

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNU
ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU
SAĞLAMAYA YÖNELİK ÇALIŞMALAR**

Yüksek Lisans Tezi

ALİ NARÇİN

İstanbul, 2020

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

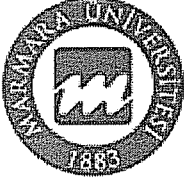
**MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNU ETKİLEYEN
FAKTÖRLER VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU SAĞLAMAYA YÖNELİK
ÇALIŞMALAR**

Yüksek Lisans Tezi

ALİ NARÇİN

Danışman: DR. ÖĞR. ÜYESİ FUNDA TUNÇEL

İstanbul, 2020



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ALİ NARÇİN'nın MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU SAĞLAMAYA YÖNELİK ÇALIŞMALAR adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 23.01.2020 tarih ve 2020-3/20 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...06.../02.../2020

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1.	Tez Danışmanı Dr. Öğr. Üyesi FUNDA TUNÇEL	
2.	Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi ENGİN CAN	
3.	Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi ASLIHAN ÖZEL ÖZER	

ÖNSÖZ

“Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik çalışmalar” konulu yüksek lisans tezimi yazma sürecinde; başta hiçbir zaman benden görüşlerini, yardım ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Funda Tunçel’e, tezin son haline gelmesine önemli ve değerli katkılar sunan ve tez savunma jürimde yer alan hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Engin Can ve Dr. Öğr. Üyesi Aslıhan Özel Özer’e, gerek lisans gerekse yüksek lisans öğrenimimde büyük katkıları bulunan Marmara Üniversitesi Maliye bölümündeki hocalarıma, uzun ve zorlu eğitim sürecinde daima yanımda bulunan ve özellikle yaşadığım bu “ilginç zamanda” dâhil hiçbir zaman desteklerini esirgemeyen değerli aileme ve arkadaşlarıma çok teşekkür eder; çalışmanın ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İstanbul 2020

AliNARÇİN

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ali Narçin
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Mali Hukuk
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üyesi Funda Tunçel
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ocak 2020
Anahtar Kelimeler	: Vergiye Gönüllü Uyum, Vergi Uyumsuzluğu, Vergi Psikolojisi, Vergi Ahlakı

ÖZET

MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU SAĞLAMAYA YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Vergi, birlikte yaşama ihtiyacı doğan insanların, bir araya gelmesiyle ortaya çıkıp günümüze kadar süre gelen ekonomik bir kavramdır. Mükellefler açısından yük olan vergi, devlet açısından ise önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktadır. Günümüzde kamu bütçeleri içerisindeki payı ve kamusal sorumlulukları göz önünde bulundurulduğunda vergilere atfedilen önemin arttığı gözlenebilmektedir. Artan gelir ihtiyacına bağlı olarak vergi gelirlerini artırmayı amaçlayan devletler ise, mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uyumunu sağlamak adına bir takım çalışmalar yapma ihtiyacı duymuşlardır. Bu doğrultuda ülkemizde yeniden yapılanan ve mükellef odaklı anlayış gereğince, mükelleflere kaliteli hizmet sunmayı amaçlayan gelir idaresi, yürüttüğü çalışma ve yaptığı düzenlemelerle mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uyum sağlamasını amaçlamaktadır. Bu çalışmada, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için vergi idaresi tarafından yapılan çalışmalar ile yapılması gereken çalışmalar ele alınmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ali Narçin
Field : Public Finance
Programme : Fiscal Law
Supervisor : Doctor Funda Tunçel
Degree Awarded and Date : Master – January 2020
Keywords : Voluntary Tax Compliance, Tax-Non Compliance, Tax Psychology, Tax Ethics

ABSTRACT

THE FACTORS EFFECTING VOLUNTARY TAX COMPLIANCE AND STUDIES ABOUT IMPLEMENTING VOLUNTARY COMPLIANCE

Tax is an economic concept that has emerged by coming together with the people who need to live together. Tax, which is a burden for taxpayers, is an important source of income for the state. Considering the share of public budgets and public responsibilities today, we can observe that the importance attributed to taxes increases. On the other hand, the states aiming to increase tax revenues depending on the increasing income need needed some work to ensure taxpayers' voluntary compliance. In this regard, the revenue administration, which is restructured in our country, which aims to provide quality service to taxpayers, in accordance with the taxpayer-oriented approach, aims for taxpayers to comply with the tax voluntarily through its work and arrangements. In this study, the studies carried out by the tax administration and the works to be done in order to ensure taxpayer compliance of taxpayers are discussed.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLO LİSTESİ.....	XI
ŞEKİL LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR.....	XIII
GİRİŞ.....	1
1.VERGİNİN TANIMI VE GENEL ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR... 4	
1.1. Vergi tanımı	4
1.2. Verginin Özellikleri	5
1.3. Verginin Amaçları (Fonksiyonları).....	6
1.3.1. Verginin Mali Amacı	7
1.3.2. Verginin Mali Olmayan Amacı	7
1.3.2.1. Vergilemenin Ekonomik Amacı.....	8
1.3.2.2. Vergilemenin Sosyal Amacı.....	8
1.4. Vergileme İlkeleri (Prensipleri)	9
1.4.1. Genellik İlkesi.....	10
1.4.2. Adalet İlkesi.....	10
1.4.3. Kanunilik İlkesi.....	11
1.5. Vergileme Tekniği	12
1.5.1. Vergi Mükellefi	13

1.5.2. Vergi Alacaklısı.....	13
1.5.3. Vergi Sorumlusu.....	13
1.5.4. Verginin Konusu	14
1.5.5. Vergiyi Doğuran Olay	14
1.6. Vergileme Kapasitesi	15
1.6.1. Vergi Gayreti	15
1.6.2. Vergi Yüğü	16
1.7. Vergileme Sınırı.....	16
1.7.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı.....	17
1.7.2. Vergilemenin Siyasal Sınırı.....	17
1.7.3. Verginin Toplumsal ve Kültürel Sınırı	18
1.7.4. Vergilemenin Mali Sınırı.....	18
1.7.5. Vergilemenin Ekonomik Sınırı.....	20
1.8.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı.....	21
1.8. Vergi Psikolojisi ve Mali Sosyoloji	22
1.8.1. Vergi Psikolojisi	22
1.1.8.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı.....	23
1.1.8.2. Vergi Baskısı (Tazyiki).....	24
1.1.8.3. Mali Anestezi.....	24
1.8.2. Mali Sosyoloji.....	25
2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU	
ETKİLEYEN FAKTÖRLER	26
2.1. Vergiye Gönüllü Uyum.....	26
2.1.1 Vergi Uyumu Kavramı	26
2.1.1.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Klasik Model).....	27

2.1.1.2. Sosyo-Psikolojik Model (Ahlaki Duygular Teorisi/Tutamsal Model).....	29
2.1.2. Vergi Uyumsuzluğu Kavramı.....	29
2.1.3. Vergi Uyumunun Ölçülmesi.....	30
2.2. Vergiye Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörler.....	32
2.2.1. Bireysel Faktörler	33
2.2.1.1. Mükellefin Gelir Düzeyi ve Ödeme Gücü.....	33
2.2.1.2. Mükellefin Eğitim Düzeyi	34
2.2.1.3. Mükellefin Mesleği.....	35
2.2.1.4. Mükellefin Yaşı	35
2.2.1.5. Mükellefin Cinsiyeti	36
2.2.1.6. Mükellefin Medeni Durumu	37
2.2.1.7. Mükellefin Vergi Ödeme Alışkanlığı	37
2.2.2. Ahlaki Faktörler.....	37
2.2.2.1. Vergi Ahlakı	38
2.2.2.2. Vergi Kültürü.....	39
2.2.2.3. Dini İnanç	40
2.2.3. Ekonomik Faktörler	41
2.2.3.1. Enflasyon	42
2.2.3.2. Milli Gelir	43
2.2.3.3. Kayıt dışı Ekonomi	45
2.2.3.4. Serbest Piyasa Koşulları	46
2.2.4. Psikolojik Faktörler.....	47
2.2.4.1. Vergi Bilinci	48
2.2.4.2. Mükellefin Vergiye Bakış Açısı	49
2.2.4.3. Mükellefin Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşünceleri.....	50

2.2.5. Sosyal ve Demografik Faktörler.....	50
2.2.5.1. Mükellefin Yaşadığı Sosyal Çevre	51
2.2.5.2. Irksal özellikler	51
2.2.6. Siyasal Faktörler	52
2.2.6.1. Devlet Yönetimine Duyulan Güven ve Devlete Bağlılık	52
2.2.6.2. Siyasal İktidara Bakış Açısı	53
2.2.6.3. Kamu Harcamalarına Bakış Açısı.....	54
2.2.7. Yönetimsel ve Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler	55
2.2.7.1. Vergi Oranı ve Vergi Yüğü	56
2.2.7.2. Denetim Olasılığı.....	58
2.2.7.3. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Sık Değişmesi	60
2.2.7.4. Vergi Afları.....	62
2.2.7.5. Vergi Cezalarının Caydırma Durumu ve Vergilerin Sayısı.....	64
2.2.7.6. Vergi Adaleti.....	65
2.2.7.7. Vergi Sistemindeki Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Etkisi	66
2.2.7.8. Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Durumu	67
2.2.7.9. Vergi İdaresi ile Mükellefler Arasındaki İlişki.....	69
2.2.7.10. Vergi Bürokrasisinin Ağırlığı (Kırtasiyecilik).....	70
3. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ BİÇİMLERİ	71
3.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki	72
3.1.1. Aylaklığı Seçme(İkame Etkisi)	72
3.1.2. Tüketim ve Tasarrufu Kısma.....	73
3.1.3. Üretimi Azaltma	73
3.1.4. Yatırımdan Vazgeçme	74
3.1.5. Verginin Yansıtılması.....	74
3.1.6. Vergiden Kaçınma.....	76

3.1.7. Vergi Planlaması	77
3.1.8. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme	78
3.1.9. Oy Kayması	79
3.1.10. Vergi Cennetlerine Göç	80
3.1.11. Verginin Geç Ödenmesi	81
3.1.12. Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu	83
3.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki	85
3.2.1. Kolektif Yükümlü Tepkisi: Vergi Grevi (Reddi)	85
3.2.2. Vergi Kaçakçılığı.....	86
3.2.2.1. Vergi Kaçakçılığının Yöntem ve Şekilleri.....	87
3.2.2.1.1. Yükümlülüğün Gizlenmesi	88
3.2.2.1.2. Yasal Belgelerin Kullanılmaması	88
3.2.2.1.3. Muhasebe Hilelerine Başvurulması	88
3.2.2.2. Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Faktörler.....	89
3.2.2.2.1. Sosyal Nedenler	89
3.2.2.2.2. Ekonomik ve Mali Nedenler	91
3.2.2.2.3. İdari Nedenler.....	94
4. VERGIYE GÖNÜLLÜ UYUMA YÖNELİK YAPILAN VE YAPILMASI	
GEREKEN ÇALIŞMALAR	97
4.1. Vergiye Gönüllü Uyuma Yönelik Yapılan Çalışmalar	97
4.1.1. Hukuki Alanda Yapılan Çalışmalar.....	98
4.1.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Kurulması	99
4.1.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması	101
4.1.1.3. Vergi Teşvikleri İle İlgili Kanuni Düzenlemeler	103
4.1.1.4. İzaha Davet	104
4.1.1.5. Vergi Cezalarından İndirim	107

4.1.1.6. Vergilerde Pişmanlık ve Islah	108
4.1.1.7. Yurtiçi ve Yurtdışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması.....	110
4.1.1.8. Uzlaşma	112
4.1.1.9. Kanun Yolundan Vazgeçme	114
4.1.2. İdari Alanda Yapılan Çalışmalar	116
4.1.2.1. Mükellef Odaklı Anlayış	116
4.1.2.2. Mükellef Hakları ve Bildirgesi	126
4.1.2.3. Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu Konusunda Yapılan Stratejik Planlar	127
4.2. Vergiye Gönüllü Uyuma Yönelik Yapılması Gereken Çalışmalar	130
4.2.1. Mali ve İdari Alanlarda Yapılması Gereken Çalışmalar	131
4.2.1.1. Vergi Bürokrasisinin (Kırtasiyeciliğin) Azaltılması.....	131
4.2.1.2. Vergi Oranlarının Düşürülmesi	133
4.2.1.3. İstisna ve Muafiyetlerin Azaltılması.....	136
4.2.1.4. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi ve Sık Değiştirilmemesi	137
4.2.1.5. Vergi Sisteminin Yeniden Düzenlenmesi.....	138
4.2.1.6. Vergi Aflarına Başvurulmaması	140
4.2.1.7. Vergi Denetimi ve Cezaların Caydırıcılığının Artırılması	142
4.2.1.8. Kurumlar Arası Bilgi Akışı ve Koordinasyonun Sağlanması.....	143
4.2.1.9. Mükellef Odaklı Olma Noktasında Hizmet Kalitesinin Artırılması.....	144
4.2.1.10. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Olanaklarının Azaltılması	145
4.2.1.11. İhbar Müessesesinin Etkinleştirilmesi	146
4.2.1.12. Mükelleflere En Uygun Ödeme Zamanının Belirlenmesi	147
4.2.1.13. Vergi Ödeme Çeşitliliğinin Artırılması	148
4.2.2. Sosyal Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar.....	149
4.2.2.1. Mükellefin Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Artırılması	150

4.2.2.2. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Artırılmasına Yönelik Eğitimlerin Artırılması.....	151
4.2.2.3. Gelir Dağılımında Adaleti Sağlamaya Yönelik Politikaların Yapılması	151
4.2.2.4. Devlete Güvenin Artırılması.....	152
4.2.2.5. Toplumsal Değerlerin Vergileme Üzerindeki Etkisinin Dikkate Alınması	153
4.2.3. Ekonomik Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar.....	154
4.2.3.1. Enflasyon, İşsizlik ve Yoksullukla Mücadele Edilmesi	154
4.2.4. Hukuki Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar	155
4.2.4.1. Kamu Harcamalarının Belirlenmesinde Mükelleflerin Etkin Rol Almasını Sağlayacak Yasal Düzenlemelerin Yapılması	155
4.2.4.2. Demokratik Yapının Geliştirilmesine Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yapılması.....	156
4.2.4.3. Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumluluklarının Artırılması.....	157
4.2.4.4. Yerel Yönetimlerin Kamusal Malları Üretmede Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yapılması	158
4.2.5. Siyasal Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar.....	160
SONUÇ	162
EKLER	166
KAYNAKÇA.....	168

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı..... Hata! Yer işareti tanımlanmamış.43	
Tablo 2: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....60	60
Tablo 3: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2018) .....82	82
Tablo 4: 2018 Yılında Hazırlanan Rehber ve Broşürler.....117	117

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1. Laffer Eğrisi.....	20
Şekil 2. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi.....	57
Şekil 3. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi.....	71



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devleti
AR-GE	Araştırma ve Deneysel Geliştirme
e-	Elektronik
EBA	Eğitim Bilişim Ağı
GEKSİS	Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBİNTRANET	Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Vergi Dairesi Sistemi
GİB BUİS	Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Mobil Uygulaması
GMSİ	Gayri Menkul Sermaye İradı
GPS	Global Positioning System
GSMH	Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
İVD Mobil	Gelir İdaresi Başkanlığı İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVİRA	KDV iadesi Risk Analiz Sistemi

KMBS	Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖZES	Özel Esas Uygulama Sistemi
SARP	Sahte Belge Risk Analiz Programı
SMİYB	Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TL	Türk Lirası
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
Vb.	Ve benzeri
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VİMER	Vergi İletişim Merkezi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan vergiler, devletin kamu gelirleri içerisindeki en büyük gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bu yönüyle vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere kanunlarla konulan, gerçek veya tüzel kişilerden, hukuki cebir altında ve karşılıksız olarak alınan parasal değerleri ifade etmektedir.

Vergiler ortaya çıkışları itibariyle, bir arada yaşama zorunluluğu doğan insanların, toplum halinde yaşamaları nedeniyle ortaya çıkan ihtiyaçların karşılanmasına ve bu ihtiyaçların finansmanında kullanılmak üzere toplanan ekonomik bir değerdir. Bu açıdan bakıldığında vergiler, kamusal ihtiyaçların sonucu olarak ortaya çıkmış ve mali amaçlar doğrultusunda kullanılmışlardır.

Ancak 1929 tarihinde yaşanan büyük ekonomik buhran ile ekonomik hayata dair anlayış değişmiş, vergiye bakış ve amaçları da değişime uğramıştır. Nitekim ekonomik alanda, klasiklerin görünmez el teorisi ile fizyokratların doğal düzen anlayışları, piyasa ekonomisini ve ekonomik hayatı düzenleme işlevi etkisiz kalmış, yerini yeni ekonomik anlayış olan keynesyen ekonomik modele, yani müdahaleci devlet anlayışına bırakmıştır. Değişen bu ekonomik anlayış, vergiye bakış açısını da değiştirmiş ve klasiklerin “vergi, sadece devletin ana görevi olan güvenlik hizmetlerinin finansman karşılığı” anlayışı yerini müdahaleci devlet anlayışı olan “vergilerin ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı” olarak gören keynesyen modele bırakmıştır. Diğer bir ifadeyle vergi, mali amacının yanında mali olmayan amaçlar (ekonomik ve sosyal hayata müdahale aracı) için de kullanılmaya başlanmıştır. Vergiye bakış açısından kaynaklanan bu değişim, vergilerin hem devlet bütçelerinde büyük oranda yer tutmasına hem de vergiye atfedilen önemin artmasına neden olmuştur.

Öte yandan kamu gelirleri içerisinde en istikrarlı ve en verimli kaynak olan vergiler, devlet tarafından hukuki cebir altında mükelleflerden alınmaktadır. Toplanan vergiler karşısında mükellefler, çeşitli davranış ve tutum sergileyip vergiye karşı tepkiler verebilmektedirler.

Çağdaş vergi sistemlerinde hâkim olan beyan esası; mükelleflerin muhtelif kaynaklardan, belirli zaman diliminde elde ettiği kazanç ve iratları ilgili vergi dairesine

bildirmeyi esas alan bir vergi tarh yöntemidir. Beyan esasının geçerli olduğu vergilerde mükelleflerin beyannamelerini vermeleri ile mükellefler vergiye uyum sağlamış olmaktadır. Ancak bu yükümlülüklerini eksik veya hiç yerine getirmeyen mükellefler ise vergiye karşı uyumsuzluk göstermektedirler.

Mükelleflerin vergi uyumuna ve/veya uyumsuzluğuna etki eden birçok faktör vardır. Bu faktörlerin tespit edilip, çözüm yollarının bulunması hem devlet açısından vergi hâsılatlarının artmasına hem de vergiye uyum maliyeti denilen ve idare açısından vergi gelirlerini azaltan maliyet unsurunun azalmasına katkıda bulunmaktadır.

Ancak değişen ekonomik ve sosyal şartlar ile özel sektörde üretim ve pazarlama süreçlerinde meydana gelen değişme, müşterilerin odak noktası haline getirilmesi anlayışının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Benimsenen bu yeni anlayışın müşteriler tarafından memnuniyetle karşılanması ve geri dönüşlerinin olumlu olması, kamu sektörü açısından da bu anlayışın benimsenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Özel sektör açısından müşteri memnuniyeti anlayışının gelir idaresi açısından da mükellef memnuniyeti anlayışına dönüşmesi sonucunda, mükelleflere daha iyi ve kaliteli hizmet sunmak için, gelir idaresi yeniden yapılanma sürecine girip, mükellef odaklı hizmet anlayışını kendine ilke edinerek faaliyete başlamıştır. Bu doğrultuda temel amaç mükelleflere kaliteli hizmet sunulması ve vergi yükümlülüklerinin doğru, tam ve zamanında yerine getirilmesini sağlayıp, mükelleflerin vergiye uyum sağlamasını gerçekleştirmektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, verginin tanımı yapılarak sahip olduğu nitelikler belirtilecektir. Yine bu bölümde verginin temel fonksiyonları olan, mali ve mali olmayan amaçlarına yer verilerek anayasamızdaki vergi ödevi ile ilgili ilkeler açıklanacaktır. Ayrıca bu çalışmanın bütününde karşımıza çıkacak temel vergisel kavramlara yer verilip, vergileme kapasitesi ve buna dayanarak vergilemenin sınırları açıklanacaktır. Bu bölümde son olarak vergilemenin sadece ekonomik ve mali bir değer olmayıp aynı zamanda psikolojik bir anlamda ifade ettiği düşüncesiyle vergi psikolojisi kavramı açıklanacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergiye gönüllü uyum ve vergi uyumsuzluğu kavramları tanımlanıp, vergi uyumuna ilişkin teoriler ile vergi uyumsuzluğunun türleri açıklanacaktır. Yine bu bölümde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen, bireysel, siyasal, ekonomik, sosyal ve demografik, ahlaki, psikolojik, yönetsel ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörler ele alınacaktır. Ayrıca vergi uyumunun ölçülmesinde kullanılan yöntemlere de yer verilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mükelleflerin vergi karşısında sergiledikleri davranış biçimleri ele alınacak, bu kapsamda, mükelleflerin vergiye karşı verdiği aktif ve pasif tepkiler ele alınacaktır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak adına ülkemizde yeniden yapılanan gelir idaresi tarafından, yapılan çalışmalar ile bu yönde yapılan hukuki ve idari çalışmalar ele alınıp, gelir idaresi başkanlığı tarafından yapılan faaliyetler ile sunduğu hizmetlere yer verilecektir. Ayrıca bu çalışmanın en önemli kısmını oluşturan, ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için mali, idari, sosyal, hukuki, ekonomik ve siyasal alanlarda yapılması gereken çalışmalar açıklanarak, çözüm önerileri sunulacaktır.

1.VERGİNİN TANIMI VE GENEL ÇERÇEVESİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR

1929 büyük ekonomi buhranından sonra ekonomideki liberal anlayış yerini müdahaleci devlet anlayışına bırakmıştır. Bu yeni anlayış modelinde, devletin üstlenmiş olduğu görev ve sorumlulukların boyut ve özellikleri hızla değişiklik göstererek artmıştır. Devletin görev ve sorumluluklarında meydana gelen bu yükümlülük artışı karşılığında üretilen hizmetlerin finansmanında, vergi gelirleri kilit rol oynamıştır.

Bununla birlikte vergi, sadece kamusal hizmetlerin finansmanı amacıyla değil aynı zamanda devlet anlayışındaki değişmelere paralel olarak ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek ve siyasi amaçlarla da bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

1.1. Vergi tanımı

Vergi; Türkçe bir terim olup, köken itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir.¹ Kamu maliyesi ve vergi hukuku terminolojilerinde verginin tanımı çeşitli şekillerde yapılmaktadır.

Vergi kavramı ile ilgili olarak mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, içinde bulunulan dönemlerdeki koşullar ölçüsünde farklı tanımlar yapılmıştır. Örneğin; klasikler, vergiyi devlet tarafından yüklenilen kamusal hizmetlerin finansman karşılığı olarak tanımlarken; müdahaleci devlet anlayışına sahip iktisatçılar ise, vergiyi salt kamu hizmetlerinin finansman karşılığı olarak görmeyip aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacıyla bir maliye politikası aracı olarak da tanımlamışlardır.

Günümüzde ise vergi kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin; F.Neumark vergiyi “ iktisadi kıymetlerin siyasi cebir altında, devlete veya diğer kamu kuruluşlarına bir karşılık almadan yapılan transfer” olarak tanımlarken, Halil Nadaroğlu ise; “devletin veya devlet tarafından yetki verilen kamu tüzel kişilerinin üstlendikleri kamusal görevlerini yerine getirmek amacıyla ve yasalara uygun olarak, hukuki cebir

¹ Nihad s. Sayar, **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipler**, İstanbul: Sermet, C.I, 5.B.,İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, Sermet Matbaası, 1975, s. 77

altında, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın geri verilmemek üzere gerçek veya tüzel kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.” şeklinde tanımlamıştır.²

1.2. Verginin Özellikleri

Çeşitli şekillerde tanımlanan vergi kavramı, bazı özelliklere sahiptir. Bu özellikleri şu şekilde sıralanabilir;³

- **Vergileme Yetkisi;** Vergi, devletlerin hükümlerlik yetkisi çerçevesinde ve anayasalarında belirtilen sınırlar içerisinde sadece devlet veya devlet tarafından yetki verilen kamu tüzel kişileri tarafından alınır.

- **Hukuki cebir altında alınması;** Çağdaş toplumlarda esas olan vergi mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve doğru şekilde yerine getirmesidir. Ancak bu yükümlülüklerin hiç yapılmaması ve yahut eksik yerine getirilmesi durumunda, devlet hukuki cebir yetkisini kullanmak suretiyle bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlar.

- **Karşılıksız olması;** Vergiler sunulan kamu hizmetlerinin karşılığı olmasıyla birlikte, belirli bir hizmetin karşılığı olarak alınmaz. Yani kamusal nitelikteki hizmetlerin özel bir karşılığı olmayıp, genel bir karşılığı vardır. Dolayısıyla mükellefler tarafından ödenen vergi ile sunulan kamu hizmeti sonucunda sağlanan fayda arasında birebir ilişki mevcut değildir.

- **Gerçek ve Tüzel kişilerden alınması;** Vergiler geçmiş dönemlerde sadece gerçek kişilerden alınmakta iken küreselleşen dünyamızda hem gerçek kişilerin yaptıkları faaliyetler neticesinde elde ettikleri gelirlere, hem de tüzel kişiliğe haiz kurumların yaptıkları faaliyetler neticesinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden de alınmaktadır. Hatta bazı durumlarda kamu tüzel kişiliğe sahip kamu kurumlarından da alınabilmektedir.

- **Para(nakdi) ile ödenmesi;** Verginin günümüzdeki en önemli niteliklerinden birisidir. Devletin ihtiyaçlarını aynı olarak, yani mal veya hizmet şeklinde uyguladığı

² Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.basım, İstanbul: Beta Yayınları, s. 217

³ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 14.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.139

vergilerle karşılama uygulaması bazı istisnalar⁴ dışında günümüzde mevcut değildir. Devlet yüklenmiş olduğu görevleri, kural olarak para şeklinde sağladığı kamu gelirleriyle yerine getirmektedir.

1.3. Verginin Amaçları (Fonksiyonları)

Verginin asıl amacı, kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır.⁵ Özellikle 19. Yüzyılın ikinci yarısından sonra ve 1929 yılındaki büyük ekonomi buhranından sonra vergi, sadece kamu hizmetleri finansmanı olarak değil aynı zamanda müdahaleci devlet anlayışının etkisiyle de ekonomik ve sosyal hayata müdahale ile sosyal ve iktisadi nitelikteki bazı amaçların gerçekleştirme aracı olarak da kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi ile ilgili temel düzenleme olan Anayasası'nın⁶ Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir:

“Herkes, kamu giderlerini 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 veya kaldırılır.”

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanlığına verilebilir.” Anayasadaki bu madde vergi kavramının tanımını yapmayıp, verginin asıl amacını ve sahip olması gereken nitelikleri açıklamıştır.

Verginin amacı ile ilgili olarak maliye literatüründe değişik tasnifler mevcuttur. Ancak hepsinin neredeyse ortak görüş birliğine vardığı tasnif şekli; verginin mali(fiskal) amacı ve mali olmayan(ekstrafiskal) amacıdır.

⁴ Günümüzde vergiler para ile ödenmekle birlikte, 6183 sayılı AATUHK gereğince vergi borcunu zamanında ödemeyen mükellefler hakkında haciz uygulaması ile sahip oldukları mal ve haklara el konularak ihale suretiyle paraya çevrilip kamu alacağı tahsil edilebilmektedir.

⁵ Nadaroğlu, s.217

⁶ 9 Kasım 1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

1.3.1. Verginin Mali Amacı

Vergiler ortaya çıkışları itibariyle, çeşitli amaçlar taşımaktadırlar. Bu doğrultuda, 1982 anayasasında verginin asıl amacının, kamu giderlerini karşılamak üzere alındığını belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle, verginin mali amacını, kamu hizmetlerinin finansman karşılığı olarak görüldüğünü ortaya koymaktadır. Bu bağlamda; bir vergi sisteminin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir.⁷

Kamu giderlerinin finansmanında kullanılan vergilerin, mali amacı; klasik yaklaşım şeklinde tanımlanıp, kişilerin davranış ve tercihlerini etkilememesini, aynı zamanda, vergi öncesinde ve sonrasında toplumdaki refah dağılımını değiştirmemesini ifade etmektedir.

1.3.2. Verginin Mali Olmayan Amacı

Amacı yalnızca gelir sağlamaya yönelik olan vergilerin dahi, birçok sosyal sonuçları vardır.⁸ Günümüzde önemini halen koruyan mali amaç yanında, verginin sosyo-politik amacının da olduğu bilinmektedir. Vergiler, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmede önemli rol oynamaktadır. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesinde, gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, enflasyon ve işsizlik gibi ekonomik sorunların çözülmesinde, yurtiçi üretim ya da tüketimin etkilenmesinde, bazı üretim kollarının teşvik edilmesinde vergiler, ekonomik ve sosyal etkiler yaratmaktadırlar. Bu özellikleri dolayısıyla vergiler, maliye politikasının önemli bir aracı olarak sosyo-ekonomik sorunların çözülmesinde büyük katkı sağlamaktadır.⁹

Verginin tarafsız olması, kişilerin tercih ve davranışlarını etkilememesi, vergi öncesi ve sonrası refah dağılımını değiştirmemesi şeklindeki klasik yaklaşımın tersine, verginin düzenleyici özelliğinin de büyük önem taşıdığı görülmektedir.¹⁰

⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.32

⁸ İ. Fazıl Pelin, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, 1. Basım, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1945, s.145

⁹ Emine Orhaner, **Kamu Maliyesi**, 3. Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.129-130

¹⁰ Akdoğan, s.123

Verginin mali olmayan amaçlarını çeşitli şekillerde tasnif etmek mümkündür. Bu bağlamda konunun pekiştirilebilmesi için, vergilemenin ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını incelemekte yarar vardır.

1.3.2.1. Vergilemenin Ekonomik Amacı

Verginin ekonomik amacı, verginin temel iktisadi hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılmasını ifade eder. Başka bir ifadeyle ekonomide büyüme ve istikrarın sağlanmasında vergilerden yararlanmak verginin iktisadi fonksiyonunu oluşturmaktadır.¹¹

Günümüzde ekonomide meydana gelen konjonktürel dalgalanmaları kontrol edebilmek için vergi bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Örneğin; Ekonominin daralması ve genişlemesi şeklinde ortaya çıkan konjonktürel dalgalanma dönemlerinde devletin maliye, para ve dış ticaret politikaları ile önlem alması gerekmektedir. Vergileme, maliye politikası araçları içinde en önemli politika aracını oluşturmaktadır. Vergiler konjonktürün daralma dönemlerinde azaltılarak harcanabilir geliri ve böylece tüketimi artırmak amacıyla kullanılabilirken, konjonktürün genişleme dönemlerinde, vergileri arttırmak yoluyla talebi kısma ve enflasyonist baskıları azaltmak amaçlanabilmektedir.¹²

1.3.2.2. Vergilemenin Sosyal Amacı

Modern devlet anlayışıyla birlikte devlete yüklenen sorumluluklar, devleti “sosyal devlet” haline getirmiştir. Sosyal devlet anlayışına göre piyasa mekanizmasının işleyişi neticesinde toplumda ortaya çıkan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği ortadan kaldırmak için çeşitli maliye politikaları kullanılmaktadır. Nitekim piyasa ekonomisi kurallarına göre işleyen bir ekonomide gerçekleşen gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmadığından, devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek amacı ile piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü gelir ve servet

¹¹ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2006, s.105

¹² Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analiz**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s. 259

dağılımında adaletin sağlanması, sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereğidir.¹³

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği ortadan kaldırmak için devletin kullanacağı en etkili maliye politikası aracı vergidir. Devlet, toplumda yüksek gelir elde eden gruplardan vergi aracılığıyla elde ettiği gelirleri transfer harcaması, sübvansiyon, teşvik vb. şekillerle toplumda gelir düzeyi düşük kesimlere aktarmak suretiyle gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamaya çalışmaktadır. Bu bağlamda anayasamızda da belirtildiği gibi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için vergi, maliye politikasının sosyal amacı olarak kullanılmaktadır.

Öte yandan, devlet topladığı vergilerden bir kısmını çeşitli yöntemlerle düşük gelir gruplarına iade olarak geri verebilir. Örneğin, ülkemizde bazı kişiler yaptıkları bir kısım harcama belgelerine dayanarak vergi iadesi almaktadır.¹⁴

1.4. Vergileme İlkeleri (Prensipileri)

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder.¹⁵ Vergi sisteminin ve sistem içerisinde yer alan vergilerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, bir takım ilkelerin belirlenmesi ve bu ilkelere uygun düzenlemeler yapılmasına bağlıdır¹⁶

Vergileme ilkeleri, geçmişten günümüze kadar birçok bilim adamı tarafından bilimsel olarak kapsamlı ve farklı şekillerde incelenmiş ve çeşitli adlar altında kabul edilmiştir. Bu bakımdan vergileme ilkelerinin, bir kısmının zaman içerisinde önemini kaybettiği, bir kısmının da değişime uğradığı görülmüştür.¹⁷ Örneğin, Adam Smith vergileme ilkelerini; adalet ilkesi, kesinlik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesi olarak belirtirken, Adolph Wagner ise vergileme ilkelerini; mali, iktisadi, ahlaki ile teknik ve idari vergileme ilkeleri şeklinde tasnif etmiştir.

¹³ Kirmanoğlu, s. 259

¹⁴ Pehlivan, s.106

¹⁵ Nadaroğlu, s.299

¹⁶ Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, 2.Basım, İstanbul: Arıkan Yayınları, 2007, s. 171

¹⁷ Akdoğan, s.203

Vergileme prensipleriyle ilgili mali literatürde birçok tasnif şekli olmakla birlikte anayasanın 73.maddesinden hareketle sadece genellik, adalet ve kanunilik ilkeleri incelenecektir.

1.4.1.Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi, bir ülkede yaşayan (hatta bazı durumlarda aralıklı yaşaması da yeterli)¹⁸ bütün vatandaşların, herhangi bir sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin vergilendirilmesini ifade etmektedir. Yani herhangi bir ayırım gözetilmeksizin dil, din, ırk, mevki vb. gibi özelliklerin dikkate alınmamasını ifade etmektedir.¹⁹

Vergileme anlayışı her dönemde farklılık göstermiştir. Ancak demokratik anlayışın yerleşmesiyle toplumda ayrıcalıklı sınıflar ortadan kalktığı için herkes, vergi ödemek zorundadır. Oysa ki Roma imparatorluğunda “krala asilzade kanını, kilise duasını, halk da vergisini verir” düşüncesinden hareket edilmiştir. Diğer bir ifadeyle toplumda sınıflar oluşturulmuş ve bazı sınıflar vergi yükü dışında bırakılmıştır. Günümüzde kişiler devletin üyesi oldukları ve devletinde üzerinde egemenlik hakkı olduğu için vergi ödemek zorundadırlar. Toplanan vergiler, kişiye özel karşılık sağlamasa da topluma yönelik olarak kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olacaktır.²⁰ Bu doğrultuda anayasanın 73.maddesindeki “herkes vergi vermekle yükümlüdür” ifadesi, vergilemede genellik ilkesine vurgu yapmıştır

1.4.2.Adalet İlkesi

Klasik yazarlar da dâhil olmak üzere maliye ilmi ile uğraşanların öteden beri üzerinde durdukları en önemli konulardan biri adil bir vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasıdır. Ancak, adalet, daha önce de ifade edildiği gibi kişisel değer yargılarına bağlı subjektif bir kavramdır. Bu sebeple kişiden kişiye olduğu kadar dönemden

¹⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4.maddesi gereğince; Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) gelir vergisi açısından mükellef olabilmektedirler.

¹⁹ Akdoğan, s.203

²⁰ Orhaner, s.150

döneme de değişmekte, dolayısıyla üzerinde kesin bir görüş birliğine varılamamaktadır.²¹

Vergilemede adalet kavramı, zaman içinde gelişmiştir. Vergi yükümlülerinin sadece elde ettikleri gelirlere göre değil de şahsi ve ailevi durumları göz önünde tutularak vergilendirilmesini ifade etmektedir.²² Bu bağlamda vergide adaletin sağlanabilmesi için büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır.

Anayasanın 73.maddesinde “herkes kamu giderlerini karşılamak için, mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” hükmünde yer alan “mali güç” ifadesi vergilemede adaleti dikkate almaktadır. Vergilemede adalet denildiğinde, maliye literatüründe karşımıza yatay ve dikey adalet kavramları çıkmaktadır. Yatay adalet; aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını ifade ederken, dikey adalet ise; daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir.²³

1.4.3. Kanunilik İlkesi

Anayasanın 73.maddesindeki “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesi uygulanmak istenen bir verginin ancak kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılabilceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümle vergiye ilişkin düzenlemelerin kanunda belirtmek suretiyle, mükellefler için öngörülebilir olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak bu anayasanın 73/4 maddesinde cumhurbaşkanına ve bazı durumlarda hazine ve maliye bakanlığına verdiği yetki, vergilerin mutlak suretle kanunla yapılmalarının istisnalarını oluşturmaktadır.²⁴

Öte yandan Magna Carta’dan beri “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi gereğince uygulanacak olan bir verginin yasal dayanağa sahip olması ve uygulayıcısının yetkisi ile sınırlarının açık olarak belirtilmesi gerekmektedir. Nitekim anayasanın 73/4

²¹ Nadaroğlu, s.309

²² İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 2.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996, s.105

²³ Akdoğan, s.205-206

²⁴ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 31.Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013, s.36-37

maddesindeki hüküm gereğince bazı vergi oran, indirim, muafiyet ve istisnaları ile ilgili değişiklik yapma yetkisi cumhurbaşkanına verilmiş olup, bunun sınırları da belirtilmiştir. Söz konusu değişikliklere sınırlama getirilmesi, mükelleflere vergi uygulamaları karşısında bir hukuki güvence sağlamıştır. Yine aynı şekilde, çağdaş toplumlarda vergilendirme yetkisi yasama organlarına verilip anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Bu şekilde kamu hukukuna hâkim olan, vergi kanunlarında kıyas ve geriye yönelik yürüme yasağı yasal güvence altına alınmak istenmiştir.

Vergilendirme yetkisinin yasama organları tarafından kullanılması ve vergilerin ancak kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması ile ilgili düzenlemeler aynı zamanda vergilendirme konusunda yürütme ve yargı organlarının yetkisiz olmaları anlamına gelmektedir. Vergilendirme yetkisinin anayasalarda sınırlarının çizilmesi ve kanunlara bağlı olması kanunilik ilkesinin gereğidir. Bu ilke, kişi hak ve özgürlüklerini sınırlayan vergilendirmenin yasal sınırlarının belirlenerek, kişilere güvence sağlaması açısından önemlidir.²⁵

1.5. Vergileme Tekniği

Vergi tekniği kısaca vergi alma sanatıdır. Başka bir deyişle, vergi borcunun doğuşundan devlet hazinesine girinceye kadar geçirdiği bütün aşamalardaki işlemler vergi tekniğinin kapsamına girer. Bu nedenle vergi tekniğini, vergilendirmeye ilişkin bütün idari, usul ve uygulama işlemleri olarak nitelemek mümkündür.²⁶

Vergileme tekniği, uygulanan vergi sistemi ile birebir ilişkiye sahiptir. Bu açıdan bakıldığında, ülkelerin vergi sistemlerinin incelenmesi iki bakımdan önemlidir. Birincisi vergi gelirleri günümüzde kamu gelirleri içerisinde %80-90 oranında bir paya sahip olup, belirli oranda kamu harcamalarının karşılanmasına imkân vermektedir.²⁷ İkinci olarak vergiler, vatandaşların mali kurumlarla temasını sağlayan temel bir araçtır ve vatandaşlar bu temel araca karşı son derece hassastırlar. Toplum psikolojisi

²⁵ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998, s. 12

²⁶ Pehlivan, s. 106

²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan istatistiklere göre vergilerin genel bütçe gelirleri içindeki payı, yaklaşık olarak %90 düzeyindedir. Söz konusu tablo çalışmamızın sonunda mevcuttur. EK 1. s. 166

yönünden vergiyle ilgili her konunun büyük bir önemi vardır. Çünkü ekonomik ve sosyal hayata en önemli devlet müdahalesi vergi vasıtasıyla olmaktadır.²⁸

Bu çerçevede, vergi tekniği ve vergi sistemi açısından ortaya çıkan bazı vergisel kavramların kısaca açıklanması konunun daha iyi pekiştirilmesini sağlayacaktır.

1.5.1. Vergi Mükellefi

Vergi dolayısıyla, devletle fert ve kurumlar arasında doğan hukuki ilişki bir alacak-borç ilişkisinden başka bir şey değildir. Bu ilişkide bir tarafta vergi alacaklısı(aktif vergi süjesi) devlet, diğer tarafta vergi borçlusunu(pasif vergi süjesi) fert ve kurumlar bulunmaktadır. Bu hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve ödevleri kanunlarla tespit edilmiştir.²⁹ Nitekim Vergi Usul Kanununun 8.maddesinde vergi mükellefi; “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişi” şeklinde tanımlanmıştır.

1.5.2. Vergi Alacaklısı

Vergi kanunlarında vergi alacaklısı tam olarak tanımlanmamakla birlikte, vergilendirme yetkisine malik kamu kuruluşlarına vergi alacaklısı denir. Bu yetki, bir ülke üzerinde egemenlik hakkı olan, diğer bir deyişle ülkede, fertler ve mallar üzerinde iradesini kullanmak yetkisi bulunan kamu organlarıdır. Vergi alacağının esası devletin, kanunla fertleri vergilendirme yetkisine dayandığına göre vergi alacaklısı bizzat devlet veya onun yetkili kıldığı kamu kuruluşlarıdır.³⁰

1.5.3. Vergi Sorumlusu

Mükellefler vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esas olarak kendileri sorumludur. Ancak, bazı hallerde bu ödevlerin yerine getirilmesi ödevi kanun koyucu tarafından üçüncü kişilere yüklenir. Bu durumda, mükellefler vergi borçlusuna olmaya devam ettikleri halde, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden kendileri sorumlu

²⁸ Türk, s.138

²⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2.Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.37

³⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 12.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1986, s.62

olmazlar. Vergiyi ödeme ve diğer vergi ödevlerini yerine getirme sorumluluğu “vergi sorumlusu” adı verilen mükellef dışındaki kişi veya kurumlara ait olur.³¹

Vergi usul kanununun 8.maddesinde vergi sorumlusu, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan, mükellefin sadece maddi ödevlerini yerine getirmenin değil aynı zamanda şekli ödevlerinde yerine getirilmesinde vergi sorumlusu yükümlü kılınmıştır. Ancak bazı kitaplarda vergi mükellefi ve sorumlusu ayrı ayrı olarak tanımlanmakla birlikte, iki kavramı kapsayan bir üst kavram olan “vergi ödevlisi” kavramı da kullanıldığı görülmüştür.³²

1.5.4. Verginin Konusu

Vergiler genel olarak adlarını, üzerine konuldukları konulardan almaktadır. Verginin konusu; verginin üzerinden alındığı şeydir.³³ Diğer bir ifadeyle; verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir.³⁴

1.5.5. Vergiyi Doğuran Olay

Bir vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için kanunda sadece vergi konusunun ve yükümlüsünün belirtilmesi yeterli değildir. Yükümlünün verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimde ilişki içine girmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay meydana gelmedikçe vergi borcu ortaya çıkmaz.³⁵ Bu bağlamda vergi usul kanununun 19.maddesinde vergiyi doğuran olay; “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuku durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde tanımlanmıştır. Verginin doğması için meydana gelecek olay ile tekemmül edecek hukuki durumlar ilgili vergilere göre kanunlarında ayrı ayrı belirtilmektedir.

³¹ Ateş Otkar, **Vergi Hukuku**, 2.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.74-75

³² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 6.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.71

³³ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, 3. Basım, İstanbul: M.Ü. Yayın No:492, İ.İ.B.F. Yayın no:388, 1990, s.133

³⁴ Akdoğan, s.141

³⁵ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 8.Basım, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011,s.84

1.6. Vergileme Kapasitesi

Vergi kapasitesi ya da vergilenebilir kapasite kavramı, bazı yazarların da ifade ettiği gibi, yalın olarak pek az anlam ifade etmektedir. Bu konuda genel bir tanımlama yapabilmek için en az geçim düzeyinin üstündeki ulusal gelirin, vergi kapasitesini verdiğini kabul etmek mümkündür.³⁶ Vergi kapasitesi; bir ülkedeki asgari geçimi sağlayan gelir düzeyinin üzerinde kalan gayrisafi milli hâsılanın büyüklüğüne eşittir. Diğer bir ifadeyle vergi kapasitesi, bir ülkedeki vergilendirilebilir ekonomik potansiyeli ifade etmektedir.³⁷

Bir ülkede alınan vergiler; toplamının ötesine geçemeyeceği kurumsal sınır, genellikle vergileme kapasitesi adıyla anılır. Bu sınırın, kamu kesiminin genişliği sorunuyla sıkı sıkıya ilişkili olduğunu ve vergileme kapasitesinin iktisadi, toplumsal ve siyasal koşullara bağlı olarak hem ülkeden ülkeye hem de zaman içinde önemli değişiklikler göstermektedir.³⁸

1.6.1. Vergi Gayreti

Vergi kapasitesini, belli bir dönemdeki vergilenebilir ekonomik potansiyeli şeklinde tanımlanmıştı. Aynı dönemde sağlanan fiili vergi hâsılatının GSMH.'ye oranı ise fiili vergi gayretini göstermektedir.³⁹ Vergi gayretinin şu şekilde formülize etmek mümkündür.

Fiili Vergi Hâsılatı

Vergi Gayret= _____

Vergi Kapasitesi

Yapılan oranlama neticesinde, ortaya çıkacak sayı 1 olursa, o ülkedeki vergi kapasitesinin tam olarak uygulandığı, birden küçük olursa vergi kapasitesinin tamamen

³⁶ Turgay Berksoy, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:411, İ.İ.B.F. Yayın No:362(Doktora Tezi), 1984, s.5

³⁷ Pehlivan, s.173

³⁸ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 9.Basım, Ankara: İmaj Yayınevi, 2005, s.315

³⁹ Nadaroğlu, s.291-292

kullanılmadığını ve birden büyük ise bu kapasitenin üstünde vergi gayreti gösterildiği söylenebilir.

1.6.2. Vergi Yüğü

Vergi yüğü, değişik anlamlarda tarif edildiği ve kullanıldığı için net bir kavram değildir. Genel tartişmalarda ve Pigou gibi bazı yazarlarca vergi yüğü, vergi geliri şeklinde toplanan para olarak kabul edilmiştir.⁴⁰

Verginin karşılıksız bir ödeme oluşu, onun bir yük olarak algılanması sonucunu doğurur. Vergi sadece onu ödemek zorunda olan kişiler üzerinde değil, aynı zamanda toplum açısından da bir yük olarak kabul edilir. Çünkü devlet her yıl gayrisafi milli hâsıladan belirli bir miktarı vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bunun neticesinde vergi toplum üzerinde de bir yük oluşturmaktadır.⁴¹

Öte yandan vergi yüğü kavramı mali literatürde farklı çeşitlere sahiptir. Ancak burada sadece toplam ve kişisel vergi yüğü açıklanacaktır. Bu doğrultuda Toplam vergi yüğü; bir ülkede, devletin belirli bir dönemde topladığı tüm vergilerin GSMH'ye oranı olarak tanımlanırken, Kişisel vergi yüğü ise; bir kişinin, ödediğı toplam vergilerin, toplam gelirin oranı şeklinde tanımlanabilmektedir. Makro açıdan bakıldığında, ekonomideki genel vergi yüğü, ekonomide toplanan vergilerin toplamının ekonomide elde edilen toplam gelirleri gösteren milli gelire oranıdır.⁴²

1.7. Vergileme Sınırı

Şüphesiz ki vergi zorunlu bir yükümlülüktür ve devletin egemenlik hakkına dayanılarak alınmaktadır. Bu egemenliğin göstergesi ise, yasadan kaynaklanan emretme ve yaptırım gücüdür. Bu durumda, vergileme yetkisinin kullanımının bir sınırının olup olmayacağını veya hangi düzeyde olacağını araştırılması, hem vergilemeden

⁴⁰ Selahattin Tuncer, **Kamu maliyesi**, 4.Basım, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1975, s.451-452

⁴¹ Pehlivan, s.171

⁴² Savaş Çevik, **Kamu Maliyesi Kamu Kesimi Ekonomisine Giriş**, 1. Basım, Konya: Palet Yayınları, 2016, s.236

beklenen en verimli hâsılâtın elde edilmesi, hem de yükümlülerin vergiye olan tepkilerinin minimuma indirilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir.⁴³

Devlet tarafından vatandaşlardan alınabilecek vergi sınırsız değildir. Bir başka deyişle verginin veya vergilendirmenin bir sınırı vardır. Bu sınıra teorik olarak vergilendirme kapasitesi adı verilir. Vergilendirme kapasitesi devletin alabileceği verginin en üst miktarı olup teorik olarak milli gelire eşittir.⁴⁴

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisinin hukuki, siyasal, toplumsal ve kültürel, mali, ekonomik ve psikolojik sınırları vardır.

