

T. C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

SOSYO-PSİKOLOJİK YÖNDEN VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ
NEDENLERİ

Dicle ERDAL

Danışman

Doç. Dr. Mustafa MİYNAT

Manisa

2011

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “*Sosyo-Psikolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri*” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih
.../.../2011
Adı Soyadı

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü // tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı öğrencisi Dicle ERDAL'ın "Sosyo-Psikolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri" Konulu tezi incelenmiş ve aday // tarihinde saat 'da/de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra..... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna

OY BİRLİĞİ

DÜZELTME yapılmasına *

OY ÇOKLUĞU

RED edilmesine **

ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu:

Üniv. Kodu:

Tezin yazarının

Soyadı: ERDAL

Adı: Dicle

Tezin Türkçe Adı: Sosyo-Psikolojik Yönden Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri

Tezin Yabancı Adı: Social-Psychological Aspects of Tax Losses and Causes Evasions

Tezin yapıldığı Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

Enstitü: SOSYAL BİLİMLER

Yılı: 2011

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

1-Yüksek Lisans x

2-Doktora

3-Tıpta Uzmanlık

Sayfa Sayısı: 118

Referans Sayısı

Tez Danışmanının

Ünvanı: Doç. Dr.

Adı: Mustafa

Soyadı: MİYNAT

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1- Vergi Kayıpları

2- Vergi Kaçakları

3- Vergi Ahlakı

4- Vergi Sosyolojisi

5- Mali Psikoloji

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1- Tax Losses

2- Tax Evasions

3- Tax Morality

4- Tax Behavior

5- Fiscal Psychology

Tarih :

İmza :

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Doç. Dr. Mustafa Miynat'a, kaynak araştırmalarımaya önemli katkılar sağlayan Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Doğan Şenyüz'e, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün tüm değerli öğretim üyelerine, kaynak araştırmalarımada sıklıkla yardımlarına başvurduğum Dokuz Eylül Üniversitesi Merkez Kütüphanesi çalışanlarına, hazırlık sürecinde kaynak araştırmalarımaya katkı sağlayan ve manevi desteğini esirgemeyen dostum Rasime Kocaçal ve ailesine, anlayışıyla her zaman yanımda olan sevgili Özcan Aydınli ve ailesine, eğitimime devam etmem konusunda beni yüreklendiren babam Feyzullah Erdal'a, teknik desteğinden dolayı kardeşim Deniz Erdal'a, özellikle sonsuz sabrı ve desteğinden dolayı annem Birsen Erdal'a teşekkür ederim.

Manisa, 2011

Dicle Erdal

ÖZET

Vergiler toplumsal yaşamın vazgeçilmez bir parçasıdır. Devletin kamu harcamalarına karşılık en önemli gelir unsuru olan vergiler, bireylerin tüketim ve tasarrufları üzerinde de önemli bir etkiye sahip olduğundan bireyler üzerinde yarattıkları etkileri ele alınmaz ise devlet açısından vergi kayıpları söz konusu olabilecektir.

Bir toplumu oluşturan bireylerin önemli bir kısmı gelirinin, servetinin ya da harcamalarının bir bölümünü devlete vermek istemez. Diğer bir kısmı ise vergilere kutsallık atfederek vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi sayar ve katlanmak durumunda olduğu bu baskı hissini hafifletmeye çalışır. Şüphesiz ki her bireyin vergiler karşısında hissettiği bu baskı hissi farklılık gösterecektir. Toplumu oluşturan tüm mükelleflerin vergilere karşı davranışlarının tek tek incelenmesi de mümkün olamayacağından çalışmamız kapsamında kimi genellemelere başvuracağız.

Bir ülkenin vergi sistemi o ülkenin ekonomik yapısını yansıttığı gibi sosyal yapısını da yansıtmaktadır. Değişen dünyada da devletlerin öncelikli amaç ve politikalarının değişmesi olağandır. Buna bağlı olarak vergi sistemlerinde de çeşitli reformlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu reformlar ile sağlıklı sonuçlara ulaşabilmek ve vergi kayıplarına neden olmamak için de o toplumda yaşayan bireylerin vergiye karşı davranışlarının ve bu davranışları etkileyen faktörlerin incelenmesi gerekmektedir.

Bu çalışma ile çağdaş vergilendirmede sosyo-psikolojik açıdan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini ortaya koyarak toplum tarafından kabul gören bir vergi yönetiminin sağlanmasına yönelik alınması gereken önlemleri değerlendireceğiz.

ABSTRACT

Taxes are indispensable for the present social lives. In allowance to the state expenses taxes are the main incoming resource for the government, as it has a important influence on the individual consumption and also disposal it may would be a loss if the the effect on individual of pressure which it makes won't be argued out by the government.

Most of the members of the community wouldn't like to give an important part of their incomings their furtune or their budget to the state. The other half again accepting taxes as a bid and know this payment as a mission and trying to diminsh the feeling of pressure. As there is no opportunity to examin the individuals in single we will take the averages most of the time.

The tax structure of a state is reflecting the economic and also the social buildings of a country. The change of the political views and the main causes is possible as the world is changing. According to this it is a need to reform the tax system in several areas. To asume a healthy result with the most minor lost it is important to take a look of the attitude of the humanity to the taxes and the factor which have force on it.

This study will show assessments of devices which are have to be taken to get an acceptable administration of taxes by cleareyfung the causes of tax evasions and tax losses on the social-psychologic level of the modern taxation.

İÇİNDEKİLER

SOSYO-PSİKOLOJİK YÖNDEN VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ NEDENLERİ

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
YÖK DÖKÜMANTASYON TEZ VERİ FORMU	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
TABLolar LİSTESİ	xv
GRAFİKLER LİSTESİ	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN PSİKOLOJİK ve SOSYAL YÖNÜ

1. 1. VERGİ SOSYOLOJİSİ KAVRAMI, ÖNEMİ ve YÖNTEMLERİ	3
1. 1. 1. Vergi Sosyolojisi Kavramı	3
1. 1. 2. Vergi Sosyolojisinin Önemi	6
1. 1. 3. Vergi Sosyolojisinin Yöntemleri.....	7
1. 2. VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR.....	7
1. 2. 1. Mali Psikoloji ile Vergi Psikolojisi İlişkisi	7
1. 2. 2. Vergi Psikolojisinin Önemi	9
1. 2. 3. Vergi Psikolojisinin Amaçları.....	10

1. 2. 3. 1. Vergi Politikalarının Etkinliğini Arttırma Amacı	10
1. 2. 3. 2. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı	12
1. 2. 3. 3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı.....	13
1. 2. 4. Vergi Psikolojisinin Gelişimi	13
1. 2. 4. 1. İngiltere’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci.....	14
1. 2. 4. 2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci	18
1. 2. 4. 3. Osmanlı Devleti’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci.....	20
1. 2. 5. Vergi Psikolojisi Konusunda Yapılan Çalışmalar.....	23
1. 2. 6. Vergilemenin Psikolojik Sınırları.....	25
1. 2. 6. 1. Vergi Baskısı (Tazyiki)	26
1. 2. 6. 2. Vergi Zihniyeti ve Vergi Ahlakı	28
1. 2. 6. 3. Mali Anestezi	30

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ PSİKOLOJİK ve SOSYOLOJİK NEDENLERİ, SONUÇLARI ve ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

2. 1. VERGİLERE KARŞI TEPKİLER ve ETKİLER	32
2. 1. 1. Vergi Kaçırma	32
2. 1. 2. Vergiden Kaçınma	34
2. 1. 3. Verginin Reddi (Grevi)	35
2. 1. 4. Verginin Telifisi (Giderilmesi)	36
2. 2. VERGİLEMENİN TOPLUMSAL TEMELLERİ	37
2. 2. 1. Haksız ve Adil Olmayan Vergilere Karşı Pasif Direniş: Sivil İtaatsizlik ...	37
2. 2. 2. Haksız ve Adil Olmayan Vergilere Karşı Aktif Direniş: Vergi İsyanı	38
2. 2. 2. 1. Avrupa’da Vergi İsyanları	41
2. 2. 2. 2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Vergi İsyanları	44

2. 2. 2. 3. Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyancıları	48
2. 3. VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ PSİKOLOJİK ve SOSYOLOJİK NEDENLERİ	53
2. 3. 1. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenleri	54
2. 3. 1. 1. Vergi Mükelleflerinin Devlete Karşı Güvensizliği	54
2. 3. 1. 2. Af Beklentileri	55
2. 3. 2. Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Sosyal Değişkenler	56
2. 3. 2. 1. Taraflararası Eşitlik Ve Vergi Adaleti.....	56
2. 3. 2. 2. Vergi Ahlakı	57
2. 3. 2. 3. Eğitim Düzeyi	60
2. 3. 2. 4. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu	64
2. 3. 2. 5. Yükümlünün Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri.....	66
2. 3. 2. 6. Kamu Hizmetlerinin Gerekliliğine Olan İnanışlar	69
2. 3. 2. 7. Yükümlünün Mesleği	70
2. 3. 2. 8. Yükümlünün Kökeni	71
2. 3. 2. 9. Yükümlünün Diğer Özellikleri.....	71
2. 4. VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ SOSYO-PSİKOLOJİK AÇIDAN ORTAYA ÇIKARDIĞI SONUÇLAR	73
2. 4. 1. Sosyal Sınıflararası Dengesizlikler	73
2. 4. 2. Ahlaki Değerlerin Bozulması ve Kamu Otoritesini Hafife Alma	76
2. 5. SOSYO-PSİKOLOJİK AÇIDAN VERGİ KAÇAKÇILIĞINA YÖNELİK ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER	77
2. 5. 1. Vergi Ahlakının Yükseltilmesi.....	79
2. 5. 2. Vergilerin ve Vergi Kaçakçılığının Açıklanması.....	81
2. 5. 3. Vergi Affına Gerektiğinde Yer Verilmesi	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ SOSYO- PSİKOLOJİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3. 1. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEMDE UYGULANAN VERGİLER	86
3. 1. 1. Şer-i Vergiler	86
3. 1. 1. 1. Zekat	86
3. 1. 1. 2. Öşür (Aşar)	86
3. 1. 1. 3. Harac	87
3. 1. 1. 4. Cizye	88
3. 1. 2. Örf-i Vergiler	88
3. 1. 2. 1. Rusum-ı Örfiye Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Sosyo- Psikolojik Etkileri	88
3. 1. 2. 2. Tekalif-i Divane (Avarız) Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Sosyo- Psikolojik Etkileri	89
3. 2. CUMHURİYET DÖNEMİNDE UYGULANAN VERGİLER.....	89
3. 2. 1. 1923-1950 Dönemi Vergi Politikaları.....	89
3. 2. 1. 1. İzmir İktisat Kongresi ve Aşar Vergisi’nin Kaldırılmasının Psikolojik ve Sosyolojik Boyutu	90
3. 2. 1. 2. 1923-1950 Dönemi Tahsil Edilen Olağanüstü Vergilerin Mükellef Psikolojisi Üzerindeki Etkileri	92
3. 2. 1. 2. 1. İktisadi Buhran Vergisi	93
3. 2. 1. 2. 2. Muvazene (Denge) Vergisi	93
3. 2. 1. 2. 3. Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi	93
3. 2. 1. 3. İkinci Dünya Savaşı’nın Beraberinde Getirdiği Yeni Vergiler ve Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri	95
3. 2. 2. 1950-1980 Dönemi Vergi Politikaları.....	96

3. 2. 3. 1980 Sonrası Vergi Politikaları	97
3. 3. TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ NEDENLERİ	100
3. 3. 1. Küreselleşmenin Etkileri ve Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenler ...	100
3. 3. 1. 1. Dolaysız Vergiler Bakımından	100
3. 3. 1. 2. Dolaylı Vergiler Bakımından	101
3. 3. 2. Hukuksal Nedenler	102
3. 3. 2. 1. Yasaların Basit, Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değiştirilmesi	103
3. 3. 2. 2. Vergi Oranlarının Yüksekliği	103
3. 3. 2. 3. Vergi Cezalarındaki Yetersizlik	104
3. 3. 2. 4. Vergi Afları	104
3. 3. 2. 5. Vergi Yasalarında Yer Alan Çeşitli İstisna ve Muafiyetler	105
3. 3. 3. İdari Nedenler	105
3. 3. 3. 1. İdarenin Denetim Mekanizmasından Kaynaklanan Nedenler	105
3. 3. 3. 2. İdarenin Mükellef ile Olan İlişkisinden Kaynaklanan Nedenler	106
3. 3. 4. Sosyal ve Siyasal Nedenler	106
3. 3. 4. 1. Vergi Ahlakı ve Mükelleflerin Psikolojik Yapıları	106
3. 3. 4. 2. Siyasi İktidar ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler	107
3. 4. TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ DOĞURDUĞU SONUÇLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	108
3. 4. 1. Vergi Mevzuatında Meydana Gelen Sorunlar ve Yapılması Gerekenler ...	108
3. 4. 2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar ve Alınması Gereken Tedbirler	108
3. 4. 3. Sosyal ve Siyasal Tepkiler ve Çözüm Önerileri	110
SONUÇ	111
KAYNAKLAR	119

KISALTMALAR

a. g. e.	adı geçen eser
a. g. m.	adı geçen makale
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No:

Şekil 1: Mükellef Davranışları Açısından Oran-Tutum Analizi.....	11
Şekil 2: Vergi Kültürünün Yapısı	30
Şekil 3: Verginin Telafisi	37

TABLULAR LİSTESİ

Sayfa No:

Tablo 1: İngiltere, ABD ve Osmanlı Devleti'nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci	14
Tablo 2: İngiltere'de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci.....	14
Tablo 3: Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci	18
Tablo 4: Osmanlı Devleti'nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci.....	20
Tablo 5: Vergi Baskısı Endeksi.....	26
Tablo 6: Avrupa'da, ABD'de ve Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyamları	40
Tablo 7: Avrupa'da Vergi İsyamları	42
Tablo 8: ABD'de Vergi İsyamları	45
Tablo 9: Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyamları	48
Tablo 10: 2009-2013 Stratejik Plan Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumu Arttırmaya Yönelik Önlemler	62
Tablo 11: Vergi Affına İlişkin Görüşler.....	83
Tablo 12: 1932-1938 Yılları Arası Ücretliler ile Ticaret, Sanayi Erbabı ve Diğerleri Üzerinden Toplanan Olağanüstü Vergilerin Karşılaştırılması (1000.-TL.)	95
Tablo 13: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı	103

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa No:

Grafik 1: Türkiye’de Vergisini Hiç Ödememesine Rağmen Yakalanmayan Bireyler Bulunmaktadır	68
Grafik 2: Lorenz Eğrisi	75
Grafik 3: Af Beklentisi Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Arttırmaktadır	84

GİRİŞ

Vergiler, bireylerin kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında bir daralmaya sebep olan ve karakterlerinde varolan cebrilik sebebiyle bireysel ve toplumsal açıdan tepki görmelerine karşın kamu harcamalarının birincil finansman araçlarıdır. Söz konusu tepkilerin sosyal ve psikolojik nedenleri araştırılmadan iyi bir vergi yönetiminin sağlanması mümkün değildir. Bu sebeple mali sosyoloji ve vergi psikolojisi kavramları doğmuştur.

Devlet ile toplum arasındaki vergilere yönelik ilişkiyi inceleyen bir bilim dalı olan mali sosyoloji, sınıf farkı gözetmeksizin, bireylerin ödeme güçleri oranında vergi vermelerinin sosyal sermaye açısından önemini incelemektedir. Değişen yaşam koşullarına bağlı olarak farklılık gösteren vergi sistemleri bize mali sosyolojinin önemini göstermektedir. Çünkü değişen dünyada vergilerin çeşitli evrelerden geçmemesi ve bu değişimin toplumu oluşturan bireyler üzerinde bir takım etkilere yol açmaması mümkün değildir.

Bir ülkede varolan vergi sisteminin o ülke vatandaşlarınca diğer bir deyişle, vergi mükelleflerince nasıl algılandığı vergi psikolojisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu da o ülkenin vergi sistemi açısından kanun koyucuya yol göstermektedir. Çünkü psikolojik yönden vergi sistemlerini değerlendirmek, mali olayların bireyler üzerinde yarattıkları etkileri ele almak, vatandaşların bu konuya yönelik sıkıntılarının anlaşılmasını sağlamak o ülkede uygulanan vergi sisteminin geleceği açısından belirleyici bir rol oynamaktadır.

Amaçlanan vergi politikalarını uygularken vatandaşlarının tepkilerine duyarlılık gösteren kanun koyucu hem etkin bir vergi politikası izleyecek hem de vatandaşlarının vergilere yönelik memnuniyetini üst düzeyde tutacaktır. Bu yolla vergi kayıp ve kaçaklarında da bir azalma gözlenecektir.

Vergi yönetiminde doğabilecek aksaklıklar, yükümlülerin vergilere, vergi yönetimine, kamu harcamalarına olan bakış açıları dikkate alındığı takdirde en az kayıpla (vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma yoluyla oluşan) giderilebilecektir.

Çalışmamızın temel amacı; vergilerin aslında bir psikolojik sözleşmeye bağlı olarak toplandığına dikkat çekmek ve mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan sosyal ve psikolojik nedenlerini ortaya koyarak etkin bir vergi yönetiminin

öncelikle mükellef psikolojisini değerlendirebilmekle sağlanabileceğini açıklamaktır. Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, vergilemenin psikolojik ve sosyal yönü vergi sosyolojisi kavramı, önemi ve yöntemleri çerçevesinde inceledikten sonra vergi psikolojisine ilişkin genel açıklamalarda bulunulacaktır.

İkinci bölümde ise; vergilere karşı oluşan tepkiler ele aldıktan sonra vergilemenin toplumsal temelleri Avrupa, Amerika Birleşik Devletleri ve Osmanlı Devleti açısından değerlendirilecektir. Daha sonra vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerini, doğurduğu sonuçları ve alınması gereken önlemleri psikolojik ve sosyal açıdan bu bölüm dahilinde inceleyeceğiz.

Son bölümde ise; cumhuriyet öncesi ve sonrası ülkemizde yürürlükte olan vergiler hakkında bilgi verilecek ve bu vergilerin mükellef psikolojisi üzerindeki etkileri değerlendirilecek, alınması gereken önlemler açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMENİN PSİKOLOJİK ve SOSYAL YÖNÜ

1.1. VERGİ SOSYOLOJİSİ KAVRAMI, ÖNEMİ ve YÖNTEMLERİ

Sosyoloji sözlük anlamı ile, toplumun yapısını, işlevlerini, bu yapı ve işlevlere bağlı olarak meydana gelen değişimleri ve bunların sonucunda ortaya çıkan toplumsal sorunları inceleyen bilim dalıdır. Mali olayların sosyolojik bakış açısıyla incelenmesi ise mali sosyoloji denilen bir alanın doğmasına sebep olmuştur. Çalışmamızın bu kısmında mali sosyoloji kavramını, önemi ve yöntemlerini inceleyeceğiz.

1. 1. 1. Vergi Sosyolojisi Kavramı

Mali olayların ve özellikle de vergilerin insan toplulukları üzerindeki etkileri bir gerçektir. Çünkü toplumlarda vergiyi ödeyen kesimler toplumun büyük bir kısmını oluşturduğu için vergilerin sosyal etkilerini de ele almak durumundayız. Vergi idarelerinin mükelleflere karşı tutumları, yasama organının tutumu, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payları gibi mali olaylar sosyal gruplar üzerinde etkilidir ve bu sosyal grupların tepkileri de farklılık göstermektedir. Mali olayların sosyolojik açıdan incelenmesi mali sosyoloji denilen bir alanın doğmasına sebep olmuştur¹. Burada hem mali sosyolojinin hem de vergi sosyolojisinin tanımlarını vermekte yarar görüyoruz. Vergi sosyolojisi, vergi politikası uygulamalarıyla, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve sınıf farklılıklarının mümkün olduğunca azaltılmış olduğu bir inceleme alanıdır. Mali sosyoloji ise, vergi sosyolojisi ile aynı sonuca yönelik inceleme alanı olmakla beraber maliye politikasının diğer araçlarını da analizde kullandığı daha geniş bir inceleme alanıdır².

14. yüzyılda sosyal yapının genel yasalarını ortaya koyarak sosyoloji bilimini özgür ve bağımsız bir bilim haline getirmeye çalışan düşünürlerden biri olan İbn-i Haldun'un (1332-1406) mali sosyoloji kavramının gelişmesinde önemli bir yeri

¹ Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 26; Halit ÇİÇEK, Mehmet KARAKAŞ, Abdunnur YILDIZ, **Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008 / 381, Ankara, 2008, s. 18.

² H. Hüseyin SAVAŞ, **Vergi Sosyolojisi Çerçevesinde Gelir Vergisi Uygulamasının Sosyal Amaçlar Açısından Analizi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1995, s. 5-6.

olduğunu görüyoruz³. Avrupa’da ise mali sosyoloji hakkındaki incelemeler 20. yüzyılın başlarında Joseph A. Schumpeter ile başlamıştır⁴. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi’nde “*mali sosyoloji*” terimi ise ilk defa Prof. Dr. Fritz Neumark tarafından kullanılmıştır. 1940 yılında yayımlanan kitabı “*Maliye İlimine Dair Ekonomik ve Sosyal Tetkikler*” İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi’nde ders kitabı olarak okutulmuş ve Prof. Dr. Amiran Kurtkan’a yol gösterici olmuştur. Kurtkan, 1968’de “*Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji*” kitabını yayımlamıştır⁵. Mali sosyoloji kavramına yönelik çalışmalarda bulunan önemli yazarlarımıza genel olarak değindikten sonra açıklamalarımızı yaparken öncelikle 14. yüzyıla gidip İbn-i Haldun’un görüşlerine yer vereceğiz.

İbn-i Haldun’a göre insanları toplum halinde yaşamaya iten üç sebep bulunmaktadır. Bunlar; ekonomik ihtiyaçlar, can ve mal güvenliği, otorite ve hukuk ilkeleridir⁶. İşte bu nedenle İbn-i Haldun vergi yüküne yönelik değerlendirmelerinde devletin bireylerden fazla vergi almakla gelirlerini arttıramayacağını, ağır vergi yükünün kamu gelirlerini düşüreceğini ileri sürmüştür. Yani İbn-i Haldun’a göre insanları toplu halde yaşamaya iten nedenler vardır ve buna bağlı olarak ortaya çıkacak kamu harcamaları mevcuttur ki bu kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kamu geliri elde etme yoluna gidecek olan devlet, vatandaşlarını ağır vergi yükü altında ezmemelidir. Çünkü vergi yükünün yüksek olması halkın çalışma arzusunu kıracaktır ve bunun sonucu olarak üretim gerileyecek ve dolayısıyla devlet gelirleri de düşecektir⁷. Topladığı vergiler ile mülkiyeti savunması ve askeri korumayı sağlaması gereken devlet, azalan gelirleri dolayısıyla halkı üzerinde tam koruma sağlayamayacaktır⁸. Bu da askeri harcamalara yeteri kadar pay ayrılmaması sonucunu doğuracaktır. Böylece devlet askeri yönden zayıf düşecek ve düşman devletlerin saldırılarıyla karşılaşacaktır. Devlet artan harcamaları karşılamak amacıyla halkın vergi yükünü arttıracaktır. Her türlü

³ Ramazan GÖKBUNAR, Emin KÖMÜRCÜLER, A. Zafer YALÇIN, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 455, Haziran, 2007, s. 207.

⁴ Marc LEROY, “Tax Sociology”, < <http://socio-logos.revues.org/document2073.html> > , s. 3-4, (Erişim Tarihi 17.09.2009) .

⁵ Hüseyin Perviz PUR, “Türkiye’nin Mali Sosyolojisi”, < <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=142692> > , (Erişim Tarihi 18.09.2009).

⁶ Metin İŞÇİ, **Siyasi Düşünceler Tarihi**, Der Yayınları, 2004, s. 194.

⁷ Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s. 20.

⁸ Fuat M. ANDIÇ, Süphan ANDIÇ, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme”, **Prof. Dr. Salih Şanver’e ARMAĞAN**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, Dünya Basımevi, İstanbul, 1998, s. 54.

alışverişten, pazara giriş çıkışa kadar her alana vergi koyacaktır. Vergilerdeki bu artışlar halkın devlete olan güveninin sarsılması anlamına gelir ki bu durum pek çok esnaf ve zanaatkarın iş bırakmasını da beraberinde getirir. Böylece vergi mükellefleri ve dolayısıyla vergiler azalır. Azalan vergilerin telafisi amacıyla vergi oranları arttırılır. Sonuç olarak, bir kısır döngü içine girilir ve devlet ekonomik açıdan zayıflar. İbn-i Haldun'a göre böyle bir kısır döngüyü yaşayan devletin sonu yıkımdır⁹. İbn-i Haldun'un vergi ile ilgili görüş ve önerilerini toparlayacak olursak, vergiler tüm vatandaşlar arasında dürüst ve hakkaniyetli bir biçimde dağıtılmalı ve genelleştirilmelidir. Ne üst tabakadaki zengin ve soylular ne de devletin memurları, saray adamları (hiç kimse) vergiden muaf tutulmamalıdır. Hiç kimseye zorla ödeme kapasitesinin üzerinde vergi yüklenmemelidir¹⁰. Zira devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci gibi değerler bir ülkedeki sosyal sermayenin önemli enstrümanlarıdır¹¹.

İbn-i Haldun'un mali sosyolojiye ilişkin görüşlerine yer verdikten sonra daha önce belirttiğimiz gibi Schumpeter'in de mali sosyolojiye ilişkin değerlendirmelerini inceleyeceğiz. Schumpeter 1950 yılında yayımladığı "*Kapitalizm, Sosyalizm ve Demokrasi*" adlı eserinde analizlerini ekonomi, siyaset, sosyoloji ve tarih üzerine yapmıştır¹². "*Gelir Vergisinin Ekonomisi ve Sosyolojisi*" adlı makalesinde ise ilk kez vergi kültürü kavramını kullanmıştır. Makalede, bir sosyal kurum gibi alınan her verginin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıttığı fakat diğer sosyal kurumların aksine verginin ve vergi sistemlerinin sonsuz olmadıkları üzerinde durulmuştur¹³. Zamanla gelir yapısı ve vergi türlerindeki değişim ile devlet yapılarındaki değişimler arasında sıkı bir ilişki kurmuştur. Schumpeter iktisadi gelişmenin her aşamasında ve her devlet şekline farklı bir gelir yapısı kabul etmektedir. Gelir yapısındaki bu değişim sadece bir mali sistemin diğeriyle ikamesi değildir; daha çok bu devletlerin niteliğinin değiştiği, ekonominin artık başka güçler tarafından

⁹ Ezeli AZARKAN, "İbn-i Haldun'un Devlet Görüşü", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 2003, Sayı: 4, s. 5.

¹⁰ Nesrin CANDAN, "İbn-i Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 14, Sayı: 2, s. 244.

¹¹ Benno TORGLER, "Tax Morale Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", < <http://www.crema-research.ch/papers/2004-5.pdf> > , s. 3, (Erişim Tarihi 03.09.2009).

¹² Arnold HEERTJE, Jan MIDDENDORP, **Schumpeter On The Economics Of Innovation And The Development Of Capitalism**, Edward Elgar Publishing Limited, 2006, s. 3.

¹³ Birger NERRE, "The Concept of Tax Culture", **National Tax Association Annual Meeting**, November, USA, 2001, s. 1.

yönetildiği ve bu nedenle yeni sosyal yapının eskisinden farklı olacağı ve hayata, onun kültürel içeriğine ilişkin tutumların değiştirildiği gerçeğini ortaya çıkarır.

Her iki yazar arasındaki bağlantıyı da kuracak olursak, Schumpeter'in görüşleri İbn-i Haldun'un görüşlerine son derece yakındır. Eserlerinde, her ikisi de kamu sektörünü ve bunun dönüşümü ile sosyal örgütlenme arasında bağlantı kurmuş ve ikisi arasındaki etkileşimi tahlil etmişlerdir. Schumpeter mali sosyoloji kavramını devletlerin biçim ve özelliklerinin evrimi ve çözülmesi üzerine kurmuştur¹⁴.

Prof. Dr. Neumark ve Prof. Dr. Amiran Kurtkan ise mali sosyolojinin tespitine yönelik olarak maliye tarihinin incelenmesi üzerinde durmuşlardır. Vergilerin tarihi süreç içinde geçirdiği evrelerin sosyal sınıflar üzerinde bıraktığı etkilerin ölçümü yapılmadan bir verginin başarılı olup olmayacağını anlaşılmamasının sağlanamayacağını savunmuşlardır. Mali sosyoloji kavramını, özellikle sınıf farklılıklarının hakim olduğu az gelişmiş ülkeler bakımından önemsemişler ve kişiler arası gelir dağılımındaki dengesizliklerin toplumsal gerginliklere sebep olduğunu belirtmişlerdir¹⁵.

1. 1. 2. Vergi Sosyolojisinin Önemi

Mali sosyoloji, maliye ilminin nispeten soyut olma karakterinden doğan eksikliğini tamamlar ve mali meselelerin somutlaşmış gerçekler içerisinde ele alınmasına imkan vererek alınacak tedbirlerin belirli sosyal yapılarda meydana getirmesi olası etki ve sonuçları hakkında daha detaylı bilgi edinmemizi sağlayarak maliye politikasına yol göstericilik yapar ki bu mali sosyolojinin dolayısıyla vergi sosyolojisinin önemi açısından ele aldığımız ilk noktadır.

İkinci olarak, vergi sosyolojisi, yalnızca mali görüş açısından da olsa toplumu karşılıklı sosyal ilişkiler mekanizması halinde ve hareketli bir bütün olarak ele almamızı sağlayarak mali gerçeklerin sosyal hayatın küçümsenemez bir parçasını oluşturduğunu bize göstermektedir.

¹⁴ ANDIÇ, ANDIÇ, **a. g. e.** , s. 57.

¹⁵ SAVAŞ, **a. g. t.** , s. 7.

1. 1. 3. Vergi Sosyolojisinin Yöntemleri

Vergi sosyolojisi, sosyolojinin statik ve dinamik metodlarının her ikisini de kullanmak durumundadır. Çalışmamızın bu aşamasında söz konusu statik ve dinamik metodlara dair kısa bir açıklama yapmayı uygun buluyoruz.

Sosyoloji ilminin adını koyan ve kurucusu olarak kabul edilen Auguste Comte sosyolojiyi sosyal statik ve sosyal dinamik olarak iki kısımda incelemiştir. Sosyal statik, toplumun mevcut sosyal yapısı ile ilgili unsurların yani varolan düzenin incelenmesidir. Sosyal dinamik ise, sosyal düzeni kargaşalık içine sokan değişme ve çatışma güçlerinin incelenmesidir. Statik toplumsal incelemeler; din, aile, mülkiyet, insan doğası gibi konuları ele alırken; sosyal dinamik ise, toplumsal unsurlardaki değişimlere bağlı olarak gelecekte tahminler yapılmasını içermektedir¹⁶.

Vergi sosyolojisi de belirttiğimiz bu yöntemlerden yararlanarak maliye ilmine dair sosyal çıkarımlarda bulunmamızı sağlayacaktır.

1.2. VERGİ PSİKOLOJİSİNE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

Bireylerin tutum ve davranışlarını inceleyen bir bilim dalı olan psikoloji, mali olaylar ve insan ilişkileri açısından değerlendirildiğinde mali psikoloji olarak adlandırılmaktadır¹⁷. Vergi psikolojisi ise, mükelleflerin yalnızca vergiler karşısındaki tutum ve davranışlarını incelemektedir¹⁸. Biz de vergi psikolojisine ilişkin açıklamalarda bulunurken öncelikle mali psikoloji ile vergi psikolojisi ilişkisini ele alacağız. Daha sonra, vergi psikolojisinin önemi, vergi psikolojisinin amaçları, vergi psikolojisinin gelişimi, vergi psikolojisi konusunda yapılan çalışmalar ve vergi psikolojisinin sınırlarını değerlendireceğiz.

1. 2. 1. Mali Psikoloji ile Vergi Psikolojisi İlişkisi

“Mali psikoloji, mali olayların bireyler üzerindeki etkileriyle, bireylerin mali araç ve olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarının araştırılmasını konu edinen yeni

¹⁶ Amiran KURTKAN, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s. 7-11; Nephan ATAV, “Amerikan Sosyolojisinin Temelleri”, < <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/366/3851.pdf> > , s. 125-126, (Erişim Tarihi 06.12.2009).

¹⁷ Ramazan ARMAĞAN, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2007, C: 12, Sayı: 3, s. 244.

¹⁸ Kerametdin TEZCAN, “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyolojik ve Psikolojik Yapısı” , < <http://www.sonbaski.com/sayig6vergi.htm> > , s. 1, (Erişim Tarihi 29.09.2009).

sayılabilecek bir disiplindir.” Yani mali psikolojinin diğer mali araçlarla birlikte, çoğunlukla vergilemenin nasıl algılandığını ve ne gibi tepkilere yol açtığını incelediğini söyleyebiliriz.¹⁹ Mali psikolojinin temel araştırma alanlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Halkın vergi zihniyetinin araştırılması,
- Devlet borçlanmalarının psikolojik temelleri,
- Kamuoyunun paranın değeri hakkındaki düşünceleri.

Mali olayların hukuki, ekonomik ve siyasal yaklaşımlarla incelenmesi yoluyla sorunlara tam anlamıyla çözüm getirilememektedir. Çünkü psikolojik yaklaşımı dikkate almayan bir değerlendirme konunun eksik değerlendirilmesine neden olabilmektedir. Mali olayları tüm yönleriyle ele alan bir inceleme vatandaşların mali olaylara ilişkin sorunlarının daha rahat anlaşılmasını sağlayacaktır²⁰.

Mali psikoloji tüm mali araçların insan davranışları üzerindeki etkilerini konu edinmesine karşın vergi psikolojisi; yalnızca vergilerin birey davranışları üzerine etkilerini ele almaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi, her mali aracın bireyler üzerindeki etkisinin birbirinden farklı oluşudur. Öncelikle merkezi idare olmak üzere diğer vergilendirme yetkisine sahip idareler ile kişi veya kuruluşların davranışlarının araştırılması vergi psikolojisi kapsamına girmektedir. Bu anlamda yeni bir verginin getirilmesi veya varolan vergilerde yapılacak olan herhangi bir değişiklik (vergi oranının, istisna ve muafıklarının düzenlenmesi) durumunda vergiye karşı tepki ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi vergiden istenen verimin alınması açısından önemlidir²¹.

Vergi psikolojisi yerine mükellef psikolojisi kavramını da kullanmak mümkündür. Mükellefler, vergi alacaklısı olan devletin bazı amaçlara ulaşabilmek için koymuş olduğu vergi kanunlarını değerlendirerek tepkilerini göstereceklerdir. Bu durumda vergi alacaklısı devlet adına vergi toplamakla yetkili vergi idaresi bir taraftan koyduğu hedeflere ulaşmak isterken diğer bir yandan bu beklenen amaçların gerçekleştirilmesini kısmen veya tamamen etkileyecek olan yükümlüsünün

¹⁹ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a.g. e. , s. 20.

²⁰ Doğan ŞENYÜZ, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s. 3.

²¹ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a. g. e. , s. 21-22; Kamil MUTLUER, “Nabızı İyi Tutmak” , < <http://w9.gazetevatan.com/haberdetay.asp?Newsid=14977&Categoryid=2> > , (Erişim Tarihi 11.09.2009).

davranışlarını göz önünde tutmak durumundadır²². Vergi yükümlüsünün gösterdiği tepkiler verginin niteliğine, sürekliliğine, vergi oranlarının yüksekliğine ve mükellefin vergi zihniyetine göre değişebilmektedir. Mükelleflerin vergiye yaklaşımlarının incelenmesi devlet ile mükellef arasındaki uyum ve uzlaşmanın sağlanması açısından da önemlidir²³.

