bilincine sahip olmaktır (Türk 2011: 142).

Çağdaş hukuk kuralları çerçevesinde vergisini beyan eden ve ödeyen mükellef ile devlet arasında gizli bir sözleşme imzalanmış olmakta ve vergi ödeyen bireyler yurttaş olma hakkı kazanmaktadır. Bu kimliği elinde bulduran vatandaş ödediği vergiden güç alarak devlete hesap sorma hakkını kendinde bulmaktadır. Bu bireyler devletin sunduğu mal ve hizmetlere dair beklenti ve taleplerini açıklayabilmekte ve olmasını istemediği uygulamalarla ilgili beyanda bulunabilmektedirler. Böylesi bir davranış, vergisini ödediği için mükellef açısından bir lüks değil, hak meselesi olmaktadır (Erol 2011: 109).

Vergi ahlakının bozulması, mükelleflerin verginin kaçınılmaz bir ödeme olduğunu bilmelerine rağmen vergiyi yük olarak görüp, kaçırmak istemelerinden kaynaklanmaktadır. Vatandaşlık duygu ve bağının gelişmişlik ölçütlerinden biri olarak vergi ödeme, vergi bilinç ve görevi anlayışıyla da bağdaşmaktadır. Vatandaşlık duygu ve bilinci zayıf ülkelerde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumları yaygın olmaktadır (Türk 1996: 120).

3.3.6. Suçluluk ve Utanç Duygusu

Suçluluk ve utanç duygusu, mükelleflerin beyan kararını etkilemektedir. Lewis (1971)'e göre suçluluk, bireylerin sorumsuzca davrandıklarını ve içselleştirdikleri kural ya da sosyal normları ihlal ettiklerini fark ettiklerinde ortaya çıkmaktadır. Hükümete vergilerini ödeme zorunluluğu toplumsal bir norm olarak kabul edildiği için tüm vergilerini ödememeyi tercih edenlerin suçluluk hissetmesi mantıklıdır. Grasmick ve Bursick (1990), vergi kaçırma da dâhil olmak üzere çeşitli yasal suçları gerçekleştirme yönündeki gelecek eğilimlerine ilişkin 355 kişiyle görüşmeler yapmışlardır. Onların bulguları, vergi kaçakçılığına bağlı olarak beklenen suçlamanın, algılanan yasal yaptırım tehdidinden çok daha fazla caydırıcı olduğunu göstermiştir. Suçluluk, kişisel olmayan bir kural veya normla ilişkiliyken, utanç kendi imajını ima eden "insan yüzü" ne sahiptir (Torgler 2003: 84).

Suçluluk ve utanç duygusu, bireylerin vergiye uyma ya da uymama davranışında etkiye sahip olmaktadır. Suçluluk bireyin kamu tarafından kabul gören davranış ve uygulamaları yerine getirmediğinde ortaya çıktığından, vergi ahlakının

yerleşik olduğu bir toplumda da vergi borcunu yerine getirmeyen mükelleflerin bu duyguyu hissetmeleri kaçınılmaz olmaktadır. Yaptığı toplumsal norm aykırılığı ile suçluluk duygusuna kapılan mükellef, bu davranışı sonucunda utanacaktır. Bu duyguları yaşamak istemeyen bireylerse kaçakçılık faaliyetlerini düşünmeyecektir. Ancak bu duyguların gözlemlenebilirliğinin zorluğu açısından tespiti güçleşmektedir (Bilgin 2011: 267-268).

Mükelleflerin denetime tabi olacaklarını düşünerek hareket etmeleri, toplumdaki sosyal ve ekonomik konumlarını korumaları açısından önemlidir. Mükellefler denetimden sonra işlerinde prestij kaybına uğrama ya da işlerini kaybedebilme riskini taşımaktadırlar. Grasmick ve Bursik (1990) kişilerin vergi kaçakçılığı yaptıkları durumda hissettikleri suçluluk duygusunu ve kaybedecekleri saygınlık konumunu dikkate aldıklarında uyumsuzluğun azalacağını tespit etmişlerdir. Bunun dışında Grasmick ve Bursik, suçluluk ve utanç duygusu arasındaki ayrımı da ele almışlardır. Yazarlara göre, suçluluk kişisel bir duygu iken, utanç duygusu çevresel faktörlerin etkisi altında olan bir duygudur. Utanç duygusu bireyin dâhil olduğu çevreden gelen tepkiler sonucunda ortaya çıkmaktadır ve bireyin davranış yönünü etkilemektedir. İnsanın toplumsal bir varlık olması herhangi bir yanlış davranışında toplumdan gelebilecek tepkilere reaksiyon göstermesini de beraberinde getirmektedir (Üyümez 2004: 33)

Wenzel (2004, 2007) bireyin kendisini bir grup ile kimliklendirmesinin ve bu kimliğe ait sosyal normlarla geliştirdiği kişiliğinin sonucu olarak vergiye uyum davranışının değiştiğini göstermiştir. Kişinin suçluluk ve utanç gibi ahlaki değerler ve toplumsal grup ve normlar ekseninde oluşturduğu kimlik, vergi davranışı konusundaki otokontrolünü düzenlemesine yardımcı olmaktadır. Buna bağlı olarak bir toplumda şekillenmiş kimliğin toplumsal kuralları benimsemesi durumunda vergi ahlakı yükselecek ve vergiye uyum artacaktır (Çevik 2012: 269-270).

3.3.7. Adalet Hissi ve Eşitlik

Vergiye uyum konusunda bir diğer önemli faktör mükellefin vergi yükünün adilliği konusundaki algısıdır. Uzun süredir adalet, ekonomik analiz için gerekli bir

durum olarak değerlendirilmektedir. Bordignon (1993), kaçınma kararının ek bir motivasyonu olarak adilliği ortaya koymaktadır. O, diğer mükellefler tarafından algılanan kaçırma, kamu harcaması ve vergi yapısına bağlı olarak vergi uyumunu destekleyen etik normları rasyonel hale getirmektedir. Spicer ve Lundstedt'in (1976) yaklaşımına göre, vergi mükelleflerinin devletle olan ilişkisi, yalnızca zorlama ilişkisi olarak değil, aynı zamanda bir değişim ilişkisi olarak da görülebilir. Bordignon (1993), mükellefin, özel tüketimiyle hükümetin sağladığı kamusal mal arasındaki adil ticaret hadlerini hesaplayabileceğini varsaymaktadır. Eğer hesap edilenden farklı ticaret hadleri varsa yakalanma riski ile sınırlanan adaletin yeniden tesisi için mükellef vergiden kaçmayı ister. Bu yaklaşım, kendi çıkarları söz konusu olsa bile bazı insanların vergiden kaçınmamalarını açıklayabilir. Alm vd. (1992) vergiye uyumun, bazı kimselerin kamu mallarına verdikleri değerden dolayı gerçekleştiğini, bu nedenle vergi ödemelerinin finanse edildiğini ileri sürmektedirler. Bireyler ödedikleri vergiden daha fazla miktarda hizmet alıyorsa vergiye uyum artış göstermektedir. Öyleyse bireyler vergi kaçırdıklarında cezalandırılma ya da ortaya çıkarılma şansları olmasa dahi kamusal hizmet elde etmek için vergilerini ödemektedirler (Torgler 2003: 89).

Vergiye uyum tutumunun gelişmesi mükelleflerin vergi yüklerinin adaletli dağılımının gerçekleştirilebildiğine dair güven duymalarına da bağlıdır. Sürekli başka alanlara kanalize edebilecekleri gelir ya da kazançlarını devlete bazı hizmetleri gerçekleştirilmesi için veren mükellefler doğal bir durum olarak isteklerinin karşılanmasını bekleyeceklerdir. Yolsuzlukla işlerin yürütülmediği ve adil işleyen bir vergi sisteminin olduğu bir ülkede bireylerin vergiye uyum ve adalet algısı olumlu yönde gelişim gösterecektir (Yurdakul 2013: 60-61).

Mükelleflerin zengin-fakir hattında yapıldığını düşündükleri vergisel ayrımcılıklar adalet algılarını zedelemekte, devletin yatay ve dikey eşitliğe özen göstermediğini düşünmelerine sebep olmaktadır. Şöyle ki; daha sonra af kanunu çıkacağına güvenerek vergisini ödemeyen mükelleflerin dürüst mükellefler nezdinde devlet tarafından af kanunu çıkarılarak haklı çıkarılması devlete tepkili vatandaşlar meydana getirmektedir. Bunun dışında yine pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi

müesseselerle dürüst olmayan mükelleflerin adeta ödüllendirilmesi ve kötü niyetli mükelleflerin daha rekabet edebilir konuma getirilmesi gönüllü uyum gösterenleri kızdırmakta ve isyana düşürmektedir. Devletin kaynakta kesebildiği için kendi kurumlarında çalışan vatandaşlardan daha fazla kaynak transfer etmesi, buna karşın büyük mükelleflerini küstürmemek adına onlara çok fazla yüklenmemesi güçsüz durumdaki mükellefleri devlete tepkili konuma getirmektedir. Buna ek olarak beyana dayalı vergilendirme yaptığı mükelleflerinin dürüstlüğü tam ve keskin olarak denetlememesi de bir başka ayrımcılık unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine dolaylı vergilerin şahsi durumu dikkate almaması da bir başka eşitsizlik örneğidir. Bu ve benzeri sorunların çözümü vergiye gönüllü uyumu gerçekleştirmek isteyen hükümetler için öne çıkan konulardır.

3.3.8. Para Sevgisi

Vergiye uyum konusunda irdelenmesi gereken bir diğer konu paraya duyulan sevgidir. Bir mübadele aracı olarak var olduğundan beri, bu kadar değer gören bir birim olarak para, insan davranışları üzerinde etkilidir. Her bireyin yetenekleri, ilgi alanları, isteklerini gerçekleştirmede kullandığı maddi olanakları ve sosyo-psikolojik açıdan kendini iyi hissedebileceği alanlar farklıdır. Buradan hareketle denilebilir ki; para özünde herkes için mübadele aracıdır, ancak her bireyin ona yüklediği anlam farklıdır. Kimine göre para yalnızca fizyolojik ihtiyaçların karşılandığı, günlük tüketim maddelerinin alınmasına yarayan ve tükenince bu ihtiyaçların tekrar alınması için kazanılması gereken bir araçken, kimisine göre hep daha fazlasının elde edilmesi gerektiği, kazanılması halinde saygı, itibar, prestij elde edilen, istenen düzeyde elde edilememesi durumunda, toplum tarafından reddedileceği, dışlanacağı kanısına varılan bir araçtır. Kimisine göre kendine yetenden fazlasını bir erdem olarak başkalarına vermek suretiyle yardım etmektir. Kimisine göre diğer insanları istediği şekilde davranmaları için ikna ettiği bir araçtır. Bu nedenle bu kadar çeşitli anlam yüklenen bir şeyi paylaşma istekliliği de bir o kadar çeşitlilik kazanacaktır. Bireylerin farklı şekillerde farklı zorluk ve kolaylıklarla elde ettiği parayı paylaşmak isteme ölçütleri de farklılık gösterecektir. Kimisi beklentilerinin karşılanmadığını gerekçe gösterecek ve devlet ile kazancını paylaşmak istemeyecek kimisi ise tam

aksine devletin kendisinden daha fazla paraya ihtiyaç duyduğunu düşünerek gönüllü olarak paylaşacaktır. Aslında vergiye gönüllü uyum ile kast edilen bireylerin bakış açısıyla şekillenen verginin bazı vatandaşlarca isteklilikle devlet ile paylaşılmasıdır. Bu durumda bireyin vergi ahlakı, bilinci, devlete bağlılığı ve milli duyguları kadar bireyin şahsi özellikleri de etkilidir. Bireyin kişiliğinde ben duygusu baskınsa ve elinde olanları paylaşmayı sevmiyorsa, bu tutumunu devletine karşı da gösterecek ve vergi ödemeye karşı isteksiz olacaktır. Napoléon Bonaparte'ın “ahlakın olmadığı yerde kanun işe yaramaz” sözünden de anlaşılacağı üzere, ne kadar yaptırım gücüne sahip kanun yapılırsa yapılsın ahlaklı bireylerin olmadığı bir toplumda vergilemede, istenilen hiçbir sonuca ulaşamayacaktır. Ne kadar gelir düzeyi artarsa artsın insanın içinde paylaşma duygusu yoksa vatandaşlık duygusu yoksa ve en önemlisi utanç duygusu yoksa vergi kaçırmak sıradan bir olaymışçasına hareket etmeye devam edecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SİVAS İLİ VERGİ UYUMUNUN EKONOMİK VE SOSYO KÜLTÜREL BELİRLEYİCİLERİ ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Araştırma Yöntemi

4.1.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, Sivas İlinde yaşayan vergi mükelleflerinin vergiye uyum düzeylerini ölçmeyi, mükelleflerin vergiye uyum sağlamakta zorlandığı sebepleri tespit etmeyi ve analizden elde edilen bulgular çerçevesinde çözüm önerileri getirmeyi amaçlamaktadır. Araştırmada bilgi toplama yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın ana kümesini Sivas İlinde faaliyette bulunan hem beyana tabi mükellefler hem de stopaj usulüyle vergilendirilen mükellefler oluşturmaktadır. Ana kümenin tamamına ulaşılmasının olanaksızlığından dolayı ulaşılabilme imkanları çerçevesinde örneklem mükellef grubu seçilmiş ve anket, örneklem grubunu oluşturan bireylerle yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Araştırmada, Sivas İlinde çalışan tüm mükellefleri temsilen 569 mükellefe anket uygulanmıştır.

Ankette kullanılan sorular, ulusal ve uluslararası literatürde yer alan çalışmalardaki soruların ve çalışmanın teorik kısmındaki değişkenlerin analizi yapılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Anket iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım mükelleflerin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni durum, meslek ve gelir şeklindeki demografik özelliklerini belirlemeye yönelik olarak kapalı uçlu sorular şeklinde hazırlanmıştır. İkinci kısımda ise vergi uyumu ve vergiye uyumu belirleyen faktörlerin saptanmasına yönelik olarak beş şıklı kapalı uçlu öneriler verilmiş (kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, ne katılıyorum ne katılmıyorum, katılıyorum, kesinlikle katılıyorum) ve bu önerilerin

değerlendirilmesinde 5 aralıklı Likert Ölçeği kullanılmıştır. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde ise SPSS 23 (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılmıştır. Demografik özellikleri değerlendirmek için verilerin frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır. Anlamli olduğu düşünölen değişkenlerin karşılaştırılmasında bağımsız değişkenler için t testi, değişkenlerin çoklu karşılaştırılmasında F testi kullanılmıştır.

4.2. Sivas İli Alan Araştırması

Sivas ilinde yapılan alan araştırmasından önce dünya ve Türk literatüründe vergi uyumu ile ilgili olarak yapılan bazı çalışmaların sonuçlarına yer vermek uygun olacaktır.

4.2.1. Literatür Taraması

Sosyal araştırmalarda kullanılmak üzere birçok yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden biri olan anket yönteminde toplumun vergiye ve vergi ile ilgili durumlara bakış açısı anlaşılmaya çalışılmaktadır. Anketlerde vergiye uyumsuzluğun nedenlerini tespit etmek amacıyla vergilemenin adil olup olmadığı ve vergi kaçakçılığı yapanların gerçekten cezalandırılıp cezalandırılmadığı gibi sorular mevcuttur. Anketlerde cevaplayan hakkında kişisel bilgiler bulunmamasına rağmen mükellefler anket sorularına doğru cevap vermemekte ve sonuçlarda sapmalar ortaya çıkmaktadır. Bu durumun farklı nedenleri olsa da temelde geçmişte vergi kaçakçılığı gibi suçlarda bulunmuş mükelleflerin toplumsal dışlanma ve suç kapsamına girme korkusu vardır. Ancak daha etkin kaynaklara ulaşmanın güçlüğü nedeniyle, anketlerin bilgi sağlayıcılığı görmezden gelinemez bir gerçektir (Saruç 2002: 101).

Türkiye’de anket yöntemi kullanılarak vergi uyumunu ölçmeye yönelik çokça çalışma mevcuttur. Bunlardan biri olan Bayraklı vd. (2004) tarafından gerçekleştirilen çalışma vergi kaçırmayı etkileyen faktörleri ve vergi kaçırmının nedenlerini ortaya koyması bakımından önemlidir. Çalışmaya dâhil edilen mükelleflerin %34’ü vergi yükünün fazla olmasını, %39’u ise vergi sisteminin adil olmadığını gerekçe göstererek vergi kaçırdıklarını ve bundan dolayı da kendilerini

suçlamadıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların %36'sı vergi kaçakçılığına verilen cezaların yeterince yüksek olmadığını, %44'ü ise devletin topladığı vergileri etkin kullanmadığını belirtmiştir. Çalışma sonuçları demografik faktörlerin de vergiye uyumu etkilediğini daha yaşlı olanların gençlere göre daha fazla vergiye uyum sağladıklarını göstermiştir (Bayraklı vd. 2004).

Tuay ve Güvenç (2007) tarafından yaklaşık 6500 kişiye yapılan ankette de benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Ankete katılanlar vergiye uyumlarını bozan faktörleri Gelir İdaresi'nin yeterince şeffaf olmadığı, vergileme ile ilgili yeterince bilgi elde edemedikleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapmış olduğu uygulamalardan haberdar olmadıkları, vergi oranlarının yüksek olduğu, ödenen vergilerin nerelere harcandığının yeterince takip edilemediği ve son olarak vergi kanunlarının zor anlaşıldığı şeklinde sıralamışlardır. Buna ek olarak mükellefler Gelir İdaresi'nin bilgilendirme amacıyla kullandığı iletişim kanallarından (medya, posta, bire bir iletişim vb.) gereken düzeyde fayda sağlayamadıklarını belirtmişlerdir (Tuay ve Güvenç 2007: 135).