1.7.1. Vergilemenin Hukuki Sınırı

Anayasalarda kişiler için öngörülen haklar aynı zamanda devlet egemenliğinin sınırlarını da belirlemektedir. Çünkü anayasalardaki temel, bireysel, ekonomik, sosyal ve siyasal haklar devletin egemenliğinin güvencesi altındadır.⁴⁵ Vergilendirmenin hukuki sınırı ile ilgili ilk yasal düzenleme “temsilsiz vergi olmaz” ilkesiyle devletin ve kralın vergi yetkisini kısıtlayan 1215 tarihli ünlü İngiliz anayasa belgesi olan Magna Carta’dır.

Ülkemizde ise vergilendirmeye getirilen hukuki sınır, 1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde yer alan; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü ile devletin vergilendirme yetkisine anayasal bir sınır getirilmiştir. Buradaki sınır, mükelleflerin ekonomik, şahsi, ailevi vb. durumları göz önünde bulundurarak belirlenecek mali güçtür. Ancak getirilen bu mali güç sınırı(ifadesi), anayasada tanımlanmayıp bunun nasıl ölçüleceği ile ilgili olarak da herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

1.7.2. Vergilemenin Siyasal Sınırı

⁴³ Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, No: 65, 2006, s.29

⁴⁴ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s.154

⁴⁵ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.32

İktisat öğretilisinde üreticinin davranışını karı maksimize etmek, tüketicinin davranışını ise faydayı maksimize etmek amaçlarının belirlediği kabul edilir. Buna paralel olarak, siyaset biliminde de, siyasal partilerin karar ve davranışlarında oylarını maksimize etmek amacının rol oynadığı kabul edilmektedir. Bu bağlamda verginin ve vergilemeye ilişkin her türlü kararın seçmenin tercihini etkilediğine kuşku yoktur. Bu nedendir ki siyasal partiler, seçimden önceki dönemde programlarının belirlenmesinde, seçimden sonraki dönemde de karar ve uygulamalarında oylarının azalmasına sebep olacak davranış ve eylemlerden kaçınmak zorundadırlar.⁴⁶

Siyasal partiler vergilerin seçmenin tercihlerini olumlu/olumsuz yönde etkileme durumu sebebiyle vergi ile ilgili düzenleme yaparken, gelecek seçimlerle ilgili beklentilerini de göz önünde bulundurup, vergisel düzenlemelere karşı siyasal olarak bir sınırlama getirmektedirler.

1.7.3. Verginin Toplumsal ve Kültürel Sınırı

Toplumların iktisadi gelişmişlik düzeyleri ile sosyal yapılarından kaynaklanan bazı özel durumlar da vergilemenin sınırlarının belirlenmesinde etken olabilmektedir. Örneğin, sanayileşmiş toplumlarda vergi gelirlerinin GSMH içindeki payı gelişmekte olan ülkelere oranla daha yüksektir. Aynı şekilde ırki hasletler (huy, özellikler) ve kültürel bazı özellikler de vergilemenin sınırının saptanmasında bazen etkili bir faktör olabilmektedir. Örneğin; Anglo-Sakson ve Nordik (İskandinav) halklarının vergiyi gayet anlayışla karşılayabildiği, Latin halklarının da vergiye karşı devamlı büyük bir tepki gösterdiği ampirik bazı araştırmalarla gözlenmiştir.⁴⁷

Vergiye karşı tepkiler ırki özelliklerle ilişkilendirilebilmektedir, fakat vergiye karşı bu tepkilerin veya uyumun tamamen ırkî özelliklerden kaynaklandığını söylemek oldukça güçtür.⁴⁸

1.7.4. Vergilemenin Mali Sınırı

⁴⁶ İnci User, "Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1992), s.8-9

⁴⁷ Nadaroğlu, s.290

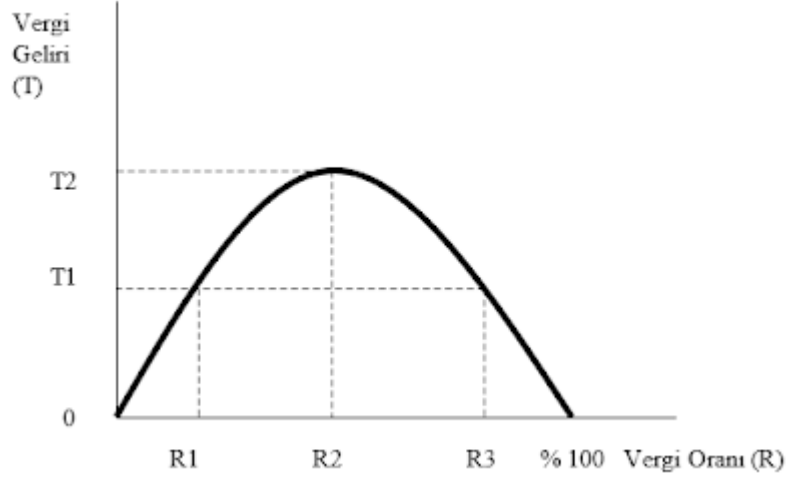
⁴⁸ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.35

Topluma egemen olan genel bir kanıya göre ya mevcut vergilerin oranlarının yükseltilmesi ya da yeni vergilerin konulması vergi hâsılatını yükseltmek için yeterlidir. Sorunun çözümünün bu kadar basit olup olmadığını irdelemekte yarar vardır. Klasik iktisatçılar, belli bir sınırı aşan vergi oranlarının vergi hâsılatı üzerindeki etkisini gözlemlemiş ve talebi esnek olan mallar üzerindeki vergi oranları yükseltildiğinde, hâsılat kaybı olabileceğini belirtmişlerdir.⁴⁹

Vergi oranı ile vergi hâsılatı arasındaki yukarıda sözü geçen ilişkiyi 20. yüzyılın ikinci yarısında Amerikalı iktisatçı Arthur Laffer kendi adıyla anılan diyagramında açıklamıştır. Laffer eğrisinde öngörülen hipoteze göre vergi oranları yükseltilince vergi gelirleri de bir noktaya kadar artar ve vergi hâsılatı optimum düzeye –ki bu en yüksek vergi gelir seviyesidir- ulaşır. Bu düzeye Laffer tepesi adı verilir. Ancak bu noktaya ulaşıldıktan sonra da vergi oranları artırılrsa vergi gelirleri artmaz; hatta tam tersine düşmeye başlar. Bu sebepten ötürü arz yönlü iktisat görüşünü ortaya atanlar –ki A.Laffer de bunlardan biridir- vergi oranlarının azaltılmasının vergi gelirlerini çoğaltacağı tezini savunmuşlardır.⁵⁰

⁴⁹ User, s.15

⁵⁰ Nadaroğlu, s.289



Şekil 1. Laffer Eğrisi

Kaynak: Arthur B. Laffer, The Laffer Curve: Past, Present and Future, The Heritage Foundation, No. 1765, 1 June, 2004 pp. 1-16

Arthur Laffer tarafından ortaya konulan yaklaşıma göre (Şekil 1); vergi oranları 0 iken herhangi bir vergi geliri toplanmayacaktır. Vergi oranlarının yüzde 100 olması durumunda ise bireyler kazancının tamamını vergi olarak vereceklerinden dolayı üretim yapmayıp dolayısıyla herhangi bir vergi doğmayacaktır. Vergi oranları 0 dan R1 e çıktığında vergi gelirleri de aynı doğrultuda artarak T1 seviyesine çıkacaktır. Vergi oranları R1 den R2 ye çıktığında ise vergi gelirleri T1 den T2 ye çıkıp ve bu noktada maksimum vergi geliri elde edilecektir. Bu noktadan sonra vergi oranları artırılması durumunda vergi gelirleri artmayıp, aksine mükellefler çalışmaktan vazgeçeceklerinden ötürü azalacaktır. Dolayısıyla, laffer eğrisinde görüleceği üzere, vergi oranlarının artırılması vergi gelirlerini her zaman artırmayıp, optimum vergi oranından sonra vergi gelirlerinin azalmasına neden olacaktır. Bu da vergilemenin doğal bir mali sınırını oluşturmaktadır.

1.7.5. Vergilemenin Ekonomik Sınırı

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisi hukuki, mali vb. sınırlamaların yanı sıra bir takım ekonomik sınırlara da sahiptir. Ancak bunun hangi oran ve düzeyde olacağı ile ilgili doktrinde bir görüş birliği mevcut değildir.

Nitekim vergilemenin sınırı ile ilgili olarak ilk öneriyi ileri süren fizyokratlara göre, alınacak vergi kesinlikle mükellefin kişisel gelirinin %20'sini geçmemelidir. Fransız iktisatçı Paul-Leroy Bealieu ise bu oranın %12-15 arasında olması gerektiğini savunmuştur. Çağdaş iktisatçılar öncekilerden farklı olarak vergilemenin ekonomik sınırını, mükelleflerin kişisel gelirlerine göre belirlemek yerine toplam vergi hâsılatını milli gelir ile ilişkilendirerek bulmaya çalışmışlardır. Örneğin Amerikalı iktisatçı Colin Clark'a göre vergilemenin sınırının milli gelirin %25'i olması gerekmektedir. Colin Clark'a göre bu sınır aşıldığında oluşacak enflasyon nedeni ile borçlular ile girişimciler avantajlı duruma geçeceklerdir.⁵¹

Vergilemenin iktisadi sınırının ne olması gerekeceğini önceden belirlemek mümkün değildir. Çünkü bu sınır ülkelerin gelişmişlik düzeyine, fert başına düşen gelire, ekonomik sistemin çeşidine, siyasal ve konjonktürel yapıya, iktidardaki politika aktörlerinin hedef ve programına ve toplumun sosyal ve psikolojik yapısına ve diğer birçok faktöre bağlı olarak oluşmaktadır.⁵²

1.8.6. Vergilemenin Psikolojik Sınırı

Verginin psikolojik sınırını belirleyen faktörler, diğer “vergilemenin sınırı” kavramlarına göre daha geniş ve çok yönlüdür. Vergilemenin psikolojik sınırını belirleyen mükellef davranışları vergi ahlakı, verginin alınma amacı, vergilendirme teknikleri, milli gelir düzeyi, milli gelirin dağılımı ve verginin alınma zamanı gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Bu nedenle vergilemenin sınırının, psikolojik bir temelle açıklanması daha gerçekçi olacaktır.⁵³

Vergilemede psikolojik sınır, kişilerin ve toplum içinde ortak çıkarları olan grupların zorunlu bir ödetme türü olan vergileri algılayışını, değerlendirişini ve bunlara bağlı olarak gösterdikleri tepkileri ifade etmektedir. Bu anlamdaki vergi psikolojisi belli bir toplumda ve belli bir zamanda vergi zihniyeti ile vergi ahlakının oluşmasını önemli ölçüde etkilemektedir.⁵⁴

⁵¹ Nadaroğlu, s.287

⁵² Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.35

⁵³ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: Ekin Kitapevi, 1995, s.21

⁵⁴ Nadaroğlu, s.290

Öte yandan vergi mükellefler için bir yük teşkil etmektedir. Bu yükün aşırı olması durumunda ise mükelleflerin reaksiyon göstererek bir takım vergisel tepkiler vereceklerdir. Bu durumun meydana gelmemesi için mükelleflerin psikolojik durumunu olumlu yönde etkileyecek optimal bir vergi yükü uygulanmalıdır. Bu bağlamda; vergilemede psikolojik sınırın ölçüsü, vergilemenin yükümlülerin davranışlarında mali verimliliği azaltacak ya da istenmeyen etkiler meydana getirmeyeceği nokta olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda, psikolojik olarak vergilendirilebilir sınır kavramı, yükümlülerin tahammül edebileceği seviyede kamu sektörü için bir üst sınır çizmektedir. Fakat bu sınır, kesin rakamlarla ifade edilen bir sayı olarak ifade edilmemektedir.⁵⁵

1.8. Vergi Psikolojisi ve Mali Sosyoloji

Sosyal bir olay olan mali olayların kamu maliyesi biliminde bütüncül bir yaklaşımla değil sadece iktisadi bakımdan analiz edilmesi, diğer sosyal olay, yapı ve kurumlardan nasıl etkilendiğinin ve onları nasıl etkilediğinin bilinmesi konusunda ciddi eksikliklere neden olmaktadır. Bu eksiklikleri gidermenin başlıca yolu mali olayları aynı zamanda sosyolojik ve psikolojik bir yaklaşım içinde ele almak ve incelemektir.⁵⁶

1.8.1. Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi, başlı başına bir bilim dalı değil, bireyler ve grupların vergileri algılayışı, değerlendirişi ve gösterdikleri tepkilere eğilen bir araştırma alanıdır. Kullandığı yöntemler sosyal psikolojik; araştırdığı kavramlar ise kısmen mali kısmen psikolojik olduğu için, vergi psikolojisinin her iki branştan araştırmacıların işbirliğini gerektirdiği söylenebilir.⁵⁷ Bu bağlamda vergilendirme politikasının etkin bir şekilde oluşturulması bakımından, mükellef davranış ve psikolojisinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mükelleflerin bireysel nitelikteki tavır, davranış ve psikolojisi genelleştiği ölçüde vergi sisteminin başarısı üzerine etkili olmaktadır.⁵⁸

⁵⁵ Halit Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006), s.35

⁵⁶ A.Kemal Çelebi, Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ankara: T.C. M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, 2012,s.1

⁵⁷ User, s.24

⁵⁸ Akdoğan, s.188

Dolayısıyla vergisel olaylarla ilgili düzenlemeler yapılırken mali, ekonomik, hukuki ve siyasal gibi yaklaşımları dikkate almak yeterli olmayıp aynı zamanda psikolojik durumunda göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Nitekim bu yaklaşımla ilgili birçok çalışma mevcuttur. Vergi psikolojisi alanında ilk çalışmalara imza atan Schmölders vergilemenin sınırlarının her şeyden önce psikolojik nitelikte olduğunu belirtmiştir.⁵⁹ Vergi psikolojisini anlattığımız bu bölümde, vergi bilinci, vergi ahlakı, vergi baskısı ve mali anestezi kavramlarını açıklamakta fayda vardır.

1.1.8.1. Vergi Bilinci ve Ahlakı

Vergi bilinci; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine denir. Vergi bilinci, çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır.⁶⁰

Vergi ahlakı ise; mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine denir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır.⁶¹

Ülkemizde modern vergi yaklaşımına paralel olarak beyana dayalı vergileme söz konusudur. Beyana dayalı vergileme, vergi ile ilgili temel yükümlülüklerin bizzat vergi mükellefi tarafından yerine getirilmesi anlamına gelmektedir. Bildirim görevinin yanı sıra kayıt ve belge düzenine uyma, beyanname verme, vergilendirme sürecinde verginin tahakkuk ettirilmesinden ödenmesine kadar mükellefin yükümlükleri kapsamındadır.⁶²

⁵⁹ İsmail Kitabcı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.126

⁶⁰ Akdoğan, s.189

⁶¹ Akdoğan, s.190

⁶² Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, 2007, s.103-104

1.1.8.2. Vergi Baskısı (Tazyiki)

Vergi tazyiki, bir kişinin vergi ödemesi nedeniyle ekonomik gücünde ortaya çıkan azalmadan dolayı duyduğu baskı hissidir.⁶³ Vergilerin zorunlu ve karşılıksız olması, mükelleflerin bu yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmesini engellemektedir. Bu nedenle mükellefler vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken psikolojik baskı nedeniyle vergi tazyikine maruz kalmaktadırlar. Ancak unutulmamalıdır ki, mükelleflerin bu tazyike verdiği tepki subjektif olup, kişilere göre değişmesinden dolayı, ölçülmesi de mümkün değildir.

1.1.8.3. Mali Anestezi

Modern devlet anlayışının benimsenmesiyle birlikte devletin görev kapsamı ve yükümlülüğünün artmasına paralel olarak, vergi gelirlerinin artırılması amacıyla vergi sistemlerinde bir takım düzenlemeler yapılmak istenmiştir. Bu doğrultuda mükellefin asabiyet bağlarını⁶⁴ germeden gelir artırma yöntemlerinden biri de mali anestezi yöntemidir. Bu haliyle mali anesteziyi tanımlamak gerekirse; mali yükümlülüklerin, muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesini ifade etmektedir.⁶⁵

Dolaylı vergilerin mali anestezi sistemine uygun olması ve mükelleflerin herhangi bir tepki vermemeleri nedeniyle birçok devlet tarafından kullanılmaktadır. Özellikle ülkemizde dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının yaklaşık %70 oranında⁶⁶ olması –ki bu alanda dünyada en yüksek orana sahip- bu sistemin kolay ve maliyeti düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki dolaylı vergilerin bu denli bütçe içinde yer tutması vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.

⁶³ Aytaç Eker ve Duran Bülbül, **Kamu Maliyesi**, 2.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s.174

⁶⁴ Asabiyet Bağı ifadesi, ilk defa İbni Haldun tarafından mukaddime adlı eserinde kullanılmıştır. Ancak burada, oradaki anlamdan bağımsız olarak mükellefin vergisel durum karşısında içinde bulunduğu hissel durumu ifade etmek için kullanılacaktır.(Mukaddime (I. Cilt ve II. Cilt), İbni Haldun, Yayına Hazırlayan: Ahmet Tekin, İlgü Kültür Sanat Yayıncılık, 2013, İstanbul)

⁶⁵ Akdoğan, s.186

⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan istatistiklere göre ülkemizde dolaysız vergi olarak nitelendirilen gelir ve kurumlar vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı yaklaşık %30 düzeyindedir. Diğer bir ifadeyle, dolaylı vergilerin oranı ise yaklaşık %70 düzeyindedir. Söz konusu tablo çalışmamızın sonunda mevcuttur. EK 2. s.167

1.8.2. Mali Sosyoloji

Vergiler ve kamu harcamaları gibi mali olaylar, teorik bakımdan bir gereklilik olduğu örülen ve tarihsel bakımdan da bir gerçeklik olan toplum halinde yaşamının dolaylı bir sonucudur.⁶⁷ Bu bağlamda günümüz toplumlarında vergiler bireyler tarafından ödenmesine karşın, bireylerin oluşturduğu toplum ile maliye bilimi arasındaki ilişkiyi de incelemekte yarar vardır. Özellikle az gelişmiş ülkeler bakımından yeni bir sosyoloji dalı olarak ortaya çıkan mali sosyoloji, gittikçe artan bir öneme sahiptir.⁶⁸

Mali sosyoloji toplumsal sınıf, grup ve örgütler, kısaca toplum üzerinde mali araç ve olguların etkilerinin araştırılmasını konu edinen sosyoloji biliminin bir alt disiplini olarak ele alınmaktadır. Mali sosyoloji bu haliyle maliye, siyaset ve psikoloji ile iç içe bir yapıya sahiptir.⁶⁹

⁶⁷ Çelebi, s.1

⁶⁸ Amiran Kurtkan, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1968,s.8

⁶⁹ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.38

2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM VE VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi, dünya üzerinde gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerin en önemli gelir kaynağıdır. Günümüzde devlete yüklenen misyon nedeniyle vergi kamusal hizmetlerin finansmanında önem arz etmektedir. Bununla birlikte, verginin mükellef açısından karşılıksız ve gelirlerinde mutlak bir azalmaya neden olması ve devletin de cebri güç kullanma hakkına sahip olmasından ötürü, mükellefin vergiye uyumu güçleşmektedir.

Tarih boyunca devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler, ağırlıklı olarak ekonomik ve mali açıdan incelenmiştir. Ancak küreselleşen dünyamızın etkisiyle, vergilerin aynı zamanda psikolojik ve sosyolojik olarak da incelenme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda mükelleflerin, yapılan/yapılacak vergisel düzenlemeleri eksiksiz yerine getirebilmesi ve vergiye gönüllü uyumuna yönelik çaba, tutum ve davranışlarını artırmaya dönük düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda vergiye uyum ve uyumsuzluk kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

2.1. Vergiye Gönüllü Uyum

Vergi sistemlerinde beyan esasının kabul edilmesi ile birlikte vergiye gönüllü uyum konusu önem kazanmaya başlamıştır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması adına kabul edilen beyan esasına rağmen vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi aynı derece vergi idaresinin otoritesinin sarsılmasına neden olmaktadır. Öte yandan mükelleflerin vergileri beyan ve ödeme noktasında hukuki cebir ile karşılaşması, hem vergi otoritesine olan güvenin azalmasına hem de vergiye gönüllü uyum göstermesini zorlaştırmaktadır.

2.1.1 Vergi Uyumu Kavramı

Vergi uyumu sorunu vergilerin kendisi kadar eskidir.⁷⁰ Vergi uyumu kavramsal olarak batı literatüründe “tax compliance” olarak karşımıza çıkarken, Türkçe

⁷⁰ James Andreoni, Brian Erard, Jonathan Feinstein, Tax Compliance, *Journal of economic Literature*, Vol.XXXVI(June 1998)PP.818-860, s.818

literatüründe ise, “gönüllü uyum” veya “vergi uyumu” olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kavram, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla iş düşürmeden, kendi rızaları ile beyanda bulunmalarını ifade eder.⁷¹ Diğer bir ifadeyle, mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir.⁷²

Öte yandan vergi mükelleflerinin, vergisel ödevlerini tam olarak yerine getirdiklerinde vergiye uyum sağladıkları düşünülür. Bu açıdan bakıldığında, günümüzde bireylerin vergiye uyumu/vergi kaçırmamaları iyi vatandaşlık göstergesi olarak kabul edilmektedir.⁷³

Vergi uyumu konusundaki araştırmalar, ilk olarak Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo tarafından yapılmıştır. Bu bağlamda vergi uyumunun açıklanmasında Rasyonel Beklentiler Teorisi (klasik model) ve sosyo-psikolojik model olmak üzere iki temel model kullanılmaktadır.⁷⁴

2.1.1.1. Rasyonel Beklentiler Teorisi (Klasik Model)

Allingham ve Sandmo tarafından yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan rasyonel beklentiler teorisine göre yükümlülerin vergi kaçırma eyleminin temel amacı, gelir ve/veya fayda unsurlarını maksimum düzeye çıkarma isteği şeklinde belirlenmiştir. Bu bağlamda yükümlüler vergi kaçırma eylemini gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceklerine, yakalanma olasılığı ile ortalama ceza ve riskten korkma düzeyi arasında rasyonel bir dengeleme yaparak karar vereceklerdir. Bu nedenle Allingham ve Sandmo’ya göre, vergi yükümlüsünün gerçek gelirini beyan etmemesi veya gerçek gelirinden daha az bir miktarı beyan etmesi, vergi yetkilileri tarafından denetimin yeterli olup olmayacağına bağlıdır.⁷⁵ Ayrıca bu modele göre vergi

⁷¹ Güneş Çetin Gerger, **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, 1.Basım, İstanbul: Legal Kitapevi, 2011, s.56

⁷² Niyazi Özpehriz, Vergi Uyum ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.283, (Mart 2005), s. 90

⁷³ Volkan Yurdadoğ, Ramazan Gökbunar ve Barış Tunçay, Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.23, sayı.3, 2016, s.806

⁷⁴ İsmail Kitapçı, Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir idaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, Sayı.173, Temmuz-Aralık 2017, s.442

⁷⁵ Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo, Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis’, **Journal of Public Economics** 1, 1972 (323-338), s.324

denetimlerinin ve vergi cezalarının sıklığı ile vergi kaçırma eylemi arasında negatif yönlü bir korelasyon vardır.⁷⁶ Allingham ve Sandmo tarafından geliştirilen bu model, aynı zamanda caydırma modeli ya da beklenen fayda teorisi olarak da bilinmektedir.

Rasyonel Tercih Teorisine göre; denetimlerin, uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin ederek açıklayan bu model uygulamayla doğru orantılıdır. Çoğu gelişmekte olan ülke ile gelişmemiş ülkelerde vergi denetiminin yetersiz olması, mükelleflerin vergi kaçırma daha cesaretli davranmasına olanak sağlamaktadır. Ancak, denetim oranı tek başına ele alındığında, vergi uyumu ile ilgili net bir kaniya varmada yetersizdir.⁷⁷

Rasyonel tercih teorisi, sadece mükellefin vergi kaçırma ve bunun neticesinde sağlayacağı geliri dikkate alıp diğer değişkenlerin dikkate alınmamasından dolayı birçok açıdan eleştirilmiştir. Nitekim birçok araştırmacıya göre, vergi uyumunu sadece yaptırım derecesiyle açıklamak doğru bir yaklaşım değildir. Bunun yanı sıra; sosyal normlar, kamu hizmetleri, kurumlara duyulan güven, başkalarının vergi algılama biçimleri ve vergiye uyumlarına dair birçok faktör yükümlü davranışları üzerinde etkili olabilmektedir.⁷⁸

Görüldüğü gibi, vergi uyumuna ilişkin klasik model bireyleri rasyonel, ahlakla ilgisi olmayan karar vericiler şeklinde değerlendirerek vergi uyumu sorununu beklenen faydayı maksimize etmeye yönelik bir süreç olarak ele almaktadır. Ancak, denetim olasılığı ve cezalar vergi uyumunu bir dereceye kadar etkilese de, bu faktörlerin vergi uyumu davranışını tam olarak açıklayamadığı da bir gerçektir.⁷⁹

⁷⁶ Benno Torgler, **Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis**, England: Edward Elgar Publishing, 2007, s.73

⁷⁷ İhsan Erdem Sofracı ve Gökben Güney, Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği, **Toplum ve Demokrasi**, (11) 23, Ocak-Haziran 2017, s.159

⁷⁸ Selçuk İpek ve İlknur Kaynar, Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.16, sayı.1, 2009, s.175

⁷⁹ Mehmet Tunçer, Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, **Ankara Üniversitesi SBF. Dergisi**, 57-3, s.110

2.1.1.2. Sosyo-Psikolojik Model (Ahlaki Duygular Teorisi/Tutamsal Model)

Sosyo-psikolojik model, rasyonel beklentiler teorisinin, sadece vergi kaçırma ve bunun neticesinde mükellefin elde edeceği gelirleri incelemesinin aksine vergi uyumu sorununa daha geniş bir çerçeveden bakarak; “niçin çoğu insan denetim ihtimali ve vergi cezaları çok düşük olmasına rağmen vergilerini ödeme eğilimindedir?” sorusuna cevap arayıp, vergi uyumu sorununa sosyolojik ve psikolojik açılardan bakma eğilimindedir.⁸⁰

Klasik modelin vergi uyumunu sadece yaptırım gücü ile basit olarak açıklama anlayışının aksine sosyo-psikolojik model, mükellefi etkileyen; idari, siyasal, hukuki, kurumsal, kültürel, sosyolojik, ahlaki ve dinsel faktörleri de dikkate alarak, vergi uyumunun karmaşık bir yapıya sahip olduğunu ve birçok faktörden etkilendiğini belirtmiştir.⁸¹

Bu bağlamda rasyonel beklentiler teorisinde nötr unsurları da inceleme kapsamına dâhil ederek çalışmaya başlayan sosyo-psikolojik model, klasik modelin aksine caydırma yöntemlerinin bazı durumlarda vergi uyumu üzerinde negatif etkiler oluşturduğu sonucuna ulaşmıştır. Örneğin bazen caydırma yöntemleri(denetim sayısı, ceza oranı vs.) artırıldığında da bireylerin vergi kaçırma isteği artabilir.⁸²

2.1.2. Vergi Uyumsuzluğu Kavramı

Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün ya düşük gösterilmesini ya da hiç gösterilmemesini ifade etmektedir. Yani, vergi yükümlülüğünün cezai müeyyidelere konu olan bilerek düşük veya hiç gösterilmemesini kapsadığı gibi; yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmeleri de kapsamaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki mükellefin,

⁸⁰ Kitapçı, Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir idaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi, s.443

⁸¹ Selçuk İpek, Vergilemede Yükümlü Motivasyonu-2, **Bilanço Dergisi**, Sayı.124, Mart 2010, s.69

⁸² Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, s.44

ödeyeceği vergileri azaltmak amacıyla mali işlemlerini yasalara uygun olarak yapılandırması vergi uyumsuzluğu değildir.⁸³

Gerek vergi uyumu gerekse vergi uyumsuzluğuna ilişkin tanımları daha geniş anlamda yorumladığımızda kayıt dışı ekonominin de vergi uyumsuzluğu kapsamına girdiğini söyleyebiliriz. Çünkü kayıt dışı ekonomi, vergi işlemleri anlamında mükellefiyetin gizlenmesi veya vergiye tabi gelirin gizlenmesi anlamına gelip, vergiye tabi gelirin hiçbir şekilde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunu doğurmaktadır.⁸⁴

Vergi uyumsuzluğu iradi uyumsuzluk ve gayri iradi uyumsuzluk olarak gözlenebilir. İradi vergi uyumsuzluğu, vergi mükelleflerinin, kendilerini mevcut vergi sistemine göre gerçekleşen vergi yükünden kurtarmak için kasıtlı olarak vergisel sorumluluklarını eksik ya da hiç yerine getirmemelerini ifade ederken; gayri iradi vergi uyumsuzluğu ise; vergi mükelleflerinin, yanlış anlama, dalgınlık ve bilgi eksikliği gibi istem dışı yaptıkları hatalar sonucu ortaya çıkan uyumsuzluğu ifade etmektedir. Dolayısıyla iradi uyumsuzluk sonucunda mükellef nezdinde, hem idari hem de adli işlem doğurma durumu mevcutken, gayri iradi uyuşmazlıkta ise böyle bir işlem söz konusu değildir.⁸⁵

2.1.3. Vergi Uyumunun Ölçülmesi

Mükelleflerin vergiye uyumsuzlukları aynı zamanda ekonomi dışında kalan kaynakları ifade etmektedir. Ekonomi dışında kalan mali kaynaklar için maliye literatüründe kayıt dışı ekonomi ifadesi kullanılmaktadır. Bir ülkede kayıt dışı ekonominin varlığı, o ülkede vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmadığı anlamına gelmektedir. Vergi kapasitesinin de tam olarak kullanılmaması ise vergi verimini doğrudan etkileyerek vergi gelirlerinin az olmasına neden olmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında, vergi uyumunun düzeyini ölçmek için gelir idarelerinin ve hükümetlerin ekonomi politikalarını belirlerken izlemeleri gereken yol haritasında önemli bir veri olduğu için kullanılan yöntemler şu şekildedir; Vergi

⁸³ Jeffrey A. Roth, Scholz John T. Ve Witte A.D. (eds), Taxpayer Compliance, VoU: An Agenda for Research, Philadelphia:University of Pennsylvania Press, 1989,s.3

⁸⁴ Tunçer, s.109

⁸⁵ Gerger, s.57

denetimine ilişkin veriler, alan araştırmalarına ilişkin veriler, vergi aflarından sonra elde edilen veriler ve vergi boşluğu kavramıdır.⁸⁶

▪ **Vergi denetimine ilişkin veriler;** Çağdaş vergi sistemlerinde mükelleflerin vergilendirilmesinde beyan sistemi esas tutulmuştur. Burada mükellefler yıllık olarak elde ettikleri kazançları belirli dönemlerde beyan ederek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Ancak mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunun tam olarak tespiti denetim ile gerçekleşecektir. Denetimler neticesinde mükelleflerin beyanları doğru ise tasdik edilip, şayet yanlış ise beyan dışı bırakılan gelirler kayıt altına alınarak, kayıt dışı bırakılan gelir unsurlarının ekonomi içine dâhil edilmesi sağlanmaktadır.

Öte yandan günümüzde vergisel açıdan kayıt dışının ölçülmesine yönelik çalışmalar, giderek daha fazla ülkede vergi denetimi ve genel olarak kayıt dışı ile mücadele politikalarının oluşturulmasına katkı amaçlı kullanılmaktadır.⁸⁷ Kayıt dışı ile mücadelede ve vergi uyumunu ölçmede kullanılan denetim mekanizmasından tam olarak verim alabilmek için, denetimin etkin yapılıp cezalar ile de desteklenmesi gerekmektedir.

Ancak denetim mekanizması ile yapılan vergi uyumu ölçümleri her zaman doğru sonuçlar vermemektedir. Bunun temel iki sebebi vardır. Birincisi, gerek ülkemiz özelinde gerekse dünya üzerindeki ülkelerde denetim oranlarının düşük olmasından dolayı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak niteliğe ve ölçme yetisine sahip değildir. İkincisi ise, beyan şeklinde gelirini bildiren mükellefler bazen hata, dikkatsizlik ve yanılma hallerinden dolayı gelir unsurlarını eksik bildirebilirler. Burada yapılacak denetimler her ne kadar eksik beyan edilen gelirleri ortaya çıkarsa da, mükellefin vergiye uyumunu ölçmede yanlış algıya neden olacaktır. Çünkü burada mükellef aslında vergiye uyum sağlamasına rağmen içinde bulunduğu durum yüzünden beyansal olarak vergiye uyumsuz gözükmemektedir.

⁸⁶ Gerger, s.83

⁸⁷ Vedat Gürbüz, Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi, **Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi 23.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 7-11 Mayıs 2008, s.259

▪ **Alan araştırmalarına ilişkin veriler;** Vergiye gönüllü uyumu ölçmede kullanılan bir diğer yöntem anket yoluyla mükelleflere ulaşmak ve belirlenen hedef kitleyle ilgili çeşitli bilgiler toplamaktır. Anket yoluyla vergi uyumunun ölçülmesi gelir idareleri ve akademisyenler tarafından da kullanılmaktadır. Fakat kitlenin çok büyük olması ve ulaşabilme maliyetinin yüksek olması anketinde etkinliğini düşürmektedir. Ancak mükellefler ve uyum düzeyleri konusunda vergi incelemelerinden daha fazla bilgi vermektedir. Çünkü anket bilgileri demografik bilgileri de içeren büyük bir veri kaynağıdır. Anket sonuçları bize o alandaki mükellefler hakkında genel bir bilgi vermektedir. Anketlerde mükellefler, herhangi bir kişisel bilgi istenmediği için vergisel durumları ile ilgili bilgilere ilişkin sorulara oldukları gibi cevap verebilmektedirler.⁸⁸

▪ **Vergi afları;** Mükellefler kendilerine yönelik olarak çıkarılan mali aflar karşısında, vergiye uyumsuzluk göstererek kayıt dışı bıraktıkları mali (gelir) unsurlarını beyan etme yoluna gitmektedirler. Vergiye uyumu ölçmede kullanılan bu yöntemde, vergi affi sonrasında beyan edilen gelir ile vergi affi öncesinde beyan gelir arasındaki olumlu (müspet) fark mükelleflerin vergiye uyum düzeyini ortaya çıkaracaktır.

▪ **Vergi boşluğu yaklaşımı;** Vergi boşluğu analizinde ilk olarak ekonomi sektörlerine ayrılarak, mevcut düzenlemeler çerçevesinde, her sektörün ödemesi gereken teorik vergi hesaplanmaktadır. Daha sonra bu vergi o sektör tarafından ödenen vergi ile kıyaslanmakta ve aradaki fark vergi boşluğu olarak tanımlanmaktadır.⁸⁹ Burada ortaya çıkan vergi boşluğu aynı zamanda vergiye uyumsuzluk oranı/miktarı olarak da tanımlanabilir.

2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler

Vergilerin ortaya çıkışı, devletin doğuşu ile aynı zaman diliminde meydana geldiği tahmin edilmektedir. Nitekim dünya üzerinde kurulan bütün devletler, onlar için en büyük gelir kaynağı olan vergileri mütemediyen kullanmışlardır. Tarih boyunca vergi, ülkelerin yasalarında var olup uygulama açısından bir yurttaşlık görevi olarak yer almıştır.

⁸⁸ Gerger, s.84

⁸⁹ Gürbüz, s.259

Günümüzde kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağı olan vergilere atfedilen önemin artması nedeniyle vergi ile ilgili sorunların ve nedenlerinin tespit edilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Unutulmamalıdır ki alınan verginin türü ne olursa olsun özel kesimden kamu kesimine bir fon akışı olup, mükellefin gelirlerinde de vergi miktarı nispetinde mutlak bir azalmaya neden olmaktadır.

Vergi nedeniyle mükellefin gelirinde meydana gelen azalma karşısında, doğal bir reaksiyon ortaya çıkmaktadır. Burada devlete düşen görev ise söz konusu reaksiyonu tamamen veya kısmen ortadan kaldırıp, buna sebep olan faktörleri minimize ederek tamamen ortadan kaldıracak düzenlemeleri yapmak veya tedbirleri almaktır.

Mükellefin vergisel yükümlülükler karşısında verdiği reaksiyonların sebebini çeşitli faktörler oluşturmaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörleri; bireysel, ahlaki, ekonomik, psikolojik, sosyal ve demografik, siyasal ile yönetsel ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörleri ana çerçevesinde incelenmektedir.

2.2.1. Bireysel Faktörler

Günümüz dünyasında vergi mükellefleri gerçek ve tüzel kişilerden oluşmaktadır. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine karşı verdikleri tepkiler ve bunun nedenleri her ne kadar gerçek kişi mükellefler bazında düşünülse de, tüzel kişileri de bu kapsama almak gerekir. Nitekim tüzel kişilikler her ne kadar sadece hukuki bir ruha sahip olsa da bunların yöneticilerinin şahıs olması, vergi yükümlülüklerine karşı bir takım tepkilerin sergilenmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda vergiye gönüllü uyumu bireysel yönden etkileyen; mükellefin gelir düzeyi ve ödeme gücü, eğitim düzeyi, mesleği, yaşı, cinsiyeti, medeni durumu ve vergi ödeme alışkanlıklarının incelenmesi gerekmektedir.

2.2.1.1. Mükellefin Gelir Düzeyi ve Ödeme Gücü

Yükümlülerin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesinde gelirleri, servetleri ve harcama potansiyelleri etkili olmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin gelir düzeyi ve buna bağlı olarak ödeme gücü, vergi uyumuna verecekleri tepkinin düzeyini

belirlenmektedir. Şöyle ki; mükelleflerin vergi olarak ödedikleri miktar, aynı zamanda onların tüketim veya harcamalarından feragat ettikleri kısmı temsil etmektedir. Mükelleflerin tüketim ve harcamalarındaki feragat etme işleminde, faydası düşük olan tüketim ve tasarruf kalemlerine öncelik vererek, mümkün olacak en az refah kaybına uğramayı hedeflemektedirler.⁹⁰

Öte yandan gelir düzeyi ve buna bağlı olarak ödeme gücü fazla olan bireylerin, ödedikleri vergi miktarı, lüks tüketim ile tasarrufları temsil etmesi ve bunlardan feragat etmeleri nedeniyle uğrayacakları refah kaybı nispeten daha az olabilmektedir. Dolayısıyla gelir düzeyi düşük mükellef gruplarının ödedikleri vergi miktarları, büyük oranda zorunlu tüketim ve tasarruflarını temsil etmesinden dolayı vergiye gönüllü uyumu, gelir düzeyi yüksek olan mükellef gruplarına göre daha zor olmaktadır.

2.2.1.2. Mükellefin Eğitim Düzeyi

Eğitim düzeyi hem yükümlüler tarafından vergilerin kabullenilmesi hem de vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir.⁹¹ Vergi uygulamaları açısından bakıldığında; eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin rasyonel karar alma/verme niteliğine sahip olmasından dolayı vergiye uyma oranı daha yüksektir. Öbür taraftan eğitim düzeyi düşük olan mükelleflerin ise vergiyi algılama kapasitesi düşük olması nedeniyle vergiye uyma davranışı zayıf olabilmektedir.⁹²

Ancak, mükellefin eğitim düzeyinin bazen yüksek olması vergiye vereceği tepkiyi de olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki; rasyonel karar alma/verme kabiliyetine sahip mükellefler, vergi kaçırma durumundan sağlayacağı fayda/kar ile yakalanması durumunda uğrayacağı zararı hesaplayıp, fayda/kar oranının/miktarının fazla olması durumunda bu davranışı yapma eğiliminde olabilir.

⁹⁰ Erdal Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı.373, Eylül 2012, s.117

⁹¹ Şenyüz, s.35

⁹² Elif Tuay ve İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No.51, Kasım 2007, s.20

2.2.1.3. Mükellefin Mesleği

Toplumunu oluşturan bireylerin değişik mesleklere sahip olmasından dolayı vergisel statüleri ve vergiye uyum süreçleri farklılık arz etmektedir. Nitekim literatüre göre de gönüllü uyum oranları “mesleklere” göre farklılık göstermektedir. Örneğin, mükellefin bağlı bulunduğu meslek grubunda kaçakçılığın yaygın olması nedeniyle mükellefin vergi verme azmi ve şevki kırılmaktadır.⁹³ Diğer bir ifadeyle, mükellefin üretim sektöründe faaliyet gösterdiğini ve bu sektörde vergi kaçırma davranışın yüksek olduğunu varsaydığımızda, serbest piyasa koşullarında rekabet ortamı nedeniyle aynı sektörde faaliyet gösteren mükelleflere nazaran bir maliyet avantajına sahip olacaktır. Bu durum ise aynı sektörde zarar gören mükelleflerin, vergiye uyumunu zorlaştıracaktır.

Benzer şekilde vergi sistemlerinin mükellef meslek gruplarına uygulanma biçimi de vergi uyumunu doğrudan etkilemektedir. Örneğin; ölkemizde yürürlükte bulunan vergi kanunları gereğince, gelir vergisi kapsamında faaliyet gösteren bir mükellef, kazanç elde ederken yaptığı harcamaları gelir vergisi açısından gider olarak düşüp, vergileri ise serbest piyasa koşulları sayesinde yansıtmaya olanağından dolayı, vergiye fazla maruz kalmazken; söz konusu mükellefin yanında çalışan işçinin, ücretinin ödenmesi esnasında yapılan vergi tevkifatı, vergi yükünün fiilen hissedilmesine ve bunun doğal sonucu olarak ise vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir.

2.2.1.4. Mükellefin Yaşı

Yaş unsurunun, mükelleflerin vergilere karşı gösterdikleri davranışları etkileyip etkilemediği konusunda, son zamanlarda pek çok araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmalarda, yaş ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu, yapılan diğer araştırmalar da ise negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ancak yapılan çalışmaların büyük çoğunluğu, genç yaştaki mükelleflerin vergiye daha yüksek bir düzeyde uyumsuzluk gösterdiğini ortaya koymuştur.⁹⁴ Nitekim yapılan araştırmalarda, genç yaştaki yükümlüler, gelirlerinin büyük bir kısmını tüketmek ya da

⁹³ Tuay ve Güvenç, s.21

⁹⁴ Güleç, Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), s.119

tüketime yönelik kısa vadeli tasarruflara ayırmak durumunda olduğundan, vergiye uyumu genç yaşta olmayan mükelleflere göre daha zordur.⁹⁵

Genç yaştaki mükelleflerin vergiye uyumsuzluklarının bir diğer nedeni ise içinde buldukları yaşın etkisiyle, vergi kaçakçılığı gibi vergi kanunları açısından suç sayılan davranışlara karşı cesaretli bir eğilime sahip olmalarıdır. Bunun yanında geleceğe yönelik beklentileri de (yüksek bir hayat standardına sahip olma veya aile kurma isteği vb.) vergiye uyumlarını etkilemektedir. Ancak, genç yaştaki mükelleflerin vergiye uyum/uyumsuzlukları her zaman aynı düzeyde değildir. Nitekim ABD'de yapılan bazı çalışmalar genç insanların hizmetlerin arttırılmasını daha çok desteklediğini, 55 yaşın üstündekilerin ise mali konularda daha tutucu olduğunu ve hem vergiler hem de harcamaların kısılmasını istediğini göstermiştir.⁹⁶ Dolayısıyla yapılan bu araştırmadaki sonuçlarda yaşlı mükelleflerin genç mükelleflere göre vergiye uyumsuzluklarının daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Sonuç olarak yaş faktörünün vergi uyumu üzerindeki etkisi genel olarak aynı olmadığı, ülkelerin içinde bulunduğu (ekonomik, sosyal vb.) şartlar, uygulanan vergi sistemi, yurttaşların kamu harcamalarına bakışı vb. özellikler yaş faktörünü doğrudan etkilemesi, vergiye uyumunun da belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.

2.2.1.5. Mükellefin Cinsiyeti

Vergi uyumu konusunda kadın ve erkek arasındaki farklılıkları ilk kez ortaya koymayı amaçlayan çalışma, Jackson ve Milliron tarafından 1986 yılında yapılmıştır. Ayrıca Bardley, 1987 yılında yaptığı çalışmada, kadınların, vergi değişiklikleri karşısında, erkeklere oranla daha itaatkâr davrandıklarını ortaya koymuştur.⁹⁷

Geleneksel toplumlarda kadınların sosyal yaşam içindeki rolünün erkeklere oranla daha kısıtlı olması, büyük oranda maddi bağımsızlıklarının olmaması ve devlete bakış açılarının erkeklere göre farklı olması, vergi uyumuna daha fazla eğilimli

⁹⁵ Selçuk İpek ve İlknur Kaynar, Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları, **Maliye Dergisi**, Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009, s.118

⁹⁶ User, s.42

⁹⁷ İpek ve Kaynar, Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları, s.119

olmasına neden olmaktadır. Bunun yanında kadınların daha duygusal ve risk alma eğilimlerinin daha düşük olması da vergiye uyumlarını kolaylaştırmaktadır.⁹⁸

Ancak yukarıda belirtilen görüşlerin, günümüzde savunulması olanaksızdır. Nitekim çağdaş toplumlarda kadınların toplum içinde bulunduğu statü ve sosyal yaşamdaki aktif rolleri, vergiye karşı uyumlarının erkeklerle kıyaslanmasında bu tür kriterlerin göz önünde bulundurularak yapılması, daha gerçekçi sonuçların ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

2.2.1.6. Mükellefin Medeni Durumu

Vergi mükelleflerinin medeni durumu, vergi uyumu üzerinde etkili olabilmektedir. Nitekim bu konunun öncü çalışmalarından birini yapan Benno Torgler'e göre; evli ve bekâr olan insanların vergi ahlakları ve anlayışları farklılık arz etmektedir. Torgler ABD ve İsviçre de yapılan çalışmaların verilerini dikkate alarak; evli mükelleflerin bekâr mükelleflere nazaran daha fazla vergiye uyum eğiliminde olduğunu belirtmiştir.⁹⁹

Buna karşın, evli bireylerin bekâr bireylere nazaran daha fazla vergi uyumsuzluğu eğilimi gösterdiğini ifade eden görüşler de doktrinde mevcuttur.

2.2.1.7. Mükellefin Vergi Ödeme Alışkanlığı

Alışkanlıkların insan davranışları üzerindeki etkisi fazladır. Benzer şekilde alışkanlıkların, vergi ödeme üzerinde de büyük bir etkiye sahip olduğu yadsınamaz. Buna göre uzun bir süreden beri uygulanan bir vergi, mükellef üzerinde alışkanlık doğurması ve mükellefin kendini bu vergiye karşı koşullamasından dolayı vergiye uyumu artarken, vergi karşısında tazyike uğrama durumunu ise azaltacaktır.¹⁰⁰

2.2.2. Ahlaki Faktörler

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen ana etmenlerden birisi de ahlaki faktörlerdir. Dünyada uygulanan vergi yasalarında, vergi toplama yetkisine sahip kurumlara, hukuki cebir altında vergi uygulama ve toplama hakkı verilmiştir.

⁹⁸ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), s.120

⁹⁹ Torgler, s.31

¹⁰⁰ Şafak E. Çomaklı, Vergi Psikolojisi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.322, Haziran 2008, s.114-115

Ancak günümüzde kamu kurumlarının hukuki cebir kullanması, vergilerin tamamının düzenli bir şekilde uygulanması ve toplanmasında yetersiz olabilmektedir. Öte yandan toplumun sahip olduğu ahlaki değerler, bazen hukuki cebir altından alınamayan vergilerin alınmasını veya alınmamasına neden olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında toplumda hâkim olan ahlaki değerlerin vergi uyumu üzerindeki etkisi görmezden gelinemez. Bu bağlamda vergiye uyumu etkileyen ahlaki faktörlerden olan; vergi ahlakı, kültürü ve dini inanç kavramları aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

2.2.2.1. Vergi Ahlakı

Ahlak, toplum içinde yer alan insanların kendi aralarındaki ilişki sonucunda iyi/kötü veya doğru/yanlış gibi toplumsal değerleri ortaya çıkaran bir davranış biçimidir. Vergi ahlakı ise mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine denir.¹⁰¹

Vergi ahlâkı ile ilgili olarak ilk çalışmalar Günter Schmolders önderliğinde Alman bilim adamları tarafından kurulan Köln Vergi Psikolojisi Okulunda 1960'lı yıllarda başlatılmıştır. Schmolders tarafından yapılan ilk çalışmalarda vergi ahlakı; devlet tarafından vergilendirme yoluyla mükelleflere yüklenen bir takım görevler karşısında, mükellefin sergileyeceği tutum ve davranış biçimi olarak tanımlanmıştır. Diğer bir deyişle, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda karşılaşacağı vergi cezası ve vergi kaçakçılığı karşısındaki tutumudur.¹⁰²

Yine vergi ahlakı üzerinde çalışmalar yapan Torgler; vergi ahlakını, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca yaptığı çalışmalarda vergi ahlakının açıklanması zor bir algı olduğunu ve vergi ahlakının oluşmasına, sosyal kurallar, suçluluk, utanma, görev ve korku gibi faktörlerin etki yaptığını belirtmiştir.¹⁰³

¹⁰¹ Akdoğan, s.190

¹⁰² Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Salih Turhan (çev.), 4.Basım, İstanbul: Fakülteler, 1976, s.107

¹⁰³ Torgler, s.64-6

Vergi ahlakı aynı zamanda bir ülkenin vergi sisteminin oluşturulmasında da önemlidir. Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısı, büyük ölçüde mükelleflerin vergi ahlakına bağlıdır. Bu nedenle, vergi ahlakı düşük olan bir ülkede, gelirlerin daha çok dolaylı ve kaynakta kesilen vergilerle sağlanması, vergi sistemi açısından daha başarılı sonuçlar verir.¹⁰⁴

Öte yandan vergi uyumunu etkileyen ahlaki faktörlerden olan vergi ahlakı ile genel ahlak birbirinden farklı değerler ifade etmektedir. Şöyle ki, genel ahlak düzeyi yüksek olan bir mükellefin vergi ahlakı da aynı düzeyde olmayabilir. Toplumdaki bireylerin vergi ahlakının gelişmesi durumunda vergiye uyumuna da aynı düzeyde tepki verebilir.