1. 2. 2. Vergi Psikolojisinin Önemi

Mükelleflerin vergiye bakışını iyi anlamak, olumsuz olan yanlarını olumlu hale getirmek önemlidir²⁴. Bunun için de gerekli olan, vatandaşlarda vergi bilincini²⁵ oluşturmak ve onları kamu hizmetlerinin doğru yapıldığına inandırmaktır²⁶. Amaç, vergi direnci yaratmayıp vergi kaybına neden olmamaktır²⁷. Bu sebeple 2006 yılında dönemin Maliye Bakanı Kemal Unakıtan tarafından Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Unakıtan, Türk Gelir İdaresi'nin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma amacı ile vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunlarını çözmeye olan bağlılığını onayladığını, “*Bilgi Edinme Hakkı Kanunu*“ çerçevesinde vatandaşın öğrenmek istediği her bilgi için onları doğru insanlarla temasa geçirme konusunda yönlendireceklerini açıklamıştır²⁸.

Özetle, vergilerin psikolojik etkilerinin varlığı insan faktörüne bağlı bir olaydır. İnsan davranışları yere, zamana, bireylere göre değişmekte ve bireyler vergilerden etkilendikleri gibi vergileri de etkilemektedirler. Bu nedenle vergi ile toplumsal yapı arasında sürekli bir etkileşim meydana gelmektedir. Vergilerin toplum üzerinde yarattığı

²² Hilmi ÇOBAN, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Ağustos, 2004, s. 29.

²³ Mehmet YÜCE, “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl: 1999, Sayı: 9, s. 11.

²⁴ İmdat TÜRKAY, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Mükelleflerin / Vatandaşların Fonksiyonu”, < http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2177&id=103 >, (Erişim Tarihi 02.10.2009).

²⁵ Vergi Bilinci; vatandaşların elde ettikleri gelirlerinden, servetlerinden veya yaptıkları harcamalarından; devletin görevlerini yerine getirirken yaptığı giderleri karşılamasına, ilgili mevzuata uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğinin farkında olmalarıdır.

²⁶ Esfender KORKMAZ, “Vergi Mükellefi Soruyor: Ne Verdin ki Benden Ne İstiyorsun?“, < <http://www.esfenderkorkmaz.com/4%20eyul%202005.htm> >, (Erişim Tarihi 02.10.2009).

²⁷ A. Naci ARIKAN, “Fahri Hesap Uzmanı Orhan Güreli ile Ali Alaybek Üstadımız ve Hesap Uzmanları Kurulunun İlk Kuruluş Günleri Üzerine Bir Söyleşi”, < <http://209.85.129.132/search?q=cache:CYoJrUK0sq8J:www.huk.gov.tr/roportaj.asp%3Fid%3D14+vergi+psikolojisinin+%C3%B6nemi+ve+ama%C3%A7lar%C4%B1&cd=27&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> >, (Erişim Tarihi 02.10.2009).

²⁸ GİB (a), “Mükellef Hakları Bildirgesi Açıklandı”, < <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=283> >, (Erişim Tarihi 02.10.2009).

etkilerin araştırılması oldukça karmaşık ve önemli bir konudur²⁹. Çünkü kişilerin anlayışları çeşitli anlayışların toplamından oluşan bir bütündür ve her birey açısından farklıdır. Bunun için bir verginin çeşitli bireyler üzerindeki etkileri o vergiyi ödeyen her birey için genelleştirilemez³⁰.

1. 2. 3. Vergi Psikolojisinin Amaçları

Vergi psikolojisinin amaçlarını üç başlık altında inceleyeceğiz. Bunlar; “*Vergi Politikalarının Etkinliğini Arttırma Amacı*”, “*Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı*” ve “*Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı*” dır.

1. 2. 3. 1. Vergi Politikalarının Etkinliğini Arttırma Amacı

Vergi politikaları, vergi ile amaçlanan hedeflere ulaşılacak stratejileri göstermektedir. Bunun için de öncelikle amaçlara uygun politikaların belirlenmesi gerekmektedir. Söz konusu politikalar belirlenirken bireylerin ne gibi tepkiler gösterecekleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Böylece etkin bir vergi politikası izlemek ve yükümlülerin memnuniyetini maksimum düzeyde tutmak mümkün olacaktır³¹.

Kayıtdışı ekonomiye neden olan faktörlerden biri de uygulanan vergi politikalarıdır. Kayıt dışı alanın genişlemesi de vergilerin ağırlaşmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle kayıt dışı alanların küçültülmesi toplam vergi tabanlarını da genişletecektir. Vergi politikalarının etkinliğini bu yolla arttırmak için yapılması gerekenler şöyle sıralanabilir;³²

- Kayıtdışılığın önlenmesi amacıyla vergi oranları düşürülmeli ve vergi yükü azaltılmalıdır.
- Vergi bürokrasisi azaltılmaya çalışılmalıdır.
- Vergi suç ve cezalarına yönelik yasalarda caydırıcılık sağlanmalıdır.
- Toplumda vergi bilinci oluşturulmalıdır.

²⁹ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 6.

³⁰ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a. g. e. , s. 24.

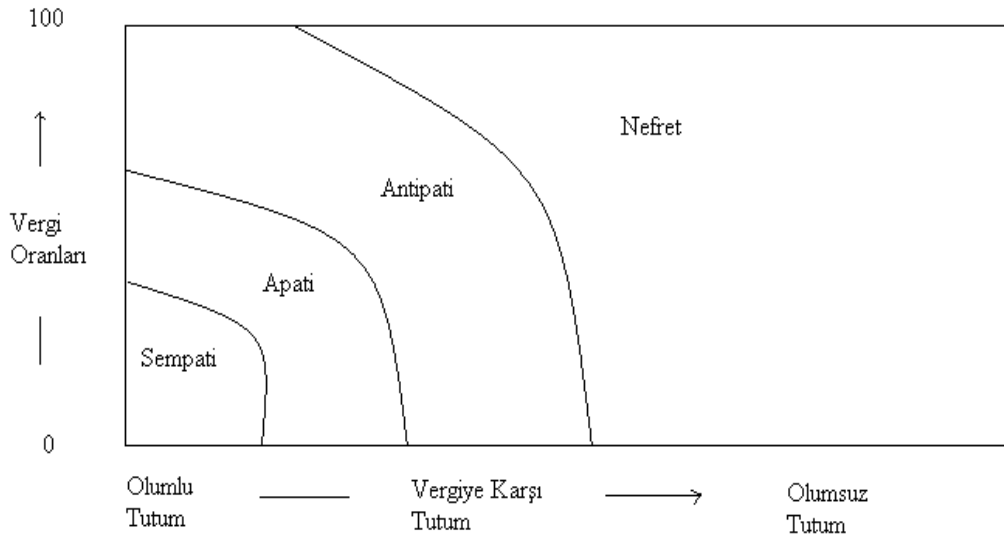
³¹ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 11.

³² Ahmet Ali ÖZDEMİR, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Politikaları ve Mükellef Eğilimleri”, < <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/366> >, (Erişim Tarihi 15.09.2009).

- Yeni bilgi teknolojilerinin kullanımı yaygınlaştırılmalıdır.
- Mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğiyle uğraşanların meslek ahlakı ve sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmelerini sağlayacak önlemler alınmalıdır.

Vergi politikalarının etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak kayıt dışılığın önlenmesi amacıyla vergi oranlarının düşürülmesi ve buna bağlı olarak da vergi yükünün azaltılması ile ilgili olarak mükelleflerin tutumlarında meydana gelecek olan değişikliği Şekil 1’de göstermemiz mümkündür.

Şekil 1: Mükellef Davranışları Açısından Oran-Tutum Analizi



Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, İstiklal Y. VURAL (a) , **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 161.

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumları ile vergi oranları arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. Yani vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumları da olumsuzlaşacaktır. Şekli daha iyi anlayabilmek adına sempati, apati, antipati ve nefret kelimelerini de açıklamayı gerekli görüyoruz. Sempati, cana yakın bulma anlamına gelmektedir. Şeklin bu aşamasında mükelleflerin vergilerini severek ve isteyerek ödediklerini söyleyebiliriz. Apati, ilgisizlik anlamına gelmektedir. Şeklin bu bölümünde mükellefler artan vergi oranları karşısında isteksiz bir tutum sergilemektedirler. Bu aşama davranışların olumludan olumsuza geçmesinin ilk

aşamasıdır. Antipati aşaması, mükelleflerin artan vergi oranlarından hoşnut olmadıkları aşamayı ifade etmektedir. Kişisel ve toplu olarak haksızlığa uğradıkları hissine kapılan mükellefler vergiye karşı olumsuz tepkiler sergilerler. Son aşama olan nefret aşamasında ise vergiye karşı tutumlar en gergin halini almaktadır. Protesto ve gösterilerle vergi yönetimine karşı direnç gerçekleşebilmektedir³³.

Özetle, mali bir başarı hedeflenmiş ise yükümlülerin vergiye karşı tepkileri mutlak suretle dikkate alınmalıdır. Aksi halde vergi ve vergiye bağlı amaçlar gerçekleşmemekle birlikte istenmeyen bazı etkiler de ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle bir vergi koymadan önce vergiye tabi olacak mükellefin psikolojisinin incelenmesi, vergi karşısındaki düşüncesinin ve buna bağlı olarak tepkisinin öğrenilmesi gerekmektedir.

1. 2. 3. 2. Vergi Uyumunu Kolaylaştırma Amacı

“Mali terminolojide, farklı vergi uygulamalarından kaynaklanabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik çabalar uyumlaştırma, ahenkleştirme ya da harmonizasyon deyimleriyle ifade edilmektedir.”³⁴

Bireyci bir yapıya sahip olan ülkelerde bireyler eğitim sisteminden ve toplum içerisindeki diğer etmenlerle bireysel yeteneklerini geliştirmişlerdir. Bu bireyler devletin sağlamış olduğu altyapı hizmetlerini yeterli görürler ve ödedikleri vergiyi yerinde bularak nadiren tepkisel davranış gösterirler. Oysa bireyselliğin gelişmemiş olduğu toplumlarda devletin yapmış olduğu harcamaların kendileri için fazla bir değer taşımadıklarını düşünen bireyler (üretkenlik kabiliyetleri bireyci toplumlarda yaşayan kişilere göre daha az geliştiğinden) vergiyi bir yük olarak algırlar ve tepki gösterirler. Yani toplumların vergiye karşı davranışları; kamu harcamalarına yönelik yaklaşımları, vergi bilincinin yerleşmiş olması, eğitim ve kültür düzeyi gibi sosyal ve psikolojik faktörlerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla farklı ülkelerde yaşayan bireylerin vergiyi algılamaları, vergi karşısındaki tutum ve davranışlarındaki farklılıklar vergi uyumlaştırmasına gidilmeden önce mükellef davranışlarının neler olabileceği yönünde çalışmaları gerektirmektedir³⁵.

³³AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL (a) , a. g. e. , s. 160-161.

³⁴ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 12.

³⁵Martti VIHANTO, “Tax Evasion and the Psychology of the Social Contract” , **Journal of Socio Economics**, Volume 32, May 2003, s. 114.

Vergi uyumlaştırması uluslararası ticarete yönelik olarak rekabet eşitsizliğinin giderilmesi, kişilerin ve sermayenin mobilitesinin sağlanması açısından oldukça önemli bir kavram olmasına karşın olumsuzlukları da mevcuttur. Örneğin, bir ekonomik birliğe üye olan ülke vergi uyumunu sağlama adına vergi politikaları üzerindeki özgürlüklerinin bir kısmından vazgeçmek durumunda kalabilir³⁶.

1. 2. 3. 3. Toplumsal İlişkileri Düzenleme Amacı

Vergilere ilişkin uygulamalarda hükümetlerin ulaşmak istedikleri hedefler uygulayacakları politikayı belirlemektedir³⁷. Bunun için de siyasal iktidarın siyasal kaygılardan uzak olması önemlidir³⁸. Vergilerin oy kaygısı ile kullanımı ise çok tehlikeli bir kamu müdahalesidir ve devletle toplum arasındaki ilişkileri zedeleyebilir³⁹.

Devletin koyduğu her vergi vatandaşları üzerinde yeni bir yük anlamına gelmektedir. Bu yükler toplum içerisindeki kimi kesimlerce daha fazla hissedilmektedir. Bu da gelir dağılımının bozulmasına ve toplumsal barışın zedelenmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla kendilerini daha ağır bir vergi yükü altında gören kimi sınıflar devlete ve diğer sınıflara karşı bir cephe oluşturabilirler⁴⁰. Vergi psikolojisi alanında yapılacak çalışmalar ile bu yöndeki eğilimlerin tespiti mümkündür. Yapılacak olan düzenlemelerle belirli ölçüler dahilinde olsa bile toplumsal ilişkilerde denge sağlanabilir.

Özellikle, sınıf farklılıklarının yaşandığı az gelişmiş ülkelerde istikrarlı bir toplumsal yapının oluşturulabilmesi amacıyla vergi psikolojisine yönelik çalışmalara mutlaka yer verilmeli ve siyasal iktidarın vergi politikalarını belirlerken bu çalışmalardan yararlanması hedeflenmelidir.

1. 2. 4. Vergi Psikolojisinin Gelişimi

Vergi psikolojisi vergi tarihi kadar eski bir kavram olmakla birlikte bu konunun bir disiplin içerisinde incelenişi oldukça yenidir. “*Fakat konu, verginin gelişim*

³⁶ European Parliament, “Tax Competition in the European Union”, **Directorate-General for Research Working Paper**, Economic Affairs Series Econ-105 En, s. 13.

³⁷ R. M. SUNDRUM, **Income Distribution in Less Developed Countries**, Routledge, London, 1990, s. 300.

³⁸ Hasan BOZKURT, “Gelir Dağılımındaki Bozulma ve Çözüm Önerileri”, < <http://www.vergiofisi.com/makaleler/gelirdagilimi.htm> >, (Erişim Tarihi 10.10.2009).

³⁹ Erdal TÜRKKAN, “Müdahale, Düzenleme ve Rekabet”, < <http://www.rekabet.gov.tr/index.php?Sayfa=sayfahtml&Id=643> >, (Erişim Tarihi 10.10.2009).

⁴⁰ ŞENYÜZ, a. g. e., s. 45.

süreci içinde her zaman varolmuştur.“⁴¹ Bu sebeple, vergi psikolojisinin İngiltere’de, Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD’de) ve Osmanlı Devleti’nde gelişim sürecini ele aldığımızda Tablo 1’de yer alan belgeleri incelemiş olacağız.

Tablo 1: İngiltere, ABD ve Osmanlı Devleti’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

<u>İngiltere’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci</u>	<u>ABD’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci</u>	<u>Osmanlı Devleti’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci</u>
<ul style="list-style-type: none"> - Magna Carta (Büyük Sözleşme) / 1215 - Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) / 1628 - Haklar Bildirisi (Bill of Rights) / 1689 	<ul style="list-style-type: none"> - Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi / 1765 - İlk Kıtasal Kongre Bildirisi / 1774 - Virginia Haklar Bildirisi / 1776 	<ul style="list-style-type: none"> - Sened-i İttifak / 1808 - Tanzimat Fermanı / 1839 - Islahat Fermanı / 1856 - Kanun-i Esasi / 1876

Kaynak: Zeynep ARIKAN, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1994, s. 34-38’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

1. 2. 4. 1. İngiltere’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

İngiltere’de verginin gelişim süreci 1215 yılına Magna Carta (Büyük Sözleşme)’ya kadar uzanır. Ardından sırasıyla, 1628 yılında imzalanan Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) ve 1689 yılında imzalanan Haklar Bildirisi (Bill of Rights) gelir. Tablo 2’de Magna Carta, Petition of Rights ve Bill of Rights’ın vergi psikolojisi açısından doğurduğu sonuçlar değerlendirilecektir.

Tablo 2: İngiltere’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

Adı / Tarihi / Yeri	Magna Carta (Büyük Sözleşme) / 15 Haziran 1215 / İngiltere
Nedenleri	İngiltere Kralı I. John güçlü merkezi devletin sağladığı vergileme alanındaki imkanlardan oldukça yararlanmış ve feodal düzeni yıkmaya

⁴¹ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 7.

	<p>yönelik yeni vergiler yürürlüğe koymuştur. Ayrıca, Papaya karşı tutumu ile de kiliseyi kendisine düşman etmiş ve hukuka aykırı davranışlarıyla baronların (derebeylerin) yanı sıra şehirli halkın da nefretini kazanmıştır. Kral I. John'un, Fransız kralı Auguste'e karşı başlattığı savaşa katılma çağrısını baronların reddetmesi üzerine bu savaşın sürdürülmesi için kral John yeni vergiler istemiş, ancak baronlar ayaklanacaklarını bildirmişlerdir. Bu esnada Kral John rahiplerin seçilmesinde kiliseyi serbest bırakma kararı alarak kilisenin desteğini kazanmak istemiş fakat başpiskopos Stephen Langton'un baronlarla birlikte hareket etmesi nedeniyle bu konuda başarılı olamamıştır.</p>
Sonuçları	<p>24 Mayıs 1215 tarihinde Londra şehrine giren baronlar ve kendilerine büyük bir istekle katılan Londra halkı ile krala; krallık yetkilerini sınırlayan Magna Carta'yı kabul ettirmişlerdir.</p> <p>Magna Carta'da kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran üç madde bulunmaktadır. Söz konusu maddeler vergileme yetkisinin kral tarafından kullanımını düzenleyen 12. madde, vergilendirme yetkisinin kullanımında genel oylama esaslarını düzenleyen 14. madde ve vergileme yetkisinin baronlar tarafından kullanılmasını düzenleyen 15. maddelerdir.</p> <p>12. maddenin esasları şöyledir; kral, kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması durumunda ve büyük kızının evlenmesi hali (bir kereye mahsus olmak şartıyla) hariç, genel oylama olmadan hiçbir vergi ve yardım toplamayacaktır. Bu sebepler söz konusu olduğunda bile ancak makul yardımlar isteyebilecektir. Londra için de benzer şekilde hareket edilecektir.</p> <p>14. maddenin esasları şöyledir; 12. maddede belirtilen istisnalar dışında kral, bir yardım almaya veya vergi koymayı kararlaştırırken gerekli genel onaylamayı yapabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceği mektuplarla çağıracağını belirtmiştir. Ayrıca kral, toprakla ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurları aracılığıyla, belirli bir günde (en az kırk gün mühlet verilerek) belirli bir yerde toplanmak için çağrıda bulunacağını da belirtmiştir. Çağrı mektuplarında çağrının sebebi bulunacak ve çağrının çıkartıldığı gün için kararlaştırılan iş, mevcut olanın iradesi ile yapılacak ve çağrılan herkesin</p>

	<p>gelmiş olması şartı aranmayacaktır.</p> <p>15. maddenin esaslarına göre ise baronlar, gelecekte de kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının (yalnızca bir kere) evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyecekler bu sebeple bile olsa ancak makul bir yardım toplanabileceği yönünde karar alacaklardı.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) / 7 Haziran 1628 / İngiltere
Nedenleri	<p>1625 yılında Kral John'un ölümü üzerine tahta geçen oğlu Kral Charles ülkede mutlakiyet rejimini yerleştirmeyi ve vergilendirme yetkisini keyfince kullanarak yeni bir ordu oluşturmayı seçmiştir. Yeni ordusu ile Fransa'ya karşı savaş açan kral ödeneğin azlığı ve ordunun kötü yönetimi ile başarısız olmuş ve ülkesine geri dönmüştür. Parlamentonun söz konusu savaş sebebiyle kralı suçlaması kralın parlamentoyu üst üste iki kez dağıtmasına neden olmuştur. Üçüncü kez parlamentoyu savaşın sürdürülmesi için mali destek amacıyla toplayan kral, parlamentolar tarafından yetkilerini sınırlandıran bir belge olan Petition of Rights'ın imzalanması şartıyla mali desteğin sağlanabileceği sözünü almıştır.</p>
Sonuçları	<p>Seçim şansı kalmayan kral belgeyi imzalamıştır. Belge hükümlerine göre kral, parlamentonun onayı olmaksızın vergi tarh edemeyecek, hatta bağış, hibe ve yardımları da kabul edemeyecektir. Bu hüküm ile, özgür kişilerin mal ve can güvenliğinin kralların keyfi eylem ve işlemlerine karşı korunması sağlanmıştır. Bahsedilen onaylama yetkisi ile de parlamento vergileme yetkisinin kullanımında onay makamı sıfatıyla yasama ile ortak bir konuma yükselmiştir. Fakat istediği ödeneği alan kral parlamentoyu dağıtmıştır. Bunun üzerine çıkan isyanlara da engel olamayınca "Yüksek Adalet Mahkemesi"nde yargılanması kaçınılmaz olmuş ve parlamentoya savaş açma, vatan hainliği suçlarından dolayı 30 Ocak 1649 günü boynu vurularak idam edilmiştir.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	Haklar Bildirisi (Bill of Rights) / 1689 / İngiltere
Nedenleri	Kral II. Jack'in kızı Mary ile evlenen Hollanda Stathoder'i

	<p>(günümüzde cumhurbaşkanı anlamına gelmektedir) Guillaume Orange, protestanlığı müdafaa amacıyla, Hollanda ve İngiliz göçmenlerinden oluşan bir ordu ile İngiliz sahillerine çıkmıştır. Bunun üzerine harekete geçen Kral II. Jack, bir ordu görevlendirmiştir. Kralın görevlendirdiği bu ordudaki bir çok asker taraf değiştirdiğinden Guillaume kolayca Londra'ya girmiştir. Endişelenen kral II. Jack, kraliyet mührünü nehre atarak Fransa'ya kaçmak zorunda kalmıştır. Bunun üzerine parlamento Guillaume ve Mary'yi İngiltere kral ve kraliçesi ilan etmiş ve Haklar Bildirisi krala sunulmuştur.</p>
Sonuçları	<p>Haklar Bildirgesi'nde de Özgürlük Fermanı ve Haklar Dilekçesi'nde yer alan koşullara dayanılarak parlamento tarafından onaylanmadıkça ve ilan edilmedikçe, kralın veto hakkı bahanesiyle, kimseden vergi, hediye, bağış adı altında bir ödemeye zorlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. 1628 yılında Haklar Dilekçesi ile yasama iktidarına ortak olan parlamento, Haklar Bildirisi ile yasa yapma hakkının mutlak hakimi konumuna yükselmiştir. Böylece yasama alanında mutlak üstün duruma geçen parlamento, iktidarın en önemli yetkisi olan vergileme yetkisini de ele geçirmiştir.</p>

Kaynak: Zeynep ARIKAN, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1994, s. 34-38; David F. BURG, **A World History of Tax Rebellions**, Routledge, New York, 2004, s. 84; Engin ATAÇ, Tayfun MOĞOL, **Devlet Bütçesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınlar No: 1686, Eskişehir, 2009, s. 18; Osman TEKİR, "Küresel Bir Değer Olarak Demokrasilerde Vergi (leme) Sorunu", < <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/demokrasi/demokrasi43.pdf> >, s. 3, (Erişim Tarihi 12.12.2009).

Tablodaki açıklamalardan da anlıyoruz ki, Magna Carta, İngiltere kralının Fransa'ya savaş açmak için gerekli mali desteği sağlamak amacıyla yeni vergiler istemesiyle ortaya çıkan fakat ilk kez bir kralın yetkilerinin sınırlandırılmasıyla sonuçlanan bir belge özelliğini taşımaktadır. Bu belge ile kralın vergileme yetkisi genel oylamaya tabi tutulmuştur. Haklar Dilekçesi ile de kralın vergi toplama yetkisi daha da sınırlandırılmış ve parlamento onayına tabi tutulmuş ve böylece yasama organıyla ortak bir konuma yükselmiştir. Haklar Bildirgesi ile ise, kralın veto yetkisine dayanarak parlamentonun sahip olduğu onay yetkisinin çiğnenmesinin önüne geçilerek parlamento mutlak üstünlük elde etmiş ve iktidarın en önemli yetkisi olan vergilendirme yetkisini ele geçirmiştir.

1. 2. 4. 2. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

ABD’nde vergi psikolojisinin gelişim süreci üç önemli bildiri ile açıklanabilir. Bunlar sırasıyla, Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi, İlk Kıtasal Kongre Bildirisi ve Virginia Haklar Bildirisi’dir. Söz konusu bildirimleri Tablo 3’de nedenleri ve sonuçları ile görebiliriz.

Tablo 3: Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

Adı / Tarihi / Yeri	Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi / 19 Ekim 1765 / Amerika
Nedenleri	Yedi Yıl Savaşları sonucunda Fransa’yı yenilgiye uğratan İngiltere, Amerika’da tek egemen güç haline gelmiştir. Fakat, Yedi Yıl Savaşları’nın yüklediği maliyetler ile Kızılderililer’e karşı sürekli bir ordu bulundurma zorunluluğu İngiltere’ye önemli maliyetler yüklemiştir. İngiltere, koloniler için katlandığı mali yükümlülüğü azaltmaya ve İngiliz ticaretini korumaya yönelik önlemler almaya başlamış ve art arda yeni vergiler yürürlüğe koymuştur. Koloni halkı, İngiltere’de 1215 yılında Magna Carta ile başlayan, 1628 yılındaki Petition of Rights ve 1689 yılındaki Bill of Rights ile devam eden geleneği çok iyi bildiği için, vergilerin ancak halkın temsilcileri yoluyla konulabileceğini belirtmişlerdir. Koloniler İngiliz parlamentosunda temsil edilmediklerinden, İngiliz parlamentosunun kendilerine yeni vergiler yüklemesinin “ <i>temsilsiz vergileme</i> ” anlamına geldiğini iddiasında bulunmuşlar ve bazı koloni tüccarları İngiliz mallarını boykot etmişlerdir.
Sonuçları	Boykot kararı etkili olmuş ve bildirgeye adını veren Pul Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Fakat, kolonilerden vergi alma hakkının kendisinde olduğunu göstermek isteyen İngiltere yeni bir kanun yayınlamaya kolonilere uygulanacak yasaları yapma yetkisinin tartışmasız olarak kendisinde olduğunu belirtmiştir.
Adı / Tarihi / Yeri	İlk Kıtasal Kongre Bildirisi / 14 Ekim 1774 / Amerika
Nedenleri	İngiltere, 1773 yılında kolonilerde tüketilen çaydan vergi almayı öngören bir kanun yürürlüğe koymuştur. Batı Hindistan Şirketi’nin ticari menfaatlerini korumaya yönelik söz konusu kanun, kolonilerin sert

	tepkilerine yol açmış ve Boston Çay Partisi İsyanı'nın (Boston Tea Party) ortaya çıkmasına neden olmuştur. * Bu gelişme üzerine koloniler, toplumsal haklarını savunmak amacıyla Philadelphia'da toplanan İlk Kıtasal Kongre'ye temsilciler göndermişlerdir.
Sonuçları	56 delegenin katılımıyla gerçekleşen kongre 5 Eylül 1774 tarihinde sona ermiştir. “ <i>Temsilsiz vergileme olmaz</i> “ kuralına bağlı olarak, kolonilerin kendi meclislerinin vergileme yetkisine sahip olduğunun vurgulandığı kongreye yönelik İngiliz parlamentosu tepki göstermiş ve İlk Kıtasal Kongre'nin kararlarını tanımadığını açıklamıştır. 1775 yılında İngiltere'ye karşı birleşme fikrini benimseyen koloniler İkinci Kıtasal Kongre'de bir araya gelmişler, 7 Haziran 1776 tarihinde kolonilerin bağımsız devletler olmaya hakları olduğu kabul edilmiş ve her koloninin kendi anayasasını hazırlaması yönünde çağrıda bulunulmuştur. Oluşturulan komisyonla birlikte 4 Temmuz 1776 tarihinde Bağımsızlık Bildirgesi yayınlanmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Virginia Haklar Bildirgesi / 12 Haziran 1776 / Amerika
Nedenleri	Virginia Kolonisi, İkinci Kıtasal Kongre'de alınan kararları yerine getiren ilk koloni olmuş ve anayasasını hazırlayarak bağımsız kimliğine kavuşmuştur. Bu bildirinin amacı da bağımsızlıklarını ilan etmek olmuştur.
Sonuçları	Virginia anayasasının 6. maddesi “ <i>temsilsiz vergileme olmaz</i> “ kuralını vurgulamaktadır. Söz konusu maddede vergilemenin ancak halkın seçtiği temsilciler tarafından yapılabileceği vurgulanmaktadır. Ayrıca seçilen temsilcilerin de vergileme yetkilerini kullanırlarken kamu yararını ön planda tutmaları gerektiği, aksi takdirde hiçbir yükümlülüğün kabul edilemeyeceği 6. maddede yer almıştır.

* Boston Çay Partisi İsyanı'na yönelik daha kapsamlı açıklamalara “*Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İsyanları*“ başlığı altında yer vereceğiz.

Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Dilek Dileyici, Özgür SARAÇ (a) , “Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması“ , < http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/hak-ozgurluk-birdirgeleri.pdf > , s. 11-15, (Erişim Tarihi 13.12.2009) ; Paul S. BOYER, Clifford CLARK, **The Enduring Vision: A History of the American Peole: to 1844**, Houghton Mifflin Company, USA, 2007, s. 112; Ufuk AYDIN, **Uygurlık Tarihi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1768, 2009, s. 113.

Tablo 3’de belirtildiği üzere; Pul Kanunu ile İngilizler’in kendilerini “*temsilsiz vergileme*“ ile vergilediklerini savunan koloniler bu konuda önemli bir adım atmışlar fakat İngiltere’nin yasaları yapma yetkisinin kendisinde olduğunu belirterek yürürlüğe koyduğu yeni vergilerle yüz yüze gelmişlerdir. Koloniler, kendilerine yönelik üzerinde yeni vergiler öngören İngiltere’ye karşı İlk Kıtasal Kongre ile daha sistemli bir şekilde hareket etmiş ve bu kongre kapsamında aldıkları kararlar İngiltere tarafından kabul görmemiş ise de İkinci Kıtasal Kongre’yi düzenleyerek, bağımsız devletler olmaya haklarının olduğunu kabul ettirmiş, anayasalarını hazırlamış (her koloni kendi anayasasını hazırladı) ve 4 Temmuz 1776 tarihinde bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir. Virginia Kolonisi bağımsızlığını ilan eden ilk koloni olmuş ve Virginia Haklar Bildirgesi’ni yayınlayarak “*temsilsiz vergi olmaz*“ kuralını anayasasının 6. maddesinde belirtmişlerdir.

1. 2. 4. 3. Osmanlı Devleti’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

Osmanlı Devleti’nde vergi psikolojisinin gelişim süreci içerisinde ele alınabilecek dört bildirge mevcuttur. Bu bildirgeler sırasıyla, Sened-i İttifak, Tanzimat Fermanı, Islahat Fermanı ve Kanun-i Esasi’dir. Söz konusu bildirgelerin İngiltere ve ABD’nin vergi psikolojisinin gelişim sürecinde yer alan bildirgeler ile ortak özelliği; devlet yetkilerinin tüm bildirgelerde sınırlandırılmış olmasıdır. Osmanlı Devleti’ni bu konuda İngiltere ve ABD’den ayıran iki farklı özellik ise, söz konusu bildirgelerin diğer hak ve özgürlük bildirgelerinde olduğu gibi herhangi bir halk hareketiyle gündeme gelmiş olmaması ve genel olarak devletin gerileme ve çöküş dönemlerinde ortaya çıkan bu bildirgelerin halka hak ve özgürlükler verilmesinden çok devletin varlığını koruması amacıyla gerçekleştirilmiş olmasıdır. Tablo 4’de nedenleri ve sonuçları ile bu bildirgeler ele alınacaktır.

Tablo 4: Osmanlı Devleti’nde Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci

Adı / Tarihi / Yeri	Sened-i İttifak / 7 Ekim 1808 / Osmanlı Devleti
Nedenleri	Bu dönemde Rumeli ve Anadolu’da ayanlar (halkın ileri gelenleri) merkezden adeta bağımsız idareler kurmuşlar ve merkezin otoritesini tanımamaya başlamışlardı. Bu duruma bir son vermek amacıyla Sadrazam Alemdar Mustafa Paşa başkanlığında bir tarafta ayanlar, diğer

	<p>tarafında devletin ileri gelenleri arasında 29 Eylül 1808'de Kağıthane'de bir toplantı tertip edilmiştir. Toplantıda varılan kararlar “<i>Sened-i İttifak</i>” adı verilen bir belgede tespit edilmiş ve Padişaha sunulmuştur. Padişah İkinci Mahmut <i>Sened-i İttifak</i>’ı onaylamıştır.</p>
Sonuçları	<p><i>Sened-i İttifak</i> ile vergilerin geçmiş dönemlerde kötü maksatlarla kullanıldığı kabul edilmiş ve vergilerin baskı ve zulüm aracı olarak kullanılmaksızın, herhangi bir ayırım gözetilmeksizin adalete uygun olarak toplanması konusunda görüş birliğine varılmıştır. Ayrıca, vergilerin ayanlarla karşılıklı görüşmeler sonucunda belirleneceği kabul edilmiş ve halka ağır vergiler yükleyen ayanların ise ihbar edilerek elbirliği ile cezalandırılmasına karar verilmiştir. Fakat <i>Sened-i İttifak</i>’ın imzalanmasının ardından (beş hafta sonra) sadrazam Alemdar Paşa’nın bir ayaklanma sonucu öldürülmesi söz konusu hükümlerin uygulanamamasına neden olmuştur.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	<p>Tanzimat Fermanı / 3 Kasım 1839 / Osmanlı Devleti</p>
Nedenleri	<p>Osmanlı sınırları dahilinde yaşayan Ortodoksların korunması, yaklaşan Rus tehlikesi, devletin devamlılığını sağlamak için gerekli olan reformlar ve batılı ülkelerin Hristiyan halka eşitlik ve güvence sağlanması yolundaki baskıları bu fermanın ortaya çıkış sebebidir.</p>
Sonuçları	<p>İltizam usulünün terk edilmesini öngören birinci hüküm, vergi adaletini sağlamada gelire göre vergi alınması ve alınan bu vergilerin devlet harcamaları ölçüsünde olması gerektiğini vurgulanmıştır. Fakat, İltizam usulünün kaldırılması ve vergilerin muhassıllar (vergi tahsildarları) tarafından toplanması da başarısız olmuştur. Çünkü, muhassıllar, hasat döneminde aşarın toplanması için çok sayıda kişiyi görevlendirmek zorunda kalıyor ve bu kişilere ödedikleri ücretler hemen hemen toplanan verginin yarısına ulaşıyordu. Bunun yanı sıra muhassılların yolsuzlukları, toplanan ürünlerin araç yokluğu nedeniyle pazara getirilememesi, zamanında satılamaması ve uygun ortamlarda depolanamaması sonucunda devlet gelirlerinde ciddi azalmalar meydana gelmiştir. Ayrıca gelire göre vergileme prensibi de uygulamada çeşitli sorunlara yol açmış; eskiden az vergi ödeyen mültezim ve vergiden muaf olan din adamlarının <i>Tanzimat Fermanı</i>’na şiddetle tepki göstermelerine neden olmuştur. Öte yandan vergileme</p>

	<p>alanındaki sorunlar ülkenin bazı bölgelerinde ayaklanmaların ortaya çıkmasına neden olmuş ve Mustafa Reşit Paşa dışişleri bakanlığından azledilmiştir. Mustafa Reşit Paşa'nın görevden alınması Tanzimat Fermanı ile oluşturulan muhassıllık örgütünü sona erdirmiştir. Vergileme yetkisinin kullanımı konusundaki ikinci hükümde ise, Meclisi Ahkam-ı Örfiye adlı bir meclisin vergilerin belirlenmesi konusunda yetkili olduğunun belirtilmiş olması ve bu meclis sayesinde padişahın vergileme yetkisinin doğrudan doğruya, açıkça sınırlandırılmış olmasını içermektedir. Fakat padişahın meclis üzerindeki geniş tasarrufu, bu yetki sınırlamasını uygulamada anlamsız kılmıştır.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	Islahat Fermanı / 18 Şubat 1856 / Osmanlı Devleti
Nedenleri	<p>Rusya'nın Osmanlı Devleti'ni ortadan kaldırarak sıcak denizlere inme projesi Islahat Fermanı'nın ilanına sebep olmuştur. Rusya'nın Akdeniz'e inerek Hindistan yolunda bir tehlike teşkil edebileceğini düşünen İngiltere ve Fransa; 4 Ekim 1853 tarihinde yaşanan Kırım Savaşı'nda Osmanlı Devleti'ne destek olmuştur. İngiltere ve Fransa'nın desteğini alarak savaştan galip çıkan ve Rusya'nın barış teklifini kabul ederek Paris Antlaşması'nı imzalayan Osmanlı Devleti Avrupalı devletlerden gelen baskılar sonucu (azınlıklara tanınan hakların genişletilmesi konusunda) 28 Şubat 1856 tarihinde Islahat Fermanı'nı ilan etmiştir.</p>
Sonuçları	<p>Islahat Fermanı Müslim ve Gayrimüslim halk arasında eşitliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Fermana göre, Osmanlı tebaası arasında hiçbir ayırım gözetilmeksizin vergiler eşit olarak toplanacaktı.</p>
Adı / Tarihi/ Yeri	Kanun-i Esasi / 23 Aralık 1876 / Osmanlı Devleti
Nedenleri	<p>Osmanlı Devleti'nin toprak bütünlüğünü tehdit eden Avrupalı devletler, yıkılış sürecini hızlandırınca devamlılığını sağlamaya çalışan ve bu yönde arayış içersine giren Osmanlı Devleti meşrutiyet (hükümdarın yetkilerinin anayasa ve halk oyuyla seçilen meclis tarafından kısıtlandığı yönetim biçimi) yönetimine geçmiş ve bunu 23 Aralık 1876'da kabul edilen Kanun-i Esasi ile hayata geçirmiştir.</p>

Sonuçları	Kanun-i Esasi'nin 20. maddesine göre, adalet esası kapsamında halktan ödeme gücüne göre vergi alınması kabul edilmiştir. Ayrıca 25. madde ile de kanunsuz vergi alınmayacağı garanti altına alınmıştır. Söz konusu maddeler ile Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olma özelliğini taşıyan Kanun-i Esasi'de vergilendirme yetkisine yönelik önemli kararların da alınmış olduğunu görmüş oluyoruz.
------------------	---

Kaynak: Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s. 3-12; Ömer Faruk YILMAZ, **Belgelerle Osmanlı Tarihi**, Osmanlı Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 256-257; **Türk Dil Kurumu Okul Sözlüğü**, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 603, Ankara, 1997, s. 524.