İpek ve Kaynar (2009) ise demografik faktörlerin vergi uyumuna etkisi ile ilgili olarak yaş, cinsiyet, medeni durum, ailedeki birey sayısı ve eğitim durumuna göre Çanakkale ilinde ticari kazanç elde eden mükelleflere yaptıkları anket çalışmasında şu sonuçlara ulaşılmıştır: 50 yaş ve üzeri mükellefler vergi kanunlarını karmaşık ve zor anlaşılır olarak atfetmiştir. Vergi sisteminin ekonomik gelişmelere uyum sağlamadığını ve vergilerin kamuca etkin ve verimli harcamalara finanse edilmediğini belirtmişlerdir. Medeni durum açısından, evli mükelleflerin bekâr mükelleflere kıyasla vergi ödemenin devlete bağlılık göstergesi olduğunu düşündükleri ortaya çıkmıştır. Bunun dışında evli mükelleflerde "başkaları vergi kaçırıyorsa ben neden kaçırmayayım" algısının daha yaygın olduğu anketle ortaya konulmuştur. Vergi muafiyet ve istisnalarının vergilemede eşitsizliğe yol açtığı konusunda yine evliler bekârlara kıyasla daha keskin düşüncelere sahiptir. Cinsiyet açısından kadınların vergiye uyum göstermeye daha meyilli oldukları ortaya konmuştur. Son olarak eğitim durumuna göre ilköğretim ve üniversite mezunları, olağanüstü dönemlerde uygulanan vergilerin olağanüstü dönem geçtikten sonra

kaldırılması fikrini savunmuşlar, lise mezunları ise bu duruma daha ılımlı yaklaşmışlardır (İpek ve Kaynar 2009: 128).

Taytak (2010)'ın ilköğretim II. sınıf öğrencilerinin vergi bilinç düzeyini ve vergi bilincinin oluşmasında etkili olan faktörleri tespit etmek için 410 öğrenciye yaptığı anketin sonuçları ise şöyledir: Çalışma ile ilköğretim öğrencilerinin vergi kelimesini ilk ailelerinde öğrendikleri ortaya çıkmıştır. Vergi bilincinin ilk yerleştiği yer olarak ailenin önemi anket sonucu ile belirginleşmiştir. Ancak vergi bilincinin oluşmasında yalnızca ailelere değil, okul ve vergi dairesine de görevler düştüğü ve bu görevlerin yerine getirilmesinin gerekliliği öğrenciler tarafından belirtilmiştir. Öğrencilerin kamu hizmetleri ile vergi arasında bağ kurdukları ortaya konmuş ve vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak atfettikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar ilköğretim düzeyindeki öğrencilerin vergi bilincinde önemli gelişmeler yaşandığını da ortaya koymuş olması açısından önemlidir (Taytak 2010: 509-510).

Yurdakul (2013) tarafından yapılan anket çalışmasında ise Bursa'da yaşayan mükelleflerin vergi ahlak düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Ankete katılanların %73,6'sı erkek, %26,4'ü kadın, %51,4'ü bekâr, %48,6'sı evlidir. Yaş gruplarına göre ise yoğunluğun 16-29 ve 30-49 arası yaş grubunda olduğu, katılımcıların eğitim düzeylerinin üniversite, yüksekokul ve ortaöğretimden oluştuğu, mesleklerine göre çoğunlukla ücretli, memur, öğrenci ve serbest meslek erbaplarından oluştuğu ve aylık gelir miktarı olarak ise ortalama 1000-2500 lira elde eden vatandaşlardan oluştuğu tespit edilmiştir. Anket sonucunda dünya literatürüyle doğru orantılı olarak katılımcıların yaşının artmasıyla vergi ahlak düzeylerinin artması arasında doğru ilişki bulunmuştur. Ancak cinsiyet hususunda aynı genelleme yapılamamış, dünya literatüründe yer alan kadınların daha fazla vergiye uyum sağladığı durum, kadınların çalışma hayatına geçişiyle değişmiştir. Bu nedenle vergi ahlak düzeyi ile cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Eğitim düzeyi ile vergi ahlak düzeyi arasında da anlamlı istatistiksel bir sonuca varılamamış olsa da, genel eğilim eğitim düzeyi yükseldikçe vergi ahlakının azaldığı yönünde olmuştur. Medeni durum konusunda ise dünya literatürüne ters düşmeyen bir sonuç tespit edilmiş, bekârlara göre evlilerin vergi ahlak düzeyleri daha yüksek bulunmuştur (Yurdakul 2013: 247-248).

Yankelovich vd. (1984) tarafından yapılan anket bulguları, güvenilir bir makam olarak İç Gelir Hizmeti (IRS) statüsünde bir sorun olabileceğini önermektedir. Halkın % 58'inin yalnızca küçük bir çoğunluğu, IRS ve ekibinin "uzman / bilgili" olduğunu kabul ederken, % 37'lik bir azınlık kabul etmemiştir. Aynı sonuçlar güvenilirlik algısı için de bulunmuştur (%58'e karşın %38). Sonuçlar güvenilirlik sorunu olduğunu göstermiştir. Bu problem, IRS'nin vergi sistemi ile ilişkisinden kaynaklanabileceği gibi, halkın çoğunluğunun vergi sistemini karmaşık ve adaletsiz olarak düşünmesinden de kaynaklanabilir. Grasmick ve Bursick (1990), vergi kaçırma da dâhil olmak üzere çeşitli yasal suçları gerçekleştirme yönündeki gelecek eğilimlerine ilişkin 355 kişiyle görüşmeler yapmışlardır. Bulgular, vergi kaçakçılığına bağlı olarak beklenen suçlamanın, algılanan yasal yaptırım tehdidinden çok daha fazla caydırıcı olduğunu göstermiştir. Slemrod vd. (2001), artan denetim ihtimaline karşı vergi mükelleflerinin tepkisini analiz etmek için Minnesota'da kontrollü bir alan deneyi kullanmışlardır. Rastgele seçilen 1724 vergi mükellefi, mektupla dosyalarında yer alan beyannamelerinin yakından inceleneceği konusunda bilgilendirilmiştir. Aynı mükelleflerin 2 yıllık gelir verilerini kullanmışlar ve bu sayede incelenen vergi mükellefleri ve incelemeye tabi olmayan benzer mükellef grupları arasında beyan edilen gelir, kesintiler ve vergi yükümlülüklerinde meydana gelen değişiklikleri karşılaştırabilmişlerdir. Anket sonucunda incelemenin etkisinin gelire bağlı olarak değiştiğini tespit etmişlerdir. İnceleme grubunda, düşük ve orta gelirli mükellefler, beyan ettikleri gelirleri 1993-1994 yılları arasında kontrol grubuna göre artırmışlardır. Etki, kaçmak için daha yüksek bir fırsatı olanlar açısından daha güçlü olmuştur. 1994 yılında, yüksek gelirli mükelleflerin bildirdikleri gelirler, kontrol grubuyla ilişkili olarak keskin bir düşüş göstermiştir (Torgler 2003).

Hanousek ve Palda (2002)'ya ait anket 1062 Çek Cumhuriyeti Vatandaşı ve 524 Slovak Cumhuriyeti Vatandaşı ile yapılmıştır. Anket sonucunda vergi ahlakının ve gelir düzeyinin vergi kaçakçılığı miktarını etkilediği saptanmıştır. Çek Cumhuriyeti'nde vergi oranlarının Slovak Cumhuriyeti'ne oranla düşük olmasının bu iki ülke arasındaki vergi kaçakçılığı miktarındaki farkı açıklamada önemli bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Ancak Çeklerin, Slovaklara oranla daha fazla vergi kaçırdığı

belirlenmiş ve bu durumda Çeklerin ortalama gelirinin yüksek olmasının etkili olduğu tespit edilmiştir. Feld ve Frey (2002)'in 26 İsviçre Kantonunun vergi idaresi ile yaptıkları çalışmada doğrudan demokrasinin olduğu kantonlarda düşük beyanda bulunan mükelleflere vergi idareleri daha az şüphe ile yaklaşmaktadır. Doğrudan demokrasinin hâkim olduğu kantonlarda mükellefe daha fazla saygı ile yaklaşılmasına rağmen, beyanname vermeme durumunda temsili demokrasiye kıyasla daha ağır cezalandırma yapılmaktadır. Öte yandan çalışmada doğrudan demokrasinin olduğu kantonlardaki gelir idareleri küçük uyumsuzluklara hoşgörü ile yaklaşmaktadır. Çalışma ile vergi ödeme kararında yalnızca ekonomik faktörlerin etkili olmadığı, mükellef ile gelir idareleri arasında psikolojik bir sözleşme olduğu, mükellef politik süreçte ne kadar etkili olursa vergi ahlakı ve psikolojik sözleşmenin de o kadar güçlü olacağı ortaya konmuştur. Wenzel tarafından 2003 yılında yapılan anket çalışması 1306 Avustralya vatandaşı ile gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda kişisel normların vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği bulunmuştur. Bu çalışmaya göre sosyal normlar mükellefin toplumla özdeşleştiği durumda vergiye uyumu artırıcı etki göstermektedir (Bayraklı vd. 2004: 250-252).

Stack ve Kpasowa (2006), Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak 36 farklı ülkeden 45.728 bireyin verileri ile yatay kesit analizi gerçekleştirmişlerdir. Bu analizin sonucunda katılımcıların dindarlık düzeyleri arttıkça vergi hilelerinin kabul edilebilirliğinin azaldığı ortaya konmuştur. Bunun dışında Torgler (2006)'de 36 ülkenin Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak vergi ahlakı ile dindarlık arasındaki pozitif yönlü ilişkiyi tespit etmiştir. Torgler ve Schneider (2007), hem Dünya Değerler Anketi hem de Avrupa Değerler Anketi'nin verileri ile Belçika, İsviçre ve İspanya için gerçekleştirdikleri analizde demokrasi yanlısı olma, ulusal gurur, devlete ve yasal sisteme duyulan güvenin vergi ahlakı üzerinde olumlu etki yarattığı sonucuna ulaşmışlardır. Torgler 2012 yılında Avrupa Birliği'ne 2004 ile 2007 yılları arasında katılan 10 Doğu Avrupa ülkesinin vergi ahlak düzeyini ölçmeyi amaçlamış; analizin sonucunda algılanan hükümet kalitesi, adalet sistemi ve hükümete güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğunu saptamıştır. Ancak Doğu Avrupa ülkelerinin %70'inin vergi ahlakı 1999-2008 yılları arasında azalış göstermiştir (Saruç 2013: 142-146).

4.2.2. Güvenilirlik Analizi ve Araştırma İle İlgili Genel Bulgular

Bu kısımda öncelikle anket sorularının güvenilirlik düzeyi analiz edilmiştir. Çalışmanın güvenilirlik analizi Cronbach's Alpha Katsayısı ile hesaplanmış ve soruların güvenilirlik katsayısı 0,79 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Anket çalışmasında elde edilen verilere normallik testi yapılmıştır. Normal dağıldığı görülen verilere iki bağımsız gruba ait ortalamaların sonuçlarını karşılaştırmak amacıyla t testi uygulanmıştır. İki'den fazla gruba ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test etmek için ise F testi (ANOVA-Varyans Analizi) kullanılmıştır.

Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaştırma

Katılımcıların verdiği cevaplarda cinsiyet değişkenine göre istatistiksel olarak fark olup olmadığı araştırılmıştır. ($p < 0,05$)

Buna göre soru: 2, 6, 14, 21, 22, 26, 27'nin cinsiyete göre farklı olduğu görülmüştür.

Aşağıdaki sorulara verilen cevaplarda ise cinsiyet değişkenine göre istatistiksel bir fark olmadığı ortaya konmuştur. ($p \geq 0,05$)

Soru 1, (p: 0,129); soru 3, (p: 0,794); soru 4, (p: 0,089); soru 5, (p: 0,171); soru 7, (p: 0,051); soru 8, (p: 0,290); soru 9, (p: 0,186); soru 10 (p: 0,326); soru 11, (p: 0,229); soru 12 (p: 0,134); soru 13 (p: 0,777); soru 15, (p: 0,133); soru 16, (p: 0,167); soru 17 (p: 0,108); soru 18 (p: 0,225); soru 19 (p: 0,693); soru 20 (p: 0,788); soru 23 (p: 0,771); soru 24 (p: 0,157); soru 25 (p: 0,060); soru 28 (p: 0,763); soru 29 (p: 0,870).

Yaş Değişkenine Göre Karşılaştırma

Katılımcıların yaş değişkenine göre analizinde ise aşağıdaki sorulara verdikleri cevaplar açısından fark olduğu gözlemlenmiştir.

Soru: 1, 16, 26, 27, 28

Aşağıdaki sorulara verilen cevaplarda ise yaş değişkenine göre istatistiksel anlamda fark olmadığı görülmektedir. ($p \geq 0,05$)

Soru 2, (p: 0,084); soru 3, (p: 0,572); soru 4, (p: 0,894); soru 5, (p: 0,073); soru 6, (0,797); soru 7, (p: 0,713); soru 8, (p: 711); soru 9, (0,612); soru 10, (p: 0,558); soru 11, (p: 0,850); soru 12, (p: 0,506); soru 13, (p: 0,150); soru 14, (p: 0,916), soru 15, (p: 0,127); soru 17, (p: 0,135); soru 18, (p: 0,771); soru 19, (p: 0,276); soru 20, (p: 0,595); soru 21, (p: 0,126); soru 22, (p: 0,070); soru 23, (p: 0,279); soru 24, (p: 0,320); soru 25, (p: 0,279); soru 29, (p: 0,504).

Eğitim Değişkenine Göre Karşılaştırma

Ankete katılanların eğitim değişkenine göre aşağıdaki sorulara verdikleri cevaplarda fark olduğu görülmektedir. ($p < 0,05$)

Soru: 1, 2, 5, 12, 13, 16, 17, 19, 20, 24

Eğitim değişkenine göre aşağıdaki sorulara verilen cevaplarda fark olmadığı görülmektedir. ($p \geq 0,05$)

Soru 3, (p: 0,051); soru 4, (p: 0,176); soru 6, (p: 0,103); soru 7, (p: 0,898); soru 8, (p: 0,546); soru 9, (p: 0,330); soru 10, (p: 0,679); soru 11, (p: 0,343); soru 14, (p: 0,541); soru 15, (p: 0,059); soru 18, (p: 0,908); soru 21, (p: 0,584); soru 22, (p: 0,844); soru 23, (p: 0,654); soru 25, (p: 0,391); soru 26, (p: 0,688); soru 27, (p: 0,295); soru 28, (p: 0,440); soru 29, (p: 0,705).

Medeni Durum Değişkenine Göre Karşılaştırma

Katılımcıların medeni durum değişkenine göre aşağıdaki sorulara verdikleri cevaplar açısından fark ortaya çıkmıştır. ($p < 0,05$)

Soru: 4, 16, 18, 24

Medeni durum değişkenine göre ise kalan sorulara verilen cevaplarda fark oluşmamıştır. ($p \geq 0,05$)

Soru 1, (p: 0,336); soru 2, (p: 0,341); soru 3, (0,689); soru 5, (p: 0,802); soru 6, (p: 0,183); soru 7, (p: 0,184); soru 8, (p: 0,830); soru 9, (p: 0,387); soru 10, (p:

0,277); soru 11, (0,827); soru 12, (p: 0,768); soru 13, (p: 0,121); soru 14, (p: 0,825); soru 15, (p: 0,231); soru 17, (p: 0,549); soru 19, (p: 0,860); soru 20, (p: 0,891); soru 21, (p: 0,275); soru 22, (p: 0,856); soru 23, (p: 0,631); soru 25, (p: 0,077); soru 26, (p: 0,466); soru 27, (p: 0,147); soru 28, (p: 0,748); soru 29, (p: 0,376).

Meslek Değişkenine Göre Karşılaştırma

Katılımcıların bazı sorulara verdikleri yanıtların meslek değişkenine göre analizinde fark olduğu görülmüştür. (p<0,05)

Soru: 13, 15, 25, 28

Aşağıda numarası verilen sorulara verilen cevapların analizinde fark olmadığı ortaya çıkmıştır. (p≥0,05)

Soru 1, (p:0,142); soru 2, (p: 0,140); soru 3, (p: 0,086); soru 4, (p: 0,135); soru 5, (p: 0,058); soru 6, (p:0,819); soru 7, (p: 0,310); soru 8, (p: 0,148); soru 9, (p: 0,085); soru 10, (p: 0,982); soru 11, (p: 0,153); soru 12, (p: 0,356); soru 14, (p:0,161); soru 16, (p: 0,075); soru 17, (p: 0,879); soru 18, (p: 0,530); soru 19, (p: 0,081); soru 20, (p: 0,564); soru 21, (p: 0,291); soru 22, (p: 0,489); soru 23, (p: 0,335); soru 24, (p: 0,084); soru 26, (p: 0,122); soru 27, (p: 0,508); soru 29, (p: 0,756)

Gelir Değişkenine Göre Karşılaştırma

Katılımcıların bazı sorulara verdikleri yanıtların gelir değişkenine göre analizinde fark olduğu görülmüştür. (p<0,05)

Soru: 1, 12, 13, 15, 17, 19, 24

Katılımcıların gelir değişkenine göre bazı sorulara verdikleri cevaplarda ise istatistiksel bir fark ortaya çıkmamıştır. (p≥0,05)

Soru 2, (p: 0,410); soru 3, (p: 0,355); soru 4, (p: 0,543); soru 5, (p: 0,058); soru 6, (p: 0,606); soru 7, (p: 0,943); soru 8, (p: 0,386); soru 9, (p: 0,640); soru 10, (p: 0,326); soru 11, (p: 0,421); soru 14, (p: 0,230); soru 16, (p: 0,459); soru 18, (p: 0,214); soru 20, (p: 0,424); soru 21, (p: 0,129); soru 22, (p: 0,860); soru 23, (p:

0,092); soru 25, (p: 0,126); soru 26, (p: 0,338); soru 27, (p: 0,610); soru 28, (p: 0,525); soru 29, (p: 0,499)

4.2.3. Frekans Dağılımları ve İstatistiksel Bulgular

Bu kısımda ankette bulunan her bir sorunun frekans ve yüzde değerleri hesaplanmış ve açıklamalar yapılmıştır. Anket formunda öncelikli olarak demografik sorulara yer verildiği için ilk olarak demografik soruların analizi yapılacaktır. Daha sonra vergi uyumu ve vergi uyumunu belirleyen faktörleri belirlemeye yönelik soruların analizi ve gereken yorumlar yapılacaktır. Anket soruları demografik değişkenler ve vergi uyumu belirleyenleri alt başlıkları ile değerlendirilecektir.