2.2.2.2. Vergi Kültürü

Kültür, aynı birikim ve geleneği paylaşan toplumların yeni nesillere aktardıkları bir grup öğrenilmiş ve geliştirilmesi gereken davranışlar bütünüdür. Kültür ve vergi kültürü kavramları birbirinden ayrı düşünülemeyecek kavramlardır. Vergi mükellefi olan kişiler içinde yaşadıkları toplumların kültürel öğelerinden etkilenmektedirler. Netice itibariyle bu etkilenmeleri vergisel ödevlerin yerine getirilmesindeki davranışların şekillenmesine ve toplumda vergisel bir kültürün oluşmasına katkı sağlamaktadır.¹⁰⁵ Bu bağlamda güçlü bir kültür anlayışına sahip olan toplumlar ve bu kültür davranışını içselleştiren mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini de eksiksiz olarak yerine getirebileceği söyleyebilir.

Öte yandan bir vergi kültürü anlayışının tam olarak oluşmasında verginin uygulanma süresi de önem arz etmektedir. Şöyle ki; Laufenberger, İngiliz mükelleflerinin gelir vergisini kolaylıkla ödemesine rağmen, Fransız mükelleflerin bu vergiye büyük bir mukavemet göstermesini, İngiliz gelir vergisinin bir asırlık geçmişe sahip olup kültürel olarak da daha köklü olmasına karşın, Fransız gelir vergisinin ise

¹⁰⁴ Şenyüz, s.34

¹⁰⁵ Mustafa Taytak, Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.7, 2016, s.1935-1936

sadece 25 yıllık bir geçmişe sahip olduğu dolayısıyla kültürel geçmişinin daha yeni olduğuna bağlamıştır.¹⁰⁶

Sonuç olarak bireylerin vergi algısı ve ahlakını etkileyen faktörlerin çokluğu dikkate alındığında, vergiye karşı davranışların sosyo-kültürel etkenlerinin yanı sıra, diğer ekonomik ve politik etkenlerin de analiz edilmesi gerekmektedir. Mali olayların (özellikle vergilerin) bireyler ve toplum üzerinde yarattığı etkilerin önceden kestirilmesi ve bireylerin davranışlarını belirleyen kültürel (moral) normların değerlendirilmesi, vergiye karşı uyumu ve algılamasını açıklayan davranışların anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.¹⁰⁷

2.2.2.3. Dini İnanç

Sosyal sermaye unsurlarından biri olarak din, vergi etiği (vergi ödeme isteği) üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Öyle ki iktisadi yaşamda birer homo-economicus (ekonomik insan) olan bireyler aynı zamanda birer homo-religious (dindar insan) olma özelliği gösterirler. Bu yüzden bireylerin dini duyarlılık seviyeleri mali ve ekonomik davranışlar üzerinde etkili olmaktadır. Dolayısıyla dinin bireylerin vergi ödeme istekliliği üzerinde de bir takım etkilerinin olması doğaldır.¹⁰⁸

Vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasındaki ilişki, yasal bir zorunluluğa dayanmaktadır. Yasal zorunluluk bu ilişkinin akli tarafını oluşturmaktadır. Sadece akli olarak kalan, diğer bir deyişle sadece yasal zorunluluğa dayanan devlet-mükellef ilişkisi, dini inançla desteklenen bir ilişkiye göre daha zayıf ve kırılmandır. Dini inanç gibi hissi bağlar, akli olarak ortaya çıkan ilişkiyi kuvvetlendirecek ve sağlamlaştıracaktır. Bu açıdan bakıldığında vergi ödemenin veya devlete yardım etmenin kutsal sayıldığı bir dine mensup bireylerin, vergilere daha kolay uyum gösterecekleri ifade edilebilir.¹⁰⁹ Ancak belirtmek gerekir ki; eğer ödenecek vergi, bireyin mensup olduğu dine uygun ise bu uyum oranı yükselecektir. Aksi takdirde çok sert bir tepkiyle de karşılaşılabılır.

¹⁰⁶ Çomaklı, s.115

¹⁰⁷ Süreyya Sakıncı ve Serkan Cura, Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**(Editör. A. Kemal Çelebi), , Ankara: T.C. M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, 2012,s.56

¹⁰⁸ Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, s.208

¹⁰⁹ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), s.121

Dinin, vergi ahlakı üzerindeki etkilerini inceleyen Torgler; vergi ahlakının oluşmasında dinin yadsınamayacak bir etkiye sahip olduğunu belirtmiştir. Bu kapsamda ABD’de yapılan bilimsel çalışmalarda elde edilen verilerin analizi neticesinde, dindar olan bireylerin, vergiye uyum oranının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.¹¹⁰

Ülkemiz açısından bakıldığında ise nüfusun büyük çoğunluğunun İslam dinini temsil etmesi, vergi uyumu sorununa İslam dini açısından da incelenme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Şöyle ki; İslam iktisadının temelinde, Kur’an ve hadislerin bulunduğu ilkelere dayanmaktadır. Bu bağlamda gerek Kur’an gerekse hadisler incelendiğinde; kişinin sahip olduğu varlıklar, sınanması için Allah tarafından verildiğinin ve yaptıklarında sorumlu olacağı bilinci ile vergi kaçırma gibi vergi kanunları açısından suç sayılan işlemlere başvurulmaması gerektiğini belirtmesi, bireyin vergiye uyumunu kolaylaştırdığı söylenebilir.¹¹¹

2.2.3. Ekonomik Faktörler

Ekonomik faktörler, bireylerin davranışı ve vergi ödemekle yükümlü bulunan mükellefler üzerinde çeşitli şekillerde etkili olabilmektedir. Vergiler, herhangi bir karşılık olmaksızın yerine getirilmesi gereken zorunlu ödemeler olduğundan, bireylerin tüketim ve gelirlerini kullanım özgürlüğünün kısılmasına yol açmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi, o ülkenin ekonomik yaşamından soyutlanamayacağı için, milli gelir düzeyi, enflasyon seviyesi ve ekonomideki adil dağıtım mekanizmaların (vergi sistemi açısından bakıldığında; artan oranlı vergi sistemi veya sosyal devlet anlayışı gereğince düşük gelirli kesimlere yapılan transfer harcamaları uygulaması) işleyişi gibi faktörler yükümlülerin vergiye yaklaşımını etkilemektedir.¹¹²

Makro ekonomik belirleyenler (GMSH, Enflasyon, İşsizlik, Gelir Dağılımı) vergi etiği üzerinde bir takım etkilere sahiptir. Yapılan araştırmaların çoğunda enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımındaki eşitsizlikler ile vergi etiği arasında negatif yönlü bir korelasyon olduğu saptanmıştır.¹¹³ Bu bakımdan vergiye uyumu etkileyen

¹¹⁰ Torgler, s.113

¹¹¹ Ahmet Tabakoğlu, **Türk İktisat Tarihi**, 7.Basım, İstanbul: Dergâh Yayınları,2005, s.71-75

¹¹² Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.72

¹¹³ Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, s.141

ekonomik faktörlerden olan; enflasyon, milli gelir, kayıt dışı ekonomi ve serbest piyasa koşullarını incelemekte yarar vardır. Ancak şunu belirtmek gerekir ki; gelir dağılımında eşitsizlik, vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktör olmakla birlikte sonraki bölümde vergi adaleti bölümünde ele alınacaktır.

2.2.3.1. Enflasyon

Enflasyon, mal ve hizmet fiyatlarının genel seviyesinde yaşanan sürekli artış olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle, enflasyon durumunda fiyatlar genel düzeyindeki artışa karşılık üretim düzeyinde herhangi bir artışın olmamasını veya artışın meydana gelmesi durumunda bile, fiyatlar gelen düzeyini yakalayamayacak kadar düşük olma durumunu ifade etmektedir. Enflasyon, sadece bir veya birkaç mal ve hizmetin değil, ortalama bir tüketicinin yıl içinde kullandığı tüm mal ve hizmetlerde meydana gelen fiyat değişikliğini kapsamaktadır. Ayrıca fiyatlarda yaşanan artışın enflasyon olarak tanımlanabilmesi için sadece belirli bir dönem için değil, sürekli olması gerekmektedir.¹¹⁴

Enflasyon olgusu ile vergi arasında kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Öte yandan gelişmiş ülke ile gelişmemiş veyahut gelişmekte olan ülkelerde meydana gelen enflasyon aynı sonucu doğurmamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, vergi sistemlerinin etkin ve esnek olmasının avantajıyla yükselen enflasyon karşısında, vergi gelirleri de aynı düzeyde yükselmesi sonucunda enflasyonun vergi üzerindeki etkisi minimize edilir. Buna karşın gelişmekte olan ülkelerde ise gelişmiş ülkelerdeki vergi sistemlerinin tam tersi bir etkiye sahip olduğu için enflasyonun etkisi bu ülke gelirleri üzerinde yıkıcı etkisi daha büyük olabilmektedir.

Bu bağlamda gelişmekte olan ülkelerde enflasyonun etkisiyle, toplanan vergi gelirleri nominal düzeyde fazla olsa bile reel olarak satın alma gücünün düşmesinden dolayı belli oranda bir aşınmaya maruz kalmaktadır. Yine vergiyi doğuran olay ile vergi tahsilâtı arasındaki sürenin çok uzun olması ile vergilerin herhangi bir şekilde

¹¹⁴ Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, **Enflasyon ve Fiyat İstikrarı**, 2013, s.2 https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/06084069-3751-44a3-ba98-fc5a65b908ba/Enflasyon_FiyatIstikrari.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-06084069-3751-44a3-ba98-fc5a65b908ba-m5lk8Dx (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

enflasyona karşı endekslenmemesi bu aşınmayı¹¹⁵ belirginleştirmektedir. Yüksek vergi oranı, ileriki dönemlerde ödenecek vergi konusunda belirsizlik yaratıp mükellefleri gerçek olmayan gelirleri ödemek zorunda bıraktığı için vergi konusunda uyumsuzluk yaratmaktadır. Mükellef kayıt dışı ekonomiyi tercih ederek enflasyonun meydana getirdiği olumsuzluklardan kurtulmaya çalışmaktadır.¹¹⁶

2.2.3.2. Milli Gelir

Bir ülkede kişi başına düşen milli gelir düzeyi mükellefin vergiye yaklaşımını etkileyebilmektedir. Milli gelir düzeyi aynı zamanda kişilerin vergileme karşısındaki fedakârlıklarını göstermektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, kişi başına düşen milli gelir düzeyinin gelişmiş ülkelere oranla düşük olması, mükelleflerin daha fazla vergi yüküne maruz kalmasına neden olmaktadır. Türkiye’de ise vergi yükü nispi olarak fazladır. Gelişmekte olan ülkelerde ve ülkemizde katlanılan vergi yükünün gelir düzeyine göre yüksek olması vergi uyumu sorunlarını da beraberinde getirmektedir.¹¹⁷

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

	1965	1990	2000	2007	2010	2012	2014	2015	2016	2017
Avustralya	20,6	28,1	30,5	29,6	25,3	27,0	27,3	27,9	27,8	..
Avusturya	33,5	39,3	42,3	40,5	41,0	41,8	42,7	43,1	42,2	41,8
Belçika	30,6	41,2	43,5	42,7	42,6	44,2	45,1	44,8	44,1	44,6
Kanada	25,1	35,2	34,8	32,6	31,1	31,3	31,3	32,7	32,7	32,2
Şili	..	16,9	18,8	22,7	19,6	21,3	19,6	20,4	20,2	20,2
Çek Cumhuriyeti	..	..	32,4	34,2	32,5	33,7	33,1	33,3	34,2	34,9
Danimarka	29,1	44,4	46,9	46,4	44,8	45,5	48,5	46,1	46,2	46,0
Estonya	..	..	31,1	31,3	33,3	31,7	32,3	33,3	33,7	33,0
Finlandiya	30,0	42,9	45,8	41,5	40,8	42,7	43,8	43,9	44,0	43,3
Fransa	33,7	41,2	43,4	42,5	42,1	44,4	45,4	45,3	45,5	46,2
Almanya	31,6	34,8	36,2	34,9	35,0	36,4	36,7	37,0	37,4	37,5
Yunanistan	17,1	25,2	33,4	31,2	32,0	35,5	35,7	36,6	38,8	39,4
Macaristan	..	..	38,5	39,4	37,3	38,4	38,0	38,7	39,2	37,7
İzlanda	26,1	30,9	36,3	38,9	33,2	35,0	38,3	36,3	51,6	37,7
İrlanda	24,5	32,4	30,8	30,4	27,0	27,6	28,4	23,1	23,3	22,8

¹¹⁵ Literatürde bu aşınmaya oliver-tanzi etkisi denilmektedir. **Julio Olivera (1967)** yaptığı araştırmalar ve incelemeler neticesinde 1950’li ve 1960’lı yıllarda özellikle Latin Amerika ülkelerinde görülen yüksek enflasyon oranlarının; vergiyi doğuran olay ile tahsilâtı arasındaki sürenin uzun olmasıyla ilgili olarak, vergi gelirlerinin reel değerini azalttığı savını ortaya atmıştır. (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Huseyinsen.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

¹¹⁶ Gerger, s.73

¹¹⁷ Gerger, s.71

İsrail	..	..	34,9	34,2	30,7	30,0	31,2	31,3	31,3	32,7
İtalya	24,7	36,4	40,6	41,7	41,9	43,9	43,5	43,1	42,6	42,4
Japonya	17,6	28,2	25,8	27,5	26,5	28,2	30,3	30,6	30,6	..
Güney Kore	..	18,8	21,5	24,8	23,4	24,8	24,6	25,2	26,2	26,9
Letonya	..	..	29,1	28,2	28,2	28,6	29,0	29,2	30,4	30,4
Litvanya	..	..	30,8	30,0	28,3	27,0	27,5	28,9	29,8	29,8
Lüksemburg	26,4	33,5	36,9	36,1	37,4	38,4	37,4	37,1	38,1	38,7
Meksika	..	12,1	11,5	12,0	12,8	12,6	13,7	15,9	16,6	16,2
Hollanda	30,5	39,7	36,9	35,7	35,7	35,6	37,0	37,0	38,4	38,8
Yeni Zelanda	24,5	36,2	32,5	33,9	30,3	31,6	31,2	31,6	31,6	32,0
Norveç	29,4	40,2	41,9	42,1	41,9	41,5	38,8	38,4	38,7	38,2
Polonya	..	..	32,9	34,6	31,4	32,1	31,9	32,4	33,4	33,9
Portekiz	15,7	26,5	31,1	31,8	30,4	31,8	34,3	34,4	34,3	34,7
Slovak Cumhuriyeti	..	..	33,6	29,2	28,1	28,3	31,1	32,2	32,4	32,9
Slovenya	..	..	36,6	37,1	36,9	36,8	36,2	36,4	36,5	36,0
İspanya	14,3	31,6	33,2	36,4	31,2	32,1	33,6	33,6	33,2	33,7
İsveç	31,4	49,5	49,0	45,0	43,2	42,6	42,6	43,1	44,0	44,0
İsviçre	16,5	23,7	27,6	26,2	26,6	26,9	26,9	27,6	27,8	28,5
Türkiye	10,6	14,5	23,6	23,1	24,8	24,9	24,6	25,1	25,3	24,9
İngiltere	30,1	32,9	32,9	33,0	32,3	32,4	31,8	32,2	32,7	33,3
ABD	23,5	26,0	28,2	26,7	23,5	24,1	26,0	26,2	25,9	27,1
OECD-Ortalama	24,9	31,9	33,8	33,6	32,3	33,1	33,6	33,7	34,0	34,2

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699#>

Aktaran: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm

(Erişim Tarihi: 24.11.2019)

Tablo 1’de OECD ülkelerinin toplam geliri içindeki vergi miktarını göstermektedir. Ülkelerin elde ettiği GSYH içindeki vergi miktarı aynı zamanda toplam vergi yükünü göstermektedir. Tablo incelendiğinde Türkiye’deki vergi yükü OECD ülkelerinin ortalamasının altındadır. OECD ülkelerinde vergi yükünün yüksek olması, bu ülkelerde vergi sisteminin daha adaletli olduğu ve daha geniş bir tabana yayıldığı izlenimini ortaya koymaktadır. Öte yandan Türkiye’de vergilerin geniş tabana yayılmaması ve vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmaması, vergi yükünün OECD ülkelerine göre daha düşük kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca Türkiye’de vergi sisteminin ağırlıklı olarak harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi sistemine dayalı olması ve bireylerin vergiden kaçınmak adına üzerinde dolaylı vergi olan ürünlere

yönelik harcama kararlarını değiştirmesi de vergi yükü oranlarının düşük olmasına neden olabilmektedir.

2.2.3.3. Kayıt dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, üzerinde tam uzlaşma sağlanabilmiş bir kavram değildir. Bunun temel nedeni ise kayıt dışılığın, ülkelerin siyasal ve ekonomik yapıları ve sistemleri ile yakından ilgili olmasıdır. Kayıt dışı ekonomi uygulamada üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; i) Mali anlamda beyan dışı bırakılan faaliyetler, ii) Ekonomik anlamda bilgi dışında bırakılan faaliyetler, iii) Hukuki anlamda yasalara uygun olmayan faaliyetler şeklindedir.¹¹⁸

Kayıt dışı ekonomiyi ifade etmek için literatürde en çok kullanılan terimler; gölge ekonomi, enformel ekonomi, gizli ekonomi, paralel ekonomi, kara ekonomi, ikincil ekonomi, kuraldışı ekonomi, hane halkı ekonomisi, kayıt dışı ekonomi, görünmeyen ekonomi, gözlenmeyen ekonomi, gayri resmi ekonomi, yasa dışı ekonomi, beyan dışı ekonomi şeklinde sayılabilir.¹¹⁹

Kayıt dışı ekonomi ile ilgili çok farklı tanımlamalar olmakla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planında” şu tanımlama yapılmıştır: “Kayıt dışı ekonomi; devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen ve denetim dışında kalan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanmaktadır.” Buna göre, bazı kayıt dışı faaliyetler yasadışı olduğu halde, bazıları yasaklanmamış bir faaliyetin kastı olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi olarak ortaya çıkmaktadır.¹²⁰

Kayıt dışı ekonomiye etki eden birçok etken vardır. Bu etkenler; ekonomik, sosyal, mali vb. şeklinde sıralanabilir. Ancak burada vergiye uyum konusunda bir inceleme yapılacaktır. şöyle ki; kayıt dışı ekonomi ile vergilendirilmeyen veya vergilendirilme olanağı olmasına rağmen yasadışı faaliyetlerle elde edilen kazançların

¹¹⁸ Ahmet Erol, **Vergi Felsefesi**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın no.140, 2011, s.237

¹¹⁹ A. Bumin Doğrusöz, Kayıt Dışı ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku ile Özel Hukuk İlişkilerine Bakış, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 10-14 Mayıs, 2004, s.172-173

¹²⁰ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Strateji Eylem Planı(2019-2021), HMB, GİB, 2019 <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

ekonomi çarkına dâhil olmasına izin verilmeyip, vergilendirilmesine engel olan mükellefler, sağladıkları vergisel avantajlarla bir takım maliyet avantajları elde etmektedirler. Bu durum serbest piyasa koşulları ortamında aynı piyasada faaliyet gösteren mükelleflere karşı haksız bir rekabete neden olmaktadır. Dolayısıyla aynı faaliyet kolunda bulunan mükelleflerin haksız rekabetten dolayı, vergiye gönüllü uyumu olumsuz bir şekilde gerçekleşmektedir.

Öte yandan ülkemizde, kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara ulaşması ve kronik bir hal alması ile önüne geçilmesi yönünde ciddi önlemlerin alınmaması, vergi sisteminin yapısını olumsuz etkilemektedir. Kayıt dışı ekonomi vergi sisteminin yanı sıra ekonomik yapıyı da olumsuz etkilemektedir. Kayıt dışı ekonominin engellenememesi rekabet avantajları nedeniyle kayıtlı ekonomiyi de kayıt dışılığa özendirilmekte hatta bir ölçüde zorunlu olarak kayıt dışılığa itmektir.¹²¹

Kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergisel uyumun artırılması bakımından ülkemizde devlete bir takım görevler düşmektedir. Öncelikle belirli aralıklarla klasik yöntem olarak yayımlanan kayıt dışı ekonomiyle mücadele strateji planları, soyut veri olmaktan öteye gidememektedir. Burada daha somut adımların atılması gerekmektedir. Örneğin, vergi sisteminin ve oranlarının gözden geçirilmesi ile vergi aflarıyla getirilen varlık barışı ve stok düzeltme müesseseleriyle ekonomi dışı kalan maddi kaynakların ekonomi çarkı içerisine girmesi sağlanabilir. Ancak unutmamak gerekir ki; vergi aflarının kayıt dışı ekonomiye olumlu katkıları ölçüsünde, vergiye gönüllü uyumu da olumsuz bir şekilde etkileme özelliği bulunmaktadır.

2.2.3.4. Serbest Piyasa Koşulları

Serbest ticaret ve serbest rekabet koşulları içerisinde mükelleflerin ekonomik varlıklarını sürdürme savaşı önemli bir mücadeledir. Tüketici tercihleri doğrultusunda kaliteli ve düşük fiyatlı üretim, maliyetlerin düşük tutulmasını zorunlu kılar. Maliyetlerini ölçeğine bağlı düşürelere karşı küçük üreticiler ve ticaretle uğraşanların böyle bir şansı yoktur. Serbest piyasa koşullarının sert mücadelesinde maliyetlerini düşürmenin yollarını arayan mükellef, rekabet gücünü daha da

¹²¹ TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, **Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Ankara, 2001, s.160

azaltacağından kaliteyi düşüremeyecek, mamul girdi fiyatlarını kısamayacak ve satış fiyatlarını yükseltmeyecektir. Bunların sonucunda, devletin kendisine yüklediği verginin tazyiki daha da artacak ve gerçek tutarından az ödeme ya da hiç ödememe arayışına girecektir.¹²²

Uluslararası piyasalarda temel dinamik olan rekabet koşulu, hem piyasa içinde bulunan ürün veya hizmetlerin fiyatını, hem de bunların kalitesini belirlemektedir. Piyasada rekabet olgusunun varlığı nedeniyle, ülkelerin vergi sistemleri ve mükelleflerine yüklediği vergi yükü, firmaların bu piyasada varlığını sürdürüp sürdüremeyeceğini belirlemektedir. Yakın zamanda ABD ile Çin arasında meydana ekonomik savaş bunun en güzel örneğidir. Söz konusu olayda, her iki ülkenin birbirlerine karşı bir takım vergi politikaları ile ekonomik yaptırımlar uygulaması, uluslararası piyasada haksız rekabete sebep olmuş, firmaların ise bu haksız rekabet ortamında varlıklarını devam ettirme çabaları gözlemlenmiştir.¹²³

Bu açıdan bakıldığında, küreselleşen dünyamızda ekonomik sınırların tamamen ortadan kalkması nedeniyle, vergiye yönelik yapılacak düzenlemeler, ulusal olmaktan öte uluslararası bir niteliğe sahip olacak şekilde yapılmalıdır. Bu doğrultuda yapılacak düzenlemelerle hem yurtiçindeki mükelleflerin vergiye uyumu sağlanacak hem de yurtdışında bulunan birey/firmaların o ülkede yatırım yapmasını sağlayacaktır.

2.2.4. Psikolojik Faktörler

Bireylerin tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında psikolojik algılamalar gelmektedir. Vergileme ile algı arasında çok yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Psikolojide algılama ya da çerçeveleme mevcut bilgi setimiz dâhilinde karşı karşıya bulunduğumuz somut veya soyut olayların ve nesnelerin farkına varma, zihnimize yerleştirme ve nitel veya nicel olarak değerlendirme sürecidir. Yine psikoloji bilimi açısından bireysel davranışın bir uyarı bir de karşılık mekanizmasının işlemi

¹²² Elif Biberoglu, Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE 2006), s.31

¹²³ <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-51152022> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

sonucu oluştuğunu söyleyebiliriz. Vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar, çoğunlukla onun nasıl algıladığına bağlıdır.¹²⁴

Mükellefin vergi psikolojisi ve algısı, vergiye vereceği tepkiyi bu denli etkilemesi, psikolojik faktörlerin hem bilimsel olarak hem de vergi politikası ve sistemlerinin oluşmasındaki etkisi nedeniyle, ayrıntılı olarak incelenmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda psikolojik faktörlerin daha iyi pekiştirilmesi açısından; vergi bilinci, mükellefin vergiye bakış açısı ve diğer mükellefler hakkındaki dşuncelerinin incelenmesinde fayda vardır.

2.2.4.1. Vergi Bilinci

Mükellefin vergiye uyumunu etkileyen psikolojik faktörlerden olan vergi bilincini; kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi şeklinde tanımlayabiliriz.¹²⁵

Vergi ıkış noktası itibariyle, dönemin koşullarının etkisiyle de ağır hukuki cebir ve dinsel olgulara dayandırılarak toplanması, o dönem için vergi bilinci veya vergi ahlakı gibi mükellefin vergisel algılarını geliştirmeye yönelik tutum ve davranışların ihmal edilmesine neden olmuştur.¹²⁶ Ancak yaşadığımız dönemin bilgi ağı olması nedeniyle, verginin toplanma şeklinin ağır hukuki cebirden nispeten daha hafif hukuki cebire ve dinsel olgulardan kamu harcamalarının devamlılığı için gerekliliği hissine evirilmesi, vergi bilinci kavramının da geliştirilip, mükellefin tutum ve davranışlarının vergiye olumlu yansiyacak şekilde geliştirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Mükellef nezdinde geliştirilecek vergi bilincinin kalıcı bir niteliğe sahip olabilmesi için alınacak önlemlerin (politikaların) düzeylerinin çok yönlü olarak düşünülmesi gerekmektedir. Örneğin; mükellef nezdinde adil olmayan bir vergi sisteminin üzerine vergi bilinci inşa etmek olanaksızdır. Oluşturulacak bu bilinç sisteminde, mükellefler arasında adalet mekanizması gözetilerek mali glerine göre vergilendirilecekleri hissi oluşturması gerekir.

¹²⁴ Coşkun Can Aktan, **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (Erişim Tarihi: 24.11.2019)

¹²⁵ Akdoğan, s.189

¹²⁶ Güleç, Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I) s. 123-124

Öte yandan günümüzde devletlerin sosyal ve hukuk devleti olma ilkeleri mükellef nezdinde vergi bilincinin kolay bir şekilde oluşmasını sağlayabilir. Şöyle ki; eski devlet anlayışlarında hâkim olan polis devleti ilkesi gereğince, yapılan eylem ve işlemlerde hukuka bağlı olunmamasından dolayı, o dönem için toplanan verginin nasıl ve ne şekilde kullanıldığını sorgulama hakkına sahip olmayan mükellefler, vergiye karşı olumsuz bir tavır sergilemekteydiler.

Ancak günümüzde, sosyal ve hukuk devleti ilkelerini benimseyen devletler, topladıkları kamu gelirlerini sosyal devlet ilkesi gereğince kamusal hizmetlerin finansmanında ve toplumda düşük gelirli kesimlere transfer harcaması şeklinde kullanmaktadırlar. Aynı zamanda gelir dağılımında adaletsizliği azaltmaya yönelik politikalar uygulaması ve yapılan harcamalar sırasında gerçekleştirilen eylem ve işlemleri, etkin olarak yapıp yapılmadığını hukuki ve mali denetime açık tutması, mükellefin vergi bilincini, yapılan işlemlerin şeffaflığına paralel olarak geliştirmektedir.

2.2.4.2. Mükellefin Vergiye Bakış Açısı

Mükelleflerin vergileme işlemini algılama şekli ile vergiye bakış açıları vergiye gönüllü uyumu olumlu/olumsuz şekilde etkileyebilir. Verginin geçirdiği evrimleri göz önünde bulundurduğumuzda mükelleflerin vergiye bakış açıları da değişiklik gösterdiği görülmektedir. İlk toplumlarda toplanan vergi, bir arada yaşama arzusu ve örgütlenme biçiminin gelişimine bağlı olarak, mükellef tarafından devlete verilen bir hediye veya karşılıksız bir katkı olarak görülürken; günümüzde verginin tamamen hukuki cebre dayanması ve zorla alınması nedeniyle verginin yükü derecesine bağlı olarak mükellef tutum ve davranışlarına da etki yapabilmektedir.¹²⁷ Mükellefin toplanan kamu gelirlerinin yapılacak kamu giderlerinin bir karşılığı olarak görmesi durumunda vergi bakış açısı olumlu yönde etkilenecek vergiye gönüllü uyumu kolaylaşacaktır. Yine günümüzde, vergi sistemlerinin mükellefin en az tepkiyi vermesine dayanan dolaylı vergi eksenli olması, kısa vadede mükellef davranış ve tutumlarının vergiye olumsuz tepki vermesini engellemesine rağmen, uzun vadede dolaylı vergilerin mükellef geliri içindeki payının yüksek olmasına bağlı olarak mükellefin ağır tepkisiyle karşılaşmaktadır.

¹²⁷ Akdoğan, s.125

2.2.4.3. Mükellefin Diğer Mükellefler Hakkındaki Düşünceleri

Yükümlünün diğer yükümlülerin vergi ile ilgili durumlarını bilmesine göre, vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar da farklılık gösterebilmektedir. Yükümlü, gerek kendi ödeme gücünün seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi yükümlülerinin yükleriyle orantılı/orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre kişisel bir kanaat edinmiş olmaktadır.¹²⁸

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmemesi, diğer mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının belirlenmesinde etkili olmaktadır. Örneğin; mali yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayıp mali yükümlülüklerini eksik yerine getirerek daha az vergi ödeyen ve bunun sonucunda ise hiçbir yaptırıma maruz kalmayan mükellefleri gördükçe, haksızlığa uğradıkları hissine kapılabilmektedirler. Bu durum ise mükelleflerin katlandıkları vergi yükünün daha ağır olarak hissedilmesine ve vergiye yönelik tutumlarının olumludan olumsuz doğru yönelmesine neden olmaktadır.¹²⁹

Öte yandan toplumun vergi ödemeye ilişkin sahip olduğu değer yargıları da vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir. Örneğin, vergi kaçırmanın basit bir eylem olup, yüz kızartıcı bir davranış olmadığı kabul edilen toplumlarda mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesi beklenemez.¹³⁰

2.2.5. Sosyal ve Demografik Faktörler

Mükellefler doğal yaşam içerisinde yaşadıkları sosyal çevrenin etkisiyle de vergiye karşı tepki verebilmektedirler. Gerek yaşanan çevrenin kültürel özellikleri gerekse yükümlünün sahip olduğu irksal faktörler de vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyebilmektedir. Yapılan çeşitli çalışmalarda yükümlünün mesleği, yaşı, eğitim durumu vb. özellikler vergiye uyumu etkileyen demografik faktörler başlığı altında incelenmiştir. Kanımızca yükümlünün sahip olduğu bu özellikler demografik faktör olmaktan çok bireysel (şahsi) bir niteliğe sahiptir.

¹²⁸ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.63

¹²⁹ Şenyüz, s.40-41

¹³⁰ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), s.126

Ayrıca yükümlülerin yaşadıkları toplumun kültürel özellikleri de vergi uyumunu etkilemektedir. Ancak vergisel uyumu etkileyen kültürel faktörler, vergi kültürü konu başlığı altında önceki bölümlerde ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu bağlamda bu bölümde sadece mükellefin yaşadığı sosyal çevre ile sahip olduğu ırksal özelliklerin vergisel tutum ve davranışlarına yansımaları incelenecektir.

2.2.5.1. Mükellefin Yaşadığı Sosyal Çevre

Bireylerin vergiye karşı tutum ve hareketlerini yalnızca psikolojileri değil içinde yer aldıkları toplumsal çevre de etkiler. Mükellefin yaşadığı ortam vergiye karşı tepkili ve isteksiz ise bu olumsuz davranış eğilimi, vergiye karşı nötr olan mükellefi zamanla etkisi altına alacaktır. Vatandaşlık görevinin bilincinde mükellef ise bir müddet bu karşıt düşüncelerle mücadele etse de bir müddet sonra vazgeçecek ve devlete olan güveni sarsılmaya başlayacaktır.¹³¹ Ancak, mükellefin yaşadığı sosyal çevrede vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle gelecek veya gelebilecek bir sosyal tepki veyahut toplumsal baskı biçimi olarak bir *mahalle baskısı*¹³² etkisi de mükellefin vergiye gönüllü uyumuna katkıda bulunacaktır.

2.2.5.2. Irksal özellikler

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna etki eden bir diğer faktör de mükelleflerin sahip olduğu ırksal özelliklerdir. Yapılan çeşitli çalışmalarda değişik ırklara sahip olan mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının belirlenmesinde farklı ölçütler mevcuttur. Örneğin, İskandinav ülkelerinde bireysel vergi yükü Latin Amerika'daki ülkelere kıyasla daha yüksek olmasına rağmen gerek sahip oldukları vergi algısı anlayışı gerekse tutum ve davranışlarına yansıyan ırksal özellikleri nedeniyle vergiye gönüllü uyumları daha kolaydır.¹³³

¹³¹ Biberöglü, s.52

¹³² Bu ifade ilk kez sosyolog Prof. Dr. Şerif Mardin tarafından kullanılmıştır. Esas olarak bu ifadenin tam bir tanımı olmamakla birlikte, şu şekilde tanımlama yapmak yanlış olmasa gerek. Toplum içinde var olan veya sonradan oluşan tutum ve davranışların belirli bir noktadan sonra toplum tarafından içselleştirilip baskın hale gelmesi nedeniyle, bu tutum ve davranışları benimsemeyen toplum üyelerinin, kendilerini dışlanmış hissedecekleri durumu ifade etmektedir. (<http://www.rusencakir.com/Prof-Serif-Mardin-Mahalle-Baskisi-Ne-Demek-Istedim/2028,ET:15.01.2020>)

¹³³ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.33

2.2.6. Siyasal Faktörler

Demokratik rejimin hüküm sürdüğü ülkelerde, mükelleflerin siyasal karar alma süreçlerine müdahalesi/katılması, yapılan seçimlerde verdikleri oylarla gerçekleşmektedir. Yapılan seçimler neticesinde seçilen siyasi partilerin(iktidarın) uygulayacakları mali, ekonomik, sosyal ve vergisel politikalar mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını belirlemektedir. Öte yandan uygulanacak politikalardan bağımsız olarak, mükelleflerin, yapılan seçimler neticesinde seçilen siyasi parti(ler) ve yapacakları kamu harcamalarına bakış açısı ile mükellefin kendi iç dünyasında devlete karşı beslediği sevgi, güven, sadakat vb. duygular vergiye uyumunu etkileyecektir. Bu bağlamda vergiye gönüllü uyumu etkileyen ve siyasal faktörleri oluşturan; devlet yönetimine güven ve devlete bağlılık, siyasal iktidara bakış açısı ve kamu harcamalarına bakış açılarının incelenmesi konunun daha iyi pekiştirilmesine neden olacaktır.

2.2.6.1. Devlet Yönetimine Duyulan Güven ve Devlete Bağlılık

Günümüzde vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının büyük oranda olmasının etkisiyle, kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanması, toplanacak vergilerin miktarına ne derece bağlı ise bunun karşılığında mükelleflerin göstereceği tepkilerinde incelenip tedbir alınması da o derece önemlidir. Öte yandan mükelleflerin vergi uygulamalarına karşı verecekleri tepkileri belirleyen faktörlerden birisi de ülkenin gelişmişlik düzeyidir. Nitekim yapılan çalışmalar incelendiğinde, özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli unsurlardan biri olarak devlete güven olduğu tespit edilmiştir.¹³⁴

Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve bu arada özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlara yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır.¹³⁵ Nitekim yapılan araştırmalar neticesinde; mükelleflerin hükümete, hukuk sistemine ve vergilendirme yetkisi verilen kurumlara güvenmesi durumunda, vergi ödemeye daha gönüllü olacağı saptanmıştır.¹³⁶

¹³⁴ Tuay ve Güvenç, s.26

¹³⁵ Tunçer, s.118

¹³⁶ Torgler, s.35

Devlet yönetimine güveni belirleyen etmenlerden biri de ülkelerin yönetim biçimidir. Demokratik yönetim biçimlerinde mükelleflerin karar alma süreçlerine doğrudan müdahale etme ve yapılan işlemleri hukuki sınırlar içinde denetleme hakkına sahip olması vergi uyumuna olumlu yansırken, otoriter yönetim biçimlerinde ise yapılan idari işlemlerin denetlenme imkânına sahip olmaması ve şeffaflık ilkesine aykırı yapılması, vergiye uyumu olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Öte yandan vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak algılayan mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek konusunda daha istekli olacaktır. Çünkü vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükellef devlete olan bağlılığını göstermiş olacağını düşünmektedir.¹³⁷ Mükelleflerin burada devlete bağlılık göstergesi olarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde, sahip olduğu milliyetçilik duygusu etkilidir. Söz konusu duygu, kişinin kendi iç dünyasında devlete karşı bir aidiyet duygusu oluşturmasına ve buna paralel olarak da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde etkili olmaktadır.

Ancak burada karşımıza bir ikilem çıkmaktadır. Şöyle ki; milliyetçilik hissi nedeniyle devlete bağlı ve bu yönde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek isteyen mükelleflerin, devlet yönetimine karşı güven duymaması nedeniyle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek istememesi karşısında nasıl bir tutum içinde olacağıdır. Kanımızca böyle bir durumun ortaya çıkmasının temel sebebi ise, kişinin milliyetçilik hissiyle bağlı bulunduğu organizma(devlet) soyut olup, organizmanın somut kısmını ise bunu fiilen yöneten iktidarın(yönetim) temsil etmesidir. Burada mükellefin vergisel durumlara karşı nasıl tepki vereceği ile ilgili olarak yapılmış bir çalışma mevcut değildir.

2.2.6.2. Siyasal İktidara Bakış Açısı

Bir ülkenin vergi mükellefleri aynı zamanda o ülkenin seçmen kitlesini oluşturmaktadır. Seçmenler, parlamenter demokrasinin gereği olarak yapılan seçimlerde, siyasi partiler aracılığıyla kendilerine alternatif olarak sunulan programlar arasında bir tercih yaparlar ve bu tercihler sonucunda siyasal iktidarı oluştururlar. Bu süreçte, seçmenlerin kararları üzerinde etkili olan en önemli faktör, seçimlerden önce

¹³⁷ Tuay ve Güvenç, s.25

siyasi partiler tarafından açıklanan parti programlarıdır. Seçmenler, seçimler öncesinde bu parti programlarını incelerler ve kendi tercihlerini yansıtan siyasi partinin iktidara gelmesi için oy kullanırlar.¹³⁸

Seçimler sonucunda iktidara gelen siyasi parti(ler) kendi duygu, düşünce ve ideoloji doğrultusunda oluşturduğu parti programlarını uygulamaya çalışır. Ancak, seçmenler için durum farklılık arz etmektedir. Çünkü seçimler neticesinde seçilen siyasi partiye oy verip vermesin, bütün yurttaşlar siyasal iktidarın uygulayacağı politikalara muhatap olacaklardır. Bu politikaların bir kısmı ise vergisel nitelikte olacaktır. Yapılan düzenlemelere karşı, siyasal iktidar da bulunan partiye oy vermeyen mükellefler söz konusu düzenlemelere olumsuz tepki verirken, siyasal iktidara oy veren mükellefler ise olumlu tepki vereceklerdir. Burada mükelleflerin siyasal iktidarda bulunan siyasi partiyi benimseyip benimsememesi vergiye vereceği tepkinin şiddetini belirleyecektir.¹³⁹

2.2.6.3. Kamu Harcamalarına Bakış Açısı

Kamu harcamaları, piyasa ekonomisinde kamu kesimine düşen görevlerin parasal tutarıdır. Genel bir tanımlama yapmak gerekirse; devletin tam kamusal hizmet üretmesi, yarı kamusal hizmetlerin üretimine müdahale etmesi, kamu ekonomik kuruluşlarının açıklarını finanse etmesi ve geliri yeniden dağıtmasının bir maliyeti vardır. Devlet kamu hizmetlerini üretirken üretim faktörlerini satın alır. Üretim faktörlerinin dışında özel kesim ürünlerini de kullanabilir. Bunun dışında özel üreticilere sübvansiyon verebilir. Geliri yeniden dağıtmak için sosyal amaçlı harcamalar yapar. Bütün bunların parasal toplamına kamu harcamaları denir.¹⁴⁰

Kamusal harcamaları, vatandaşlar tarafından ödenen vergiler ile finanse edilmektedir. Vergi literatüründe mali bağlantı (fiscal connection) olarak bilinen bu ilişki, kamu harcamasının gereğine inanan insanları, verginin gereğine de inanmaya zorlayacaktır. Vergiyi ödemek zorunda olanlar, kamusal harcamaların isabetli alanlara,

¹³⁸ Güleç, Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), s.121-122

¹³⁹ Şenyüz, s.39-40

¹⁴⁰ Ömer Faruk Batrel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No.24, 2007, s.76

savurganlık yapılmadan, yolsuzluklara girilmeden, kısaca azami özenle yapıldığını gördüklerinde, vergilerini gönül rahatlığı ile ödeyebileceklerdir.¹⁴¹

Mükelleflerin kamusal harcamalara bakışı ile bunun neticesinde oluşacak vergi ahlakı arasında da bire bir bağlantı vardır. Nitekim vergi ahlakı ile mükelleflerin kamu harcamalarına bakışı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalarda ulaşılan sonuca göre kamu harcamalarının etkin ve verimli kullanıldığı toplumlarda vergi ahlak yüksek seviyelerde olmaktadır. Kamu harcamalarını bireylerin talep ettiği alanlarda etkin ve verimli kullanmayı başaran ülkelerde vergilemeye gönüllü uyum da yüksek çıkmaktadır. Bundan dolayıdır ki mükelleflerinin vergi ahlakını arttırmak isteyen devletler kamu harcamalarında etkinliği sağlamalıdır. Ayrıca kamu harcamalarının yerine getirilmesinde toplumun temel ihtiyaçları doğrultusunda siyasi baskılardan ve çıkar gruplarından bağımsız olarak hareket edilmesi gerekmektedir. Kamu harcamaları tek bir grup veya zümre lehine değil tüm toplumun lehine kullanılması amaçlanmalıdır.¹⁴²

Sonuç olarak, sunulan kamusal hizmetler ile bunun karşılığı olarak gerçekleştirilen kamu harcamalarının, mükellefin ihtiyaçlarını karşılaması durumunda vergisel tepkisi olumlu yönde olacaktır. Ancak, devlet tarafından üretilen tam kamusal niteliğindeki malların tüketiminde veya faydalanmasında dışlama olanağının olmamasına rağmen, yeterince veyahut hiç faydalanmadığını düşünen mükelleflerin vergisel tepkileri ise olumsuz olacaktır.

2.2.7. Yönetimsel ve Vergi Sisteminden Kaynaklanan Faktörler

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu belirleyen bir diğer faktör de vergi yönetiminden kaynaklanan yönetimsel ile vergi sisteminin işleyişi sırasında ortaya çıkan faktörlerdir. Günümüzde her ne kadar vergisel yükümlülükler (beyanname verme, defter tutma, bildirimlerde bulunma vb.) teknolojik gelişmelerin etkisiyle de e- bağlantılar aracılığıyla yapılıp, mükellef ile idare fiziki olarak karşılaşmalar bile, yapılan bir takım yönetimsel hatalar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde

¹⁴¹ İhsan Cemil Demir, Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, **Maliye Dergisi**, Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009, s.211

¹⁴² Özgür Saygın, Ulvi Sandalcı ve Faruk Sezer, Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 2015, s.28

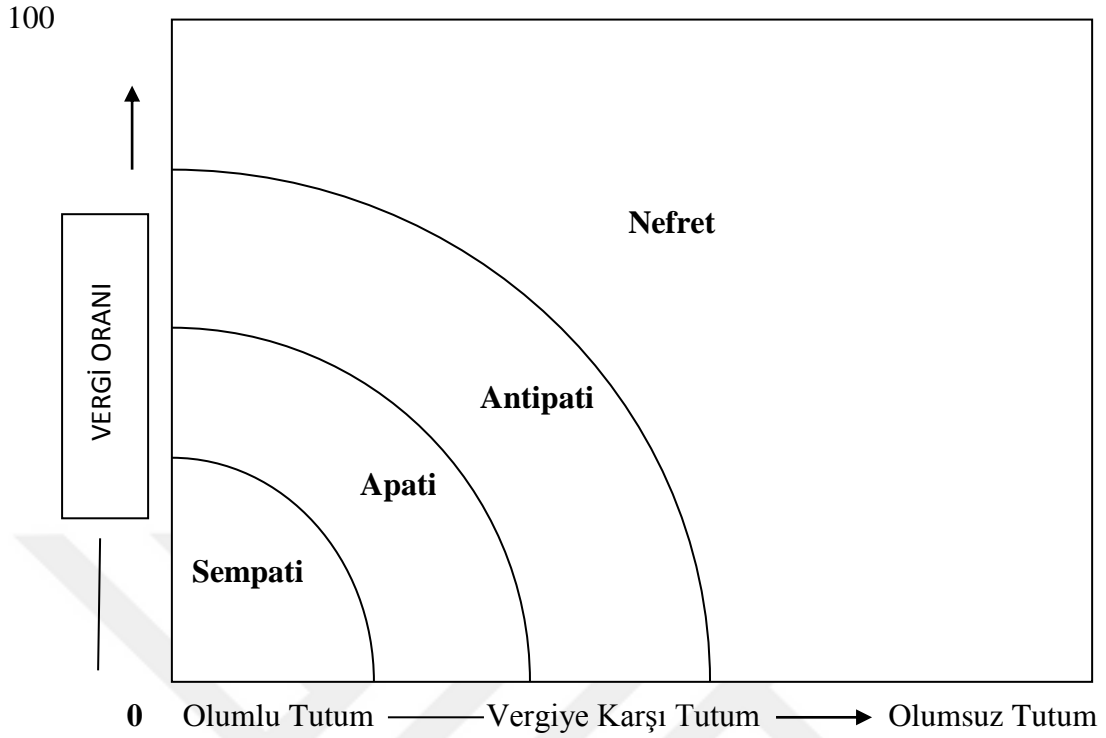
etkilemektedir. Yine aynı şekilde, vergi sisteminin işleyişi sırasında, mükelleflerin vergisel durumlarında ortaya çıkan bir takım olumsuzluklar da mükellefin vergiye karşı tepkisini belirleyebilmektedir. Bu bağlamda konunun daha iyi pekiştirilmesi için, bu faktörlere etki eden etmenlerin sırayla incelenmesi gerekir.

2.2.7.1. Vergi Oranı ve Vergi Yüğü

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili çalışmalar incelendiğinde vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu göze çarpmaktadır. Bu çalışmalar içerisinde, Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında, ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kayış söz konusu olur.¹⁴³

Vergi oranları ile mükelleflerin vergiye uyumu arasındaki bu yakın ilişki meydana geldiğinde, ortaya çıkan tepkisel tutum ve davranış anlık durumdan çok süreçsel bir zaman dilimini ifade edip, mükellefin bu süreç içerisindeki tepkileri her aşamada farklılık göstermektedir.