Tablo 4'de belirtildiği üzere, vergileri zulüm aracı olarak gören ayanlar ile II. Mahmut arasında imzalanan ve vergilemede adaletin sağlanacağına dair hükümler içeren Sened-i İttifak Osmanlı Devleti'nde bir padişahın yetkilerini sınırlandıran ilk belge olması açısından önem taşımakla birlikte beş hafta gibi kısa bir süre yürürlükte kaldığında arzu edilen sonuçlar elde edilememiştir. Tanzimat Fermanı ile terk edilen iltizam usulü ve yerine getirilen muhassıllık sisteminin de vergi toplamadaki başarısızlığı, Meclisi Ahkam-ı Örfiye adlı meclisin padişahın veto yetkisi sebebiyle vergileme üzerinde padişahı kısıtlayan yetkilerin anlamsız kalması dönemin vergi sistemi açısından başarılı olmadığını göstermektedir. Islahat Fermanı'nın da dış kuvvetlerin baskısıyla, bir halk hareketi olmadan, ülke topraklarında yaşayan Müslim ve Gayrimüslim halkı vergisel anlamda eşit konuma getirmek amacıyla düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Osmanlı Devleti'nin ilk anayasası olan Kanun-i Esasi ile meşrutiyet yönetimine geçilmiş dolayısıyla hükümdarın yetkileri anayasa ve halk tarafından seçilen bir meclisin yetkileriyle kısıtlanmıştır. Böylece halktan ödeme gücüne göre vergi alınması ve alınan vergilerin kanunsuz olmaması gerektiği ilk kez anayasada yer alan bir hüküm haline gelmiştir.

1. 2. 5. Vergi Psikolojisi Konusunda Yapılan Çalışmalar

Daha önce de belirttiğimiz gibi mali psikoloji; vergi psikolojini kapsamaktadır. Konuya daha kapsamlı yaklaştığımızda ise görüyoruz ki mali psikoloji de iktisat psikolojisinin bir alt dalı niteliğindedir. İktisat psikolojisi de psikolojinin yöntemlerine uyarak sınırlarını belirlemeye çalışmaktadır. Bunun için de iktisat psikolojisi, tüketici davranışları, üretici davranışları ve toplum-devlet ilişkisi alanlarını incelemektedir.

Bunlardan üçüncüsü konumuz kapsamındadır. Çünkü kamu kararları, kamu harcamaları ve vergiler bu inceleme alanı içerisinde yer almaktadır⁴².

İktisat literatüründe iktisat psikolojisi ile ilgili ilk ifadeler 1881 yılında Gabriel Tarde'nin bir makalesinde rastlanılmaktadır. Tarde 1902 yılında ise iki ciltlik "*La Psychologie Economique*" adlı eserini yayımlamıştır. Adam Smith ise ilk eseri olan "*Theory of Moral Sentiments*" adlı eserde mükellef psikolojisine de yer vermiştir. Bu konuda Schmolders'in de önemli katkıları bulunmaktadır. Schmolders mali psikolojiyi kamu maliyesinin yeni bir dalı olarak nitelendirmiştir. Görüldüğü gibi iktisat psikolojisinin temelleri çok eskidir⁴³. Vergi psikolojisinin sistemli bir biçimde ele alınışı ve literatüre kazandırılışı da Schmolders tarafından gerçekleştirilmiştir. Vergi alanındaki çalışmalara yön veren Schmolders, Schmolders Okulu'nun da kurucusudur.

1950 yılında Harvard Üniversitesi Araştırma bürosunca Throop Smith ve Keith Butters tarafından vergilerin işletmeler üzerindeki etkilerini inceleyen vergi araştırma programı, George Break'ın 306 avukat üzerinde yapmış olduğu çalışması ve George Katona'nın ABD'de federal gelirin oluşumunu tespit etmeye yönelik yaptığı araştırmalar ile Beichelt'in "*İngilizler'in Vergi Mantalitesi*" adlı doktora tezinde ankete dayalı bir çalışması ve Fransa'da Duberge'nin 792 yükümlüyü kapsayan benzer bir çalışması mevcuttur.

Ülkemizde ise teorik ve ampirik alandaki bazı çalışmalar şunlardır; Naci B. Muter, Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç'ın "*Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*" (Manisa'da 505 mükellefi kapsayan ve mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını inceleyen bir anket çalışmasıdır.) , Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce'nin "*Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*" (Bursa Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı 235 mükellefi kapsayan ve mükelleflerin vergiye bakışını belirleyen öncelikli faktörlerin tespitine yönelik bir anket çalışmasıdır.) , İhsan C. Demir'in "*Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Çalışması*" (Afyon'daki vergi mükelleflerinin vergiye bakışını

⁴² İzzettin ÖNDER, "İktisat Psikolojisi" , **Prof. Dr. Memduh Yaşa'ya Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz dördüncü Seri, No: 76, İstanbul, 1993, s. 181-184.

⁴³ Henry LAUFENBURGER, **Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, (Çev. İ. Hakkı ÜLKEMEN) , Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 25, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967, s. 239; James BUCHANAN, **Public Finance in Democratic Process**, The University of North Carolina Pres, Chapel Hill, 1967, s. 185.

inceleyen bir anket çalışmasıdır.)⁴⁴. Ayrıca Hakkı Karamete'nin 1956 yılında hazırlamış olduğu “Türkiye’de İktisadi Sistem, İktisadi Zihniyet, Vergi Sistemi ve Vergi Mantalitesi” (Orjinali “Wirtschaftssystem und Wirtschaftagesinnung, Steuersystem un Steuementalitat in der Turkei”dir.) adlı doktora tezi ile Yenal Öncel’in “Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı” adlı doktora tezi, Doğan Şenyüz’ün “Etkin Bir Vergileme İçin Yükümlü Psikolojisi” adlı doktora tezi, Hilmi Çoban’ın “Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği” adlı yüksek lisans tezi, Halit Çiçek’in “Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri” adlı doktora tezi ve Hayrettin Aktaşlıoğlu’nun “Vergi Psikolojisi” adlı doktora tezi bu alandaki önemli çalışmalardandır.

1. 2. 6. Vergilemenin Psikolojik Sınırları

Vergilemenin yükümlülerin davranışlarında mali verimliliği azaltacak ya da istenmeyen etkiler meydana getirmeyeceği nokta vergilemede psikolojik sınırın ölçüsü kabul edilebilir. Yani, yükümlülerin katlanabileceği seviyede kamu sektörü için bir sınır çizilmektedir. Fakat bu sınır mutlak ve sabit bir sayı ile ifade edilebilen bir sınır değildir⁴⁵. Sonuç olarak, vergilemenin psikolojik sınırı zaman içerisinde değişebilir ve vergilerin ödenme şekli de bir verginin psikolojik olarak ödeme sınırını belirleyebilir. Bilindiği gibi, miktarı veya oranı açıkça belli olan, fiyatlara karıştırılmamış ve bir defada ödenen bir vergiye, fiyatlara katılarak birkaç taksitte ödenen vergilere oranla daha zor katlanılmaktadır.

Günter Schmolders’e göre, vergilemenin sınırları öncelikle psikolojik niteliktedir ve bu sebeple kanun koyucu egemen vergi zihniyeti ve vergi ahlakı ile bu unsurları etkileyen ekonomik ve psikolojik olayların durumuna göre vergi yükümlülerinin tepkilerini dikkate almak zorundadır⁴⁶.

⁴⁴ İsa SAĞBAŞ, Adem BAŞOĞLU, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 7, S. 2, 2005, s. 128-129; ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 10-11.

⁴⁵ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a. g. e. , s. 16-17.

⁴⁶ Günter SCHMÖLDERS, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev. Salih TURHAN) , Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 114.

Vergilemenin psikolojik sınırı hakkında kısa bir bilgi verdikten sonra yaptığımız açıklamalara dayanarak konumuzu “Vergi Baskısı“ , “Vergi Zihniyeti ve Ahlakı“ , “Mali Anestezi“ olmak üzere üç başlık altında inceleyeceğiz.

1. 2. 6. 1. Vergi Baskısı (Tazyiki)

Vergi baskısı, mükelleflerin vergileri algılama ve değerlendirmelerine bağlı olarak duydukları baskı hissidir. Vergi baskısının ölçüsü ve şiddeti her mükellef için farklı olduğundan subjektif karakterlidir ve bu sebeple subjektif vergi yükü olarak da nitelendirilmektedir⁴⁷. Subjektif vergi yükü ölçülememektedir çünkü psikolojik yapısı nedeniyle fedakarlık veya refah kaybı şeklinde bireyden bireye değişir⁴⁸. Fakat vergi baskısını; vergi miktarı, vergi oranı ve vergilerin uygulama biçimi gibi pek çok faktör belirlediğinden bu faktörlerden hareketle bir tablo oluşturmak da mümkündür. Bu gibi faktörleri de içeren 18 kriterden oluşan (“0“ taban, “10“ tavan puanlar kabul edilerek alınan ortalama ile) ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development -OECD-) ile Dünya Bankası (World Bank)’nın verilerinin kullanıldığı “*Vergi Baskısı Endeksi*“ 2009 yılının Haziran ayında, İsviçre’deki Constant de Rebecque Enstitüsü tarafından yayımlanmıştır. 30 OECD üyesi ülkenin “*Vergi Baskısı Endeksi*“ni aşağıdaki tablodan yararlanarak inceleyebiliriz.

Tablo 5: Vergi Baskısı Endeksi

ÜLKELER	VERGİ BASKISI
İtalya	6.0
Türkiye	6.0
Polonya	5.9
Meksika	5.9
Almanya	5.9
Hollanda	5.8
Belçika	5.6
Macaristan	5.6
Fransa	5.6
Yunanistan	5.5

⁴⁷ Naci Birol MUTER, Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ (a) , **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2003, s. 184.

⁴⁸ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 15.

İngiltere	5.3
ABD	5.3
Norveç	5.1
Portekiz	5.1
Çek Cumhuriyeti	5.1
Avustralya	5.1
İspanya	5.0
Japonya	5.0
İsveç	4.9
Finlandiya	4.9
Kore	4.9
Danimarka	4.8
Yeni Zelanda	4.7
İrlanda	4.6
İzlanda	4.5
Slovakya	4.5
Kanada	4.4
Avusturya	4.2
Lüksemburg	3.4
İsviçre	2.0

Kaynak: Pierre BESSARD, *Tax Burden and Individual Rights in the OECD*, Institut Constant de Rebecque, İsviçre, 2009, s. 5.

Tabloyu incelediğimizde Türkiye ve İtalya'nın OECD üyesi ülkeler arasında vergi baskısı bakımından ilk sırada olduğunu, en az baskıcı vergi sisteminin ise İsviçre ve Lüksemburg'da uygulandığını görüyoruz⁴⁹. Bu tablodan çıkaracağımız sonuç; 30 OECD üyesi ülke değerlendirildiğinde ülkemizdeki vergi mükelleflerinin üzerlerindeki vergi baskısının ne kadar şiddetli olduğudur. Böyle bir tabloda Türkiye'deki vergi mükelleflerinin psikolojilerinin olumsuz etkilenmemesi söz konusu değildir.

Vergi baskısının oluşumuna neden olan faktörler arasında toplumların örf, adet, milli ve dini anlayışlarının da yer aldığını belirtmekte yarar görüyoruz. Örneğin,

⁴⁹ BESSARD, a. g. e. , s. 5.

Osmanlı Devleti'nde alınan aşar (öşür) vergisi mükellefler tarafından dini bir görev olarak algılanarak ödenmiştir⁵⁰. İngiltere'deki gelir vergisi ise mükellefler tarafından siyasal bir disiplin içerisinde yerine getirilmesi gereken bir borç olarak kabul edilmiş ve ödenmiştir⁵¹.

1. 2. 6. 2. Vergi Zihniyeti ve Vergi Ahlakı

Zihniyet, yüzyılların üst üste yığıldığı ve belirli kesimlerin kişisel istek ve iradelerinden ayrı bir şekilde bilinçaltında bütünüyle içgüdüsel bir hale getirdiği düşüncelerinin toplamıdır. Vergi zihniyeti ile ilgili ise literatürde bir tanım bulunmamaktadır. Zihniyet kavramından yola çıkarak vergi zihniyetini tanımlayacak olursak, vergi zihniyeti, vatandaşların kendilerine yüklenen mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır olarak tanımlanabilir⁵².

Ahlakı da toplumun ortak olarak erdemli saydığı davranışlar olarak nitelendirirsek vergi ahlakını, vatandaşların vergi ile ilgili görev ve sorumluluklarını zamanında ve tam olarak yerine getirmeleri olarak tanımlayabiliriz⁵³.

Vergi ahlakı yeni bir kavram değildir. Bu konuya ilişkin öncü bir araştırma "*Cologne Vergi Psikolojisi Okulu*"nda yapılmıştır. Okula göre vergi ahlakı, vergi uyumsuzluğuna ilişkin önemli bir tutumdur⁵⁴. Bu noktada vergi uyumunun da tanımlanmasında yarar görüyoruz. Vergi uyumu; vergi yükümlülüklerinin doğru bir biçimde yerine getirilmesidir. Bu uyumun sağlanması için de birtakım unsurların gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu unsurlara, vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi, vergi muafiyetleri ve teşvikleri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurlara ilişkin işlemlerin doğru yapılması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması örnek gösterilebilir⁵⁵.

Vergi ahlakı konusuyla ilgili olarak; suçluluk hissi ve utanma duygusu, vergi uyumuyla bağdaştıracak olursak, vergi beyannamesini dolduran bir mükellefin gelirini

⁵⁰ Aşar Vergisi: Osmanlı Devleti'nde Müslüman yurttaşların elinde bulunan arazinin mahsulünden alınan onda bir oranında devlet hissesidir.

⁵¹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, (a) , a. g. e. , s. 184.

⁵² Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000, 215.

⁵³ Abdullah MUTLU, **Tanzimat'tan Günümüze Türkiye' de Vergi Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009, s. 17; SCHMÖLDERS, a. g. e. , s. 122.

⁵⁴ James ALM, Benno TORGLER, "Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe", **Journal of Economic Psychology**, No: 24, Yıl: 2006, s. 229.

⁵⁵ Mehmet TUNÇER, "Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", < <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf> > , s. 2-3, (Erişim Tarihi 22.11.2010).

düşük beyan etmeyi ve denetimden kaçmayı tasarladığında suçluluk hissedeceğini, yakalandığı zaman ise utanacağını öne sürebiliriz.

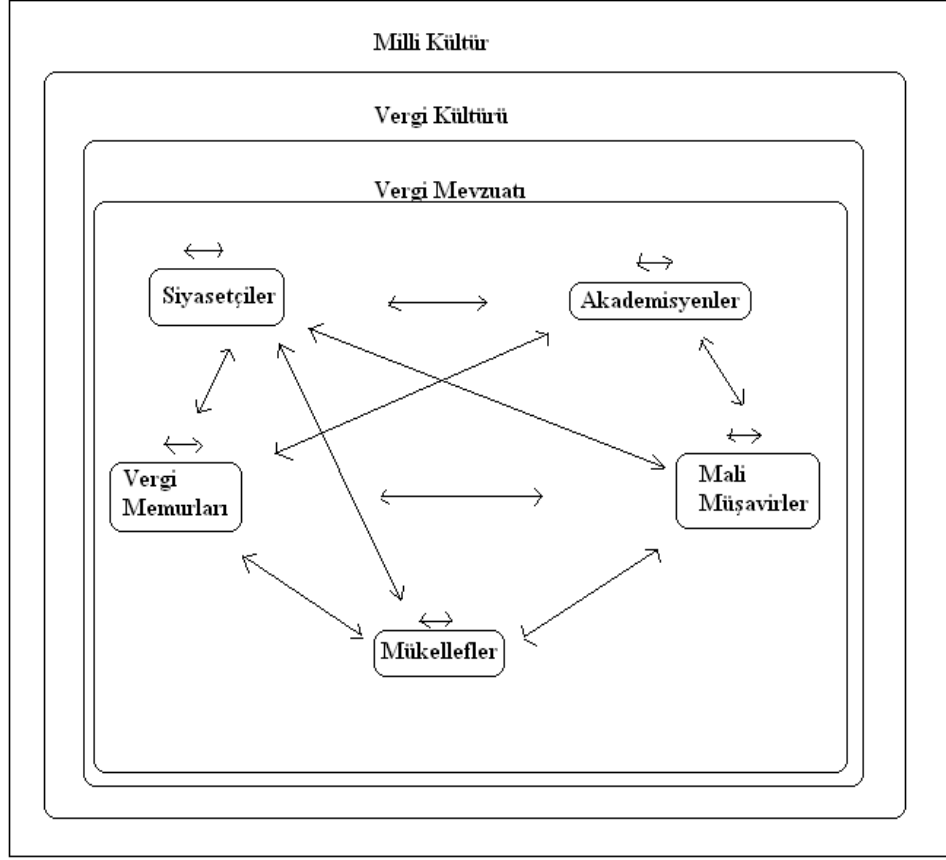
Vergi mükellefleri ile genelde vergi idaresi, özelde vergi memurları arasındaki işbirliğine ve karşılıklı güvene dayanan bir ortamın sağlanması vergi ahlakının da güçlenmesine ve olumlu bir vergi zihniyetinin oluşmasına da katkıda bulunacaktır⁵⁶.

Tarihsel süreç içerisinde yerleşen değerlerimiz milli kültürümüzün bir alt değeri olarak vergi kültürümüzü meydana getirmiştir. Bu oluşumda rol alan aktörleri politikacılar, akademisyenler, vergi memurları, vergi mükellefleri olarak ele alabiliriz. Söz konusu aktörler arasındaki ilişkiyi daha iyi değerlendirebilmek ve bu aktörlerin vergi zihniyeti ve vergi ahlakına ilişkin rollerini göstermek adına Şekil 2'den yararlanabiliriz.

Şekil 2'de görüleceği üzere, vergi mükellefleri hem verginin ödeyicisi hem de seçmen oldukları için siyasetçilerin vergileme zihniyetini etkilemektedirler. Mali müşavirler hem akademisyenler ile hem mükellefler ile temas halinde bulunurken bir taraftan da siyasetçileri etkileme çabası içindedirler. Sonuç olarak, mükelleflerin vergilemeye bakışları hem doğrudan hem de dolaylı olarak siyasetçilerin dolayısıyla devletin vergileme zihniyetini etkileyebilmektedir.

⁵⁶ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a. g. e. , s. 32-35.

Şekil 2: Vergi Kültürünün Yapısı



Kaynak: Abdullah MUTLU, *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergi Zihniyetinin Gelişimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009, s. s. 26.

Burada belirtmemiz gereken bir diğer nokta mükelleflerin vergileme ahlak ve anlayışlarının devletin vergileme zihniyetini etkilemesinin, yönetim şekli ile de yakından ilgili oluşudur. Demokratik toplumlarda seçimle iş başına gelen idareciler gelecekleri için mükelleflerin vergilere yönelik anlayışları ile daha yakından alakalıdır.⁵⁷

1. 2. 6. 3. Mali Anestezi

*“Mali anestezi, mali yükümlülüklerin muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir.”*⁵⁸ Böylece devlet mükelleflerinin vergi baskısını düşük düzeyde hissetmesini sağlamaktadır.

⁵⁷ MUTLU, a. g. e. , s. 25-27.

⁵⁸ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ (a) , a. g. e. , s. 185.

Mali anestezi, özellikle mükelleflerin vergi yüklerini tam olarak algılamalarının mümkün olmadığı dolaylı vergilerde görülmektedir. Mükellefler tüketim üzerinden alınan bu vergileri fiyatın bir unsuru olarak algırlar ve vergi yükünü dolaysız vergilerde olduğu gibi ciddi bir biçimde hissetmezler⁵⁹.

Mali anestezinin gerçekleşebileceği bir diğer uygulama, stopaj yani kaynakta kesme yöntemidir. Bu uygulama ile kayıt altında çalışmak suretiyle vergisini, gelirini elde ettiği anda ödeyen mükellefler (ücretliler) , beyan usulüne göre vergisini ödeyen mükelleflere göre vergi baskısını çok daha düşük düzeyde hissedeceklerdir. Açık ki devletin bu yöntem sayesinde vergi kaybı da gerçekleşmeyecektir. Zaten dolaylı vergiler ve stopaj yöntemiyle mali anestezinin ortaya çıkartılmasındaki amaç da vergi kaybını ve iktidarın olası oy kaybını önlemektir⁶⁰.

⁵⁹ AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL (a) , a. g. e. , s. 175.

⁶⁰ Hakkı M. AY, Esra TALAŞLI, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki“ , **Maliye Dergisi**, Sayı: 134, Ocak-Haziran 2008, s. 151-152.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ PSİKOLOJİK ve SOSYOLOJİK NEDENLERİ, SONUÇLARI ve ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

2. 1. VERGİLERE KARŞI TEPKİLER ve ETKİLER

Vergi kaçırma problemi vergiler kadar eskidir. Üstelik yalnızca gelişmekte olan ülkelerin değil gelişmiş ülkelerin de sorunudur. Bu konudaki akademik çalışmalar, vergi kaçırma probleminin bu kadar uzun bir geçmişe sahip olmasına karşın son 30 yılda gelişme göstermiştir.

Vergi kaçakçılığı klasik ekonomi çerçevesinde teorik düzeyde açıklandığında, mükellefin vergi kaçırmadan önce fayda maliyet analizi yapacağını ve vergi kaçırmanın beklenen faydasının maliyetinden yüksek olduğu durumda vergi kaçıracağı kuvvetle muhtemeldir. Fakat, bu yaklaşımda ahlaki değerler, sosyal normlar ve psikolojik faktörler kişinin vergi kaçırıp kaçırmasında etken kabul edilmemiştir. Bu yaklaşımın günümüzde geçerli olmadığını çalışmamızın ikinci bölümü dahilinde göreceğiz.

Vergi kaçakçılığı ile ilgili teoriler yalnızca ekonomistler tarafından değil psikologlar, sosyologlar tarafından da geliştirilmiştir ve vergi kaçakçılığının çalışmamız kapsamında ele aldığımız yönünü oluşturmaktadır⁶¹.

Yaptığımız bu açıklamaların ardından şunu vurgulamamız gerekir ki günlük hayatta sıkça duyduğumuz vergi kaçakları ve vergiden kaçınma kavramları farklı anlamlar ifade etmelerine rağmen kimi zaman birbirleri yerine kullanılmakta ve karışıklığa yol açmaktadır. Biz de şimdi bu farklılıkları ortaya koymak ve karışıklıkları gidermek adına söz konusu kavramlara ilişkin bazı açıklamalara yer vereceğiz.

2. 1. 1. Vergi Kaçırma

Kamu kesiminin en büyük gelir kaynağını oluşturan vergi gelirlerinin milli gelirdeki artışa paralel olarak artması gerekmektedir. Aksi takdirde, vergi borcu doğmuş olduğu halde vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi söz konusu olacaktır. Çünkü artan geliri karşısında mükellefler vergi

⁶¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Naci Tolga SARUÇ, İsa SAĞBAŞ, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları“, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 204-205.

ödeme konusunda isteksiz davranabilecekler ve direnç göstereceklerdir, dolayısıyla vergi kaçakçılığına neden olabileceklerdir⁶².

Vergi kaçakçılığı; mükelleflerin vergi ödememek veya daha düşük düzeyde vergi ödemek amacı ile vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranışları durumudur. Vergi kaçakçılığında mükellefler bilinçli bir şekilde hareket etmekte ve böylece vergi kaybına neden olmaktadır. Örneğin, bir mükellef kasten vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak matrahtan indirilebilecek giderleri olduğundan fazla göstererek bir vergi kaybına neden olabilmektedir. Ülkemizde saptanan bazı vergi kaçırma yollarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Naylon (sahte) fatura kesmek,
- Mal ve hizmet satışlarına fatura, fiş kesmemek,
- Vergi dairesine kayıt olmamak,
- Satılan mal ve hizmet bedeline düşük değerli fatura veya fiş kesmek,
- Beyannamelerde hayali indirilebilir gider göstermek,
- Belgelerde tahrifat yapmak,
- Muaf olmadığı halde muaflik ve istisnalardan yararlanmak,
- Korsan mal üretmek,
- Fahiş fiyatla mal satıp normal fiyattan belge düzenlemek,
- Eşantiyon, ikramiye, hediye adı altında başkalarına verilen mallardan alınan karşılıkların gizlenmesi yoluyla vergi kaçırmak⁶³.

Vergi kaçakçılığı, özellikle gelişmekte olan ülkelerin giderek büyüyen bir problemidir. *“Yoğun kamu kesimi finansman sorunları yaşayan gelişmekte olan ülkeler hem söz konusu finansman sorunlarıyla mücadelede hem de sürdürülebilir bir büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilebilmesinde sağlıklı bir vergi yapısına gereksinim*

⁶² Esra Siverekli DEMİRCAN, “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme“ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 537; Mustafa ATTAROĞLU, **Türkiye’ de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Denetim Müessesinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, s. 7.

⁶³ Faruk GÜÇLÜ, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Başkent Matbaacılık, Ankara, 1998, s. 17-20.

*duymaktadırlar.*⁶⁴ Dolayısıyla söz konusu ülkelerde vergilenebilir potansiyelden tümüyle yararlanılabilmesi son derece önemlidir. Aksi halde kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarının yerine getirilmesinde bu ülkeler önemli sorunlar ve aksaklıklar yaşayabilecek hatta zorunlu kamu harcamalarının yapılabilmesinde bile bir takım güçlükler ile karşı karşıya gelebileceklerdir.

Vergi kaçakçılığını önlemek amacı ile çalışmamız kapsamında ele alacağımız yaptırımlar ise vergi kaçakçılığının sosyo-psikolojik yönü ile sınırlı kalacaktır. Buna göre; saygınlık kaybı, ayıplanma, dışlanma gibi sosyal yaptırımların bireylerin vergi yasalarına uyumu üzerinde etkili olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi kaçakçılığı üzerinde devletin uyguladığı yasal yaptırımlar, bireyin yaşadığı sosyal gruba uygun davranmaması durumunda karşılaşacağı utanma duygusu ve saygınlık kaybı gibi sosyal etkiler ve suçluluk duygusu caydırıcı faktörler olarak, bireylerin kamu hizmetlerine değer vermeleri ve ödedikleri vergilerin söz konusu hizmetlerin finansmanında kullanıldığını düşünmelerini sağlayarak vergiye uyumu olumlu yönde etkileyecek ve vergi kaçakçılığının azaltılmasında etkili olabilecektir⁶⁵.

2. 1. 2. Vergiden Kaçınma

Vergi kaybına neden olan vergiden kaçınma, vergi kanunlarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylar ile bağlılık kurulmaması veya bu olayların bireylerin kendileri için meydana gelmemesi durumudur⁶⁶.

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergiyi doğuran olayı vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaları suretiyle gerçekleştirebileceklerinden vergi yasalarına aykırı bir hareket söz konusu olmamaktadır ki vergi kaçakçılığı ile arasındaki tek fark budur. Yani vergiden kaçınmada suç ögesi mevcut değilken ve bu sebeple bir ceza da söz konusu değilken, vergi kaçırma suç teşkil etmektedir. Başka bir ifade ile vergi ödememe yasal yollarla gerçekleştiğinde “*vergiden kaçınma*” yasadışı yollarla gerçekleştiğinde ise “*vergi kaçırma*” olarak tanımlanabilir.

⁶⁴ Murat DEMİR, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler “, < <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMAYI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm> > , (Erişim Tarihi 25.11.2009).

⁶⁵ Efsun ŞİMŞEK, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, İstanbul, 2007, s. 17.

⁶⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996, s. 104.

Esnaf muafliğından yararlanmak, emlak vergisi vermemek için ev almayı kirada tutmak, motorlu taşıtlar vergisi ödememek için araba almamak vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir. Bu davranışlar kanuna aykırılık teşkil etmediğinden ceza unsurunun ortaya çıkmasının mümkün olmadığı fakat vergi kaybının gerçekleştiği de unutulmamalıdır.

Vergiden kaçınma, kanunlar ile gerçekleştirilebileceği gibi vergi mükelleflerinin tercih haklarına da çeşitli yöntemlerle dayandırılabilir. İlk yöntem göre, vergi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet, indirim gibi hükümler ile bazı vergilendirme alanları vergi dışı bırakılabilmektedir. Yukarıda sözünü ettiğimiz esnaf muaflığı bu kapsamdadır. Vergiden kaçınmanın bu yöntemine göre, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilişkilerini kesmeye gerek yoktur. İkinci yöntem göre, mükellefler vergi yükünden kurtulmak için vergiyi doğuran olayı daha düşük vergi ödeyecekleri veya hiç vergi ödemeyecekleri alanlara kaydırabilirler. Bu yol daha çok federal devletlerde mükelleflerin vergi yükü ağır olan bir federasyondan vergi yükü düşük olan bir federasyona geçmeleri ile gerçekleşmektedir⁶⁷.

Vergiden kaçınma konusu vergi ahlakıyla yakın ilişki içersindedir. Fakat vergiden kaçınmanın analizini gerçekleştirmek hiç de kolay değildir. Çünkü insanlar bu davranışlarını genellikle saklarlar. Bunun için mükellefler vergiden kaçınmak amacıyla profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan, muhasebecilerinden destek alabilirler.

Vergiden kaçınmanın devlet hazinesinde meydana getirdiği kayıp oldukça önemlidir. Bu durum bir taraftan kamu hizmetlerine yönelik bir tehdit oluşturmakta hem de sosyal eşitsizliğe ve kurumsal güvensizliğe neden olmaktadır. Mevcut sorunun üzerinde çok fazla durmanın sorunu daha da şiddetlendirebileceği de unutulmamalıdır. Vergiden kaçınma konusundaki yaygın algılama vergiden kaçınmayı düşünmemiş bir mükellefin de buna yönelmesine neden olabilir.

2. 1. 3. Verginin Reddi (Grevi)

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları vergilere karşı bireysel davranış türlerini ifade ederken verginin reddi ya da vergi grevi olgusu mükelleflerin kolektif olarak başvurdukları bir davranış türüdür. Söz konusu bu kolektif davranışlar

⁶⁷ ŞİMŞEK, a. g. t. , s. 12-13; Mehmet ÇELİK, *Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2002, s. 18; ATTAROĞLU, a. g. t. , s. 6-7.

kendisini ayaklanmalar, toplu gösteriler, vergi denetim ve tahsilatının engellenmesi şeklinde göstermektedir. Verginin reddine yönelik en güzel örnek “Avrupa’da Vergi İsyamları” başlığı altında ele alacağımız 1954 yılında Fransa’da gerçekleşen Poujade Hareketi’dir.⁶⁸ Bu konuya ilişkin daha geniş örneklere örneklere “Vergilemenin Toplumsal Temelleri” başlığı altında daha geniş yer vereceğiz.

2. 1. 4. Verginin Telafisi (Giderilmesi)

Yeni bir verginin getirilerek ya da mevcut bir verginin arttırılması sonucu ortaya çıkan vergi yükünün bir kısmından veya tamamından kurtulmak isteyen mükelleflerin bu yönde ekonomik kararlar almaları verginin telafisi (giderilmesi) olarak tanımlanmaktadır. Daha fazla vergi yükü altında ezilmek istemeyen ve satın alma güçlerinin azalmasına neden olan vergilerden kurtulmak isteyen mükellefler üç değişik davranış biçiminde bulunabilirler. Bunlar; ikame, gelir ve karar etkileridir.

İkame etkisine göre; kimi mükellefler artan vergi yükleri karşısında çalışmak yerine zamanlarını boşa geçirmeyi tercih edecek ya da tüketimde bulunmak yerine tasarruf eğilimlerini arttıracaklar ve bu yolla yeni ya da ek vergilere karşı tepkilerini ortaya koyacaklardır⁶⁹.

Gelir etkisine göre ise, mükellefler artan vergi yüklerinin etkilerinden korunabilmek adına daha fazla çalışmayı tercih edecekler ve böylelikle gelirlerini vergilemeden önceki seviyeye çıkarmak için uğraşacaklardır. Zamanla vergi yüklerinin daha da arttırılması gelir etkisine yönelik davranış sergileyen mükelleflerin daha da çok çalışmalarını beraberinde getirecek bu da zamanlarının çoğunu işlerine ayırmaları nedeniyle psikolojilerini olumsuz yönde etkileyecektir.

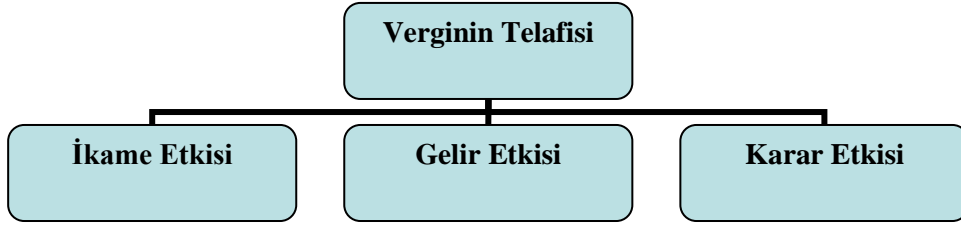
Karar etkisi de üretici ve tüketicinin kendilerini vergilerden korumak adına sergiledikleri bir savunma mekanizmasıdır. Üreticiler üretim kararlarını vergilendirilen alandan daha az vergilendirilen alana yönelterek ve tüketiciler tüketim kararlarını vergilendirilen alandan daha az vergilendirilen alana yönelterek vergi artışlarına karşı tepkilerini gösterirler⁷⁰.