4.2.3.1. Demografik Değişkenlerin Analizi

Ankette demografik değişkenler olarak cinsiyet, yaş, eğitim durumu, medeni durum, meslek ve gelir unsurlarına yer verilmiştir.

4.2.3.1.1. Cinsiyet

Çalışmada 569 kişi ile anket yapılmış; ankete katılanların 139'u (%24,4) kadın, 430'u (%75,6) erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo 9. Cinsiyet

	<i>Cinsiyet</i>	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	Kadın	139	24,4
	Erkek	430	75,6
	Toplam	569	100,0

Türkiye Cumhuriyeti genelinde işgücü 2017 yılı Kasım döneminde bir önceki yılın aynı dönemine göre 1 milyon 9 bin kişi artarak 31 milyon 790 bin kişi, işgücüne katılma oranı ise 0,7 puan artarak %52,8 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemler için

yapılan kıyaslamalara göre; erkeklerde işgücüne katılma oranı 0,2 puanlık artışla %72,1, kadınlarda ise 1,1 puanlık artışla %33,8 olarak gerçekleşmiştir.¹¹

Hane halkı araştırması sonuçlarına göre 2016 yılında Türkiye’de 15 ve üzeri yaşta istihdam edilenlerin oranı %46,3 olup, bu oran erkeklerde %65,1, kadınlarda ise %28 olarak gerçekleşmiştir. Yine hane halkı işgücü araştırması sonuçlarına göre, 2016 yılında cinsiyete ve ekonomik faaliyetlere göre istihdam oranı incelendiğinde tarım sektöründe toplam istihdam oranı %19,5, erkek istihdam oranı %15,5, kadın istihdam oranı %28,7 olmuştur. Sanayi sektöründe toplam istihdam oranı %26,8, erkek istihdam oranı %31,6, kadın istihdam oranı %15,9; hizmet sektöründe ise toplam istihdam oranı %53,7’dir ve bu oran erkekler için %53, kadınlar için ise %55,4 olarak gerçekleşmiştir.¹²

2018 yılına gelindiğinde ise, istihdam edilenlerin sayısı 2018 yılı Temmuz döneminde, bir önceki yılın aynı dönemine göre 507 bin kişi artarak 29 milyon 265 bin kişi, istihdam oranı ise 0,2 puanlık artış ile %48,2 oldu. Bu dönemde, tarım sektöründe çalışan sayısı 247 bin kişi azalırken, tarım dışı sektörlerde çalışan sayısı 755 bin kişi arttı. İstihdam edilenlerin %19,7’si tarım, %19,5’i sanayi, %6,9’u inşaat, %53,9’u ise hizmet sektöründe yer aldı. Önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırıldığında tarım sektörünün istihdam edilenler içindeki payı 1,2 puan, inşaat sektörünün payı 0,7 puan azalırken, sanayi sektörünün payı 0,8 puan, hizmet sektörünün payı 1,1 puan arttı. İşgücü 2018 yılı Temmuz döneminde bir önceki yılın aynı dönemine göre 596 bin kişi artarak 32 milyon 796 bin kişi, işgücüne katılma oranı ise 0,3 puan artarak %54 olarak gerçekleşti. Aynı dönemler için yapılan kıyaslamalara göre; erkeklerde işgücüne katılma oranı 0,3 puanlık artışla %73,8, kadınlarda ise 0,4 puanlık artışla %34,7 olarak gerçekleşti.¹³

¹¹ Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27687, Tarih: 15.02.2018

¹² Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27594, Tarih: 06.03.2018

¹³ Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27697, Tarih: 15.10.2018

4.2.3.1.2. Yaş

Çalışmada katılımcıların yaş aralıkları 4'lü bir sınıflandırma ile ifade edilmiştir. Bunlar 18-30, 31-40, 41-50, 51-60 ve 60 yaş üzeridir. Anket sorularını cevaplandıran bireylerin yaş aralıkları aşağıdaki gibidir.

Tablo 10. Yaş

	<i>Yaş</i>	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	18-30	201	35,3
	31-40	177	31,1
	41-50	136	23,9
	51-60	45	7,9
	60 yaş üzeri	10	1,8
	Toplam	569	100,0

18-30 yaş aralığında 201 kişi (%35,3), 31-40 yaş aralığında 177 kişi (%31,1), 41-50 yaş aralığında 136 kişi (%23,9), 51-60 yaş aralığında 45 kişi (%7,9), 60 yaş ve üzeri 10 kişi (%1,8) ankete katılmıştır. Tabloya bakıldığında aktif çalışan nüfusu temsil eden 18-30, 31-40, 41-50 yaş aralığında bulunan katılımcıların çokluğu sorulara cevap vermesi istenen kesime ulaşıldığı anlamına gelmektedir.

4.2.3.1.3. Eğitim

Çalışmada eğitim düzeyi beş sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bunlar; ilk okul, orta okul, lise, ön lisans ve lisans olarak ifade edilmiştir.

Tablo 11. Eğitim

	Eğitim	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	İlk Okul	35	6,2
	Orta Okul	64	11,2
	Lise	141	24,8
	Ön Lisans	118	20,7
	Lisans	211	37,1
	Toplam	569	100,0

Tabloda yer alan frekans ve yüzdeleri incelediğimizde ankete en fazla katılım gösteren kesimin 211 kişi (%37,1) ile lisans düzeyi eğitime sahip kişiler olduğu görülmektedir. Bunu 141 kişi (%24,8) ile lise eğitimine sahip bireyler takip etmektedir. En düşük katılımı gösteren kesimin ise ilkokul mezunlarının olduğu görülmektedir.

4.2.3.1.4. Medeni Durum

Ankete katılım gösteren mükelleflerin medeni durumuna ilişkin olarak tabloda verilen bilgilere ulaşılmıştır. Katılım gösteren 569 vergi mükellefinin 412'si (%72,4) evli, 157'sinin (%27,6) ise bekâr olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Tablo 12. Medeni Durum

	Medeni Durum	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	Evli	412	72,4
	Bekâr	157	27,6
	Toplam	569	100,0

4.2.3.1.5. Meslek

Anket çalışmamızda mükellefler, mesleki faaliyetleri açısından beş kategoriye ayrılmıştır. Bu meslek grupları; esnaf-tacir, serbest meslek, çiftçi, memur ve işçi şeklindedir.

Tablo 13. Mesleki Durum

	<i>Meslek</i>	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	Esnaf-Tacir	213	37,4
	Serbest Meslek	107	18,8
	Çiftçi	48	8,4
	Memur	104	18,3
	İşçi	97	17,0
	Toplam	569	100,0

Yukarıdaki tabloda yer alan frekanslar incelendiğinde katılımcıların; 213'ü (%37,4) esnaf-tacir, 107'si (%18,8) serbest meslek erbabı, 48'i (%8,4) çiftçi, 104'ü (%18,3) memur, 97'si (%17) işçilerden oluşmaktadır. Göstergelerden anlaşılacağı üzere ankete katılım gösteren en büyük kesim beyanname usulüyle vergilendirilen esnaf-tacir kesimidir. Bu durum vergiye uyum problemi yaşayan hedef kitlenin görüşlerini daha belirgin yansıtması açısından önem taşımaktadır.

4.2.3.1.6. Gelir Düzeyi

Ankete katılanların gelir düzeylerini saptayabilmek için gelir düzeyi 4 kategoriye ayrılmıştır. Bu sınıflandırma; 0-2000 TL arası gelir elde edenler, 2001-4000 TL arası gelir elde edenler, 4001-10000 TL arası gelir elde edenler şeklinde yapılmıştır.

Tablo 14. Gelir Düzeyi

	<i>Gelir</i>	Frekans	Yüzde
<i>Cevap</i>	0-2000 TL	184	32,3
	2001-4000 TL	272	47,8
	4001-10000 TL	92	16,2
	10000 TL Üstü	21	3,7
	Toplam	569	100,0

Ankete katılan mükelleflerden 184'ü (%32,3) 0-2000 lira arası, 272'si (%47,8) 2001-4000 lira arası, 92'si (%16,2) 4001-10000 lira arası, 21'i (%3,7) 10000 lira üzeri aylık gelir elde etmektedir. Ankete katılım gösteren mükelleflerin gelir seviyesi açısından ilk iki kategoride (0-2000 ile 2001-4000) yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Bu durum ankete katılım gösteren mükelleflerin yaklaşık %80'inin yoksulluk sınırının altında yaşadığını göstermektedir.¹⁴ Bu nedenle tablodan hareketle ankete katılan bireylerin temsiliyet açısından düşük ve orta gelirli sınıfları temsil ettiği söylenebilir.

4.2.3.2. Vergi Uyumunun Sosyo-Kültürel Ve Ekonomik Belirleyenleri

Bu başlık altında mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini belirlemeye yönelik olarak anket aracılığıyla sorulan sorulara mükelleflerin verdikleri cevaplara, frekans dağılımları ve gereken yorumlamalarla açıklık getirilecektir.

¹⁴ Tuik'in 2016 verisine göre yoksulluk sınırı 5.693 TL'dir.

Önerme 1: Denetimler sıklaştıkça daha fazla vergi ödemek istiyorum.

Bu önermenin anket sorusu olarak seçilmesinin amacı, vergiye uyum düzeyleri ölçülmek istenen hedef kitle olan beyanname usulü ile vergilendirilen kesimin, denetimlere bakış açısını ve denetimlerin bu kesim üzerindeki etkisini ölçmektir. Beyanname usulü ile vergilendirilmeyen diğer mükelleflerin ise denetimlerin yeterliliği, etkinliği ve sıklığı konusunda ne düşündüklerini belirlemektir.

Tablo 15. Katılımcıların Anketteki 1. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	Önerme 1	Frekans	Yüzde
Cevap	Kesinlikle Katılmıyorum	181	31,8
	Katılmıyorum	154	27,1
	Kararsızım	100	17,6
	Katılıyorum	84	14,8
	Tamamen Katılıyorum	50	8,8
	Toplam	569	100,0

Ankete katılanlardan “denetimler sıklaştıkça daha fazla vergi ödemek istiyorum” önermesine “kesinlikle katılmıyorum” diyenlerin yüzdesi 31,8 ve 181 kişi, “katılmıyorum” diyenlerin yüzdesi 27,1 ve 154 kişi, “kararsızım” diyenlerin yüzdesi 17,6 ve 100 kişi, “katılıyorum” diyenlerin yüzdesi 14,8 ve 84 kişi son olarak “tamamen katılıyorum” diyenlerin yüzdesi 8,8 ile 50 kişidir. Bu sonuçlara göre, ankete katılım gösteren mükelleflerin yaklaşık 59’unun denetimlerin sıklaşmasının vergi ödeme davranışını olumlu etkilediğini düşünmediği ortaya çıkmaktadır. Yaklaşık 24’ü önermeye katılmış, geriye kalan 17,6’lık kesim ise bu önerme hakkında çekimser kalmıştır.

Bu sonuçlardan hareketle, ankete katılan örneklem grubun çoğunluğunun denetimlerin artırılması durumunda vergiye uyum sağlama istekleri düşmektedir. Bu durumda denetimin mükellef üzerinde yarattığı baskı etkili olabileceği gibi,

dürüstlük ve ahlak seviyesi de etkili olabilir. Yani mükellefin vergi ahlakı düşükse ve vergi kaçırıyorsa, yakalanma korkusu denetimleri dışlamasına neden olabilir.



Önerme 2: Elektronik uygulamalar vergiye uyumu kolaylaştırmaktadır.

Bu önermenin anket formunda yer almasının sebebi; Gelir İdaresi'nin vergiye uyumu kolaylaştırmak için yaptığı çalışmaları görmek, bu çalışmaların mükellef tarafından nasıl algılandığını analiz etmek ve mükelleflerin Gelir İdaresi'nin çalışmalarından memnuniyet durumunu ölçmektir.

Tablo 16. Katılımcıların Anketteki 2. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	Önerme 2	Frekans	Yüzde
Cevap	Kesinlikle Katılmıyorum	45	7,9
	Katılmıyorum	76	13,4
	Kararsızım	90	15,8
	Katılıyorum	247	43,4
	Tamamen Katılıyorum	111	19,5
	Toplam	569	100,0

Ankette yer alan “elektronik uygulamalar vergiye uyumu kolaylaştırmaktadır” önermesine verilen cevaplar; %7,9 ile “kesinlikle katılmıyorum”, %13,4 ile “katılmıyorum”, %15,8 ile “kararsızım”, %43,4 ile “katılıyorum” ve %19,5 ile “tamamen katılıyorum” şeklindedir. Toplam katılımcıların yaklaşık %63’ü elektronik uygulamaların vergiye uyumu kolaylaştırdığı fikrine katılmaktadır.

Elektronik uygulamalar mükellefler açısından birçok kolaylık sağlamaktadır. E-beyanname, e-defter gibi uygulamalarla onay işlemlerini internet ortamından yapabilmekte ve zaman kayıpları azalmaktadır. Bunun dışında VİMER ile vergi ile ilgili bütün sorunları, yükümlülükleri hakkında bilgi sahibi olabilmekte ve bilgiye ulaşma konusunda çok fazla zaman kaybetmemektedirler.

Önerme 3: Vergi kanunlarında sürekli yapılan değişiklikler vergi ödeme davranışını olumsuz etkiliyor.

Ankette bu sorunun yer almasının amacı, vergiye uyum konusunda vergi kanunlarında sürekli yapılan değişikliklerin mükellefler üzerindeki etkisini ölçmektir. Bu konudaki genel kanaat vergi kanunlarında sürekli değişiklik yapılmasının mükelleflerin kanunları takip kabiliyetini zorlaştırdığı, kanunlardan uzaklaştırdığı ve uyum sağlamlarını engellediği yönündedir.

Tablo 17. Katılımcıların Anketteki 3. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 3</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	41	7,2
	Katılmıyorum	78	13,7
	Kararsızım	78	13,7
	Katılıyorum	236	41,5
	Tamamen Katılıyorum	136	23,9
	Toplam	569	100,0

Cevap verenlerin %7,2'si vergi kanunlarında sürekli yapılan değişikliklerin vergi ödeme davranışını olumsuz etkilediği önermesine “kesinlikle katılmıyorum” cevabını, %13,7'si “katılmıyorum” cevabını, %13,7'si “kararsızım” cevabını, %41,5'i “katılıyorum” cevabını, %23,9'u “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Bu sonuçlardan hareketle katılımcıların yaklaşık %65'inin kanuni değişikliklerden dolayı uyum problemi yaşadığı ortaya çıkmaktadır.

Kanuni değişiklikler dünya literatüründeki sonuçlara uygun olarak Sivas ilindeki mükellefler açısından da uyumsuzluğa yol açan bir problemdir. Uyumsuzluğu beslemesi ilk olarak değişikliklerin takibinin güçlüğüdür. Mükellefler yoğun iş temposunda vergi yükümlülüklerini zor yerine getirirken, bir de mevzuatın sürekli değişmesi onları zorlamaktadır. Maddelerin uzun ve anlaşılabilirlikten

uzak olması ve hukuki dilinin yoruculuğu da durumu ağırlaştıran diğer unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.



Önerme 4: Devlete ödediğim vergilerin bana kamu hizmeti olarak geri döndüğünü düşünüyorum.

Bu önerme ile mükelleflerin kamu hizmetlerinin finansmanının sağlayıcısı olarak devlete sağladıkları fonların kendilerine kamu hizmeti şeklinde dönüp dönmediği hakkındaki düşünceleri anlaşılmaya çalışılmıştır.

Tablo 18. Katılımcıların Anketteki 4. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

		<i>Soru: 4</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	68	12,0	
	Katılmıyorum	104	18,3	
	Kararsızım	123	21,6	
	Katılıyorum	195	34,3	
	Tamamen Katılıyorum	79	13,9	
	Toplam	569	100,0	

“Devlete ödediğim vergilerin bana kamu hizmeti olarak geri döndüğünü düşünüyorum”, önermesine mükelleflerin %12’si “kesinlikle katılmıyorum”, %18,3’ü “katılmıyorum”, %21,6’sı “kararsızım”, %34,3’ü “katılıyorum”, %13,9’u “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Sonuçlara göre katılımcıların yaklaşık %48’i ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak döndüğünü düşünürken, %30’luk gibi göz ardı edilemeyecek kesim ise kendilerine kamu hizmeti olarak dönmediğini düşünmektedirler.

Bu önerme ülkenin politik durumuna göre çok değişken sonuçlara neden olmaktadır. Her ülkenin politik sistemindeki farklılık bu önermeyi sabit bir sonuçtan uzaklaştırmaktadır. Hükümete kendini yakın hisseden ve destekleyen mükellefler vergilerine karşılık gelen yatırımları yeterli bulurken, desteklemeyen mükellefler yetersiz bulmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin kamu hizmetlerinden tatmin düzeyini ölçmek her zaman güç olacaktır.

Önerme 5: Uzlaşma ve pişmanlık gibi konuların dürüst olmayan mükellefleri daha fazla vergi uyumsuzluğuna ittiğini düşünüyorum.

Anket formunda yer alan bu önermenin amacı sistemde yer alan uzlaşma ve pişmanlık müesseselerinin vergiye uyum göstermeyen mükellefler üzerinde nasıl etki yarattığını ölçmektir.