¹⁴³ Tuay ve Güvenç, s.31



Şekil 2. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi

Kaynak: Can Coşkun Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s.120

Şekilden de görüleceği (Şekil 2) üzere vergi oranları ile vergiye karşı tutum arasında doğrusal bir ilişki vardır. Buna göre, mükellefin vergiye karşı tutumları vergi oranlarında görülen artışa bağlı olarak olumlu tutumdan olumsuz tutuma doğru değişim göstermektedir. Bu durum vergileme karşısında mükellefin psikolojik yönden hissettikleri vergi baskısı ile ilgilidir. Mükellefler başlangıçta düşük oranlı vergilere sempati duyup, severek ve isteyerek vergilerini ödemektedirler. Bu noktada mükellef kendisini toplumun bir parçası olarak görmesi, böyle bir tutumun sergilenmesine neden olmaktadır. Vergi oranlarının artmasıyla birlikte mükellef ikinci aşamada apati yani vergilere ilgisiz kalmaya başlamaktadır. Ayrıca bu aşama mükellefin vergiye tutumunun olumludan olumsuza geçtiği ilk aşamadır. Antipati aşamasında ise mükellefin olumsuz tutumu pekişerek, vergilerden hoşnut olmamaya ve vergilere olumsuz tepki vermeye başlamaktadır. Son aşamada ise mükellef vergilere karşı nefret tutumu sergileyip, ileri

düzeş olarak vergilere karşı vergi alerjisi beslemeye başlamaktadır. Bu noktada mükellef vergilere karşı tepkilerini aleni olarak gösterebilmektedir.¹⁴⁴

Mükellefin vergiye uyumuna etki eden bir diğer faktör vergi yüküdür. Genel olarak vergi yükü, bireşsel gelirin vergi nedeniyle azalması sonucu, azalan refahı sebebiyle bireşde bir rahatsızlık meydana getirmesidir. Vergi yükü tanımları amaç ve kapsama göre değişebilmektedir. Vergi yükü kavramı, vergiyi ödeyen bireşler açısından değerlendirilebileceği gibi, ekonominin tümü açısından da değerlendirilebilir. Aynı şekilde, vergi yükü, ödenen verginin gelire oranını ifade ettiği gibi, vergilerin bireşler üzerinde ortaya çıkarttığı çeşitli etkileri de ifade edebilmektedir. Bu nedenle, objektif vergi yükü kavramı ile sübjektif vergi yükü kavramları bizi farklı değerlendirme sonuçlarına ulaştırabilir. Öte yandan, vergi yükünün özünde taşıdığı bu sübjektiflik, objektif vergi yükünü bir anlamda anlamsız kılmaktadır. Çünkü sübjektif vergi yükü esas olarak vergi miktarına dayandırılmakla birlikte, hiçbir zaman ödenen vergi miktarını belirtmez. Daha ziyade, ödenen bu vergilerin bireşlerin psikolojisinde oluşturduğu vergiyi algılamadaki değişimi, vergiye karşı oluşun tepkilere neden olan baskıyı anlamak gerekmektedir. Bu kapsamda mükellefin sübjektif vergi yükünün ağır olması durumunda, vergiye uyumu olumsuz bir şekilde etkileneceği söylenebilir.¹⁴⁵

2.2.7.2. Denetim Olasılığı

Vergi denetiminin temel amacı, mükelleflerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Mükelleflerin denetleneceklerini düşünmeleri, vergisel sorumluluklarının tam olarak yerine getirmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda, yüksek bir denetim olasılığı, vergi kaçakçılığını, dolayısıyla vergi uyumsuzluğunu azaltır. Zira denetim sonucunda ortaya çıkacak ceza, vergiye uyumsuzluk göstermenin maliyetini artırarak mükellefin bu eylemden elde edeceği faydanın daha düşük bir seviyede gerçeşleşmesine neden olur. Oluşun durumu rasyonel bir bakış açısıyla değerlendiren

¹⁴⁴ Can Coşkun Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, **Vergi Zulüm ve İsyân**, 1. Basım, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s.120-121

¹⁴⁵ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.52-53

mükellef, bu aşamada vergiye uyumsuzluk göstermeyi, çıkarına uygun bir davranış olarak görmez.¹⁴⁶

Öte yandan vergi mükelleflerinin, denetim ve sonucunda ceza verilmek suretiyle vergiye uyumunun sağlanacağını, ortaya koyan ilk çalışma Allingham ve Sandmo modeli olarak da bilinen rasyonel beklentiler teorisidir. Söz konusu teoride; yükümlüler, vergi kaçırma eylemini gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceklerine, yakalanma olasılığı ile yakalanılması durumunda katlanılacak ortalama ceza düzeyi arasında rasyonel bir dengeleme yaparak karar vermektedirler.¹⁴⁷

Yine aynı şekilde, Alm, Jackson ve Mckee yaptıkları deneysel çalışmalarda, vergiye gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığını, ancak ceza oranındaki değişimin vergiye gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu çalışmalara göre, ceza oranlarındaki artışa verilen tepki pozitif olmakla birlikte küçük ve önemsizdir. Dolayısıyla cezalar, denetimlerle desteklenmediği sürece çok önemli bir etkiye sahip olmadığı ortaya konmuştur.¹⁴⁸ Diğer bir ifadeyle, vergi kanunları gereğince suç olarak görülen davranışlar karşısında, verilmesi öngörülen ceza miktarları ne kadar yüksek olursa olsun, denetimin yapılmaması veya mükellefin denetim olasılığını düşük görmesi, vergi uyumuna yönelik olumlu tepkilerin meydana gelmesine engel olmaktadır.

Öte yandan mükellefe yönelik olarak yapılan önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme olasılığını arttıracığı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin ilerleyen yıllarda da gönüllü uyum davranışını olumlu olarak etkileyeceği sonucuna da ulaşılabilir.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Erdal Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(II), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.374, Ekim 2012, s.154

¹⁴⁷ Allingham ve Sandmo, s.324

¹⁴⁸ Tuay ve güvenç, s.30

¹⁴⁹ Ali Çelikkaya, Mükelleflerin **Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler**, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

Tablo 2: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

*GİB'in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, s.46, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Yukarıdaki tabloda Türkiye’de yıllar itibariyle yapılan denetim sayısı ve oranı gösterilmektedir. Denetimin vergi uyumu üzerindeki etkisini göz önünde bulundurduğumuzda, Türkiye’de yapılan denetim oranlarının düşük olması, mükellefin denetim beklentisini düşürüp, vergiye uyumunu da aynı oranda düşürecektir. Ancak son yıllarda yapılan denetimlerin oransal olarak düşmesinin temel sebebi, inceleme elemanı sayısındaki azalma¹⁵⁰ ve son yıllarda çıkarılan af kanunlarında, mükelleflere tanınan matrah artırım müessesesi ile mükelleflerin incelemelerden muaf tutulması bu oranın düşmesine neden olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak, denetim olasılığı mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ancak gerçek denetim olasılığından ziyade algılanan denetim olasılığının mükelleflerin vergiye uyumlarını olumlu yönde etkilediğini ifade etmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.¹⁵¹

2.2.7.3. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Sık Değişmesi

Mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen faktörlerden olan vergi mevzuatındaki karmaşıklık, içinde bulunduğu vergi sistemini de etkileyerek

¹⁵⁰ VDK tarafından hazırlanan faaliyet raporlarına göre inceleme elemanlarının sayıları yıllar itibariyle şu şekildedir: **2015:** 9204 kişi, **2016:** 8501 kişi, **2017:** 8244 kişi, **2018:** 8262 kişidir. <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (Erişim Tarihi: 30.12.2019)

¹⁵¹ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II), s.158

mükelleflerin vergisel işlemlere olumsuz tepki vermesine neden olmaktadır. Bireyler ve kurumlar açısından bakıldığında vergi sistemi, belli dönemlerde birey ve kurumların ödemekle yükümlü oldukları vergilerin tümü şeklinde ifade edilmektedir.¹⁵²

Vergi yasalarının karmaşıklığı hem vergi uyumsuzluğuna hem de ekstra uyum maliyetlerine yol açmaktadır. Yasaların dilinin açık ve anlaşılır olmaması, daha kapsamlı rehberler, yorumlar, kurallar ve düzenlemeleri gerektirmektedir. Bu da vergiye uyumu azaltmaktadır. Karmaşıklık aynı zamanda idarenin vergi kanunlarını uygulamasını da zorlaştırmaktadır. Vergi kanunlarının karmaşıklığı, uyumsuzluğun tanımlanmasını, vergi form ve yayınların geliştirilmesi ve vergi idaresinde çalışanların eğitilmesi gibi beyannamelerinin tasarlanmasına yönelik zaman, çaba ve maliyeti artırmaktadır. Yani kişisel açıdan mükellefin uyum maliyetini artırmaktadır.¹⁵³

Vergi mevzuatlarının hazırlanmasında vergilemede belirlilik, açıklık ve kesinlik ilkeleri dikkate alınarak yapılması durumunda, mükellefin vergiye tepkisi olumlu bir şekilde olacaktır. Ayrıca mevzuatın sadeliğinin yanında anlaşılır olması durumunda, mükellef yasal yükümlülüklerini daha iyi algılayıp ve yükümlülüğün yasal sınırlarını da bilmesinden dolayı, hukuki cebir yetkisine sahip olan kamusal güç karşısında hukuki güvence elde etmiş olacaktır.

Vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması da mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar oluşmasına ve vergi uyumsuzluğunun doğmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatının sık değişmesi sonucu temel vergileme ilkelerinden olan istikrar ilkesine de zarar verilmiş olmaktadır. Ayrıca sık değişen vergi kanunları, vergi idaresinin uyum maliyetlerini de artırmaktadır. Kanun hazırlanırken tebliğ, özelge aracılığıyla yapılan açıklamalar idarenin iş yükünü artırmaktadır. Vergi kanunlarındaki değişiklikler belirlilik ve kesinlik ilkelerine de zarar verdiği için gönüllü uyumun sağlanmasında da olumsuz etki yapmaktadırlar.¹⁵⁴

¹⁵² Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.67

¹⁵³ Özgür Saygın, Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.366, Mart 2019, s.147-148

¹⁵⁴ Gerger, s.77

2.2.7.4. Vergi Afları

Vergi afları, mükelleflerin vergi borçlarını ödemeye yönelik olarak hükümetler tarafından çıkartılan bir uygulamadır. Bu açıdan bakıldığında vergi affını; üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin, hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması şeklinde tanımlayabiliriz. Vergi affı, genel af içinde birkaç madde ile düzenlenen ve sadece vergi cezalarının affını kapsayan aflar ile sadece belirli vergi ve cezaların affını kapsayan aflar şeklinde düzenlenebilmektedirler. Vergi aflarının gerek mükellefler açısından gerekse hükümetler açısından önemli faydaları bulunurken, sakıncalarının da olduğu bilinmektedir.¹⁵⁵

Siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra geniş kapsamlı vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilir. Vergi aflarının nedenleri arasında ekonomik ve mali, siyasi, teknik ve idari nedenler ön plana çıkmaktadır.¹⁵⁶

Ekonomik mali, siyasi nedenlerle başvuru vergi afları vergi adaleti açısından bazı sakıncalı durumlar meydana getirmektedir. Vergi affı ile vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ile vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Bu durum vergi ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi anlamına gelir.¹⁵⁷ Ayrıca vergilemenin temel ilkelerinden olan adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olarak yapılan bu uygulama karşısında mükellef, vergilere uyum konusunda olumsuz tepkiler vermeye başlamaktadır.

Öte yandan vergi aflarının vergiye gönüllü uyum ile ilişkisi, vergi aflarının niteliğine vergi afları uygulamasının öncesinde ve sonrasında alınan önlemlere ve alınan önlemlerin başarısına bağlı olmaktadır.¹⁵⁸ Bu bağlamda yapılan mali afların vergi mükelleflerinin vergiye bakışını etkilemesi muhtemeldir. Dürüst vergi

¹⁵⁵ Fikret Deniz Atçeken, Mehmet Emin Altundemir ve Aykut Hamit Turan, Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt.4, Sayı.1, Mart 2018, s.60

¹⁵⁶ Nihat Ediz Doğan ve Erhan Gümüş, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, Sayı.164, Ocak-Haziran 2013, s.102

¹⁵⁷ Güneş Çetin, Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.14, Sayı.2, Manisa, 2007, s.178

¹⁵⁸ Ahmet Tekin ve Özlem Sökmen Gürçam, Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt.6 Sayı.6, 2017, s.119

mükellefleri açısından vergi aflar vergi kaçıranlara sistemin tanıdığı bir ayrıcalık olarak görülebilir. Ancak vergi aflarının bir defaya mahsus olmadığı ve yeni afların kaçınılmaz olduğu düşüncesinin mükellefler nezdinde yaygınlaşması vergi aflarının uzun dönemde oluşturacağı olumsuz etkinin bir diğer nedenidir.¹⁵⁹

Vergi afları üzerinde yapılan çalışmalarda üzerinde durulan en önemli konu mükellefin vergisel uyumunu nasıl etkileyeceğidir. Vergi affi nedeniyle, kısa vadede bu uygulamadan yararlanan mükelleflerden ötürü vergi gelirlerinde bir artış meydana gelecekken, uzun vadede mükellefin vergiye uyumunu ne yönde etkilediği merak konusu olmuştur. Nitekim James Alm ve arkadaşları tarafından yapılan çalışmalarda; vergi affi uygulamasından sonra gönüllü uyum seviyesinin düştüğü ve bu düşüşün en önemli nedeninin ise gelecekte af beklentisinin olduğunu saptamıştır. Ancak devlet gelecekte bir af uygulamasına gidilmeyeceği yönünde bir açıklama yaparsa gönüllü uyum düşüşü azalacaktır. James Alm ve arkadaşları, vergi afları ile vergiye gönüllü uyum arasındaki ilişkiyi şu şekilde özetlemiştir.¹⁶⁰

- **Vergisel uyum aftan sonra azalacaktır:** Dürüst mükellefler vergi affından olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Çünkü vergi aflarını, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri aklayan bir araç olarak görmektedirler. Ayrıca aftan sonra mükelleflerde yeni bir af beklentisi ortaya çıkması nedeniyle, yükümlülükleri tekrar yerine getirmeme durumunu ortaya çıkaracaktır.

- **Af beklentisi zamanla azalacaktır:** Bu durum affa çok az başvuran mükelleflerin beklentisi için daha doğrudur. Yeni bir affın kesinlikle düşünülmediği, affın bir kereye özgü çıkarıldığı açıklaması devletin daha önceki af karnesine ve o andaki yönetimin inandırıcılığına bağlı olarak beklentinin azalmasına yol açabilir.

- **Af ile güçlendirilmiş vergi uygulamasına önem verilmesi af sonrası vergiye gönüllü uyumunda azalmayı önleyebilir:** Af uygulaması etkin denetimle desteklenirse beklenen olumlu etkiyi ortaya çıkarabilir. Ayrıca af uygulamasını etkin bir denetim mekanizması aracılığıyla uygulanması neticesinde, yükümlülüklerini yerine

¹⁵⁹ Fatih Savaşan, Vergi Afları; Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları), **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** (C.VIII,S.1, 2006), s.48

¹⁶⁰ James Alm, Michael Mckee ve William Beck, "Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance", **National Tax Journal**, Vol.43, No.1, 1990, s.25-26

getirmeyen mükelleflerin vergi ödemeyerek bedavacılık yapanların yakalanacağını düşünmeleri ile gönüllü vergi uyumu arttırabilir.

Sonuç olarak; vergi affı, kısa vadede kayıt dışı kalan mali kaynakların ekonomi işleyişinin içerisine dâhil edilmesine (stok düzeltmesi ve varlık barışı uygulamalarını içeren af kanunlarında geçerli) ve aftan yararlanan mükellefler nedeniyle vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunan bir uygulama olmasına rağmen, uzun vadede mükelleflerin devlete ve vergi sistemine karşı adalet güvenini sarsmasından dolayı vergiye gönüllü uyumu olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

2.2.7.5. Vergi Cezalarının Caydırma Durumu ve Vergilerin Sayısı

Vergi cezaları, vergi kayıplarını azaltmak için mükellef üzerinde caydırıcılık oluşturan bir müessesedir. Vergi cezaları, mükellefin vergisini doğru ve tam ödemeye yöneltmek için bireyin vergi ödemesinde karar verme sürecinde dışsal bir motivasyon kaynağıdır. Vergi mükellefleri vergi cezası alma riskini göze almak istemedikleri için vergiye gönüllü uyum gösterirler. Mükelleflerin kendi iç motivasyon kaynaklarının yanında dış motivasyon kaynağı olarak vergi cezası alma riski faktörü uyum gösterme davranışında olumlu rol oynamaktadır. Yapılan araştırmalarda vergi cezalarının uyum konusunda önemli rol oynadığını göstermektedir. Vergi ceza oranlarının ve türlerinin artması mükellefler için vergi kaçakçılığı konusunda caydırıcı etki yapmıştır.¹⁶¹

Öte yandan mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya vergi kanunlarına aykırı işlemler yapması durumunda verilecek cezanın türü ne olacağı tartışılmaktadır. Vergisel suç işleyen kişinin esas olarak topluma karşı işlemeden dolayı hürriyeti bağlayıcı bir müeyyide mi yoksa verginin ekonomik bir niteliğe sahip olmasından dolayı mali bir müeyyide mi uygulanması gerektiği, bir tartışma konusunu teşkil etmektedir. Ancak önemli olan burada verilecek cezanın türü veya niteliğinden çok, söz konusu cezadan sonra mükellefin vergisel yükümlülükler karşısındaki tutum ve davranışlarında düzeltip düzeltmediğidir. Ayrıca vergisel uyum açısından bakıldığında ise, vergi cezalarının yüksek olması eğer etkin bir işleyiş ve

¹⁶¹ Gerger, s. 69

denetim mekanizması ile desteklenip yapılmazsa vergisel uyuma herhangi bir katkısı olmayabilir.

Aynı şekilde mükellefler ödemek zorunda oldukları vergi sayısının çok olduğuna inanıyorlarsa, üzerlerindeki vergi yükü çok ağır olmasa dahi, psikolojik nedenlerden dolayı vergiye olumsuz bakabilirler. Aynı zamanda vergi sayısının ikiliği, vergi sistemini daha karmaşık hale getireceğinden denetimi zorlaştırır ve kayıt dışı ekonominin artmasına sebep olur.¹⁶²

2.2.7.6. Vergi Adaleti

Vergilerin teoride ve uygulamada, adaletli olup olmamaları veya yükümlüler tarafından adaletli olarak algılanıp algılanmamaları, yükümlülerin vergi ödemelerine olan istekleri üzerinde çok etkilidir. Bir başka deyişle yükümlü, kamusal hizmetlerin finansmanına katılması gereken, fakat kısmen veya tamamen vergi sistemindeki adaletsizlikler nedeniyle katılmayan kişilerin de ilgili hizmetlerden kendisiyle aynı miktarlarda yararlandığını düşünerek, vergiye karşı göstereceği tutum ve davranışlar olumsuz bir şekilde olabilir.¹⁶³ Vergiye yönelik bu olumsuz tutum ve davranışlar, mükellefleri, adil olmadığını varsaydıkları vergi sisteminin öngördüğü miktarın yerine, daha adil olduğuna inandıkları bir anlayışa uygun miktarda vergi ödemeye yöneltebilecektir.¹⁶⁴

Vergi adaleti algısının oluşmasında en önemli faktörler vergi sisteminin yapısı ve mali değişim sonucundaki eşitsizlik algılamasıdır. Özellikle adaletsiz bir vergi sistemi vergi kaçırmanın rasyonel bir davranış haline gelmesini teşvik ederek vergi etliğinin oluşmasını zorlaştırır.¹⁶⁵

Benzer şekilde vergi sisteminin adaletsiz ve eşitsiz olduğunu düşünen mükellefin, vergi yükünün adil olmadığına inanması, psikolojik olarak mükellefin makul ölçülerde vergi kaçırmasına neden olur. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan bir

¹⁶² Tuay ve Güvenç, s.30

¹⁶³ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s. 25

¹⁶⁴ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II), s.150

¹⁶⁵ Kitapçı, **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, s.165

mükellef vergi kanunlarının adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edilebildiğine inanır.¹⁶⁶

Öte yandan vergilemede adalet ilkesinin bir diğer yönü ise toplumdaki gelir dağılımı adaletinin dikkate almasıdır. Ekonomik işleyiş sırasında mükelleflerin elde ettiği gelir aynı olmayıp toplumdaki bireyler arasında farklı şekilde dağılmaktadır. Toplumda oluşan bu gelir adaletsizliğinin azaltılabilmesi için devlet, maliye politikası aracı olarak vergiyi kullanmaktadır. Bu noktada kullanılan vergi, adalet ilkesi gereğince toplumda fazla gelir elde eden mükelleflerden fazla, az gelir elde eden mükelleflerden az vergi almak suretiyle toplumdaki gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışmaktadır.

Dünya genelinde yapılan vergisel çalışmalarda vergilemede adalet algısı vergiye gönüllü uyumu etkileyen en önemli unsurlardan biridir. Nitekim ülkemizde yapılan çalışmalarda da vergi sisteminden kaynaklı olarak vergilerin adaletsiz olduğu düşüncesi mevcuttur. Bu bağlamda İstanbul'un Kadıköy ilçesinde yapılan anket çalışmasında; “Ülkemizde vergiler adaletli midir?” sorusuna, mükelleflerin “% 39,2 Asla Katılmıyorum, % 24,6 Katılmıyorum, % 16,0 Kararsızım, % 16,5 Katılıyorum ve % 3,7 Tamamen Katılıyorum” cevabını vermişlerdir.¹⁶⁷

Sonuç olarak vergi adaletinin, mükelleflerin vergiye uyumunu etkilediği bu derece önemli iken, ülkemizde de mükelleflerin vergisel uyum maliyetlerini düşürmek adına anayasada belirtilen vergilemede adalet ilkesi doğrultusunda, vergi sisteminin yeniden yapılandırılarak verginin tabana yayılmasını ve mali güç ölçütü nispetinde mükelleflerin geliri düzeyinde vergilendirilmesi vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyecektir.

2.2.7.7. Vergi Sistemindeki Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Etkisi

Vergi sistemlerindeki dolaylı-dolaysız vergi dağılımı da mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen faktörlerden biridir. Bunun temel sebebi ise vergisel dağılımın vergi adaletini doğrudan etkilemesinden kaynaklanmaktadır. Dolaylı vergilerin mali anesteziye uygun olması, yani bu tür vergilerin alınması sırasında

¹⁶⁶ Tuay ve Güvenç, s.28

¹⁶⁷ İsmihan Duran, Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE. İstanbul,2013) , s.82

mükellefin vergiye karşı kısa vadede herhangi bir tutum ve davranış içine girmemesi, devlet için kolay gelir kaynağı olması ile toplanma maliyetinin düşük olması vergi sistemlerinde ağırlıklı olarak yer tutmasına neden olmaktadır. Bu sistemde aynı gelir düzeyine sahip olmayan mükelleflerin aynı vergi oranlarına maruz kalması vergi yükünün adaletsiz bir şekilde oluşmasına ve mükellefler tarafından da bir takım vergisel tepkilere neden olmaktadır.

Ancak vergi sistemleri içerisindeki dolaylı vergi ağırlığı ilk planda sermaye birikimini destekleyici bir unsur gibi gözlenebilmektedir. Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere yük kaydırılması sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürecek ve karlılık oranlarını yükseltecektir. Böylelikle sermaye birikimi sürecinin hızlanması gündeme gelebilecektir. Dolaysız vergilerin tasarrufları düşürdüğü ve dolayısıyla sermaye birikimini olumsuz etkilediği kabul edilmektedir.¹⁶⁸

Görüldüğü üzere, vergi sistemlerinde dolaylı vergilerin ağırlıklı olmasının; kaynak dağılımında etkinliği ve sermaye birikimi gibi faydaları olmakla birlikte, vergi adaleti açısından bakıldığında mükellefler arasında vergisel eşitsizliğe sebep olması ve vergisel yükün düşük gelirli mükellefler üzerinde oluşturacağı vergi tazyiki, mükellef nezdinde vergiye uyumu olumsuz etkilemesi muhtemeldir.

2.2.7.8. Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Durumu

Vergilendirmede adalet ilkesini olumsuz bir şekilde etkileyen istisna ve muafiyet uygulamaları, devletlerin çeşitli sosyal, siyasi, ekonomik veya idari ve teknik nedenlerden ötürü, vergi sistemlerinde var olan müesseseler olarak bilinmektedir. Bu bağlamda vergi uygulamasında, vergilendirilmesi gereken mali nitelikteki gelirlerin veya kişilerin vergi dışında tutulmasını ifade etmektedir. Muafiyet; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya grupların yine vergi kanunları doğrultusunda vergi dışında tutulmasını, istisna ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının veya faaliyetlerin yine vergi kanunları gereğince vergi dışında tutulmasının ifade etmektedir.

¹⁶⁸ Ayşegül Mutlu ve Mustafa Çelen, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim 2012, s.79 <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/6843-dolayli-ve-dolaysiz-vergilerin-turk-mali-sistemi-icerisindeki-yeri-siyasal-sosyal-ve-ekonomik-sonuclari> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Muafiyet ve istisnaların vergi uyumu üzerindeki etkisi, vergi adaleti kavramı ile ilişkilendirilmektedir. Şöyle ki, gereksiz olarak uygulanan veya amacından sapmış olan muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi matrahının daralmasına neden olup, vergiden beklenen hâsılatın elde edilmemesi sonucunu ortaya çıkartır. Ortaya çıkan bu hâsılat yetersizliği, yeni vergilerin ihdas edilmesine ya da mevcut vergi oranlarının artırılmasına neden olur. Bu suretle, istisna ve muafiyet uygulamaları yoluyla vazgeçilen vergiler, vergi kapsamında kalan kişi ve işlemler üzerine yansıtılmış hale gelir. Vergi kapsamında kalan kişilerin vergi yükünü arttıran bu durum, mükelleflerin vergi adaletine ilişkin algılarını olumsuz yönde etkilemektedir.¹⁶⁹

Öte yandan muafiyet ve istisna uygulaması, aynı zamanda vergi harcaması olarak bilinmektedir. Bilindiği üzere vergi harcaması, vergi kanunları gereğince vergilendirilmesi gereken gelirlerin çeşitli sosyal veya ekonomik gerekçelerle, istisna ve muafiyet yoluyla vazgeçtiği gelirleri ifade eder. Yani kişiler devletten doğrudan yardım almak yerine, ödemesi gereken vergileri ödememesi nedeniyle de aynı faydayı elde etmiş olmaktadır.¹⁷⁰

Vergi sistemlerinde istisna ve muafiyet uygulamalarının var olmasının diğer bir nedeni ise, devletlerin yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletme isteğidir. Ancak yüksek vergi oranlarına karşı düzenlenen istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi adaletinin olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamalar karşısında, bu uygulamalardan yararlanamayan mükellefler kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilmektedirler.¹⁷¹

Vergi sisteminde muafiyet ve istisnaların bir diğer olumsuz tarafı ise, bu müesseselerden yararlanan mükelleflerin serbest piyasa koşulları altında diğer mükelleflere karşı bir haksız rekabet avantajı elde etmesidir. Bu haksız rekabetten olumsuz etkilenen vergi mükelleflerinin vergi yükleri fazla olmasında dolayı, piyasada

¹⁶⁹ Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II), s.160

¹⁷⁰ Erkan Karaarslan, **Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması**, www.erkankaraarslan.org (Erişim Tarihi:25.11.2019)

¹⁷¹ Tuay ve Güvenç, s.31-32

rekabet gücünün düşmesine bağlı olarak vergisel tepkisi de aynı düzeyde olumsuz olabilmektedir.

2.2.7.9. Vergi İdaresi ile Mükellefler Arasındaki İlişki

Vergileme, alacaklı devlet adına hareket eden vergi idaresi ile vergi borçlusu mükellefler arasında kurulan ikili bir ilişkiye dayanır. Her ikili ilişkide olduğu gibi, tarafların birbirine yaklaşım tarzları bu ilişkinin yönünü tayin eder. Şöyle ki, vergiyi doğuran olaydan verginin tahsiline kadar her aşamada yükümlüyle yüz yüze gelen vergi idaresinin olumlu yaklaşımı, mükellefe ödevleri açısından olumlu bir motivasyon sağlar. Aksi bir davranış tarzı ise, mükellefin vergiye uyumsuzluk gösterme eğilimini arttırmaktadır.¹⁷²

Yapılan çalışmalarda, vergi birimlerinin mükelleflere yönelik pozitif davranışlarına mükelleflerin vergi uyumlarını artırarak cevap verebileceklerine yönelik kuvvetli sosyo-psikolojik nedenler ileri sürülmüştür. Öyle ki, insanlar kendilerine yönelik yapılan davranışlara benzer şekilde, hatta daha iyisiyle karşılık vermeye çalıştıkları tespit edilmiştir.¹⁷³

Günümüzde mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişki bakımından; mükellefe odaklanmayan vergi idaresinin modern bir idare olduğu iddia edilemeyecektir. Mükellefe odaklı olmanın daha açık bir tanımını vermek gerekirse; değişen mükellef ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanması ve hatta bunun da aşılması yerine getirilmesidir.¹⁷⁴ Bu doğrultuda, Gelir idaresi başkanlığının yeniden yapılanmasıyla benimsenen bu yeni anlayışın esas amacı, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır.

Sonuç olarak vergi gelirlerinin önemini kazandığı günümüzde, vergi sistemlerinin sürekli yenilenip mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamaya yönelik çabalar, ancak vergi idaresinin mükellefler ile arasındaki ilişkilerde, mükellef odaklı olması durumunda başarı sağlanacaktır.

¹⁷² Güleç, Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II), s.161-162

¹⁷³ Tuncer, s.116

¹⁷⁴ İmdat Türkay, Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü uyum Uygulamaları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.299, Ağustos 2013, s.149

2.2.7.10. Vergi Bürokrasisinin Ağırlığı (Kırtasiyecilik)

Mükelleflerin vergi matrahlarını belirlemesinden sonra, tarh aşamasından ödemeye kadar geçen süreç içerisinde aşamalardan geçerken belirli formalitelere uymaları gerekmektedir. Yükümlüler açısından, bu formalitelerin yerine getirilebilmesi belirli kaygıları da beraberinde getirir. İşletme ölçeği, faaliyet alanı gibi değişiklikler söz konusu ise bu durum yükümlüler için formalitelerin artması anlamına gelmektedir.¹⁷⁵

Vergilemede kırtasiyeciliğinin fazla olması mükellefin vergiye uyumunu doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda, vergi kanunlarının sık bir şekilde değişmesi ve buna paralel olarak getirdiği yeni bürokratik yöntemler sadece mükellefin değil aynı zamanda idarenin de uyum maliyetlerini artırmaktadır.

Ancak günümüzde teknolojinin gelişmesi, vergi dairelerine gitmeden hemen hemen tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılabilmesine olanak sağlamış ve vergi dairelerinin otomasyona geçişi ile birlikte bu tür kırtasiyecilikler ve zaman kayıpları minimuma indirilmiştir. Bu bağlamda, ülkemizde kamudaki e-dönüşüm çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı da, e-maliye ve e-beyanname uygulamasını başlatmasını kırtasiyeciliği azaltma yönünde bir adım olarak değerlendirilebilir.¹⁷⁶

Teknolojik gelişmelerle azaltılan vergisel kırtasiyeciliğinin tam olarak etkin bir şekilde çalışabilmesi için, vergi mevzuatı ve sisteminin de bu yenilikleri tamamlayabilecek ve destekleyebilecek nitelikte yenilenmesi, vergisel uyum sağlamaya yönelik büyük bir adımın atılmasına katkıda bulunacaktır.

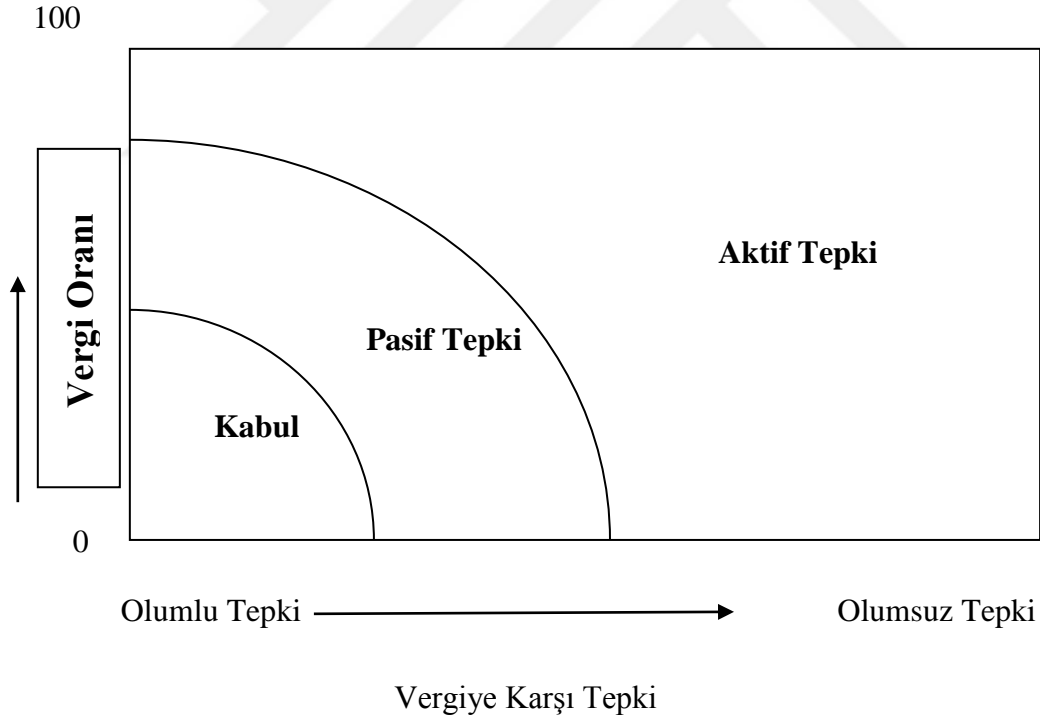
¹⁷⁵ Şenyüz, s.71

¹⁷⁶ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.70

3. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞ BİÇİMLERİ

Hukuki cebir altında toplanan ve toplumda yaşayan bireylerin gelirlerinde eksilmeye neden olan verginin, mükellefler tarafından doğal bir tepki ile karşılanması kaçınılmazdır. Oluşan tepkinin türü ve şekli, uygulanan verginin ağırlığına göre farklılık göstermektedir. Mükellefin, etkiye-tepki prensibi gereğince vergisel uygulamalara verdiği tepkiler sonucunda oluşan davranış biçimi, maliye biliminde çeşitli şekillerde ele alınmıştır.

Mükelleflerin vergilere karşı tepkileri olumlu veya olumsuz şekillerde olabilir. Ancak mükellefler tarafından verilen tepkiler genellikle olumsuz olmaktadır. Mükellef tarafından verilen olumsuz tepkilere etki eden birçok faktör olmasının yanında en önemlilerden biri vergi oranlarıdır.



Şekil 3. Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tepki Analizi

Kaynak: Can Coşkun Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınevi, Ankara, 2002, s.122

Yukarıdaki şekilde (şekil 3) görüldüğü gibi, vergi oranlarının belirli bir noktaya yükselmesi durumunda mükellef herhangi bir tepki vermeksizin var olan vergi ve oranı kabul etmektedirler. Oranın yükselmesine paralel olarak vergi ve oranına karşı mükellef tepkileri olumsuz bir davranış biçimi olan pasif tepki şeklinde olup dolaylı olarak ödemesi gereken vergileri azaltmaya yönelik çabalar içine girmeye başlamaktadırlar. Vergi oranlarının daha da yükselmesiyle, mükellef doğrudan vergi gelirini ödememeye yönelik bir davranış ve tutumun (vergi kaçırmak gibi) içine girer. Bu bağlamda, maliye yazınındaki olumsuz tepkileri aktif ve pasif tepki şeklinde incelenebilir.

3.1. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Vergisel işlemlere karşı, mükelleflerin davranışları yönünden öncelikle pasif tepki şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bunun temel nedeni ise öncelikle mükellefin elinde var olan ve kullanılabilir gelirlerini azaltmaya yönelik olmasıdır. Vergiler mükellef davranışları açısından iki tür etki meydana getirebilir. Buna göre mükellef, ödediği vergi miktarının neden olduğu gelir kaybını telafi etmek amacıyla daha fazla çalışabilir veya çalışma arzusunu kaybederek aylaklığı tercih edebilir. Bunlarda birincisine “gelir etkisi” ikincisine de “ikame etkisi” denilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi artışı nedeniyle sergileyeceği davranışların, vergilerin meydana getireceği etki türlerine göre değişeceği söylenebilmektedir.¹⁷⁷

Mükellef tarafından vergiye karşı verilen pasif tepkiler farklı şekillerde olabilmektedirler. Bunlar; aylaklığı seçme, tüketim ve tasarrufları kısma, üretimi azaltma, yatırımdan vazgeçme, vergiyi yansıtmama, vergiden kaçınmak, vergi planlaması, baskı gruplarını harekete geçirme, oy kayması, vergi cennetlerine göç, verginin geç ödemesi ve verginin amortismanı ve kapitalizasyonudur.

3.1.1. Aylaklığı Seçme(İkame Etkisi)

Mükellefler elde ettikleri gelirlerin artmasına paralel olarak ödediği vergi miktarının da aynı düzeyde arttığını fark etmesi durumunda çalışma arzusunu kaybederek, daha fazla vergi ödememek adına çalışmak yerine aylaklığı tercih etmektedir. Yani çalışmak yerine bu zamana ikame olarak boş kalmayı tercih

¹⁷⁷ Aktan, Dileyici ve Saraç, s.125

etmektedirler. Mükellefin böyle bir davranış ve tutumun içinde olmasının temel sebeplerinden biri maliyetlerdir. Şöyle ki; mükellefin çalışması durumunda ödediği vergi miktarının artması ve buna karşın gösterdiği davranış biçimi olan aylıklık, iktisadi açıdan fırsat maliyeti ifade eden bir değer olduğundan dolayı mükellef böyle bir tutum sergilemeye başlamaktadır.¹⁷⁸

Vergi oranlarının artmasına paralel olarak mükellefin içinde bulunduğu aylıklık süresi kısa vadede mükellef açısından bir vergi avantajı doğurmakla birlikte, mükellefin yaşamını sürdürebilme zorunluluğundan dolayı çok uzun sürmemektedir. Ancak bu sürenin uzun tutulması durumunda, mükellef davranışları vergi kanunlarına aykırı bir takım tutum ve davranışlar sergilemesine neden olabilmektedir.

3.1.2. Tüketim ve Tasarrufu Kısmı

İktisadi açıdan gelir, tüketim ve tasarrufun toplamından oluşur. Vergileme ile azalan gelir aynı zamanda tüketim ve tasarrufun azalması sonucunu doğurmaktadır. Tüketim azalması ihtiyaçlar hiyerarşinde en üstten başlamak üzere sırayla meydana gelebilmektedir.¹⁷⁹

Vergiden dolayı geliri azalan mükellef, oluşacak refah kaybını en aza indirmek için önce lüks tüketim mallarını sonra ise ihtiyaç mallarının tüketimini azaltacaktır. Aynı şekilde, mükellef gerek geleceğe yönelik olarak gerekse sermaye birikimi amacıyla yaptığı tasarrufları da bu dönemde kısmak zorunda kalmaktadır.

3.1.3. Üretimi Azaltma

Vergi oranlarının artmasıyla, üretici konumunda olan mükellefler üretimlerini azaltma yönünde tutum sergilerler. Şöyle ki; vergi dolayısıyla artan hammadde maliyetleri üretici tarafından fiyata yansıtılmak suretiyle, üzerlerindeki vergi yükünü azaltma yoluna gitmektedir. Öte yandan ise vergi dolayısıyla geliri azalan mükellef, zorunlu ihtiyaçlar dışındaki harcamaları azaltma yoluna gidip üretilen ürünlere taleplerini geri çekmektedirler. Netice itibariyle; üreticiler, ürettikleri ürünlerin maliyetlerinin vergi dolayısıyla yüksek olması ve geliri azalan mükelleflerin bu ürünlere

¹⁷⁸ Aktan, Dileyici ve Saraç, s.127

¹⁷⁹ Ali Rıza Akbulut, Vergiye Gönüllü Uyum, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.266, Ekim 2003, s.91

olan taleplerini geri çekmesi nedeniyle yaptıkları veya yapacakları üretimi azaltıp veyahut vazgeçme yoluna gitmektedirler.

3.1.4. Yatırımdan Vazgeçme

Artan vergiler nedeniyle yatırımcıların yatırım sonrası kazançlarının önemli bir kısmını devlete aktarmaları, yatırımın karlılığını azaltıcı etki göstermektedir. Yatırımın karlılığının azalması ise, onun cazibesinin azalması anlamına gelmekte ve yatırımcı açısından riske girme arzusunu zayıflatmaktadır. Söz konusu durum ilave yatırımlar açısından da geçerlidir. Şöyle ki; firma dengesi, eş ürün eğrisi ile firmanın toplam harcama ve yatırım imkânını gösteren eş maliyet doğrusunun kesiştiği noktada oluşmaktadır. Vergi oranlarının artması, firma açısından bir maliyet unsuru olduğundan eş maliyet doğrusunu olumsuz etkilemekte ve harcama yapma imkânı daralan firmanın yatırım yapma kabiliyeti azalmaktadır.¹⁸⁰

3.1.5. Verginin Yansıtılması

Genel olarak vergiler ödeyen her yükümlü üzerinde hoşnutsuzluk yaratır. Bu nedenle, yükümlülerin bazıları vergiyi hiç ödememek, bazıları daha az ödemek, bazıları da ödedikten sonra başkalarına devretmek isterler. Yükümlünün vergiyi ödememesi kaçırma veya kaçınma yoluyla olurken, ödedikten sonra devretmesi yansıma yolu ile olur.¹⁸¹

Mükelleflerin vergiyi ödememe durumunu ortaya çıkaran vergi yansıması; vergi yükünün kısmen ya da tamamen verginin kanuni mükellefi tarafından başka kişilere aktarılması şeklinde tanımlanabilir. Aktarılan bu vergi yükü sonunda belirli bir kişi ya da grup üzerinde kalır. Bir başka ifadeyle vergi, son olarak üzerine alan ya da gelir yahut servetinden ödeyenler üzerinde yerleşir.¹⁸²

Verginin yansıtılması, mükelleflerin vergisel işlemlere vermiş oldukları diğer pasif tepkilerden farklılık arz etmektedir. Burada mükellef kendi adına tahakkuk eden vergiyi fiilen ödedikten sonra piyasadaki belirli koşullar sayesinde başka mükelleflere yansıtılabilmektedir. Dolayısıyla devlet açısından herhangi bir vergi kaybı

¹⁸⁰ Aktan, Dileyici ve Saraç, s.129

¹⁸¹ Erdem, Şenyüz ve Tathioğlu, s.139

¹⁸² Ömer Faruk Batrel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, s.99

oluşmamaktadır. Ayrıca söz konusu vergi yükünün yansıtılabilmesi için, piyasadaki arz-talep esnekliğinin, piyasanın genel yapısının ve ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durumunda göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Vergi yansımaları değişik şekillerde meydana gelebilmektedir. Ekonomik koşullara, ürünün niteliklerine, arz ve talep elastikiyetlerine bağlı olarak verginin ileriye ya da geriye doğru yansımaları olanağı vardır. Verginin yüksek fiyat içerisinde tüketicilere transferine “ileriye doğru yansımaya”, verginin üretim faktörlerine doğru transferine ise “geriye doğru yansımaya” denilmektedir.¹⁸³ Günümüzde mükellefler tarafından en çok yapılan yansıtma biçimidir.

Yansımaların kanuni ve fiili biçimleri de ayırt edilmiştir. Kanun koyucu bir vergiyi saptarken, yasal ödeyicisi tarafından yansıtılmasını öngörüyorsa, bu kanuni yansımadır. Kanun koyucunun isteği ile değil de arz ve talep koşullarına bağlı olarak gerçekleşen yansımaya ise, fiili yansımadır.¹⁸⁴

Vergi yansımalarının bir diğer ayrılma biçimi mutlak ve diferansiyel yansımadır. Mutlak yansımaya, belirli bir vergideki artışın, gelir dağılımı üzerinde meydana getirdiği etkiyi ifade ederken, diferansiyel yansımaya ise, kamu harcamaları sabit farzedildiğinde belirli bir vergi (mesela gelir vergisi) ile bir diğer vergi (mesela katma değer vergisi) ile değiştirilmesi halinde gelir dağılımında meydana gelen değişmeyi göstermektedir.¹⁸⁵

Mükellefler tarafından yapılan yansımaların hangi boyutta olacağı ile ilgili olarak maliye literatüründe karşımıza yansımaların bir diğer şekli olan sınırlı-sınırsız yansımaya biçimini karşımıza çıkarmaktadır. Sınırlı yansımaya, yansımaların belirli bir yönde alacağını ve belirli ekonomik unsurlar üzerinde ya da kişiler üzerinde kalacağını ifade ederken, sınırsız yansımaya ise, vergi yükünün tüm topluma yayılacağını ve sonunda vergi yükünün hissedilmez hale geleceğini ifade etmektedir.¹⁸⁶

¹⁸³ Akdoğan, s.316

¹⁸⁴ Uşer, s.66

¹⁸⁵ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, s.121

¹⁸⁶ Orhaner, s.173-174

Sonuç olarak vergi yansımaları, diğer tepki türleri ile karşılaştırıldığında, devlet açısından vergi kaybının oluşmadığı bir tepki türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu yöntem devletin vergi yükünün toplumda dengeli dağılımını sağlama görevi açısından olumsuz etkiler meydana getirmesi nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır.¹⁸⁷

3.1.6. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma yaygın olarak vergi kanunlarına aykırı davranmadan vergiyi yasal sınırlar içerisinde azaltma eylemi olarak kabul edilmektedir.¹⁸⁸ Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir.¹⁸⁹

Vergiden kaçınma bir suç değildir. Çünkü vergiden kaçınma, yani onu ödemekten kurtulan kimseye bu imkânı sağlayan bizzat vergi kanunlarıdır. Buna benzer şekilde vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyet müesseseleri ile vergi kanunlarındaki boşluklar da mükellefler için birer vergiden kaçınma olanağıdır.¹⁹⁰

Mükelleflerin vergi yükünden kurtulma davranışı olan vergiden kaçınmanın çeşitli sebeplerini şu şekilde sıralayabiliriz. Bunlar;¹⁹¹

- İşletmenin elinde daha fazla likit fon bulundurabilmek
- Vergi oranlarının yüksek olması
- Vergi kanunlarının işletmeye tanıdığı haklardan faydalanabilmek
- Vergiden kaçınan rakip işletmeler karşısında rekabet şansının devam ettirebilmek

Vergiden kaçınma eylemini yapan mükellef vergisel ve mali anlamda birçok avantaj elde etmektedir. Öte yandan bu eylemi yapmayan veyahut yapabileme imkânına sahip olmayan mükelleflerin ise dolaylı olarak vergi yükleri artacaktır. Şöyle ki, vergiden kaçınma sonucunda vergi tabanının daralmasına paralel olarak, bu taban

¹⁸⁷ Aktan, Dileyici ve Saraç, s.129

¹⁸⁸ Doğan Gökbek, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.37

¹⁸⁹ Akdoğan, s.171

¹⁹⁰ Nadaroğlu, s.279

¹⁹¹ Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.37

içerisinde kalan mükellefler, devletin vergi gelirlerini aynı düzeyde tutma çabası nedeniyle vergisel yükü daha ağır hissedeceklerdir.

Benzer şekilde vergiden kaçınma davranışını vergilemenin amaçları açısından da değerlendirmek gerekir. Bilindiği üzere vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları var olup; mali amaç, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için vergi politikalarını yürütmesini ifade etmektedir. Vergiden kaçınma yollarının fazla olması vergilendirmenin mali amacının başarısını engeller. Bunun yanında vergilendirmenin mali olmayan amaçları olarak nitelendirilen sosyal ve iktisadi amaçlarla uygulanan vergi istisna ve muafiyetleri de vergiden kaçınmanın temelini oluşturması, yani hedeflenen amaçların dışında kullanılması nedeniyle mükellefler arasında eşit olmayan bir vergi yükü ortaya çıkarıp, mükelleflerin vergiye uyumunu da olumsuz bir şekilde etkilemesine neden olabilmektedir.¹⁹²

Vergiden kaçınma yukarıda ifade edildiği gibi bir suç olmayıp mükelleflere tanınan bir hak(tercih) veyahut var olan hukuki boşlukları değerlendirme davranışdır. Ancak mükellef açısından –ki bundan yararlanalar için- olumlu sonuçlar doğurmasına karşın devlet açısından da vergi kapasitesinin tam olarak kullanılmaması ve vergi gelirlerinin azalması gibi olumsuz sonuçları doğurmaktadır. Modern dünyada bu davranış biçimi ile mücadele etmek için birçok devlet vergi kanunları güncelleyip, vergi sistemlerini ise modernize yoluna gitmektedirler. Fakat ülkemiz özelinde bakıldığında ise yapılan yenilikler yetersiz olmasının yanında, vergi sisteminde kaçınmaya yol açan gelir ve kurumlar vergisi paylarının vergi sisteminde azaltıp, kaçınmaya fazla imkân vermeyen dolaylı vergilerin ağırlıklı olmasına yönelik çabalar, vergi adaletini bozmaya ve vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etki yapmaktadır.

3.1.7. Vergi Planlaması

Rasyonel olan mükellefler, yaptıkları faaliyetler neticesinde elde ettikleri gelirler üzerinde en az vergiyi ödemek ve en az refah/fayda kaybına uğramak adına bir takım vergi planlamaları yapmaktadırlar. Bu yönüyle vergi planlaması; kişiler veya firmalar üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi

¹⁹² Yusuf Kıldış, Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.309, Mayıs 2007, s.124

kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı biçimde kullanarak vergi yüklerini azaltma çabalarına denir.¹⁹³

Vergi planlaması, vergiden kaçınmak için yapılan fizibilite çalışması olarak görülebilir. Şöyle ki, mükellefler vergiden kaçınma davranışını sergilemeden önce bir takım çalışmalar yapmaktadırlar. Vergi planlaması yapılan bu çalışmaların araştırma safhasından vergiden kaçınma davranışının başlama safhasına geçen aşamayı ifade etmektedir. Öte yandan vergi planlamasını salt mükellefler için düşünmemek gerekir. Nitekim verginin uygulayıcısı konumunda bulunan devlette vergi planlaması yaparak, alınacak verginin en uygun zaman, en uygun koşul ve en uygun verimi(hâsılatı) verecek şekilde vergi planlamaları yapmaktadır.