⁶⁸ Sakina SAMADOVA, **Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009, s. 76-77.

⁶⁹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ (a) , s. 187-189.

⁷⁰ Şevki ÖZBİLEN, **Kamu Maliyesi**, Ünyay Yayıncılık, Muğla, 1997, s. 341-342.

Şekil 3: Verginin Telafisi



Kaynak: Naci Birol MUTER, Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ (a) , **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2003, s. 184'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

2. 2. VERGİLEMENİN TOPLUMSAL TEMELLERİ

Vergiler devletler için hayati araçlardır; fakat öylesine hassas bir yapıya sahiptirler. Devletin elinde kalkınma ve refah aracı olabileceği gibi yoksulluk ve esaretin de aracı olabilirler.

Vergiler çoğu kez kutsal bir görev olarak dile getirilirler. Fakat ağır vergiler altında ezilen toplumlarda vergiler kutsal bir görev olmaktan çıkmakta zulüm ve işkenceye dönüşmektedir. Dolayısıyla mükellefler kendilerini böyle bir araçtan korumak isteyeceklerdir. İşte vergi mükelleflerinin vergi ödememek veya mümkün olduğunca az vergi ödemek için gösterdikleri dirence “*Vergi Direnci*” diyoruz.

Vergilere karşı direniş, pasif direniş yani sivil itaatsizlik ve aktif direniş yani vergi isyanı başlıkları altında çalışmamızın bu aşamasında değerlendirilecektir.

2. 2. 1. Haksız ve Adil Olmayan Vergilere Karşı Pasif Direniş: Sivil İtaatsizlik

Sivil itaatsizlik, yasaların ya da hükümetin politikalarının değiştirilmesini hedefleyen, kamuoyu önünde icra edilen, şiddete dayanmayan fakat yasal da olmayan politik bir eylemdir. Bir başka deyişle sivil itaatsizlik, acil toplumsal hedefler uğruna yasaların bilinçli ve hedeflenmiş ihlalidir. Bu tanımlara bağlı olarak sivil itaatsizlik kavramının dayandığı hususları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz⁷¹.

- Sivil İtaatsizlik Yasadışı Fakat Meşru Bir Eylemdir: Sivil itaatsizlik, haksız bir uygulamaya karşı tüm yollar denedikten sonra girişilen “*yasadışı*” bir eylemdir.

⁷¹ Şeniz ANBARLI, “Bir Pasif Direnme Modeli olarak Sivil İtaatsizlik”, **Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2001, s. 323-324

- Sivil İtaatsizlik Kamuya Açık (Aleni) Bir Eylemdir: Sivil itaatsizlik kişisel çıkarları arayışın ötesinde aynı durumdaki herkes için adalete yönelik bir çözüm arayışıdır.

- Sivil İtaatsizlik Şiddet Kullanımını Dışlayan Bir Eylemdir: Sivil itaatsizlik eylemini diğer protesto biçimlerinden ayıran en temel özellik şiddete dayalı olmamasıdır. Şiddet eylemleri sivil itaatsizliğin kamuoyuna açık çağrı hareketiyle uyuşmamaktadır. Bu nedenle sivil itaatsizlik şiddetsiz olmalıdır.

- Sivil İtaatsizlik Hukuk Devleti Düşüncesine Dayalı Siyasi ve Ahlaki Bir Yönelimdir: Sivil itaatsizlik sistemin bütününe kabul ederken, hukuk sisteminin içerisinde aksayan bir kurala karşı çıkmaktadır⁷².

Sivil itaatsizlik kavramı ilk kez 19. yüzyılın başlarında Henry David Thoreau'nun "*Resistance to Civil Government*" adlı deneme çalışmasıyla literatüre girmiştir. Bu çalışmayı Thoreau o dönemde uygulanmakta olan baş vergisini ödemeyip cezaevine girdiği 1846 yılında yazmıştır. Eserinde, Amerika'nın Meksika ile savaşmasındaki amacının, köleliği yeni bir bölgeye yaymak olduğunu dile getirmiş ve böyle bir hükümeti vergilerle desteklemeye mecbur olmadığını ifade etmiştir.⁷³

Hapishaneye girmek Thoreau için hiç de olumsuz bir durum değildi. Çünkü bu sayede iyi niyetli kişilerin dikkatini kötü niyetli yasaya çekiyordu ve bu yasanın kaldırılmasına katkıda bulunacak ya da yeterince kişi hapse atılırsa devlet mekanizmasını işlemez kılacak ve dolayısıyla kötü yasa uygulanamayacaktı. Fakat Thoreau'nun vergisini ödeyerek hapisten çıkmasını sağlayan halası olduğu sanılan kişi eylemin tam olarak gerçekleşmesini engellemiştir.

2. 2. 2. Haksız ve Adil Olmayan Vergilere Karşı Aktif Direniş: Vergi İsyanı

Vergi isyanı, yasaya aykırı fakat meşru, kamuoyuna ve şiddet kullanımına açık, hukuk devleti düşüncesine uygun, siyasi ve hukuki yaptırımların göze alındığı

⁷² Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (b) , "Vergi Zulmüne Karşı Direnişin İki Yönü: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı" , < http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/sivil-itaatsizlik.pdf > , s. 2-3, (Erişim Tarihi 25.10 2009) ; A. Kerim GÖK, "Vergi Direncinin Gelişimi" , *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl: 2007, Cilt: 22, Sayı: 1, s. 146.

⁷³ Cindy WEINSTEIN, *The Cambridge Companion to Harriet Beecher Stowe*, Cambridge University Press, United Kingdom, 2004, s. 68.

eylemlerdir. Tanımdan yola çıkarak vergi isyanının sahip olduğu özellikleri şu şekilde özetleyebiliriz⁷⁴.

- Vergi İsyancı Yasaya Aykırı Fakat Meşru Eylemlerdir: Bu tepki türünde, otoritenin vergilendirme yetkisini kötüye kullanarak oluşturduğu vergisel düzenlemeler mevcut olduğundan mükellefler tarafından isyanla karşılanmaktadır. Dolayısıyla da sivil itaatsizliğin yasaya aykırılık unsuruyla uyum göstermektedir. Ayrıca sivil itaatsizliğin meşruluk unsuru da vergi isyanları açısından geçerli bir unsurdur. Çünkü vergilendirme yetkisi kötüye kullanıldığından meşruluk ortadan kalkmaktadır. Yani meşru olmayan ve hukuk ilkeleriyle çatışan uygulamalar karşısında direniş bir haktır.

- Vergi İsyancı Kamuoyuna Açık (Aleni) Eylemlerdir: Vergi isyanları topluca gerçekleştirilen, kolektif eylemler olması nedeniyle kamuoyuna açıktır. Dolayısıyla vergi isyanları bu unsurundan dolayı da sivil itaatsizliğin açıklık unsuruyla tam bir uyum içerisindedir.

- Vergi İsyancı Şiddet Kullanımına Açık Eylemlerdir: Şiddet kullanımı vergi isyanlarını sivil itaatsizlik eylemlerinden ayıran bir unsurdur. Tarihte yaşanan vergi isyanlarını incelediğimizde de pek çok şiddet unsuruna rastlıyoruz. Bazı isyanlarda vergi toplama bürolarının yakıldığı, vergi tahsildarlarının katrana batırılarak tüye bulandığı, bazı vergi tahsildarlarının öldürüldüğü, devlet korumasına alınmış malların imha edildiği, bazen sembolik bazen geniş kapsamlı silahlı mücadelelere girişildiği kayıtlara geçirilmiştir.

- Vergi İsyancı Hukuk Devleti Düşüncesine Uygun Eylemlerdir: Hukuk devleti, yönetimin hukuk kurallarına bağlı olmasını ve bu kurallar çerçevesinde yürütülmesini ifade etmektedir. Kanun devleti ise, evrensel hukuk kuralları ile bağdaşmayan yasaların mevcut olduğu devlet anlamına gelir. Yani kanun devletinde yasalar vardır fakat bunlar evrensel hukuk normlarına uygun olmayan yasalardır. Vergi isyanlarının ortaya çıkış nedenleri genelde temsilsiz, sınırsız ve keyfi vergilemeye dayanmaktadır. Çünkü yönetimin ortaya koyduğu tasarruflar kanun devleti normlarına uygun olmasına rağmen hukuk devleti normlarıyla bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla

⁷⁴ GÖK, a. g. m. , s. 146.

evrensel hukuk normlarına uygunluk içeren vergi isyanları bu unsuruyla da sivil itaatsizlik eylemlerinin hukuk devleti düşüncesi ile tutarlılık göstermektedir. Ayrıca vergi isyanlarının sistemin bütününe yönelik değil de vergileme alanındaki haksızlıklara karşı çıkış olduğu ve bu nedenle de sivil itaatsizlik eylemleriyle paralel bir şekilde değerlendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

- Vergi İsyancıları, Siyasi ve Hukuki Yaptırımların Göze Alındığı Eylemlerdir: Vergi isyanlarında isyancılar kurallara karşı gelmenin her türlü yaptırımını göze almışlardır. Hatta eylemcilerin hayatlarını tehlikeye atmaları bile söz konusudur. Vergi isyanlarındaki amaç vicdan sahibi kişilerin dikkatini çekmekten çok direniş yoluyla yönetimin otoritesini yıkmak olduğundan sivil itaatsizlik eylemlerinden ayrılmaktadır⁷⁵.

Vergi isyanlarının unsurlarını açıkladıktan sonra sosyo-psikolojik açıdan bir değerlendirme yapacak olursak, vergi isyanlarının, devlet otoritesini zayıflattığı ve bu nedenle güven ortamını zedelediği, vergi ahlakının bozulduğu, insanların her türlü sosyal haklarını tehlikede görmelerine neden olduğu sonucuna varmaktayız.

Çalışmamızın bu bölümünde tarihteki vergi isyanlarını nedenleri ve sonuçlarının da bir arada görülebilmesi açısından tablo halinde inceleyeceğiz. Öncelikle Avrupa’da, ABD’de ve Osmanlı Devleti’nde yaşanan vergi isyanlarını birarada Tablo 6’da görebiliriz.

Tablo 6: Avrupa’da, ABD’de ve Osmanlı Devleti’nde Vergi İsyancıları

<u>Avrupa’da Vergi İsyancıları</u>	<u>ABD’de Vergi İsyancıları</u>	<u>Osmanlı Devleti’nde Vergi İsyancıları</u>
- Wat Tyler İsyancı / 1381 / İngiltere	- Pul Vergisi İsyancı / 1765	- Şeyh Celal İsyancı / 1519 / Yozgat
- Hampden Hareketi / 1629 / İngiltere	- Boston Çay Partisi İsyancı / 1773	- Baba Zünnun İsyancı / 1525 / Yozgat
- Poujade Hareketi / 1954 / Fransa	- Shays İsyancı / 1786-1787	- Kalender Çelebi İsyancı /
	- Viski İsyancı / 1794	
	- Fries İsyancı / 1799	

⁷⁵ AKTAN, DİLEYİCİ, SARAÇ (b) , a. g. m. , s. 5-9.

- Baş Vergisi İsyanı / 1990 / İngiltere	- Gümrük Tarifesi İsyancı / 1828-1861	1528 / Kırşehir - Karayazıcı İsyanı / 1598 / Urfa - Patrona Halil İsyanı / 1730 / İstanbul - Atçalı Kel Mehmet İsyanı / 1829-1830 / Aydın - Niş İsyanı / 1841 / Rumeli - Erzurum İsyancı / 1906-1907 / Erzurum - Kastamonu İsyanı / 1906 / Kastamonu - Sinop İsyanı / 1906 / Sinop
---	---------------------------------------	---

Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (c) , “Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyancı”, <http://209.85.129.132/search?q=cache:RfPvxVqWVZoJ:www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa > , s. 3; Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (d) , “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyancı 1” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y. 2002, C. 7, S. 2, s. 8; Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (e) , “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyancı 2” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y. 2003, C. 8, S. 1, s. 1’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

2. 2. 2. 1. Avrupa’da Vergi İsyancı

Avrupa’da vergi isyancı genel olarak Magna Carta’nın yayınlandığı 1251 yılından sonraki dönemlere rastlamaktadır. Demokrasinin gelişim süreci içerisinde bu bildirge bir milat olmuş ve ardından gelişen Reform ve Rönesans hareketleri ile demokrasi güç kazanmıştır.

İngiltere’de 1381 yılında yaşanan Wat Tyler İsyancı, 1629 yılında yaşanan Hampden Hareketi, 1954 yılında Fransa’da yaşanan Poujade Hareketi ve 1990 yılında yine İngiltere’de yaşanan Baş Vergisi İsyancı Avrupa’da yaşanan tarihi vergi isyancıdır. Bu isyancı Tablo 7’de nedenleri ve sonuçları ile birlikte inceleyeceğiz.

Tablo 7: Avrupa’da Vergi İsyamları

Adı / Tarihi / Yeri	Wat Tyler İsyanı / 1381 / İngiltere
Nedenleri	<p>Söz konusu isyanın üç temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birinci neden; ülkede 1348 yılında yaşanmaya başlanan veba salgını nüfusun azalmasına sebep olmuş ve yayınlanan bir bildiriye rağmen iş gücü ve yüksek ücret sorunu çözülememiştir. Bu durum karşısında arazi sahibi konumunda olan lordlar hayatta kalabilmek ve iş gücünü sağlayabilmek adına köylülere bazı imtiyazlar tanımışlardır. Bu imtiyazların başlıcası ise köylülere zaman içerisinde çalışarak ödeyecekleri arazi tahsisleridir. Fakat, 1380 yılında veba salgınının tamamen sona ermesinin ardından verilen imtiyazların geri alınmaya başlanması köylülerin mücadele hazırlıklarına başlamasına neden olmuştur.</p> <p>İsyanın başlamasının ikinci nedeni; işgücü sorununun aşılması amacı ile aynı vergi olarak köylülerin, haftada en az iki gün kiliselere ait arazilerde çalışmak zorunda bırakılıp ekonomik açıdan zenginleşmemelerinin istenmesidir.</p> <p>İsyanın üçüncü nedeni ise; Fransa ile yapılan ve uzun süre devam eden savaşın harcamalarının vergilerle karşılanıyor olması ve bu vergilerin savaş harcamalarına yetmemesinden dolayı kralın yeni bir baş vergisi uygulamasına başlamasıdır.</p>
Sonuçları	<p>İsyan kısa sürede bastırılmıştır. Yeni bir isyanın önlenmesi amacıyla da baş vergisi 1382 yılında kaldırılmıştır.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	Hampden Hareketi / 1629 / İngiltere
Nedenleri	<p>Kral I. Charles 1629 yılında meclisi dağıtmış ve 1640 yılına kadar toplantıya çağırılmamıştır. Bu süre zarfında birçok gıda ve ihtiyaç maddesi üzerine vergiler koymuş, halkın mecburen katılacağı bir cebri borçlanma için kararname çıkarmıştır. Ayrıca, (halkın zaman zaman gösterdiği direnişlere aldırmadan) kral yeni bir donanma vergisi de çıkarmıştır.</p>

Sonuçları	Halkın, haksız gördüğü vergileri ödememesinden dolayı vergiden sağlanan hasılatın düşmesi üzerine kral 11 yıl aradan sonra meclisi toplamış ancak alınan kararlara uymamayı sürdürünce 1649 yılında boynu vurularak öldürülmüştür.
Adı / Tarihi / Yeri	Poujade Hareketi / 1954 / Fransa
Nedenleri	Hareket Fransa'nın Lot kasabasında kırtasiyecilik yapan Pierre Poujade adlı kişinin vergilere gösterdiği direniş ile başlamıştır. Lot kasabasının bulunduğu bölgedeki küçük esnaf ve sanatkar kesimin yoksulluk içinde bulunduğu II. Dünya Savaşı sırasında büyük mağazaların ve çok şubeli şirketlerin esnaf ve sanatkar kesimin aleyhine olacak şekilde merkezileşmeleri ve köylülerin zorunlu tüketim maddelerini temin edebilmek için büyük yerleşim alanlarına gitmek zorunda kalmaları Poujade Hareketi'nin bir nedeniyken diğer bir nedeni ise esnaf ve sanatkar kesimin perakendeci tüccarlar gibi artan oranlı gelir vergilerini ödemelerinin yanı sıra, mahalli vergi ve alışveriş üzerinden alınan vergileri de ödemek zorunda kalmalarıdır. Ayrıca, güçlü ekonomik kuruluşların oluşturdukları baskı grupları aracılığı ile vergi yüklerini azaltıcı girişimlerde bulunarak vergi yükünün büyük bir kısmının esnaf ve sanatkarlar üzerinde kalmasını sağlamaları da bu hareketin başlamasının nedenlerinden bir diğeridir.
Sonuçları	Hareketi bütün Fransa'ya yaymayı amaçlayan parti, köylü ve işçilerin katılımı ile 1956 yılında yapılan seçimlerde 600 kişiden oluşan Fransız Parlamentosu'na 52 parlamenter sokarak büyük bir başarı sağlamıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Baş Vergisi İsyamı / 1990 / İngiltere
Nedenleri	Margaret Thatcher 22 Aralık 1990 tarihinde başbakanlık görevinden istifa etmiştir. İstifasının sebebi, Konut Vergisi yerine getirilen Baş Vergisi'nin bu vergi ile ödenecek vergi miktarının ikame edilen Konut Vergisi miktarını aşması ve bu nedenle mükelleflerin vergi yükünün arttırılması ve buna bağlı olarak halkın tepkisinin artmasıdır. Protesto amacıyla sokaklara dökülen halk ile polis arasında meydana

	gelen çatışmalarda pek çok kişi hapis cezası almış ve bu mahkumlardan büyük bir kısmı açlık grevine başlamıştır.
Sonuçları	İktidar partisi bir daha seçilememe korkusuyla başkan Thatcher'a verdikleri desteği çekmişlerdir. Bu gelişmeler karşısında Thatcher istifa etmiş ve 1993 mali yılından itibaren Baş Vergisi kaldırılmıştır. Bu vergi isyanı bize aynı zamanda iktidar kaygısı taşıyan bir parti için uygulamada olan bir verginin ne denli önemli olduğunu örneklemektedir.

Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (c) , “Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyanları“ ,<http://209.85.129.132/search?q=cache:RfPvxVqWVZoJ:www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa> , s. 3-8 , (Erişim Tarihi 28.10.2009) ; David F. BURG, **A World History of Tax Rebellions**, Routledge, New York, 2004, s. 407; Naci Birol MUTER, Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ (a) , **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2003, s. 187-188; A. Kerim GÖK, “Vergi Direncinin Gelişimi“ , **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 22, Sayı: 1, s. 151-154.

Tabloyu incelediğimizde “*Vergi İsyanlarının Psikolojik Gelişimi*“ konusuyla bağlantılar kurmamız gerektiğini görüyoruz. Örneğin, Hampden Hareketi, Haklar Dilekçesi’nde sözünü ettiğimiz vergi isyanıdır. Kral 1629-1640 tarihleri arasında meclisi kapatarak vergilendirme yetkisini tek başına elinde tutmuş bu tarihten sonra meclisi tekrar açmış fakat alınan kararlara uymayınca bunu canıyla ödemiştir. Poujade Hareketi ise küçük bir kasabada görülen bireysel bir vergi isyanının nasıl toplumsal bir harekete dönüşebildiğini yani vergilerin hem psikolojik hem de sosyolojik yanını bize göstermektedir. Baş Vergisi İsyanı da bir toplumun ikame edilen bir vergiye yönelik dikkatini ve vergilerin siyasal oy kaygısıyla nasıl değişikliğe uğratıldığını hatta bu örnekte olduğu gibi bir daha iktidara gelememe korkusuyla nasıl kaldırılabilirdiğini gözler önüne sermektedir.

2. 2. 2. 2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nde Vergi İsyanları

Amerika’da vergi isyanları daha çok temsilsiz olduğuna inanılan vergilere bir tepki olarak ortaya çıkmıştır. Pul Vergisi İsyanı, Boston Çay Partisi İsyanı, Shays İsyanı, Viski İsyanı, Fries İsyanı ve Gümrük Tarifesi İsyanları bu başlık altında tablo halinde inceleyeceğimiz isyanlardır.

Tablo 8: ABD’de Vergi İsyamları

Adı / Tarihi / Yeri	Pul Vergisi İsyamı / 1765 / ABD
Nedenleri	1760 yılından sonra İngiltere yeni kıtadaki kolonileri kendisi için ekonomik anlamda tehlikeli bir rakip olarak görmeye başlamıştır. Kendi aleyhine gelişen bu durum karşısında İngiltere, kolonilere yönelik yeni bir yönetim sistemini yürürlüğe koymaya çalışmıştır ve bu sebeple de vergileri devreye sokmuştur. Fransızlar ile kolonileri paylaşmaya yönelik olarak yaşanan Yedi Yıl Savaşları sebebiyle ulusal borç miktarının savaş öncesi döneme göre iki katına çıktığını gören dönemin Maliye Bakanı George Grenville daha önce koloniler üzerine doğrudan vergi konulmamasına rağmen İngiliz Parlamentosu’nu ikna etmiş ve Pul Yasası’nı çıkartarak kolonileri vergilendirme yoluna gitmiştir. Bu uygulama karşısında koloniler sessiz kalmamıştır.
Sonuçları	1766 yılında Pul Yasası kaldırılmıştır. Pul Vergisi İsyamı kolonilerin vergileme konusundaki duyarlılığını ortaya koymuştur.
Adı / Tarihi / Yeri	Boston Çay Partisi İsyamı / 1773 / ABD
Nedenleri	Pul Vergisi İsyamı’ndan sonra İngiliz Parlamentosu’nun yürürlüğe koyduğu Townshend Yasası’ndaki düzenlemeler Boston Çay Partisi İsyamı’nın temel nedenidir. İngilizler’in koloniler üzerindeki egemenlik hakkı söz konusu yasa ile güvence altına alınmıştır; çünkü ithalata konu olan bazı ürünlere (kağıt, boya, cam, kumaş ve çay gibi) harici vergiler getirilmiştir. Yeni uygulamaya konulan bu vergilerin oranları hafif oldukları halde, koloniler vergilere karşı tepki göstermişlerdir; çünkü koloniler bu vergileri kabul etmeleri halinde İngiliz Parlamentosu’na her türlü vergiyi koyma imkanı vereceklerini düşünmüşlerdir. Tepkilerini İngiliz gemilerindeki çayları denize dökerek göstermişlerdir. Bunun üzerine İngilizler Boston Limanı’nı ticari gemilere kapatmışlardır.
Sonuçları	Koloniler haklarını savunabilmek adına İlk Kıtasal Kongre’yi düzenlemişlerdir. Kolonilerde kurulan komisyonlar yavaş yavaş yönetimi ele geçirmeye başlamış ve savaş hazırlıklarını hızlandırmışlardır. 1775 yılında ise İkinci Kongre toplanmış ve bağımsızlık mücadelesi resmen başlamıştır. 6

	yıl süren savaşlar sonucu koloniler 4 Temmuz 1776 yılında bağımsızlıklarını ilan etmişlerdir.
Adı / Tarihi / Yeri	Shays İsyanı / 1786-1787 / ABD
Nedenleri	Amerikan ekonomisinde İngiltere'nin ticari ilişkilere yasaklama getirmesiyle ve ağır iklim koşullarının etkisiyle sorunlar yaşanmaya başlanmıştır. Dönemin başkanı George Washington tarafından da desteklenen tarımsal faaliyetlere yönelik yeni vergiler getirilmiştir. Fakat bu yeni vergiler çiftçilerin üzerindeki vergi yükünü daha da ağırlaştırmıştır.
Sonuçları	Shays İsyanı " <i>temsilli vergilemenin</i> " de kötü olabileceği sonucunu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu isyanla birlikte vergi toplama yetkisi eyalet yönetimine bırakılmış ve Anayasa'ya bu yönde bir hüküm eklenmiştir.
Adı / Tarihi / Yeri	Viski İsyanı / 1794 / ABD
Nedenleri	Hükümet devam eden borç yükü karşısında yeni bir vergi konusu olarak viski ürününü tercih etmiştir. Bu da özellikle ülkenin Batı bölgesinde yer alan Pennsylvania'lı viski üreticileri için ağır bir mali yük oluşmasına neden olmuştur. Söz konusu vergiye olan tepkiler zamanla şiddete de başvurularak isyana dönüşmüştür.
Sonuçları	Hükümet genel af çıkartmıştır. Böylece önceleri vatan haini sayılan tüm isyancılar affedilmiştir. Ayrıca Viski Yasası başkanlık seçimlerinden sonra (Jefferson'ın başkan seçilmesiyle) yürürlükten kaldırılmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Fries İsyanı / 1799 / ABD
Nedenleri	1798 yılında John Adams'ın başkan seçilmesinden kısa bir süre sonra ordunun Fransa'dan gelebilecek tehlikeler karşısında güçlendirilmesi gerektiği fikri ortaya çıkmış ve buna bağlı olarak kaynak ihtiyacı içerisine girilmiştir. Hazine Bakanı Alexander Hamilton tarafından önerilen yeni bir servet vergisi isyanın gerekçesini oluşturmuştur.
Sonuçları	İsyan karşısında başkanın isyancıları bağışlaması Hazine Bakanı ile aralarının açılmasına sebep olmuş ve hükümetin istikrarını tehlikeye düşürmüştür. Bu gelişmelerin ardından (1 yıl sonra) başkan seçilen Thomas

	Jefferson Hazine Bakanı tarafından önerilen tüm vergileri yürürlükten kaldırmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Gümrük Tarifesi İsyancı / 1828-1861 / ABD
Nedenleri	Söz konusu dönem Amerikan ekonomisinin gelişme aşamasında bulunduğu dönemdir. Bu dönemde Avrupa ile olan rekabette olumsuz yönde etkilenmemesi amacıyla koruyucu gümrük tarifeleri benimsenmiştir. Uygulanan gümrük tarifeleri zamanla tepkiler görmeye başlamış ve bu tarifelerin haksız ve hatta anayasa dışı oldukları iddia edilmiştir. Ülkenin güney bölgesine yapılan ithalatı konu alan tarifeler içinde gümrük tarifeleri en çok tepki göreni olmuştur.
Sonuçları	“İğrenç Tarifeler“ olarak nitelendirilen söz konusu tarifeler ile Güneyliler kendilerinin vergi ödemelerinde daha büyük paya sahip olduklarını ileri sürmüş ve gösterdikleri tepkinin boyutlarını arttırmışlardır. Bunun üzerine tarife oranları bir ölçüde indirilmişse de, bu indirimler ülkenin Güney bölgesinde yaşayanlar için pek yeterli görülmemiş ve bu tarife, Hazine Bakanı Alexander Hamilton’un yürürlüğe koyduğu vergilerden bu yana ilk ciddi, anayasal krize yol açan tepkilere neden olmuştur. Başkan Andrew Jackson ise, tarifelerin uygulanmasına direnen kişilere karşı askeri bir hareketle müdahale edeceğini ve vatana ihanet ile suçlanacakları tehdidinde bulunmuştur. Fakat iç savaş çıkma olasılığına karşı böyle bir girişimde bulunulmamış ve tarife oranlarında indirim yoluna gidilerek uzlaşmaya varılmıştır. Bu gelişme de Güneyliler’in tarifeler konusundaki düşüncelerini pek değiştirmemiş ve 1861 yılında benimsenen ılımlı tarife uygulamalarına kadar durum ciddiyetini korumuştur.

Kaynak: A. Kerim GÖK, “Vergi Direncinin Gelişimi“, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl: 2007, Cilt: 22, Sayı: 1, s. 154-157; Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (c) , “Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyancı“, <http://209.85.129.132/search?q=cache:RfPvxVqWVZoJ:www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa > , s.8-19, (Erişim Tarihi 12.11.2009) ; Michael BURGAN, **Shays’ Rebellion**, Compass Point, 2008, s. 4-7.

Tablo 3’de (“ABD’de Vergi Psikolojisinin Gelişim Süreci”) Pul Kanunu Kongresi Bildirgesi’ni ve İlk Kıtasal Kongre ile İkinci Kıtasal Kongre’yi de ele aldığımızda Pul Kanunu İsyancı ile Boston Çay Partisi İsyancı’na değinmiş ve bu isyanların kolonilerin bağımsızlığını kazanma yolundaki vergi isyanları olduğunu

açıklamaya çalışmış söz konusu kongrelerin toplanma nedenlerinin ve yaşanan isyanların İngiltere'nin koloniler üzerine yüklediği ağır vergiler olduğunu ve bu vergilerin “*temsilsiz vergileme*“ ye birer örnek olduğunu belirtmiştik. Shays İsyanı ise temsilli bir vergilemenin de isyanla sonuçlanabileceğini bize göstermektedir. Çünkü burada isyanın sebebi vergilerin temsilsiz olması değil, İngiltere'nin ticari ilişkilere getirdiği baskılar sebebiyle vergilendirme alanının tarıma kayması ve ağır iklim şartları yüzünden zor günler geçiren çiftçilerin üzerindeki vergi yükünün yeni getirilen vergiler ile katlanmasıdır. Viski ve Fries İsyanları'nda ise dikkati çeken konu Jefferson'un gelecekteki oy kaybını gözeterek isyanlara konu olan vergileri kaldırmış olmasıdır. Bu da bize siyasilerin oy kaygısının vergiler üzerindeki etkinliğini göstermektedir. Gümrük Tarifesi İsyanları'nı değerlendirdiğimizde ise, gelişim sürecinde olan bir ekonomide belirli bir kesimin üzerine vergilerin yüklenmesinin anayasal bir krize yol açacak kadar büyük tepkilere yol açabileceğini görüyoruz.

2. 2. 2. 3. Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyanları

Osmanlı Devleti'nde devletin yetkilendirdiği kişiler vergi tahsilatını gerçekleştirmektedirler. Bu kişiler vergileri aynı zamanda halife sıfatına sahip olan padişah adına topluyorlardı. Dolayısıyla padişaha karşı olası bir vergi isyanı aynı zamanda halifeye karşı da isyan anlamına geleceğinden vergi tahsildarları padişahların bu sıfatından da faydalanıp halkın ağır vergi yüklerine boyun eğmelerine aracılık da etmiş oluyorlardı⁷⁶. Osmanlı Devleti'nde çıkan vergi isyanlarını nedenleri ve sonuçları ile birlikte Tablo 9'da değerlendireceğiz.

Tablo 9: Osmanlı Devleti'nde Vergi İsyanları

Adı / Tarihi / Yeri	Şeyh Celal İsyanı / 1519 / Yozgat *
Nedenleri	Topraksız köylüler, geçim sıkıntısı çekenler, toprakları ellerinden alınmış eski sipahiler, sekban ve sarıcalar (savaş zamanında köylerden toplanan geçici askerlerdi ve bu kişilerinden savaşta yararlanıldığı halde tımar verilmezdi) vergilerin yükü altında eziliyordu.
Sonuçları	Yavuz Sultan Selim isyanı bastırmak amacıyla Rumeli

⁷⁶ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (d), “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 1“, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Y. 2002, C. 7, S. 2, s. 6.

	Beylerbeyi Ferhat Paşa'yı ve Maraş Valisi Şehsüvaroğlu Ali Bey'i isyancıların üzerine yolladı. İsyanın baş aktörü Şeyh Celal ele geçirildi ve öldürüldü. Böylece isyan bastırıldı. Fakat vergi zulmünden bunalıp köylerini terk eden levent ve sekbanların öfkesi dinmedi. Bu isyanı özellikle Türkmen bölgelerinde yeni isyanlar takip etti.
Adı / Tarihi / Yeri	Baba Zünnun İsyanı / 1525 / Yozgat *
Nedenleri	İl yazıcısı Kadı Muslihiddin arazi vergilerini arttırmıştı. Bu durum halk arasında tepkiyle karşılandı. Bir vergi memurunun da Süklün Koca adlı bir köylüden fazla vergi alması olayları iyice tetikledi. Vergilerin adaletsiz olduğuna öteden beri inanan Baba Zünnun hareketin başındaki isimdi.
Sonuçları	Başlatılan isyan sonucunda Kadı Muslihiddin ile olaya sebep olanlar öldürüldü.
Adı / Tarihi / Yeri	Kalender Çelebi İsyanı / 1528 / Ankara – Kırşehir *
Nedenleri	Kanuni Sultan Süleyman zamanında hazinede yaşanan sıkıntılara çözüm aranmış ve arazi tahririne (kayda geçirme) gidilerek halkın elde ettiği gelir olduğundan fazla gösterilerek bu sözde fazlalıklar halkın elinden alınmıştır.
Sonuçları	Vergilerden bunalan halk Kalender Çelebi'nin yanında isyana gitmiştir. Kalender Çelebi'nin yanında kısa zamanda 30.000 kişinin toplanmasının ardından Kanuni Sultan Süleyman hemen Macaristan seferinden dönmüş ve isyancılar üzerine bir ordu yollamıştır. 1528 yılında meydana gelen çarpışmada birçok beylerbeyi, sancakbeyi ve tanınmış kişiler hayatlarını kaybetmiştir.
Adı / Tarihi / Yeri	Karayazıcı İsyanı / 1598 / Urfa *
Nedenleri	Yeniçerililerin ve başka kapıkullarının halkın topraklarını ele geçirmeleri, onlara ağır faizle para vermeleri ve zorbalıkla devlete ait pek çok vergi kaynaklarının zararına hareket etmeleri halkın şikayetlerine neden olmuştu.