Tablo 19. Katılımcıların Anketteki 5. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 5</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	35	6,2
	Katılmıyorum	60	10,5
	Kararsızım	118	20,7
	Katılıyorum	209	36,7
	Tamamen Katılıyorum	147	25,8
	Toplam	569	100,0

Ankete katılan mükelleflerin “uzlaşma ve pişmanlık gibi konuların dürüst olmayan mükellefleri daha fazla vergi uyumsuzluğuna ittiğini düşünüyorum” önermesine verdikleri cevapların yüzdeleri; % 6,2 ile “kesinlikle katılmıyorum”, %10,5 ile “katılmıyorum”, %20,7 ile “kararsızım”, %36,7 ile “katılıyorum”, %25,8 ile “tamamen katılıyorum” şeklindedir. Ankete katılanların yaklaşık %62’si uzlaşma ve pişmanlık müessesinin uyumsuzluğu artırdığını düşünmektedir.

Uzlaşma ve pişmanlık müesseseleri dürüst mükelleflerde dürüstlüklerinden dolayı cezalandırıldıkları algısı oluşturmakta ve vergi ahlaklarını dolayısıyla vergiye uyumlarını bozmaktadır.

Önerme 6: İndirim, istisna, muafiyet gibi uygulamaların mükelleflerin vergi ödeme davranışını olumsuz etkilediğini düşünüyorum.

Bu önerme ile indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamaların mükelleflerin vergi ödeme davranışını ne yönde etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 20. Katılımcıların Anketteki 6. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 6</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	56	9,8
	Katılmıyorum	109	19,2
	Kararsızım	94	16,5
	Katılıyorum	204	35,9
	Tamamen Katılıyorum	106	18,6
	Toplam	569	100,0

Ankete cevap veren mükelleflerden %9,8'i “indirim, istisna, muafiyet gibi uygulamaların mükelleflerin ödeme davranışını olumsuz etkilediğini düşünüyorum” önermesine “kesinlikle katılmıyorum” cevabını verirken, %19,2’si “katılmıyorum”, %16,5’u “kararsızım”, %35,9’u “katılıyorum”, %18,6’sı “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Katılımcıların yaklaşık %54’ü indirim, istisna, muafiyet gibi uygulamaların uyumsuzluğa neden olduğunu düşünmektedir.

İndirim, istisna ve muafiyetler aslında ekonomik yönden zayıf kimseleri korumak amacıyla konulmakta, ancak kanuni boşluklardan yararlanan mükellefler tarafından suiistimal edilmektedir. Buna bağlı olarak da vergi ahlakı yüksek mükelleflerin karlılığı azalmakta, yaşam kalitesi düşmektedir. Buna tepki olarak onlarda vergiye uyum sağlamaktan vazgeçebilmektedirler.

Önerme 7: Mali Müşavirlerin mükelleflerin vergiye uyumsuzluk davranışını caydırmak yerine teşvik ettiklerini düşünüyorum.

Anket formunda yer alan bu önerme ile amaçlanan mali müşavirlerin mükellefleri uyum ya da uyumsuzluk davranışı noktasında hangi yönde etkilediklerini belirlemektir.

Tablo 21. Katılımcıların Anketteki 7. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 7</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	62	10,9
	Katılmıyorum	80	14,1
	Kararsızım	155	27,2
	Katılıyorum	176	30,9
	Tamamen Katılıyorum	96	16,9
	Toplam	569	100,0

Bu kapsamda “Mali Müşavirlerin mükelleflerin vergiye uyumsuzluk davranışını caydırmak yerine teşvik ettiklerini düşünüyorum” önermesine katılımcıların verdikleri cevaplar; %10,9 ile “kesinlikle katılmıyorum”, %14,1 ile “katılmıyorum”, %27,2 ile “kararsızım”, %30,9 ile “katılıyorum”, %16,9 ile “tamamen katılıyorum” şeklinde olmuştur. Yaklaşık %48’lik kesim mali müşavirlerin vergiye uyumsuzluk davranışına mükellefleri teşvik ettiklerini düşünmektedirler.

Mali müşavirler vergi idareleri ile mükellefler arasındaki en önemli araçtır. Kanunları yorumlama ve mükellefleri bu kanunlar doğrultusunda yükümlülükleri hakkında yol gösterme konusunda öncüdürler. Fakat bazı meslek mensupları müşteri çevresini kaybetmemek ve daha fazla müşteri elde etmek için kanuni boşlukları kullanmakta ve müşterilerine en az vergiyi ödetmektedirler. Bazı meslek etiğinden

uzak meslek mensupları bireysel çıkarları için toplumsal çıkarları göz ardı edebilmektedirler.



Önerme 8: Vergi affı olacağını düşünen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğini düşünüyorum.

Bu önerme ile vergi aflarının mükelleflerin zamanında ödeme ya da ödememe kararları üzerindeki etkisi ölçülmek istenmiştir.

Tablo 22. Katılımcıların Anketteki 8. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 8</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	43	7,6
	Katılmıyorum	69	12,1
	Kararsızım	79	13,9
	Katılıyorum	234	41,1
	Tamamen Katılıyorum	144	25,3
	Toplam	569	100,0

“Vergi affı olacağını düşünen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğini düşünüyorum” önermesine verilen yanıtlar %7,6 ile “kesinlikle katılmıyorum”, %12,1 ile “katılmıyorum”, %13,9 ile “kararsızım”, %41,1 ile “katılıyorum”, %25,3 ile “tamamen katılıyorum” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre, katılımcıların yaklaşık %66,5 gibi büyük bir çoğunluğu vergi aflarının vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi hususunda olumsuz çıktılara neden olduğu görüşünü benimsediği görülmektedir.

Vergi afları, devlet açısından ve uyumsuz mükellefler açısından olumlu sonuçlanan bir süreci ifade etse de, uyum sağlayan mükellefleri uyumdan caydırıcı niteliktedir. Zamanında gereken tutarlarla vergi yükümlülüğünü yerine getiren mükellefin, ödemeyen mükellef karşısında zayıf duruma düşürülmesi dürüst mükellefi kızdırmaktadır.

Önerme 9: Çevremde vergi kaçırarlara yönelik ceza uygulanmadığını gördüğümde vergi ödeme davranışım olumsuz etkileniyor.

Anket formunda yer alan bu önerme vergi cezalarının caydırıcılığının dürüst mükellefler açısından irdelenmesini mümkün kılmaya yönelik olarak konulmuştur.

Tablo 23. Katılımcıların Anketteki 9. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 9</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	56	9,8
	Katılmıyorum	74	13,0
	Kararsızım	80	14,1
	Katılıyorum	198	34,8
	Tamamen Katılıyorum	161	28,3
	Toplam	569	100,0

“Çevremde vergi kaçırarlara yönelik ceza uygulanmadığını gördüğümde vergi ödeme davranışım olumsuz etkileniyor” önermesini yanıtlayanların %9,8’i kesinlikle katılmadığını, %13 katılmadığını, %14,1 kararsız olduğunu, %34,8 bu önermeye katıldığını, %28,3’ü ise tamamen katıldığını belirtmiştir. Ankete katılanların yaklaşık %63’ü cezaların yeterince yaptırıma sahip olmamasından dolayı vergiye uyumsuzluk gösterebildiklerini belirtmişlerdir.

Toplumsal bir varlık olarak insan, bir topluma, gruba ait olmak ister ve o grubun davranış kalıplarından etkilenir. Mükellefler ait olduğu çevrelerin bilgisine de sahiptir. Bu nedenle vergi ödemediği halde cezalandırılmadığı bilgisini aldığıında dürüst mükellefte ödeme yapmasından dolayı pişmanlık ve suçluluk duygusu oluşabilmektedir. Bu durum sürekli tekrarlandığında ise dürüst mükelleflerin de vergi ahlakı bozulmakta, vergi kaçakçılığı genişlemektedir.

Önerme 10: Vergisini ödemediği halde yakalanmayan mükelleflerin varlığının devlete duyduğum güveni azalttığını düşünüyorum.

Bu önerme ile vergisini ödemediği halde yakalanıp cezalandırılmayan mükelleflerin, dürüst mükelleflerin devlete duydukları güveni nasıl etkilediği yönünde fikir elde edilmesi amaçlanmıştır.

Tablo 24. Katılımcıların Anketteki 10. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 10</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	37	6,5
	Katılmıyorum	51	9,0
	Kararsızım	73	12,8
	Katılıyorum	235	41,3
	Tamamen Katılıyorum	173	30,4
	Toplam	569	100,0

Vergisini ödemediği halde yakalanmayan mükelleflerin varlığı ankete katılanların yaklaşık %16'sını olumsuz yönde etkilemezken, yaklaşık %72'sini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu önerme hakkında kararsız kalanların yüzdesi ise %12,8 olarak gerçekleşmiştir.

Devlete duyulan güvenin araçlarından biri de vergilerdir. Vergilerin kullanıcısı hükümettir ve hükümet vergileri ne kadar mükelleflerin istekleri doğrultusunda yönetirse o derece güven kazanmaktadır. Mükellef yaşamındaki hemen hemen her alandan yapılan bu kesintilerin nerelere ne şekilde harcandığı bilgisine ulaşmak istemekte ve hükümetten kamusal hizmetler beklemektedir.

Önerme 11: Vergi yükünün fazla olmasından dolayı mükelleflerin vergiye uyum sağlayamadıklarını düşünüyorum.

Vergi yükü mükelleflerin vergiye uyum göstermemelerinde etkili olan en önemli ekonomik faktörlerdendir. Bu nedenle önerme ile mükelleflerin vergi yükünü nasıl algıladıklarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Tablo 25. Katılımcıların Anketteki 11. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 11</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	46	8,1
	Katılmıyorum	73	12,8
	Kararsızım	106	18,6
	Katılıyorum	201	35,3
	Tamamen Katılıyorum	143	25,1
	Toplam	569	100,0

Bu kapsamda “vergi yükünün fazla olmasından dolayı mükelleflerin vergiye uyum sağlayamadıklarını düşünüyorum” önermesine mükelleflerin verdikleri cevapların incelenmesi gerekmektedir. Bu önermeye cevap verenlerin %8,1’i “kesinlikle katılmıyorum”, %12,8’i “katılmıyorum”, %18,6’sı “kararsızım”, %35,3’ü “katılıyorum”, %25,1’i “tamamen katılıyorum” yanıtlarını vermişlerdir. Buradan hareketle toplam katılımcıların yaklaşık %60,5’unun vergi yükünün fazla olmasından dolayı vergiye uyum sağlayamadıkları ortaya çıkmaktadır.

Vergi yükü, mükelleflerin uyum sağlayamamalarının önündeki en büyük problemdir. Bireyler açısından bakıldığında vergi yükü yaşam kalitesini, tasarrufları, harcanabilir geliri düşürücü bir unsurken, kurumlar açısından rekabet güçlerini zayıflatan, kurumsal karı azaltan, yeni yatırımlara imkan vermeyen bir unsurdur. Ergi yükü, mükellefin baskı hissetmeye başladığı noktadan sonra mükellefte kurtulma isteği yaratmaktadır. Bu durumda mükellef ya vergi yükünü başkalarına yansıtmakta ya da vergi borcunu geciktirmektedir.



Önerme 12: Kimi sektörlerde vergi oranlarının yüksekliğine bağlı olarak mükellefler rekabet gücünü kaybetmekte ve vergi kaçırmaktadır.

Bazı sektörlerde vergi oranlarının yüksek olması mükellefin uyum davranışına etki eden bir diğer faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu oranların yüksekliği kimi mükelleflerin rekabet gücünü önemli ölçüde azaltmakta ve buna bağlı olarak vergiye uyum sağlamada problemler yaratmaktadır.

Tablo 26. Katılımcıların Anketteki 12. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 12</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	32	5,6
	Katılmıyorum	60	10,5
	Kararsızım	100	17,6
	Katılıyorum	233	40,9
	Tamamen Katılıyorum	144	25,3
	Toplam	569	100,0

Ankette yer alan bu soruya cevap verenlerin yaklaşık %16'sı vergi oranlarının yüksekliğine bağlı olarak mükelleflerin rekabet gücünü kaybettiğine ve bu nedenle vergi kaçırdığına katılmamakta, %17,6'sı kararsız kalmakta ve yaklaşık %66'lık kesim ise bazı sektörlerde vergi oranlarının yüksek olduğu fikrine katılmaktadırlar.

Önerme 13: Vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi kaçakçılığını azaltacağını ve vergiye uyumu artıracığını düşünüyorum.

Bu önerme anket formuna vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkisini mükelleflerin bakış açısından değerlendirmek amacıyla konulmuştur. Bazı mükellefler vergiye uyum problemine gerekçe olarak vergi oranlarının yüksekliğini göstermektedirler. Bu nedenle mükelleflerin mevcut vergi oranlarını yüksek bulup bulmadığının ölçülmesi önem taşımaktadır.

Tablo 27. Katılımcıların Anketteki 13. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 13</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	43	7,6
	Katılmıyorum	43	7,6
	Kararsızım	53	9,3
	Katılıyorum	235	41,3
	Tamamen Katılıyorum	195	34,3
	Toplam	569	100,0

“Vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi kaçakçılığını azaltacağını ve vergiye uyumu artıracığını düşünüyorum” önermesine cevap verenlerin %7,6’sı “kesinlikle katılmıyorum”, %7,6’sı “katılmıyorum”, 9,3’ü “kararsızım”, %41,3’ü “katılıyorum”, 34,3’ü “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Bu sonuçlara göre katılımcıların %65,5’i vergi oranlarında indirim yapılmasının vergiye uyumu artırıp, kaçakçılığı azaltacağını düşünmektedir.

Önerme 14: Vergi afları vergi ödeme davranışımı olumsuz etkiliyor.

Vergi afları kısa vadede hem devlet hem de vergisini zamanında ödemeyen mükellefler açısından etkin bir yöntem olsa da uzun vadede dürüst mükellefler üzerinde önemli sorunlara neden olmaktadır. Dürüst mükellefler kendilerinin zamanında ödedikleri vergileri, diğer mükelleflerin zamanında ödemediğini ve bu nedenle de aflar yoluyla ödüllendirildiklerini gördükçe kamu yönetimine duydukları güveni kaybetmektedirler. Kamu yönetimine duyulan güven kaybı zamanla dürüst mükelleflerin de vergiye uyum problemi yaşamalarına neden olmakta, vergi ahlakı bozulmaktadır. Bu nedenle bu önermenin anket formuna konulması dürüst mükellefleri vergi aflarının nasıl etkilediğinin ölçülmesi açısından önem taşımaktadır.

Tablo 28. Katılımcıların Anketteki 14. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 14</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	73	12,8
	Katılmıyorum	111	19,5
	Kararsızım	95	16,7
	Katılıyorum	196	34,4
	Tamamen Katılıyorum	94	16,5
	Toplam	569	100,0

“Vergi afları vergi ödeme davranışımı olumsuz etkiliyor” önermesine cevap verenlerin yaklaşık %32’si bu önermeye katılmazken, %16,7’si kararsız kalmış, yaklaşık %51’lik kesim ise bu önermenin doğruluğuna katıldığını belirtmiştir.

Önerme 15: Vergi kaçıranlara yönelik cezaların vergiye uyumu sağlaması açısından daha ağır olması gerektiğini düşünüyorum.

Cezalar vergi ödemeyenleri caydırma stratejilerinden biri olarak vergi sistemlerinde yer almaktadır. Aynı zamanda devlete ek gelir olması açısından da önem taşıyan cezalar, etkin şekilde kullanıldığı taktirde vergiye uyumsuzluk gösterenleri caydırıcı nitelikte olabilmektedir. Anket formunda böyle bir önermenin yer alması ise dürüst mükelleflerin vergi ödemeyen mükelleflere uygulanan cezalar hakkında ne düşündüğünü ölçmeye yöneliktir.

Tablo 29. Katılımcıların Anketteki 15. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 15</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	36	6,3
	Katılmıyorum	45	7,9
	Kararsızım	76	13,4
	Katılıyorum	226	39,7
	Tamamen Katılıyorum	186	32,7
	Toplam	569	100,0

Bu doğrultuda anket çalışmasına katılanların yaklaşık %14,5’u cezaların daha ağır olması gerektiği fikrine katılmazken, %13,4’ü kararsız kalmış, yaklaşık %71,5’luk kesim ise cezaların caydırıcılık açısından daha ağır olması gerektiği fikrine katılmıştır.

Önerme 16: Daha fazla gelirim olsaydı vergi ödeme istekliliğim artardı ve vergiye daha kolay uyum sağlardım.

Gelir vergilendirmeye esas olan asli bir unsurdur. Bireyler çeşitli yollarla çeşitli şekillerde elde ettikleri gelirlerini kolay kolay paylaşma eğiliminde olmamaktadırlar. Ancak devlete olan bağlılık, güven, iktidarı destekleme, ulusal gurur, dini inanç vb. birçok faktör bireyleri vergi ödeme konusunda teşvik etmektedir. Her gelir eşit oranlarda vergilendirilmemekte, bazı gelirler kaynaktan kesintiye uğrarken bazı gelirler tüketim kanalıyla elden çıkabilmektedir. Bu durum çoğu durumda vatandaşların tepkisine neden olsa da kamusal ihtiyaçların giderilme zorunluluğu bireylerde farkındalık yaratmaktadır. Elde edilen gelir düzeyinin kişiden kişiye değişiyor olması, gelir ve kazançlardan alınan vergilere gösterilen tepkilerin de bir o kadar farklı olmasına neden olmaktadır. Birçok birey vergiye uyum sağlayamama gerekçesi olarak gelir düzeyinin yetersizliğini göstermektedirler. Bu amaç doğrultusunda anket formuna bu önerme eklenmiş, mükelleflerin gelir düzeyinin daha fazla olması durumunda vergiye nasıl bir bakış açısı geliştireceklerinin cevabı bulunmaya çalışılmıştır.