Bu bağlamda, mükelleflerin vergisel yükünü azaltmak için yaptığı davranış biçimlerinden olan vergi planlaması, vergi kanunları açısından herhangi bir suç teşkil etmeyip, homo- economicus (ekonomik insan) düşünen mükellefin, gerek vergi oranlarının yüksek olması gerekse kanunların kendisine verdiği haklara karşı sergilediği vergisel tepki biçimidir.

3.1.8. Baskı Gruplarını Harekete Geçirme

Mükelleflerin vergisel yaptırımlara karşı sergileyeceği tutum, toplumda var olan baskı gruplarını harekete geçirerek siyasal karar alma sürecine doğrudan müdahale etme şeklindedir. Baskı grubu, faaliyetleri ile organize olarak siyasal karar alma sürecini doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkileme ve menfaat elde etme çabası içine giren çıkar gruplarına baskı grubu denir. Bu yönüyle bakıldığında baskı grupları, çıkar gruplarının özel bir türüdür.¹⁹⁴

Baskı grupları meslek örgütleri; kilise, tarikat gibi dinsel örgütler; askeri ya da bürokratik kurumlar olabileceği gibi, etnik gruplar; kültürel, siyasal ya da ekonomik elitler; aşiret ya da akraba toplulukları olabilirler. Kuşkusuz, bu değişik türler arasında

¹⁹³ Şişman, s.33

¹⁹⁴ Coşkun Can Aktan, Hakan Ay ve Hilmi Çoban, “Siyasal Karar Alma Sürecinde Çıkar Grupları” İçinde: C.Can Aktan ve Dilek Dileyici, **Modern Politik İktisat: Kamu Tercih**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007, s.4

amaçlar, örgütlenme, eylem biçimi ve etkinliği ve süreklilik açısından büyük farklar mevcuttur. Özellikle varlıklarını ve taleplerini ortaya koyuş biçimleri çok farklıdır.¹⁹⁵

Baskı gruplarının vergilemeyle ilgili yasaları etkileme çabaları demokratik parlamenter rejimlerde hep olagelmiş ve çoğunlukla da bu çabalar tutarsız politikaların oluşması ile sonuçlanmaktadır. Tutarsız politikalar, baskı gruplarının vergi yasalarında kendi çıkarlarına uygun hükümlerin bulunmasını sağlamak şeklinde olabileceği gibi, vergi yasalarında çıkarlarına dokunacak hükümlerin yer almamasını sağlamak şeklinde de olabilecektir.¹⁹⁶

Öte yandan baskı grupları yasama, yürütme ve yargı organı yetkililerini etkileyebilmek için, onlarla temasa geçerler. Bu gruplar sadece bu işleri yapmak üzere memur ve ajan kullandıkları takdirde "Lobby" ya da bir başka ifade ile "Kanun Simsarlığı" denilen kurumlar ortaya çıkmaktadır.¹⁹⁷

Sonuç itibariyle mükelleflerin vergiye karşı davranış biçimlerinden olan baskı gruplarını harekete geçirme eylemi, toplumda belli bir çoğunluğu temsil eden ve bir organizasyon halinde hareket edip üyelerinin çıkarlarını korumaya çalışan sosyal gruplar olan baskı gruplarını, kendi menfaatleri doğrultusunda harekete geçirerek siyasal karar alma sürecine doğrudan müdahale etmeye çalışmaktadır. Ancak baskı grupları tarafından siyasal karar alma süreçlerine yapılan müdahaleler ve bunun neticesinde alınan kararlar her ne kadar toplumun belirli kesimlerinin lehlerine olumlu sonuçlar doğururken, toplumda sosyal vergi adaleti açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Baskı gruplarının harekete geçirilmesi ile ortaya çıkan vergisel durumun hep olumsuz olduğu düşünülmeyle birlikte, adaletsiz olan bir vergi uygulamasının baskı gruplarının girişimleri neticesinde uygulanmaması ise vergi adaleti açısından olumlu bir eylem olarak gösterilebilir.

3.1.9. Oy Kayması

Parlamenter sistemlerde kanunlar, yasama organı tarafından alınan kararları, yasama organını ise mükelleflerin siyasal mekanizma içerisinde yapılan

¹⁹⁵ User, s.74

¹⁹⁶ Şenyüz, s.89

¹⁹⁷ Hakan Ay, **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 2.Basım, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008, s.10

seçimlerde oy vererek temsilci statüsüne bürüdüğü siyasi partiler oluşturmaktadır. Yapılan seçimlerde iktidara gelen siyasi partilerin alacağı kararlar ile yapacağı düzenlemeler gelecek seçimlerde alacakları veya kaybedecekleri oyları belirlemektedir. Ekonomik kararlar noktasında mükelleflerin hassas olması nedeniyle oy akışı diğer kararların aksine daha esnek olma niteliğine sahip olduğu söylenebilir.

Partilerin ekonomik ve sınıfsal çıkarları temsil ettiği bir sistemde, seçimlerde her partinin ekonomik ve mali programlarının belirleyici rol oynayacağı açıktır. Bir hükümet, vergilendirme politikasının yol açtığı bir oy kayması ile iktidardan uzaklaşabileceği gibi, mevcut vergi sisteminde köklü reformlar öneren bir parti, bir seçimde önemli oy artışı sağlayabilir. Çoğu halde de hükümetler kitle iletişim araçlarında dile gelen tepkileri ve kamuoyu araştırmalarını dikkate alarak oy kaymasını engellemeye çalışır, bunun için -gerekiyorsa - vergilendirmeye ilişkin konularda da tedbir alabilirler.¹⁹⁸

Bu doğrultuda mükellefler, kendilerinin yüksek buldukları vergi oranlarını uygulamada ısrar eden iktidardaki siyasi partiden desteklerini çekerek, oylarını vergi ile ilgili düşüncelerini kabul ettikleri bir başka siyasi partiye kaydırıp, o partinin iktidara gelmesi ile kısmen vergi yüklerini azaltabilmektedirler.¹⁹⁹

3.1.10. Vergi Cennetlerine Göç

Vergi cenneti kavramı yaygın olarak kullanılmasına rağmen, uluslararası alanda henüz kabul edilebilir nitelikte bir tanımı yapılamamıştır. Bunun nedeni, bu kavramı bütün boyutlarıyla ortaya koyacak tek ve kesin bir kriterin bulunmamasıdır.²⁰⁰

Öte yandan çeşitli şekillerde yapılan tanımlamalarda mevcuttur. Bu açıdan bakıldığında vergi cenneti; ya çok düşük vergi oranları uygulayan ya da hiç uygulamayan devletler için kullanılan bir kavramı ifade etmektedir.²⁰¹ OECD Komitesi

¹⁹⁸ User, s.72-73

¹⁹⁹ Şenyüz, s.89

²⁰⁰ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1459, Açıköğretim Fakültesi Yayınları; No.775, 2003, s.6

²⁰¹ Mustafa Çalışkan, Uluslar arası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstisnaları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.93, Haziran 1996, s.95

Raporuna göre, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört temel faktör bulunmaktadır. Bunlar,²⁰²

- Belirli vergilerin söz konusu ülke mevzuatında bulunmaması, uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalmasıdır.
- Bu ülkenin vergi istihbaratından diğer ülkeleri yararlandırmamasıdır. Bu ülkelerin vergi mahremiyeti uygulaması, mükellefler hakkında, bu mükellefin faaliyette buldukları diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından talep edilebilecek bilgilerin verilmesine engel oluşturmaktadır.
- Yasal mevzuat ve idari ile yargısal hükümlerin şeffaflıktan yoksun(belirsiz) olmasıdır.
- Asli faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemesi, söz konusu ülke mevzuatının sadece vergi teşvikleri nedeniyle mükellefleri bu ülkeye çekmiş olmasıdır.

Vergi cenneti ülkelerinin ortaya çıkmasının iki nedeni vardır. Birincisi; mükelleflerin faaliyet gösterdikleri ve yaşadıkları ülkedeki vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle maruz kaldığı vergi yükünün ağır olmasını gerekçe gösterip, nispeten daha az veya hiç vergi olmayan ülkelere göç etmesini ifade etmektedir. Vergi cenneti ülkelerinin ortaya çıkmasının ikinci nedeni ise ülkelerin, ekonomik yönden kalkınabilmek için yabancı sermaye ihtiyacından dolayı, ülkelerindeki vergi oranlarını, ortalama vergi oranlarının altına indirip veya tamamen kaldırarak, yabancı sermayenin ülkelere (iç piyasaya) doğru akışını sağlamaya çalışmasından kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi mükellefleri vergi oranları, vergi adaletsizliği, vergi yükü vb. gerekçelerle vergisel tepki olarak daha az vergi yüküne maruz kalacakları vergi cenneti ülkelere göç etmektedirler.

3.1.11. Verginin Geç Ödenmesi

Mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği davranış biçimlerinden biri de vergi borcunun geç ödenmesidir. Vergi borcunun geç ödenmesinin müeyyidesi yasalarda sadece gecikme faizi ile gecikme zammı şeklinde ve gecikme nispetinde mükelleflerden alınan parasal değerdir. Bu haliyle vergi kaçakçılığında farklılık göstermektedir.

²⁰² TOBB Özel İhtisas Raporu, s.34

Mükelleflerin vergi borcu ödemelerini geciktirmelerinin birçok sebebi vardır. Bunlar, mükelleflerin bazen içinde bulunduğu ekonomik durumun uygun olmaması bazen de rasyonel olmasından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki; kredi faiz oranı ile gecikme zammı oranı arasındaki uyumsuzluk vergi borcunun ödenme zamanının belirlenmesinde etkili olacaktır. Diğer bir ifadeyle, eğer yükümlünün ihtiyacı olduğu için alacağı kredi faizinin miktarı vergiyi geç ödemekten kaynaklanan gecikme faizinin tutarından fazla ise, vergiyi geç ödemeyi tercih ederek reel anlamda karlı çıkmayı düşünebilecektir. Böylece, yükümlü geç ödemeyi tercih ettiği vergi tutarı kadar daha ucuz kredi kullanmış olmaktadır.²⁰³

Öte yandan mükellefler tarafından vergi borcunun zamanında ödenmesi, devlet açısından son derece önemlidir. Nitekim enflasyonist dönemlerde geciken vergi gelirlerinin nominal değeri aynı olmasına rağmen reel değerde meydana gelecek aşınma devlet bütçesinde açıklara sebebiyet verecektir. Bu bağlamda vergi borçlarının zamanında ödenebilmesi için yapılacak yasal düzenlemelerle, belirlenecek faiz oranlarının çok yüksek olması durumunda mükellefler tarafından bu borcun zamanında ödenmesine katkıda bulunmasının yanı sıra hiç ödenmemesine de neden olabilir. Aynı şekilde faiz oranlarının çok düşük düzeyde belirlenmesi durumunda da mükelleflerin vergi borçlarını zamanında ödemesine engel olabilir. Dolayısıyla belirlenecek gecikme zammı ve faiz oranı optimal düzeyde belirlenmesi, vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesine katkıda bulunacaktır.

Tablo 3. Genel Bütçe Gelirleri Tahsilâtı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2018)

		Gelir İdaresi	100 TL. Vergi	
	Vergi Gelirleri	Harcamaları	Toplamak İçin	
	(BİN TL)	(BİN TL)	Yapılan Harcama (TL)	
Yıllar				
	2002	65.188.479	471.361	0,72
	2003	89.893.112	666.651	0,74
	2004	111.335.368	922.286	0,83

²⁰³ Şenyüz, s.108

	2005	131.948.778	1.042.775	0,79
	2006	151.271.701	1.152.887	0,76
	2007	171.098.466	1.274.631	0,74
	2008	189.980.827	1.420.975	0,75
	2009	196.313.308	1.607.396	0,82
	2010	235.714.637	1.637.613	0,69
	2011	284.490.017	1.935.998	0,68
	2012	317.218.619	2.179.670	0,69
	2013	367.517.727	2.095.646	0,57
	2014	401.683.956	2.313.804	0,58
	2015	465.229.389	2.471.875	0,53
	2016	529.607.901	2.875.482	0,54
	2017	626.082.415	3.091.677	0,49
	2018	738.180.401	3.378.940	0,46
NOT	1- VERGİ GELİRLERİ RAKAMLARI BRÜT OLUP, MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DÂHİL TUTARLARDIR.			
	2- 2008-2018 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİM TUTARI DÂHİLDİR			

Kaynak:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm (Erişim Tarihi: 30.11.2019)

Tablo 3'te Türkiye'de toplanan vergi gelirleri ve bu gelirlerin toplanması için yapılan harcamalar gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde yıllar itibariyle toplanan vergi gelirleri için katlanılan harcama maliyetlerinin düştüğü gözlemlenmektedir. Ancak unutmamak gerekir ki; mükelleflerin vergi borçlarını geç ödemesi, idare açısından vergi toplama maliyetlerini yükseltip, devlet açısından ise vergilerin reel değerinin düşmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla mükellefler bazen yeni yapılan vergisel işlemlere tepki olarak vergi borçlarını geç ödemesi durumunda, vergi toplamak için yapılan harcamalar oransal olarak düşse bile, vergi borcunun geç ödenmesine tekabül eden harcama maliyetleri nominal olarak artabilir.

3.1.12. Verginin Amortismanı ve Kapitalizasyonu

Vergi amortismanı: Gelir getiren servet unsurları üzerinden (menkul veya gayrimenkul) vergi alınması veya alınan verginin artırılması halinde servetin sermaye değerinde meydana gelen azalış verginin amortismanı olarak adlandırılır. Bu hal bir tür geriye yansıma olarak değerlendirilebilir. Ancak, amortisman esas itibariyle yansımadan farklıdır. Çünkü yansımada ödenen bir verginin başkalarına aktarılması söz

konusuyken, amortismanda vergi ödenmeden önce yükün başkalarına aktarılması çabaları söz konusudur.²⁰⁴

Vergi Kapitalizasyonu: Vergi amortismanının tam tersi olarak, gelir getiren servet unsurları üzerinde verginin kaldırılması veya azaltılması sonucunda sermaye değerinde meydana gelen artışı ifade etmektedir.

Gelir getiren menkul ve gayrimenkul sermayenin kendi değerlerinin vergi dolayısıyla artması ya da azalması, bu unsurları satış fiyatının, yıllık faiz ya da piyasa da geçerli net nakit getiri oranının, söz konusu unsurların yıllık gelirine oranlaması suretiyle hesaplanması varsayımına dayanmaktadır. Buna göre, herhangi bir menkul ya da gayrimenkul değeri aşağıdaki formülle hesaplanır:²⁰⁵

$$\text{Menkul ya da Gayrimenkul Değeri} = \frac{\text{Yıllık Gelir}}{\text{Faiz Oranı(nakit getiri oranı)}}$$

Örneğin; bir yıllık dönemde 10.000 TL gelir sağlayan bir gayrimenkul olduğunu varsayalım. Aynı dönemde piyasa da geçerli olan reel faiz haddi veya nakit getiri oranının %5 olduğu varsayıldığında, söz konusu gayrimenkulün sermaye değeri= Yıllık gelir/faiz oranı, formülüne göre, 10.000/0,05=200.000 TL olacaktır. Bu arada, söz konusu gayrimenkulün geliri üzerine %10 oranında bir vergi konulduğunu varsayalım. Bu durumda, vergi sonrası net gelir dikkate alınarak gayrimenkulün sermaye değerini hesaplamak gerekir. 10.000 TL'nin %10 u 1.000 TL'dir. Bu 1.000 TL'yi 10.000 TL den düştüğten sonra geriye kalan 9.000 TL'yi, yıllık faiz ya da nakit getiri oranına oranladığımızda, (9.000/%0,05)=180.000 TL olur.

Bunun anlamı, üzerine vergi konulan bir menkul ya da gayrimenkulün vergisinin; gayrimenkulün satışı sırasında, değerinin düşürülmesiyle satıcının üzerine geriye doğru yansıtılmasıdır. Bir başka ifadeyle alıcı; kendisinin ödeyeceği bir vergiyi, gayrimenkulün fiyatını aşağıya çekerek amorti etmiş olmaktadır. Öte yandan gayrimenkulün üzerindeki verginin kaldırılması durumunda ise kaldırılan vergi

²⁰⁴ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s.151

²⁰⁵ Pehlivan, s.186

miktarının gayrimenkulün fiyatına eklenmesi sonucuna ise verginin kapitalizasyonu adı verilir.²⁰⁶

Sonuç itibarıyla, vergi mükellefleri sahip oldukları gayrimenkul veya menkul kıymetlerin satışlarında, piyasa faiz oranı ve mevcut vergi oranını göz önünde bulundurarak yansımanın özel bir türü olarak değer artışı veya düşüşü, gayrimenkul veya menkul kıymetlerin alış veya satışlarına yansıtmaya çalışmaktadırlar.

3.2. Vergiye Karşı Aktif Tepki

Vergileme karşısında mükelleflerin tepkileri her zaman pasif düzeyde kalmayıp, verginin oranına ve yüküne bağlı olarak tepkisel davranışlar şiddetlenerek aktif düzeyde olabilir. Bu aşamadaki mükellef tepkileri başlangıçta vergi otoritesine bireysel itaatsizlik şeklinde başlayıp vergisel ağırlıklara göre kolektif bir tepkiye dönüşmektedir.

Mükelleflerin vergiye karşı verdikleri aktif tepki, pasif tepkinin aksine vergi kanunlarına göre suç teşkil etmektedir. Dolayısıyla mükellefin bu aşamada sergileyeceği aktif tepkinin şiddetine ve ağırlığına göre, bir takım hürriyeti bağlayıcı ve mali müeyyidelerle karşı karşıya gelmesine neden olacaktır. Yine benzer şekilde mükellefler, vergiye pasif tepki verdiklerinde ağırlıklı olarak iradi şekilde hareket etmekle birlikte bazen iradisiz bir şekilde de bu tepkileri verebilmektedirler. Hâlbuki aktif tepki de mükellef, bilerek ve isteyerek bir takım tutum ve davranışlar içinde olduğu için sadece iradi bir şekilde hareket etmektedirler.

Yukarıda ifade edildiği gibi, mükelleflerin aktif tepkileri başlangıçta bireysel düzeydeyken zamanla şiddetlenip kolektif bir hal alabilmektedirler. Bu yönüyle konunun daha iyi pekiştirilmesi adına, vergiye karşı bireysel tepki olan vergi kaçakçılığının ve kolektif bir tepki olan vergi grevinin (reddi) incelenmesi gerekmektedir.

3.2.1. Kolektif Yükümlü Tepkisi: Vergi Grevi (Reddi)

Verginin reddi, çeşitli iktisadi, mali ve siyasi nedenlerden dolayı, vergi mükelleflerinin vergi ödememelerine yönelik toplu ve yasadışı bir davranıştır. Vergiye

²⁰⁶ Pehlivan, s.187

karşı gösterilen bu olumsuz tepki, mahiyeti itibariyle vergiye karşı vergi mükelleflerinin gösterdiği diğer olumsuz tepkilerden farklıdır. Bu tepki türünün kolektif ve organize bir şekilde yapılması daha etkili sonuçlar ortaya çıkarmasına ve devletin hâkimiyet gücüne karşı bir itaatsizlik sayılıp bir sonraki aşama olan vergi isyanlarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.²⁰⁷

Verginin reddi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi kişisel bir eylem olmaktan çok vergiye karşı toplumsal bir reaksiyonun ifadesidir. İstisnai olarak rastlanılan bir davranış olmasına rağmen hiç görülmemiş bir olay da değildir. Bu davranışın tipik örneği, Fransa'da 1954 yılında adeta bir vergi grevine dönüşen poujade hareketidir. Küçük bir kasabada kırtasiyecilikle uğraşan poujade isimli bir Fransızın başlattığı vergiye karşı direniş, giderek kolektif bir eyleme dönüşmüş hatta bir vergi sorunun olmaktan çıkıp siyasal sonuçlar yaratan bir olay haline gelmiştir.²⁰⁸ Benzer şekilde Kasım 2018 itibariyle yine Fransa'da ortaya çıkan ve kısa sürede kitleselleşerek diğer ülkelere de sirayet eden Sarı Yelekliler Hareketi, vergiye karşı kolektif tepkilerin günümüzde de devam ettiğini göstermektedir.²⁰⁹

3.2.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir. Diğer bir deyişle, yasal olmayan yollara başvurarak vergiden kurtulmak veya kurtulma girişiminde bulunmaktır. Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşumunun yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin veriminin azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik olaydır.²¹⁰

Vergi kaçakçılığı vergilere karşı gösterilen tepkiler içinde en yaygın ve mükelleflerce en etkin kullanılanıdır. Vergi kaçakçılığı kanuna karşı itaatsizlik olarak nitelendirilen bir takım faaliyetler olup, vergilemenin sınırlarının aşılması durumunda ortaya çıkan bir davranış biçimidir.²¹¹

²⁰⁷ Aktan, Dileyici ve Saraç, s.131-132

²⁰⁸ Nadaroğlu, s.283

²⁰⁹ <https://tr.euronews.com/tag/sar-yelekliler> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

²¹⁰ Nadaroğlu, s.280

²¹¹ Gerger, s.54

Öte yandan vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma, mükelleflerin vergiyi ödememeleri nedeniyle mali sonuçlar açısından aynı olmakla birlikte, ortaya çıkan hukuki sonuçlar bakımından farklılık arz etmektedirler. Şöyle ki, vergiden kaçınma yasal boşluklardan veyahut vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmaması neticesinde mükellefin vergi ödememesi sonucunu doğururken, vergi kaçakçılığında ise mükellef iradi bir şekilde bilerek ve isteyerek vergiyi hiç ödememe veya az ödemek amacıyla vergi kanunları açısından suç sayılan bir takım davranışlar sergilemektedir. Bu yönüyle bakıldığında vergi kaçakçılığında mükellef, hukuki ve mali olarak müeyyide ile karşılaşması nedeniyle vergiden kaçınma davranışından ayrılmaktadır.

Bir suç olan vergi kaçakçılığı mali, ekonomik ve sosyal alanlarında birçok olumsuzluklara neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında ortaya çıkan olumsuzluklar kısaca şu şekilde sıralanabilir;²¹²

- Bütçe gelirlerinin azalmasına, bütçe açıklarının oluşmasına yol açar.
- Vergi kaçırmanın, kaçırmayanlara karşı avantajlı duruma geçmesine neden olur.
- Vergi kaçakçılığı sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açar.
- Vergi kaçakçılığı kamu otoritesine saygı duymama, partizanlık, rüşvet, eş dost kollama gibi kötü alışkanlıklara yol açar.

3.2.2.1. Vergi Kaçakçılığının Yöntem ve Şekilleri

Yükümlülerin yüklerinden kurtulmak amacıyla bilerek ve isteyerek vergi kaçırırken izlemiş oldukları yöntemler oldukça fazladır. Bu yöntemlerin neler olduğunun ve nasıl gerçekleştiğinin bilinmesi, onlara karşı etkili ve sağlıklı önlemler alınabilmesi bakımından önem arz etmektedir. Vergi kaçakçılığı şekilleri ülkelere ve vergi yapısına göre değişebilmektedir. Vergi kaçırma yöntemleri çok çeşitli olmasına karşın, genellikle yükümlülüğün gizlenmesi, yasal belgelerin kullanılmaması ve muhasebe hilelerine başvurulması şeklinde üç başlık altında incelenebilir.²¹³

²¹² Celal Çelik, Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.284, Nisan 2005, s.29

²¹³ Çiçek, Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması, s.84

3.2.2.1.1. Yükümlülüğün Gizlenmesi

Vergi kanunlarına göre, herhangi bir işkolunda faaliyete başlayan kişilerin/kurumların vergisel yükümlülüklerinin doğabilmesi için mükellefiyet tesisinin yapılması gerekmektedir. Yükümlüler, söz konusu mükellefiyet tesisi için vergisel işlemlerden sorumlu kamu kurumlarına faaliyete başladıklarına dair bilgi ve kayıtları bildirmemesi veya geç bildirmesi veyahut eksik/yanlış bildirilmesi sonucunda, bu süre zarfında elde edilecek kazançların vergisel işlemlere maruz kalmasını önlemektedir. Mükellefler tarafından yapılan bu eylem ve davranışlar vergi kanunları açısından suç unsuru sayılıp, vergi kaçakçılığının da bir çeşidini oluşturmaktadır.

3.2.2.1.2. Yasal Belgelerin Kullanılmaması

Vergi kanunlarına göre mükellefiyet tesis eden yükümlüler, yine bu kanunlar gereğince yapacakları bütün işlemlerde kanunlarda belirtilen yasal belgeleri kullanmakla yükümlüdür. Ancak mükellefler yapacakları işlemlerde, kanunda belirtilen şekillerde, yapılan ticari işlemin aksine yasal belgeleri gerçeğe aykırı olarak düşük veya yüksek bir şekilde veyahut hiç düzenlenmemesi ile alınması veyahut verilmesi gereken yasal belgelerin alınıp verilmemesi de vergi kanunları açısından suç sayılıp, kaçakçılık fiilinin oluşmasına neden olmaktadır.

3.2.2.1.3. Muhasebe Hilelerine Başvurulması

Mükellefler yaptıkları/yapacakları ve ekonomik sonuç doğuran faaliyetlerinde, vergi kanunlarının öngördüğü muhasebesel işlemlerin dışında eylemlerde bulunması da vergi kaçakçılığına neden olabilmektedir. Nitekim vergi usul kanunu da bu kaçakçılık eylemlerine kayıtsız kalmayıp muhasebe hileleri ile ilgili bir takım önlemler ve bunlara karşı da müeyyideler belirlemiştir. Vergi usul kanununun²¹⁴ 359.maddesinde; “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar ile bunları tahrif edip gizleyenlerin” kaçakçılık suçu işlediklerini belirtmiştir. Ancak, her ne kadar vergi kanunumuz kaçakçılığa yol açacak eylem ve davranışlara karşı bu madde ile müeyyide uygulayıp, bu fiilin yapılmasını engellemeye çalışsa da maddede “muhasebe hileleri” kavramının ve hangilerinin olduğunun belirlenmemesi büyük bir eksiklik olmuştur. Kanımızca muhasebe hilesi kavramının, tam olarak bir tanımının

²¹⁴ 12 Ocak 1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

yapılamayacağı, sadece ekonomi ve vergi kanunlarının işleyişinde ortaya çıkan ve vergi kanunlarına aykırı olacak eylemler, bu kavramın içeriğini ve sınırlarının belirlenmesinde etkili rol oynayacağı düşünülmektedir.

3.2.2.2. Vergi Kaçakçılığına Neden Olan Faktörler

Vergi kaçakçılığını teorik düzeyde açıklayan modeller; mükelleflerin vergi kaçırmadan önce fayda-maliyet analizi yaptığı ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının, maliyetinden yüksek olması durumunda vergi kaçıracaklarını ifade etmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre ahlaki değerler, sosyal normlar ve diğer psikolojik faktörler kişinin vergi kaçırıp kaçırmasınını etkilemektedir.²¹⁵

Mükelleflerin vergi kaçırmasına sebep olan faktörler ile vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler benzer niteliklere sahiptir. Bu yönüyle vergi kaçakçılığına neden olan faktörleri, sosyal, ekonomik ve idari anlamda incelenmesi gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, buradaki faktörler vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerle benzerlik gösterdiğinden dolayı, mükerrer olmamak adına çok kısa bir şekilde değinilecektir.

3.2.2.2.1. Sosyal Nedenler

Sosyolojik değişkenlerin ekonomik boyutları dikkate alındığında, yükümlünün yaşı, eğitim durumu, kişisel davranış özellikleri, kaçakçılık konusunda maruz kaldığı sosyal baskı, vergi yükü konusundaki ve içinde yer aldığı meslek grubun vergi kaçırma eğilimi gibi, kültürel, dinsel ve siyasal faktörlerin vergi kaçırma konusunda etkili olduğunu gözlemlememiz mümkündür.²¹⁶

▪ **Toplumun Demografik Yapısı:** Toplumun sahip olduğu demografik yapı mükelleflerin vergi kaçırma eylemleri üzerinde etkilidir. Şöyle ki; toplum içindeki mükelleflerin yaşlarını göz önünde bulundurduğumuzda, genç yaşta bulunan mükelleflerin elde ettikleri kazançları kolay harcamaları ve genç yaşta bulunmasının verdiği cesarete dayanarak vergi kaçırma daha fazla eğilimlidir. Benzer şekilde genç yaşta

²¹⁵Birol Naci Muter ve Pelin Mastar Özcan, "Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı", İçinde: **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Editör: A.Kemal Çelebi, Ankara: M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/418, 2012, s.17

²¹⁶ Muter ve Özcan, s.18

mükelleflerin gelecekle ilgili (refah içinde yaşama, evlenip aile kurma isteği) beklentilerinin fazla olması nedeniyle vergi kaçırma eylemine daha fazla eğilimidir.

Toplum içindeki mükelleflerin cinsiyeti de vergi kaçırma eylemi üzerinde etkilidir. Yapılan çalışmalarda erkeklerin kadınlara nazaran daha fazla vergi kaçırma tutumu ve davranışı sergilediklerini ortaya çıkarmıştır. Bunun temel sebebi ise; önceki bölümde ifade edildiği gibi, kadınların toplum içindeki rolünün kısıtlı olması ve tek dayanak noktasının devletin olduğunu hissetmesi nedeniyle erkeklere kıyasla vergisel etikleri daha yüksektir. Ancak söz konusu durumu geleneksel toplumlar için söylemek gerekir. Nitekim modern toplumlarda kadınların rolü erkeklerle aynı olması nedeniyle vergi kaçakçılığıyla ilgili tutum ve davranışları aynı olması muhtemeldir.

Mükelleflerin medeni durumu da vergi kaçakçılığı üzerinde etkilidir. Bekâr olan mükelleflerin elde ettiği gelirleri, kendisinin geçimi için yeterli olacağını düşünmesi ve vergi kaçakçılığına gerek duymayacağını düşünmesi bu tür eylemleri yapmasını engelleyecektir.

Öte yandan vergi kaçakçılığının toplumca kınanan bir olay (leke) olması, vergi kaçırın mükellefleri baskı altına alacağı ve bu konuda katlanacak mükelleflerin kaçakçılık temayüllerini azaltacağı belirleyici olarak kabul edilmiştir.²¹⁷

▪ **Eğitim Düzeyi:** Mükelleflerin sahip olduğu eğitim düzeyi vergi kaçakçılığının yapılıp yapılmayacağını belirleyebilmektedir. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin eğitim düzeyi düşük olan mükelleflere kıyasla, kanunları anlama, algılama ve değerlendirme düzeyleri de yüksektir. Burada mükellef rasyonel davranarak vergi kaçakçılığı eyleminin yapılması neticesinde maruz kalacağı müeyyideleri bilmesi ve algılaması nedeniyle bu eylemleri yapmaktan kaçınırlar. Ancak, fazla rasyonel davranan mükellefler ise, vergi kaçırma dolayısıyla elde edeceği kar/fayda ile uğrayacağı zararı mukayese edip, faydanın veya karın fazla olması durumunda ise bu eylemi gerçekleştirecektir.

²¹⁷ Ömer Faruk Batrel, Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.175, Mart 1996, s.54

▪ **Din ve İnanç:** İnanç sistemleri toplumsal hayatı etkilediği gibi iktisadi faaliyetlere de yön vermektedir. Din ahlakın oluşumunda etkili olduğundan; din ve inanç ile vergi ödeme arasında bir bağın kurulabilmesi de mümkündür.²¹⁸ Mükelleflerin sahip olduğu din, toplumsal kural ve görevlerin yerine getirilip getirilmemesi ile ilgili belirli kural ve değerlere sahip olup, yapılmaması durumunda dinen sorumlu tutulup cezalandırılacağını belirtmesi, toplumda yaşayan vatandaşlar üzerinde manevi bir baskı unsuru oluşturacaktır. Aynı şekilde mükelleflerin vergi ödeme veya ödememe ile ilgili kuralın dini değer ve inançla beslenmesi, vergi kaçakçılığının yapılmama düzeyini belirleyecektir. Öte yandan mükellefin mensup olduğu dinin, vergisel işlem ve düzenlemelerine olumsuz bakması, mükellefin vergi kaçırma eylemine olanak sağlayıp bir şekil teşvik unsuruna dönüşecektir.

▪ **Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci:** Vergi ahlakı, mükellefin vergisel görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirme davranışı şeklinde tanımlayabiliriz. Mükellefin sahip olduğu vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçırma eylemini yapıp yapmayacağını belirleyebilmektedir. Vergi ahlakı gelişen mükellefler, vergisel ödevlerinin eksiksiz ve zamanında yerine getireceğinden dolayı bir kaçakçılık eylemi içinde olmayacaklar.

Vergi bilinci ise, mükellefin ödediği vergi ile aldığı kamusal mal ve hizmetleri ilişkilendirmesidir. Bu farkındalık düzeyi bireyin ve bireyin içinde bulunduğu yakın çevrenin etkileşimi altındadır. Vergi bilincinin oluşturulması için mükellefin, devletin ürettiği mal ve hizmetlerin ancak vergiler ile finanse edilebileceğini fark etmesi gerekmektedir.²¹⁹ Dolayısıyla mükellefin vergi bilincinin gelişmesi düzeyinde, vergi kaçakçılığı eyleminin yapıp yapmayacağını belirleyecektir.

3.2.2.2. Ekonomik ve Mali Nedenler

Günümüzde vergi özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, milli görev, devlete sosyal katkı ya da toplumun bilincinden dolayı ödenmemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi ödeme ya da ödememe kararlarının belirlenmesinde

²¹⁸ Mutur ve Özcan, s.20

²¹⁹ Fatih Savaşan ve Hakkı Odabaş, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, **Sakarya Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, s.8 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560> (Erişim Tarihi: 01.12.2019)

gelirin kaynağı ve düzeyi, vergi oranları, vergi denetimi ve ceza durumu, vergi yükü, vergi afları, serbest piyasa koşulları, vb. ekonomik ve mali faktörler etkili olmaktadır.²²⁰

▪ **Gelirin Kaynağı ve Düzeyi:** Mükelleflerin elde ettiği gelirin düzeyi ve kaynağı vergi kaçakçılığını doğrudan etkilemektedir. Şöyle ki; düşük gelire sahip mükelleflerin elde ettiği gelirlerin, vergi olarak alınan kısmı çoğunlukla mükellefin zorunlu ihtiyaçlarını temsil ettiğinden dolayı mükellefler tarafından sert bir tepki ile karşılanacaktır. Bu gelir düzeyine sahip mükellefler vergi dolayısıyla azalan gelirlerini tekrar aynı düzeye çıkartabilmek için, ya daha fazla çalışacaklar, ya daha fazla vergi ödememek için çalışmayacaklar ya da vergisel tepki biçimi olarak vergi kaçakçılığında bulunacaklardır. Gelir düzeyi yüksek mükelleflerde ise, her ne kadar artan oran nedeniyle gelir düzeyine bağlı olarak ödeyecekleri vergi miktarı fazla olsa bile kaybedecekleri refah kaybı nispeten daha az olacak ve aynı düzeyde de vergi kaçakçılığına eğilim göstereceklerdir.

Mükelleflerin elde ettiği gelirin kaynağı da vergi kaçakçılığını doğrudan etkilemektedir. Örneğin ücret geliri elde eden mükelleflerin vergileri, maaşlarının ödenmesi sırasında tevkifat suretiyle alınması nedeniyle vergi kaçakçılığı faaliyetinde bulunmaları teknik olarak mümkün değildir. Ancak mükelleflerin elde ettikleri gelirin kaynağı bağımsız olması durumunda ve vergisel işlemlere (beyan gibi) doğrudan müdahale imkânına sahip olan mükelleflerin vergi kaçakçılığı eylemini yapma ihtimali daha yüksektir.

▪ **Vergi Oranları:** Vergi oranlarının mükelleflerin vergiye karşı davranışlarını belirlemede etkisi büyüktür. Vergi oranlarının artışı karşısında mükellef davranışları da farklılık göstermektedir. Bir önceki bölümde incelediğimiz gibi²²¹; mükellefler başlangıçta var olan vergi oranlarına karşı sempati duyup vergi miktarını kabul ederek vergisel görevlerini yerine getirmektedirler. Ancak vergi oranlarının artışı ile birlikte mükellef vergiye karşı apati yani ilgisiz olup yavaş bir şekilde pasif tepki vermeye başlamaktadır. Vergi oranlarının daha da artmasına paralel olarak mükellef bu

²²⁰ Muter ve Özcan, s.23

²²¹ İkinci bölümde Şekil 2.deki Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi şekline Bkz. S. 57

aşamada vergilere antipati beslemeye başlayıp, pasif tepkisini de artırarak aktif tepki seviyesine çıkarmaktadır. Son aşamada vergi oranlarının maksimum olmasına bağlı olarak mükellef, burada vergilere karşı nefret hissi besleyerek vergi ve vergisel işlemlere karşı aktif tepki davranışı sergilemeye başlar. Bu aşamada mükellef vergi kaçakçılığı eylemini yapmaya karar verir.

▪ **Vergi Denetimi ve Ceza Durumu:** Mükellefler üzerinde yapılacak muhtemel denetim ve uygulanacak ceza, mükelleflerin vergi kaçakçılığı eyleminde bulunup bulunmayacağını belirleyecektir. Mükellefler kendilerine yönelik bir denetim beklentisi içinde ise vergi kaçırma eylemini gerçekleştirmezler. Ancak, muhtemel denetim oranının düşük olması veya yapılacak denetim neticesinde verilecek cezanın az olması durumunda ise mükellef vergi kaçakçılığı eyleminde bulunmaya başlayacaktır. Burada önemli olan, mükellefleri vergi kaçakçılığı eyleminden vazgeçirmek için etkin bir denetim ve bu denetimi destekleyecek etkili cezaların uygulanmasıdır.

▪ **Vergi Yüğü:** Mükelleflerin elde ettikleri gelirlerden ödedikleri vergi miktarına vergi yükü denilmektedir. Mükelleflerin maruz kaldığı vergi yükü fazla olması durumunda vergi kaçırma davranışını sergilemeye başlayacaklardır.

▪ **Vergi Afları:** Vergi affı, belirli aralıklarla siyasi irade tarafından çıkarılıp ve vergisel yükümlülüklerini hiç veya geç yerine getirmeleri nedeniyle, mükelleflere kesilen cezaları kaldıran veya yeniden yapılandıran vergi politikasına verilen addır. Vergi affı kısa vadede vergi gelirlerini artırması gibi olumlu tarafları olmasına rağmen vergi adaleti ve eşitlik adaletini olumsuz etkilemesi nedeniyle uygulanması sakıncalı olarak görülen vergi politikasıdır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler, devamlı suretle vergi af çıkartılıp yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin affedilmesi karşısında, devlete olan güvenini kaybederek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemeye başlayıp, vergi kaçakçılığı davranışında bulunacaklardır. Aynı şekilde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesine rağmen çıkarılan vergi afları sayesinde fazla bir müeyyide ile karşı karşıya kalmayan mükellefler de aynı davranışlarını yani vergi kaçakçılığı vb. tutumlarını sergilemeye devam edeceklerdir.

▪ **Serbest Piyasa Koşulları:** Serbest piyasa koşullarında faaliyet gösteren mükellefler ilkesel olarak aynı ekonomik ve mali yükümlülüklerle sahip olması gerekir. Ancak serbest piyasa da faaliyet gösteren bir takım mükelleflerin vergi kaçırması nedeniyle piyasada haksız rekabete neden olmaktadır. Şöyle ki; vergi kaçırın mükellefler aynı piyasada faaliyet gösteren mükelleflere karşı maliyet avantajı sağlaması nedeniyle haksız rekabete neden olmaktadır. Bu durum karşısında piyasa da varlıklarını sürdürmek isteyen mükelleflerde vergi kaçırma eylemi içine girerler.

3.2.2.2.3. İdari Nedenler

Vergi kaybı ile sonuçlanan vergisel tepkiler çoğunlukla mükellefler tarafından yapılmasına rağmen, ortaya çıkma gerekçesi idari olabilir. Devletin, vergilendirme işleyişi için yetkilendirdiği idari makamlar veya kullanılan vergi sistemleri de mükelleflerin vergisel tepki olarak vergi kaçırma eyleminin ortaya çıkmasına neden olabilir. Vergi kanunlarının kapsayıcı olmayıp, vergi boşlukları, vergi istisna ve muafiyetlerin fazla olması ile vergi sisteminin karmaşık ve vergi kanunlarının sık değişmesi de vergi kaçakçılığı eylemini tetiklemektedir.

▪ **Vergi Kanunlarının Kapsayıcı Olmaması, Vergi Boşlukları, Vergi İstisna ve Muafiyetlerin Fazla Olması:** Vergi hukuku alanında sistem tercihi yapılmadığı, temel yaklaşım belirlenmediği için, hangi konuların vergilendirilmesi gerektiği hususunda sürekli değişimler yaşanmaktadır. İyi hazırlanmamış kanunlar boşluklar içermektedir. Bu boşluklardan yararlanabilenler vergiden kaçınabilmekte, bazen de vergi kaçır(ıl)maktadır. Aslında vergilendirilmesi gereken konu ve/ya da kişiler bu boşluklar yüzünden vergi dışı kalabilmektedir.²²²

Vergi kanunlarına hâkim olması gereken genellik ve eşitlik ilkeleri, vergi kanunlarında boşluk olup kapsayıcı olmaması ile muafiyet ve istisnaların fazla olması durumunda, bu ilkelerin dikkate alınmadığı kabul edilmektedir. Vergi kanunlarında boşluk olması nedeniyle bazı mükellef grupları bu boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınabilmektedirler. Benzer şekilde, vergi kanunlarında muafiyet ve istisnaların fazla olması ile vergilerin teşvik amacıyla fazla ve amacı dışında kullanılması sonucunda,

²²² Yusuf Karakoç, Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp Kaçakları(Düzenleme-Uygulama-Yargılama), **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 10-14 Mayıs, 2004, s.104

vergilemede adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinin ihlal edilmesine neden olup, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirilmeyip vergi kaçırma yoluna başvurmalarına neden olmaktadır.

▪ **Vergi Sisteminin Karmaşık ve Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi:** Vergi mevzuatının ve sisteminin karmaşıklığı vergi kaçakçılığını etkileyen bir diğer faktördür. Vergi kanunlarının anlaşılır ve sade olması gerekir. Benzer şekilde vergi sisteminin de aynı derece sade ve basit olması mükelleflerin vergisel işlemlere uyumunu kolaylaştıracaktır.

Günümüzde verginin temel kamu geliri kaynağını teşkil etmesi vergi sisteminin de aynı derece karmaşık ve adaletsiz olmasına neden olmaktadır. Şöyle ki: vergiye atfedilen önemin artmasına paralel olarak devlet, bu geliri toplarken olabildiğince mükellefleri rahatsız etmeyecek ve en az maliyetle bu süreci tamamlamayı istemektedir. Bu bağlamda devlet, vergi sistemlerinin belirlenmesinde, verginin mükelleflerden alınırken kısa vadede onların hissetmeyecekleri ve tepki vermeyecekleri ile minimum maliyetle toplanmayı öngören dolaylı vergi sistemini tercih etmektedir. Ancak bu sistem, devlet açısından birçok faydayı barındırmasına karşılık toplumda gelir adaletini ve vergi adaletini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Netice itibarıyla de haksızlığa uğradığını düşünen mükellefler vergi kaçırma davranışı sergilemeye başlayacaklardır.

Öte yandan vergi kanunlarının sık bir şekilde değişmesi hem mükellef hem de idare açısından bir takım maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Söz konusu değişiklikler karşısında mükelleflerin vergisel işlemlere uyum sürecinin uzaması, vergisel tepki biçimi olan vergi kaçırma eylemini ortaya çıkarmaktadır.

Ayrıca değiştirilen vergi kanunlarının yerine getirilen düzenlemelerin yürürlük tarihleri de önem arz etmektedir. Bu bağlamda, Vergi kanunlarının yürürlük tarihlerinin belirlenmesinde *hukukî güvenlik ilkesi*, *ön-izin ilkesi* gibi ilkelere uyulmalıdır. Çünkü yıl içinde kabul edilen bir kanun ve/ya da kanun değişikliğine bağlı olarak vergi yükünün artırılmasının hem hukukî güvenlik ilkesini zedeliği hem de bütçe hukukunda yer alan ön-izin ilkesine aykırılık oluşturduğu muhakkaktır. Bu ilkelere

aykırı düzenlemeler, vergi yükümlülerinin vergi ödeme gayretlerini olumsuz yönde etkilemekte; vergiden kaçınma ve/ya da vergiden kaçma yoluna gitmelerine sebep olmaktadır.²²³

²²³ Karakoç, s.105-106

4. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMA YÖNELİK YAPILAN VE YAPILMASI GEREKEN ÇALIŞMALAR

4.1. Vergiye Gönüllü Uyuma Yönelik Yapılan Çalışmalar

Vergi, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en büyük gelir unsurlarının kaynağını oluşturmaktadır. Bu yönüyle verginin kökeni, bir arada yaşama ihtiyacı doğan ve bu ihtiyaca dayanarak toplumsal bilincin bir yansıması olarak ortaya çıkan devlet olgusunun gelişmeye başladığı dönemlere kadar dayanmaktadır. Bu dönemde ortaya çıkan ve toplumsal yaşamın yansıması olan devlete bir takım görevler yüklenmiştir.

Devletler, toplum karşısında üstlendikleri sorumluluklarını yerine getirmek için sundukları hizmetler karşılığında hem gerçek hem de tüzel kişilerden vergi toplamaya başlamışlardır. Toplanmaya başlanan vergilerin en temel özelliği, toplumsal sınıf farkı gözetmeksizin herkesten eşit şart ve koşullarda alınmasıdır.

Kamu harcamalarının finansmanını sağlamaya yönelik olarak toplanan vergiler cebri ve maddi bir zorunluluğa sahiptir. Bu yönüyle vergilerin ortaya çıkış nedeni mali amaç olmasına rağmen, özellikle 19.yüzyılın ikinci yarısından itibaren mali amaç dışında sosyal ve ekonomik amaçlarla da kullanılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla vergilere atfedilen öneminde artmasına neden olmuştur.

Vergilere atfedilen önemin artmasına paralel olarak kamu gelirleri içindeki payı da önemli oranda yer tutmaya başlamıştır. Vergi gelirlerinin kamu gelirleri içindeki payının bu denli büyük oranda olması, bu gelirleri toplamanın önemini ortaya çıkarmıştır.

Ancak günümüzde özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan verginin, yeterli düzeyde toplanmaması hem mali hem ekonomi hem de sosyal alanlarda sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yeterli vergi gelirlerinin toplanmaması bütçe açıklarının oluşmasına, ekonomi içinde kamu tarafından yeterli derecede istihdam sağlanmaması nedeniyle

işsizliğin ortaya çıkmasına ve toplum içinde düşük gelirli kesimlere mali transfer yapılmaması nedeniyle de sosyal huzursuzlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Öte yandan mükelleflerin vergisel işlemlere gönüllü uyum sorunu, bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de sorun teşkil etmektedir. Var olan sorunun çözümüne yönelik olarak ülkemizde de bir takım hukuki, mali, sosyal ve idari anlamda çalışmalar yapılmaktadır.

Bu doğrultuda devlet, sahip olduğu vergi toplama yetkisini, hukuki cebir altında yükümlülerden vergi toplayarak gerçekleştirmektedir. Ancak var olan hukuki cebire rağmen bazı mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemektedir. Mükelleflerin bu tutum ve davranışları karşısında devlet, gerek hukuki gerekse mali anlamda bazı düzenlemeleri yapmak suretiyle, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamasına yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir

Bu kapsamda ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik düzenleme ve çalışmalar, 2005 yılında yeniden yapılanan ve mükellef odaklı anlayışıyla yeni bir idari yapıya bürünen Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Bu bağlamda, bu bölümde ülkemizde, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olarak hukuki ve idari anlamda yapılan çalışmalar ele alınacaktır.

4.1.1. Hukuki Alanda Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ile ilgili olarak hukuki anlamda bir takım köklü yenilikler yapılmıştır. Temel amaç, yapılan yeniliklerin kalıcı, etkin ve işlevsel olmasıdır. Bu yeniliklerin milat noktası ise 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün lağvedilerek yerine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması ile vergisel düzenleme ve işlemlerde mükellef odaklı çalışmalar yapılma çabası içerisine girilmiştir.

Ancak belirtmek gerekir ki; hukuki alanda yapılan çalışmalar olarak ifade edilen, vergi cezalarında indirim uygulaması, izaha davet müessesesi, pişmanlık ve ıslah müessesesi, yurtiçi ve yurtdışı varlıkların ekonomiye kazandırılma uygulaması, uzlaşma müessesesi ile kanun yolundan vazgeçme müessesesi, esas olarak mükelleflerin vergiye

gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik çalışmalar olmaktan çok, mükelleflerin vergi düzenlemelerine uymamaları sonucunda ortaya çıkan vergisel yaptırımları azaltmaya veya önlemeye yönelik çalışmaları kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi idaresi, mükelleflerin vergi uygulamalarını gönüllü olarak yerine getirmemeleri karşısında, zorunlu olarak yerine getirmesini sağlayıp ve bu kapsamda ihdas edilen müesseselerle, uygulanması öngörülen yaptırımları ortadan kaldırmaya veya yaptırım derecesini azaltmaya yönelik çalışmalar ile mükelleflerin geleceğe yönelik olarak vergisel yükümlülüklerini zamanında, eksiksiz ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak çalışmaları kapsamaktadır.