Sonuçları	Böyle bir ortamda kendinden sancak beyliği geri alınan Karayazıcı kendi çıkarları için isyana kalkışmıştır. Bunu fırsat bilen halk Karayazıcı'nın yanında yer almıştır. Üzerine gönderilen kuvvetlere uzun süre direnen Karayazıcı sonunda yenilgiye uğratılmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Patrona Halil İsyanı / 1730 / İstanbul
Nedenleri	Dönemin vergilerini ödemekte güçlük çeken esnafa perakende mallar üzerinden alınmak üzere yeni bir vergi yüklenmişti. 1730 yılında padişahın sefere çıkma kararı ile ciddi bir şekilde vergi tahsilatı başlayınca esnafın hoşnutsuzluğu artmıştı. Ordunun sefere hazırlanması nedeniyle pek çok esnaf ordugaha gelmiş, çadır kurup yatırımlarda bulunmuştur. Yeniçerililer de işlerini bırakıp orduya katılmışlardı. Fakat ordunun harekete geçmemesi herkesin zararına olmuş, esnaf sermayesini kaybetmişti. Bunun üzerine ticaretle uğraşan yeniçerililer ve halk ortak bir isyan girişiminde bulunmuştu.
Sonuçları	İsyancılar hiçbir direnişle karşılaşmamışlardır. İbrahim Paşa başta olmak üzere bazı vezirler öldürülmüş, III. Ahmet yerine I. Mahmut tahta geçirilmiş, İbrahim Paşa'nın tüm servetine el koyulmuştur. I. Mahmut, Patrona Halil'e isteklerini sormuş, halkı ezen vergilerin kaldırılmasını istedikleri cevabını almış ve çaresiz kabul etmiştir. Bu isyanla pek çok devlet görevlisi öldürülmüş ve Lale Devri kapanmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Atçalı Kel Mehmed İsyanı / 1829-1830 / Aydın
Nedenleri	II. Mahmut döneminde Osmanlı-Rus Savaşı'nın bitmesinden sonra 1821 yılında Mora İhtilali ve 1828-1829 yıllarında tekrarlayan Osmanlı-Rus Savaşı, merkezi yönetimi güçlendirme yolundaki reform çabaları, Yeniçeri Ocağı'nın kapatılmasından sonra kurulan yeni ordunun hazırlıkları kamu harcamalarını arttırmıştır. Söz konusu kamu harcamalarını karşılayabilmek adına öncelikle tağşişe (madeni paradaki değerli madenlerin oranının düşürülmesi) başvurulmuş ayrıca bazı vergi oranlarında artışa gidilirken birtakım yeni vergiler de gündeme gelmiştir. Örneğin, avarız (olağanüstü durumlarda özellikle savaş dönemlerinde, savaş giderlerini karşılamak için toplanan vergi) ve

	<p>salariye (emirler, vezirler ve diğer yöneticiler için toprak mahsullerinden alınan pay) ile Yeniçeri Ordusu yerine kurulan ordunun finansmanına yönelik olarak toplanan vergilerin kapsamı genişletilmiştir. Bu vergilerin toplanması sırasında yaşanan deneyimsizlikler ve yöneticilerin tutumları (valiler, kadılar, ayanlar ve diğer bazı yöneticilerin de bir bölümünün halka zaman zaman kötü davranması) da halktan gelen tepkilerin nedenleridir.</p>
Sonuçları	<p>Vergilere yönelik bu tepkilerin gerçekleştiği yıllarda fakir bir köylünün oğlu olan Atçalı Kel Mehmed zengin bir köylünün kızıyla evlenmek istemiş bu evliliğin engellenmesi üzerine de dağa çıkmıştır. Kızı kaçırap dağa çıkan Atçalı Kel Mehmed kısa sürede etrafında 7000 kişiyi toplamayı başarmıştır. Kel Mehmed, buradan halkı bunaltan savaş vergilerini kaldırdığını ilan etmiş ve yerel yöneticilerin halktan keyfi olarak topladıkları vergileri azaltmış, bazılarını ise tamamen kaldırmıştır. Merkezi Hükümet için toplanan vergileri ise kanunların emrettiği şekilde toplayıp İstanbul'a göndererek hiçbir ayaklanmada yaşanmayan bir ilki gerçekleştirmiştir. Aydın'a bir vali gibi yerleşip bölgeden kaçan yöneticilerin yerine kendi adamlarını yönetici olarak atayan Kel Mehmed, böylelikle Aydın ve sancaklarındaki tüm kötü idareciler ve ayanların bölgeden kaçmasına neden olmuştur. Fakat, Aydın'nın kazaları ile Manisa'nın Turgutlu, Denizli'nin Buldan kazalarını zaptetmesi çevre kasabalarda korku ve tepkiyle karşılaşınca II. Mahmut, ayaklandırmayı bastırmak üzere bir kuvvet görevlendirmiştir. Bunun üzerine 1829 yılında Aydın Atçalı Kel Mehmed'in kuvvetlerinden arındırılmış ve Atçalı Kel Mehmed, 1830 yılında Aydın'a yakın bir köyde öldürülmüştür.</p>
Adı / Tarihi / Yeri	Niş İsyanı / 1841 / Rumeli
Nedenleri	<p>Halk tahrir sırasında servetinin fazla belirlenmesinden şikayetçiydi. Ayrıca, daha önce vergi ödemeyen grupların vergiye tabi olması bu grupların da tepkisine yol açıyordu. Tepki gösteren söz konusu gruplardan biri de Niş kalesindeki Müslüman halktı. Bunun dışında da vergiye tabi zengin Hristiyan halk vergilerin arttırılmasından şikayetçiydi.</p>

Sonuçları	Tanzimat Fermanı ile birlikte, daha önce vergiye tabi olmayan Müslümanlar, Avrupalı tüccarlar ve Yahudiler de vergiye tabi tutulunca köylünün ödeyeceği miktar yarı yarıya inmiştir ve halk bu gelişmeden memnun olmuştur. Fakat, bağ sahibi olan zengin Hristiyanlar, şarap ve rakıdan alınan vergiye itirazlarını sürdürdüler. Bağlarını kullanılamaz hale getireceklerini, halka artık iş vermeyeceklerini ve onlardan üzümlerini almayacaklarını söyleyerek onları tahrik ettiler ve Niş kalesi altında toplanmalarına sebebiyet verdiler. Vergilerini ödememekte direnen ve silahlanan köylüler Niş-İstanbul yolunu kestiler ve Müslüman halkı katletmeye başladılar. Bunu gören Niş meclis üyelerinden Kerim Bey Niş-İstanbul caddesinin geçtiği Kotine Boğazı'nı isyancıların elinden aldı. Niş valisi ise, Kosova tarafından Arnavut askerlerini isyancılar üzerine gönderdi ve isyan bastırıldı.
Adı / Tarihi / Yeri	Erzurum İsyancıları / 1906-1907 / Erzurum
Nedenleri	Erzurum isyanlarının temel nedenini hükümetin toplamaya karar verdiği iki yeni vergi oluşturmaktaydı. Söz konusu bu vergilerden biri kişiler üzerinden alınan " <i>Şahsi Vergi</i> " diğeri ise evcil hayvanlar üzerinden alınan " <i>Hayvanat-ı Ehliye Rüşumu</i> "dur. Bu vergiler sebebi ile Erzurum'da kent halkından 20.000 kişilik bir kalabalık 1907 yılında postaneyi kuşatmıştır.
Sonuçları	1906 yılında başlayan isyan 1907 yılında başarıyla sonuçlanmış, her iki vergi de kaldırılmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Kastamonu İsyanı / 1906 / Kastamonu
Nedenleri	Bu dönemde bazı devlet memurları vergiden muaftı ve bu durum halkın tepkisini çekmekteydi. Halk öncelikle saraya dilekçeler göndermiş kendilerinin dikkate alınmadığını görünce yapılan belediye seçimlerini boykot etmiş ve yine istedikleri dikkate alınmayınca Vilayet Konağı önünde gösteri yaparak telgrafhaneyi ele geçirmişlerdir.
Sonuçları	İsyancılar ile görüşmeleri için kentin ileri gelenlerinden bir heyet kendilerine gönderilmiştir. İsyancılar, valinin görevden alınmasına ilişkin sultana gönderdikleri dilekçenin imza edilmesine kadar heyeti

	rehin tutmuştur. Sonuç olarak, isyancılar hedeflerine ulaşmış, vali ve defterdar görevden alınmıştır.
Adı / Tarihi / Yeri	Sinop İsyanı / 1906 / Sinop
Nedenleri	Sinop isyanı ile Kastamonu isyanının sebebi aynıdır. Fakat Sinop isyanının ortaya çıkışında mutasarrıfın (Tanzimat'tan sonra bir sancağın en büyük mülki amiriydi) kötü yönetimi de etkili olmuştur. Vergilerden bunalan Sinop halkı mutasarrıfın yolsuzlukları sonucu harekete geçmiştir.
Sonuçları	Telgrafhaneye yürüyen halk mutasarrıfın zulümlerini İstanbul'a çektiği telgraflar ile arz etti ve mutasarrıfın görevden alınmasını sağladı.

* Şeyh Celal, Baba Zünnun, Kalender Çelebi ve Karayazıcı İsyanları 16. yüzyılın başlarından 17. yüzyıla kadar süren Celali İsyanları genel adıyla değerlendirilmektedir.

Kaynak: Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (d) , “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 1“ , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y. 2002, C. 7, S. 2, s. 8-18; Ali Rıza GÖKBUNAR, “Atçalı Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği“ , **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y. 2004, C. 11, S. 1, s.28-32; Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (e) , “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 2“ , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y. 2003, C. 8, S. 1, s. 1-13.

16. yüzyılda doruk noktasına ulaşan ve 17. yüzyılda durulma noktasına gelen Celali İsyanları, yüz binlerce insanın bir araya gelerek Osmanlı Devleti'nin bozuk sosyal düzenine karşı bir başkaldırıdır. Kimi zaman bastırılabilen kimi zaman tekrar ayaklanmalara yol açan ve birçok devlet adamının da öldürüldüğü bu isyanlar Osmanlı Devleti'nin yönetim kademesini oldukça uğraştıran isyanlar olmuştur. Patrona Halil İsyanı'ndan Sinop İsyanı'na kadar yaşanan süreçte de otorite boşluğunun daha çok kendini gösterdiğini, isyancılar üzerine birlikler gönderilemediği hatta bu kişilerin kimi devlet görevlilerini görevlerinden aldıklarını görüyoruz.

2. 3. VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ PSİKOLOJİK ve SOSYOLOJİK NEDENLERİ

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle vergi kayıp ve kaçaklarının psikolojik nedenlerini ele alacağız. Daha sonra ise, vergi kayıp ve kaçaklarının sosyolojik nedenlerine yer vereceğiz.

2. 3. 1. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenleri

Kamu harcamalarının etkin kullanımı ve kamu hizmetlerinin mükelleflerin tercihleri ile uyumlu olması, vergiye olan yaklaşımlarını da olumlu yönde etkileyecektir. Aksine, mükellefler, ödemiş oldukları vergilerin savurganca kullanıldığını düşündükleri halde vergi ödemekten dolayı hoşnutsuz olacaklardır. Bu nedenle, ödenen vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmesi, mükelleflerde ödemiş oldukları vergilerin yerinde harcandığı hissini yaratması açısından önemlidir⁷⁷.

Vergilerin kötü harcandığına dair toplumda bir kanı oluşmuş ise vergilere karşı ciddi bir direnişin oluşması da kaçınılmazdır. Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin ödeme güçleri nispetinde kamu harcamalarına katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlatma yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir⁷⁸. Vergi bilincinin toplumumuzdaki gelişmişlik düzeyine yönelik Afyon ili kapsamında Cansız'ın 2006 yılında yapmış olduğu bir anket çalışmasının sonuçlarını da örnek teşkil etmesi açısından burada yer vermeyi uygun görüyoruz.

Vergi bilincinin toplumumuzdaki gelişmişlik düzeyini mükelleflerin cinsiyetine, eğitimine ve gelirine göre değerlendiren Cansız'ın, bu unsurların ortalama bir değeri olarak mükelleflerin % 57.4'ünün vergi bilincinin toplumumuzda hiç gelişmediğini, % 2'sinin kısmen gelişmediğini, % 11.9'unun emin olmadığını, % 9.9'unun kısmen geliştiğini düşündüğünü ve % 18.8'inin tamamen geliştiği görüşüne hakim olduğu sonucuna ulaştığını görüyoruz⁷⁹. Bu da bize gösteriyor ki toplumumuzda vergi kayıp ve kaçaklarında vergi bilincinin gelişmemiş olması önemli bir nedendir.

2. 3. 1. 1. Vergi Mükelleflerinin Devlete Karşı Güvensizliği

Vergi gelirlerinin nerelere harcandığının kamuoyuna duyurulmaması ve vergisini ödeyen vatandaşın bu konuda bilgilendirilmemesi, mükellefte bütçenin lüks giderlere veya şaibeli yerlere harcandığı düşüncesini doğurabilmektedir. Tüm bunlar şüphesiz mükellef psikolojisini yakından ilgilendirir ve vergiye karşı direnci artırır.

⁷⁷ İlknur KAYNAR, **Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama**, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2007, s. 82-83, 132.

⁷⁸ ATTAROĞU, a. g. t. , s. 23; ÖMÜRBEK, ÇİÇEK, a. g. e. , s. 104.

⁷⁹ Harun CANSIZ, "Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 8, S. 2, 2006, s. 125.

Toplanan vergilerin akıllıca kullanılarak kendisine hizmet olarak döndüğünü düşünen vatandaşlar vergiye karşı bir direnç göstermeyeceklerdir. Fakat, ülkemizde bu konuda olumlu bir tablonun mevcut olmadığını Bayraklı, Saruç ve Sağbaş 2004 yılında yayımlamış oldukları , “*Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları*“ makalesiyle ortaya koymaktadırlar. Söz konusu makalede yer alan anket çalışmasının sonuçlarına göre; vatandaşların % 76’sı toplanan vergilerin akıllıca kullanılmadığını ve kendilerine hizmet olarak geri dönmediğini ifade ederken, % 8 gibi küçük bir kesim bu yargıya katılmamaktadır. Bu da bize mükelleflerce ödenen verginin devlet tarafından etkin bir şekilde kullanılmıyor olarak kabul görmesinin mükelleflerin üzerindeki subjektif vergi yükünü arttırdığını ve vergi ödeme gayretlerini olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir⁸⁰.

Çoban ise 2004 yılında yazmış olduğu “*Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*“ konulu yüksek lisans tezinde vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki davranışlarını Denizli örneği ile incelemiş ve Bayraklı, Saruç, Sağbaş’ın anket çalışmasının sonuçlarına yaklaşık sonuçlar elde etmiştir. Denizli iline yönelik bu çalışmanın sonucunda, mükelleflerin toplanan vergilerin etkin kullanılmadığı yönündeki görüşlerinin oranının % 80.5 olduğunu görüyoruz. Buna karşılık ankete katılanların % 5.4’ü toplanan vergilerin etkin kullanıldığı yönünde görüş beyan ederken, % 14.1’i fikirlerinin olmadığını belirtmişlerdir⁸¹.

Devletin şeffaf olmaması sonucu vergisini ödemek istemeyen mükellefler vergi kaçırma yoluna gidebilirler. Hatta ileriki safhalarda hiç vergi ödemeyebilirler. Devlete karşı duyulan güvensizliğin bireyler arasında yayılması ile vergi vermemeyi bir kültür haline dönüşebilir. Bu da vatandaşları vergi konusunda bilinçlendirilerek giderilebilir⁸².

2. 3. 1. 2. Af Beklentileri

Kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af, vergi kavramı ile birlikte değerlendirildiğinde suç oluşturan fiiller için vergi cezası vermek hakkını ortadan

⁸⁰ BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, **a. g. m.** , s. 227.

⁸¹ ÇOBAN, **a. g. t.** , s. 138.

⁸² ATTAROĞLU, **a. g. t.** , s. 23; Özgür BİYAN, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmanın Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri“ , **Bilanço Dergisi**, Bursa SMMO Yayınları, Sayı: 57, Mart 2004, s. 20-22; ÇOBAN, **a. g. t.** , s. 138.

kaldıran, verilmiş vergi cezalarının da kısmen veya tamamen infazını önleyen hukuki tasarruflardır⁸³.

Vergi aflarını mükelleflerin nasıl algıladıkları oldukça önemlidir. Çünkü, vergi yükümlüklerini tam olarak yerine getiren vergi mükellefleri vergi aflarını vergi kaçırana verilmemiş bir ödül olarak algılayarlarsa, kendilerinin istismar edildiklerini düşünebilirler. Bu nedenle sık sık çıkartılan ve mevzuatının bir parçası haline gelen vergi afları uyumsuzluğa sebep olacak ve dürüst mükelleflerin devlete olan güvenini de azaltacaktır. Zamanla, mükelleflerin bu af beklentileri onları vergilerini zamanında ödemeleri konusunda isteksiz davranmaya itecek ve hatta vergi ödememe konusunda cesaretlendirebilecektir. Dolayısıyla vergiye olan uyum ve vergi cezalarının caydırıcılık rolü de azalacaktır⁸⁴.

2. 3. 2. Vergi Kaçakçılığı Üzerindeki Sosyal Değişkenler

Vergi kaçakçılığı üzerindeki sosyal değişkenleri dokuz başlık altında inceleyeceğiz. Bu başlıklar sırasıyla, “*Taraflararası Eşitlik ve Vergi Adaleti*” , “*Vergi Ahlakı*” , “*Eğitim Düzeyi*” , “*Siyasal İktidarı Benimseme Durumu*” , “*Yükümlünün Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri*” , “*Kamu Hizmetlerinin Gerekliliğine Olan İnanışlar*” , “*Yükümlünün Mesleği*” , “*Yükümlünün Kökeni*” ve “*Yükümlülerin Diğer Özellikleri*” olarak ele alınacaktır.

2. 3. 2. 1. Taraflararası Eşitlik ve Vergi Adaleti

Ödeme gücü ilkesinin ihmal edilmesi ile ortaya çıkan eşitlik ve adalet kavramları somut olarak tanımlanabilen kavramlar değildir. Fakat aşağıda belirteceğimiz genel ilkelerden yola çıkarak taraflar arası eşit ve adil bir vergi sisteminin oluşturulabileceğini söyleyebiliriz. Söz konusu ilkeler;

⁸³ Güneş ÇETİN, **Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2005, s. 3.

⁸⁴ Fatih SARAÇOĞLU (b) , “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları” , < http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf > , s. 3-5, (Erişim Tarihi 11.11.2009) ; Harun YENİÇERİ, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 912.

- Vergi sisteminde “*kanun önünde eşitlik*“ ilkesi uygulanmalı yani vergi yasaları karşısında herkes eşit görülmeli ve bu yasalar herkese aynı şekilde uygulanmalıdır.

- Yatay ve dikey adalet ilkeleri uygulanmalıdır. Yatay adalet, aynı ya da benzer durumda olan mükelleflerin aynı esaslar dahilinde vergilendirilmesini öngörmektedir. Dikey adalet ise, vergi konuları itibariyle farklı gelir ve servete sahip, farklı harcama eğilimleri olan mükelleflerin farklı miktarda vergi ödemelerini öngörmektedir.

Adam Smith’e göre, bir ülkede yaşayan herkes ödeme güçleri ile orantılı olarak devlet harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Vergi ödeme gücü, diğer bir deyişle vergilemenin yasal limiti, dinamik bir kavramdır ve göstergeleri gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir. Vergi bu göstergelerden hangisi üzerinden alınmış olunursa olsun yükümlünün harcanabilir gelirinde bir azalmaya neden olacak yani tüketimlerinden ya da tasarruflarından ödedikleri vergi oranında vazgeçmelerine bir anlamda fedakarlıkta bulunmalarına neden olacaktır. Vergi ödeme gücü ilkesinin dışına çıkılması da devletin vergi adaletini sağlama fonksiyonunu yerine getirememesini beraberinde getirecektir. Dolayısıyla mükelleflerin devlete duydukları güven sarsılacak ve bu da sosyal hareketlenmelere neden olacaktır⁸⁵.

2. 3. 2. 2. Vergi Ahlakı

Ahlak, insan ilişkilerinde iyi, doğru, kötü, yanlış olarak tanımladığımız değer yargılarını ifade etmektedir. İnsanlar arası davranışlarda nasıl davranılması ya da davranılmaması gerektiğini bize anlatan ve zaman içerisinde bir toplumda kendiliğinden oluşmuş değer yargıları sistemidir. Bir başka tanımla ahlak, toplumsal yaşamda, belirli kişi, grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan (ya da geçerli olması beklenen) değer yargılarının yani örf, adet ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür. Tabi bu tanımları yaparken şunu da göz ardı etmememiz gerekir ki

⁸⁵ Mehmet GÜVEN, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1995, s.17-18; Cuma ÇATALOLUK, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 20, 2008, s. 216; AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL (a), **a. g. e.**, s. 11-13; KAYNAR, **a. g. t.**, s. 125.

ahlaktan söz edebilmek için bireyin özgür olması gerekmektedir⁸⁶. Vergi ahlakı ise, mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemeleri anlamına gelmektedir. Vergi ahlakı içinde bulunduğu toplumun karakterini taşımasına rağmen genel ahlaktan farklılıklar gösterebilmektedir. Genel ahlak düzeyinin çok yüksek olduğu bir bireyde vergi ahlakı çok düşük olabilmektedir. Vergi ahlakı düşük olan mükellef her türlü vergi hilelerini normal kabul ederken vergi ahlakı yüksek olan mükellef vergi borcunu ilk fırsatta ödeyebilecektir. Zira vergi ahlakı ile vergi direnci arasında ters yönlü bir ilişki olduğu açıktır⁸⁷. Vergi ahlakının yüksek olması vergiye karşı psikolojik direnmenin en az olduğu noktada mümkün olacağından önemli bir kavramdır⁸⁸.

Torgler vergi ahlakı açısından mükellefleri dört tipe ayırmaktadır. Bunlar;⁸⁹

- Sosyal Mükellef
- İçten Mükellef
- Gönüllü Mükellef
- Vergi Kaçakçısı Mükelleftir

Sosyal mükellef, sosyal kurallardan etkilenen, yakalanma korkusu ve utanç duygusuna sahip olan mükelleftir. Vergi ödeme istediği büyük ölçüde diğer mükelleflerin vergi ödemelerine bağlıdır.

İçten mükellef, herhangi bir zorlama olmaksızın vergisini ödeyen mükelleftir. Vergi ödeme isteği diğer mükelleflere ve kamusal hizmetlere bağlı olmamakla birlikte devlet ve vergi yönetiminin davranışlarından büyük ölçüde etkilenmektedir.

Gönüllü mükellef, her durumda vergisini ödeyen mükelleftir. Hiçbir durumda vergi kaçırmaya kalkışmaz, vergi politikalarından, oranlarından etkilenmez. Vergi ahlakı en yüksek olan mükellef tipidir.

Vergi kaçakçısı mükellef, vergi ahlakı en düşük olan mükellef tipidir. Her durumda vergi kaçırmanın yollarını arar.

⁸⁶ Coşkun Can AKTAN, "Vergi Ahlakı: Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergi Ödememe", < http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm >, (Erişim Tarihi 18.10.2009); Selma BAKTIR, "Ticari Ahlak", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2, Yıl: 2001, s. 3.

⁸⁷ J. A. KAY, M.A. KING, **The British Tax System**, Oxford University Pres, Oxford, 1986, s. 38.

⁸⁸ ÇATALOLUK, **a. g. m.**, s. 218, ŞENYÜZ, **a. g. e.**, s. 32-33.

⁸⁹ Mehmet TOSUNER, İhsan Cemil DEMİR (a), "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi**, C. 14, S. 1, Yıl: 2009, s. 3.

Yukarıda belirttiğimiz mükellef tiplerinden içten ve gönüllü mükellef sayısının artması son derece önemlidir. Bu artışın sağlanmasında en etkin faktör devlet ve onun kurumlarına olan güvenin, bağlılığın ve vatandaşlık bilincinin artmasıdır. Çünkü vergi ahlakı tek boyutlu bir kavram değildir. Bu kavramın birinci boyutu vergi verme ahlakıyken ikinci boyutu ise, vergi koyma ahlakıdır⁹⁰. Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı bir ortam mükelleflerin vergi ahlakını güçlendirecektir. 1969 yılında Strümpel tarafından Almanya ve İngiltere’de bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaya göre Almanya ve İngiltere’deki vergi mükellefleri arasında vergi ahlakının farklılık gösterdiği gözlenmiştir. Bu durumun nedenleri araştırılmış ve Almanya’daki vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere’deki vergi sisteminde ise daha katılımcı bir politika izlendiği saptanmıştır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılmaları ile doğru orantılı olduğunu söylemek mümkündür. Aynı zamanda bu aktif katılım ile mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol yetenekleri de yükselebileceğinden bu onların memnuniyet derecelerini de arttıracaktır⁹¹.

Mükellefin kendi çıkarlarını ülke çıkarlarına paralel görmesi onun vergiye olan inancını oluşturacaktır. Ödediği verginin kendisi yararına kullanıldığına inanan bir mükellefin verginin gerekliliğine olan inancı da kuvvetlenecektir. Fakat vergi ahlakının tüm yükümlüler açısından aynı olmasını beklemek doğru değildir. Ülkeden ülkeye (Strümpel’in araştırmasında olduğu gibi) hatta aynı ülke sınırları içerisinde vergi ahlakı mükellefler açısından farklılıklar gösterebilir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından konuya yaklaştığımızda gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlakının gelişmekte olan ülkelerdeki vergi ahlakından yüksek olduğunu görmekteyiz⁹². Bu değişiklikler vergilerin başarısını ya da başarısızlığını açıklamakta kullanılabilir. Örneğin, beyan esasına dayalı bir vergi sisteminin başarısı büyük ölçüde mükelleflerin vergi ahlakına bağlı olduğundan, vergi ahlakı düşük olan

⁹⁰ Ercan KUMCU, “Vergi Ahlakı“, < <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=8062562&yazarid=7> > , (Erişim Tarihi 19.10.2009) .

⁹¹ Elif TUAY, İnci GÜVENÇ, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2007, s. 24.

⁹² Abdülkadir IŞIK, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği“, < http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf > , (Erişim Tarihi 19.10.2009) ; İnci USER, “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı“, < <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/14-YrdDocDrİnciUser68.doc> > , s.2-3, (18.12.2009) .

bir ülkede vergi gelirlerinin dolaylı vergiler ve kaynakta kesme yöntemiyle elde edilmesine ağırlık veren bir sistem daha başarılı sonuçlar verecektir.

Kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam olarak ödenmesi vergi ahlakının tam olduğunu bize gösterdiğine göre vergi ahlakının ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayalı olduğu açıktır. Bu ilişkiye teoride “*Vergi Dürüstlüğü Standartı*” denmektedir. Yani vergi dürüstlüğü standartı, ödenen verginin, ödenmesi gereken vergiye bölünmesiyle elde edilen sayısal bir değerdir. V1’in ödenen vergiyi, V2’nin ödenmesi gereken vergiyi, VDS’nin, Vergi Dürüstlüğü Standartını ifade ettiğini kabul edersek vergi dürüstlüğü standartını şu şekilde formülle de gösterebiliriz; $VDS = V1 / V2$.

Vergi dürüstlüğü standartı, “0” ile “1” arasında değerlere sahip olacaktır. Bu değer “1” e yaklaştıkça vergi yasalarının gerekleri yerine getirildiğinden vergi ahlakının yüksek, “1” den uzaklaştıkça vergi yasalarına daha az uyulduğundan vergi ahlakının düşük olduğu kabul edilecektir⁹³.

2. 3. 2. 3. Eğitim Düzeyi

Eğitim, bireylerin toplum yaşayışında yerlerini almaları için gerekli bilgi, beceri ve anlayışları elde etmelerine yönelik gösterilen çabalar olarak tanımlanabilmektedir⁹⁴. Bireylerin eğitim düzeylerinin vergilerin kabul edilmesini kolaylaştırmada ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamada çok büyük etkisi bulunmaktadır. Eğitim sayesinde bilinçli bir toplum oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Eğitim düzeyleri yüksek olan mükelleflerin yasaları daha kolay anladıkları, yapılan değişikliklere daha kolay uyum sağladıkları düşünülmektedir. Mükelleflerin eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma kapasitesi arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin vergilemeye ilişkin bilgi seviyeleri artacağından bilgisizlik nedeniyle ortaya çıkabilecek işlem maliyetleri de azalacaktır. İşlem maliyetlerinin düşmesi de mükellefin vergiye uyumunu kolaylaştıracaktır.⁹⁵ Fakat şunu da hemen belirtelim eğitim düzeyi yüksek olan mükellefler vergi kaçırmaya yönelik genel yapıyı eğitim düzeyi daha düşük olan

⁹³ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 33-34.

⁹⁴ ÇATALOLUK, a. g. e. , s. 218.

⁹⁵ TUAY, GÜVENÇ, a. g. e. , s. 20, AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL (a) , a. g. e. , s. 148.

mükelleflere göre daha iyi bildiklerinden vergilere uyum sağlamak yerine riskleri azaltarak daha kolay vergi kaçırma yoluna gidebileceklerdir⁹⁶.

Bireylerin eğitim düzeyleri arttıkça gelirlerinin de artacağı gerçeğini göz önünde bulundurursak devletin vatandaşlarının daha çok eğitim almasını sağlayarak ileride bu vatandaşlarından elde edeceği vergilerde de artış sağlayacağı açıktır. O halde devletin eğitim aşamasındaki vergilerden feragat ederek bireylerin eğitim alma düzeyinin yükseltmesi ve bu yolla ilerideki vergi gelirlerini arttırması mümkündür.⁹⁷ Vergiye yönelik eğitimin de diğer alanlarda olduğu gibi çocuk yaşta ve okullarda alınması önemlidir. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ve Milli Eğitim Bakanlığı 13 Haziran 2007 tarihinde “*Vergibilir Çalışma Protokolü*”nü imzalamışlardır. Protokol kapsamında verilecek eğitimler ile ilköğretim öğrencilerine (hedef kitle 3, 4, 5. sınıflarda öğrenim görmekte olan 4 milyon öğrencidir) vergi bilincinin kazandırılması amaçlanmıştır. İlköğretim okullarında uygulanmakta olan öğrenim programı ile uyumlu olarak Gelir İdaresi Başkanlığı ve Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi öğretim görevlilerinden oluşan bilim kurulunca öğretmenler ve öğrenciler tarafından kullanılması için “*Vergibilir Öğretmen El Kitabı*” ve “*Vergibilir Öğrenci Kitabı*” ile power point formatında görsel uyarıcıların da yoğun olarak yer aldığı bir sunum dosyası hazırlanmıştır. Ayrıca, çocuklar için öğretici ve eğlendirici oyunların, hikayelerin ve çeşitli benzer faaliyetlerin bulunduğu bir internet sayfası da hazırlanmıştır (www.vergibilir.gov.tr). Bu kapsamda pilot eğitimler (pilot çalışmalar için Ankara’da çeşitli ilçelerden 17 okul seçilmiştir) 2 Haziran 2009 tarihi itibarıyla tamamlanmıştır. 2009-2010 öğretim yılı içerisinde ülke genelinde eğitimler vermeye başlanmıştır ve bu eğitimlerin beş yıllık süre içerisinde tamamlanması planlanmaktadır⁹⁸.

Her yıl 22-28 şubat tarihleri arasında ise vergi haftası toplumda vergi bilincinin oluşturulması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla GİB’ce düzenlenen çeşitli etkinliklerle kutlanmaktadır. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı, Milli Eğitim

⁹⁶ B. TORGLER, F. SCHNEIDER, “Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries” < <http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf> > , s. 23, (Erişim Tarihi 20.10.2009) .

⁹⁷ Erkan KUMCU, “Vergi Politikası“ , < <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/6602258.asp?yazarid=7&gid=61> > , (Erişim Tarihi 20.10.2009).

⁹⁸ GİB (b) , “Vergibilir: Çocuklarda Vergi Bilinci Geliştirme Eğitim Programı“ , < <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1291> > , (Erişim Tarihi 21.10.2009) .

Bakanlığı ve GİB'in ortak çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmalar kapsamında 21. Vergi Haftasında (22-28 Şubat 2010) ilköğretim ve orta öğretim öğrencileri arasında vergi konulu resim, şiir ve afiş yarışmaları düzenlenmiştir. Ayrıca vergi haftası kapsamında toplumsal vergi bilincini artırmaya yönelik olarak hazırlanan reklam filmleri; sinemalar, televizyon kanalları, TRT (Türkiye Radyo Televizyon Kurumu) radyoları ve çeşitli internet sitelerinde hafta boyunca yayınlanmıştır. Vergi konulu sloganların bulunduğu afişler ise vatandaşların yoğun olarak buldukları kamu kurum ve kuruluşlarına, meslek odalarına ve benzeri yerlere asılmış ve futbol karşılaşmalarında da vergi sloganı yazılı pankartlar kullanılmıştır. Milli Piyango İdaresi tarafından 28 Şubat 2010 tarihinde gerçekleştirilen milli piyango çekilişine ait biletler üzerinde ise vergi konulu bir kompozisyon yer almıştır. Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar bünyesinde de vergi konulu paneller, yerel gazete, radyo ve televizyonlarda verginin önemini vurgulayan yayınlar gibi etkinlik söz konusu hafta dahilinde gerçekleştirilmiştir⁹⁹.

“2009-2013 Stratejik Plan“ çerçevesinde GİB vergiye gönüllü uyumu arttırmak adına hedef ve stratejilerini belirlemiştir. Bu hedef ve stratejilere Tablo 10'dan ulaşabiliriz.

Tablo 10: 2009-2013 Stratejik Plan Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumu Arttırmak

Amaç	Hedef	Stratejiler
Vergiye Gönüllü Uyumu Arttırmak	Hedef 1: Mükelleflere verilen hizmet kalitesini devamlı suretle iyileştirmek ve yeni hizmet seçenekleri geliştirmek	Mükellef beklenti, öneri ve görüşlerinin çeşitli iletişim kanallarıyla belirlenmesi
		Mükellef profillerine göre hizmet seçeneklerinin belirlenmesi
		Elektronik ortamda verilen hizmetlerin kapsamının ve erişilebilirliğinin geliştirilmesi
		Mükelleflerin vergi mevzuatını uygulanmasına

⁹⁹ GİB (c), “Basın Bülteni“, < http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/22022010basinbulteni.html > , (Erişim Tarihi 28.02.2010) .

		kendi vergi hesaplarına ilişkin sorularına ve sunulan hizmetlere ilişkin problemlerine etkin ve zamanında cevap verilmesi
	Hedef 2: Mükellef işlemlerini basitleştirmek	Vergi mevzuatının anlaşılır, açık ve uygulanabilir olmasının sağlanması

		Teknolojik imkanlardan yararlanarak ödeme seçeneklerinin artırılması
		Beyanname, bildirim, form ve idarece düzenlenen belgelerin yeniden gözden geçirilerek standartlaştırılması
		İşe başlamada ve yeni yatırımlarda kamu kurumları uygulamalarındaki bürokrasiye yol açan işlemleri azaltmak için öncü olunması
	Hedef 3: Toplumun tüm kesimlerinde vergi bilincini arttırmak	Mükelleflerin vergi bilincini arttırmak amacıyla muhasebeciler ve mali müşavirlerle işbirliği yapmak
		Mevzuata ve uygulama sonuçlarına ilişkin bilgilendirme toplantısı, seminer ve panellerin düzenlenmesi
		Eğitim programları vasıtasıyla çocuklara ve genç nüfusa vergi bilincinin aşılması
		Toplumumuzun vergilendirmeye ilişkin tutum ve algılamalarının olumlu yönde değiştirilmesi

Kaynak: GİB (d) , 2009-2013 Stratejik Plan, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 74, Ankara, 2008, s. 46.

Kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla zamanında toplanan vergiler devletin daha kaliteli hizmet yapabilmesini sağlayacaktır. Bu noktada, vergi ödemenin erdemi

sadece ilkokul çağında değil yaşam boyu tüm vatandaşlara anlatılmalıdır. Kuşkusuz, söz konusu eğitim çalışmalarında mükelleflerin ağırlıklı olarak en çok kullandıkları iletişim araçları da bu çalışmalardaki etkinliği arttıracaktır¹⁰⁰.

3. 2. 4. Siyasal İktidarı Benimseme Durumu

*“İktidar, devlet yapısı içinde siyasal otorite biçiminde şekillenen hukuksal bir organdır. Parlamenter sistemi benimsemiş olan ülkelerde, iktidarın temeli siyasi partilere dayanmaktadır.”*¹⁰¹ Seçimleri kazanıp siyasi iktidarı ele geçirmek isteyen siyasi partiler oy kaybı endişesi içindedirler¹⁰². Bu durumda en büyük silahları vergi yüküdür¹⁰³.

Vergi mükellefleri, kişisel refahlarını azaltmaya yol açan ve “*elem verici*“ bir şey olduğundan politikacıların vergi yüküne karşı tutumlarını yakından takip ederler. Çünkü kamusal finansmana katılım paylarını minimize etme isteğinde olan seçmenler fayda maksimizasyoncusudurlar ve bir kamu hizmetini kendileri için en düşük maliyetle sunacak olan politikacıyı iktidara taşıma eğilimindedirler. Seçmenler ve politikacılar arasındaki mekanizmayı arz-talep analizi şeklinde ele alırsak, fayda maksimizasyoncusu olan seçmenler mekanizmanın talep yönünü oluştururken; politikacıların, politik güç, oy ve kişisel çıkar maksimizasyoncusu olduklarını varsayabiliriz ve mekanizmanın arz yönünü oluşturduklarını kabul edebiliriz. Bu noktada politikacıların seçim beklentileri içerisindeyken vergi yükünü düşük tutmayı, seçim beklentisinden uzak oldukları dönemlerde (seçimlerden hemen sonraki dönemler) ise yüksek tutmayı tercih ettiklerini söyleyebiliriz. Politikacılar vergi artışlarına giderken bunu vergi mükellefleri tarafından hissedilmeyen ve / veya daha az hissedilen vergileri arttırarak yapmayı tercih ederler. Ayrıca, kaynakta kesme yöntemi de vergi yükünün hissedilmesini belli ölçüde engelleyen bir uygulama biçimi olduğundan tercih edilen bir yöntemdir. Söz konusu yöntemleri “*vergi yükü politika alternatifleri*” olarak adlandırabiliriz.