Tablo 30. Katılımcıların Anketteki 16. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 16</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	34	6,0
	Katılmıyorum	66	11,6
	Kararsızım	113	19,9
	Katılıyorum	229	40,2
	Tamamen Katılıyorum	127	22,3
	Toplam	569	100,0

Ankete katılanların %17,6'sı gelir düzeyleri artmış olsa bile vergi ödemeye istek duymayacaklarını düşünürken, %19,9'luk kesim bu önerme hakkında kararsız

bir tutum sergilemiş, %62,5'luk kısım ise gelirlerinin daha yüksek olması varsayımında vergileri daha olumlu karşılayabileceklerini belirtmişlerdir.

Önerme 17: Baskı grupları hükümetin vergi politikaları üzerinde etkili oluyor.

Vergi politikaları üzerinde etki yaratan bir diğer unsur baskı gruplarıdır. Baskı grupları ellerinde bulundukları sermaye ve diğer güç unsurlarıyla hükümetlerin vergi politikaları üzerinde söz hakkı kazanmaktadır. Ankete katılım gösterenlerin yüzde kaçının baskı gruplarının vergi politikalarını etkilediğini düşündüğünü ölçmek açısından bu önerme önem taşımaktadır.

Tablo 31. Katılımcıların Anketteki 17. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 17</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	42	7,4
	Katılmıyorum	57	10,0
	Kararsızım	175	30,8
	Katılıyorum	176	30,9
	Tamamen Katılıyorum	119	20,9
	Toplam	569	100,0

Baskı gruplarının vergi politikaları üzerine etkisini ölçmek amacıyla katılımcılara yöneltilen bu önermeye %17,4'lük kesim katılmazken, %30,8'lik kesim çekimser yaklaşmış, %51,8'lik kesim ise katıldığını belirtmiştir.

Önerme 18: Vergilerimi tam ve zamanında ödemediğimde kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum.

Kamu hizmetlerinin sağlanmasında vergiler asli unsurdur. Kamu hizmetlerinin aksamaması için vergilerin tam ve zamanında ödenmesi çok büyük öneme sahiptir. Dolaylı vergiler tüketim ve harcama sırasında alınırken, dolaysız vergiler belli zamanlarda alınmakta ve beyan esasına dayanmaktadır. Bu nedenle bu önerme daha ziyade dolaysız vergiler açısından mükelleflerin fikirlerini ölçmeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

Tablo 32. Katılımcıların Anketteki 18. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 18</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	43	7,6
	Katılmıyorum	84	14,8
	Kararsızım	121	21,3
	Katılıyorum	230	40,4
	Tamamen Katılıyorum	91	16,0
	Toplam	2.382	100,0

Ankete katılım gösterenlerin yaklaşık %22,5'i “vergilerimi tam ve zamanında ödemediğimde kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum” önermesine katılmazken, %21,3’ü kararsız kalmış, %56,4’ü bu önermeye katıldığını belirtmiştir.

Önerme 19: Aile içi ve okul eğitiminde vergi ahlakına yer verilmesinin gelecek nesillerin vergiye uyum düzeylerini artıracığını düşünüyorum.

Vergi ahlakı içsel bir motivasyon olarak vergi uyumunun temelini oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamalarının temelinde vergi ahlak ve bilincinin yerleşmiş olması yer almaktadır. Vergi ahlak ve bilincinin yerleşmesinde ise aile içi eğitim ve okul eğitimi öncelikli bir işleve sahiptir. Bu nedenle hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde bu konu üzerinde daha fazla durulmaya başlanmış ve bu alanda ilave çalışmalar başlatılmıştır. Anket formuna bu önermenin konulma sebebi, mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincinin küçük yaşlarda yerleştirilmesi konusunda ne düşündüklerini tespit etmektir.

Tablo 33. Katılımcıların Anketteki 19. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 19</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	32	5,6
	Katılmıyorum	28	4,9
	Kararsızım	100	17,6
	Katılıyorum	269	47,3
	Tamamen Katılıyorum	139	24,4
	Toplam	569	100,0

Ankete katılanların %5,6’sı “aile içi ve okul eğitiminde vergi ahlakına yer verilmesinin gelecek nesillerin vergiye uyum düzeylerini arttıracığını düşünüyorum” önermesine kesinlikle katılmazken, %4,9’u katılmadığını, %17,6’sı kararsız kaldığını, %47,3’ü katıldığını, %24,4’ü tamamen katıldığını belirtmiştir. Toplamda yaklaşık %72’lik bir kesim aile içinde ve okulda vergi ahlakı eğitimine yer verilmesinin gelecek nesillerin uyumu açısından faydalı olacağını düşünmektedir.

Vergi ahlakını çocukluk çağlarında geliştirmeye çalışmak, her eğitim sisteminin amacı olmalıdır. Geleceğin mükellefleri olarak çocukların vergi hakkında

bilgi sahibi olması, vergiyi benimseyebilmesi ve bir vatandaşlık görevi olarak kavrayabilmesi için bilgisinin olması gerekmektedir.



Önerme 20: Medyada, sempozyum, konferans ve kongrelerde vergi ödeme bilincine daha fazla yer verilmesinin vergiye gönüllü uyumu artıracığını düşünüyorum.

Günümüzde teknik imkânların genişlemiş ve gelişmiş olmasından dolayı her konuda bilgi sahibi olmak daha da kolaylaşmıştır. Bu konulardan biri de vergilerdir. Mükellefler vergisel yükümlülükleri konusunda medya ve diğer iletişim kanalları aracılığıyla daha fazla bilgi sahibi olabilmekte, bilgiye ulaşmakta güçlük çektiği için vergiye uyum sağlayamadığı gerekçesini ileri sürememektedirler. Bunun dışında sempozyum, konferans ve kongrelerde vergi bilincine daha fazla yer verilmekte, bu hususta çalışmalar yapılmaktadır. Ancak medya ve diğer iletişim kanallarının vergi bilinci üzerine etkisi her kesim tarafından farklı algılanmaktadır.

Tablo 34. Katılımcıların Anketteki 20. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 20</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	23	4,0
	Katılmıyorum	42	7,4
	Kararsızım	113	19,9
	Katılıyorum	250	43,9
	Tamamen Katılıyorum	141	24,8
	Toplam	569	100,0

Anket formuna konulan “medyada, sempozyum, konferans ve kongrelerde vergi ödeme bilincine daha fazla yer verilmesinin vergiye gönüllü uyumu artıracığını düşünüyorum” önermesine katılımcıların %11,4’ü katılmazken, %19,9 kararsızlık göstermiş, %68,7’si katılmıştır.

Önerme 21: Etrafımda çok fazla vergi ödemeyen insan varsa ben de vergi ödemem diye düşünüyorum.

Vergi, her vatandaşın üzerine terettüb eden bir yükümlülüktür. Her vatandaşın üzerine düşen vergi borcu gelir ya da kazancı nispetinde farklılaşmaktadır. Herkesin üzerine düşen vergi borcunu tam ve zamanında ödemesi kamu hizmetlerinin sağlıklı yürütülebilmesi açısından zorunluluk arz etmektedir. Ancak bazı mükellefler üzerlerindeki vergi yükünün olması gerekenden fazla olduğunu düşünmekte ve vergiye uyum sağlamamaktadırlar. Bazı mükelleflerse verginin bir vatandaşlık borcu olduğunu, ödenmemesi durumunda kamusal mal ve hizmetlerin aksayacağını düşünerek vergilerini gönüllü olarak ödemektedirler. Bu durum gönüllü ödeyen ve ödemeyen iki mükellef kesiminin oluşmasına neden olmaktadır. Vergi ödemeyenlerin yükü vergi ödeyenlerin üzerinde daha fazla baskı oluşturduğunca gönüllü uyum sağlayanların sayısı da azalmakta, onlarda ödememe yönünde eğilim geliştirmektedirler. Bunun sonucunda vergi kaçırın ve vergiden kaçınanların sayısı artmakta, kamu hizmetleri yeterince yerine getirilememektedir. Bu nedenle bu konuda ne düşündükleri ile ilgili olarak seçilen örneklem üzerinden genellemeye ulaşmak için bu önerme anket formuna konulmuştur.

Tablo 35. Katılımcıların Anketteki 21. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 21</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	96	16,9
	Katılmıyorum	134	23,6
	Kararsızım	120	21,1
	Katılıyorum	156	27,4
	Tamamen Katılıyorum	63	11,1
	Toplam	569	100,0

“Etrafımda çok fazla vergi ödemeyen insan varsa ben de vergi ödemem diye düşünüyorum” önermesine katılımcıların %16,9’u “kesinlikle katılmıyorum” cevabını verirken, %23,6’sı “katılıyorum” cevabını vermiş, %21,1’i “kararsızım”, %27,4’ü katılıyorum, %11,1’i “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Bu

önermeye katılanlar ve katılmayanların yüzdesi yaklaşık olarak aynıdır. Bu nedenle bu önerme için anlamlı bir sonuç çıkarmak mümkün görünmemektedir.

Önerme 22: Siyasal iktidarı destekleyip-desteklemediğimin vergi ödeme kararımı etkileyeceğini düşünüyorum.

Parlamenter demokrasilerde siyasi iktidarı ellerinde bulunduranlar siyasi partilerdir. Siyasi partiler iktidara geldiklerinde, kamu harcamalarının kimden, nasıl ve ne oranda finanse edileceği yönünde kararlar almak zorundadırlar. Seçim sonucu iktidara gelen siyasi parti/partilerin kendilerini desteklemiş veya desteklememiş olsun tüm vatandaşlar için alacakları kararlar herkesi zorunlu olarak bağlayacaktır ve vatandaşlar siyasi iktidarı elinde bulunduranlara karşı bir tutum içerisine gireceklerdir. Bu tutum sonucunda mükellefler kendisini iktidarla özdeşleştirirse, iktidarın vergi ve benzeri kararlarına destek vererek olumlu bir tavır takınacaklardır. Siyasi gücü elinde bulunduranların, aldıkları kararları benimsememeleri ve siyasi iktidara karşı oluşlarına göre, aldıkları veya alacakları kararlara tepki olarak, onların etkilerinden kurtulmaya çalışacaklardır. Buna bağlı olarak vergi vermeme veya kaçınma söz konusu olacaktır (Çataloluk 2008: 219-220). Bu nedenle bu çalışmada bireylerin siyasal iktidarı destekleyip desteklememesi durumunun vergi uyumu kararlarına ne yönde etki ettiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 36. Katılımcıların Anketteki 22. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 22</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	115	27,6
	Katılmıyorum	180	28,8
	Kararsızım	114	16,7
	Katılıyorum	99	20,1
	Tamamen Katılıyorum	61	6,7
	Toplam	569	100,0

Bu doğrultuda ankete katılanların “siyasal iktidarı destekleyip desteklemediğimin vergi ödeme kararımı etkileyeceğini düşünüyorum” önermesine %27,6’sı kesinlikle katılmazken, %28,8’i katılmadığını, %16,7’si kararsız kaldığını, %20,1’i katıldığını, %6,7’si ise kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Bu sonuçlardan hareketle denilebilir ki; katılımcıların yaklaşık %65,5’i bu önermeye katılmamaktadır.

Önerme 23: Vergilerimi tam ve zamanında ödemezsem suçluluk ve utanç duyacağımı düşünüyorum.

Vergi uyumu, ekonomik faktörleri içinde barındıran bir kavram olduğu gibi aynı zamanda sosyal faktörleri de bünyesinde barındırmaktadır. Vergiye uyum sağlama konusunda hissedilen vergi yükü kadar kişinin sosyal değerleri de etkili olmaktadır. Bu değerlerden biri de bireyin yaptığı yanlış sonucu suçluluk ve utanç duyabilmesidir. Bireyin vergi kaçırdığı durumda suçluluk ve utanç duyup duymadığını araştırmak vergi kaçırma probleminin sebeplerini bulmak açısından önem taşımaktadır.

Tablo 37. Katılımcıların Anketteki 23. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 23</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	36	6,3
	Katılmıyorum	60	10,5
	Kararsızım	99	17,4
	Katılıyorum	236	41,5
	Tamamen Katılıyorum	138	24,3
	Toplam	569	100,0

Bu amaçla anket formuna “vergilerimi tam ve zamanında ödemezsem suçluluk ve utanç duyacağımı düşünüyorum” önermesi konulmuştur. Ankete katılanların yaklaşık %17’si önermeye katılmazken, %17,4’ü kararsız bir tutum sergilemiş, yaklaşık %66’sı ise katıldığını belirtmiştir.

Önerme 24: Dinimin emirleri vergi ödeme davranışımı olumlu etkiliyor.

Din, dogmalarıyla, peygamberleriyle, kitaplarıyla, ilahi emirleriyle birey yaşamında çok önemli bir yere sahiptir. Asırlar boyunca uğrunda savaşlar verilen ve hala verilmekte olan bir olgunun her alanda etkilerinin olması kaçınılmazdır. Bu alanlardan biri de vergilerdir. Vergiler özellikle doğuda yer alan Müslüman ülkeler açısından milli duyguların bir uzantısıdır. Bu nedenle bu ülkelerde ödenmesi gereken bir olgu olarak görülmektedir. Bunun yanı sıra yine İslamiyete göre kul hakkı haramdır. Vergiler ise her ödeme gücü olan vatandaşın ödemesi gereken tutarlardır. Ödeme gücü olup ödemeyen, vergi kaçırın mükelleflerse İslami anlayışa göre kul hakkına girmektedirler. Bu nedenle dini emirler mükelleflerin vergi ödeme kararlarında etkili olabilmektedir.

Tablo 38. Katılımcıların Anketteki 24. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 24</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	36	6,3
	Katılmıyorum	59	10,4
	Kararsızım	135	23,7
	Katılıyorum	200	35,1
	Tamamen Katılıyorum	139	24,4
	Toplam	569	100,0

Anket formuna dinin ödeme kararı üzerine etkisini ölçmek amacıyla konulan “dinimin emirleri ödeme davranışımı olumlu etkiliyor” önermesine ankete katılım gösterenlerin %6,3’ü “kesinlikle katılmıyorum” cevabını verirken, %10,4’ü “katılmıyorum”, %23,7’si “kararsızım”, %35,1’i “katılıyorum”, %24,4’ü “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Toplam katılımcıların yaklaşık %60’ı dinin vergi ödeme kararında etkili olduğunu düşünmektedir.

Önerme 25: Haberim olmadan ödediğim vergidense, vergi dairesine giderek bizzat ödediğim vergi üzerimde daha fazla baskı yaratıyor.

Vergiler başlıca iki şekilde toplanmaktadır. Bunlardan biri beyan usulü diğeri ise stopaj usulüdür. Beyan usulünde vergiye esas kazanç mükelleflerin kendi bildirimleri ile tespit edilirken, stopaj usulünde kazanç henüz mükellefin tasarrufuna girmeden kaynaktan kesilmektedir. Konuya ilişkin araştırmalar yapısı nedeniyle beyan usulünün vergi kaçırmaya daha çok fırsat verdiğini ve vergiye uyumun daha fazla bozulmasına neden olduğunu göstermektedir. Bu önerme ile söz konusu yargının gerçekliği sınanmaktadır.

Tablo 39. Katılımcıların Anketteki 25. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

		<i>Soru: 25</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	43	7,6	
	Katılmıyorum	104	18,3	
	Kararsızım	136	23,9	
	Katılıyorum	185	32,5	
	Tamamen Katılıyorum	101	17,8	
	Toplam	569	100,0	

Bu doğrultuda anket katılımcılarının yaklaşık %26'sı “haberim olmadan ödediğim vergidense, vergi dairesine giderek bizzat ödediğim vergi üzerimde daha fazla baskı yaratıyor” önermesine katılmazken, %23,9'u kararsız kalmış, yaklaşık %50,5'i bu önermeye katıldığını belirtmiştir.

Önerme 26: Eğer ödediğim vergiler kesinti yoluyla değil de, beyan yoluyla alınsaydı daha az vergi beyan ederdim.

Bu önerme gelirini elde etmeden vergisi tahsil edilen mükelleflerin vergi ahlak düzeylerini belirlemeye yönelik olarak anket formuna konulmuştur. Stopaj usulü ile vergilendirilen mükelleflerin vergiye uyum sağlama konusundaki gönüllülük düzeylerine netlik kazandırmak amaçlanmıştır.

Tablo 40. Katılımcıların Anketteki 26. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 26</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	85	14,9
	Katılmıyorum	140	24,6
	Kararsızım	142	25,0
	Katılıyorum	126	22,1
	Tamamen Katılıyorum	76	13,4
	Toplam	569	100,0

Katılımcıların “eğer ödediğim vergiler kesinti yoluyla değil de, beyan yoluyla alınsaydı daha az vergi beyan ederdim” önermesine %14,9’u “kesinlikle katılmıyorum”, %24,6’sı “katılmıyorum”, %25’i “kararsızım”, %22,1’i “katılıyorum”, 13,4’ü “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Bu önermeye katılımcıların %39,5’i katılmadığını belirtmiştir.

Önerme 27: Paraya olan sevgimin vergi ödeme davranışımı olumsuz etkilediğini düşünüyorum.

Para asırlardır iktisadi hayatta var olan bir mübadele aracıdır. Alışverişe konu olan her şeyin karşılığı olarak kullanılan para, insan yaşamının devamlılığı için sürekli elde edilmesi gereken bir değerdir. Sürekliliğinin gerekliliği parayı paylaşılması güç bir kıymet haline getirmektedir. Ayrıca herkesin para elde etme

yönteminin farklılaşması da paylaşım isteği üzerinde etkili olmaktadır. İnsanlar sürekli kazanmak zorunda oldukları parayı zamanla daha çok kazanmak istemekte ve kazandıkça paraya olan sevgileri de artmaktadır. Para sevgisi arttıkça da paylaşma isteği azalmaktadır. Buna bağlı olarak devlet ile vergi adı altında kazançlarını paylaşma isteği de azalmakta ve vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle denilebilir ki; para sevgisi arttıkça vergi ödeme istekliliği azalmaktadır. Buna bağlı olarak anket formuna konulan bu önerme para sevgisi ile vergiye uyum sağlama arasındaki bağlantıyı çözmeye yönelik olarak konulmuştur.