4.1.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Kurulması

Yakın geçmişte mali alanda yapılan değişikliklere göz atıldığında, çok önemli bir geçmişe sahip olan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün organizasyon yapısının sonlandırılarak yerine 2005 yılı Mayıs ayında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması ön sıralarda gelmektedir. Eski ve yeni yapı hem mevzuat hem de örgüt yapısı olarak karşılaştırıldığında, getirilen en önemli yeniliğin “mükellef odaklılık” olduğu görülmektedir. Esas itibarıyla değişim felsefesinde oldukça önemli bir yer tutan “mükellef odaklılık” ilkesi, bünyesinde “çalışan odaklılığı” ve toplamda ise “insan odaklılığı” barındırmaktadır.²²⁴

Bu kapsamda yeniden yapılanma yoluna giden gelir idaresi, 05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı²²⁵ kurulmuştur.

Kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının Gelirler Genel Müdürlüğünden ayrılan en temel özelliği vizyon olarak mükellef odaklı olmayı ilke edinmesidir. Bu bağlamda söz konusu kurumun kuruluş kanununun 1.maddesinde başkanlığın amacı: “gelir

²²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:40, Ağustos 2007, s.11, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtekkatderkit.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

²²⁵ 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun

politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulduğu” şeklinde belirlenmiştir.

Yine aynı kanunun 4.maddesinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları için başkanlığa; “mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek ile mükellef haklarının korunması ve mükellef ile başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri” alma görevleri verilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının görev ve yetkileri belirlenirken benimsenen mükellef odaklı hizmet anlayışının etkili ve kalıcı olabilmesi için başkanlık bünyesinde ana hizmet birimi olarak mükellef hizmetleri daire başkanlığı kurulmuştur. Bu kanununun 10.maddesinde, mükellef hizmetleri daire başkanlığının görevleri şu şekilde belirlenmiştir:

- Vergi bilincinin artırılması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,
- Mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almak,
- Mükellef haklarının korunmasını sağlamak ve buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamak,
- Mükellef şikâyetlerini değerlendirmek ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- Mükellef memnuniyetini ölçmek ve değerlendirmek,
- Vergi mevzuatının adil uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almak,
- Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak

Yine aynı kanunun 13.maddesinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları için başkanlık bünyesinde ana hizmet birimi olarak Denetim ve Uyum Yönetimi daire başkanlığı kurulmuştur. Söz konusu daire başkanlığının vergi uyumu ile ilgili temel görevleri;

- Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak,
- Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak,
- Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmaları yapmak,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek, şeklinde belirlenmiştir.

Görüldüğü üzere yeniden yapılanma yoluna giden gelir idaresinin daha önceki idari teşkilattan ayırt edilen en önemli özelliği, vizyon olarak mükellef odaklı anlayışın benimsenmiş olmasıdır. Benimsenen bu anlayışla, mükellef haklarının gözetilip, yüksek kaliteli hizmet sunmak suretiyle, mükelleflerin yükümlülüklerini kolayca yerine getirmesini sağlamayı amaçlamıştır. Diğer bir ifadeyle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artırılmaya çalışılmaktadır

4.1.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması

Günümüzde vergilerin beyan esasına dayalı olması vergi denetimini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla denetimsiz, teftişsiz ve sorgulamasız bir vergi sistemi düşünülemez. Bu nedenle vergiler üzerinde denetim fonksiyonu zorunlu olup, çağdaş hukuk devletinde ise yaşamsal öneme sahiptir. Ancak bu denetimin de etkin, verimli ve sonuç alıcı olması da çok önemlidir.²²⁶ Bu açıdan bakıldığında; mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde etkili olan en önemli mekanizmalardan biri de denetim aracı olduğu söylenebilir. Denetim yolu ile vergisel yükümlülüklerini eksik veya hiç yerine getirmeyen mükelleflere karşı, kanunlarda belirlenen müeyyideler uygulanmak suretiyle yükümlülüklerin yerine getirilmesi sağlanmaktadır. Ancak

²²⁶ Erol, s.244

yapılan denetimlerin etkin ve istenilen sonucun verilebilmesi için uygulanacak cezaların da aynı derece etkili/ağır olması gerekmektedir.

Benzer şekilde denetimlerin etkili olabilmelerinin diğer bir kıstası ise, belirli bir organizasyon dâhilinde yapılması gerekir. Organizasyonun etkinliğini ise denetimin tek bir birim tarafından yapılıp yapılmaması belirlemektedir. Farklı şekilde yapılan denetim uygulamalarında birliğin sağlanıp sağlanmaması denetimin etkinliğini belirleyebilmektedir. Bu kapsamda ülkemizde 2011 yılına kadar yapılan denetimler, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tarafından, farklı kurumlar ve farklı ölçütler gözetilerek yapılırken, bu tarihten sonra yapılan kanuni düzenleme ile farklı olan denetim birimleri birleştirilerek tek denetim birimi olarak Vergi Denetim Kurulu²²⁷ kurulmuştur.

Yeni kurulan Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20.maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

²²⁷ 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi Denetim Kurulunun kuruluşu ile vergi incelemeleri tek bir kurum tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Yeniden yapılanmaya gidilmesinin temel amacı ise etkin bir denetim mekanizması ile mükelleflerin vergisel işlemlerini doğru ve eksiksiz olarak yerine getirmesini sağlamaktır. Ancak denetimlerin hukuki cebirle yapılması mükellefleri vergisel işlemlere gönüllü uyumundan ziyade, zorunlu olarak uyumlarını sağlamaya yöneliktir. Zira temel amaç ise kayıt dışı kalan ekonomik unsurların mali sisteme dâhil edilmesini sağlamaktır.

4.1.1.3. Vergi Teşvikleri İle İlgili Kanuni Düzenlemeler

Vergi idaresi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve kayıt dışı ekonominin yok edilmesi amacıyla belirli yatırımları desteklemek ile vergisel işlemlerini zamanında, tam ve doğru bir şekilde yerine getiren mükelleflere yönelik bir takım vergisel teşvik niteliğinde çeşitli kanuni düzenlemeler yapmaktadır.

Bu kapsamda; Gelir Vergisi Kanununun²²⁸ mükerrer 121 inci maddesiyle; “vergisini zamanında ödeyen ve belirtilen diğer şartları taşıyan gelir ve kurumlar vergisi

²²⁸ 6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

mükelleflerine, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'ini, ödenmesi gereken vergiden indirme imkânı” getirilmiştir.²²⁹

Benzer şekilde vergi idaresi tarafından belirlenen vergisel konular ve alanlarında faaliyet gösteren mükelleflere vergisel teşvik vermek suretiyle, yatırımlara destek, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik olarak, çeşitli vergi kanunlarında hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu yatırımlara ilişkin olarak, konularına göre bazı vergi teşvikleri şunlardır:²³⁰

- Yatırım indirimi istisnası
- AR-GE indirimi
- AR-GE faaliyetlerine ilişkin diğer teşvikler
- Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası
- Araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna
- Endüstri bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler
- Serbest bölgelerde uygulanan vergisel teşvikler
- Organize sanayi bölgelerinde uygulanan vergisel teşvikler
- Yatırımların ve istihdamın artırılmasına yönelik vergisel teşvikler
- İndirimli kurumlar vergisi
- Devlet yardımları hakkında gelir vergisi stopajı teşviki
- İndirimli özel tüketim vergisi

4.1.1.4. İzaha Davet

Vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda

²²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi**, Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:293, Şubat 2019
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_indirimi_brosuru.pdf (Erişim Tarihi:02.12.2019)

²³⁰ <https://www.gib.gov.tr/yarдим-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/ll-konularina-gore-vergisel-tesvikler> (Erişim Tarihi: 02.12.2019)

mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır. Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatabilmekte, bu da vergiye uyum maliyetlerini artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.²³¹

Bu çerçevede, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mülga 370 inci maddesi, 9.8.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile "İzaha davet" başlığı altında yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir. Ancak daha sonra 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı resmi gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile aşağıdaki son halini almıştır.²³²

Söz konusu kanunun birinci (a) fıkrasında: “ Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Yine kanunun birinci (a) fıkrasının birinci (1) bendinde; “Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği”

²³¹ 25.07.2017 Tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan **482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, <https://www.gib.gov.tr/node/123353/pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2019)

²³² 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı resmi gazetede yayımlanan **7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, <file:///C:/Users/user/Desktop/tez%20gel/gib/7194.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2019)

İkinci (2) bendinde ise; “Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmeyeceği” belirtilmektedir.

Yine aynı maddenin ikinci (b) fıkrasında: “(a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanununun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı” belirtilmektedir.

İzaha davet müessesesi, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup, bu müessese, yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyana sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdire sevk edilmesini önlemekte, vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlarda ise belirli şartlar dâhilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle mükellefleri daha ağır müeyyidelerden korumaktadır. Getirilen bu düzenleme ile İdare ve mükellefler arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, İdarenin zamanını daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmaktadır.²³³

4.1.1.5. Vergi Cezalarında İndirim

Mükellefler veya vergi sorumluları adına kesilmiş olan vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle kalan tutarın ödenmesine imkân sağlayan bir müessesedir.²³⁴

Bu çerçevede, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 376.maddesinde söz konusu uygulama şu şekilde belirlenmiştir.²³⁵ “Mükellef veya vergi sorumlusu; 1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,”

“2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i,”

²³³ 25.07.2017 Tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan **482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**

²³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 323, Ekim/2019, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/VergiCezalarindaindirimUygulamasiBrosuru2.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

²³⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 376.Madde

İndirilir.

Ancak “mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; mükellef ve vergi sorumluları, kendi adlarına yapılan tarhiyatlara karşı, kanunun belirlediği süre zarfında başvurmak suretiyle, kesilen vergi cezalarında belirli oranlarda indirim hakkı elde etmektedir.

Fakat daha önceki kanuni düzenlemelerde özellikle vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirim uygulamasından vazgeçilip, 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı resmi gazetede yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bütün vergi cezalarının yarısında indirim uygulaması yürürlüğe konmuştur. Şüphesiz yapılan bu düzenlemenin temel amacı, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaktır. Ancak unutulmamalıdır ki; bu düzenleme aynı zamanda vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefleri olumsuz etkileyip, vergiye uyum düzeylerinin düşmesine neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri, vergi yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getiren mükellefler karşısında, katmerleşen haksız bir vergi avantajı sağlamaktadır.

4.1.1.6. Vergilerde Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, beyana dayanan vergilerde, vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini, vergi idaresine kendiliğinden haber vermeleri halinde, belli şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmemesini esas alan bir uygulamadır.²³⁶

²³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilerde Pişmanlık Uygulaması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 324, Ekim/2019, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/VergilerdePismanlik.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde mükelleflere vergi ziyayı cezasının kesilmemesi için aşağıda yazılı kayıt ve şartların olması gerekmektedir:

- “Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)”

- “Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.”

- “Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.”

- “Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.”

- “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi gerekmektedir. Ancak bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.”

Bu düzenleme ile vergi kanunlarına aykırı hareket etmek suretiyle vergi ziyayına sebebiyet veren mükelleflere yeni bir fırsat tanınarak, belli şartlarla ceza uygulamasından vazgeçilmektedir. Ayrıca, mükellefler vergi ziyayına neden olan kanuna aykırı eylemlerini vergi dairesine bildirmeye özendirilmekte ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması amaçlanmaktadır.²³⁷

²³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilerde Pişmanlık Uygulaması Broşürü**

4.1.1.7. Yurtiçi ve Yurtdışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması

Gerçek ve tüzel kişilerin, yurt dışında bulunan varlıklarını Türkiye'ye getirerek ekonomiye kazandırmaları ve/veya gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt içinde bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarını vergi dairesine beyan ederek kanuni defter kayıtlarına almalarına yönelik getirilen bir uygulamadır.²³⁸

17.7.2019 tarihli ve 7186 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 2.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 90.madde hükmü gereğince; “Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler çerçevesinde, 31.12.2019 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler. Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %1 oranında hesapladıkları vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.”

Yine bu kanun gereğince; “Birinci fıkra kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31.12.2019 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanmasına” olanak sağlanmıştır.

Benzer şekilde; “Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanabilir.”

²³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yurtiçi ve Yurtdışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 322, Eylül/2019, <file:///C:/Users/user/Desktop/tez%20gel/gib/varlikbrosur2019.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Yine bu madde gereğince; “213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın işletmelerine dâhil edebilecekleri gibi aynı varlıkları vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilmelerine” olanak sağlanmıştır.

Ayrıca “Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 31.12.2019 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilir. Beyan edilen söz konusu varlıklar, 31.12.2019 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Bu fıkra kapsamında beyan edilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması hâlinde, sermaye artırım kararının beyan tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın beyan tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir. Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %1 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir.”

Öte yandan; “Bu madde kapsamında ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez. Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Son olarak; “Bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve birinci fıkra uyarınca bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.”

Getirilen bu uygulamanın temel amacı ise; gerçek ve tüzel kişilerin yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek milli ekonomiye kazandırılması ile yurt içinde bulunan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların vergi dairesine beyan edilerek kanuni defter kayıtlarına alınabilmesini sağlamaktır.²³⁹ Diğer bir ifadeyle; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanarak, kayıt dışı bırakılan ekonomik kaynakların mali sisteme dâhil edilmesini sağlamaktır.

4.1.1.8. Uzlaşma

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır.²⁴⁰

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Ek 1.maddesinde uzlaşma müessesesi şu şekilde düzenlenmiştir: “Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespiti ilişkin yazılı tebliğ edilen mükelleflere mezkûr maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir.”

²³⁹ 02.08.2019 Tarih ve 30850 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan **Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)**, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190802-13.htm> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

²⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22, Ekim/2007, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Yine aynı maddenin devamı gereğince; “Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.”

Uzlaşma müessesesi uygulamada tarhiyat öncesi ve sonrası şeklinde ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi usul kanununun Ek 11.maddesi gereğince; “vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyayı cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) mükellef ile idare arasında idari bir çözüm yolu olarak kullanılabilir.” Bununla beraber, yapılan vergi incelemeleri neticesinde kesilecek usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise, vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir.²⁴¹

Sonuç olarak bakıldığında uzlaşma, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine hizmet eden bir kurumdur. Çünkü uzlaşma, tarhiyat ya da ceza kesme şeklinde tesis edilen ya da edilecek olan idari işlem nedeniyle idare ile mükellef ya da ceza muhatabı arasında ortaya çıkan anlaşmazlığın karşılıklı olarak görüşülüp anlaşılacak daha başlangıç aşamasında ortadan kaldırılmasını esas almaktadır. Ancak,

²⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Broşürü**

uzlaşma kurumunun sağladığı faydalardan bahisle, madem kamu alacağının biran evvel tahsili en temel amaç ise, uzlaşma hükümlerinde yer alan kaçakçılık hallerinde uzlaşma olamayacağına dair kural, bu fiilleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Zira düzenlemenin temel amacının cezalandırmak değil, mükellefi kazanmak ve aynı zamanda devletin de hızlı tahsilât yapabilmesi olmasından dolayı, kazanılacak mükelleflerin önüne engel konulmamalı, borçlarını ödemeleri kaydıyla bu mükellefler de kapsama dâhil edilmelidir.²⁴²

4.1.1.9. Kanun Yolundan Vazgeçme

Vergi sistemimizde re'sen, ikmalen ve idarece yapılan vergi tarhiyatları ile kesilen vergi cezalarına ilişkin ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip mükellefler sahip oldukları yasal hakları çerçevesinde çeşitli mekanizmaları kullanabilmektedir. Bunlardan, uzlaşma ve cezada indirim müesseseleri yargılama sürecine gerek kalmaksızın durumun çözümlenmesini sağlayan idari mekanizmalar iken mükellefler bu tarhiyat ve cezalara dava açmak suretiyle ihtilafın yargı birimlerince çözümlenmesini de tercih edebilmektedir. Söz konusu tarhiyat ve cezaların mükelleflerce, yargı denetimine götürülmesi Anayasal ve kanuni bir hak olup, verilecek yargı kararına göre İdarece işlem yapılması da yine Anayasal ve kanuni bir gerekliliktir. Bununla birlikte, vergi yargısında, istinaf ve temyiz yolu açık olan kararlar, bu kararlara karşı söz konusu kanun yollarının taraflarca kullanılması halinde kesin olma mahiyetini taşımamakta, yargılama süreci devam etmekte ve yargı mercilerince verilen kararlara göre süreç şekillenmekte ve nihayete ermektedir.²⁴³

Bu anlamda, idare ile mükellefler arasında vergi ve cezalara ilişkin olarak ortaya çıkan ihtilafların yargı aşamasında da mükelleflerin tercihlerine bağlı olarak sonlandırılması, yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması ile uyumsuzluk konusu vergi ve cezaların müessese kapsamında tahakkuku ve tahsilinin sağlanması amacıyla 7.12.2019 tarihli 30971 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede

²⁴² Elif Yılmaz, Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 13 Sayı. 1-2, 2009, s. 345-346

²⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesine İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı**, <https://www.gib.gov.tr/kanun-yolundan-vazgecme-muessesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-taslagi-hazirlandi> (Erişim Tarihi: 30.12.2019)

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 27.maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 379.maddesi başlığıyla birlikte yeniden düzenlenmek suretiyle vergi sistemimizde “Kanun yolundan vazgeçme” müessesesi ihdas edilmiştir.²⁴⁴

Buna göre, 213 sayılı Kanunun 379.maddesi gereğince; “Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştayın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);”

1. “Kaldırılan vergi tutarının %60’ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75’i,”

2. “Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359 uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25’i ve tasdik edilen tutarının %75’i,”

“Mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk eder.”

Bu şekilde “tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80’inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmaz. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şarttır.”

²⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesine İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı**

4.1.2. İdari Alanda Yapılan Çalışmalar

Devlet tarafından sunulan kamu hizmetleri ile ilgili toplumsal beklentiler, sosyal ve ekonomik gelişmelere paralel olarak artış göstermektedir. Bu artış neticesinde devletimiz de faaliyetlerini, toplumun beklentilerine göre yeni yönetim anlayışları benimseyerek yeniden düzenleme çabası içerisinde. Kamu yönetimi alanında vergi toplama hizmeti gibi önemli bir kamu görevini yürüten Gelir İdaresi Başkanlığı, artan mükellef beklentilerine en iyi şekilde cevap verebilmek adına etkin ve verimli işleyişi sağlamaya yönelik çalışmalar yürütülmektedir.²⁴⁵

Gelir idaresi, artan mükellef beklentilerine karşılık ve benimsediği mükellef odaklı anlayış sayesinde, mükelleflerin vergisel işlemlere gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla idari alanda birçok çalışmalar gerçekleştirmiştir.

4.1.2.1. Mükellef Odaklı Anlayış

1990'lı yıllardan itibaren, vergi idarelerinin yeniden yapılanması çalışmaları esas itibariyle “mükellef odaklı” bir anlayışın benimsenmesine bağlı olmuştur. Mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve vergiye uyumlarının artırılması amacıyla vergi idarelerinin organizasyon yapısında ve çalışma anlayışında paradigmatik dönüşümler yaşanmıştır. Vergi idareleri klasik “vergi türüne göre” organizasyon yapılarını terk ederek “fonksiyonel” ve “mükellef odaklı” organizasyon yapılarına yönelmişlerdir. Bu süreçte vergi idareleri, uzmanlaşmış ve yarı özerk bir yapıda sorumlulukları açıkça belirlenmiş ve sürekli öğrenen ve gelişen organizasyonlar olarak kurulmuştur.²⁴⁶

Benimsenen mükellef odaklı anlayış sayesinde, mükelleflerin ihtiyaç, talep ve beklentilerinin belirlenmesi, işlemlerini hızlı ve güvenli bir şekilde yapabilecekleri hizmet kanallarının geliştirilmesi ve toplumsal farkındalığı artırmaya yönelik çalışmalar yoluyla vergiye gönüllü uyumun ve vergi bilincinin artırılması amaçlarına yönelik

²⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, s.9

²⁴⁶ Türkay, s.150

olarak, idare tarafından aşağıdaki **mükellef hizmetleri faaliyetleri** ²⁴⁷ gerçekleştirilmiştir.

1) **Rehber ve Broşür Hazırlanması:** Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken doğru bilgiye ulaşmalarını sağlamak ve vergi ile ilgili çeşitli konularda bilgilendirmek amacıyla yazılı ve görsel yayınlar hazırlanmıştır.

Tablo 4: 2018 Yılında Hazırlanan Rehber ve Broşürler

REHBERLER	BROŞÜRLER
Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi	Basit Usule Tabi Mükelleflerin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı Broşürü
Kira Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi	Kira Geliri İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı Broşürü
Türkiye'de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri Rehberi	Türkiye'de Yerleşmiş Olmayanlar (Dar Mükellefler) İçin Kira Geliri Beyanı Broşürü
Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi	Ticari Kazançlar İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı Broşürü
Menkul Sermaye İradı Elde Mükellefler İçin Vergi Rehberi	Menkul Sermaye İradı İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı Broşürü
Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi	Serbest Meslek Kazancı İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyanı Broşürü
Engelliler İçin Vergi Rehberi	Vergide Hazır Beyan Sistemi Broşürü
7143 Sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu Rehberi	7143 Sayılı Kanun "Kesinleşmiş ve Dava Aşamasındaki Borçların Yapılandırılması" Broşürü
Guidebook on Rental Income for Non-Resident Taxpayers	7143 Sayılı Kanun "Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezası Borçlarının Yapılandırılması" Broşürü
G.V. K. Geçici 67. Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi	7143 Sayılı Kanun "Öğrenim ve Katkı Kredisi Borçlarının Yapılandırılması" Broşürü
Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi	7143 Sayılı Kanun "İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi" Broşürü
Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) Vergilendirme Rehberi	7143 Sayılı Kanun "Beyan Edilmemiş Gelir ve Kazançların Pişmanlıkla Beyanı" Broşürü
Mirasçılarının Vergisel Yükümlülükleri Rehberi	7143 Sayılı Kanun "Matrah ve Vergi Artırımı" Broşürü
	7143 Sayılı Kanun "Yurt İçi ve Yurt Dışı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması" Broşürü
	Genç Girişimcilere Vergi ve Sigorta Prim Teşviki Broşürü
	İnteraktif Vergi Dairesi Broşürü

²⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:314, Şubat 2019, s.79-87, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:314, 2019/Şubat, s. 80<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

2) **Etkinlikler:** Ülkemizde verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilebilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının artırılmasına yönelik olarak her yıl şubat ayının son haftası Vergi Haftası olarak kutlanmaktadır. Bu kapsamda vergi haftasında, vergi bilincinin çocuklarda ve genç nesillerde oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesi amacıyla merkez ve taşra teşkilatında kamuoyuna, mükelleflere ve öğrencilere yönelik olarak 81 ilde çeşitli etkinlikler düzenlenmiştir.

3) **Vergi İletişim Merkezince Verilen Hizmetler (VİMER) – 189:** Vergi İletişim Merkezi (ViMER), mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla, 25 Aralık 2007 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır.

VİMER tarafından danışmanlık hizmetinin yanı sıra;

- Telefonla ve İnternet Ortamında İhbar Bildirimlerinin Alınması
 - Borç Sorgulama
 - Borç Bildirim Hizmeti
 - e- Beyanname Teknik Destek Hizmeti
 - Mükellef Geri Bildirim Sistemi
 - Motorlu Taşıtlar Vergisi Plaka Tescil Tarihi Sorgulama
 - İngilizce e-posta Yanıt Sistemi
 - Gayri Menkul Sermaye İradı Beyannamesine İlişkin Randevu Taleplerini
- Alma
- Geri Arama, hizmetleri de sunulmaktadır.

4) 1189 Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS): KMBS, Gelir idaresi başkanlığınca mükelleflere ait verilerin otomatik bildirimle iletilmesi ve/veya sistem kullanıcılarının sorgulama yaparak cevap alması şeklinde hizmet veren servistir. Vergi borcu bulunan mükellefler, 1189 kısa mesaj bilgilendirme servisini kullanarak GSM operatörleri aracılığıyla vergi dairelerine olan borçlarına ilişkin bilgileri isteyebilmektedir. Ayrıca, başkanlıkça mükelleflerimizin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda tam, doğru, zamanında ve eksiksiz olarak bilgilendirilmesi, başkanlıkça belirlenen sürekli ve süreksiz yükümlülükler nedeniyle vadesi geçmiş vergi borcu bulunan mükelleflere ilişkin cebri tahsilât aşamasına geçmeden önce son kez bilgilendirme yapılması, e-tebligat sisteminden gönderilen belgelere ilişkin bilgilendirme yapılması amacıyla mükelleflere SMS gönderilmektedir.

5) İnteraktif Vergi Danışmanı: İşe yeni başlayan mükellefler ile mevcut mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülükleri konusunda Gelir idaresi başkanlığınca internet sayfası üzerinden bilgilendirilmelerine yönelik interaktif program hazırlanmasına ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda, bilanço ve işletme esasına göre mükellefiyet başlatacak girişimcilere yönelik, yükümlülüklerini bildiren ve kişisel vergi takvimi oluşturulmasına imkân veren program 3 Haziran 2016'da Gelir idaresi başkanlığı internet sayfası www.gib.gov.tr de kullanıma açılmıştır. Geliştirme çalışmaları kapsamında serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançla ilişkin yükümlülükler İnteraktif Vergi Danışmanı uygulamasında 5 Ekim 2017 itibariyle kullanıma açılmış olup ücret geliri elde edenlerin yükümlülükleri kapsamında yapılan çalışma tamamlanmıştır.

6) Vergi Bilincini Geliştirmeye Yönelik Verilen Eğitimler: Toplumda vergi bilincinin yerleşmesi bakımından çocuklar ve gençlerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasındaki işbirliği ile yürütülen vergi bilincini geliştirme eğitimleri verilmektedir. Türkiye genelinde birinci kademedede (3 ve 4. sınıflar), ikinci kademedede (5, 6, 7 ve 8. sınıflar) ve üçüncü kademedede (9, 10, 11. sınıflar) bulunan öğrencilere Gelir idaresi başkanlığı tarafından hazırlanan ve Milli Eğitim Bakanlığı

Eğitim Bilişim Ağında (EBA) yer alan eğitim CD"lerinin gösterilmesi sağlanarak ğrencilere Vergi Bilinci Geliştirme Eğitimi verilmiştir.

Ayrıca, Gençlik ve Spor Bakanlığı ile yapılan ortak çalışmalar ile Türkiye genelinde niversite öğrencilerine yönelik gençlik merkezleri, gençlik kampları ve kurum yurtlarında vergi bilinci konusunda farkındalık eğitimi verilmektedir.

7) Mükellef Geri Bildirim Sistemi: Mükellef Geri Bildirim Sistemi kapsamında idarece sunulan hizmetlere ilişkin olarak mükellefler tarafından bildirilen sorun, talep, öneri ve memnuniyetler değerlendirilerek, ilgili birimlere aktarılmakta ve sonuçlar izlenmektedir.

8) Borç Bildirim Hizmeti: Vergide gönüllü uyum ilkesinden hareketle, vergi borçlarının zamanında ödenmesi konusunda bir bilinç oluşturarak, cebri takibata başvurulmadan önce amme alacaklarının tahsilatı için telefon ile bilgilendirme mekanizmasının etkin bir şekilde kullanımını sağlamak amacıyla borçlu mükellefler VİMER tarafından aranarak borç miktarı, hak ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmektedir.

9) Mükellef Hizmetleri Merkezinin Etkinleştirilmesi Projesi: Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki mükellef hizmetleri birimi yeniden yapılandırılarak, yürütülen faaliyetlere göre toplumsal iletişim ve organizasyon, mevzuat, görsel medya, vergi bilinci ve algısı konularında uzmanlaşmış personelle, elektronik hizmetlerin daha geniş ve profesyonel ekipler tarafından sunulmasının sağlanmasına yönelik bir projedir. Proje kapsamında, mükelleflerin vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumunu artırmaya yönelik olarak yürütülen bilgilendirme ve tanıtım çalışmalarında iletişim kanallarının etkin bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna yönelik olarak idare tarafından yapılan çalışmalar kapsamında, ***Elektronik Ortamda Yürütülen Bazı Faaliyetler***²⁴⁸ aşağıdaki gibidir:

²⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, s.88-102

1) e-Beyanname Uygulaması Çerçevesinde Yürütülen Çalışmalar: E-Beyanname uygulaması 30.09.2004 tarih ve 25599 sayılı resmi gazete de yayımlanan 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %99,5; elektronik beyanname oranı %0,5 iken, 2018 yılı sonu itibariyle kâğıt beyanname alınma oranı %0,39; elektronik beyanname oranı %99,61 olmuştur. Gelineen noktada kâğıt beyanname sayısındaki büyük orandaki azalma sonucunda, devletin ekonomik kaynaklarına ve doğaya önemli ölçüde katkı sağlanmıştır. Ayrıca, elektronik ortamda alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme, istatistik ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır.

Ayrıca önceden vergi dairelerine kâğıt ortamında verilmekte olan, kıst dönem beyannamelerden kurumlar vergisi mükellefleri için, tasfiye başlangıç, tasfiye bitiş, iflas başlangıç, iflas bitiş beyannameleri ile gerçek kişiler için ölüm halinde verilmesi gereken gelir vergisi beyannamesi 02.08.2016 tarihinden itibaren e-beyanname sisteminden elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır. Diğer vergiler ile ilgili kıst dönemler için alınması gereken beyannamelerin elektronik ortamda alınması çalışmaları devam etmektedir.

2) Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP): Mart/2010 döneminden itibaren kullanılmaya başlanan Program, Gelir İdaresi Başkanlığınca sahte fatura düzenleme fiilini işleyen mükelleflerin risk durumlarını sayısal olarak ölçme yöntemi ile analiz edebilen ve “Sahte Belge Risk Analiz Programı” (SARP) olarak isimlendirilen bir bilgisayar programı geliştirilmiştir. Sahte Belge Risk Analiz Programı, denetim bilgi ve tecrübelerinden hareketle oluşturulmuş olan risk kriterlerini ihlal eden mükellefleri, belirli bir algoritma çerçevesinde puanlamaktadır. Böylece tüm KDV mükellefleri, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme riski yönünden değerlendirilmekte ve detaylı bir şekilde analiz edilmektedir. Risk odaklı denetim anlayışı ile ortaya konulan bu yeni sistemde; Program aracılığıyla belirlenen yüksek riskli mükellefler ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderilmektedir

3) Özel Esas (ÖZES) Uygulama Sistemi: KDV Genel Uygulama Tebliğinin “IV/E-Özel Esaslar” bölümündeki düzenlemeler doğrultusunda gerekli işlemlerin zamanında ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak ve KDV iadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) kapsamındaki sorgulamalarda yararlanılan veri tabanına doğru, hızlı ve etkin bir şekilde bilgi girilmesini temin etmek üzere 2010 yılından itibaren kullanılmakta olan yazılım yenilenmiş ve GIBINTRANET üzerinden ulaşılabilen “Özel Esas Uygulama Sistemi (ÖZES)” 12.02.2018 tarihi itibarıyla tüm Türkiye’de uygulamaya geçmiştir. Söz konusu uygulama ile "Özel Esaslar Uygulaması"nın daha etkin ve hızlı bir şekilde kullanılabilmesi, manuel yapılan işlemlerin çoğunun otomasyona bağlanarak uygulamada yaşanan aksaklık ve sıkıntıların asgariye indirilmesi amaçlanmaktadır.

4) e-Fatura Uygulaması: Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojileri, sağladıkları verimlilik ve maliyet avantajı gibi nedenlerle mükelleflere ait iş süreçlerinde gittikçe daha yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu durum, özellikle yüksek sayıda yasal belge ve kayıt ile ilgili süreçleri kâğıt ortamında yürütmek zorunda olan mükelleflere yönelik, gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin 2010 yılında e-fatura uygulaması geliştirilmiştir. e-Fatura Türkiye Modelini oluşturmak amacıyla, 397 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-Fatura Uygulamasını yaygınlaştırmak ve ödeme sistemleri ile entegrasyona zemin hazırlamak projenin temel amacıdır.

5) e-Arşiv Fatura Uygulaması: Bu proje, çok sayıda fatura düzenleyen ve bu faturaların ikinci nüshalarını kâğıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin, elektronik ortamda fatura oluşturmalarına, iletmelerine, muhafaza ve ibraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.

6) e-Defter Uygulaması: Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin;

elektronik defter (e-defter) çalışmaları ile elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılması imkânının sağlanarak, bu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının garanti altına alınması hedeflenmiştir.

7) e-Yoklama Sistemi: İnternet, web ve kablosuz teknolojiler ile her yerde her zaman etkileşen sistemlerin yaygın kullanılmaya başlandığı günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığınca, mükellef davranışları yönetimini çağın gerekleri doğrultusunda modern, dinamik ve organize bir yapı haline getirmek üzere, e-devlet uygulamaları çerçevesinde yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla “Elektronik Yoklama Sistemi” projesi hayata geçirilmiştir.

e-Yoklama Sistemi ile klasik yoklama anlayışının dışında, yoklama ve denetim faaliyetleri mobil cihazlar ile yerine getirilmekte ve teknolojinin sunduğu mobilite ile mükellefin her türlü uyumsuzluk durumlarına hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkânı sağlanabilmektedir. Mükelleflere ilişkin istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşabilmenin yanı sıra, elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere de doğrudan yoklama sonuçlarına yönelik bilgi aktarımı yapılabilmektedir. GPS ile personelin hangi noktada olduğu görülerek denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlanabilmekte, denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda (resim, video vs.) temini ve sisteme aktarılması söz konusu olabilmektedir.

8) e-Tebliğat Sistemi: Elektronik tebliğat, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 456 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, e-tebliğat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Elektronik tebliğat sisteminin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Bilgi güvenliğini ve kişisel verilerin korunmasını sağlar.
- Hizmet kalitesini artırır.
- Belgenin içeriğinin başkaları tarafından değiştirilemeyeceğini garanti eder, ayrıca güvenilirdir.

- Fiziki ortamda haftalarca süren tebligat işlemi, elektronik tebligat sistemi ile saniyeler içinde gerçekleştirilir.
- Elektronik tebligat sisteminde, tebligatın ne zaman yapıldığı, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğu görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmaz.
- Fiziki ortamda yapılan tebligatlar ücretli iken, e-tebligat ile yapılan tebligatlarda herhangi bir masraf bulunmadığından bütçeye katkı sağlanmaktadır.
- e-Tebligat sistemiyle yapılan tebligatlar, kâğıt, zaman ve enerji tasarrufu sağladığı için doğanın, yeşilin ve insanlığın en büyük dostudur.

9) İade Takip Sistemi: 15.05.2014 tarihi itibariyle tüm Türkiye’de uygulamaya geçirilen KDV İade Takip Sistemi, iade mekanizmasının ilk adımı olan, mükellefler tarafından elektronik ortamda iade talep dilekçelerinin verilmesi ile başlayıp, mükellefe iadenin yapılmasına kadar geçen her aşamanın gerek merkez birimler ve vergi dairesi gerekse de mükellefler tarafından anlık olarak takibine imkân veren bir sistemdir.

Söz konusu sistem ile mükellefin iade talebinde bulunduğu işlem tamamlanmış olsun veya olmasın, tüm dönemlere ait iade talepleri hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmak mümkün olabilmektedir. Özellikle iade süreci devam etmekte olan taleplerin hangi aşamada olduğu, ne gibi işlemler yapıldığı, anlık olarak görülebilmektedir. İade Takip Sistemi ile gerek KDV gerekse de Gelir-Kurumlar Vergisi iadeleri vergi dairesi, il ve Türkiye bazında takip edilebilmekte olup, tamamlanan, devam eden, toplam iade taleplerinin iller ve vergi dairelerine göre dağılımı izlenebilmektedir. Bu sistem, idarenin iade işlemlerini daha etkin bir şekilde yönetme ve aksayan yönleri hızlı ve doğru bir şekilde tespit ederek çözüm yolları üretebilmesine imkân vermektedir.

10) Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS): Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin alt yapı çalışmalarına 2014 yılında başlanılmış olup, 2015 yılında pilot vergi dairesi çalışmaları yapılarak 2016 yılının Mart

ayı itibariyle 2015/1-12 vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde uygulamaya konulmuştur. Bu sistem ile gelir ve kurumlar vergisi iade işlemlerine asgari bir standart getirilmesi ve yurt çapında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla iadelerin elektronik ortamda kontrol ve analizinin yapılarak mükellef ve iade yapacak birimlere raporlanması amaçlanmaktadır.

Aynı zamanda söz konusu sistem ile işlemlerin basitleştirilmesi, işlemlerde standart sağlanması, işlemlerde uygulama hafızasının oluşturulması, hataların oluşmadan önlenmesi, iç ve dış denetimlerde hesap verilebilirliğin sağlanması, veri ambarının etkin kullanımı, mevzuat değişikliklerine uyumun süratli bir şekilde sağlanması ve eğitim seminerleri verilerek iade yapacak personelin bilgilendirilmesi hedeflenmektedir.

11) Hazır Beyan Sistemi: Gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir idaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu bir sistem olan Hazır Beyan Sistemi, 01.03.2016 tarihi itibariyle mükelleflerimizin kullanımına açılmıştır. Hazır Beyan Sistemi ile mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması sağlanarak gönüllü uyum seviyesinin artırılması ile vergi dairelerinde yapılan iş ve işlemlerin basitleştirilerek verimliliğin sağlanması amaçlanmaktadır.

Hazır Beyan Sisteminde, gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanılarak, vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalinin sağlanmasının yanı sıra, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hatalar da asgariye indirilerek mükellef mağduriyeti önlenmektedir. Bu sistem ile birlikte tüm vergilendirme süreçleri (beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sistem üzerinden online yapılmakta, böylece mükelleflerin vergi dairesine gitmesine gerek kalmadan işlemleri otomatik olarak tamamlanmaktadır.

4.1.2.2. Mükellef Hakları ve Bildirgesi

1990'lı yıllardan itibaren, dünyada vergi idarelerinin “mükellef odaklı yaklaşımla” yeniden yapılandırılması ve vergileme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmalarına paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gibi hususlar gündeme gelmiş ve “mükellef hakları” vergileme ile ilgili hızla gelişen ve ilgi çeken alanlardan birisi olmuştur. Günümüzde, mükellef haklarının açıklanması ve bunların korunmasına yönelik çalışmalara önem verilmesi, bir ülkede devletin vergileme işlemine ve mükelleflerine yaklaşımının bir göstergesi kabul edilir hale gelmiştir.²⁴⁹

Yeniden yapılanan Türk Gelir İdaresi, vergileme işlemlerine ve mükelleflerine gösterdiği mükellef odaklı yaklaşımın doğal bir sonucu olarak Şubat 2006'da “Mükellef Hakları Bildirgesi”ni yayımlamıştır. Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayımlanmasındaki amaç; mükelleflerin hâlihazırda var olan haklarını gündeme getirip, bu konuya dikkat çekilmesidir. Bunların bir kısmı kanunlarda yeterince bahsedilmemesine karşın daha etkin bir mükellef hizmetlerini sağlama konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu hakların varlığına ilişkin kararlılığının açıklanmasıdır.²⁵⁰

Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi bilincinin geliştirilmesi için mükellef hakları konusunda iyileştirmeler yapılması gerekmektedir. 2006/Şubat'ta “Mükellef Hakları Bildirgesi” yayımlandıktan sonra bu konuda ilave bir yasa ve idari düzenleme yapılmamıştır. Vergilendirme işlemlerinde, vergi dairelerine tanınan yetkilerin kullanımı ile mükelleflere sağlanan haklar arasındaki çatışmaların azaltılması gerekmektedir. Mükellef hakları konusunda yapılacak iyileştirmeler sonucunda mükelleflerin vergi idaresine olan güveni ve vergiye gönüllü uyumları artacaktır. Mükellef haklarının sistematik olarak açıklanması ve Türk vergi sisteminde mükellef hakları konusunda var olan yasal düzenlemelerin ortaya konması gerekmektedir. Mükellef hakları konusunda vergi daireleri ve merkezi birimlerin kurumsal bir bakış açısına sahip olması ve ülke genelinde aynı uygulamanın yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenecek bir madde ile mükellef hakları

²⁴⁹ Adnan Gerçek, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.209, Şubat 2006, s.122

²⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, s.50

koruma altına alınmalıdır. Vergi idaresi personeli de mükellef hakları konusunda eğitilmelidir.²⁵¹

4.1.2.3. Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu Konusunda Yapılan Stratejik Planlar

Ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna yönelik idari anlamda çıkartılan stratejik planlar, yükümlülerin vergisel işlemlerini zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yerine getirmelerini sağlamaya çalışmaktadır. Çıkartılan stratejik planlarda temel amaç olarak mükelleflerin vergiye uyumu belirlenip, bu kapsamda strateji ve hedefler belirlenerek amaçlanan gelişmelerin gerçekleşip gerçekleşmediği veya hangi oranda gerçekleştiği kontrol edilmektedir. Bu kapsamda çıkartılan planlar şunlardır:

a) Vergi Bilincinin ve Gönüllü Uyumun Artırılması Eylem Planı (2016-2018): 1 Ocak 2016 tarihinde yürürlüğe giren ve vergi bilinci ve gönüllü uyumun artırılmasını amaçlayan Eylem Planı kapsamında kurumsal yapı, vergi algısı, vergi bilinci, yükümlülük süreçleri, paydaşlarla işbirliği, mevzuat, toplumsal iletişim ve denetim alanlarında 8 tedbir başlığında 51 eylem çalışması yürütülmüş olup, eylem planının tamamlanmasına yönelik çalışmalar devam etmektedir.

b) Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)²⁵²: Bu eylem planında, gönüllü uyum seviyesinin yükseltilmesi temel amaç olarak belirlenip, bu amacı gerçekleştirmek için de aşağıdaki eylemler öngörülmüştür:

- Hane halkı anket sonuçlarının kullanılması suretiyle ülkemizde öne çıkan bazı sektörler bazında kayıt dışı ekonominin boyutu ölçülecek ve analiz raporu hazırlanacaktır.
- Makroekonomik ve finansal verilerin değerlendirilmesi suretiyle gerek makro düzeyde, gerekse vergi türleri bakımından vergi açığı hesaplanacak ve analiz raporu hazırlanacaktır.

²⁵¹ Türkay, s.153

²⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021), Ankara, 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Plani_2019_2021.pdf (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

- Vergisel yükümlülüklerini aksatmadan yerine getiren uyumlu mükelleflere kamu tarafından sunulan hizmetlerde ayrıcalık sağlayan düzenlemeler yapılacaktır.

- İşe yeni başlama ve işi bırakma gibi mükellefiyet durumlarına ilişkin süreçler ile yeni mükellefiyet tesis edilen mükelleflere vergisel yükümlülüklerin yanı sıra sosyal güvenliğin önemi ve kayıt dışı istihdamın dezavantajları konusunda mükelleflerce kullanılan iletişim kanalları (cep telefonu, e-posta vb.) yoluyla gerekli bilgilendirmeler yapılacaktır.

- Vergi kanunlarında yer alan ve pişmanlık, uzlaşma, izaha davet gibi mükellef lehine düzenlemelerin içeriği ve bunlardan nasıl yararlanılacağına yönelik bilgilerin mükelleflere iletilmesi sağlanacaktır

- Tapu işlemlerinde gerçek bedelle satış işlemlerinin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla söz konusu işlemlerin diğer kurumlardan alınan bilgilerle karşılaştırılarak analiz edileceği, gerçek beyanda bulunulmaması halinde ise düzeltme yapmaları gerektiği iletişim kanalları vasıtasıyla muhataplarına hatırlatılacaktır.

- Bir takvim yılı içerisinde kanunda belirtilen sınırın üzerinde taşıt ve gayrimenkul satış işlemi yapanların, vergi kanunları uyarınca ticarî kazanç elde eden mükellef kapsamında değerlendirileceğine yönelik bilgilendirme yapılacaktır

c) Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Planı²⁵³: Bu stratejik eylem planında temel amaç olarak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artırmaya yönelik çalışmalar yapılmasını hedeflenmiştir. Bu kapsamda, Gelir İdaresi mükellef odaklı anlayış çerçevesinde, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaşa tanınan bir hak olduğu bilinciyle hareket ederek, kendisinden hizmet alan herkese eşit ve kaliteli bir şekilde hizmet sunarak vergiye gönüllü uyumu artırmayı amaçlamaktadır.

²⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Planı, Ankara, 2013, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf(Erişim Tarihi: 25.11.2019)

Gönüllü uyumun artırılması, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken karşı karşıya bulunduğu süreçlerin kolaylığı, hizmet beklentilerinin iletişim kurularak öğrenilmesi ve uygun seçenekler ile karşılanması gibi idari faktörlerin yanı sıra mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olmaları, vergi sisteminin nasıl algılandığı gibi toplumsal ve sosyolojik faktörlere de bağlıdır. Bu sebeple Gelir idaresi, plan döneminde vergi bilincini artırmak için yürüttüğü faaliyetleri geliştirerek sürdüreceği, bireylerin vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılarını olumlu yönde değiştirmeye, vergileme alanında “toplumsal farkındalığı” ön plana çıkarmaya yönelik faaliyetlerine kararlılıkla devam edeceğini bu stratejik planda vurgulamıştır.

Gelir idaresi başkanlığı tarafından hazırlanan bu stratejik planda temel amaç olarak belirlenen vergiye gönüllü uyumu artırmanın gerçekleştirilebilmesi için iki tane temel hedef belirlenmiştir. Bunlar şu şekildedir:

Hedef 1: Vergilemede Toplumsal Farkındalık ve Vergi Bilincinin Artırılması; Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyumu ve toplumsal farkındalığı artırmak için sosyal medya dâhil olmak üzere telefon, posta, internet ve yüz yüze her türlü iletişim kanalını kullanacaktır. Vergi bilincinin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının artırılmasına yönelik kampanyalar düzenlenecek, vergi konulu paneller gerçekleştirilecek, meslek odaları ile vergi konusunda işbirliği yapılacak ve medya araçları ile verginin önemi vurgulanacaktır.

Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken doğru bilgiye ulaşmalarını sağlamak ve vergi ile ilgili çeşitli konularda bilgilendirmek amacıyla yazılı ve görsel yayınlar hazırlanacaktır. Mükelleflerin ihtiyaçlarına yönelik rehber ve broşür çeşitleri artırılabilecek ve mükelleflerin bunları kolayca temin edebilmeleri sağlanacaktır. Belirlenen bu hedefin başarılı olabilmesi için ise aşağıdaki stratejiler belirlenmiştir.

- Toplumda Vergi Bilincini Artırma Konusunda Faaliyet ve Etkinlikler Düzenlemek
- Bilgilendirme Mekanizmalarını Yaygınlaştırma ve Etkin Kullanmak

- Kurumsal İmajı Geliştirmek
- GİB İnternet Sitesi ve Sosyal Medya Aracılığıyla Sunulan Hizmetleri Toplumun Her Kesimi İçin Ulaşılabilir Hale Getirmek

Hedef 2: Mükellef Memnuniyetinin Artırılması; Vergi idaresi ve mükellefler arasındaki iletişim güçlendirilerek mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumları analiz edilecek, ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesine yönelik faaliyetlerde bulunulacaktır.

Vergiye gönüllü uyumu ve mükellef memnuniyetini artırmak amacıyla mükelleflere vergi ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti veren Mükellef Hizmetleri Merkezi'nin (MUHİM) hizmet kalitesi yükseltilmesi hedeflenmiştir. Belirlenen bu hedefin başarılı olabilmesi için ise aşağıdaki stratejiler belirlenmiştir.

- Vergi Ödevlerine İlişkin Süreçleri Basitleştirmek
- Mükellef Geri Bildirimlerini Almak ve Değerlendirmek
- Vergi İletişim Merkezi Hizmet Kalitesini Artırmak
- Mükellef Haklarının Korunmasını ve Geliştirilmesini Sağlamak

4.2. Vergiye Gönüllü Uyuma Yönelik Yapılması Gereken Çalışmalar

Vergi sistemi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu söz konusu olduğunda, bir toplumu oluşturan temel öğelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Vergi sisteminde yapılacak her değişimin ya da mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak amacı ile başlatılan her çabanın, o toplumun kendi iç dinamikleri dikkate alınarak oluşturulması oldukça önemlidir. Bu yüzdendir ki yurtdışında yapılmış olan araştırmaların birçoğu ülkemizdeki vergi sistemi için pratik bilgiler oluşturamamaktadır.²⁵⁴

Ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik yapılan çalışmalar olumlu yönde sonuçlar vermesine rağmen, gönüllü uyum konusunda istenilen sonuçlara henüz ulaşılmadığı ve buna bağlı olarak kayıt dışı ekonomi boyutunun ise hala büyük oranda olduğu gözlemlenmektedir. Var olan bu ekonomik ve

²⁵⁴ Tuay ve Güvenç, s.143

mali ortamda vergi gelirlerini artırmak isteyen devlet, mevcut vergi oranlarını artırması durumunda mükelleflerden gelebilecek tepkileri ve vergi uyumuna yönelik yapılan çalışmaları olumsuz bir şekilde etkileyeceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu noktada vergi gelirlerini artırmak isteyen devlet, mevcut vergiler üzerinde yapacağı politika ve çalışmalarla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaya çalışmaktadır.

Bu kapsamda devlet veya vergilendirme için yetkili kıldığı idare, farklı alanlarda yapacağı düzenleme ve çalışmalarla mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında, doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmesini sağlamaya yönelik çaba içerisine girecektir. Bu doğrultuda mali, idari, sosyal, ekonomik, hukuki ve siyasal alanlarda yapılması gereken çalışmalar şu şekilde açıklanabilir.