Vergi yükü politika alternatiflerini incelemeye devam edecek olursak; gümrük vergileri, borçlanma ve para basma unsurları da karşımıza çıkacaktır. Politikacıların oy

¹⁰⁰ CANSIZ, a. g. m. , s. 20; Halit ÇİÇEK, **Psikolojik ve Sosyolojik Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, Yayımlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 77.

¹⁰¹ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 39.

¹⁰² Vural Fuat SAVAŞ, “Mali Anayasanın Temel Konuları“, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 8, 1991, s. 337.

¹⁰³ ÇİÇEK, a. g. t. , s. 79; DEMİRCAN, a. g. m. , s. 533.

tehdidi ve oylama gücü bulunmayan ekonomik birimleri diğer ekonomik birimlere göre daha yüksek oranda vergilemek istedikleri bir gerçektir. Buna en güzel örnek de gümrük vergileridir. Çünkü birçok gümrük vergisi seçimlerde oy kullanamayacak yabancı ülke üreticilerini ve vatandaşlarını hedef almaktadır. Borçlanma ise politikacıların vergi yükünü, yakın seçimlerde oy kullanmayacak olan gelecek kuşaklara aktarmak istemesidir. Böylece, bu yolla edinilmiş kamusal hizmetlerin yükü gelecek kuşaklara aktarılmış olacak fakat kuşaklar arası refah dağılımı bozulacaktır. Para basma ile finansman yönteminde de borçlanmayla benzer bir şekilde belli bir süre oy kaybı olmaksızın politikacılar kamu harcamalarını finanse edebilecekler ancak bu durumda da enflasyon gündeme gelecek politikacılar da enflasyon nedeniyle ya da vergi yükü nedeniyle halktan duydukları tepkilerin yoğunluğuna göre bu iki alternatiften birini tercih edecektir¹⁰⁴.

Seçimler sonucunda iktidar olan partinin vergilemeye ilişkin yaptığı düzenlemeler bazı mükelleflerce olumlu karşılanırken bazı mükelleflerce olumsuz karşılanacaktır. Çünkü bireyler ister iktidardaki partiye ister bir muhalefet partisine oy vermiş olsunlar hatta isterlerse hiç oy vermemiş olsunlar artık siyasal iktidarca alınan kararların muhatabıdırlar. Siyasal iktidarı destekleyen mükellefler alınan kararları savunma çabasına girerken, desteklemeyen mükellefler (muhalefetteki partinin de yönlendirmesi ile) iktidarın vergilemeye ilişkin düzenlemelerine karşı çıkacaklardır.¹⁰⁵

Seçmenlerin oy verme davranışları üzerinde araştırmalar yapılmıştır. Bunlardan birisi de “*hissi oy verme teorisi*”dir. Bu teoriye göre seçmenler yukarıda bahsettiğimiz aksine parti programının kendi tercihleriyle ne ölçüde örtüştüğüne bakmaksızın parti bağımlılıklarına göre oy verirler. Choo ve Endersby’in 1997’de İngiltere genel seçimlerini esas alarak yaptıkları çalışma da seçmenlerin oylarını kullanırken, partilerin vergi konusundaki politikalarını parti bağımlılıklarından sonra dikkate aldıklarını bize göstermektedir.

¹⁰⁴ Mali Müşavirler-Muhasebeciler Birliği Derneği, “Kurumlar Vergisi Oranı 01.01.2006’da Geçerli Olmak Üzere % 20 Oldu“ < <http://www.mmmmb.org.tr/default.aspx?pid=24826&nid=16297> > , (Erişim Tarihi 25.10.2009) ; Şükrü KIZILOTLU (a) , **Palyaço’nun Gözyaşları**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 145; NADAROĞLU, **a. g. e.** , s. 289; Turgay BERKSOY, İbrahim DEMİR, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’ de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler “ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 515-525.

¹⁰⁵ ŞENYÜZ, **a. g. e.** , s. 39.

“*Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercih Üzerine Etkileri*”ni inceleyen Sağbaş ve Saruç ise 2003 yılında yapmış oldukları bu çalışmanın sonucunda, ankete katılanların % 42’si oy verdiği partinin vergileri arttıracak olsa da yine aynı partiye oy vereceğini, % 58’i sevmedikleri bir partinin vergileri azaltacağını söylese de o partiye oy vermeyeceklerini söylemişlerdir. Bu sonuçlar vergi ödemediği halde kamu hizmetlerinden faydalanan (bedavacı seçmen) ve vergilerin ne şekilde harcandığını sorgulamayan, bu konuda çok da duyarlı olmayan seçmen kitlesine ait yanıtlardır. Sonuç olarak, vergisini ödemeyen seçmenlerin oylarını kullanırken partilerin vergi politikalarını önemsemeyecekleri açıktır. Oysa ödenen vergi ile alacağı kamu hizmeti arasında ilişki kurabilen, bu konuda bilgi sahibi kişilere *yöneltilen* “*Oy verdiğiniz parti vergileri arttıracığını söylese yine de ona oy verir misiniz?*” sorusuna ankete katılanların % 76’sı hayır cevabını vermiştir¹⁰⁶.

Yukarıdaki anketi de değerlendirerek şu sonuca ulaşmak mümkündür; Türkiye gibi siyasal tercihleri tam olarak oturmamış ve çok sayıda partinin ayrı ayrı oylandığı ülkelerde iktidar partisinin elde ettiği oy oranı o partiye oy vermeyenlerden daha azdır. Böyle bir parçalanmışlık durumunda iktidarın uygulamaya koyduğu vergi politikalarını yalnızca siyasal özdeşlik açısından destekleyenlerin oranı da daha az olacaktır¹⁰⁷.

2. 3. 2. 5. Yükümlünün Diğer Yükümlüler Hakkındaki Görüşleri

Vergilere karşı gösterilen tepkilerde yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri de oldukça önemlidir. Bu, yükümlülerin birbirlerinin vergisel durumlarını bilmelerine göre farklılıklar göstermektedir. Yükümlü, kendi ödeme gücü ve ödediği vergi ile diğer yükümlülerin ödeme güçlerini ve ödedikleri vergileri karşılaştırarak vergi baskısının yüksekliği hakkında bir kanaat oluşturma yoluna gidecektir.

Yükümlüler aile, arkadaş toplantılarında ve katıldıkları sohbetlerde vergiler hakkında diğer yükümlülerin görüşlerini öğrenip bu sohbet sonucu ödedikleri vergilerin ağır ya da normal olduğunu kabul edebilirler. Özellikle de kendisiyle aynı sosyo-ekonomik grupta olanların kendisinden daha düşük vergi ödediklerini görmeleri bu

¹⁰⁶ İsa SAĞBAŞ, Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercih Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma“, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2003, Sayı: 180, s. 130-146.

¹⁰⁷ ÇOBAN, **a. g. t.**, s. 55.

kişilerin hissettikleri vergi yükünün artmasına ve buna bağlı olarak da tepkilerinin sertleşmesine neden olabilecektir.

Aynı mesleği icra eden mükelleflerin vergi kaçırın meslektaşları hakkındaki görüşlerine Muter, Sakınç ve Çelebi 1993 yılında Manisa ili vergi mükellefleri üzerine yaptıkları bir anket çalışmasıyla yer vermiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, mükelleflerin % 19.0'u şiddetle tepki göstereceğini, % 50'si bu davranışı hiç hoş karşılamayacaklarını, % 19.2'si meslektaşlarının zorunlu oldukları için böyle bir girişimde bulunmuş olabileceklerini, % 4.4'ü kurnaz bir tacir olduklarını düşündüklerini belirtirken yine % 4.4'ü bu davranışı normal karşılamış ve % 3.0'ı bu soruyu cevapsız bırakmıştır.¹⁰⁸ Sonuç olarak bu çalışma da bize gösteriyor ki mükellefler kendileriyle aynı mesleği icra eden ve dolayısıyla aynı sosyo-ekonomik gruptaki meslektaşlarının vergi kaçırmak suretiyle kendilerinden daha az vergi ödemelerine tepkiyle yaklaşmaktadırlar.

Bir toplumda mükelleflerin vergilerini dürüstçe öderken, kendileri gibi davranış sergilemeyen bireylerin varlığının o toplumun önemli bir kesimini oluşturduğuna inanmaları söz konusu dürüst mükelleflerin de aklına "*Herkes vergi kaçırıyor ben neden kaçırmayayım?*" sorusunu getirecek ve onları da vergi kaçırma konusunda teşvik edebilecektir. Bu olasılığı Yılmaz ve Şeker 2007 yılında yayımladıkları "*Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları*" çalışmalarıyla ele almışlardır. Çalışmalarıyla vardıkları sonuç, kendisine bu soru sorulan deneklerin % 56 çoğunluğa sahip olduğu yönündedir. Ankete katılanların % 35'i bu soruya kısmen cevabını verirken % 9'u bu düşünceye katılmadıklarını belirtmişlerdir.¹⁰⁹ Bu da mükelleflerin vergi ödememe konusunda birbirlerini olumsuz anlamda ciddi bir şekilde teşvik edip vergi kaybına neden olduklarını bize gösteriyor.

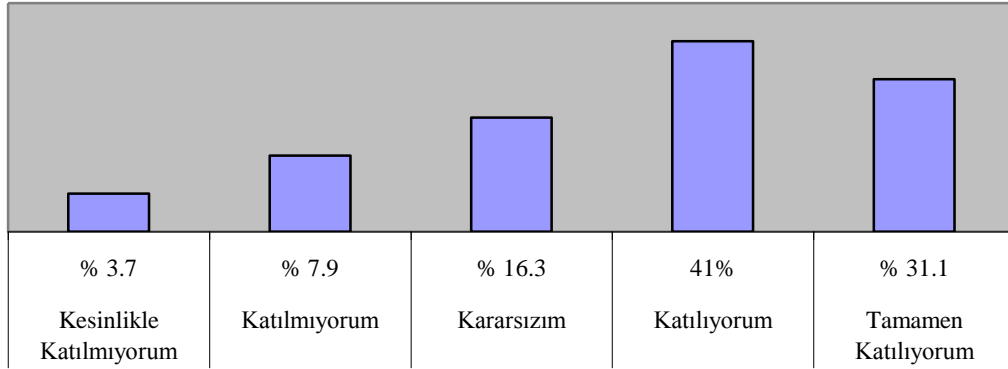
Dürüst mükelleflerin ödevlerini yerine getirmelerine karşın vergisini ödememesine rağmen yakalanmayan bireyler olduğuna inanmaları da devlete olan güvenlerini sarsabilecek ve zamanla bu dürüst mükellefler de tepki gösterecek hatta

¹⁰⁸ Naci B. MUTER, Süreyya SAKINÇ, Kemal ÇELEBİ (b) , "Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması" , < http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/mukelleflerin_vergi.pdf > , s.18-19, (Erişim Tarihi 28.12.2009) .

¹⁰⁹ Binhan Elif YILMAZ, Murat Şeker, "Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları" , **İSMMMO Yayınları**, Yayın No: 86, Nisan, 2007, s.57.

belki de Yılmaz ve Şeker'in anket çalışmasındaki "Herkes vergi kaçırıyor ben neden kaçırmayayım?" sorusunu kendilerine soracak ve vergi kaçırmaya teşebbüs edebileceklerdir. Konuyla ilgili GİB'in yapmış olduğu incelemeye Grafik 1 ile burada yer vermeyi uygun görüyoruz.

Grafik 1: Türkiye'de Vergisini Hiç Ödememesine Rağmen Yakalanmayan Bireyler Bulunmaktadır



Kaynak: GİB (e) , **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)** , Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87, Ankara, 2009, s. 23.

Grafik 1'i değerlendirdiğimizde görüyoruz ki mükelleflerin % 72.1'i vergisini ödememesine rağmen bu bireylerin yakalanmadıklarını düşünürken, % 11.6'sı bu fikre katılmamaktadır ve % 16.3'ü bu konuda kararsızdır. Açıktır ki bir toplumda kendisi dürüst bir vergi mükellefiyken içinde yaşadığı toplumun % 72.1 gibi büyük bir çoğunluğunun vergisini kaçırıyor fakat yakalanmadığına inanıyor olması o toplumda huzursuzluklara neden olacaktır.

Konumuzu beyan esası ve kaynakta kesme yöntemine (stopaja) göre değerlendirecek olursak, beyan esasına göre vergisi tarh edilen yükümlülerin vergileri kaynakta kesilen yükümlülere göre daha esnek davranabilme olanağına sahip olacaklarını görüyoruz. Vergileri kaynakta kesilen yükümlülerin ödemeleri gereken vergi ile ödedikleri vergi arasında bir fark bulunması mümkün olmazken, beyan esasına göre yükümlülerin vergi matrahını kanunda belirtilen usuller dahilinde kendileri hesaplayarak vergi dairesine beyanname ile bildirmeleri gerektiğinden vergi kaçakçılığı yaşanabilir. Dolayısıyla beyan esası ile vergisi tarh edilen yükümlünün ödediği vergi, ödemesi gereken vergiden düşük olabilir. Bu durumda stopaja tabi olup vergi kaçırma

olasılığı bulunmayan mükellefler beyanname esasına göre vergisini ödeyen mükellefleri vergi kaçırma şanslı görecekle ve kendilerini haksızlığa uğramış gibi hissedeceklerdir.

2. 3. 2. 6. Kamu Hizmetlerinin Gerekliğine Olan İnanışlar

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla mükelleflere düşen vergi payı kamu hizmetlerinden sağlamış oldukları faydadan az veya çok olabilmektedir. Mükelleflerin ödemiş oldukları vergi payının, faydasının yararlandıkları kamu hizmetlerinin faydasından düşük olması durumunda net bir kazanç sağlayacaklardır. Söz konusu bu net kazanç mali terminolojide “*mali rant*” olarak adlandırılırken mükelleflerin yararlandıkları hizmetin faydasının, ödemiş oldukları vergi payının faydasından düşük olması durumunda ise yükümlü net bir zarara uğrayacaktır. Bu net zarar da mali terminolojide “*mali sömürü*” olarak adlandırılmaktadır¹¹⁰. Mükelleflerin ödemiş oldukları vergi sonrası net zarara uğradıklarını düşünmeleri onları bu zararı azaltma hatta tamamen ortadan kaldırmaya yönelik faaliyetlere yöneltebilecektir. Örneğin, gelir düzeyi düşük olan bir mükellef ödediği vergi ile ihtiyacı olan sağlık, eğitim, altyapı yatırımlarının finanse edildiğine inaniyorsa vergiye karşı olumlu davranışlar sergilerken, beklemediği veya desteklemediği hizmetlerin üretilmesi durumunda ödenen vergilerin boşa gittiğini düşünerek olumsuz davranışlar sergileyebilecektir. Yani vergi mükelleflerinin mali rant ve mali sömürü konusundaki algılamaları ve inançları vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde etkili olacaktır.

Ayrıca mükellefler kamusal mal ve hizmetlerin dağılımının yanı sıra söz konusu süreçte yaşanması muhtemel israf ve savurganlıkları da göz önünde bulunduracaklardır. Çünkü ödemiş oldukları vergilerin uygulayıcılar tarafından israf edildiğini, kamusal mal ve hizmet sunumunda savurganca harcadığını düşünürler ise vergilemeye ilişkin olarak psikolojileri bundan olumsuz etkilenebilecek ve bir sonraki süreçte tutum ve davranışları da olumsuz olacaktır¹¹¹.

¹¹⁰ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 40-41.

¹¹¹ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ (a) , a. g. e. ,s. 148; AKTAN, DİLEYİCİ, VURAL (a) , a. g. e. , s. 144-145; Tülin CANBAY, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)” , *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, Yıl: 2001, s. 127.

Özetle, ödenen vergilerin pratikte vatandaşa sağlayacağı yararın mükellefçe benimsenmesi ve fayda sağlamayan, sadece belli bir kesimin yararına ve israflara açık giderlerin önlenmesi vergilere karşı olan tepkileri azaltacaktır¹¹².

2. 3. 2. 7. Yükümlünün Mesleği

Farklı meslek gruplarına sahip kişilerin vergi yükleri de mesleklerine bağlı olarak farklılıklar göstermektedir. Bazı meslek gruplarının daha fazla vergi yükü altında olmaları belirli meslek gruplarının vergilere karşı ortak bir tutum takınmasına neden olabilmektedir. Vergiye karşı gönüllü uyum oranlarının farklılık göstermesi söz konusu olduğundan bir meslek grubunda kaçakçılık yaygın ise bu meslek grubuna dahil olan bir mükellefin de vergi ödeme şevki kırılabilir. Ayrıca kaynakta kesme yöntemine göre vergisini ödeyen bir mükellefin vergi kaçırmaması beklenemezken kendi işini kuranların ve beyan usulüne göre vergisini ödeyen meslek grubuna dahil mükelleflerin de vergi kaçırmalarının olası olduğu açıktır¹¹³.

Schmölders, Avrupa'da yapmış olduğu bir çalışmada kendi işyerinde çalışan insanların vergi ahlakını analiz etmiş ve kendi işine sahip bu vergi yükümlülerinin başka insanlar ya da kurumlar için çalışan vergi yükümlülerine göre düşük düzeyde vergi ahlakına sahip olduklarını belirlemiştir. Ayrıca, vergiye tabi gelir belirlenirken, gayrisafi hasıllardan indirimi kabul edilen gider kalemlerinin genişliği de gösterilen davranışlar üzerinde etkili olabilmektedir. Çünkü bu avantaja sahip olan mesleklerde mükellefler, devlete karşı pek de dürüst davranmayabilmektedirler. Örneğin, bir ticarethane sahibi, işletmesine kayıtlı gösterdiği aracını özel işlerinde kullanabilir ve yasal olmamasına karşın akaryakıt harcamalarını gider olarak gösterebilir¹¹⁴.

Konumuzu güncel bir örnekle de destekleyecek olursak, GİB'ce 12 bin 458 doktorun, 35 bin 590 avukatın ve 23 bin 814 eczacının 2009 yılı itibariyle verdikleri gelir vergisi beyannameleri değerlendirmeye alınmış olduğunu görüyoruz. Bu değerlendirmenin nedeni, doktorların % 11.6'sının, avukatların % 17.3'ünün ve eczacıların % 4.3'ünün zarar ya da sıfır gelir beyan etmeleri olmuştur. Ayrıca, eczanelerin çok büyük bölümünde katkı paylarıyla ilgili belge düzenlenmediği, bu

¹¹² Saadettin DOĞANYİĞİT, "Etkin Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan İlişkilerin Önemi", **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 203, Yıl: 2009, s. 35.

¹¹³ TUAY, GÜVENÇ, **a. g. e.**, s. 21-22.

¹¹⁴ KAYNAR, **a. g. t.**, s. 31.

şekilde katkı paylarının Katma Değer Vergisi (KDV) , gelir ve kurumlar vergisinin devletten kaçırıldığı saptanmıştır. Gaziantep’deki pilot incelemede ise 381 eczanenin 67’sinde vergi kanunlarına uygun davranıldığı anlaşılmıştır¹¹⁵.

2. 3. 2. 8. Yükümlünün Kökeni

İrk, genetik birleşimlerin sonucunda oluşan ortak fiziksel yapı özelliklerine sahip olan büyük bir gruptur. Bir ırkı oluşturan kişiler oluşturdukları kültürün kurallarına göre davranışlar sergilerler. Vergilere karşı duyulan tepki ve tutumlardaki farklılıklar, mükelleflerin mensup oldukları ırklarla da açıklanmaya çalışılmıştır. Anglo-Sakson ırkına mensup olan İngiltere, İsviçre gibi Kuzey Avrupa ülkeleri ile, Cermen ırkına mensup Almanya ve Latin ırkına mensup Fransa ve İspanya gibi ülkeler karşılaştırıldığında Anglo-Sakson ırkının vergilere karşı daha ılımlı yaklaştığı, Latin ırkının ise vergilere karşı devamlı olarak büyük tepkiler gösterdiği gözlenmiştir. Fakat günümüzde ırk faktörüne dayanan açıklamalar irksal bozulmanın yaygınlaşmasından dolayı eleştirilere uğramaktadır.

Çeşitli ülkelerde vergi anlamına gelen kelimeler de, o toplumun sosyo-psikolojik yapısından doğal olarak etkilenen bireylerin vergilere karşı davranış biçimlerine göre farklı şekiller almışlardır. Örneğin; Fransa, İtalya ve İspanya gibi Akdeniz ülkelerinde bir zorlama ve yükümlülüğü ifade eden “*impot*“ kelimesi vergi anlamında kullanılmıştır. Buna karşın Almanya’ da vergi, mali destek anlamına gelen “*steuer*“ kelimesiyle ifade edilmektedir. Günter Schmolders, Türkiye’de yaptığı bir konuşmada, vergi kelimesinin kendiliğinden bağışlanan tutarları ifade ettiğini hatırlatarak, Türk kültürünün genelde vergiye sadık ve uygar olduğunu, bunda İslami zekat yükümlülüğünün etkisinin de unutulmaması gerektiğini ifade etmiştir¹¹⁶.

2. 3. 2. 9. Yükümlünün Diğer Özellikleri

Yukarıda saydığımız sosyal değişkenlerin yanı sıra mükellefin dini, yaşı, cinsiyeti ve medeni hali de vergiye ilişkin davranışları üzerinde etkendir. Çalışmamızın bu aşamasında sırasıyla bu unsurları da ele alacağız

¹¹⁵ Hürriyet Gazetesi, “Maliye’den Doktor, Avukat ve Eczacılar Vergi Kıskaçı“ < <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12568036&tarih=2009-09-28> > , (Erişim Tarihi 10.12.2009) .

¹¹⁶ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 45-46; ÇİÇEK, a. g. t. , 18-19.

- Din: Kişiler dini motifleri kullanarak kaçırılmış bir paranın sonucunda dinen cezalandırılacaklarına inandıkları zaman vergiye karşı zorla da olsa uyum sergilerler. Kişilerin dini inançlarının kuvvetliliğine göre bu yaptırımı hissetme şiddetliliği de artacaktır. Hatta devletin hukukuna ve idaresine güveni olmayan mükellefler bile dini yaptırım korkusundan dolayı vergilere yönelik bir uyumsuzluk göstermezler¹¹⁷.

- Yaş: Genç yaştaki mükellefler daha yüksek bir hayat standartına ulaşmak ve aile kurmak gayesiyle (risk alma konusunda da ileriki yaşlardaki mükelleflere göre daha cesur davranabildiklerinden) vergilere karşı uyumsuz davranışlar sergileyebilmektedirler. Mükelleflerin vergiyi algılama şeklinin dağılımını yaşlar itibariyle “*Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği*” çalışmasıyla 2004 yılında değerlendiren Çoban ve Sezgin’in anket çalışmasına katılan, hayat standartını yükseltme eğiliminde olan ve aile kurmaya çalışan (21-40 yaş arası) mükelleflerin % 65.5’inin vergiyi bir yük olarak gördüğünü belirtmişlerdir. Yine aynı yaş grubu içerisinde vergiyi kutsal bir ödev olarak görenlerin oranı ise % 42.2’dir¹¹⁸.

- Cinsiyet: Cinsiyetin vergiye ilişkin etkilerini Kaynar’ın “*Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama*” konulu yüksek lisans tez çalışması kapsamında ele alacak olursak, kadın yükümlülerde erkek yükümlülere oranla ödeme güçlerine göre vergilendirilmedikleri görüşü daha fazla hakimdir. Ödenen vergilerin kamu hizmeti olarak geri dönmediğine olan inanç da kadın yükümlülerde erkek yükümlülere oranla daha yüksektir. Kişi başına düşen milli gelir dikkate alındığında vergi oranlarının yüksek oluşu kadın yükümlüler tarafından daha çok kabul görmektedir. Ayrıca, kadın yükümlüler erkek yükümlülere oranla, vergi politikaları belirlenirken yükümlülerin ihtiyaçlarının dikkate alınmadığını düşünmektedir. Sonuç itibariyle kadın yükümlüler erkek yükümlülere göre vergilere karşı daha olumsuz yaklaşmaktadırlar.¹¹⁹ Fakat Çiçek, Karakaş, Yıldız’ın “*Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi*

¹¹⁷ Elif BİBEROĞLU, **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s. 54.

¹¹⁸ KAYNAR, a. g. t. , s. 29; Hilmi ÇOBAN, Selami SEZGİN, “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği“, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 784.

¹¹⁹ KAYNAR, a. g. t. , s. 161.

Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması“ adlı çalışmalarında erkek yükümlülerin kadın yükümlülere göre daha fazla vergi kaçırma eğiliminde oldukları görüşünün hakim olduğu belirtilirken elde edilen bulguların genel yargı oluşturmak için henüz yetersiz olduğu da belirtilmiştir.¹²⁰

- Medeni Hal: Mükelleflerin vergiye uyumunu yaş unsuru bakımından ele aldığımızda da belirttiğimiz gibi bekarlar evlilere oranla daha fazla uyumsuzluk göstermektedirler. Fakat Slemrod yapmış olduğu bir araştırmada evlilerin bekarlara oranla vergilere daha fazla soğuk baktıkları sonucuna ulaşmıştır. Bu da bize gösteriyor ki eldeki bu bulgular ile genel bir yargı oluşturmak mümkün değildir¹²¹.

2. 4. VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ SOSYO-PSİKOLOJİK AÇIDAN ORTAYA ÇIKARDIĞI SONUÇLAR

Vergi kayıp ve kaçaklarının neden olduğu sosyo-psikolojik kaynaklı sonuçları iki başlık altında incelemek mümkündür. Bu başlıklar sırasıyla, “*Sosyal Sınıflar Arası Dengesizlikler*“ ile “*Ahlaki Değerlerin Bozulması ve Kamu Otoritesini Hafife Alma*“ olarak çalışmamızın bu kısmında değerlendirilecektir.

2. 4. 1. Sosyal Sınıflararası Dengesizlikler

Sosyal sınıf, bireylerin bir sınıftan daha yukarı bir sınıfa geçebilmelerini temin edebilecek şartları ve hukuk eşitliğini içermektedir. Yani sınıf düzeni ile bireyler buldukları statüyü bireysel gayretleriyle elde edebildikleri için bunu değiştirmeye de güçleri yetecektir. Bu bakımdan sınıf düzeni kast sisteminden farklıdır. Kast sistemi statik bir düzeni ifade ederken sınıf düzeni dinamik bir düzendir¹²². Sosyal sınıfa ilişkin bu kısa bilgilendirmenin ardından gelir dağılımına da değinip bu iki kavram arasındaki bağlantıyı kurarak sosyal sınıflar arasındaki dengesizliği ifade etmiş olacağız.

Gelir dağılımı, bir ülkede belirli bir dönemde üretilen ulusal hasıla veya gelirin üretim faktörleri sahipleri arasında dağılımını ifade etmektedir¹²³. Gelir dağılımının eşitlikten uzak olduğu toplumlarda kötü beslenme, düşük eğitim ve kültür seviyesi, kötü

¹²⁰ ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, a. g. e. , 48.

¹²¹ ÇİÇEK, a. g. t. , s. 48.

¹²² KURTKAN, a. g. e. , s. 86-87.

¹²³ Coşkun Can AKTAN, İstiklal Yaşar VURAL, “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Gelir Eşitsizliği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçme Yöntemleri“ (b) , < <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/birinci-bol/aktan-vural-gelir-dagilimi.pdf> > , s.1, (Erişim Tarihi 15.01.2010).

sağlık şartlarıyla karşılaşmak mümkündür. Geniş halk kitlelerinin refahı yerine azınlıkta kalan yüksek gelir gruplarının refahı o toplumda sosyal barışın sağlanamamasını beraberinde getirecektir. Sosyal barışın olmadığı bir ortamda da vergilere karşı tepkilerin yaşanmaması beklenemez. Gelir dağılımında söz konusu eşitsizliği ölçmeye yarayan uygulamada en fazla kullanılan metotlar Lorenz Eğrisi ve Gini Katsayısı'dır. Bu metotlar genellikle birlikte kullanılmaktadır.

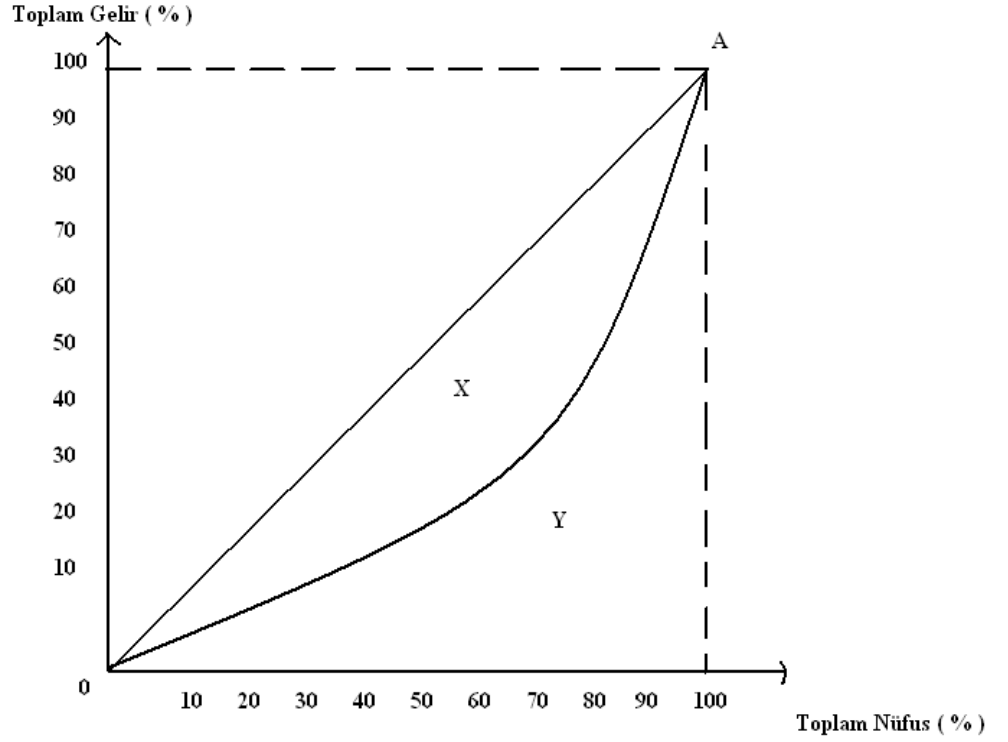
Gelir dağılımındaki eşitsizliği ilk olarak Amerikalı istatistikçi Max Lorenz 1905 yılında yayımladığı bir makalede ortaya atmış ve bunu bir eğri üzerinde göstermiştir. Lorenz Eğrisi olarak anılan bu eğri mutlak gelir dağılımı eşitliğinden gelirin en adaletsiz dağılımına kadar tüm ihtimalleri gösterebilmektedir. Bu metoda göre çeşitli gelir dilimlerinde ne kadar kişinin bulunduğu tespit edilir ve bu bireyler en az gelirden en çok geliriye doğru yüzdeler halinde sıralanarak her yüzdenin milli gelirden almış olduğu pay yine yüzde olarak karşısında ifade edilir. Dikey ekseninde milli gelir, yatay ekseninde nüfus yüzdeleri yer alır. Toplumunu oluşturan bireyler arasında gelir eşit dağılmışsa Lorenz Eğrisi 45 derecelik bir doğru halini alır. Eğer gelir dağılımı eşit değilse, Lorenz Eğrisi 45 derecelik doğrunun altında yer alır ve gelir dağılımı adaletsizliği büyüdükçe Lorenz Eğrisi ile 45 derecelik doğru arasındaki mesafe genişler.¹²⁴

Lorenz Eğrisi ile gösterilen gelir dağılımı adaletsizliği İtalyan istatistikçi Corrado Gini tarafından bir katsayı ile ifade edilmiş ve bu katsayıya Gini Katsayısı adı verilmiştir. Gini Katsayısı, Lorenz Eğrisi ile 90 derecelik açının açıortayı arasındaki alanın dik üçgen alanına oranının rakamsal değerini ifade eder. Gini Katsayısının değeri "0" ile "1" arasındadır. Bu katsayı "0" a yaklaştıkça gelir dağılımındaki dengesizlik azalmakta, "1" e yaklaştıkça gelir dağılımındaki dengesizlik artmaktadır. Lorenz Eğrisini ve Gini Katsayısını bir grafik yardımıyla açıklamak istersek Grafik 2'den yararlanabiliriz¹²⁵.

¹²⁴ Alaattin KIZILTAN, Fatmanur ÇUBUKÇU, "Gelir Dağılımında Değişmeler ve Erzurum Örneği", **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 9, S. 1, 2005, s. 667, 669.

¹²⁵ George PSACHAROPOULOS, Samuel MORLEY, Ariel FISZBEIN, Haeduck LEE, Bill WOOD, **Poverty and Income Distribution in Latin America**, World Bank Technical Paper No: 351, U. S. A. , s. 17.

Grafik 2: Lorenz Eğrisi



Kaynak: Alaattin KIZILTAN, Fatmanur ÇUBUKÇU, “Gelir Dağılımında Değişmeler ve Erzurum Örneği“ , Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C. 9, S. 1, 2005, s. 669.

Grafik 2’yi incelediğimizde Gini Katsayısının, $X / X + Y$ olduğunu görüyoruz. Görüldüğü gibi nüfusun % 10’u eğer gelir dağılımında adalet sağlansaydı toplam gelirin de % 10’una sahip olacaktı. Fakat gelir dağılımındaki dengesizlik nedeniyle nüfusun % 10’u toplam gelirin % 10’undan daha az bir pay almıştır.

Bir ekonomideki tüm bireyler yaşamları boyunca üretim sürecine emek, sermaye veya servetleriyle katılarak yaşamlarını sürdürmek için yeterli bir gelir sağlamak durumunda olmayabilirler. Hastalık, sakatlık, yaşlılık, işsizlik gibi nedenlerle yeterli bir gelir elde edemeyebilir ve yeterli servet stoklarına sahip olamayabilirler. Bu noktada gelirin yeniden dağılımı söz konusu olmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçakları ile vergi gelirlerinin azalması sonucunda gelir dağılımı bozulmaktadır. Gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilemediği veya vergi kayıp ve kaçaklarının önlenemediği hallerde ise vergi gelirlerindeki azalma artarak devam eder. Gelir dağılımına ilişkin piramidin tam bir üçgen şeklini alması ile de toplumda

huzursuzluklar ortaya çıkmaya başlar ve sosyal sınıflar arasındaki gelir farkı çok büyük boyutlara ulaştığından ezilen sınıfın vergilere karşı tepkileri artar.

Burada ülkeyi yönetenlerce yapılması gereken, vergi kayıp ve kaçaklarının ısrarla üzerine gitmek, “*mutlu azınlığın*“ kendi düzenlerine zarar vermeyecek kararların alınmasına razı olmamaktır¹²⁶.

2. 4. 2. Ahlaki Değerlerin Bozulması ve Kamu Otoritesini Hafife Alma

Mükelleflerin vergi kaçakçılığı konusunda temel davranış ve değer yargılarına yön veren unsurlardan biri olan vergi ahlakı, vergi kaçakçılığının analizinde cevap aranan temel sorulardan, “*Neden kimi mükellefler vergi kaçırma yollarını arar ve vergi kaçırırlarken, kimi mükellefler aynı imkanlara sahip olmalarına rağmen tüm vergisel sorumluluklarını yerine getirirler ve vergi kaçırma eğiliminde bulunmazlar?*“ sorusuna cevap niteliğindedir¹²⁷.

Ahlaki değerlerin, özellikle mükelleflerin kendilerini bir sosyal gruba dahil görmeleri durumunda daha etkili olduğu, aksi halde vergi kaçakçılığı üzerinde çok da etkili olmayacağı söylenebilir. Bu noktada, mükellefin kişisel normlarını (vergi kaçırmaya yönelik vicdani sorumluluğunu) göz ardı etmemek gerekmektedir.