Tablo 41. Katılımcıların Anketteki 27. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 27</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	126	22,1
	Katılmıyorum	177	31,1
	Kararsızım	115	20,2
	Katılıyorum	104	18,3
	Tamamen Katılıyorum	47	8,3
	Toplam	569	100,0

“Paraya olan sevgimin vergi ödeme davranışımı olumsuz etkilediğini düşünüyorum” önermesine verilen cevaplar şu şekildedir: “kesinlikle katılmıyorum” diyenler %22,1, “katılmıyorum” diyenler %31,1, “kararsızım” diyenler %20,2, “katılıyorum” diyenler %18,3 ve “tamamen katılıyorum” diyenler ise %8,3 olarak gerçekleşmiştir. Toplam katılımcıların %53,2’si bu önermeye katılmamaktadır.

Önerme 28: Devletin ne kadar vergi topladığını ve bu vergileri nerelere harcadığını şeffaf bir şekilde halka duyurduğunu ve bu durumun benim vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum.

Şeffaflık, kamu kaynaklarının kamu sorumluluğunu üstlenmiş kişilerce nasıl, nerelere ve ne için harcandığı bilgisini içeren bir kavramdır. Kamusal karar alma ve hizmet üretme süreçlerine açık bir şekilde erişim imkânını içeren şeffaflık, 5018

Sayıllı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Türk mali literatürüne girmiştir. Mali alanda şeffaflık, kamu hesaplarının, hayata geçirilmesi düşünülen maliye politikasının, kamu kaynaklarının halka açık olmasını, bilgi ve belgelere kolay ulaşılmasını ifade etmektedir. Mali şeffaflığın sağlanması, halk ile hükümet arasında güvene dayalı bir ilişkinin tesisi için zorunluluk arz etmektedir. Vatandaşlar gerek beyan yoluyla gerekse stopaj yoluyla kesintiye uğratan gelirlerinin nerelere, nasıl, ne için harcandığı bilgisine şeffaf bir şekilde ulaşabilmeyi önemsemektedirler. Kamu kaynaklarının nerelere kanallize edildiği bilgisine şeffaf bir şekilde ulaştıkça devlete duyulan güven artmakta, buna bağlı olarak da vatandaşların vergiye uyum sağlamaları kolaylaşmaktadır. Vergiye uyum ve şeffaflık arasındaki bu bağlantıdan dolayı “devletin ne kadar vergi topladığını ve bu vergileri nerelere harcadığını şeffaf bir şekilde halka duyurduğunu ve bu durumun benim vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum” önermesi anket formuna dâhil edilmiştir.

Tablo 42. Katılımcıların Anketteki 28. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 28</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	69	12,1
	Katılmıyorum	73	12,8
	Kararsızım	110	19,3
	Katılıyorum	193	33,9
	Tamamen Katılıyorum	124	21,8
	Toplam	569	100,0

Ankete katılanların %12,1’i bu önermeye “kesinlikle katılmıyorum”, %12,8’i “katılmıyorum”, %19,3’ü “kararsızım”, %33,9’u “katılıyorum”, %21,8’i “tamamen katılıyorum” cevabını vermiştir. Toplam katılımcıların %55,7’si kamu harcamalarındaki şeffaflığın vergiye uyum davranışını olumlu yönde etkilediğini düşünmektedir.

Önerme 29: Devlete duyduğum güven ve ulusal gurur duygumun vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum.

Her ikili ilişkide olduğu gibi, kamu ve birey arasındaki ilişkide de güven tesis etmek önemlidir. Bireyler kendilerinden tahsil edilen zorunlu ve gönüllü vergilerin ne amaçla kullanıldığı bilgisine ulaşmak istemektedirler. Kamu yetkisini elinde bulunduranların hesap verme sorumluluğunu üstlenmesi ve şeffaflığı benimsemesi birey ve kamu otoritesi arasındaki güveni sağlayacak en önemli aygıttır. Hesap verme sorumluluğunun araçlarından biri olan bütçeler hangi zamanlarda ne miktarlarda kaynağın kamu harcamalarına tahsis edildiğini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Kamu otoriteleri harcamaları konusunda şeffaflığı yakaladıkça vergiye gönüllü uyum artmakta, vergiler tepki verilmesi gereken ödemeler olmaktan öteye geçmektedir. Bunun yanı sıra bireyin devlete duyduğu güven arttıkça milli bilinci uyanmakta, vergilerin gereken yerlere harcandığına inanç duydukça hükümete ve milliyetine bağlılık duygusu güçlenmektedir.

Tablo 43. Katılımcıların Anketteki 29. Soruya Verdiği Cevaplara İlişkin Bilgiler

	<i>Soru: 29</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cevap</i>	Kesinlikle Katılmıyorum	37	6,5
	Katılmıyorum	35	6,2
	Kararsızım	107	18,8
	Katılıyorum	217	38,1
	Tamamen Katılıyorum	173	30,4
	Toplam	569	100,0

Vergiye uyum sağlanmasında ekonomik sınırlar kadar sosyo-kültürel sınırlar da önemlidir. Bu nedenle bu çalışmaya sosyo-kültürel unsurlardan olan güven ve ulusal gurur duygusunun vergiye uyum üzerine etkisi dâhil edilmiştir.

“Devlete duyduğum güven ve ulusal gurur duygumun vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum” önermesine katılımcıların %12,7’si katılmazken, %18,8’i kararsızlık göstermiş, %68,5’i ise katıldığını belirtmiştir.



SONUÇ

Kamu giderleri, sürekli finansman kaynağı tahsis edilmesi gereken harcamalardır. Ancak bu kaynaklar elde edilirken kaynağın kurutulmaması da önem taşımakta, kaynak sağlayıcılarının davranış şekilleri üzerinde önemle durulması gerekmektedir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan vergi uyumu, bireylerde çeşitli dışsal ve içsel faktörlerle şekillenen, belli bir süreçte oluşan davranış kalıbıdır. Vergiye uyumun temelini oluşturan vergi ahlakı ise, bireyin vergilemeye içsel adaptasyonunu ifade etmektedir. Vergi ahlakı genel ahlaktan ayrı bir durumdur. Yani her genel ahlakı yüksek olan kişinin vergi ahlakı yüksek olmayabilir. Ancak vergi uyumu vergi ahlakından ayrı düşünülemeyen bir husustur. Vergi ahlakı gelişmiş toplumların vergiye uyum düzeylerinin de yüksek olduğu çeşitli çalışmalarla ortaya konmuştur.

Vergi uyumu, bünyesinde gönüllüğü barındırmaktadır. Vergi uyumsuzluğu ise teknik, sosyal, kültürel, psikolojik, ekonomik vb. birçok faktörün etkisiyle ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluğun doğru tanımlanması, neden ve sonuçlarının doğru tespit edilmesi çözüm önerileri getirilmesi açısından önem taşımaktadır.

Denetimler vergi kaçırıcıları ya da kayıt dışılığı tespit etmek açısından önemlidir. Ancak denetimlerin sık yapılması ve denetimler sonucu uygulanan cezalar, uyumu artırmada hem diğer çalışmalar hem de bizim yaptığımız çalışmadan da anlaşılacağı üzere kesin bir çözüm değildir. Birçok mükellef denetimlere rağmen vergi kaçırmaya devam etmektedir. Ayrıca denetimlerin sık yapılması hem personele duyulan ihtiyacı hem de idari maliyetleri artırmaktadır. Bu nedenle vergi uyumsuzluğu probleminin yalnızca denetimleri artırmak suretiyle ortadan kaldırılabileceğini düşünmek yanıltıcıdır.

Sivas ilinde yapılan çalışmanın sonuçlarına göre mükellefler denetimleri uyumsuzluğu caydırıcılık açısından çok etkin bulmamaktadır. Anket uygulanan mükelleflerin yaklaşık %59 gibi büyük bir oranı denetimleri caydırıcı bulmamıştır.

İncelenmesi gereken bir diğer husus vergi yasalarının karmaşıklığıdır. Vergi yasalarının karmaşık olması mükelleflerin vergiye uyum sağlamasının önünde

önemli bir problemdir. Vergi yasalarının anlaşılabilirlikten uzak olması, çok maddeli olması ve sürekli değişmesi mükellefin takibini ve kanunlara uyum sağlamasını güçleştirmektedir. Vergiye uyum problemini çözmek için kanunların kısa maddeli ve anlaşılır olmasına önem verilmelidir. Bunun dışında sürekli yapılan vergi afları da mükelleflerin uyma davranışını olumsuz yönde etkilemektedir. Aflar dürüst olmayan mükellefler açısından bir güvence niteliğindedir, dürüst mükellefler açısından adaletsiz bir uygulama niteliğindedir. Devlet sık sık yaptığı aflarla ucuz kaynak bulmak için dürüst mükellefleri uyumsuzluğa itmektedir. Bu nedenle devletin olağanüstü dönemler dışında vergi aflarına sık sık başvurmaması, aflardan yararlanan mükelleflerin yanı sıra dürüst mükelleflerin de vergiye uyum sağlaması açısından önem taşımaktadır.

Sivas ilinde yapılan çalışmada da vergi kanunlarının karmaşıklığı açısından dünya literatürüne benzer sonuçlar ortaya çıkmış, mükellefler mevzuatı anlayamamaktan kaynaklı uyum problemi yaşadıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık %65'i kanunları anlaşılması güç ve çok maddeli bulmaktadır. Vergi aflarına sık başvurulması konusuna da mükelleflerin yüksek bir oranı karşı çıkmış, vergi affı beklentisinin uyumsuzluğa daha fazla katkıda bulunacağını ve vergi aflarının dürüst mükellefleri cezalandırdığını belirtmişlerdir.

Vergiye uyum açısından bir diğer husus, vergi yüküdür. Türkiye gibi vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde vergiler bir yük olarak algılanmakta ve mükellefler bu yükten kurtulmanın yollarını aramaktadırlar. Dolaylı vergiler mali anestezi etkisinden dolayı mükellefin algısını etkilemekte, tepkiye yol açmamaktadır. Ancak dolaysız vergiler mükellefin doğrudan canını yakmaktadır. Bu duruma çözüm olarak Haldun-Laffer eğrisindeki optimum sınır aşılmalı, optimumdan sonraki vergi oranlarından dolayı vergi hasılatının azalmasına izin verilmemelidir. Türkiye gibi dolaylı vergi hasılatı ağırlıklı bir vergi sisteminde vergi yükü genel olarak ekonomik açıdan daha zayıf kesimin üzerinde kalmaktadır. Bu nedenle veraset ve emlak vergisi gibi servet üzerinden alınan vergilerin oranları artırılmalı, ekonomik açıdan zayıf kesimin üzerindeki vergi yükü vergilemede adalet için hafifletilmelidir.

Büyük mükelleflerle küçük mükelleflerin ayrımı iyi yapılmalı, büyük mükellefler kazançlarına nispeten daha fazla vergilendirilmelidir.

Dünya ve Türkiye’de yapılan çalışma sonuçlarında olduğu gibi Sivas ilinde yapılan çalışmada da mükelleflerin yarısından fazlasının vergi yükünü fazla bulduğu için uyum sağlamada problem yaşadığı ortaya çıkmıştır. Türk Vergi Sistemi’nde dolaylı vergiler ağırlıktadır ve bu durum mükellefte mali anestezi etkisi yaratmaktadır. Ancak dolaysız vergilerin oranlarının da yüksek olması işgücü maliyetlerini artırmakta, bu durum kayıt dışı istihdamı genişletmekte ve yine kurumlar vergisi oranının yüksekliğine bağlı olarak yatırımlar dışlanmaktadır. Nihai olarak vergi kaçakçılığı artmakta ve vergi hasılatı düşmektedir.

Vergiye uyumun sosyal boyutta değerlendirilmesinde ise vergi ahlak düzeyinin artırılması önem taşımaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi ahlak düzeyi düşüktür. Vergi ahlakının yansımaları olarak vergiye uyum da düşük kalmaktadır. Vergi ahlakını dolayısıyla vergiye uyumu artırmak için okul çağındakilere eğitim verilmeli, yetişkinlere vergiye uyum programları düzenlenmeli, bağlı bulunulan vergi daireleri mükellefleri ile yakından ilgilenmeli ve bu suretle vatandaş oldukları bilinci mükelleflere aşılanmalıdır. Vergilerin bir zorunluluk olduğu, alındığı durumlarda nerelere harcandığı, kendilerinden tahsil edilen tutarların nerelere tahsis edildiği ve hangi yatırımlara dönüştüğü düzenli aralıklarla mükelleflere gösterilmelidir. Mükelleflerde yerleşmiş olan vergi ödememe davranışının normal değil, anormal bir davranış olduğu, yetmeyen kamu gelirlerinin sonuçlarının neler olduğu mükelleflere anlatılmalıdır. Kamu spotları ile vergi ödenmemesinin gelecek nesillere ne gibi zararlar verdiği, kamu gelirlerinin yetersizliğinden dolayı hangi yatırımların gerçekleştirilemediği ve bu durumun ekonomiye etkilerinin neler olduğu tüm mükelleflere anlatılmalıdır.

Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu anlayışı da uyumun artırılması açısından önem taşımaktadır. Bireyler ödedikleri vergilerin kendilerine kamu hizmeti olarak dönüp dönmediğini önemsemektedirler. Bu durum siyasal iktidarı destekleyip desteklememe ile de bağlantılı olarak değişebilmektedir. Siyasal iktidara yakın kesim ödediği vergilerin karşılığını aldığını düşünürken, yakın olmayan kesim ise ödediği

vergilerin keyfi kullanıldığını düşünebilmektedir. Sivas ilinde yapılan çalışmada mükelleflerin %48'i ödediği vergilerin kendisine kamu hizmeti olarak döndüğünü düşünürken, %30'luk bir kesim ise dönmediğini düşünmektedir.

Uyum açısından bir diğer sorun vergi kaçırانların yeterince cezalandırılmamasıdır. Vergi kaçırانların tespit edildiği halde gereken cezaya çaptırılmaması dürüst mükellefleri ödeme yapmaktan uzaklaştırmaktadır. Sivas ilinde yapılan çalışmada da diğer çalışma sonuçlarına paralel sonuçlar çıkmış, vergi kaçırانlara yönelik yaptırımın zayıf olmasından dolayı ödeme davranışının olumsuz etkilendiğini belirten mükellefler oldukça fazla çıkmıştır.

Bunlara ek olarak muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine sahip olması ve bu kurallara uygun hareket etmesi de vergiye uyum açısından temel mesele konumundadır. En az vergiyi ödeten muhasebe meslek mensuplarının daha iyi olduğu algısı değiştirilmelidir. Bu şekilde işlem yapan meslek mensuplarına cezai müeyyideler uygulanmalı, meslek etik kurallarının çerçevesi keskin çizgilerle belirlenmelidir. Bu yolla hem muhasebe grubu mesleklerine duyulan itibarın zedelenmesi engellenmeli, hem de vergi kaybı azaltılmalıdır.

Sonuç olarak vergiye uyum sağlanmasında ekonomik faktörler sureti oluşturmasına rağmen, uyumsuzluğun görünmeyen boyutunda sosyal ve psikolojik faktörler yer almaktadır. Uyum probleminin etkin çözümü için sosyal ve psikolojik unsurlar üzerine odaklanmak ve bu hususta çalışmalar yapmak yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdieva, Raziahan, Pirimbaev, Jusup ve Tuncer Özdil (2011). "Kırgızistan'da Vergi Kültürü ve Belirleyenleri", *Session 5C: Orta Asya Ekonomileri II*, Sayfa: 335-341.
- Acar, Fatih ve Aydın, Fazıl (2011). "Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Vergi ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:270. Sayfa: 19-37.
- Akbey, Ferhat (2014). "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme". *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 29. Sayı: 1. Sayfa: 63-103.
- Akdoğan, Abdurrahman (1996). "*Kamu Maliyesi*". Gazi Kitabevi Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1999). "Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi". *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 1. Sayı: 2. Sayfa: 97-104.
- Akdoğan, Abdurrahman (2006). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi. Genişletilmiş 11. Baskı.
- Akdoğan, Abdurrahman (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16.Baskı. Ekim.
- Akkurt, İsmail (2015). "Yük'ümüz Ağır mı? (Türkiye'deki Vergi Yükünün OECD Verileri Kapsamında Değerlendirilmesi)". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 320. (119-125).
- Aksoy, Şerafettin (2011). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi. Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 4.Baskı.
- Aktan, Coşkun Can (1993). "Politikada Rant Kollama". *Amme İdaresi Dergisi*. 26(4). (119-136).

- Aktan, Coşkun Can (1998). *Kirli Devletten Temiz Devlete*. İstanbul: Yeni Türkiye Yayınları.
- Aktan, Coşkun Can (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyân*. Phoenix Yayınevi. 1.Basım.
- Aktan, Coşkun Can ve Çoban, Hilmi (2007). “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”. *Çimento İşveren Dergisi*. Kasım. (4-11).
- Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel (2003). “Türkiye’de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı: 1. Sayfa: 1-21.
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek ve İstiklal Y. Vural (2006). *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. II. Baskı.
- Aktan, Coşkun Can, Dileyici, Dilek ve İstiklal Y. Vural (2007). *Kurumsal Maliye Politikası (Ekonomi Politikası Yönetiminde Mali Kurallar ve Kurumlar)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, Coşkun Can, Kesik, Ahmet ve Dilek Dileyici (2012). *Yeni Maliye (Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni öğretiler, Yeni Perspektifler)*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara. Yayın No: 2012/420.
- Akyel, Recai ve Köse, Hacı Ömer (2010). “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Kamu Denetiminin Gerekliliği”. *Türk İdare Dergisi*. Sayı: 466. Sayfa: 9-24.
- Alm, James (1999). “Tax Compliance and Administration”. *Public Administration and Public Policy*. 72: 741-768.
- Alptürk, Ercan (2002). “İnternet ve Etkin Devlet”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 168. Sayfa: 33-37.
- Arıkan, Zeynep (2005). “Türk Vergi Sistemi’nin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 199, Sayfa: 151-166.