4.2.1. Mali ve İdari Alanlarda Yapılması Gereken Çalışmalar

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve buna bağlı olarak ekonomide kayıt dışı bırakılan gelir unsurlarını (kaynaklarını) azaltmaya veyahut tamamen yok etmeye yönelik, mali alanlarda yapılacak düzenleme ile idari veya yönetsel anlamda alınacak önlemlerle vergi gelirleri artırılabilir. Bu noktada mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için mali ve idari anlamda yapılması gereken çalışmalar aşağıdaki gibi detaylandırılabilir.

4.2.1.1. Vergi Bürokrasisinin (Kırtasiyeciliğin) Azaltılması

Vergi, mükelleflerin kanunda yer alan belirli konularda faaliyet göstererek elde edecekleri kazançları ve bu kazançlara tekabül eden verginin, yine kanunda belirtilen şekillerde ödenmesiyle sona eren bir süreci ifade etmektedir. Bu süreçte mükellefler kanunlarda belirtilen yükümlülüklerini yerine getirirken belirli şekil şartlarına uymak zorundadırlar.

Kanunlarla belirlenen şekil şartları ile uygulanacak prosedürlerin biçim ve miktarı, mükelleflerin vergisel işlemlerini yapma konusunda istekliliğini etkilemektedir. Yerine getirilmesi gereken vergisel yükümlülükler karşısında, vergi kırtasiyeciliğinin fazla olması, mükelleflerin bu yükümlülüklerini yerine getirmemesine ve vergiye karşı olumsuz davranış ve tutum sergilemesine neden olmaktadır.

Ülkemiz özelinde bakıldığında ise öteden beri genel kamu yönetimindeki bürokrasi fazlalığı vergisel işlemlere yansıyor, vergi kırtasiyeciliğinin de fazla olmasına neden olmuştur. Ancak son çeyrek yüzyılda teknolojinin gelişmesine paralel olarak vergisel işlemlerde e-maliye devrimi (beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi, tebligatların elektronik ortamda yapılması, faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi vb.) ile birlikte mükellefler yükümlülüklerini, vergi dairesine gitmeden yerine getirebilmektedir. Bunun neticesinde de vergi kırtasiyeciliği büyük oranda azalmıştır.

Öte yandan teknolojinin gelişmesine paralel olarak azaltılan vergi kırtasiyeciliği mükelleflerin vergiye tamamen uyumunu sağlayacak düzeyde değildir. Şöyle ki, vergi idaresi tarafından yapılan vergi düzenlemeleri karşısında mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları şekil şartları fazlalık göstermektedir. Örneğin; yeni mükellefiyet tesislerinde işe başlama yoklamaları her ne kadar vergi kırtasiyeciliğini azaltma amacı ile e-yoklama şeklinde yapılsa da, mükellefiyet tesisi için gerekli olan evrak ve belgelerin idare tarafından elektronik ortamda sağlanmayıp mükelleflerden istenmesi veya gereksiz bürokrasiye sebebiyet verecek evrakların istenmesi, hem mükellefiyet tesisinin uzun sürmesine hem de gereksiz vergi bürokrasisine neden olmaktadır.

Benzer şekilde mükellefiyetin sonlandırılmasına yönelik olarak, geriye dönük mükellefiyetler tarafından kullanılan fatura, irsaliye vb. belgelerin istenip kontrol edilerek tutanak haline getirilme işlemi de gereksiz yere vergisel kırtasiyeciliğine neden olmaktadır. Hâlbuki bu noktada meslek mensuplarına verilecek yetkiyle ve yine onlar tarafından düzenlenecek tutanakla mükellefiyetin sonlandırılması işlemi, vergi bürokrasisinin azalmasına ve bu işlemin kısa süre içinde sonuçlanmasına katkıda bulunabilir.

Aynı şekilde beyannamelerin elektronik ortamda verilme zorunluluğuna rağmen belirli vergi türlerine ait kırt dönemine ait beyannamelerin manuel olarak kâğıt ortamında verilmesi de vergi bürokrasisine neden olmaktadır. Yine hazır beyan sistemi ile gelir vergisi kanununa göre belirli kazanç unsurları (Ücret, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer Kazanç ve İratlar) elde eden mükellefler bu sistem yardımıyla kolay bir şekilde beyannamelerini elektronik ortamda verebilmektedir.

Ancak GMSİ gelir unsurunda kira geliri elde eden mükelleflerin, kira geliri elde ettikleri gayrimenkul için kullandıkları kredilere ait faiz miktarını beyannameden gider olarak düşmek istediklerinde vergi daireleri tarafından, bu faiz miktarını gösteren belge, mükelleflerden talep edilmektedir. Hâlbuki vergi idaresi ile bankalar arasında sitem entegrasyonunun yapılması suretiyle mükelleflerden bu belge istenmeyebilir. Bu işlemin yapılması vergi bürokrasisinin azalmasına katkıda bulunabilir.

Yukarıda belirli alanlara yönelik olarak vergisel kırtasiyecilikle ilgili verdiğimiz örneklerde görüldüğü gibi, teknolojinin gelişmesine paralel olarak azalan vergi bürokrasisine rağmen vergisel bürokrasiyi tamamen yok edecek çalışmaların yapılmaması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir. Bu noktada vergi kırtasiyeciliğini azaltmaya yönelik yapılacak çalışmalar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu bir şekilde etkileyebilir.

4.2.1.2. Vergi Oranlarının Düşürülmesi

Vergi oranları, mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının belirlenmesinde matraha uygulanan ölçüyü ifade etmektedir. Matraha uygulanacak vergi oranının düzeyi mükellefin ödeyeceği vergi miktarını belirleyeceğinden dolayı, aynı zamanda mükellefin vergiye gönüllü uyumunu da doğrudan etkilemektedir. Şöyle ki, vergi oranlarının yüksek ve buna bağlı olarak mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının fazla olması, vergiye gönüllü uyumu olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Vergi oranları aynı zamanda mükelleflerin yatırım, tüketim ve tasarruf kararları üzerinde de etkilidir. Mükellef tarafından ödenen vergi miktarı, aynı zamanda kişiye ait kaynakların doğrudan eksilmesine neden olduğundan dolayı, kişinin yatırım, tüketim ve tasarruflar kararlarını olumsuz etkilemektedir.

Vergi oranlarının dünya üzerinde yer alan ülkelerin tamamında farklılık göstermesinin sebebi, uyguladıkları vergi ve ekonomik politikaların farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak ortak olan tek şey, vergi oranları ile daha fazla gelir elde etmek istemeleridir. Vergi oranlarının artırarak daha fazla vergi geliri elde etme isteği bütün ülkelerde mevcut olmasına rağmen, maliye literatüründeki laffer eğrisi teorisi bu isteği kısıtlayan, mali bir sınırı ifade etmektedir. Laffer teorisine göre vergi oranlarının

artması her zaman aynı oranda vergi gelirlerinin artacağı anlamına gelmez. Bu teoride vergi oranları ilk defa arttığında vergi gelirleri de bu artışa paralel olarak yükselecektir. Ancak vergi oranlarının belirli bir noktadan sonraki artışı vergi hâsılatını artırmayıp aksine azalmasına neden olacaktır. Bu da vergi oranlarının artışında mali bir sınırın olduğunu göstermektedir.

Vergi oranlarının yüksek olması vergiye gönüllü uyumunu doğrudan etkilediği gibi, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı tutum sergileyip belirli davranışlarda bulunmasına da neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi oranları ile vergi kaçakçılığı arasında bir dolaylı ilişkinin olduğu yadsınamaz.

Türkiye’de uygulanan gelir, kurumlar ve katma değer vergisi oranları değerlendirildiğinde, AB’ye üye ülkeler de uygulanan oranların ortalamasından daha yüksektir. Her ne kadar vergi oranlarının yüksekliği ile vergi kaçakçılığı arasında doğrudan bir ilişki yoksa da, vergi kaçakçılığını vergi oranlarının yüksekliğinden ziyade vergi denetim oranlarının düşüklüğü ve vergi cezalarının vergi oranlarına göre düşük olması belirliyorsaydı, Türkiye’de mükelleflerin vergileme algılayışlarını belirlemeye yönelik yapılmış anket çalışmalarının tümünde ankete katılanların çok önemli bir kısmının vergi oranlarının yüksekliği konusunda hemfikir olduğundan hareketle, Türkiye’de vergilemenin ekonomik sınırına gelmiş olmasa da kayıtlı ekonomide mali ve psikolojik sınırına gelmiş olduğu anlaşılmaktadır.²⁵⁵

Türkiye’de vergi oranlarının (dolaylı vergiler) AB’ye üye ülkelerde uygulanan oranların ortalamasından bu denli yüksek olması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede istemsiz davranmasına ve buna bağlı olarak vergiye gönüllü olarak uymamasına neden olmaktadır. Türkiye’de gelir vergisi alanında toplanan gelirin büyük çoğunluğunu ücret üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Ücret elde eden mükelleflerin vergileri, bu ücretin ödenmesi esnasında tevkifat yapılmak suretiyle alınması karşısında mükellefler, vergiye gönüllü uyumdan çok zorunlu uyum göstermektedir. Yine gelir vergisi kanununda ticari kazanç elde eden mükelleflerin yükledikleri vergileri piyasa mekanizması aracılığıyla yansıtma

²⁵⁵ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul: Mart, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2006, s.214

müessesesi kapsamında başka mükelleflere yansıtması nedeniyle, vergi oranları karşısında tutum ve davranışları doğrudan olumsuz etkilenmemekle birlikte, vergi oranlarının artması neticesinde, mükelleflerin taleplerini azaltması, ticari kazanç elde eden mükellefin gelirini azaltması nedeniyle vergiye uyumu da olumsuz etkilenebilir.

Türkiye’de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak için yapılacak vergi oranı indirimi ilk etapta gelir vergisi üzerinde olmalıdır. Gelir vergisinde diğer çağdaş ülkelerde olduğu gibi beyan esaslı ve vergi adaletini sağlamak amacıyla artan oranlı bir sistem mevcuttur. Ancak var olan artan oranlı sistemde dilim sayısının az ve dilim aralıklarının ise fazla olması vergilemede mali güç kriterini olumsuz etkilemektedir. Gelir vergisinde yapılacak düzenleme ile uygulanacak tarifedeki dilim sayılarının artırılması ve dilim aralıklarının azaltılması vergi adaletini sağlamaya yardımcı olabileceği gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu da olumlu yönde etkileyecektir. Bununla birlikte ülkemizde mevcut olarak ücretliler için uygulanan gelir tarifesi, ücret dışındaki gelirler için uygulanan gelir tarifesi ile aynı oran ve dilimlere(kısmen farklı) sahip olması vergi adaletini olumsuz bir şekilde etkilemektedir.

Yine ülkemizde kurumlar vergisi bazında sabit oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bu sistemin benimsenmesindeki temel amaç, fazla kazanç elde eden mükelleflerin gelir vergisi tarifesi uyarınca %40 oranında vergi vermektense, kurumsal bir kimliğe bürünüp sabit oranlı bir tarife üzerinde daha düşük oranda vergi vermesini sağlamaktır. Ancak amaçlanan kurumsallaşma hedefi doğrultusunda daha az vergi vermek için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis eden mükelleflerin, sermaye altyapısı ve organizasyon şemalarının sağlam olmaması, bu mükelleflerin uzun vadede varlıklarını sürdürmelerini zorlaştırmaktadır.

Kurumlar vergisi kanununda uygulanan sabit oranlı vergi tarifesinden vazgeçilerek aynı gelir vergisinde olduğu gibi artan oranlı bir tarife sisteminin getirilmesi; bu vergi kapsamında faaliyet gösteren mükelleflerin hem sermaye altyapılarının daha sağlam olmasını hem de sermaye ve hâsılatları arasında uçurum bulunan mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmesi engellenebilir. Bu doğrultuda yapılacak düzenleme vergilemede mali ölçütün dikkate alınması nedeniyle vergi adaletinden de aynı oranda olumlu sonuçların elde edilmesine katkı sağlayabilir. Ancak

yapılacak bu düzenlemede uygulanacak vergi tarifesindeki vergi oranları dünyada uygulanan ortalama vergi oranlarından fazla olmaması gerekir.

Sonuç itibariyle, ülkemizde uygulanan vergi oranlarının (dolaylı vergiler) dünya genelinde uygulanan vergi oranlarının ortalamasına göre yüksek olması ve buna bağlı olarak vergi yükünün ağır olması nedeniyle vergiye gönüllü uyumu olumsuz etkilemektedir. Ancak vergi oranlarında yapılacak indirimle vergi hâsılatının artmasının yanı sıra vergi uyumuna da olumlu katkılar sağlayabilir.

4.2.1.3. İstisna ve Muafiyetlerin Azaltılması

İstisna, vergi kanunları açısından vergilendirilmesi gereken konuların yine vergi kanunları gereğince vergi dışında tutulmasını ifade ederken, muafiyet ise, vergi kanunları açısından vergilendirilmesi gereken kişi ve grupların yine vergi kanunları gereğince vergilendirilmemesini ifade etmektedir.

İstisna ve muafiyetler temel olarak ekonomik, sosyal ve mali amaçlarla uygulanmaktadır. Ancak bu müesseselerin uygulanması vergilemede adalet, eşitlik ve genellik ilkelerini olumsuz bir şekilde etkileyerek mükelleflerin vergisel uyumlarını zorlaştırmaktadır.

Ülkemiz açısından bakıldığında vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, anayasanın 73.maddesinde belirtilen vergide genellik ve eşitlik ilkelerine tezatlık oluşturup, mükelleflerin vergide adalet algısını olumsuz etkilemektedir.

Vergi kanunlarında uygulanan istisna ve muafiyetler, toplumda gelir düzeyi düşük kesimlere uygulanan muafiyetler nedeniyle gelir dağılımında adaleti ve geliştirilmesi gereken faaliyet alanları ile ilgili konuların istisna kapsamında vergi dışı bırakılması ile bu alanların geliştirilmesini sağlamaya yönelik olumlu faydaları olmasına rağmen, verginin tabana yayılmasını engellemesi ve amacı dışında kullanılan bu müesseselerin toplumdaki gelir dağılımını olumsuz etkilemesi nedeniyle azaltılması gerekmektedir.

Yine ülkemizde uygulanan istisna ve muafiyet müesseselerinin amacı dışında ve yararlanmaması gereken kişiler tarafından uygulanması karşısında zarar gören mükelleflerin vergi algısı, olumsuz etkilediğinden dolayı vergiye gönüllü uyumu da olumsuz olarak etkilemesine neden olmaktadır.

Öte yandan vergi kanunlarında istisna ve muafiyetlerin azaltılması vergiye uyumu artırmaya rağmen, bu uygulamalara gerçekten ihtiyacı olan kişiler ve geliştirilmesi gereken faaliyet alanlarına ilişkin konular olumsuz etkilenecektir. Burada yapılacak düzenlemeler kanımızca şu şekilde olmalıdır: Vergi istisna ve muafiyetlerin azaltılması yerine bunların sabit olarak kalması, ancak herhangi bir istisna ve muafiyet miktarı belirlenmeksizin, uygulanacak vergi oranlarının vergisel teşvikler gibi indirimli olarak uygulanmasıdır. Ancak buradaki indirim oranı, artan oranlı vergi tarifesinin tersi şeklinde, istisnaya denk gelecek miktar arttıkça indirim oranı da artacaktır. Bunun belirlenmesinin temel sebebi ise, miktar olarak belirlenen muafiyet ve istisnalarda mükellefler, bu tutarlara tekabül eden miktarlar üzerinde herhangi bir vergi ödemedikleri için bu tutarları aşsalar dahi hiç vergi ödememek için bu tutardan fazla miktarı beyan etmeyerek kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermektedirler. Ancak yukarıda belirttiğimiz sistemde mükellefler istisna miktarına tekabül edecek miktarın artmasına paralel olarak elde edeceği indirim oranının artması nedeniyle elde ettiği bütün gelirleri beyan etme yoluna gidebilirler.

4.2.1.4. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi ve Sık Değiştirilmemesi

Vergi mevzuatı, mükellefler tarafından ödenen vergiler ile bu süreçte uyması gereken usul ve şekil esaslarını belirleyen kanunların bütünüdür. Temel vergileme ilkelerinden olan kesinlik ve basitlik ilkeleri, vergi kanunlarının sade, basit ve anlaşılır olması gerektiğini belirtmiştir.

Vergi mevzuatının sade olmaması diğer bir ifadeyle anlaşılmasının zor olması durumunda, mükelleflerin vergiye uyumunu da aynı derece olumsuz etkileyecektir. Şöyle ki, mükellefler vergi kanunlarını anladığı ölçüde algılar, algıladığı ölçüde vergi bilincine sahip olur, sahip olduğu vergi bilinci ölçüsünde de vergisel yükümlülüklerini yerine getirir.

Vergi mevzuatının anlaşılır olmaması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken yanılmasına ve bunun neticesinde ise belirli müeyyidelerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Benzer şekilde vergi mevzuatının sade olmaması nedeniyle, mükellefler bu konuda uzman kişilerden yardım almaktadır. Söz konusu yardım karşılığında mükellefler, ödedikleri vergilere ek olarak belirli bir hizmet bedeli ödemeleri, mükellefler açısından ekstra maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Öte yandan vergi mevzuatının sık değişmesi de mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi kanunları, ekonomik, sosyal ve mali şartlarda meydana gelen değişimlere uyum sağlamak adına değiştirilebilir. Ancak yapılacak değişimlerin mütemediyen olması, mükellef açısından vergi kanunlarının tam olarak algılanmaması nedeniyle yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmemesine, idari personel için ise kanunların tam olarak içselleştirilmemesi nedeniyle mükelleflere yeterli düzeyde kaliteli hizmet sunmamasına neden olmaktadır. Aynı zamanda vergi mevzuatının sık değişmesi gerek mükellef gerekse idare açısından işgücü ve zaman maliyetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Yapılacak vergi kanunları, tam katılımcı ve uzlaşmacı bir yaklaşımla, tüm tarafları kapsayacak niteliğe sahip olup, içten ve samimiyetle yapılarak sade ve anlaşılır bir dile sahip olması gerekmektedir. Aynı zamanda, değişen ekonomik, sosyal ve mali koşullara, en etkin ve uzun süre cevap verebilecek şekilde değişikliklerin yapılması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında, eksiksiz ve doğru biçimde yerine getirmelerini sağlayabilecektir.

4.2.1.5. Vergi Sisteminin Yeniden Düzenlenmesi

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen bir diğer etken vergi sistemidir. Vergi sistemi, mükellefler tarafından ödenen verginin hangi oranda, doğrudan veya dolaylı olarak alınıp alınmayacağını belirleyen sistemlerin bütünü ifade etmektedir. Vergi sistemi içerisinde yer alan vergi sayısının fazla ve düzensiz olması ölçüsünde vergi sistemlerini karmaşık hale getirmektedir.

Vergi sistemi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu doğrudan etkilemesinden dolayı sade ve anlaşılır olması gerekmektedir. Bu noktada belirtmek gerekir ki, sadece vergi mevzuatının sade ve anlaşılır olması değil aynı zamanda bu mevzuatın uygulanacağı sisteminde anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Vergi sistemi içerisinde yer alan vergilerin niteliği ve türü de gönüllü uyumu doğrudan etkilemektedir. Vergi sistemi genellikle dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Dolaysız vergiler, doğrudan mükelleflerin elde ettikleri kazançlar üzerinden alınırken, dolaylı vergiler ise mükelleflerin harcamaları üzerinden alınan vergileri ifade etmektedir.

Dolaysız vergiler doğrudan mükelleflerin kazançları üzerinden alınmasından dolayı vergi adaleti açısından olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Bunun temel nedeni ise düşük gelire sahip mükellefler az vergi öderken, gelir düzeyi yüksek mükellefler ise daha fazla vergi ödemektedirler. Ancak dolaylı vergiler, mükelleflerin harcamaları üzerinde alınmasından dolayı vergilemede adalet ve mali güç prensiplerini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Bunun temel nedeni ise, dolaylı vergilerde mükelleflerin subjektif özellikleri ve gelir durumları göz önünde bulundurmaksızın aynı koşul ve şartlarda vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Öte yandan gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de vergi sistemi içerisindeki dolaylı vergilerin payı fazla olduğu gözlemlenmektedir. Yapılan çalışmalarda gerek vergi adaleti gerekse gelir dağılımında adaletin sağlanması için dolaysız vergilerin vergi sistemleri içerisindeki paylarının fazla olması gerekirken, ülkemizde ise dolaysız vergilerin vergi sistemi içerisindeki payı yaklaşık %30 oranındadır. Bu noktada şunu belirtmek gerekir ki; vergi yükünün adil bir şekilde dağılabilmesi ile vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanabilmesi için vergi sistemi içerisinde dolaylı- dolaysız vergilerin aynı oranda olması gerekmektedir.

Ülkemizde vergi sistemi içerisinde dolaylı vergileri ağırlıklı olması, mükelleflerin vergi algısını olumsuz etkileyip vergi kaçırma gibi tutum ve davranışlar sergilemesine neden olmaktadır. Bu tutum ve davranışın sergilenmesi sonucunda ise kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında,

vergilemede ve gelir dağılımında adalet, kayıt dışı ekonomiyi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak adına, basit, etkin ve adil bir vergi sisteminin düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak günümüzde yapılan çalışmalarda, gelişmiş ülkelerdeki dolaysız vergi oranları dolaylı vergilerden fazla olmasına rağmen uluslararası piyasada vergi rekabetinde avantaj sağlamak adına dolaysız vergi oranlarını düşürüp dolaylı vergi oranlarını artırdıkları gözlemlenmektedir.

4.2.1.6. Vergi Aflarına Başvurulmaması

Vergi affı, mükelleflerin vergi kanunları gereğince yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru bir şekilde yapmamları nedeniyle, yine vergi kanunları uyarınca kendilerine uygulanan müeyyidelerin belirli oranda kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaya yönelik yapılan kanuni düzenlemedir.

Vergi affı düzenlemelerinin yapılma nedeni, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere kesilen cezaları yeniden yapılandırılarak hem devlet ile mükellef arasında bir vergi barışı sağlanarak mevcut yükümlülüklerini hem de ileriye dönük olarak yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamaktır.

Vergi afları kısa vadede devlet açısından vergi tahsilâtının artmasına ve kayıt dışı bırakılan ekonomik kaynakların mali sisteme dâhil edilmesini sağlamaktadır. Ancak uzun vadede yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getiren mükelleflerin vergi algısını ve bilincini yanı sıra vergilemede adalet, eşitlik ve genellik ilkelerini de olumsuz etkilemektedir.

Öte yandan ülkemizde de vergi afları çok sık olarak başvuru bir müessesedir. Yapılan mali afların temel amacı ise vergi tahsilâtını artırmak ve geriye dönük olarak mükellefle barışma isteğidir. Ancak yapılan vergi aflarının içerisinde getirilen düzenlemeler, var olan vergi adaletsizliğini perçinleyerek mükelleflerin vergiye karşı olumsuz davranış sergilemesine neden olmaktadır. Örneğin ülkemizde yapılan vergi affı kanunlarının içerisinde yer alan matrah artırımı ve stok düzeltme düzenlemeleri mükelleflerin vergiye karşı güvensiz olmalarına neden olmaktadır. Matrah artırımı uygulaması ile mükellefler, belirli yıl ve dönemlere ait daha önce beyan

ettikleri vergi matrahlarına, af kanunu ile belirlenen oranların uygulanmasıyla çıkan vergi miktarını ödemekle birlikte, matrah artırımını yaptığı yıl ve dönemlerle ilgili vergi incelemelerinden muaf (sahte belge düzenleme fiili hariç) tutulmaktadırlar. Burada matrah artırımını yapan mükelleflerin daha önce beyan ettikleri matrahların doğru olup olmadıkları şüpheli olması ve bu uygulama karşısında yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilemeye başlamaktadırlar.

Benzer şekilde stok düzeltme uygulamasında da mükellefler, stoklarında var olup da defter ve kayıtlarında yer almayan malları belirleyecekleri birim fiyatları üzerinden defter ve kayıtlarına aktarabilmektedirler. Ancak burada yapılacak aktarmalarda mükellefler, birim fiyatını emsal fiyatlardan düşük belirlemesi durumunda diğer mükelleflere karşı maliyet ve vergisel avantajlar sağlamaktadırlar. Bu düzenleme karşısında dezavantajlı duruma düşen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ise olumsuz olabilmektedir.

Vergi aflarının olumlu taraflarını göz önünde bulundurduğumuzda yapılacak afların, geneli kapsayıcı, vergi adaletine en az oranda zarar verebilecek, çok sık aralıklarla olmayıp ve mükellefleri af beklentisi içerisine sokmayacak niteliklerde olması durumunda vergisel tepkileri azaltıcı özelliğe sahip olabilirler.

Sonuç itibarıyla, vergi aflarının, her ne kadar kısa vadede bütçe gelirlerini artırma ve kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı etkilerinin olmalarına rağmen, uzun dönemde vergilemede adalet, eşitlik ve genellik ilkelerini bozması ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemesi nedeniyle başvurulmaması gerekmektedir. Ancak bu uygulamaya başvurulması durumunda ise, bu uygulama ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere ait cezaların yapılandırılması sonucunda elde edilecek gelir ile bu uygulama nedeniyle vergisel yükümlülükleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren mükelleflerin vergi algılarının olumsuz etkilenmesi neticesinde gelecekteki yükümlülüklerini yerine getirilmemesi sonucunda mahrum kalınacak gelir ile kıyaslanıp rasyonel bir karar alınabilir.

4.2.1.7. Vergi Denetimi ve Cezaların Caydırıcılığının Artırılması

Vergi denetimi, devletin yetkili kıldığı organlar tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan devamlılık özelliğine sahip uygulama biçimine verilen addır.²⁵⁶ Vergi denetiminin amacı Vergi usul kanununun 134.maddesinde şu şekilde açıklanmıştır. “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”

Vergi denetimi ve buna bağlı olarak uygulanan cezalar ile mükelleflerin vergiye uyumu arasında pozitif bir korelasyon vardır. Şöyle ki, vergi denetim ve cezaları artmasına paralel olarak mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme oranında da artış meydana gelmektedir.

Vergi denetimleri, vergi uyumu üzerinde bu denli büyük bir etkiye sahip olmasına rağmen ülkemizde mükelleflerin denetlenme oranının düşük olması, mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Benzer şekilde denetim olasılığının düşük olması, mükellefleri geleceğe dönük olarak denetim beklentisini düşürmesi nedeniyle de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine engel olmaktadır.

Vergi denetimleri, mükellefin vergiye gönüllü uyumu üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmasına rağmen, bu denetimler sonucunda uygulanacak vergi cezalarının yüksek olmaması, mükellefleri caydırmayacağı gibi vergisel yükümlülüklerini de yerine getirmesine engel olacaktır. Dolayısıyla yapılacak denetimlerin etkin ve anlam ifade edebilmesi için caydırıcı cezalarla desteklenmesi gerekmektedir.

Öte yandan ülkemizde vergi denetimlerinin etkin yapılması adına, vergi denetimi için yeterli personelin sağlanması ve vergi inceleme yetkisine haiz kişilerin çalışma, sosyal ve mali haklarının iyileştirilmesi ile yapacakları incelemeler sonucunda hazırlayacakları inceleme raporlarına karşılık maruz kalacakları idari ve siyasi baskıların ortadan kaldırılması, vergi denetimlerinin etkin ve verimli yapılmasına olumlu katkılar sağlayabilir.

²⁵⁶ Hesap Uzmanları Kurulu, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, Ankara: HUK 50. Yıl Armağanı, 1995, s.93

Yine yapılan denetimler sonucunda uygulanacak cezaların caydırma özelliğinin olup olmaması bu denetimlerin olumlu sonuç doğurup doğurmayacağını belirleyecektir. Ülkemizde vergi denetimleri sonucunda verilen cezaların caydırma özelliğinden yoksun olması bu denetimlerin etkinliğini düşürmektedir. Vergi mevzuatımızda vergi para cezalarının miktar olarak düşük olması ile hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezaların ise uygulama oranının düşük olması, mükellefleri denetim yapılması durumunda dahi, verilecek cezaların az olması veya uygulanmayacağı düşüncesi nedeniyle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemekten vazgeçiremeyecektir.

Sonuç itibarıyla, ülkemizde vergi denetimleri etkin kılmak adına, teknolojik gelişmelerden de yararlanılarak denetimlerin daha hızlı ve sistem üzerinde yapılması gerekir. Geliştirilecek elektronik sistemlerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin kısa sürede tespit edilmesi, diğer mükellefler üzerinde tespit edilme ve denetim korkusu yaratacağından vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede olumlu katkı sağlayacaktır. Aynı şekilde yapılan denetimlerin etkinliğini belirleyen cezalara ilişkin olarak, vergi kanunlarımızda yer alan vergi ceza indirimi ve uzlaşma müesseselerinin kaldırılması, cezaların etkinliğinin artmasına ve vergi denetimini destekleyici bir niteliğe sahip olması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu bir şekilde etkilemesine katkıda bulunabilir.

4.2.1.8. Kurumlar Arası Bilgi Akışı ve Koordinasyonun Sağlanması

Vergi idaresi, mükelleflerle ilgili olarak diğer kamu kurum ve kuruluşlar ile özel kuruluşlardan vergileme işlemleri ile ilgili olarak bilgi alış-verişi sağlamaktadır. Bilgi alış-verişinin yapılmasının amacı ise mükellef ile ilgili bütün bilgiler elde edilerek, mükellefin beyan ettiği gelirlerinin veya giderlerinin doğruluğunu tespit etmektir.

Etkin bir vergileme yapabilmenin ön şartı, vergilendirme yetkisine sahip olan kurumun gerek kamu gerekse özel kurumlarla karşılıklı bilgi akışı ve koordinasyonun etkin şekilde olmasına bağlıdır. Bu bağlamda ülkemizde vergi daireleri ile diğer kamu kurumları ve özel kuruluşlarla karşılıklı bilgi akışına imkân sağlayan bir otomasyon sistemi kurulmuştur.

Ancak kurulan otomasyon sisteminin bütün kamu kurumlarını ve özel kuruluşları kapsamaması, vergi idaresinin mükellef ile ilgili bütün bilgilere sahip olmamasına ve mükellefle ilgili eksik bilgileri öğrenme ihtiyacı olan vergi idaresinin, bu bilgileri otomasyon sistemi dışında manuel olarak hem mükellef hem de ilgili kamu kurum veya özel kurumlardan istemesi vergi bürokrasisinin çoğalmasına, vergi kırtasiyeciliğinin de artmasına neden olmaktadır.

Öte yandan teknolojiye meydana gelen gelişmelere bağlı olarak vergi idaresinin yaptığı vergisel işlemlerin tamamına yakını elektronik ortamda kurulan otomasyon sistemi üzerinde gerçekleşmesine rağmen bazı işlemler için hala mükelleflerden kâğıt ortamında belge istenmektedir. Bu bağlamda baktığımızda, vergi idaresi tarafından kurulan otomasyon sistemi ile diğer kamu kurum ve özel kurumlardan mükelleflerle ilgili bilgi akışının ve koordinasyonun tam olarak sağlanması ile mükellefle ilgili bütün bilgilerin tek elde toplanması, mükellef üzerinde bir çeşit baskı aracı görevi göreceğinden dolayı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine katkıda bulunabilir.

4.2.1.9. Mükellef Odaklı Olma Noktasında Hizmet Kalitesinin Artırılması

Modern dünyada yönetim anlayışında meydana gelen değişimler, üretim ve pazarlama sürecini de doğrudan etkileyip, özel sektör açısından müşteri anlayışının odak noktası olarak belirlenmesine neden olmuştur. Benimsenen bu yeni anlayışın müşteri memnuniyetini olumlu yönde etkilemesi, kamu idaresinin de, mükelleflere karşı bu anlayışla hareket etme zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Nitekim bu anlayış kapsamında, 2005 yılında yeniden yapılanma içerisine giren gelir idaresi, vergisel işlemlerde mükellef odaklı olma anlayışıyla faaliyete başlamıştır. Gelir idaresi başkanlığı tarafından benimsenmeye başlanılan mükellef odaklı anlayış kapsamında temel amaç, mükelleflere sunulacak hizmetin kaliteli olmasını sağlamaktır.

Kalite, bir ürün veya hizmetin önceden tespit edilen veya gelecekte doğabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerinin toplamıdır. Kaliteyi sağlayacak bileşenlerin en önemli kriterlerinden biri müşteri odaklılıktır. Hatta

kalite tanımlarından biri, üretilen ürün ya da hizmetin müşteri ihtiyaçlarını tam olarak karşılayabilmesidir. Gelir İdaresi Başkanlığı açısından konuyu değerlendirecek olursak; kaliteli hizmet ile mükelleflerimizin daha fazla bilinçlenmesi sağlanacak, ödevlerini gönüllü yerine getirmeleri teşvik edilecek ve bu durum vergi gelirlerinin artmasına kamu hizmetlerinin sağlam ve yeterli kaynaklarla finanse edilmesini temin edecektir. Bu bakımdan söylenebilir ki; kaliteli hizmet sunmak Gelir İdaresi Başkanlığı personelinin öncelikle topluma karşı sorumluluğudur.²⁵⁷

Gelir idaresi, benimsenen mükellef odaklı anlayış kapsamında mükelleflere sunacağı kaliteli hizmetleri sahip olduğu personel aracılığıyla gerçekleştirecektir. Ancak burada taahhüt edilen kaliteli hizmetin tam olarak yerine getirilebilmesi için öncelikle personelin de aynı düzeyde eğitilmesi gerekmektedir. Eğitimin yanı sıra personelin sahip olduğu görevin bilincinde olup olmaması veya personeli olumsuz etkileyen iç ve dış etkenlerin ortadan kaldırılıp kaldırılmaması da hizmet kalitesini belirleyecektir. Burada şunu belirtmek gerekir ki, hizmet kalitesinin artırılması noktasında, personele eğitim vermenin dışında, onların mali, sosyal, ekonomik ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi, değerli olduklarının hissettirilmesi ile kariyer basamaklarındaki sınav ve benzeri süreçlerin etkin, adil ve makul sürelerde yapılması da hizmet kalitesinin olumlu yönde gelişmesine katkı sağlayabilir.

Gelir idaresi mükelleflere sunacağı hizmeti kaliteli kılmak için sadece personel aracılığıyla değil aynı zamanda vergisel işlemlerin gelişen teknoloji ile birlikte elektronik ortamda da yapılmasına imkân veren çalışmaları yaparak da sağlayabilir. Bu noktada teknolojik gelişmelere en kısa sürede cevap verip uyum sağlayabilecek çalışmaların yapılması hem idare tarafından sunulan hizmetin kalitesinin artmasına hem de mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uymalarına katkıda bulunabilir.

4.2.1.10. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Olanaklarının Azaltılması

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi ödememeleri sonucunu doğuran ve vergi kanunları gereğince de suç sayılmayan davranış biçimidir. Vergiden kaçınmada, mükellefler ya vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaması ya da vergi boşluklarından yararlanmak suretiyle vergi ödemekten kurtulmaktadır. Mükelleflerin vergiden

²⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, s.33-34

kaçınmasına yol açan vergi boşluklarının fazla olması devlet açısından vergi gelirlerini azaltıcı bir etkiye sahiptir.

Ülkemiz açısından vergi gelirlerini artırmak adına, kanunlarda yer alan boşluklar, yapılacak yeni kanunlarla doldurulması ve mükelleflerinin vergiyi doğuran olayla ilişki kurmamasına neden olan alanın daraltılmasına yönelik alınacak önlemler hem vergi gelirlerinin artmasına hem de vergiden kaçınma nedeniyle diğer mükelleflere karşı sağlanacak vergi avantajlarının önlemesine ve diğer mükelleflerin vergi algılarının olumsuz yönde etkilenmesini engel olunabilir.

Öte yandan vergi kaçırma ise, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken vergilerin, mükellefler tarafından vergi kanunlarına aykırı yapılan davranışlar nedeniyle verginin ödenmemesi sonucunu ortaya çıkaran davranış biçimidir. Vergi kaçakçılığını vergiden kaçınmadan ayıran en önemli fark, vergi kaçakçılığının vergi kanunları açısından suç teşkil etmesidir.

Ülkemiz açısından bakıldığında, kayıt dışı ekonominin ana unsurlarından birisi vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı hem vergi gelirlerini azaltıcı özelliği nedeniyle bütçe açıklarına hem de bu davranış biçimi sergileyen mükelleflerin diğer mükellefler karşısında vergi ve rekabet avantajı elde etmesine neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren olanakların azaltılması adına en önemli uygulama, denetim ve buna bağlı olarak caydırıcı özelliğe sahip cezaların mükellefler üzerinde uygulanmasıdır. Bununla birlikte vergi kanunları gereğince, vergilendirilmeyen alanlara ilişkin olarak, yapılacak yeni kanuni düzenlemelerle, bunların vergi kapsamına dâhil edilmesi ve teknolojik gelişmelerden yararlanılarak vergisel işlemlerle ilgili bütün kayıtların elektronik ortama aktarılması ve kayıt dışı bırakılan gelir kaynaklarının tamamının ekonomi içine dâhil edilmesi, hem devlet açısından vergi hâsılatının artmasına hem de mükelleflerin vergi kaçırmasına imkân veren olanakların azalmasına katkıda bulunabilir.

4.2.1.11. İhbar Müessesesinin Etkinleştirilmesi

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağına karşı uygulanan ihbar müessesesi, mükellefin vergi kaçırdığına dair gerek bilgi gerekse belgeye sahip olan üçüncü kişilerin

söz konusu durumu vergi idaresine bildirmesini ve tespit edilen vergi kaçakçılığı miktarının belirli oranda ihbarcıya vermeyi sağlayan uygulamadır. İhbar müessesesi, vergi kayıp kaçığının önlenmesinde kullanılan etkili düzenlemelerden biri olmasına rağmen ülkemizde etkili bir şekilde kullanılmaktadır.

İhbar müessesesi vergi kayıp ve kaçığın önlenmesinde sahip olduğu yararların yanı sıra birçok olumsuz durumu da barındırmaktadır. Örneğin; bu müessesenin gelir elde amacı doğrultusunda üçüncü kişiler tarafından kullanılması bu alanda bir *ihbar sektörünün* ortaya çıkmasına neden olabilir. Bununla beraber vergi mahremiyetlerinin ihlal edilmesine, asılsız ihbarlar nedeniyle mükelleflerin serbest piyasada zor durumda kalmasına ve ticari alanlarda yürütülen faaliyetlerde güven esasının sarsılmasına neden olması, bu müessesenin olumsuz taraflarını oluşturmaktadır.

İhbar müessesesinin vergi kanunları açısından etkinliğinin artırılması için ihbar tazminatı oranının yüksek olarak belirlenmesi ve ihbarcılara kısa sürede içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde asılsız ihbarları önlemeye yönelik olarak, bu şekilde yapılan ihbarlara karşılık hem mağdur mükellef tarafından hem de idare tarafından savcılıklara suç duyurusunda bulunulması gerekir. İhbar sonucu başlatılan incelemede, ihbarın sabit olması durumunda yapılan incelemenin “ihbar sonucunda gerçekleştiğinin” diğer mükelleflere karşı teşhir edilmesi, aynı veya benzer sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler üzerinde hem baskı unsuru oluşturmasına hem de ihbar müessesesinin etkin bir şekilde kullanıldığı hissini/algısının oluşmasına neden olabilir.

4.2.1.12. Mükelleflere En Uygun Ödeme Zamanının Belirlenmesi

Gelir vergisi mükellefleri, bir içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları, kanunun belirlediği dönemlerde beyan edip ödemektedirler. Mükelleflerin kazançları, gelir vergisi açısından çeşitli gelir unsurlara ayrılmaktadırlar. Mükellefler bu gelir unsurları kapsamında farklı şekillerde vergilendirilirken, ödeme noktasında neredeyse aynı rejime tabidirler. Benzer şekilde kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar, farklı sektörlerde elde ettikleri kazançları aynı dönemlerde beyan edip ödemektedirler.

Mükelleflerin kazanç elde ettikleri unsurların ve sektörlerin farklı olmalarına rağmen beyan dönemi ve ödeme zamanlarının aynı olması, mükellefleri vergi ödeme noktasında uygun olmamasına ve olumsuz olarak etkilenmesine neden olmaktadır.

Yapılan anket çalışmalarında kazanç unsurları ve sektörleri farklı olan mükellefler, yoğun faaliyet dönemleri sonunda beyanname verip, ödeme zamanlarının da bu dönemlerin sonunda olması, kendileri için en uygun zaman dilimi olduğunu belirtmişlerdir. Söz gelimi gelir vergisi açısından zirai kazanç elde eden mükelleflerin vergi beyan ve ödeme döneminin, zirai ürünlerin hasatının sonunda veya kurumlar vergisi açısından turizm sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin, beyan ve ödeme zamanlarının ise turizm sezonunun kapanmasından sonra olması onlar için daha uygun olabilmektedir.²⁵⁸

Bu bağlamda, gerek gelir gerekse kurumlar vergisi mükellefleri açısından, yıllık kazançların beyan ve ödeme dönemlerinin mükellefler için en uygun zamanın seçilmesi hem mükelleflerin ödeme noktasında zor durumda kalmamasına hem de vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede gönüllü davranmasına katkı sağlayabilir. Bu kapsamda, kurumlar vergisi kanununda özel okullar için öngörülen özel hesap dönemi uygulamasının hem kurumlar vergisi hem de gelir vergisindeki kazanç unsurları açısından yeniden düzenlenip farklı alanları da kapsayacak şekilde uygulanması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna katkıda bulunabilir.

4.2.1.13. Vergi Ödeme Çeşitliliğinin Artırılması

Vergi ödemesi, mükellef tarafından beyan edilen kazançların tahakkuk edilmesinden sonra ödeme sürecini ifade etmektedir. Ülkemizde mükellefler belirli dönemlerde beyan ettikleri gelirleri üzerinden hesaplanan vergilerini, kanunun belirlediği dönem ve şekillerde ödemektedirler.

Teknoloji ve finans sisteminde meydana gelen değişimlere karşılık olarak ülkemizde vergi ödemeleri; vergi dairelerinde, elektronik ortamda, banka, finans ve

²⁵⁸ Burhan Baloğlu, **Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul:Yayın No: 2010-61, 2010, s.123

aracı kurumlar aracılığıyla ödenebilmektedirler. Ödeme çeşitliğinin bu denli artması mükelleflere vergi ödeme noktasında fazla seçenek tanımaktadır.

Ülkemizde vergi ödemelerinin büyük çoğunluğu elektronik ortamda, kredi kartlarıyla ile banka ve aracı kurum vasıtasıyla gerçekleşmesi, nakit para kullanımının azalmasına neden olmaktadır. Geline nokta mükelleflerin çok çeşitli ödeme seçeneklerine sahip olması, vergi ödemeyi kolaylaştırmasına rağmen, vergi daireleri vezne ödeme noktalarında sadece nakit para ile ödeme seçeneğinin olması mükellefleri ödeme noktasında zor durumda bıraktığı söylenebilir. Her ne kadar kredi kartlarıyla bankalar veya atm'lerde ödeme imkânı olmasına rağmen vergilerini vergi dairesinde ödemek isteyen mükelleflerin, vergi dairesi veznelerinde kredi kartı ile ödemelerine imkân verilmesi vergi algılarını olumlu etkileyebilir.

Yine vergi kanunlarımıza göre belirli dönem ve taksitlerle ödenmesi gereken vergilerle ilgili olarak, vergi idaresi, banka ve aracı kurumlarla anlaşarak ödeme taksit sayılarının artırılmasını sağlayabilir. Benzer şekilde ülkemizde çıkartılan vergi afları sonucunda vergi borçları yapılandırılan mükelleflerin, taksit ödemelerinin son günlerinde meydana gelen yoğunlukların önlenmesi adına; banka ve finans kuruluşları, ödeme yoğunluklarının yaşandığı günlerde belirli şubelerini sadece vergi borcu tahsilâtlarını yapması için görevlendirilmesini sağlamak, hem yaşanacak yoğunlukların azalmasına hem de mükelleflere ödeme çeşitliliğinin sağlanması nedeniyle vergiye uyumunu da kolaylaştırabilir.

4.2.2. Sosyal Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yerine getirip getirmesinde etkili olan faktörlerden biri de yaşadığı sosyal çevre ve bu çevrede meydana gelen olaylardır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu doğrudan etkileyen bu olayların, iyi analiz edilmesi ve gelecekle ilgili yapılması gereken çalışmaların belirlenmesi, mükelleflerin vergi karşısında verecekleri tepkilerin önceden bilinmesini ve bu konularda önlem alınmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda sosyal alanda yapılması gereken çalışmalar şu şekilde sıralanabilir.

4.2.2.1. Mükellefin Vergi Ahlakı ve Vergi Bilincinin Artırılması

Vergi ahlakı, mükellefin vergisel görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirme davranışı şeklinde tanımlanırken, vergi bilinci ise, mükellefin ödediği vergi ile aldığı kamusal mal ve hizmetleri ilişkilendirmesidir. Mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincinin düzeyi, mükellef nezdinde oluşan vergi algısının düzeyini belirlemektedir.

Vergi ahlakı ve vergi bilinci yüksek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu daha kolaydır. Bu doğrultuda 2005 yılında yeniden yapılanan vergi idaresinin benimsediği mükellef odaklı anlayış kapsamında belirlediği temel hedeflerden birisi de vergilemede toplumsal farkındalık yaratmak adına mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincinin artırılmasıdır.

Bu kapsamda gelir idaresi başkanlığı, kuruluşundan günümüze kadar vergiye gönüllü uyumu artırmak amacıyla, mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincini artırılması için her türlü iletişim kanallarını kullanmaya çalışmıştır. Geldiğimiz noktada gelir idaresi başkanlığı; telefon, posta, internet ve yüz yüze iletişim kanallarının yanı sıra, gelişen dünyanın ayrılmaz bir parçası haline gelen sosyal medyada Facebook, Twitter, Google+ ve Youtube gibi platformlar aracılığıyla vergi bilinci ve ahlakının artırılmasına yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir. Ayrıca GİB Mobil (İVD Mobil) ve GİB BUİS (Bandrollü Ürün İzleme Sistemi) Uygulamaları, mükelleflerin mobil cihazlar yardımıyla yararlı bilgiler elde etmesine ve denetim süreçlerinde aktif rol almasını sağlamaktadır.

Gelir idaresi başkanlığı; vergi bilincini artırmak adına, her yıl düzenlenen vergi haftası kapsamında bir takım etkinlikler düzenlemektedir. Ancak yapılan bu etkinliklerin yılın sadece belirli bir döneminde değil, “vergilerin sürekliliği” gerçeğini göz önünde bulundurularak zamana yayılıp yıl boyunca yapılması gerekmektedir. Benzer şekilde bu etkinlikler kapsamında, genç kesimin vergi konusunda bilinçlenmesi adına üniversitelerde stant kurulması ile düzenlenen panel, sempozyum ve konferans benzeri etkinliklerin yıl boyunca yapılması gerekir. Yine vergi bilinci ile ilgili ders ve eğitimlerin üniversitede eğitim müfredatına dâhil edilip, özellikle idari bilimler için zorunlu, diğer bilim dallar için de seçmeli ders olarak okutulması gerekmektedir.

Vergi algısı ve bilincinin toplumun bütün kesimlerinde oluşması amacıyla çalışma yapacak olan vergi idaresi, verginin bir mali külfet olmaktan çok topluma sunulan hizmetlerin bir karşılığı olduğunu mükelleflere kavratması gerekir. Bu kapsamda hazırlanacak reklam, broşür, afiş vb. çalışmalar farklı şekillerde sunulmalıdır. Örneğin, hazırlanacak afişlerde vergi, genç kesim için yapılan eğitim harcamalarının bir karşılığı olarak gösterilirken, orta ve yaşlı kesim için ise sosyal ve sağlık alanlarında yapılan harcamaların bir karşılığı olarak gösterilmesi gerekir. Yine genç kesim ile ilgili yapılacak çalışmaların büyük çoğunluğunun sosyal medya üzerinden yapılması daha çok kişiye ulaşmasını sağlayabilir.

4.2.2.2. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Artırılmasına Yönelik Eğitimlerin Artırılması

Toplumda vergi bilincinin yerleşmesi bakımından çocuklar ve gençlerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve farkındalıklarının artırılması amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı işbirliği ile yürütülen vergi bilincini geliştirme eğitimleri yapılmaktadır. Bu kapsamda, 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 yönelik olarak eğitimler verilmektedir. Eğitimin temel amacı küçük yaşta olan bireylerin vergi bilincini algılaması ve gelecek dönemlerde vergisel işlemlere kolay bir şekilde uyum sağlamasıdır.

Vergi bilincini artırmaya yönelik yapılan bu eğitimler genel olarak yılın sadece belirli dönemlerinde yapılması bu uygulamanın kalıcı olmasına engel olmaktadır. Bu bağlamda yapılacak eğitimlerin yıl boyunca yapılması gerekmektedir. Aynı şekilde eğitimlerin okullarda yapılmak yerine vergi dairelerinde yapılması anlatının görsel olarak desteklenmesinden dolayı, eğitim etkisinin daha uzun ve kalıcı olmasına katkıda bulunabilir. Ayrıca verilecek eğitimin bu yaştaki bireylerin anlayacağı şekilde basit ve örnekleme yoluyla somutlaştırılarak anlatılması daha hızlı bir şekilde kavranmasına katkıda bulunabilir.