Toplumsal anlamda bir ülkede vergi kaçırma olayı içselleştirilmişse başka bir ifade ile, mükelleflerin çoğu vergi kaçırıyorsa bireyin vergi kaçırma eğilimi daha yüksek düzeyde olacaktır. Çünkü, mükellef vergi kaçırmanın yarattığı haksız rekabetten etkilenmemek için vergi kaçırma eğiliminde bulunacaktır. Söz konusu durum vergi kaçakçılığında “*sosyal eşgüdüm etkisi*“ olarak nitelendirilmektedir¹²⁸.

Vergi ahlakı, vergi kaçakçılığına zemin hazırlayan sosyal bir unsur olarak kabul edilirken oluşumundaki önemli bir eşik ise kamu otoritesidir. Devletin rasyonel öncelikler yerine politik önceliklerle meydana getirdiği vergiler, hiç kuşkusuz toplumu oluşturan bireyler arasında bir hoşnutsuzluğa neden olacak ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesini daha da güçleştirecektir.

Türkiye açısından konuya yaklaşıldığında, toplanan vergi gelirlerinin etkin olarak ve bireylerin gerekli gördüğü alanlarda kullanılmaması, rüşvet ve yolsuzlukların

¹²⁶ GÜVEN, a. g. t. , s. 35.

¹²⁷ DEMİR, a. g. m. , s. 1.

¹²⁸ BAYRAKLI, SARUÇ, SAĞBAŞ, a. g. m. , s. 223-224.

yaygın olması, kamu kaynaklarının israf edildiği yönündeki inanç, vergi ödeyenlerin vergi ahlakının zayıflamasına yol açmıştır. Ahlaki değerler üzerinde devlet eliyle meydana gelen bu yozlaşma bireyleri devlete karşı suç işlemeye yöneltebilecektir.

Toplum kurallarının sürekliliğini sağlamak adına devletin saygınlığını ortadan kaldıran rüşvet, yolsuzluk, kayırmacılık gibi olayların üzerine gidilmeli (mükelleflerin kamu otoritesini ciddiye almaları sağlanmalı) , politik önceliklerden ziyade rasyonel önceliklere yer verilmeli ve bu konuda mükelleflerin güveni sağlanmalıdır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi ahlak düzeyi yükseltilmeli ve vergi kaçakçılığına sebep olan unsurların ortadan kaldırılması sağlanmaya çalışılmalıdır¹²⁹.

2. 5. SOSYO-PSİKOLOJİK AÇIDAN VERGİ KAÇAKÇILIĞINA YÖNELİK ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

Genel bir değerlendirme yaptığımızda görüyoruz ki vergi kaçakçılığının azaltılması vergiye gönüllü uyumun sağlanması ile mümkün olacaktır. Vergilere yönelik yapılacak her değişikliğin veya mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak amacı ile yürütülen her çabanın, o toplumun kendi iç dinamikleri dikkate alınarak oluşturulması gerekliliği unutulmamalıdır.

Vergi kaçakçılığının azaltılmasında alınması gereken psikolojik ve sosyolojik içerikli önlemlerin başında vergi bilincinin oluşturulması ve buna bağlı olarak vergi ahlakının gerçekleştirilmesi gelmektedir. Vergi bilincinin oluşturulmasının yolu da ilköğretim çağından başlayarak kişileri vergiler hakkında bilgilendirmekten geçer. Ders kitaplarında ilköğretim düzeyinde vergiler yer almalı, vergi haftası gibi etkinlikler ile vergilendirmenin önemi üzerinde durulmalı ve böylece verginin önemini kavrayan nesiller yetiştirilmelidir. Ayrıca, kitle iletişim araçlarından yararlanılarak da vergi ahlakı, bilinci, hak ve görevleri konusunda tüm bireyler eğitilmelidir. Bu yolla mükelleflerin beğenisini kazanmış insanların Türkiye için önemli bir iletişim kanalı olan televizyonlarda reklam kampanyalarıyla yer alması vergiye uyum sürecinde oldukça önemli bir yer tutacaktır. GİB’ce vergi ile ilgili konularda bastırılacak broşürlerin vatandaşların yoğun olarak buldukları alanlarda dağıtılması da vergiye olan gönüllü uyum için atılabilecek bir adımdır. Ülkemizin kalkınması için her bireyin

¹²⁹ Mustafa Ali SARILI, “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler “ , **Bankacılar Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 41, Haziran 2002, s. 32-51.

sorumluluk alması gerektiği, vergi vermenin ahlaki ve hukuki boyutlarını ön plana çıkaracak, eğitimlerin çok yönlü olarak ciddi bir biçimde uygulanması ile mümkün olacaktır.

GİB'in vergiye gönüllü uyum sürecinde atması gereken bir diğer önemli adım da vergi ile ilgili yasaların ve bilgilerin dilini açık ve anlaşılır hale getirmektir. Çünkü değiştirilen, geçici, mükerrer maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini zedelemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin büyük bir kısmı bu durumdan rahatsızlık duymakta ve bu da onların vergiye gönüllü uyum derecelerini düşürmektedir. Bu aşamada GİB, "2009-2013 Stratejik Plan" çerçevesinde mükelleflerin ihtiyaçlarına yönelik olarak rehber ve broşürler ile vergi mevzuatını daha açık ve anlaşılır hale getirmeye çalışmaktadır. Hatta mükellef sorunlarının yoğunlaştığı alanlar GİB tarafından tespit edilerek ikincil mevzuat düzenlemeleri yapılacak ve vergi mevzuatının anlaşılmasına ilişkin sorunlar giderilmeye çalışılacaktır. Ayrıca, vergi konularının ihtilafa neden olan hükümleri tespit edilerek gerekli düzenlemeler yapılacak, ihtilaf kaynağı olan konularda yorum farklılıklarının giderilmesi amacıyla merkez ve taşra teşkilatına yönelik bilgilendirme toplantıları ve seminerler düzenlenmesi suretiyle ihtilaflar en aza indirilmeye çalışılacaktır¹³⁰.

Esasında, vergilerin bir psikolojik sözleşmeye bağlı olarak toplandığını düşünmek mümkündür. Bu ilişkinin sağlamlığı ise karşılıklı güvene bağlıdır. Yani, vergi sisteminin bir parçası olan hükümetlerin de sözleşme gereği verdikleri sözleri tutmaları oldukça önemlidir. Çünkü hukuk devleti, sadece kurallar koyan siyasal otorite değildir aynı zamanda kendi koyduğu kurallara öncelikle uyan devlettir. Dolayısıyla hukuk devleti düşüncesine göre, hukuk kuralları herkesi ve her kurumu bağlamaktadır. Vatandaşların kendi yöneticilerini seçimle iş başına getirdikleri ve denetleyebildikleri rejimlerde vergiye gönüllü uyumun da yüksek olacağı bir gerçektir.

Vergi kaçakçılığının azaltılması yolunda alınabilecek psikolojik ve sosyolojik önlemlerden bir diğeri de vergi borcunu yasalarda verilen sürenin başlangıcında ödeyenlere, süreyi geçtikten sonraki ödemeler için yürütülecek faiz veya ceza oranında vergi indiriminde bulunmaktır. Ödüllendirme ve cezalandırma yolu ile amaçlanan ise, vergisini düzenli ödeyen vatandaşın ödüllendirilmesi olduğu kadar, vergi ödemede adaletin sağlanması, vergisini ödemeyen vatandaşın cezalandırılmasının yanı sıra da

¹³⁰ GİB (d) , a. g. e. , s. 23.

geri kazanılması olmalıdır. Bu mekanizmayı vergi affi ile karıştırmamak gerekir. Çünkü vergi affi söz konusu olduğunda vergisini düzenli ödeyen vatandaş, haksızlığa uğradığını hissetmekte ve gelecek vergilendirme dönemi için çeşitli beklentiler içerisinde girerek vergilere karşı uyumsuzluk sergileyebilmektedir¹³¹.

Genel hatları ile vergi kaçakçılığının azaltılmasında alınması gereken psikolojik ve sosyolojik içerikli önlemleri ele aldığımız bu başlığımızı çalışmamızın bu kısmında, “*Vergi Ahlakının Yükseltilmesi*” , “*Vergilerin ve Vergi Kaçakçılığının Açıklanması*” , “*Vergi Affına Gerekliğinde Yer Verilmesi*” başlıkları altında daha kapsamlı olarak değerlendireceğiz.

2. 5. 1. Vergi Ahlakının Yükseltilmesi

Son yıllarda üzerinde önemle durulan bir soru vardır; “*İnsanlar niçin vergi öderler?*” Söz konusu sorunun sorulma nedeni; vergilerin yalnızca cebre dayalı olarak ödendiği düşüncesinin mükelleflerin vergilere yönelik tutum ve davranışlarını açıklamakta yetersiz kalmasıdır. Çünkü, vergi denetimleri bu zorlamayı sağlayacak yeterlilikte olmasa da birçok insan düzenli olarak vergilerini ödemektedir. Bu nedenle bireylerin vergi ödemelerini sağlayan başkaca faktörlerin olduğu da artık kabul görmüştür. Bu yaklaşıma göre, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını açıklayan en önemli husus vergiye karşı “*içsel motivasyon*” yani “*vergi ahlakı*” dır. İçsel motivasyon; dışarıdan herhangi bir zorlama ve baskı unsuru olmadan vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyum göstermelerinin ifade etmektedir¹³².

Vergi mükelleflerinin vergilerini gönüllü olarak ödemeleri ile son bulan bu motivasyon, sahip olunan bir takım değerler neticesinde meydana gelmektedir. Söz konusu değerlerin başında da bireyin sahip olduğu vergi ahlakı gelmektedir.

Vergi ahlakını şekillendiren husus ise, vatandaşların devleti, siyasal iktidarı ve vergi yönetimini algılama, ülkelerinde uygulanmakta olan vergi sisteminin adil olduğuna inanmalarına bağlıdır. Bu koşullarda vergi ahlak düzeyi yükselecek ve vergi ahlakı ile arasında sıkı bir bağ bulunan vergi kaçakçılığı oranları düşerek vergiye olan gönüllü uyum artacaktır. Bu nedenle, bir ülkede vergi ahlakının sağlanabilmesi için öncelikle vatandaşlara devletin ve kurumlarının iyi anlatılması gerekmektedir.

¹³¹ TUAY, GÜVENÇ, a. g. e. , s. 143-147.

¹³² ÇİÇEK, a. g. t. , s. 107-108.

Bir ülkede yaşayan vergi mükellefinin vergi yönetiminden beklentileri; vergi oranlarının aşırı derecede yüksek olmaması, vergide adaletin sağlanması, toplanan vergilerin en uygun yerlere ve özen gösterilerek harcanmasıdır. Şunu da hemen belirtelim ki bir toplumda yaşayan tüm bireyleri tek tek memnun etmek mümkün değildir. Ancak, toplumun büyük bir çoğunluğunun kabul ettiği düzenlemeler ve uygulamalar ile vergileme ahlakının varlığını hissettirmek olasıdır. Toplam vergi ahlakının yükseltilmesi için atılabilecek ilk adım, devletin üzerine düşen görevleri en iyi şekilde yerine getirmesidir. Çünkü bir ülkede kamu otoritelerinin ve kamu çalışanlarının yolsuzluk olaylarına karıştıkları, toplanan vergilerin savurganca ve yeterli özen gösterilmeden harcandığı görüşü yaygın ise, mükelleflerin de vergiler karşısındaki içsel motivasyonları düşecektir. Bu sebeple vergi ahlakının tesisi için öncelikle kamu çalışanlarının yolsuzluklarının minimize edilmesi yoluna gidilmelidir.

Özellikle, gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçakçılığı oranlarının gelişmiş ülkelere göre yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Bunun nedenleri Torgler tarafından araştırılmış; devlete güven, bürokrasi kalitesi ve yolsuzluk faktörlerinin gelişmekte olan ülkelerdeki vergi ahlakına etkisi test edilmiş ve bu faktörlerin vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu kanıtlanmıştır. Özetle, siyasal ve yasal sisteme olan güven ve bürokrasi kalitesi arttıkça vergi ahlakı da artmaktadır¹³³.

Vergileme ahlakı içerisinde değerlendirilebilecek bir başka nokta da vergi idaresinin ve çalışanlarının vergi mükelleflerine yönelik sergiledikleri davranışlardır. Vergi idaresi çalışanları mükellefler ile yüz yüze ilişkilerde bulduklarından vergi ahlakının sağlanması konusunda önemli bir etkiye sahiptirler. Mükelleflere yönelik davranışlarının olumsuz olması halinde, bireylerin vergilere karşı içsel motivasyonları negatif yönde etkilenebilecektir¹³⁴.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki vergi ahlak düzeyini dengeye taşımak ve genel olarak vergi ahlak seviyesi yükseltmek buna bağlı olarak da vergi kaçakçılığının önüne geçmek için ise verginin bir ödev olduğu hissi toplum içerisinde yaygınlaştırılmalıdır. Söz konusu yaygınlaştırma mükelleflerin okul çağına gelmeleriyle

¹³³ Mehmet TOSUNER, İhsan DEMİR (b) , “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı“ , **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007, s. 9-20.

¹³⁴ TORGLER, a. g. e. , s. 4-5; James ALM, Jorge MARTINES-VAZQUES, Mark RIDER, **The Challenges of Tax Reform in a Global Economy**, Springer Science and Business Media Incooperation, New York , 2006, s. 302.

başlayan uzun süreli bir çalışmayı gerektirmektedir. Böylece vergi ahlak seviyesi yüksek bireyler yetişecek; mükellef vergi kaçırdığı takdirde vergi yükünü diğer mükellefler üzerine attığını öğrenecek ve zaman içerisinde vergi ahlakının yükseldiği, ülkesinde bunun toplum tarafından kınanan bir fiil olduğunu gören mükellefler vergiye gönüllü uyum sağlayacaklardır.

2. 5. 2. Vergilerin ve Vergi Kaçakçılığının Açıklanması

Vergilerin açıklanması ile anlatmak istediğimiz yükümlülerin ödedikleri vergilerin ve kaçırılan miktarların açıklanması yoluna gidilmesidir. Bu bağlamda vergilerin açıklanmasına yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamalar ilk olarak 1964 yılındaki 213 sayılı Vergi Usul Yasası'nda yapılan değişiklik ile hayatımıza girmiştir. Buna ek olarak 1980 yılında 2365 sayılı yasa çıkartılmıştır. 1964 yılında çıkartılan 213 sayılı yasaya göre gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergiler vergi dairelerinde listeler, Resmi Gazete'de ve kitaplar halinde yayımlanarak açıklanacaktı. Fakat söz konusu açıklamalara Resmi Gazete'de yer verilmemiş olması ve vergi dairelerine asılan listelere pek bakılmamış olması vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir rol oynamamıştır. 1980 yılında çıkarılan 2365 sayılı yasa ise gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerine, vergi tarhına esas olan gelir ve bunlara isabet eden vergi miktarını gösteren levhayı merkezlerinde, şubelerinde herkesin kolayca görebileceği bir şekilde asmaları zorunluluğu getirilmiştir. Kimi mükellefler ödedikleri verginin herkesçe bilinmesinden memnuniyet duyarlar. İşte 1980 yılında çıkartılan bu yasayla da mükelleflerin yükümlülüklerinin yerine getirdiklerinin açıklanması onlar için bir bakıma ödüllendirmedir ve sonuçta bu yasanın, vergisini ödeyen mükelleflere psikolojik fayda sağlayacağı kesindir¹³⁵.

1998 yılından itibaren de Türkiye genelinde vergisini ödeyen (gelir ve kurumlar) mükelleflerin kimlikleri ve tahakkuk tutarları GİB'in internet sitesinde "*En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler*" listesi ile her yıl duyurulmaktadır. 2009 yılı itibariyle de tahakkuk tutarı sıralamasında ilk 100'e giren mükelleflerin listesine bu sitede yer verilmiştir¹³⁶.

¹³⁵ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 96-104.

¹³⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. GİB (f) , "*En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi*", < <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> > , (Erişim Tarihi 12.12.2010).

2. 5. 3. Vergi Affına Gerektiğinde Yer Verilmesi

Sözlük anlamı olarak ele alındığında bir haktan vazgeçmek anlamına gelen af , kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır. Hukuk sistemimizde af şekilleri genel ve özel aftır. Genel af, kamu davasını ve hükmolunan cezaları tüm sonuçları ile birlikte ortadan kaldırır. Özel af, kesinleşmiş bir ceza mahkumiyetini ortadan kaldıran, azaltan veya daha hafif bir cezaya çeviren bir kurumdur. Bu af türü sadece ceza üzerinde etkili olduğundan yürütülmekte olan bir ceza mahkumiyetini tüm sonuçları ile ortadan kaldıran genel aftan ayrılmaktadır. Mali af kavramı ise genel affın içerisinde yer almaktadır ve net bir tanımını yapıp kapsamını belirlemek oldukça güçtür. Çünkü mali affa ne ceza hukukunda ne de vergi hukukunda tam bir açıklık getirilememiştir. Fakat affın kelime anlamından yola çıkarak mali affı, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kalkmasıdır şeklinde tanımlayabiliriz.

Genel olarak affın ve mali affın tanımlarına yer verdikten sonra vergi hukukunda af yanlısı olan ve olmayanların görüşlerini açıklamakta yarar görüyoruz. Vergi hukukunda af yanlısı olanların bu düşüncelerinin nedenleri ekonomik ve mali suçların af yoluyla vergi gelirlerini arttırabileceği, tahsilatın hızlandırılabilceği, idari ve yargı organlarının iş yükünün hafifletilebileceği doğrultusundadır. Vergi affına karşı olanların birleştikleri nokta ise, affın vergi adaleti duygusunu zedeleyeceği ve vergi ödeme isteğini azaltacağı yönündedir. Tablo 11’de af yanlısı olan ve olmayan görüşleri maddeler halinde görmek mümkündür¹³⁷.

Tablo 11: Vergi Affına İlişkin Görüşler

Vergi Hukukunda Af Yanlısı Görüşler	Vergi Hukukunda Af Karşıtı Olan Görüşler
Bunalım dönemlerinden sonra affın gerekliliği düşüncesi,	Vergisini zamanında ödeyen mükelleflerce vergi sisteminin adil olmadığı duygusunun artması,
Vergi suçlarının diğer suçlara oranla toplumda daha az tehlike oluşturduğu görüşü,	Gelecekteki vergi uyumsuzluğuna zemin hazırlaması,
Vergi denetim yetersizliklerinin yol açtığı olumsuzlukları giderme düşüncesi,	Vergi kaçırmanın yanlış olmadığı düşüncesinin toplumda giderek kabul görmesi.

¹³⁷ ÇETİN, a. g. t. , s. 3-28.

Vergi yasalarına mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlayıcı bir araç olarak affin görülmesi,	
Vergi yönetiminin ve vergi yargısının vergi afları sayesinde iş yüklerinin hafifletilmesi.	

Kaynak: Güneş ÇETİN, *Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2005, s. 23-27.

Tablo 11 hakkında bazı açıklamalarda bulunabiliriz. Örneğin, af yanlısı görüşlerin bunalım dönemlerine yönelik olarak vergi aflarını savunduklarına yer verdik. Bu görüşe göre, değişim süreci içerisinde bulunan toplumlarda, yönetim değişikliklerinin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde vergi afları rehabilitasyon görevi üstlenirler. Bu görüşü savunanlar, mali bunalım dönemlerinde olağan dönemlerde hazırlanmış yasalarla değil içinde bulunulan döneme uygun yasalarla bunalım döneminin atlatılabileceğini savunurlar. Vergi affi yanlılarının bu görüşlerinin diğer bir nedeni de geçmişte vergi uyumsuzluğu göstermiş ancak ortaya çıkmasının neden olacağı yaptırımlardan çekinen mükellefler için temiz bir sayfa açmak ve bu kişilere gelecekteki vergilere uyumlu olmalarını sağlama yolunda bir fırsat vermektir¹³⁸.

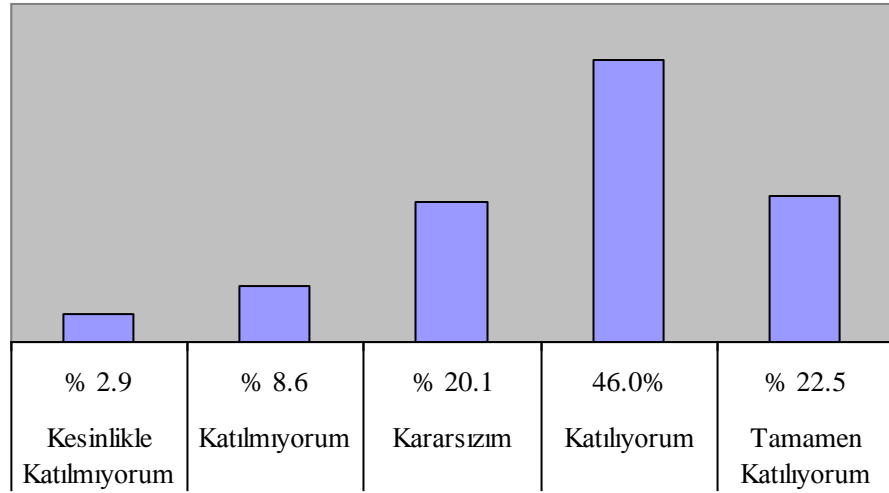
Tablo 11’i oluşturan af karşıtı görüş sahiplerinin temel iki kaygısı bulunmaktadır. İlki, eğer gelecekteki bir vergi affi tahmin edilebilirse vergi kaçakları artar ve vergi sisteminin etkinliği azalır. İkincisi, vergi afları ile düzenli olarak vergisini ödemeyen mükelleflerin bu sorumluluktan kurtulmalarına izin verilmesi ile sistemde adaletsizliklerin oluşabileceği görüşüdür.

Vergide adalet ilkesinin zarar görmesi mükellef davranışları üzerinde önemli derecede olumsuzluklar meydana getirecektir. Hangi amaçla çıkarılmış olursa olsun vergi aflarının, bu konudaki yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler açısından adaletsizlik duygusuna yol açtığı bir gerçektir. Böyle bir durumda ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu azalacaktır. Söz konusu durum Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nın yayınladığı “*Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı*”nda; sıklıkla çıkarılan vergi afları, vergilere gönüllü uyumu olumsuz yönde etkileyen bir unsur olarak belirtilmiştir. Kısaca, sıklıkla çıkartılan vergi afları uzun dönemde vergi gelirlerinde azalmaya sebep olacaktır. Sıkça

¹³⁸ KAYNAR, a. g. t. , s. 48.

çıkartılan vergi aflarının bir diğer olumsuz sonucu ise, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına yol açmasıdır. Ayrıca, bir ülkede sık sık vergi aflarının gündeme gelmesi bu yolla vergi vermemenin geniş bir kesim tarafından bir suç olduğundan ziyade akıllılık olarak değerlendirilmesi gerçeğini doğuracaktır. Afların süreklilik taşıdığı düşüncesinin yaygın olması vergi suçlarını işleyenlerin sayısını ve vergi kaçakçılığını arttırarak vergi sisteminin etkinliğini azaltmaktadır. Konuya ilişkin olarak “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)*”nda bir değerlendirme yapılmış ve Grafik 3’deki sonuçlara ulaşılmıştır.

Grafik 3: Af Beklentisi Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Arttırmaktadır



Kaynak: GİB (e) , *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)* , Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87, Ankara, 2009, s. 25.

Grafik 3’de görüldüğü üzere, vergi affı beklentisi içerisinde bulunan mükellef, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirmektedir. Bu nedenle de kriz dönemleri dışında vergi affı uygulamaları mükellefleri vergi kaçakçılığına itmektedir.

Tüm bunların yanı sıra sıklıkla çıkarılan vergi afları, işlenen suçların cezasız kalmasına da yol açtığı için kanunlara olan inancı zedelemektedir. Vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinin bir toplumda yaygın bir görüş haline gelmesi ise toplumsal ahlakı aşındırabilecektir.

Konu ile ilgili bir diğer araştırma ise Çiçek, Karakaş, Yıldız’ın 2008 yılında yayımlamış oldukları “*Güneydoğu Anadolu Bölgesi’nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi*” çalışması ile karşımıza çıkmaktadır. Bir anket sorusu

olarak bölgede yaşayan mükelleflere “*Vergi afları hakkında ne düşünüyorsunuz?*“ sorusu yöneltilmiştir. Bu soruya toplam mükelleflerin % 44.9’u (610 mükellef) *dürüst yükümlüler cezalandırılıyor*, % 25.6’sı (348 mükellef) *vergi adaletini bozuyor*, % 13.5’i (184 mükellef) *çok yararlı*, % 10.1’i (137 mükellef) *devlete güveni sarsıyor* ve geriye kalan % 6’sı (81 mükellef) *olumlu veya olumsuz etkisi olmuyor* şeklinde cevap verirken bir mükellef de bu soruya yanıt vermemeyi tercih etmiştir. Özetle, ankete katılan mükelleflerin % 80.5 gibi büyük bir çoğunluğu vergi aflarına çeşitli gerekçelerle karşıdır¹³⁹.

Vergi affına dair kanunları başarılı kılmak mümkündür. Vergi aflarının başarılı olmasına dair bazı uygulamalar şunlardır; af kanunlarının mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, sık sık çıkartılmaması (ülkemizde 1924 yılından günümüze yaklaşık olarak üç yılda bir vergi affı çıkartılmıştır) ve mükelleflerin buna inandırılmasıdır. Çıkarılacak bir af kanunu sonrasında ise daha yoğun vergi denetimi, daha sert cezalar gibi uygulamalar ile vergi toplama çabalarının arttırılması söz konusu affa katılımı arttıracaktır. 2010 yılı itibariyle 9 bin 168 vergi denetim elemanı kadrosunun 5 bin 540’ı yani % 60’ı boştur. Bu da bize vergi afları sonrasında yeterli denetimin sağlanmadığını ve Türkiye’nin vergi aflarına ilişkin kısır bir döngü içersine girdiğini göstermektedir¹⁴⁰.

Özetle, kısa dönemde vergi gelirlerini arttırma, vergi idaresinin ve yargının yükünü hafifletme gibi önemli etkileri olan vergi aflarına, gerektiğinde yer verilmek yerine politik nedenlerle sıkça başvurulduğu takdirde uzun dönemde mükellef davranışları üzerinde ciddi olumsuzluklara yol açmaktadır. Bu nedenle, vergi aflarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için yalnızca olağanüstü durumlarda çıkartılmaları gerekmektedir¹⁴¹.

¹³⁹ İsmail PAMUK, “Vergi Afları ve Mükellef Davranışlarına Etkileri“, < http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=186:verg-aflari-ve-muekellef-davranilarina-etkiler&catid=4:cerik&Itemid=81 > , (Erişim Tarihi 05.03.2010) ; ÇİÇEK, KARAKAŞ, YILDIZ, **a. g. e.** , s. 91.

¹⁴⁰ TUAY, GÜVENÇ, **a. g. e.** , s. 140; SARAÇOĞLU (b) , **a. g. e.** , s. 2; Şükri KIZILOĞLU (b) , “Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel“ , < http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=5484 > , (Erişim Tarihi 15.03.2010) .

¹⁴¹ Fatih SAVAŞAN, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları“ , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 8, S. 1, Y. 2006, s. 41.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ SOSYO-PSİKOLOJİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3. 1. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEMDE UYGULANAN VERGİLER

Çalışmamızın bu aşamasında Osmanlı Devleti'nde uygulanmış olan şer-i (tekalif-i şer-iyeye) ve örf-i (tekalif-i örfiye) vergilerin mükellef psikolojisi üzerindeki etkilerini ve cumhuriyet öncesi dönemde toplumumuzdaki etkilerini değerlendireceğiz.

3. 1. 1. Şer-i Vergiler

Osmanlı Devleti'nde toplanmakta olan vergiler Müslümanlar'dan alınan zekat ve öşür (aşar) ile Müslüman olmayanlardan alınan harac ve cizyedir. Söz konusu bu vergilerin gelişim süreçlerini alt başlıklar halinde çalışmamızın bu kısmında ele alacağız.

3. 1. 1. 1. Zekat

Zekat, bireylerin sahip oldukları hayvanlar, zirai ürünler, maden ve defineler ile nakit (altın ve gümüş) ve ticaret mallarının 1 / 40'ının karşılıksız olarak verilmesidir. Başlarda dini bir mükellefiyeti ve ibadetin bir kısmını teşkil eden zekat sonraki yıllarda hukuki bir zorunluluk halini almış ve vergi şekline konularak; adet-i ağnam (küçükbaş hayvan) rüsumu, ondalık ağnam rüsumu, otlak resmi, yaylak resmi gibi adlar altında toplanmıştır¹⁴². Bu gelişme de bize halkın dini duygularından hareketle bir ibadet olan zekata nasıl vergi formu kazandırıldığını ve bu sebeple zekata tabi mallar üzerinden kişilerin vergi kaçırmalarının önüne geçilmek istendiğini göstermektedir. Çünkü zekatını ödemeyen bir kişi yalnızca devletine karşı gelmiş olmuyor aynı zamanda dininin gereklerini de yerine getirmemiş oluyordu.

3. 1. 1. 2. Öşür (Aşar)

Öşür Osmanlı Devleti'nde tarım ürünleri üzerinden 1 / 10 oranında ayni olarak Müslüman halktan alınan bir vergidir. Aşar Tanzimat'tan önce iltizam usulüyle toplanmaktaydı. İltizam; toprak üzerindeki gelirlerin, bedelleri devlete taksitler şeklinde

¹⁴² Erdoğan ÖNER, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 369, Ankara, 2005, s. 128-136.

ödenmek kaydıyla ve kefil gösterilerek mültezim adı verilen kişiler tarafından toplanması ve idare edilmesi sistemidir. Mültezimlere bir süre sonra taksitlerini ödeyememelerinden dolayı kefil zorunluluğu getirilmiştir. Taksitlerini ödeme sıkıntısına düşen mültezimler halk üzerinde baskı kurmuşlardır. Bunun sonucu olarak da iltizam uygulamasına son verilmiştir. Bunun üzerine, aşar vergisini hızla arttıracakları ümidiyle vergi toplama görevi muhassıl adı verilen memurlara devredilmiştir. Fakat iki yıl süren muhassıllık uygulaması söz konusu uygulama ile geçim derdine düşen mültezimlerin direnişiyle karşılaşması ve eleman sıkıntısı çekilmesi sebebiyle son bulmuştur. 1925 yılında aşarın kaldırılmasına kadar geçen sürede iltizam sistemi farklı şekilleriyle varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Aşarın kaldırıldığı dönemde bütçeye sağladığı gelir, dönemin bütçe gelirlerinin 1 / 4'ünü teşkil ediyordu¹⁴³.

Sonuç olarak; Osmanlı Devleti'nin ekonomisi tarıma dayalı olduğundan aşar vergisi konusu itibariyle gözde bir gelir aracı olmuştur. Fakat kötü yönetim ve sıklıkla yaşanan savaşlar köylüyü fakirleştirmiş, üretimden istenen verim alınamamaya başlanmış dolayısıyla mükelleflerin üzerindeki vergi yükü daha bir hissedilir hale gelmiş buna mültezimlerin halk üzerindeki baskısı ve yolsuzlukları da eklenince devletin önemli vergi geliri sağladığı kesimin psikolojisi bundan olumsuz yönde etkilenmiştir. Aşar vergisinin mükellefler üzerinde yarattığı etkileri "*İzmir İktisat Kongresi ve Aşar Vergisi'nin Kaldırılmasının Psikolojik ve Sosyolojik Boyutu*" başlığı altında daha detaylı olarak ele alacağız.

3. 1. 1. 3. Harac

Müslüman olmayan çiftçilerden alınan ürün vergisidir. Ürünler üzerinden toprağın verimine göre farklı oranlarda alınan harac-ı mukaseme (orantılı harac) ve arazi üzerinden yılda bir kez alınan harac-ı muvazzaf (sabit harac) olarak ikiye ayrılmaktaydı. Bu vergi Müslim-Gayrimüslim halk arasında tarım ürünlerinden toplanan vergilerde adalet ilkesinin sağlanması açısından önemlidir. Böylece Müslüman tebaa tarımsal üretimi üzerinden vergilendirilirken Gayrimüslim tebaanın da aynı vergi konusu üzerinden vergilendirildiğini bilerek devletinin bu yönde adaletli davrandığına kanaat getirmiştir¹⁴⁴.

¹⁴³ MUTLU, a. g. e. , s. 48-49.

¹⁴⁴ Coşkun ÇAKIR, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, Küre Yayınları, İstanbul, 2001, s. 41-51.

3. 1. 1. 4. Cizye

Gayrimüslim erkeklerden alınan bir baş vergisidir. Hristiyan ve Yahudi vatandaşlardan askeri hizmete karşılık alınan bir vergiydi. Gayrimüslimlerin ödeme güçlerine göre (düşük ve orta gelirli, zengin) alınan cizye Islahat Fermanı ile kaldırılmıştır. Fermanın eşitlik prensibi gereğince Gayrimüslimlerin de askerlik yapmaları söz konusu olunca bu vatandaşlardan bedel-i askeri adı altında bir vergi alınarak bu hizmetten muaf tutulmuşlardır. Böylece kaldırılan cizyenin bu ad altında mahiyeti değiştirilmiş ve meşrutiyete kadar toplanmaya devam edilmiştir. Meşrutiyet yönetimiyle Gayrimüslim erkekler bu vergi yükünden kurtulmuşlar fakat askerlik din farkı gözetilmeksizin tüm erkek nüfus için zorunlu hale getirilmiştir¹⁴⁵.

3. 1. 2. Örf-i Vergiler

Örf-i vergiler geleneklere dayanılarak oluşturulmuş, din ayrımı olmaksızın herkesten, yerel ve olağanüstü harcamaları karşılamak üzere toplanmıştır. Osmanlı'da örf-i vergiler iki ana grupta toplanıyordu. Bunlar; Rusum-ı Örfiye ve Tekalif-i Divane (Avarız) vergileridir. Çalışmamızın bu aşamasında rusum-ı örfiye ve tekalif-i divane vergilerinin mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik baskılara değineceğiz.

3. 1. 2. 1. Rusum-ı Örfiye Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Sosyo-Psikolojik Etkileri

Rusum-ı Örfiye; devletin, idare ve yargı organlarının gerçekleştirdikleri hizmetler karşılığında halktan topladıkları vergilerdir. Bu vergiler Tanzimat döneminde de yargı harçları adı altında uygulanmıştır¹⁴⁶.

Osmanlı İmparatorluğu'nun mali durumunun iyi olduğu dönemlerde başvurulmayan fakat daha sonraları yaşanan mali sıkıntılar yüzünden ihtiyaç duyulan ve zamanla devamlılık arz eden örf-i vergilerin sayısında sürekli değişiklikler

¹⁴⁵Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir 1989, s. 3; Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye' de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 367, Ankara, 2005, s. 12-13; Orhan GÜRELİ, "Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1968, s. 115; Ahmet ŞAHİNÖZ, Özgür TEOMAN, "Osmanlı Tarımında Bir Sistem Tartışması: Tımar", **G. Ü. İ. İ. B. F. Dergisi**, 3 / 2002, s. 74. Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (f), "Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme", < http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/anayasal-perspek-osmanli.pdf >, s. 2, (Erişim Tarihi 10.05.2010).

¹⁴⁶ ÖNER, a. g. e., s. 156-159.

yaşanıyordu. Zaten yoksul olan ve vergisini ödemekte zorluk çeken halkın üzerine devletin kötü yönetimi sonucu yaşadığı sıkıntıların bedeli de vergi yükü olarak eklenince söz konusu vergilere karşı tepkiler doğmuş bu tepkiler üzerine kimi örf-i nitelikte vergiler kaldırılmış olursa da mali durumun iyi olmayışı sebebiyle yerine yeni vergiler getirilmesi de ihmal edilmemiştir.