- Armağan, Ramazan (2007). ‘Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri’. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*. S: 3
- Armağan, Ramazan ve İçmen, Murat (2012). “Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansıması”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 2. Sayfa: 145-172.
- Arpacı, Altar Ömer (2004). “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 186. Sayfa: 94-105.
- Arslaner, Hakan (2015). “Vergi Cezalarının Mükelleflerce Algılanış Biçimi Konusunda Bir Alan Çalışması: Aydın İli Örneği”. 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu*.
- Aslan, Memduh (2012). “Kayıt dışılık ile Hukuki Mücadele”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 365, Sayfa: 182-193.
- Aşan, Sibel (2014). “Mükellef ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi”. *Journal of Life Economics*. Sayfa: 69-79.
- Ataç, Beyhan (2009). *Maliye Politikası*. Ankara: Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı.
- Ay, Hakan ve Baran, Tunç (2008). “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 237, Sayfa: 214-232.
- Aydın, Selda (2006). “Mükellef Hak ve Yükümlülüklerindeki Gelişmeler: Mükellef Hakları Bildirgeleri ve Beratları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 212. Sayfa: 31-36.
- Aykın, Hasan (2015). “Mükellef Haklarında Yeni ve İleri Bir Aşama: Vergi Mükellefi Ombudsmanlığı”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 316. Sayfa: 146-151.

- Balcı, Asım (2003). “Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Yönetimi”, *Çağdaş Kamu Yönetimi I*. Editörler: Muhittin Acar, Hüseyin Özgür. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. I. Baskı.
- Baloğlu, Burhan ve Baloğlu, Filiz (2010). *Toplumsal Yapı ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi*. İstanbul: Ticaret Odası Yayınları. Yayın No: 2010-62.
- Baloğlu, Burhan, Şeker, Murat ve Binhan Elif Yılmaz (2010). *Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2010-61.
- Başaran, Funda (2000). “*Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?*”. Marmara Üniversitesi. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın. 13.
- Batun, Mehmet (2011). “Vergi İncelemesinde Yeni Sistem ve Pişmanlık ve Islah Müessesesi Açısından Bir Sorun”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 225. Sayfa: 107-112.
- Bayar, Doğan (2008). “Mali Sorumluluk Nedir?”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 154. Sayfa: 12-28. Ocak-Haziran.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Saruç, Naci Tolga ve İsa Sağbaş (2004). “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- Beşel, Furkan (2017). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”. *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 107. Ekim-Aralık. Sayfa: 65-98.
- Biberoğlu, Elif (2006). *Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bozkurt, Veysel (2014). *Değişen Dünyada Sosyoloji*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 10. Baskı.

- Bulut, Mustafa (2009). *Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara: Yayın No: 2009/388, 2009.
- Bulut, Serdar (2015). “Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak: FATCA ve BEPS”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 326. Sayfa: 31-43.
- Buyrukoğlu, Selçuk ve Erasa, İrem (2012). “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 375, Sayfa: 116-127.
- Bülbül, Mehmet (2014). *Vergi Uyumu Açısından Türk Vergi Sistemi'nin Analizi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Can, Hakan ve Taştan, Mücahit (2014). “Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi İlişkisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 309, Sayfa: 112-121.
- Can, İsmail (2004). “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”. *Maliye Dergisi*. Sayı 145, Ocak-Nisan.
- Can, Yeşim (2012). “İktisatta Psikolojik İnsan Faktörü: Davranışsal İktisat”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. Cilt:4 no:2
- Canbay, Tülin (2009). *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*. Bursa: Dora Basım-Yayın-Dağıtım. I. Baskı..
- Canbay, Tülin ve Gerger, Güneş Çetin (2012). *Batı’da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkileri*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara: Yayın No: 2012/418. Sayfa: 159-195.
- Candan, Turgut (2004). “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sayfa: 254-280.
- Cevizci, Ahmet (2007). *Felsefe Ansiklopedisi*. İstanbul: Etik Yayınları. Cilt 1. Kasım.
- Çağan, Nami (1980). “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Ankara. s. 129-151.

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı (2004). *Kayıt dışı İstihdam ve Yabancı Kaçak İşçi İstihdamı*. Ankara: Sosyal Güvenlik Bakanlığı Yayınları. Ankara.
- Çataloluk, Cuma (2008). “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı: 20. Sayfa: 213-228.
- Çelikkaya, Ali, Saruç, N.Tolga, Savaşan, Fatih, Güran, M. Cahit ve İsa Sağbaş (2013). “ *Vergi Teorisi*”. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını. 1. Baskı.
- Çevik, Savaş (2012). ”Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 163. Sayfa: 258-289.
- Çolak, Mustafa (2011). “Bilgi İşlem Teknolojileri Yoluyla Hizmet Sunumu ve Elektronik Vergi Uygulamalarına Yansıması”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 227. Sayfa: 41-46.
- Çomaklı, Şafak Ertan (2010). “AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar” (51-82). Acarindex.com
- Darıcı, Haldun (2011). “6111 Sayılı Yasayla İlgili Değerlendirmeler–II”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 223, Sayfa: 55-62.
- Daştan, Abdulkerim (2011). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 25.2.
- Demir, İhsan Cemil (2008). “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri: Ege Bölgesi Örneği”. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir.
- Demir, İhsan Cemil (2012). “Yolsuzluğun Sosyo-ekonomik Analizi: Ege Bölgesi Anket Çalışması”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 1.

- Demir, Müslim (2009). "Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler", *Akademik Bakış (Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi)*, Ekim- Kasım- Aralık. Sayı: 18.
- Demir, Ömer (2003). *İktisat ve Ahlak*. Ankara: Liberte Yayınları.
- Demirdizen, Özer (2010). "*Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)*". Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Manisa.
- Demirli, Yunus (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2011/412, Ankara.
- Devrim, Fevzi (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlkem Basımevi.
- Dilber, Emircan ve Belge, Gökhan (2012). "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi- II". *Vergi Dünyası Dergisi*. Mart, Sayı: 367, Sayfa: 158-166.
- Doğan Uğur (2015). "Vergi Teknolojileri". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 322, Sayfa: 9-40.
- Donay, Süheyl (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 1. Bası.
- Dura, İsmail Hakkı (2009). "Uzlaşma Nedir?". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 253, Sayfa:48-52.
- Durkaya Mehmet ve Ceylan, Servet (2007). "Kamu Harcamalarının Finansmanında Vergi Bileşenlerinin Rolü ve Mali Aldanma". *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 25(2). Sayfa: 15-35. (dergipark.gov.tr. 2014).
- Durmuş, Mustafa (2008). *Kamu Ekonomisi*. Gazi Kitabevi. Ankara: 2.Baskı.
- Edizdoğan, Nihat (2008). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 10.Baskı.

- Edizdoğan, Nihat ve Gümüş, Erhan (2013). "Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi". *Maliye Dergisi*. Sayı: 164. Sayfa: 99-119.
- Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş (2013). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5. Baskı.
- Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin ve Ali Çelikkaya (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, I. Baskı.
- Eker Aytaç ve şimşek H. Ayça (2009). *Küreselleşme ve Kamu Maliyesinde Yaşanan Dönüşüm*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2009/392. Ankara.
- Ekici, Mehmet Sena (2009). "Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Ve Sosyal Faktörler" *Harran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 200-223.
- Ekmekçi, Esra (2003). *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. No: 167.
- Erdem Metin, şenyüz, Doğan ve İsmail Tatlıoğlu (2009). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 7.Baskı.
- Erdem, Tahir (2005). "E-Beyanda Son Durum". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 199, Sayfa: 92-122.
- Erginay, Akif (1976). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Sevinç Matbaası. 1976.
- Erol, Ahmet (2011a). "Vergi İhbarlarını Olumsuz Etkileyen Hukuki Düzenlemeler". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 219. Sayfa: 24-28.
- Erol, Ahmet (2011b). *Vergi Felsefesi*. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 140, İstanbul.
- Ertürk, Abdulkadir (2012). "E-Defter Uygulamasına İlişkin Hususlar İle E-Defter Müessesesinin Güçlü ve Zayıf Noktaları". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 230. Sayfa: 93-98.

- Ertürk, Y. Dilek (2010). *Davranış Bilimleri*. İstanbul: Kutup Yıldızı Yayınları. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı.
- Eryılmaz, Bilal ve Biricikoğlu, Hale (2011). "Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik". *İş Ahlakı Dergisi*. 4.7. Sayfa: 19-45.
- Feld, Lars, P., ve Frey, Bruno S. (2007). "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation". *Law & Policy*. 29.1, Page: 102-120.
- Fırat, Emine ve Kurtoğlu, Ramazan (2015). "Finans Dünyasının Krizler Karşısındaki Belirsizliği Davranışsal Ekonomi." *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. sayı:7.1, sayfa: 87-101
- Fırat, Meral (2010). "Kayıt dışı Ekonominin Vergisel Boyutu". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 261. Sayfa: 166-174.
- Gerçek, Adnan (2004). "Vergi İdaresinde Paradigmatik Dönüşüm". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 190. Sayfa: 15-22.
- Gerçek, Adnan (2005). "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 204. Sayfa: 107-122.
- Gerçek, Adnan (2006). "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 209. Sayfa: 121-149.
- Gerçek, Adnan (2009). "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü, Yarını". *Vergi Sorunları Dergisi (Özel Ek)*. Sayı: 254.
- Gerçek, Adnan (2011). "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 224. Sayfa: 31-36.
- Gözübüyük, Şeref (2010). "*Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*". Ankara: Turhan Kitabevi. Güncelleştirilmiş 32.Bası.
- Gül, Hasan (2011). "Vergi Yüğü Kavramı ve Türkiye'de Vergi Yüğü". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 227. Sayfa: 125-129.

- Güleç, Erdal (2012). “Vergi Uyumu ve Vergi uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II)”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 374. Sayfa: 151-165.
- Gülgün Sebahattin (2015). “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 327. Sayfa: 132-153.
- Gümüş, Erhan (2014). “Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemede Yeni Bir Önlem: Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Zorunluluğu”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 310. Sayfa: 84-92.
- Güneş, Gülsen (2008). *Verginin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık. 2. Baskı.
- Güney, Salih (2009). *Sosyal Psikoloji*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. 1. Basım.
- Güney, Salih (2013). *Davranış Bilimleri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım. Geliştirilmiş 7.Basım.
- Güriz, Adnan (2009). *Hukuk Felsefesi*. Ankara: Siyasal Yayın- Dağıtım. 8. Baskı.
- Gürsoy, Hakan (2012). “Vergi Ahlakı”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 375. Sayfa: 65-68.
- Hastürk, Mesut (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- İnaltong, Ceyhan (2012a). “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 369. Sayfa: 16-30.
- İnaltong, Ceyhan (2012b). “Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma Müessesesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 375. Sayfa: 30-60.
- İnanç, Macide (2012). *Vergi Ahlakını Şekillendiren Faktörlerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Biga Örneği*. On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale.

- İpek, Selçuk ve Kaynar, İlknur (2009). “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”. *Yönetim ve Ekonomi- Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 1. Sayfa: 173-190.
- Kağıtçıbaşı, Ç. (1977). *Sosyal Psikolojiye Giriş*. Ankara: Duran Ofset Matbaacılık. 2.Baskı.
- Karabacak, Yakup (2013a). “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 165, Sayfa: 38-53.
- Karabacak, Yakup (2013b). “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu mudur?”. *Mali Çözüm Dergisi*. Kasım-Aralık. Sayfa: 15-30.
- Karaca, Coşkun (2016). *Türkiye'nin Güncel Ekonomik Mali Sorunları ve Politikaları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. 2.Bası.
- Karaca, Coşkun ve Demirgil, Bünyamin (2014). “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi inceleme elemanlarının Mali Sorumlulukları”. *C.Ü., İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 1, Sayfa: 365-382.
- Karaca, Kazım (2011). “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile İlgili Özellik Arz Eden Bazı Durumlar”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 219, Sayfa: 163-167.
- Karakoç, Yusuf (2004). “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları). Antalya.
- Karataş, Mehmet (2007). “Yolsuzluğun Nedenleri, Etkileri ve Yolsuzlukla Mücadelede Alternatif Bir Yaklaşım Olarak Yönetişim”. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 50. Seri. Dergi Park Akademik.
- Karyağdı, Nazmi (2006). “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi”. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Ankara.
- Kaya, Murat (2011). “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK' ın Rolü-II”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 364. Sayfa: 204-213.

- Kayar, Gökhan (2011). “Vergilendirmede Adalet Kavramı ve 1980 Sonrası Dönemde Türk Vergi Sistemi’nin Değerlendirilmesi II”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 359, Sayfa: 78-91.
- Kaynar Bilgin, Handan (2010). “*Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*”. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Adana.
- Kaynar Bilgin, Handan (2011). “Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı: 2. Sayfa: 259-278.
- Keyman, Selahattin (1965). “*Türk Hukuku’nda Af (Genel Af-Özel Af)*”. Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları. No: 199, Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Kılıç, Ramazan (2011). “Vergi idarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt:7 Sayı:14.
- Kılıçoğlu, Mahmut (2017). “Vergi Adaleti ve Vergi Etiği”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 340. Sayfa: 71-85.
- Kırbaş, Sadık (1991). “Çeşitli Yönleriyle Vergileme ve Türk Vergi Sistemi”. *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 3. Ankara.
- Kırbaş, Sadık (1999). “*Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*”. Ankara: Siyasal Kitabevi. Gözden Geçirilmiş Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı.
- Kıvıncı, Çetin (2012). “Beyannamelerin Meslek Mensuplarınca da İmzalanmasına İlişkin Düzenlemeler”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 230, Sayfa: 56-60.
- Kızılot, Şükrü ve Çomaklı Ş. Ertan (2004). “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”. *19. Maliye Sempozyumu*.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin (2010). “*Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*”. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. Güncellenmiş 2. Baskı.

- King, Mervyn A. ve Fullerton Don (2010). "*The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden and West Germany*". University of Chicago Press. ABD.
- Kirchler, Erich ve Ingrid Wahl (2010). "Tax Compliance Inventory: TAX-I Voluntary tax compliance, Enforced Tax Compliance, Tax Avoidance, and Tax Evasion." *Journal of Economic Psychology* 31.3 : 331.
- Kireçtepe, Burhanettin ve Onur, Avcı (2016). "Teorik ve Tarihsel Çerçeve de Vergi Afları: 6736 Sayılı Kanun'un İncelenmesi". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 339, Sayfa: 146-156.
- Kitapçı, İsmail (2011). "*Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri*". Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Programı Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir.
- Kitapçı, İsmail (2017). "Davranışsal İktisat Yaklaşımı ve Bilişsel Önyargılar". *Maliye Araştırmaları Dergisi*. Sayı: 1, Cilt: 3, Sayfa: 85-102.
- Koç, Mehmet (2011). "Vergi Denetiminde yeniden Yapılanma ve vergi Dairelerinin Mükellefiyet Yapısı". *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 361, Sayfa: 47-50.
- Korkmaz, Mustafa (2015a). "Türk Vergi Sistemi'nde Yer Alan Vergi Cezaları Caydırıcı mı?". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 324, Sayfa: 115-121.
- Korkmaz, Mustafa (2015b). "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye'nin Durumu". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 322, Sayfa: 141-153.
- Korkmaz, Mustafa (2015c). "Vergi Cezalarının Caydırıcılığını Etkileyen İdari Faktörler". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 326, Sayfa: 116-124.
- Korkmaz, Mustafa (2016). "Vergi Affı ve Uzlaşma Müessesesinin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 332, Sayfa: 79-84.
- Kovancılar, Birol ve Çetin Ceran, Güneş (2007). "Dünya'da ve Türkiye'de Vergi Afları". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 228, Sayfa: 135-164.
- Köse, Nurettin (2015). "Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 319, Sayfa: 85-96.

- Köse, Ömer (2007). “Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştay’ın Konumu”. *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 65 (Özel Sayı). Sayfa: 111-150.
- Kubalı, Derya (1999). “Performans Denetimi”. *Amme İdaresi Dergisi*. Cilt: 32, sayı: 1, Sayfa: 31-62.
- Kumluca, İbrahim (2003). “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 180, Sayfa: 91-97.
- Küçük, Şaban (2011). “Türk Vergi Ceza Sisteminin Caydırıcılık Sorunu- I”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 224, Sayfa: 60-64.
- Külekci, Cansu (2011). “Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Vergiye Gönüllü Uyumunu Belirleyen Faktörler”. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Teorisi Yüksek Lisans Tezi. Manisa.
- Lang, Joachim (1998). “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”. *13. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*. Sayfa: 3-33.
- Martin, Ahmet (2013). “Türkiye’de 2000 Yılından Sonra Uygulanan Vergi Aflarının Vergi Tahsilatı ve Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkileri”. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir.
- Mavral, Ülker (2003). “Kara para, Kayıt dışı Ekonomi ve Globalleşme İlişkisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 174, Sayfa: 144-156.
- Moğol, Tayfun ve Üyümez, Erkan (2004). “Vergi Suç ve Cezalarının Ekonomisi”. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu (Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları)*. Antalya.
- Murphy, Kristina (2005). “Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Tax Non-Compliance”. *Journal of Law Society*. Volume 32, Number 4, pp. 562-589.
- Muter, Birol Naci ve Özcan, Pelin Master (2012). “Sosyo-Psikolojik Yönleriyle Vergi Kaçakçılığı”. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Sayfa: 15-33, Ankara.