4.2.2.3. Gelir Dağılımında Adaleti Sağlamaya Yönelik Politikaların Yapılması

Toplumdaki gelir dağılımı, mükelleflerin vergiye uyumunu doğrudan etkilemektedir. Gelir dağılımının adil olmadığı toplumlarda az gelire sahip kesimlerin

vergiye bakış açısı, yüksek gelirli kesimlere göre daha olumsuzdur. Bunun temel nedeni ise verginin, az gelire sahip kişilerin zorunlu tasarruf ve tüketimlerini doğrudan olumsuz bir şekilde etkilemesidir.

Ülkemizde gelir dağılımının adil bir şekilde dağılmaması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da olumsuz etkilemektedir. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından yapılacak politikalar, gelir dağılımını adil olarak yeniden dağılmasını sağlayacaktır. Öte yandan maliye literatüründe gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik olarak kullanılan ayırma ilkesi ve artan oranlılık uygulamalarının etkin olarak kullanılmadığı gözlemlenmektedir. Bu kapsamda ülkemizde, sermaye ve emek üzerinde elde edilen kazançlar farklı şekilde vergilenmesi gerektiğini belirten ayırma ilkesi için düzenleme sadece gelir vergisinde ücret unsuru için dikkate alınmaktadır. Ancak ücret kazancı ile diğer kazanç unsurları için belirlenen vergi tarife oranlarının aynı olup, sadece belirli dilimlerdeki matrah miktarlarının farklı olması bu ilkenin neredeyse hiç uygulanmadığını göstermektedir. Kaldı ki gelir vergisi vergi tarifesindeki en yüksek oranın %40 olmasına karşın kurumlar vergisinde oranın %22 olması bu ilkeye tamamen aykırı bir uygulama biçimidir.

Bu doğrultuda yapılacak çalışmalarla, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik olarak kullanılan ayırma ilkesinin etkin olarak kullanılması adına, vergi tarifelerinin yeniden düzenlenip emek yoğun kazançlarda daha az oranda vergi alınması gerekir. Benzer şekilde toplumda düşük gelirli kesimlerden vergi almak yerine transfer yoluyla daha fazla vergi harcaması²⁵⁹ yapılarak gelir dağılımında adaletin sağlanması gerekir. Bu şekilde gelir dağılımında meydana gelecek iyileşme hem vergi kapasitesini hem de vergiye gönüllü uyumu artırabilir.

4.2.2.4. Devlete Güvenin Artırılması

Her yerde olduğu gibi ülkemizde de mükelleflerin devlete olan güveni ile verginin nasıl ve ne şekilde harcandığı bilgisi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu doğrudan etkilemektedir. Mükelleflerin devlete güveninin belirlenmesinde, toplanılan

²⁵⁹ **Negatif vergi harcaması:** Devletin belirli iktisadi ve/veya sosyal amaçlara ulaşmak için yaptığı karşılıksız ödemeleri, diğer bir ifadeyle düşük gelirli kesimlere yapılan transfer harcamalarının bir türünü ifade etmektedir.

vergilerin doğru veya etkili olarak harcanıp harcanmadığı ya da yapılan harcamalardan mükelleflerin ne kadar faydalanıp faydalanmadığı rol oynamaktadır.

Öte yandan kamu hizmetinin sunulması sırasında, kamu yararının göz önünde bulundurulmayıp, kamusal nitelikteki ihalelerin, siyasal iktidara yakın kişi veya gruplara verilmesi ile bu aşamalarda meydana gelebilecek yolsuzluk, rüşvet vb. gayri ahlaki durumlar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyecektir. Benzer şekilde, merkezi yönetimde iktidar olan partinin, taşrada bulunan başka bir partiye ait bölgeye kamu hizmetlerini sunmaması da devlete olan güvenin sarsılmasına neden olabilir.

Bu kapsamda ülkemizde devlete olan güvenin artırılması adına, yapılacak kamu harcamalarının bütün toplumu kapsayacak şekilde, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin göz önünde bulundurularak yapılması gerekir. Ancak unutmamak gerekir ki, devlete olan güvenin yükseltilmesi sadece mali anlamda yapılacak politikalarla sınırlı değildir. Bu bağlamda, ülkemizde aynı zamanda sosyal, ekonomi ve özellikle hukuk alanında yapılacak düzenlemelerle iyileştirmeler sağlandığı ölçüde devlete olan güvende de artış meydana getirebilir.

4.2.2.5. Toplumsal Değerlerin Vergileme Üzerindeki Etkisinin Dikkate Alınması

Toplumsal değerler sosyal alanlarda önemli bir etkiye sahiptir. Toplumsal değer, öteden beri toplum tarafından benimsenmesi nedeniyle kanıksanıp, uymayan kişilere toplum nezdinde iyi bakılmamasına ve kişiler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturan yazısız kurallar niteliğindeki davranışlar bütünüdür.

Vergiye gönüllü uyum konusunda ülkemizde yapılacak çalışmalarda toplumsal değerlerin dikkate alınması gerekir. Örneğin, vergi kaçakçılığı, toplumun benimsediği değerlere aykırı olması nedeniyle, vergi idaresi yapacağı çalışmalarla bu fiili gerçekleştiren kişileri toplum önünde teşhir etmesi, kişiler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturacaktır. Çünkü vergi kanunlarımızda bu fiili gerçekleştiren kişiler için öngörülen para ve hürriyeti bağlayıcı suçların etkin bir şekilde işletilmemesi, beklenen olumlu sonuçların elde edilmesine engel olmaktadır.

Öte yandan vergileme ile ilgili çalışma yapılırken, yapılan düzenlemelerin toplumsal değerlere aykırı olmamasına da dikkat edilmesi gerekir. Örneğin, yürürlükte olan veya yeni düzenlenecek bir vergi uygulaması ile ilgili yapılan çalışmaların, toplumsal değerlere aykırı olması durumunda mükellefler, bu yeni uygulamaya karşı ortak bir tavır alıp, vergi reddi(grevi) benzeri bir tepkisel davranış içinde olabilirler. Bu doğrultuda yapılacak idari ve kanuni düzenlemelerde toplumsal değerlerin vergileme üzerindeki etkisinin dikkate alınması vergi uyumuna olumlu katkılar sağlayabilir.

4.2.3. Ekonomik Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar

Ekonomi alanında uygulanan para ve maliye politikaları, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve kayıt dışı ekonominin azaltılması amaçlanmaktadır. Ekonomik düzen içinde yer alan enflasyon, işsizlik ve yoksulluk gibi iktisadi faktörler, mükellefin vergiye bakışını ve vergi karşısında göstereceği tepkiyi belirlemektedir. Ekonomi alanında yapılan veya yapılmayan çalışmaların vergi uyumunu bu denli etkilemesi nedeniyle, bu alanda yapılacak çalışmaların önemli, köklü ve kalıcı olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda ekonomik düzenini olumsuz etkileyen enflasyon, işsizlik ve yoksulluk gibi ekonomik faktörlerin vergiye uyum üzerindeki etkilerinin incelenmesi gerekmektedir.

4.2.3.1. Enflasyon, İşsizlik ve Yoksullukla Mücadele Edilmesi

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilmesi için içinde buldukları ekonomik koşulların iyi ve elde ettikleri kazançlarının da yüksek olması gerekmektedir. Hem ekonomi hem de sosyal alanları olumsuz etkileyen ekonomik faktörler, aynı zamanda vergi uyumunu da olumsuz etkilemektedir. Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli artışı ifade ederken, işsizlik ise, kişilerin cari ücret düzeyinde çalışmak istediği halde iş bulamamasını ifade etmektedir. Ekonomide işsizliğe bağlı olarak herhangi bir geliri olmayan kişilerin yaşadıkları ekonomik duruma ise yoksulluk denilmektedir.

Enflasyonist dönemlerde mükelleflerin kazançları nominal olarak aynı hatta artmasına rağmen reel alım gücünün azalması ve herhangi bir işte çalışmamasına rağmen dolaylı vergilere maruz kalan mükellefler vergiye karşı olumsuz tepkiler verebilmektedirler. Benzer şekilde herhangi bir geliri olmayan ve ortalama yaşam

standartların altında olup yoksul durumda bulunan mükelleflerde vergiye karşı olumsuz tepki verebilmektedirler.

Bu doğrultuda ülkemizde, enflasyonla mücadele edilip, enflasyonist dönemlerde reel alım gücü düşen mükelleflerin kayıplarının azaltılması adına, o dönemlerde vergi oranlarının düşürülmesi, mükelleflerin daha az zarar görmesine neden olabilir. Benzer şekilde işsizlik nedeniyle çalışmayan mükellefler ile ortalama yaşam koşullarının altında gelir elde edipte yoksul durumda olan mükelleflere transfer yoluyla karşılıksız fon akışının yapılması, mükelleflerin, hem ekonomik ve sosyal alanda rahatlamalarına hem de vergiye gönüllü uyum konusunda istekli davranmalarına neden olabilir.

4.2.4. Hukuki Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ile ilgili yapılan hukuki düzenlemeler köklü ve kalıcı bir niteliğe sahiptir. Ülkemizde vergi uyumu ile ilgili yapılan en köklü hukuki düzenleme 2005 yılında gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ve mükellef odaklı anlayışın benimsenmesidir. Ancak yapılan bu düzenleme sadece mali nitelikte olup sosyal ve hukuki alanlarda köklü değişikliklerle desteklenmediği için beklenen olumlu etki yeterli düzeyde elde edilememiştir.

Günümüzde vergi ile ilgili düzenleme ve çalışmaların sadece mali ve ekonomi ile sınırlı tutulup sosyal alanlarla ilgili köklü hukuki düzenlemelerin yapılmaması, mükelleflerin beklentilerini karşılamadığı gibi vergiye uyumunu da istenilen seviyeye çıkaramamaktadır. Bu yönüyle, aşağıdaki gibi yapılacak hukuki düzenlemeler, mükelleflerin vergiye uyumunu olumlu yönde etkileyebilir.

4.2.4.1. Kamu Harcamalarının Belirlenmesinde Mükelleflerin Etkin Rol Almasını Sağlayacak Yasal Düzenlemelerin Yapılması

Mükelleflerin kamu hizmetlerine katkıda bulunma istekliliği, verginin toplumsal amaçlara yönelik olarak kamu hizmetine dönüşmesi durumunda daha fazla önem kazanır. Dolayısıyla mükelleflerin kendi ödedikleri vergilerle gerçekleştirilmiş ve

kendilerinin de yararlandığı kamu hizmetleri hakkında bilgilendirme programları hazırlanması vergi uyumunu artırmada yardımcı olabilir.²⁶⁰

Bu kapsamda ülkemizde yapılacak yasal düzenlemelerle, belirli sınırlarda yapılacak kamu hizmetlerine ilişkin olarak karar alma süreçlerinde, mükelleflerin doğrudan rol alması gerektiğine dair kanuni düzenlemeler yapılabilir. Örneğin kamu kurumları, harcama bedeli yüksek kamu hizmetlerinin sunulmasından önce, ülkemizde etkin olarak kullanılan e-devlet sistemi üzerinde; yapılacak hizmet ile ilgili, mükelleflerden görüş alması veya mükelleflere yönelik anket yapması durumunda, yapılacak bu kamu hizmetinin karar alma sürecine doğrudan müdahil olan mükelleflerin vergisel uyumunu olumlu bir şekilde etkileyebilir. Dolayısıyla mükellefler, ödedikleri vergilerle finanse edilen bu kamu hizmetinin sunulması sırasında karar alma sürecinde etkin rol alması nedeniyle, hem hizmetin etkinliğine hem de denetlenebilirliğine yardımcı olabilir.

4.2.4.2. Demokratik Yapının Geliştirilmesine Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yapılması

Vergilerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması ile ilgili işlemler ancak yasal düzenlemelerle yapılabilir. Vergiler için konulan bu katı kuralların sebebi, mükelleflerin yaşadıkları demokratik yapıda, kendilerine yönelik hukuki güvence ile temsilsiz vergi olmaz ilkesi gereğince vergilerin kanuni çerçevede alınmasını sağlamaktır.

Demokratik yapılarda yapılan seçimlerle, iktidara gelen siyasi partiler kamu harcamaları üzerinde tasarruf hakkı elde etmektedir. Yapılan seçimlerde mükellefler, yayımlanan parti programlarında kendilerine yönelik olarak yapılması öngörülen hizmetleri dikkate alarak seçimlerde oy kullanmaktadır. Bu bağlamda seçimler aynı zamanda yapılacak hizmetlerin belirlenme sürecini ifade etmektedir.

Anayasanın ikinci maddesinde; “Türkiye cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve

²⁶⁰ Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.311, Temmuz 2007, s.96

sosyal bir hukuk devlet olduğunu” belirterek cumhuriyetin nitelikleri vurgulanmıştır. Bu yönüyle bakıldığında, rejim olarak benimsenen cumhuriyetin bir diğer yönü ise demokrasinin egemen olmasıdır.

Ülkemizde anayasa ile güvence altına alınan demokratik anlayışın amacı, toplumda yer alan herkesin eşit hak ve özgürlüklere sahip olmasını ve sunulacak hizmetler ile bu hizmetlerin finansmanı için kullanılacak vergilerin toplanılmasında adil olunması gerektiğidir. Bu açıdan bakıldığında demokratik yapıyı geliştirmenin en büyük avantajlarından biri, kamu hizmeti sunacak kurumlar üzerinde denetim hakkına sahip olan mükelleflere, yapılan hizmetin etkin veya yerinde olup olmadığını denetleme olanağı sunmasıdır. Dolayısıyla demokratik alanın geniş ve insanları tatmin etme düzeyinin yüksek olması, mükelleflerin vergi uyumunu da doğrudan etkileyebilir.

Bu kapsamda ülkemizde demokratik alanın geliştirilmesi adına yapılacak kanuni düzenlemelerle, demokratik ve hukuk anlayışının temel yapı taşı niteliğindeki kuvvetler ayrılığı ilkesinin keskin bir şekilde ayrılmasını sağlamak gerekir. Benzer şekilde bireylere demokrasi anlayışının hâkim olduğu ortamda yaşadıklarını hissettirmek için ise özgürlük alanlarının genişletilmesi gerekmektedir. Yine siyasal karar alma süreçlerinin etkin ve adil işletilmesi ile bireylerin bu süreçlere katılımını kolaylaştırmak ve artırmak adına yapılacak yasal düzenlemeler, hem demokratik yapının gelişmesine hem de vergi uyumuna olumlu katkılar sunabilir.

4.2.4.3. Meslek Mensuplarının Yetki ve Sorumluluklarının Artırılması

Meslek mensupları (SMMM ve YMM) vergi mükelleflerinin, ticari faaliyetlerinden doğan vergisel ve mali yükümlülüklerini yerine getirmede mükelleflere rehber olan kişilerdir. Vergi kanunlarının kapsamlı, karışık ve sürekli değişmesi, mükelleflerin böyle bir yardım almalarına neden olmaktadır. Bu yönüyle bakıldığında, mükellef ile vergi idaresi arasında köprü görevi gören meslek mensupları, mükelleflerin kanunlarda belirtilen mali ve vergisel işlemlerini mükellef adına gerçekleştiren kişidir. Bu bakımdan mükellef ile vergi idaresinin karşı karşıya gelmesini engelleyen bu müessese, aynı zamanda idarenin vergi toplama maliyetini de düşüren bir uygulamadır.

Meslek mensupları, mükellefler adına gerçekleştirdikleri vergisel işlemlerle ilgili çıkabilecek mali ve hukuki sonuçlar karşısında müteselsilen sorumluluk taşımaktadır. Bu sorumluluk türünün seçilmesinin temel amacı ise, idare açısından vergi gelirlerinin güvence altına alınmasını sağlamaktır.

Öte yandan vergi kanunlarında, vergi idaresi tarafından mükelleflerle ilgili bilgi ve belgeler meslek mensuplarına, vergi usul kanununun 5.maddesinde vergi mahremiyetiyle sınırlı olacak şekilde verilebilmektedir. Bu hüküm ile mükelleflere ait ve özel kalması gereken bilgilerin güvence altına alınması amaçlanmıştır.

Vergi kanunları meslek mensuplarına görevlerini icra etmelerini sağlayacak yetki ve sorumlulukları vermesine rağmen, söz konusu yetki ve sorumlulukların sınırlı olması, bu müessesenin daha etkin olarak işletilmesine engel olmaktadır. Bu doğrultuda, meslek mensupları müessesesinin etkinliğinin artırılması için yapılacak yasal düzenlemelerle meslek mensuplarının yetki ve sorumluluklarının artırılması gerekmektedir. Örneğin, takdir komisyonu kurullarında mükelleflerin faaliyet gösterdiği sektörlerle ilgili temsilci olarak üye bulunmasına rağmen, mükelleflerin mali işlemlerini yerine getiren meslek mensupları yer almamaktadır. Bu çelişkiyi ortadan kaldırmak adına takdir komisyonunda üye olarak meslek mensuplarının da yer alması gerekmektedir. Aynı şekilde, vergi idaresi tarafından hazırlanan özgelere hazırlanma süreçlerinde meslek mensuplarının da yer alması, bu özgelere hem farklı perspektifler taşımasına hem de mükellef nezdinde kabul edilebilirliğinin artmasına katkıda bulunabilir. Nitekim son yapılan düzenlemelerle, vergi incelemeleri sırasında meslek mensuplarına, mükellefleri temsil etme yetkisini veren uygulamalar, inceleme sürecinin daha hızlı ve etkin yapılmasını sağlamaktadır. Ancak yapılacak düzenlemelerle, yetkileri artırılan meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluklarının da aynı düzeyde artırılması, mali işlemlerin hukuki çerçevede gerçekleşmesini sağlayabilir.

4.2.4.4. Yerel Yönetimlerin Kamusal Malları Üretmede Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yapılması

Yerel yönetimler, belirli bir coğrafi alanda ikamet eden yerel halkın ortak gereksinimlerini karşılamak üzere kurulan, karar organları yerel toplulukça seçilen,

görev ve yetkileri yasalarla saptanan, özel gelirleri ve bütçesi bulunan ve kendine özgü örgüt yapısına ve personele sahip kamu tüzel kişiler olarak tanımlanabilir.²⁶¹

T.C. Anayasasının 127.maddesine göre; “mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişiler” şeklinde tanımlanmıştır. Bu doğrultuda anayasanın 123.maddesinde; “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayandırıp” yerel hizmetlerin etkin yapılması adına idari teşkilatı merkezden ve yerinden yönetim şeklinde ayırma yoluna gitmiştir.

Öte yandan bireylerin vergi ödeme eğilimleri, âdemi merkeziyetçi yönetim yapılarında merkeziyetçi yönetim yapılarına göre nispeten daha yüksektir. Âdemi merkeziyetçi sistemde vergiler bir bölge içinde toplanmakta ve yalnızca o bölgenin kamu hizmetleri için harcanmaktadır. Merkeziyetçi sistemde ise, iki bölgede toplanan vergiler bir merkezde birleştirilmekte ve kamu hizmetleri için her iki bölgenin nüfus büyüklüğü esas alınarak harcama yapılmaktadır. Ödedikleri vergiler kendi bölgelerinin kamu hizmetleri için harcadığından mükellefler daha yüksek vergi etiğine sahip olabilmektedirler.²⁶²

Ülkemizde yerel yönetimler, vergi kanunları tarafından kendilerine verilen yetkilere dayanarak topladıkları vergiler ile merkezi idare tarafından yasalarla belirlenen ölçülerde aktarılan gelirlerle, sundukları kamu ve kamusal nitelikteki hizmetlerin finansmanında kullanmaktadırlar.

Yapılan çalışmalara göre, mükellefler yerel nitelikteki vergileri ödedikten sonra kendilerine doğrudan sunulan hizmetlerin karşılığı olarak görmesi nedeniyle, bu tür vergilere uyumu daha kolaydır. Aynı zamanda yerel yönetimler, halkla sürekli etkileşim içinde bulunması ile onların öncelikli hizmet ihtiyaçlarını bilmesi ve

²⁶¹ Ahmet Güven ve Gül Şimşek, Yerel Yönetimlerin Sosyo Ekonomik Gelişimi ve Tanıtımı Açısından Film Platolarının Önemi: Midwood Örneği, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.108, Ocak-Mart 2018, s.126

²⁶² Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, s.97

karşılması bu tür vergilerin etkinliklerini ve verimini olumlu bir şekilde etkilemektedir.²⁶³

Bu bağlamda yapılacak yasal düzenlemelerle; yerel yönetimlerin kamusal nitelikteki mal ve hizmet üretimlerinin, etkinliğini ve alanlarını genişletmek amacıyla, diğer yerel yönetimlerle birlik kurulması ve yerel nitelikteki vergilerin sayısal olarak artırılıp, merkezi nitelikteki vergilerin ise sayısal olarak azaltılması gerekmektedir. Bu doğrultuda yapılacak çalışmalarla, hem mükelleflerin vergi uyumlarının artmasına hem de kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde maliyet avantajlarının elde edilmesine katkı sağlayabilir. Nitekim anayasanın 127.maddesinde; yerel yönetimlerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında Cumhurbaşkanının izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenmesine ve bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağına dair anayasal güvencede sağlanmıştır.

Bu doğrultuda yerel nitelikteki vergilerin sayısal olarak artırılması ve merkezi nitelikteki vergilerin sayısal olarak azaltılması gerekmektedir. Ancak bu düzenlemelerin başarılı olabilmesi için, yerel yönetimlerin idari ve hukuki yönlerden güçlendirilmesi gerekir. Aynı zamanda yapılan düzenlemenin suiistimal edilerek kamu zararına yol açacak şekilde kullanımının engellenebilmesi için, sınırları kanunlarla belirlenmiş etkin bir denetim mekanizmasının kurulması, bu düzenlemelerin başarılı olma ihtimalini artıracak faktörleri oluşturmaktadır.

4.2.5. Siyasal Alanda Yapılması Gereken Çalışmalar

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak için yapılması gereken çalışma alanlarından biri de siyasaldır. Ülkemizde vergiye gönüllü uyum ile ilgili ekonomi, sosyal, mali, idari ve hukuki alanlarda çalışmalar yapılırken siyasal alanda çalışmalar ihmal edilmektedir. Oysa siyasal alanda vergiye gönüllü uyum ile ilgili yapılacak çalışmalar oldukça etkilidir. Çünkü bu alanlarla ilgili belirlenecek politika ile yapılacak düzenlemeleri yürütecek kişiler siyasal alanı işgal eden siyasilerdir.

²⁶³ Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, s.97

Siyasilerin vergiye gönüllü uyum ile ilgili yapılan düzenlemeleri uygulama yönündeki istek ve kararlılıkları, bu düzenlemelerin kısa veya uzun vadedeki başarı durumunu etkileyecektir. Benzer şekilde muhalefet durumunda bulunan siyasetçilerin, vergi ile ilgili belirlenen düzenlemelerin hükümet tarafından yerine getirilip getirilmediği noktasında, hükümet üzerinde baskı oluşturup oluşturmaması da başarı durumunu etkileyen diğer bir faktördür.

Siyasiler, uygulayacakları politikalar ile yapacakları düzenlemelere dair, kısa ve uzun vadedeki beklentilerini halkla paylaşıp onları bilgilendirmelidirler. Kısa vadede kendileri için olumlu olacak düzenlemeler yerine uzun vadede vergiye uyumu olumlu etkileyecek düzenlemeleri seçmelidirler.²⁶⁴ Örneğin, kısa vadede vergi gelirini artırıp, uzun vadede ise vergi adaleti ve uyumunu olumsuz etkileyen mali af benzeri politikaları uygulamamalıdır. Aynı zamanda yapılacak düzenleme ve politikaların uzun vadeli olarak planlanması ve sabırla uygulanması gerekmektedir. Ve unutulmamalıdır ki; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak düzenleme ve politikalar, ancak uzun bir dönem boyunca kararlı bir şekilde uygulandığı takdirde olumlu sonuçlar alınabilir.

²⁶⁴ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.213

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin en büyük finansman kaynağı olan vergiler, kanunlarla konulan, gerçek veya tüzel kişilerden, hukuki cebir altında ve karşılıksız olarak alınan parasal değerleri ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi, devlet açısından gelir kaynağını, mükellefler açısından ise mali ve psikolojik bir yükü ifade etmektedir.

Günümüzde kamu gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergiler, hem kamu harcamalarını finanse etmek hem de ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır. Devlet bütçesinde bu denli büyük bir paya sahip olması, vergilere atfedilen önemin de artmasına neden olmuştur.

Ancak 19. yüzyılın ikinci yarısından sonra ekonomi anlayışında meydana gelen değişme, devlete yüklenilen görev ve sorumlulukların da artmasına neden olmuştur. Görev ve sorumluluklarda meydana gelen artışa paralel olarak artan gelir ihtiyacı, vergi olgusu kadar eski bir tarihe sahip olan vergiye uyum konusu üzerinde araştırmaların yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

Bu yönüyle bakıldığında vergi uyumu, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesini ifade ederken, vergi uyumsuzluğu ise, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergisel yükümlülüklerini eksik veya zamanında yerine getirmemesini ifade etmektedir.

Öte yandan artan gelir ihtiyacına karşılık vergi gelirlerini artırmayı amaçlayan devletler, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen, bireysel, siyasal, ekonomik, sosyal ve demografik, ahlaki, psikolojik, yönetsel ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörleri tespit edip bunların ortadan kaldırılmasını sağlamak için bir takım çalışmalar yapmak zorunda kalmışlardır. Yapılan bu çalışmaların bir diğer nedeni ise; vergilerin, kişilerin gelirlerinde mutlak bir azalmaya sebep olması nedeniyle, mükellefler tarafından aktif ve pasif bir tepki ile karşılanmasıdır. Karşılaşılan bu tepkilerin boyutu ve çeşidi ise verginin ağırlığına göre değişmektedir.

Ülkemizde ise kamu gelirlerinin yaklaşık olarak %90'nını oluşturan vergiler, çağdaş vergi sistemlerine hâkim olan beyan esası ile mükellefler tarafından

beyan edilip ödenmektedir. Bu sistem aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyum derecesinin de ölçülmesinde kullanılmakla birlikte sağlıklı bir yöntem değildir. Şöyle ki, mükellefler vergisel yükümlülükleri çerçevesinde beyan ödevini yerine getirip, beyana esas olan kazanç unsurlarını eksik bildirmesi vergi uyumunun tam olarak yerine getirilmediğini göstermektedir.

Ülkemizde mükelleflerin vergisel işlemlere uyumu konusunda birçok çalışma ve düzenleme yapılmıştır. Nitekim bu konudaki en köklü ve kapsamlı düzenleme, 2005 yılında yeniden yapılanan gelir idaresinin, mükellef odaklı anlayışı benimseyip, daha iyi ve daha kaliteli hizmet sunmayı amaçlamasıdır. Ancak belirtmek gerekir ki, yapılan düzenleme ve çalışmaların mali, idari ve ekonomik alanlarla sınırlı kalıp, mükellef psikolojisi ile sosyolojik faktörleri göz önünde bulundurmaması bu çalışma ve düzenlemelerden amaçlanan olumlu sonuçların daha düşük düzeyde elde edilmesine neden olmuştur.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu incelediğimiz bu çalışmada, odak noktası olarak vergi uyumunu etkileyen faktörler ile bu doğrultuda yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Vergi uyumunu etkileyen faktörlerle ilgili olarak, yukarıda ifade ettiğimiz gibi, ülkemizde yapılan çalışma ve düzenlemelerde mükellef psikolojisi ve sosyolojik faktörlerin göz önünde bulundurulmaması etkin sonuç alınmasına engel olmuştur. Hâlbuki yapılan bilimsel çalışmalarda mükellef psikolojisi, vergi ahlakı, vergi bilinci vb. mükellef algıları en az mali ve ekonomik faktörler kadar vergi uyumunu etkilediği gözlemlenmiştir.

Öte yandan, mükellefler vergi karşısında kar/fayda durumlarını maksimize etmek adına vergiden kaçınma, vergi kaçırma vb. davranış biçimleri sergileyebilmektedirler. Söz konusu davranış biçimlerinin temel nedeni ise denetim olasılığının düşük olmasıdır. Özellikle ülkemizde yapılan denetimlerin düşük düzeyde olması ve uygulanan cezaların caydırıcı özelliğine sahip olmaması, bu davranış biçimlerinin sergilenmesine neden olabilmektedir. Bu duruma karşı yapılması gereken iki çalışma/düzenleme vardır. Birincisi, hem denetim hem de ceza miktarlarının artırılıp caydırıcı özelliğe sahip olmasının sağlanması, bu davranışların sergilenmesine engel olabilir. İkincisi ise, ilk politikanın ülkemizde uygulanma olasılığının düşük olması

varsayımı altında, mükelleflerin suç unsuru taşıyan davranışları sergileyecek alanın daraltılması veya bu davranışları sergilemeye engel olacak düzenlemelerin hayata geçirilerek mükelleflerin vergiye tam uyum sağlamasını gerçekleştirmektedir. Diğer bir ifadeyle suçu (vergi suçu fiilini gerçekleştiren kişiyi) cezalandırmak yerine, suçu önlemeye yönelik düzenleme ve çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ile ilgili olarak yapılan çalışmalar; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan çalışmalar ile sunulan hizmetler yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, genel olarak sunduğu hizmetleri, gelişen teknoloji sayesinde elektronik ortamda sunmaktadır. Bu sayede gelir idaresi, mükelleflerin vergiye uyumu konusunda hem zaman hem de maliyet avantajı elde etmektedir.

Öte yandan Gelir idaresi başkanlığı teknoloji alanında meydana gelen yenilikler karşısında mükelleflere sunduğu elektronik hizmetleri geliştirip, maksimum düzeyde fayda alınmasını sağlamalıdır. Örneğin ülkemizde etkin olarak kullanılan e-devlet sisteminin, internet vergi dairesi sistemiyle tam entegrasyonunun sağlanması, mükelleflere vergisel bilgi ve işlemlerini bu sistem aracılığıyla da takip etme imkânının sağlanması vergi uyumunu olumlu yönde etkileyecektir. Yine geliştirilen elektronik hizmetlere paralel olarak kurum personelinin de bu hizmetleri etkin şekilde kullanıp mükelleflere yardımcı olma noktasında eğitilmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amacıyla yeniden yapılanan gelir idaresinin, mükellef odaklı anlayışı kapsamında çıkarılan “mükellef hakları bildirgesi” mükelleflere mali ve hukuki güvence sağlaması amacıyla ilan edilmiştir. Ancak uygulamada bu bildirgenin hukuki ve mali alanlarda herhangi bir anlam ifade etmeyip, bir bildiriden öteye gidememesi, yeniden düzenleme gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda yapılacak hukuki düzenleme ile mükellef hakları bildirgesinin vergi kanunlarında yer alacak şekilde kanunlaştırılması, mükellefleri idare karşısında gerçek anlamda hukuki ve mali alanlarda güvence altına alınmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler ve bu kapsamda ülkemizde yapılan çalışmalar ile yapılması gereken çalışmalar değerlendirildiğinde, ülkemizde yapılan çalışmaların genel olarak mali ve idari alanlarla sınırlı kalması hedeflenen olumlu sonuçların ortaya çıkmasına engel olmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için sosyal, hukuki, ekonomik ve siyasal alanları da kapsayacak köklü çalışma ve düzenlemelerin yapılması ve bu çalışmaların uzun vadeli olarak planlanarak sabırlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Benzer şekilde mükelleflerin vergi konusunda içsel motivasyonunu olumlu yönde etkileyecek psikolojik faktörlerin de göz bulundurulması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumlu bir şekilde etkileyecektir.

EKLER

EK 1

GENEL BÜTÇE GELİRLERİ TAHSİLÂTI (2007-2018)

(TL)

	GENEL BÜTÇE		VERGİ		TEŞEBBÜS VE		ALINAN BAĞIŞ VE		DİĞER GELİRLER (FAİZLER)		SERMAYE		ALACAKLAR DAN	
	GELİRLE Rİ	%	GELİRLE Rİ	%	MÜLKİYET GELİRLE Rİ	%	ÖZEL GELİRLER	%	PAYLAR VE CEZALAR	%	GELİRLE Rİ	%	TAHSİLAT	%
2007 (**)	204.261.860.000	100	171.098.466.000	84	8.258.577.000	4	1.845.809.000	1	16.879.149.000	8	6.081.636.000	3	98.223.000	0
2008 (**)	226.653.106.000	100	189.980.827.000	84	7.442.735.000	3	851.041.000	0	18.855.021.000	8	9.116.120.000	4	407.362.000	0
2009 (**)	233.804.379.000	100	196.313.308.000	84	9.977.763.000	4	814.128.000	0	24.334.217.000	10	2.051.823.000	1	313.140.000	0
2010 (**)	272.775.244.000	100	235.714.637.000	86	9.844.985.000	4	965.734.000	0	22.615.242.000	8	3.401.772.000	1	232.874.000	0
2011 (**)	319.512.928.000	100	284.490.017.000	89	9.112.663.000	3	1.068.434.000	0	21.962.792.000	7	2.532.453.000	1	346.569.000	0
2012 (**)	362.654.794.000	100	317.218.619.000	87	14.076.030.000	4	1.651.816.000	0	26.268.614.000	7	2.082.751.000	1	1.356.964.000	0
2013 (**)	419.653.762.000	100	367.517.727.000	88	14.365.749.000	3	1.095.659.000	0	26.335.493.000	6	10.108.294.000	2	230.840.096	0
2014 (**)	461.450.539.000	100	401.683.956.000	87	16.305.486.000	4	1.284.488.000	0	31.718.418.000	7	9.553.470.000	2	904.721.000	0
2015 (**)	525.045.891.000	100	465.229.389.397	89	19.713.207.000	4	1.245.198.000	0	29.839.990.000	6	8.044.367.000	2	973.739.538	0
2016 (**)	608.336.187.441	100	529.607.900.959	87	23.812.358.000	4	1.123.790.000	0	39.353.986.000	6	12.844.306.000	2	1.593.846.482	0
2017 (**)	700.621.261.000	100	626.082.414.676	89	19.805.214.000	3	1.374.706.000	0	39.508.553.000	6	11.701.874.000	2	2.148.499.413	0
2018 (**)	850.728.172.000	100	738.180.401.147	87	26.261.458.000	3	1.254.421.000	0	76.662.451.000	9	7.818.242.000	1	551.199.308	0

KAYNAK: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm
Erişim Tarihi: 15.12.2019

ÖZEL GELİRLER VE FONLAR SÜTUNU: ÖZEL GELİRLER VE FONLARDAN BASKA DİĞER ÖZEL GELİRLER, ÖZEL KANUNLARLA ELDE EDİLEN GELİRLER VE KREDİLER MAHSUBATINI KAPSAMAKTADIR.

2008-2018 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARI GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DÂHİLDİR.

(**) 2007 - 2018 YILLARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DÂHİL OLDUĞUNDAN, 2007 - 2018 RAKAMLARINDA DA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DÂHİLDİR.

EK 2

**GELİR, KURUMLAR, KATMA DEĞER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN
GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (2007-2018)**

(BİN TL.)

YILLAR	VERGİ		GELİR		KURUMLAR		KURUMLAR V. +		KATMA DEĞER		ÖZEL TÜKETİM		KDV +	
	GELİRLERİ	%	VERGİSİ	%	VERGİSİ	%	GELİR V.	%	VERGİSİ	%	VERGİSİ	%	ÖTV	%
2007	171.098.466	100	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	53.780.017	31,4	55.461.123	32,4	40.168.683	23,4	95.629.806	55,8
2008	189.980.827	100	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	63.088.534	33,2	60.066.230	31,6	43.143.916	22,7	103.210.146	54,3
2009	196.313.308	100	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	66.720.165	33,9	60.169.248	30,6	45.165.420	23	105.334.668	53,6
2010	235.714.637	100	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	72.240.135	30,7	75.649.986	32,1	60.141.800	25,5	135.791.786	57,6
2011	284.490.017	100	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	89.118.725	31,3	95.550.463	33,6	67.530.262	23,7	163.080.725	57,3
2012	317.218.619	100	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	101.783.465	32,1	103.155.875	32,5	75.492.612	23,7	178.648.487	56,2
2013	367.517.727	100	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	110.160.589	30	123.878.363	33,7	90.003.203	24,4	213.881.566	58,1
2014	401.683.956	100	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	126.226.823	31,5	130.538.554	32,5	96.730.208	24	227.268.762	56,5
2015	465.229.389	100	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0	142.404.955	30,7	153.844.174	33,1	112.975.029	24,2	266.819.203	57,3
2016	529.607.901	100	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	170.584.572	32,3	168.808.352	31,9	130.102.951	24,5	298.911.303	56,4
2017	626.082.415	100	143.962.939	23,0	57.868.208	9,2	201.831.147	32,2	206.679.678	33,0	149.389.186	23,8	356.068.864	56,8
2018	738.180.401	100	175.420.074	23,8	84.132.155	11,4	259.552.229	35,2	250.661.593	34,0	147.521.660	20	398.183.253	54

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/istatistikler> Erişim Tarihi: 15.12.2019

Not: Tabloda vergi gelirlerinin oransal toplamı (100) ile gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergilerinin oransal toplamı arasındaki fark, diğer vergilerin oransal toplamını temsil etmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 14.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2.Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989
- Aktan, Can Coşkun, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. **Vergi Zulüm ve İsyân**, 1. Basım, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002
- Aktan, Coşkun Can, Hakan Ay ve Hilmi Çoban. “Siyasal Karar Alma Sürecinde Çıkar Grupları” İçinde: C.Can Aktan ve Dilek Dileyici, **Modern Politik İktisat: Kamu Tercihî**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007
- Ay, Hakan. **Vergi Politikaları ve Baskı Grupları**, 2.Basım, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008
- Baloğlu, Burhan. **Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul: Yayın No: 2010-61, 2010
- Batirel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, 3. Basım, İstanbul: M.Ü. Yayın No:492, İ.İ.B.F. Yayın no:388, 1990
- Batirel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No.24, 2007
- Berksoy, Turgay. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:411, İ.İ.B.F. Yayın No:362(Doktora Tezi), 1984
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 31.Basım, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2013
- Çelebi, A.Kemal. Mali Olaylara Sosyolojik Yaklaşımın Önemi(Makale), **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Ankara: T.C. M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, 2012
- Çevik, Savaş. **Kamu Maliyesi Kamu Kesimi Ekonomisine Giriş**, 1. Basım, Konya: Palet Yayınları, 2016
- Çiçek, Halit. **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri: İstanbul ili anket çalışması**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, No: 65, 2006
- Eker, Aytaç ve Duran Bülbül. **Kamu Maliyesi**, 2.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, 8.Basım, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 12.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1986

Erol, Ahmet. **Vergi Felsefesi**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın no.140, 2011

Gerger, Güneş Çetin. **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, 1.Basım, İstanbul: Legal Kitabevi, 2011

Gökbel, Doğan. **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998

Hesap Uzmanları Kurulu. **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, Ankara: HUK 50. Yıl Armağanı, 1995

Hoşyumruk, Şennur. **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1459, Açıköğretim Fakültesi Yayınları; No.775, 2003

Kirmanooğlu, Hülya. **Kamu Ekonomisi Analiz**, 2. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2009

Kitabcı, İsmail. **Vergi Etiği Vergi Psikolojisi Verginin Sosyal-Psikolojik Teorisi**, 1.Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013

Kurtkan, Amiran. **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1968

Muter, Birol Naci ve Pelin Master Özcan. “Sosyo-Psikolojik Yönleri ile Vergi Kaçakçılığı”, İçinde: **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Editör: A.Kemal Çelebi, Ankara: M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2012/418, 2012

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2000

Oktar, Ateş. **Vergi Hukuku**, 2.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006

Orhaner, Emine. **Kamu Maliyesi**, 3.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 6.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2006

Pelin, İ. Fazıl. **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**,1. Basım, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1945

Sakinç, Süreyya ve Serkan Cora. Mali Sosyalleşme ve Kültür İlişkisi, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**(Editör. A. Kemal Çelebi), , Ankara: T.C. M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2012/418, 2012

Sayar, Nihad s. **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipler**, İstanbul: Sermet, C.I, 5.B.,İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:256, Sermet Matbaası, 1975

Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**, Salih Turhan (çev.), 4.Basım, İstanbul: Fakülteler, 1976

Şenyüz, Doğan. **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa: Ekin Kitapevi, 1995

Şişman, Bülent. **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003

Tabakoğlu, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, 7.Basım, İstanbul: Dergâh Yayınları, 2005

TOBB. Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, **Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Ankara, 2001

Torgler, Benno. **Tax Compliance and Tax Morale, A Theoretical and Empirical Analysis**, England: Edward Elgar Publishing, 2007

Tuay, Elif ve İnci Güvenç. **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No.51, Kasım 2007

Tuncer, Selahattin. **Kamu maliyesi**, 4.Basım, İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, 1975

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5.Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi,1993

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, 2.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, 9.Basım, Ankara: İmaj Yayınevi, 2005

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kamu Maliyesi Ders Notları**, 2.Basım, İstanbul: Arıkan Yayınları, 2007

Yılmaz, Gülay Akgül. **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul: Mart, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2006

Sürekli Yayınlar

Akbulut, Ali Rıza. Vergiye Gönüllü Uyum, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.266, Ekim 2003

Allingham, Michael G. ve Agnar Sandmo. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', **Journal of Public Economics** 1, 1972 (323-338)

Alm, James, Michael Mckee ve William Beck. Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance", **National Tax Journal**, Vol.43, No.1, 1990

Andreoni, James, Brian Erard ve Jonathan Feinstein. Tax Compliance, **Journal of economic Literature**, Vol.XXXVI(June 1998)PP.818-860

Atçeken, Fikret Deniz, Mehmet Emin Altundemir ve Aykut Hamit Turan. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt.4, Sayı.1, Mart 2018

Batirel, Ömer Faruk. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.175, Mart 1996

Çalışkan, Mustafa. Uluslar arası Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Anlaşmalarının İstismarı, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.93, Haziran 1996

Çelik, Celal. Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.284, Nisan 2005

Çetin, Güneş. Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.14, Sayı.2, Manisa, 2007

Çomaklı, Şafak E. Vergi Psikolojisi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.322, Haziran 2008

Demir, İhsan Cemil. Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, **Maliye Dergisi**, Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009

Doğan, Nihat Ediz ve Erhan Gümüş. Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, Sayı.164, Ocak-Haziran 2013, s.102

Gerçek, Adnan. Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.209, Şubat 2006

Gökbunar, Ali Rıza ve Ramazan Gökbunar. Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumunu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.311, Temmuz 2007

Güleç, Erdal. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(I), **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı.373, Eylül 2012

Güleç, Erdal. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler(II), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.374, Ekim 2012

Güven, Ahmet ve Gül Şimşek. Yerel Yönetimlerin Sosyo Ekonomik Gelişimi ve Tanıtımı Açısından Film Platolarının Önemi: Midwood Örneği, **Sayıstay Dergisi**, Sayı.108, Ocak-Mart 2018, s.126

İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar, Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları, **Maliye Dergisi**, Sayı.157, Temmuz-Aralık 2009

İpek, Selçuk ve İlknur Kaynar. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale iline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F, Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.16, sayı.1, 2009

İpek, Selçuk. Vergilemede Yükümlü Motivasyonu-2, **Bilanço Dergisi**, Sayı.124, Mart 2010

Kıldış, Yusuf. Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.309, Mayıs 2007

Kitapcı, İsmail. Vergiye Psikolojik Bir Bakış: Gelir idaresi Başkanlığı Tarafından Yayınlanan Vergi Afişlerinin Vergi Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi, **Maliye Dergisi**, Sayı.173, Temmuz-Aralık 2017

Ömürbek, Nuri, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek. Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, 2007

Özpehriz, Niyazi. Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.283, Mart 2005

Roth, Jeffrey A. ,Scholz John T. ve Witte A.D. (eds), Taxpayer Compliance, VoU: An Agenda for Research, **Philadelphlia:University of Pennsylvania Press**, 1989

Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, **Sakarya Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560> (Erişim Tarihi: 01.12.2019)

Savaşan, Fatih. Vergi Afları; Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları), **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi (C.VIII,S.1, 2006)**

Saygın, Özgür, Ulvi Sandalcı ve Faruk Sezer. Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 2015

Saygın, Özgür, Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı. Vergi Sistemi Karmaşıklığının Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.366, Mart 2019

Sofracı, İhsan Erdem ve Gökben Güney. Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Psikolojik ve Sosyolojik Yönleriyle İncelenmesi: Mersin İli Örneği, **Toplum ve Demokrasi**, (11) 23, Ocak-Haziran 2017

Taytak, Mustafa. Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, Cilt.5, Sayı.7, 2016

Tekin, Ahmet ve Özlem Sökmen Gürçam. Vergi Affı Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma, **İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi**, Cilt.6 Sayı.6, 2017

Tunçer, Mehmet. Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, **Ankara Üniversitesi SBF. Dergisi**, 57-3

Türkay, İmdat. Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü uyum Uygulamaları, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.299, Ağustos 2013

Yurdadoğ, Volkan, Ramazan Gökbnar ve Barış Tuñçay. Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, Cilt.23, sayı.3, 2016

Yılmaz Elif. Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.13 Sayı. 1-2, 2009

Diğer Kaynaklar

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı resmi gazetede yayımlanan **7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, <file:///C:/Users/user/Desktop/tez%20gel/gib/7194.pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2019)

25.07.2017 Tarih ve 30134 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan **482 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, <https://www.gib.gov.tr/node/123353/pdf> (Erişim Tarihi: 15.12.2019)

02.08.2019 Tarih ve 30850 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan **Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)**, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/08/20190802-13.htm> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

ABD ile Çin ticaret anlaşması, ekonomik ve siyasi rekabeti hafifletecek mi? <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-51152022> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Aktan, Coşkun Can. **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (Erişim Tarihi: 24.11.2019)

Biberoğlu, Elif. Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu, (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE 2006)

Çelikkaya, Ali. Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

Çiçek, Halit. Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006)

Doğrusöz, A. Bumin. Kayıt Dışı ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku ile Özel Hukuk İlişkilerine Bakış, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: 10-14 Mayıs, 2004

Duran, İsmihan. Vergi Ahlakı: Kadıköy İlçesinde Ücret ve Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama, (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE. İstanbul, 2013)

Laffer, Arthur B. The Laffer Curve: Past, Present and Future, **The Heritage Foundation**, No. 1765, 1 June, 2004 pp. 1-16

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:314, Şubat 2019, s.79-87, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2014-2018 Stratejik Planı**, Ankara, 2013, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf(Erişim Tarihi: 25.11.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)**, Ankara, 2019, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Kayit_Disi_Ekonomiyel_e_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2019_2021.pdf (Erişim Tarihi: 25.11.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı**, Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:40, Ağustos 2007, s.11, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtek_katderkit.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergiye Uyumlu Mükelleflere %5 Vergi İndirimi**, Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:293, Şubat 2019 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_indirimi_brosuru.pdf (Erişim Tarihi:02.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 323, Ekim/2019, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/VergiCezalarindaindirimUygulamasıBrosuru2.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilerde Pişmanlık Uygulaması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 324, Ekim/2019, <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/VergilerdePismanlik.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yurtiçi ve Yurtdışı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 322, Eylül/2019, <file:///C:/Users/user/Desktop/tez%20gel/gib/varlikbrosur2019.pdf> (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma Broşürü**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 22, Ekim/2007, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf (Erişim Tarihi: 21.12.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesine İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı**, <https://www.gib.gov.tr/kanun-yolundan-vazgecme-muessesine-iliskin-vergi-usul-kanunu-genel-teblig-taslagi-hazirlandi> (Erişim Tarihi: 30.12.2019)

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm (Erişim Tarihi: 30.11.2019)

Gürbüz, Vedat. Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi, **Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi 23.Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 7-11 Mayıs 2008

Karaarslan, Erkan. **Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması**, www.erkankaraarslan.org (Erişim Tarihi:25.11.2019)

İnceleme Elemanı Sayısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, . <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu> (Erişim Tarihi: 30.12.2019)

Mahalle Baskısı İfadesi, <http://www.rusencakir.com/Prof-Serif-Mardin-Mahalle-Baskisi-Ne-Demek-Istedim/2028> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Mutlu, Ayşegül ve Mustafa Çelen, **Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim 2012, <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/6843-dolayli-ve-dolaysiz-vergilerin-turk-mali-sistemi-icerisindeki-yeri-siyasal-sosyal-ve-ekonomik-sonuclari> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699#>, Aktaran:https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm (Erişim Tarihi: 24.11.2019)

Olivera Tanzi Etkisi, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Huseyinsen.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Sarı Yelekliler, <https://tr.euronews.com/tag/sar-yelekliler> (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, **Enflasyon ve Fiyat İstikrarı**, https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/06084069-3751-44a3-ba98-fc5a65b908ba/Enflasyon_FiyatIstikrari.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-06084069-3751-44a3-ba98-fc5a65b908ba-m5lk8Dx (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

User, İnci. Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1992)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **2018 Yılı Faaliyet Raporu**,
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2019)

Vergisel Teşviklerle İlgili Kanuni Düzenlemeler, <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yatirimlarda-vergisel-tesvikler/ll-konularina-gore-vergisel-tesvikler> (Erişim Tarihi: 02.12.2019)