- Muter, Naci, Çelebi, Kemal ve Süreyya Sakinç (2003). “*Kamu Maliyesi*”. Manisa: Emek Matbaası, 1. Baskı.
- Mutlu, Abdullah (2009). “*Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*”. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390, 2009, Ankara.
- Mutlu, Abdullah ve Taşçı, Kenan (2013). “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı: 45.
- Nadaroğlu, Halil (1996). “*Kamu Maliyesi Teorisi*”. İstanbul: Beta Yayınları. 9.Baskı.
- Neumark, Fritz (1975). “*Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, (Ter. İ. Cankorel)*”. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Nohutçu, Ahmet (2004). “*Çağdaş Kamu Yönetimi II, ‘Etik ve Kamu Yönetimi’*”. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, Editörler: Muhittin Acar, Hüseyin Özgür, I. Basım.
- Organ, İbrahim (2008). “*Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Sorunlar/Çözüm Önerileri*”. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Organ, İbrahim ve Yeğen, Baki (2013). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Sayı: 4, Sayfa: 241-271.
- Orhaner, Emine (1992). “*Kamu Maliyesi*”. Ankara.
- Ozansoy, Ahmet (2003). “Kamuda Denetim Sorunları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 173, Sayfa: 102-113.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Nami Çağan (1985). “*Vergi Hukuku*”. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548. Cilt: 1, Genel Kısım 2. Bası, Ankara.

- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2000). “Vergi Hukuku”. Ankara: Turhan Kitabevi. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 8. Bası.
- Öncel, Türkan (2001). “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”. *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 39.Seri.
- Örücü, Ali İhsan, Aysu, Ahmet ve Doğan Bakırtaş (2012). “Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 163, Sayfa: 539-556.
- Öz Yalama, Gamze ve Gümüş, Erdal (2013). “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. Sayı: 20, Sayfa: 77-97.
- Öz, Ersan ve Buyrukoğlu, Selçuk (2011). “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 272, Sayfa: 89-104.
- Öz, Ersan ve Yolcu, Mehmet (2014). “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”. *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sayfa: 59-81.
- Öz, Semih (2009). “Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 255, Sayfa: 26-50.
- Özbek Aziz (2014a). “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 307.
- Özbek, Fatih Rüştü (2014b). “Vergi Afları ve Yansımaları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 310. Sayfa: 99-108.
- Özçelik, Cihangir ve Ünsal, Mehmet Ali (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Denetime Bakışı”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 285, Sayfa: 64-73.
- Özdemir, Ali Rıza ve Ayvalı, Hasan (2007). “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 153, Sayfa: 51-73.

- Özsoylu, A. Fazıl (1996). “*Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*”. İstanbul: Bağlam Yayıncılık. I.Basım.
- Öztürk, Nadir (2011). “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler-I”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 219, Sayfa: 41-46.
- Öztürk, Nazım (2011). “*Kamu Ekonomisi*”. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. I.Baskı.
- Öztürk, Nazım (2015). “Maliye Politikası”. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. Güncelleştirilmiş 3. Baskı.
- Öztürk, Nazım (2016). “*Kamu Maliyesi*”. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım. Güncellenmiş 3.Baskı.
- Öztürk, Zekai ve Dündar, Hakan (2003). “Örgütsel Motivasyon ve Kamu Çalışanlarını Motive Eden Faktörler”. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 4, Sayı: 2, Sayfa: 57-68.
- Pehlivan, Osman (2006). “*Uluslararası Vergilendirme*”. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, Osman (2009). “*Kamu Maliyesi*”. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Peker, İmren ve Kılıçer, Erkan (2014). “Türkiye Boyutu ile Vergi Rekabeti”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 307, Sayfa: 165-186.
- Pelin, İ.Fazıl (1945). “*Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*”. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası. Birinci Kitap, 3.Baskı.
- Rakıcı, Cemil (2004). “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Temmuz Sayı: 190, Sayfa: 115-129.
- Rakıcı, Cemil (2011). “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt dışılığı Önleme Fonksiyonu”. *Zonguldak Kara Elmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 7, Sayı: 14.

- Reynaud, Pierre-Louis (1966). "İktisadi Psikoloji ve Maliye" .*Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. Page: 19-26.
- Roth, Jeffrey A., John T. Scholz ve Witte, Ann Dryden (1989). "*Taxpayer Compliance*". Volume: 1. An Agenda for Research (Philadelphia: University of Pennsylvania Press). Printed in USA.
- Sağlam, Metin (2013). "Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci". *Sosyoekonomi Dergisi*. Sayı: 19, Dergi Park Akademi.
- Sarılı, Mustafa Ali (2002). "Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Kayıtlı Hale Getirilebilmesi İçin Gereken Tedbirler". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 167, Sayfa: 131-156.
- Sarılı, Mustafa Ali (2004). "Dünyada Gelir İdarelerinin Yeniden Yapılanma Eğilimleri". *Vergi Sorunlar Dergisi*. Sayı: 190, Sayfa: 25-43.
- Saruç, Naci Tolga (2013). "*Vergi Uyumunu: Türkiye ve Dünyada Güncel Gelişmeler*". Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Savaşan, Fatih (2004). "Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri". *19. Türkiye Maliye Sempozyumu (Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları)*. Antalya.
- Savaşan, Fatih ve Odabaş, Hakkı (2005). "Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 1.10: 1-28.
- Savaşan, Fatih, Şahpaz, Kadriye İzgi ve İnce, Tunç (2014). "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması". *29. Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- Saygın, Özgür (2013). "*Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*". Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir.

- Sayım, Ferhat ve Usman, Özlem (2013). “Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı-Yalova Örneği”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 170, 2016, Sayfa: 131-146.
- Schmölders, Günter (1968). “Mali Psikoloji”. *Maliye Araştırma Konferansları*.
- Schneider, Friedrich (2011). “The Shadow Economy in Europe”. Atkearny Study.
- Serim, Nilgün (2011). “Mükellef Tipolojisine Göre Vergi Ahlakını Şekillendirmek Olanaklı Mıdır?”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 270, Sayfa: 68-78.
- Sert, Mesut (2011). “Küreselleşmenin Vergi Politikalarına Etkileri: OECD’ye Üye Ülkeler Üzerinde Bir İnceleme”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 360.
- Sözen, Süleyman (2011). “Türkiye’de Demokratikleşme ve Kamu Yönetimi Reformu: Son on yıla Genel Bir Bakış”. *Türk İdare Dergisi*. Sayı: 473, Sayfa: 133-147.
- Şahpaz, Kadriye, Ömer, Akgül ve Fatih Yardımcıoğlu (2014). “Fırıncı Esnafın Vergi Bilinci ve Vergi Algısı, Sakarya İli Örneği”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. Sayı: 3, Sayfa: 59-82.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2016). “Vergi Teorisi ve Politikası”. Ankara: Kalkan Matbaacılık. 2. Baskı.
- Şenyüz, Doğan (1995). “*Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*”. Bursa.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Adnan Gerçek (2013). “*Vergi Hukuku*”. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 4.Baskı.
- Taşkın, Yasemin (2010). “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 67-90.
- Tavşancı, Aykut (2005). “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 203, Sayfa: 134-151.
- Taytak, Mustafa (2010). “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 158, Ocak-Haziran, Sayfa: 496-512.

- Teyyare Erdoğan ve Kumbaşı, Ensar (2016). “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü”. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı: 4, Sayfa: 1-29.
- Torgler, Benno (2003). “*Tax morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*”. PhD Thesis. University of Basel.
- Torgler, Benno (2007). “*Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*”. İngiltere: Edward Elgar. Cornwall.
- Tosuner, Mehmet ve Demir, İhsan Cemil (2007). “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 9.3, Sayfa: 1-20.
- Tuay, Elif ve Güvenç, İnci (2007). “*Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı (Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması)*”. Gelir İdaresi Başkanlığı. Ankara.
- Tuncer, Selahattin (2006). “Vergileme ile İlgili Yeni Deyim ve Kavramlar”. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 304, Sayfa: 4-9.
- Tunçer, Mehmet (2002). “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 57: 3.
- Tunçer, Mehmet (2005). “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 1, Sayfa: 217-228.
- Tunçer, Polat (2013). “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Yerel Yönetimlerde Performans Yönetimi”. *Türk İdare Dergisi*. Sayı: 477, Sayfa: 285-301.
- Turgay, Timur (2004). “*Türkiye’de Vergilemede Etkinlik Yönünden İdare-Mükellef İlişkileri*”. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir.
- Turhan, Salih (1998). “*Vergi Politikası ve Teorisi*”. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk, İsmail (1996). “*Kamu Maliyesi*”. Ankara: Turhan Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 2.Baskı.

- Türk, İsmail (2002). “*Kamu Maliyesi*”. Ankara: Turhan Kitabevi, 4. Bası.
- Türk, İsmail (2011). “*Kamu Maliyesi*”. Ankara: Turhan Kitabevi. Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine Göre Güncelleştirilmiş 9. Bası.
- Türkay, İmdat (2008). “Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında İhbar Müessesesinin Fonksiyonu”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 237, Sayfa: 134-162.
- Türkay, İmdat (2013). “Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım- Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 299, Sayfa: 148-163.
- Uğur, Atilla Ahmet (2016). “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”. *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sayfa: 243-265.
- Uluatam, Özhan (2014). “*Kamu Maliyesi*”. Ankara: İmaj Yayınevi. 13. Gözden Geçirilmiş Baskı.
- Üyümez, Erkan (2004). “*Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi suçlarını Önlemedeki Etkisi*”. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Wenzel, Michael (2001). “*Misperceptions of Social Norms About Tax Compliance (1): A Prestudy*”. Working Paper. No: 7.
- Yaltı, Billur (2012). “Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 286, Sayfa: 110-121.
- Yaraşlı, Genç Osman (2005). “*Türkiye’de Vergi Reformu*”. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara.
- Yavuz, Faik (2009). “*Ekonomik ve Sosyal Hayatta Verginin Yeri ‘Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform*”. Vakıf 2000 (2000’li Yıllarda Türkiye Stratejik, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Vakfı), Sayfa: 30-34.

- Yenice, Ebru (2006). “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 150, Sayfa: 122-132.
- Yenigün, Yasemin (2012). “*Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul Örneği*”. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ata, Ahmet Yılmaz (2011). “ Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 161, Sayfa: 21-32.
- Yereli, Ahmet Burçin ve Meriç, Metin (1992). “Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı”. *Maliye Yazıları*. Sayı: 35.
- Yıldırım, Ali Haydar (2008). “Kayıt dışı Ekonomi ve Vergi Cezaları”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 239, Sayfa: 65-75.
- Yıldız, Cem ve Balandı, Canan (2015). “Elektronik Denetime Doğru...”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı: 322, Sayfa: 41-44.
- Yıldız, Habib (2005). “*Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*”. Ankara: Seçkin Yayıncılık. I. Baskı.
- Yılmaz, Binhan Elif, Ataer, Sinan ve Müge Yetkin (2015). “Vergi Algısı-Eğitim İlişkisi: Çeşitli Üniversitelerde Maliye Bölümü Öğrencilerinin Vergi Algılarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”. 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sayfa: 1-38.
- Yılmaz, Gülay (2004). “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Sayfa: 16-56.
- Yurdakul, Ali (2013). “*Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*”. Bursa: Dora Basım Yayım Dağıtım. 1. Baskı.
- Yurdakul, Mehmet Onur (2015). “Aklanan Suç Gelirlerinin Ekonomik Boyutu ve Aklama ile Mücadelede Önleyici Tedbirlerin Finansal Gelişim Düzeyi

Üzerindeki Etkileri Konulu Yatay Kesit Veri Analizi”. *Bankacılar Dergisi*.
Sayı:94, Sayfa: 40-65.



İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.seffaflik.org/>

Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna İlişkin Çalışmaların Değerlendirilmesi, Adnan Gerçek, <http://www.muhasibetr.com>.

Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27697, Tarih: 15.10.2018

Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni (İstatistiklerle Kadın, 2017). Sayı: 27594. Erişim Tarihi: 06.03.2018. www.tuik.gov.tr

T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2012). Etik Rehberi. Ankara.

www.dergipark.gov.tr.

www.MuhasebeDr.com.tr.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167/Nisan 2013, www.gib.gov.tr.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, No: 187/Nisan 2014, www.gib.gov.tr.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 199/Şubat 2015, www.gib.gov.tr.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 216/Şubat 2016, www.gib.gov.tr.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 247/Şubat 2017, www.gib.gov.tr.

Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27687, Tarih: 15.02.2018.

www.tuik.gov.tr.

Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni, Sayı: 27594, Tarih: 06.03.2018.

www.tuik.gov.tr.

EKLER

Ek 1: Anket Örneği

Bu çalışma Sivas İlinde yaşayan vergi mükelleflerinin vergiye uyum düzeylerini ölçmeyi, mükelleflerin vergiye uyum sağlamada zorlandığı sebepleri bulmayı ve bu sebeplere çözüm önerileri getirmeyi amaçlamaktadır. Sivas İlinde yaşayan mükelleflerin vergiye uyumsuzluk sorunlarına çözüm arayan bu çalışmaya değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Coşkun KARACA
İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

Cinsiyetiniz:	Kadın () Erkek ()				
Yaşınız:	18-30 () 31-40 () 41-50 () 51-60 () 60+ ()				
Eğitim Durumu:	İlk () Orta () Lise () Ön Lisans () Lisans ()				
Medeni Durum:	Evli () Bekâr ()				
Mesleğiniz:	Esnaf-Tacir () Serbest Meslek () Çiftçi () Memur () İşçi ()				
Kazancınız:	0-2000 TL () 2.001 TL – 4.000 TL () 4.001 TL-10.000 TL () 10.000 TL üstü ()				
	1.Kesinlikle Katılmıyorum	2.Katılmıyorum	3.Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4.Katılıyorum	5.Tamamen Katılıyorum
1.Denetimler sıklaştıkça daha fazla vergi ödemek istiyorum.					
2.Elektronik uygulamalar vergiye uyumu kolaylaştırmaktadır.					
3.Vergi kanunlarında sürekli yapılan değişiklikler vergi ödeme davranışımı olumsuz etkiliyor.					
4.Devlete ödediğim vergilerin bana kamu hizmeti olarak geri döndüğünü düşünüyorum.					

5.Uzlaşma ve pişmanlık gibi konuların dürüst olmayan mükellefleri daha fazla vergi uyumsuzluğuna ittiğini düşünüyorum.					
6.İndirim, istisna, muafiyet gibi uygulamaların mükelleflerin vergi ödeme davranışını olumsuz etkilediğini düşünüyorum.					
7.Mali Müşavirlerin mükelleflerin vergiye uyumsuzluk davranışını caydırmak yerine teşvik ettiklerini düşünüyorum.					
8.Vergi affı olacağını düşünen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğini düşünüyorum.					
9.Çevremde vergi kaçıranlara yönelik ceza uygulanmadığını gördüğümde vergi ödeme davranışım olumsuz etkileniyor.					
10.Vergisini ödemediği halde yakalanmayan mükelleflerin varlığının devlete duyduğum güveni azalttığını düşünüyorum.					
11.Vergi yükünün fazla olmasından dolayı mükelleflerin vergiye uyum sağlayamadıklarını düşünüyorum.					
12. Kimi sektörlerde vergi oranlarının yüksekliğine bağlı olarak mükellefler rekabet gücünü kaybetmekte ve vergi kaçırmaktadır.					
13. Vergi oranlarında yapılacak indirimlerin vergi kaçakçılığını azaltacağını ve vergiye uyumu artıracığını düşünüyorum.					
14. Vergi afları vergi ödeme davranışını olumsuz etkiliyor.					
15. Vergi kaçıranlara yönelik cezaların vergiye uyumu sağlaması açısından daha ağır olması gerektiğini düşünüyorum.					

16. Daha fazla gelirim olsaydı vergi ödeme istekliliğim artardı ve vergiye daha kolay uyum sağlardım.					
17. Baskı grupları hükümetin vergi politikaları üzerinde etkili oluyor.					
18. Vergilerimi tam ve zamanında ödemediğimde kamu hizmetlerinin aksayacağını düşünüyorum.					
19. Aile içi ve okul eğitiminde vergi ahlakına yer verilmesinin gelecek nesillerin vergiye uyum düzeylerini artıracığını düşünüyorum.					
20. Medyada, sempozyum, konferans ve kongrelerde vergi ödeme bilincine daha fazla yer verilmesinin vergiye gönüllü uyumu artıracığını düşünüyorum.					
21. Etrafımda çok fazla vergi ödemeyen insan varsa bende vergi ödemem diye düşünüyorum.					
22. Siyasal iktidarı destekleyip-desteklemediğimin vergi ödeme kararımı etkileyeceğini düşünüyorum.					
23. Vergilerimi tam ve zamanında ödemezsem suçluluk ve utanç duyacağımı düşünüyorum.					
24. Dinimin emirleri vergi ödeme davranışımı olumlu etkiliyor.					
25. Haberim olmadan ödediğim vergidense, vergi dairesine giderek bizzat ödediğim vergi üzerimde daha fazla baskı yaratıyor.					
26. Eğer ödediğim vergiler kesinti yoluyla değil de, beyan yoluyla alınsaydı daha az vergi beyan ederdim.					
27. Paraya olan sevgimin vergi ödeme davranışımı olumsuz etkilediğini düşünüyorum.					
28. Devletin ne kadar vergi topladığını ve bu vergileri nerelere harcadığını şeffaf bir şekilde halka duyurduğunu ve bu durumun benim vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum.					
29. Devlete duyduğum güven ve ulusal gurur duygumun vergi ödeme davranışımı olumlu etkilediğini düşünüyorum.					

Görüşleriniz.....

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Serap Oktay
Uyruğu : T.C.
Doğum Tarihi ve Yeri : 13.03.1992 – Sivas
e-posta : serapoktay@outlook.com

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi / İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / Maliye Bölümü	2014
Yüksek Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Ana Bilim Dalı	Devam Ediyor

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
01.04.2018	Halk Bank A.Ş	Banko Hizmetleri Asistanı

YABANCI DİL BİLGİSİ

Yabancı Dilin Adı KPDS () ÜDS () TOEFL () EILTS ()

YÖKDİL (86.25)