3. 1. 2. 2. Tekalif-i Divane (Avarız) Vergilerinin Mükellefler Üzerindeki Sosyo-Psikolojik Etkileri

Avarız vergileri hazinenin sıkıntıda olduğu bir sırada ordu ve donanmanın ihtiyacını karşılamak üzere II. Bayezid zamanında İmdadiye-i Seferiye adıyla yürürlüğe konmuştur. Başta arızı olarak konulan bu vergi 16. yüzyılda Osmanlı'nın sürekli yaşadığı savaşların etkisiyle fiilen her yıl toplanır hale gelmiştir. Avarızdan din adamları, sadaka ile geçinen fakirler ve askeriye sınıfından olanlar muaf tutulmuştur¹⁴⁷.

Avarız vergileri devletin yaşamış olduğu savaşlar ve kötü yönetimi sonucu arızı bir verginin sürekli hale getirilmesi olduğundan zor günler geçiren halk üzerinde büyük psikolojik baskılara neden olmuştur. Tanzimat'la birlikte halk üzerindeki vergi yükünü hafiflememiş, avarız vergileri yerine Ancemaatin Vergiler'i tahsil edilmeye başlanmıştır. Hatta Tanzimat Dönemi boyunca ancemaatin vergiye bazı zamlar bile yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla ancemaatin vergiler de halkı memnun etmemiş ve yirmi yıl uygulandıktan sonra kaldırılmış yerine emlak, arazi ve temettü vergileri getirilmiştir.¹⁴⁸ Yani vatandaşlarının tepkilerine cevap veriyor ve ezildiği vergi yükü altından onları kurtarıyor gibi görülen yönetimler kaldırdıkları vergilerin yerine yenilerini koymaktan da mali sıkıntılar nedeniyle geri duramamışlardır.

3. 2. CUMHURİYET DÖNEMİ'NDE UYGULANAN VERGİLER

Çalışmamızın bu kısmında 1923 yılından günümüze kadar olan süreçte yapılan vergi reformlarını sosyo-psikolojik açıdan dönemler halinde ele alacağız.

3. 2. 1. 1923-1950 Dönemi Vergi Politikaları

1923-1950 dönemini, *“İzmir İktisat Kongresi ve Aşar Vergisi'nin Kaldırılmasının Psikolojik ve Sosyolojik Boyutu”* , *“1923-1950 Dönemi Tahsil Edilen*

¹⁴⁷ MUTLU, a. g. e. , s. 54.

¹⁴⁸ ÇAKIR, a. g. e. , s. 48-50.

Olağanüstü Vergilerin Mükellef Psikolojisi Üzerindeki Etkileri” ve “İkinci Dünya Savaşı'nın Beraberinde Getirdiği Yeni Vergiler ve Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri” başlıkları altında değerlendireceğiz.

3. 2. 1. 1. İzmir İktisat Kongresi ve Aşar Vergisi'nin Kaldırılmasının Psikolojik ve Sosyolojik Boyutu

17 Şubat 1923 tarihinde çeşitli meslek gruplarından (çiftçi, esnaf, sanayici, işçi, tüccar) 1135 delegenin katılımıyla İzmir İktisat Kongresi gerçekleştirilmiştir. Bu kongre çerçevesinde kalkınma politikasının sağlanmasına yönelik olarak milli tüccar ve sanayiciye önemli görevler verildiğini ve bunların da işlevlerini yerine getirebilmeleri için devlete düzenleyici görevler yüklendiğini görüyoruz. Devletin girişimcilerin ihtiyacı olan gerekli alt yapıyı ve üst yapıdaki engelleri ortadan kaldırmak adına görevler üstlendiği bu kongrenin ilkeleri kapsamındadır. Özetle, devletin kongre kapsamında iki önemli görevi bulunmaktadır. Bunlar; milli tüccar ve sanayici yaratmak ve bunların gelişimi için gerekli alt-üst yapıyı oluşturmaktır¹⁴⁹.

İzmir İktisat Kongresi ile tarımda verimliliği arttırarak, çalışan nüfusun gittikçe artan kısmını tarım dışı kesimlere (sanayiye) kaydırarak tarımdan elde edilen karın tarım dışı kesimlerdeki yatırımlara yönlendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun için de ilk aşamada tarım kesiminin sorunlarının çözülmesi, tarımsal üretimde verimliliği engelleyen unsurların ortadan kaldırılması gerekiyordu. Osmanlı Devleti'nden miras kalan aşar vergisinin yarattığı ağır vergi yükü karşısında tarım kesiminin geliştirilebilmesi gerçekçi görünmüyordu. Dolayısıyla aşar kongrede alınan kararların yürütülmesini engellemekteydi. Bu durumun nedenleri ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹⁵⁰.

- Aşarın mükellefler üzerindeki dağılımı adil değildi,
- Aşar tarımda gelişmeyi engelleyici nitelikteydi. Üreticinin ekonomik kararlarında sapmalara yol açmakta ve verim arttırıcı girişimleri engellemekteydi,

¹⁴⁹ Dilek YÜKSEL, “Atatürk’ün İktisadi Gelişme Konusundaki Görüşleri ve Türkiye Cumhuriyeti’nin İlk Yıllarında Uygulanan İktisat Politikası“ , **Cumhuriyet Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Güz 2005, s. 174.

¹⁵⁰ İsmail TÜRK, “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi“ , **AÜSBF Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, Ocak-1981, s. 338-341.

- Türkiye Cumhuriyeti toprakta özel mülkiyeti esas, kamusal mülkiyeti ise tali olarak ele almaktaydı. Dolayısıyla aşar mevcut ekonomi politikasının gereklerine ters düşmekteydi,

- İdare ve tahsil masrafları aynı bir vergi olması münasebetiyle yüksekti,

- Aynı olarak tahsil edilmesi nedeniyle tarımsal ürünlerin pazarda işlem görmesi ve buna bağlı olarak parasal ekonominin ülkede önem kazanmasını engellenmekteydi.

Aşarın tüm bu olumsuz yanlarına ek olarak Atatürk de 1924 yılında meclis açılış konuşmasında aşarın kaldırılmasına yönelik görüşlerini bildirmiş, aşarı memleketin başında ortaçağın en insafsız belası olarak görmüştür. Sonuç olarak, aşar vergisi 17 Şubat 1925 tarihinde kaldırılmıştır¹⁵¹.

Aşarın kaldırılmış olması mecliste bu görüşü herkesin benimsediği anlamına gelmemektedir. Meclis görüşmelerinde aşarın kaldırılmasına taraftar olan görüşler olduğu gibi karşıt olan görüşler de bulunmaktaydı. Çalışmamızın bu kısmında söz konusu taraftar ve karşıt görüşlere yer vererek bu verginin millet üzerinde yarattığı psikolojik etkileri değerlendirmeye çalıştıktan sonra aşarın kaldırılması sebebiyle doğan boşluğu kapatmak adına getiren yeni vergileri ele alacağız.

Meclis görüşmelerinde aşarın kaldırılması taraftarı olan Başvekil Fethi Bey bu görüşünün sebebini köylerin fakirlik içerisinde olmasına ve köylüsü fakir olan memleketlerde kalkınmanın gerçekleşmeyeceğine bağlamıştır. Köylü kesimin ödeme gücünün asgari geçim seviyesinin üzerine çıkmadığını belirten Fethi Bey vergi indirimi ile tarım sahasında bir kalkınma olursa bunun diğer alanlara da katkı sağlayacağını dile getirmiştir.

Aksaray milletvekili Besim Atalay da meclisteki konuşmasında Tanzimat'tan sonra mültezimlerin devleti dolandırıp halkı ezdiğini belirterek aşar vergisinin kaldırılması yönündeki görüşünü mültezimlerin olumsuz davranışlarına dayandırmıştır.

Diyarbakır milletvekili Zülfü Bey aşarın kaldırılmasını, topraksız köylünün mevcut koşullar dahilinde hiçbir zaman toprak sahibi olamayacağından ve mültezimlerin halka zulmetmelerinden dolayı istemiştir. Zülfü Bey'in aşarın

¹⁵¹ ÖNER, a. g. e. , s. 468-469.

kaldırılmasıyla doğacak açığı kapatma adına da bir tavsiyesi bulunmaktadır. Aşar vergisinin yerine Arazi Vergisi'nin getirilmesini, yaşamını ziraatle kazanan ama toprağı olmayan köylüyü toprak sahibi yapmak için arazide üç sene çiftçilik yapmayan arazi sahiplerinin topraklarının kamulaştırılmasını ve bunların topraksız köylüye yedi senede ödenmek üzere satılmasını önermiştir.

Aşar vergisinin kaldırılmasına karşı çıkan ve toplama usulünün değiştirilmesini isteyen Trabzon milletvekili Ahmet Muhtar Bey ise, aşarda beyanname usulüne geçilmesini doğru buluyordu. Beyanname usulüyle verginin hasılatında % 5 - % 10 gibi bir düşme olabileceğini belirten Ahmet Muhtar Bey bunun çok da büyük bir kayıp olmadığını düşünüyordu. Çünkü halkın çoğunluğunun, aşarı tam verilerse Allah'ın kendilerine daha iyi ürün vereceğini düşündüklerini belirterek, bu vergiyi hem bir devlet görevi hem de bir dini vecibe olarak yerine getirdiklerini ifade ediyordu.

Aşarın kaldırılmasının ardından yerine getirilecek vergiler hakkında Başbakanlığın hazırladığı yasanın gerekçesinde aşarın, halk için taşınmaz ve biktırıcı bir yükümlülük haline geldiği öne sürülerek, serbest tarımı kısıtlayan ilkelerin ortadan kaldırılması, halkın gereksinimlerini baskı altına almayacak bir şekilde tahsil edilmesi ve tarımla uğraşanların kişisel tüketimlerine ilişkin bölümünün vergi dışı bırakılması gerektiği belirtilmiştir.

Aşar vergisinin kaldırılması sebebiyle oluşan boşluğu kapatmak adına ağnam vergisine, arazi ve bina vergisine, yol vergisine zamlar yapılmış ve temettü vergisi kazanç vergisine dönüştürülmüştür. Böylece vergileme alanı tarım sektöründen ticaret ve hizmet sektörüne yönelmiştir¹⁵².

3. 2. 1. 2. 1923-1950 Dönemi Tahsil Edilen Olağanüstü Vergilerin Mükellef Psikolojisi Üzerindeki Etkileri

1929 yılında dünyada yaşanan iktisadi buhran ile kendisini gösteren başta arızı olarak toplanan fakat kalıcı hale getirilerek özellikle ücretli çalışan mükelleflerin vergi yükünü arttıran ve dolayısıyla bu mükelleflerin psikolojilerini olumsuz yönde etkileyen bu vergileri “İktisadi Buhran Vergisi“ , “Muvazene (Denge) Vergisi“ ve “Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi“ başlıkları altında değerlendireceğiz.

¹⁵² MUTLU, a. g. e. , s. 72-78.

3. 2. 1. 2. 1. İktisadi Buhran Vergisi

İktisadi Buhran Vergisi, 1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın Türkiye üzerinde yarattığı etkilerine karşın hükümetin bir koruma politikasıdır. 30 Kasım 1930 tarih ve 1890 sayılı Kanun ile İktisadi Buhran Vergisi çıkartılmıştır. Esas olarak resmi ve özel kesimde çalışan tüm hizmet erbabının elde ettiği ücret ve benzeri gelirler bu kanun ile vergilendirilmeye başlanmıştı¹⁵³.

İktisadi Buhran Vergisi, hak sahiplerine yapılacak olan ödemelerden kesinti yoluyla tahakkuk ettirildiğinden ve böylece vergi dairelerine yatırıldığından bu vergiden mükelleflerin kaçmalarının önüne geçilmek istenmiştir¹⁵⁴.

Olağanüstü bir vergi olarak konulan, adından da anlaşılacağı gibi İktisadi Buhran sona erince kaldırılması gereken bu vergi uzun yıllar yürürlükte kalmıştır. Çünkü söz konusu vergi kavranması kolay ve tahsilatının yapılması basit bir vergidir. Görülüyor ki devlet arızı bir vergiyi sürekli hale getirerek halkın güvenini sarsmayı önemsemeyerek içinde bulunduğu mali sıkıntı karşısında elde edeceği gelire odaklanmıştır.

3. 2. 1. 2. 2. Muvazene (Denge) Vergisi

Dünya ekonomik bunalımı sürerken halktan fedakarlıklar isteyen vergiler de çıkartılmaya devam ediliyordu. 1932 yılında da o vergilerden biri olan Muvazene (Denge) Vergisi çıkarıldı. Bu vergi de ücretli kesimin üzerindeki vergi yükünü arttırıyor ve dolayısıyla tepkilere neden oluyordu. Hatta Muvazene Vergisi ile emekli aylıkları da vergi kapsamına alındığından söz konusu tepkilerin kapsamının daha geniş olduğunu belirtmemiz yerinde olacaktır¹⁵⁵.

3. 2. 1. 2. 3. Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi

1935 yılına gelindiğinde Hava Kuvvetlerini güçlendirmek gerekçesiyle 2882 sayılı Kanunla Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu vergi aslında ücretliler üzerine yüklenen olağanüstü vergilerden biridir. Tıpkı İktisadi Buhran

¹⁵³ Cihan DURU, "Atatürk Döneminde Olağanüstü Vergiler", **Maliye Dergisi Atatürk Özel Sayısı**, Ekim 1981, s. 262-264.

¹⁵⁴ Gülay Akgül YILMAZ (b), "Türkiye'de 1923-1938 Dönemi Maliye Politikası Uygulamaları", **Marmara Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi**, Cilt 26, Sayı 2, Yıl 2009, s. 318-319.

¹⁵⁵ Fatih SARAÇOĞLU (c), "1930-1939 Döneminde Vergi Politikası", **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 136.

ve Muvazene vergilerinde olduğu gibi bu verginin yükümlüleri de memur ve işçiler olmuştur.

1923-1950 dönemi olağanüstü vergilerini incelediğimiz başlık altında İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım vergileri hakkında bilgi verdikten sonra bu vergilere yönelik genel bir değerlendirme yapacak olursak, söz konusu vergilerin olağanüstü bir dönemin vergileri olduğu ve bu nedenle arızı olarak toplanmaya başlandığı fakat sürekli vergilere dönüştüğünü bu özellikleri dolayısıyla halkın devletine olan güveninin sarsıldığını, ayrıca bu vergilerin toplamadaki kolaylığı açısından ücretli kesimin üzerine yıkıldığını fakat bunun ücretli kesimin vergi yükünü oldukça arttırdığı dolayısıyla özellikle bu kesimin psikolojisinin olumsuz yönde etkilendiği açıktır. Ücretli kesim ile ticaret, sanayi erbabı ve diğerlerinin vergi yükü karşılaştırmasını Tablo 12’de sayısal değerleriyle verip ücretlilere yapılan vergi adaletsizliğini çalışmamızın bu bölümünde bu verilerle ortaya koymayı uygun görüyoruz.

Tablo 12: 1932-1938 Yılları Arası Ücretliler ile Ticaret, Sanayi Erbabı ve Diğerleri Üzerinden Toplanan Olağanüstü Vergilerin Karşılaştırılması (1000. - TL.)

Yıllar	Ücretliler Üzerinden Alınan İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri	Ticaret, Sanayi Erbabı ve Diğerleri Üzerinden Alınan İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri
1932	22455	-
1933	23366	-
1934	25149	1346
1935	28309	1653
1936	34164	1798
1937	38316	2359

1938	37189	2548
------	-------	------

Kaynak: Cihan DURU, “Atatürk Döneminde Olağanüstü Vergiler“ , **Maliye Dergisi Atatürk Özel Sayısı**, Ekim 1981, s. 280.

Tablo 12’yi incelediğimizde 1932 ve 1933 yıllarında İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım vergilerinin yalnızca ücretlilerin vergi yükünü arttırdığını, 1934 yılından itibaren bu vergilerin ticaret, sanayi erbabı ve diğerleri üzerine de yüklendiğini fakat ücretliler üzerindeki vergi yükünün daima daha ağır olduğunu dolayısıyla üzerlerindeki psikolojik baskının kendilerine adaletsiz davranıldığı gerekçesiyle her zaman daha fazla olduğunu görmekteyiz.

3. 2. 1. 3. İkinci Dünya Savaşı’nın Beraberinde Getirdiği Yeni Vergiler ve Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri

1940-1950 döneminin ilk yarısı II. Dünya Savaşı’nın hüküm sürdüğü dönem olduğundan ülkemizin silahlanması sebebiyle bu dönemde ya vergi oranları arttırılmış ya da yeni vergiler konulmuştur. Söz konusu yeni vergiler şunlardır:

- Varlık Vergisi: Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve olağanüstü kazançları üzerinden alınmak üzere bir defaya mahsus olarak konulmuş bir vergidir. Verginin konuluş amacı; II. Dünya Savaşı’nın etkileriyle tarım fiyatlarının yükselmesinden çok büyük kar sağlayan büyük çiftçiler ile hem zaruri hem ihracat mallarının kıtlığını istismar etmeye çalışan tüccar ve komisyoncuların vergilerini ödemek için onları zorunlu satışa maruz bırakmak ve bu yolla malların fiyatlarında da bir ölçülülük yaratarak dönemin ihtiyaçlarını karşılamaktır. Verginin konuluş gerekçesi başta haklı bir gerekçe olarak görülse de o dönemde çiftçilerin hemen hemen tamamı Müslüman iken tacirler sınıfını büyük ölçüde Rum, Yahudi ve Ermeniler’in oluşturuyor olması yerli Gayrimüslim tüccarların Türk ekonomisindeki gücünün kırılmasına ve bu söz konusu ayırım nedeniyle bu vatandaşların ileride ödeyecekleri vergilere gönüllü uyum sağlamamalarına ortam hazırlamıştır¹⁵⁶. II. Dünya Savaşı’nın neden olduğu artan devlet masraflarını tedarik amacıyla konulan Varlık Vergisi amacının dışına çıkmış ve dış politikada da bu sebeple Türkiye’yi zor durumda bırakmıştır. 17 Eylül 1943

¹⁵⁶ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ (g) , “Vergi, Zulüm ve Facia: Türkiye Cumhuriyeti’nde Varlık Vergisi Gerçeği“ , < http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf > , s. 1- 6 , (Erişim Tarihi 12.05.2010) ; GÖKBUNAR (b) , a. g. t. , s. 61-62.

tarihinde TBMM, dış basında Türkiye'nin Varlık Vergisi ile azınlıkları piyasadan silmeye çalıştığı haberlerine karşı toplanmış ve bu tarihten itibaren Varlık Vergisi'nin tasfiye süreci başlamış, 15 Mart 1944'e gelindiğinde de bu verginin tahsilatı durdurulmuştur.

- Toprak Mahsulleri Vergisi: 1941 yılında kabul edilen bu verginin amacı; ordunun beslenme ihtiyacını karşılamak olmuştur. Bazı ürünlerden nakdi bazı ürünlerden aynı olarak alınan bu vergi aşara benzetildiğinden tepkilere yol açmış ve 1944 yılında kaldırılmıştır. Toprak Mahsulleri Vergisi, Aşar Vergisi'ni kaldırılmasının ardından ilk defa tarıma yönelik büyük ölçekli ve dolaysız bir vergi olması sebebiyle önem taşımaktadır¹⁵⁷.

- Aynı Muamele Vergisi: II. Dünya Savaşı'nın yaşandığı yıllarda yağ üretimi ve bunun vergilendirilmesiyle ilgili olarak üretilen yağ miktarının % 12.5'i vergi olarak toplanmıştır. Söz konusu vergi mükellefleri borçlu oldukları yağları, gösterilecek depolara kendi kap ve araçlarıyla taşımaya mecbur bırakılmışlardır. Uygulamadaki zorluklar nedeniyle bu vergi 1947 yılında kaldırılmıştır¹⁵⁸.

3. 2. 2. 1950-1980 Dönemi Vergi Politikaları

1951 bütçe yılı itibariyle Gelir Vergisi ve ücretlere ilişkin hükümler vergi sistemimizdeki yerini almıştı. Gelir Vergisi kanunumuza göre; ticari ve sınai kazançlar, ücretler, meslek kazançları, gayrimenkul iratları, menkul iratları, sair kazanç ve iratlar vergi kapsamı dahiline alınmıştı. Görüldüğü gibi zirai kazançlar saydığımız bu kazanç ve irat unsurları içerisinde yer almıyordu. Bunun sebebi;

- Zirai gelirin tespitindeki güçlükler,
- Toplanacak vergiden elde edilecek hasılatın düşük olması,
- Çiftçi sınıfı fakir olduğundan büyük çoğunluğunun en az geçim indirimi sebebiyle bu verginin dışında kalmasıydı.

TBMM'de tarımsal kazançların tamamının vergi dışı bırakılması tartışmalara yol açsa da bu kesimde defter ve kayıt tutma alışkanlığının yerleşmemiş olması ve

¹⁵⁷ YARAŞLI, a. g. e. , s. 19; Korkut BORATAV, *Türkiye İktisat Tarihi (1908 - 2002)* , İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004, s. 86.

¹⁵⁸ Tülay ÇAKIROĞLU, *Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri* , Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2005, s. 21.

yönetim bakımından teknik güçlüklerle karşılaşılacağı gerekçeleriyle tarımsal kazançların tamamıyla vergilendirme alanı dışında bırakılması kabul edilmiştir.

Görülüyor ki hükümet çok partili siyasi hayata geçilen bu dönemde oy kaygısıyla hareket ederek vergide adaletsizliğe yol açmıştır. Ülkenin nüfusunun çok önemli bir kısmı köylü ve çiftçilerden oluştuğundan muhalefet de oy kaybetme endişesiyle bu konuda karşıt fikir beyan etmemiştir.

1960 yılına gelindiğinde Gelir Vergisi Kanunu'nda değişikliğe gidilerek tarımsal kazançlar da gelir vergisi kapsamına dahil edilmiştir. Bu değişiklik kapsamında küçük çiftçiler vergiden muaf tutularak zirai kazançlarda söz konusu vergi adaletsizliğinin önüne geçilmeye çalışılmış ve diğer kesimlerde çalışarak gelir edenlerin tepkileri önlenmeye çalışılmıştır¹⁵⁹.

1950-1980 dönemi zirai kazançların vergilendirilmesine yönelik yaşanan değişikliklerin yanı sıra çalışmamız açısından önemli düzenlemelerin yapıldığı bir dönem değildir. Ancak bu dönemde sermaye kazançlarının daha az vergilendirilmesi sağlanarak sermaye birikiminin artırılmasının dolayısıyla ekonomik büyümenin hedeflenmesi, yapılan yasal düzenlemelerin dolaylı vergilerin artırılması yolunda olması fakat bu nedenle vergi yükünün esas ölçüde ücretli ve maaşlıların üzerinde kalmış olması da belirtmemiz gereken bir noktadır. Bu çerçevede gelir dağılımı bozulmuş ve söz konusu kesim bu dönem dahilinde bir vergi adaletsizliğiyle daha karşı karşıya kalmıştır. Dolaylı vergilere yönelik hükümetlerin eğilimlerine ilişkin değerlendirmelerimizi Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri olarak ele aldığımız “*Küreselleşme ve Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenler*“ başlığı altında daha detaylı olarak inceleyeceğiz.

3. 2. 3. 1980 Sonrası Vergi Politikaları

1980 sonrası dönemde ülkemizde gerçekleştirilen vergi reformları iktisat politikalarıyla bağlantılı olarak (dışa açılma politikaları) gerçekleştirilmiş ve piyasa güçlerini destekler nitelikte olmuştur¹⁶⁰.

¹⁵⁹ İbrahim İNCİ, “1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler“, **Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi**, Sayı 1, 2009, s. 109-126.

¹⁶⁰ Sibel SAYGILI, **Adil Bir Gelir Dağılımında Maliye Politikası Araçlarının Etkinliği: 1980 Sonrası Dönemde Türkiye’deki Durum**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004, s. 102.

Örneğin, kentsel küçük ve orta ticaret erbabı ile tarımsal üreticiler ve serbest meslek sahipleri daha makul düzeyde vergilendirilmiştir. Büyük sermaye sahiplerinin üzerlerindeki vergi yükü ise ihracata açılmaları ölçüsünde hafifletilmiştir. Buna karşın ücretli kesim üzerindeki vergi yükü artmıştır. Dolayısıyla bu dönemde de ücretli kesimin karşı karşıya kaldığı vergi adaletsizliğinden söz etmek mümkündür.

1980 yılından sonraki dönemde baskı gruplarının da etkisiyle (özellikle güçlü firmaların siyasi lobileri) hükümetlerin mevcut kamu açıklarının kapatılmasında vergi potansiyelini kullanmaları yerine borçlanma yoluna gitmeleri kısa süreli rahatlama sağlasa da uzun dönemde artan borç faizlerini kapatmak adına mükelleflerin tepkilerinden çekinerek (oy kaygısıyla) vergi gelirlerini arttırmakta ve bu borç yükü altında kalkmaya çalışırken hükümetler vergilemede bir adaletsizlik örneği daha sergilemiş ve mali anestezinin etkisiyle vergi toplama yoluna giderek dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sisteminden dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir sisteme yönelmişlerdir. Bu doğrultuda, 3065 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1985 tarihinde KDV uygulamasına geçilmiş, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmış, 1986 yılına kadar da aşamalı olarak kurumlar vergisi oranı indirilmiştir. Yani bu dönemde bütçe açıklarını kapatmada dolaylı vergilere ağırlık verilmiş böylece mükelleflerin vergilere yönelik tepkileri de önlenmeye çalışılmıştır¹⁶¹.

1980 yılından sonra sıklaşan vergi aflarından da burada söz etmeyi yerinde buluyoruz. Çünkü bu dönemde ortalama her üç yılda bir vergi affı çıkartılmıştır. Bu da mükelleflerin af beklentilerini arttırmış, vergisini zamanında ödeyen mükellefler cezalandırıldıklarını, ödemeyenler ise ödüllendirildiklerini düşünmüşlerdir. Böylece mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları zarar görmüştür.

1994 yılına gelindiğinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri matrahlar üzerinden ek bir vergi ödemelerine karar verilmiş fakat ücretliler bu verginin dışında tutulmuşlardır. Bu da bize vergi artırımına başvurulduğunda ücretlilerin vergi yükünü arttırma geleneğine 1994 yılında uyulmayarak vergi adaletini sağlama yolunda bir adım atıldığını göstermektedir.

¹⁶¹ Cüneyt TÜZGEN, **Kalkınma Sürecinde Vergi Sisteminin Ekonomideki Yapısal Değişime Uyumunun Sosyo-Ekonomik Sonuçları (Türkiye Örneği)**, Yayınlanmamış Doktor Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998, s. 123-125; Burak Ali Han TECİM, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s. XV.

2001 yılının ikinci altı aylık dönemine gelindiğinde ise ekonominin canlandırılması ve kamu yatırımlarına dönük harcamaların artırılması amacıyla vergilerin düşürülmesi hedeflenmiş ve 2001 yılının Kasım ayında KDV’de indirim gidilmiştir. Bu uygulama 31 Aralık 2001 tarihine kadar sürdürülmüştür. Bu indirimin nedenini Maliye Bakanlığı, ekonomide belli kesimlerde (otomotiv ve beyaz eşya sektöründe) meydana gelen aşırı stokları azaltmak amacıyla KDV’deki % 26’lık oranın bazı maddeler için % 18’e indirilmesinin ekonomik açıdan gerekliliği olarak belirtmiştir. Hiç kuşkusuz söz konusu indirim vergi mükellefinin psikolojilerini olumlu yönde etkilemiştir. Çünkü bu uygulama sınırlı bir uygulama olmakla beraber ekonomide söz konusu sektörlerde bir hareketlenmeye sebep olmuştur¹⁶².

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)’nin yasalaşması da yine bu dönem dahilinde değinmemiz gereken bir konudur. Avrupa Birliği’ne uyum düzenlemelerinin de içinde bulunan bu uygulama 8 Nisan 2002’de Bakanlar Kurulu’na sunulmuş ve o yıllarda karmaşık hale gelen dolaylı vergiler sisteminin sadeleştirilmesi amacıyla hazırlanmıştır. ÖTV, 4760 Sayılı Kanun ile 12 Haziran 2002 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yasalaşmıştır¹⁶³.

ÖTV ek bir vergi niteliğinde olmamıştır. ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle toplamda 16 vergi ve benzeri gelir (Akaryakıt Tüketim Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı gibi) yürürlükten kaldırılmıştır. ÖTV’nin ek bir vergi niteliğinde olmaması ve vergi sistemini sadeleştiriyor olması mükellefler açısından olumlu bir gelişme olmuştur.

Vergi yükü açısından önemli ve olumlu bir başka gelişme ise Kurumlar Vergisi Kanunu’muzdaki bir değişiklikle meydana gelmiştir. Türkiye 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu üzerinde büyümeyi hedefleyen, gönüllü uyumu sağlayan, geniş tabanlı ve düşük oranlı kurumlar vergisi sistemini destekleyen düzenlemeler yaparak 21 Haziran 2006 tarihinde kabul edilen 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile Avrupa Birliği vergi müktesebatına uyumu sağlamaya çalışmış ve Kurumlar Vergisi oranını

¹⁶² Menşure PEKER, **1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, İzmir, 2002, s. 178.

¹⁶³ Soner ÜLGEN, “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlulaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 237, Mayıs 2001, s. 107.

% 30'dan % 20'ye indirmiştir¹⁶⁴. Yatırımcı psikolojisi açısından konuya yaklaştığımızda bu mükelleflerin vergi yüklerindeki söz konusu düşüşün psikolojilerini olumlu yönde etkilediği açıktır.

3. 3. TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ NEDENLERİ

Çalışmamızın bu aşamasında vergi kayıp ve kaçaklarının mükellefler üzerinde yarattığı sosyo-psikolojik etkileri Türkiye açısından değerlendireceğiz. “Küreselleşmenin Etkileri ve Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenler“ , “Hukuksal Nedenler“ , “İdari Nedenler“ , “Sosyal ve Siyasal Nedenler“ bu başlık altında inceleyeceğimiz ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleridir.

3. 3. 1. Küreselleşmenin Etkileri ve Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenleri

1982 Anayasası'nın “Vergi Ödevi“ başlıklı 73. maddesine göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.“¹⁶⁵ Halen ülkemizde yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın söz konusu maddesine rağmen fiili durumun böyle olmadığı görülmektedir. Bu sebeple “Küreselleşmenin Etkileri ve Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenleri“ dolaylı ve dolaysız vergiler bakımından daha detaylı olarak inceleyeceğiz.

3. 3. 1. 1. Dolaysız Vergiler

Dünyada entegrasyon hareketleriyle birlikte sermayenin ve işgücünün vergi oranı daha düşük olan ülkelere serbestçe hareket etmesi devletlerin yüksek oranlarda vergi koyma imkanlarını sınırlandırmıştır.

Ülkemizde 1980'li yıllardan itibaren gelir vergisi tarifelerinde değişiklikler yapılmış böylece adalet ilkesinin yanı sıra etkinlik ilkesi de gözetilmiş ve piyasa ekonomisine yönelik olumsuzlukları gidererek yüksek gelir gruplarının çalışma gayretini, yatırımları ve ekonomik büyümeyi arttırmak adına kurumlar vergisinde de indirimle gidilmiştir. Türkiye'de 1995 yılında % 44 olan kurumlar vergisi 2000 yılında % 33'e 2006 yılında ise % 20'ye indirilmiştir. Bu gelişmeler oluşan finansman

¹⁶⁴ Ahmet ÖZTÜRK, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Rekabeti Sorunu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2010, s. 146-147.

¹⁶⁵ *Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası*, Cemre Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 64.

ihtiyacının dolaylı vergiler ile karşılanmasını beraberinde getirerek vergi yükünü alt gelir gruplarına mal etmiştir¹⁶⁶.

Dolaysız vergiler daha adil bir yapıya sahip olmalarına rağmen (ödeme gücü ilkesiyle toplandığından) vergi kayıp ve kaçaklarına bu tür vergilerde daha sık rastlanılmaktadır. Hatta kaynakta kesinti yöntemiyle vergisini ödeyen ücretli kesimde bile bu durum söz konusu olabilmektedir. Ücretliler vergi yükünden kurtulmak adına net ücret pazarlığına girdikleri işverenlerine tüm kesintileri yükleyebilirler. Bu duruma bazı sendikalı işçilerde ya da işveren tarafından telafisi mümkün olmayan bir eleman olunması halinde rastlanılmaktadır. Diğer seçenekler ise günümüzde sık karşılaştığımız sigortasız çalışma ya da sigorta primine esas taban ücretten kayıtlara geçme yöntemiyle olabilmektedir. Yani işçi ya kaçak olarak çalışır ya da aldığı ücretin tamamını kayıtlara geçirmez, daha düşük bir rakamdan (ülkemizde bu genelde asgari ücrettir) bordroya geçirir. Bu da hem işçinin hem işverenin vergi kaçırma yoluyla vergi yükünden kurtulması anlamına gelmektedir.

Kurumlar vergisi açısından konuya yaklaşıldığında dolaysız vergilerde yaşanan vergi kayıplarının daha çok ülkemizdeki vergi muafiyet ve istisnalarının fazlalığından meydana geldiğini söylemek mümkündür¹⁶⁷.

3. 3. 1. 2. Dolaylı Vergiler

Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra özellikle politik etkilerle ağırlık verilen dolaylı vergiler vergilemenin sosyal amacını gerçekleştirmediği yolunda eleştiriler almıştır.

Dolaylı vergilerin tahsilatının kolay olması, mal ve hizmetlerin fiyatlarına yedirilerek dolayısıyla mükelleflerin tepkisini çekmeden, mali anestezinin etkisiyle elde edilen vergiler olması başta dolaylı vergilerin olumlu yönleri olarak görülse de yüksek dolaylı vergiler ilgili ürünler açısından kaçakçılığı teşvik etmektedir. Ülkemizde artan akaryakıt, içki, sigara kaçakçılığı bu konunun en güncel örneklerini oluşturmaktadır.

Ödeme gücü esasına göre alınmayan ve bu nedenle adaletsiz kabul edilen dolaylı vergiler dar ve sabit gelirlilerin aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. 1985 yılında

¹⁶⁶ Birol KOVANCILAR, Mustafa MİYAT, Sibel A. BURSALIOĞLU, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 50-53.

¹⁶⁷ Mehmet GÜVEN, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995, s. 82-83.

KDV'nin de yürürlüğe girmesiyle Türkiye'de dolaylı vergilerin payı giderek artmış ve gelir dağılımındaki bozukluk kendini daha çok gösterir hale gelmiştir¹⁶⁸. Bu bilgilere ilişkin oranlara Tablo 13'den ulaşmak mümkündür.

Tablo 13'de görüldüğü gibi 1980 yılında % 37 olan dolaylı vergilerin payı yukarıda sözünü ettiğimiz nedenlerle 2009 yılında % 64 seviyesine gelmiş ve mükelleflerin psikolojilerinin olumsuz yönde etkilenerek vergiye karşı tepkiler doğurmadan tahsilat yapmaya çalışan iktidarlar vergide adaletsiz bir yapının oluşmasını göz ardı etmişlerdir.

Tablo 13: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1980	% 63	% 37
1985	% 47	% 53
1990	% 52	% 48
1995	% 41	% 59
2000	% 41	% 59
2005 (*)	% 33	% 67
2009 (**)	% 36	% 64

Kaynak: GİB (f) , “Genel Bütçe Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1923-2009)“ , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm , (Erişim Tarihi 09.12.2010).

(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(**) 2006-2009 Bütçe Kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil edilmiştir.

3. 3. 2. Hukuksal Nedenler

Ülkemizde vergi mevzuatının yeterince açık, anlaşılır olmaması ve sık sık değişikliklere uğraması, vergi oranlarının yüksek olması, vergi cezalarının

¹⁶⁸ Birol KOVANCILAR, Mustafa MİYNAT, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye'de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 152-153.

caydırıcılıktan uzak oluşu ile vergi kanunlarımızdaki istisna ve muafiyetlerin fazlalığı vergi kayıp ve kaçaklarının hukuksal nedenlerini oluşturmaktadır. Çalışmamız kapsamında bu nedenlerin psikolojik ve sosyal yönünü değerlendireceğiz.

3. 3. 2. 1. Yasaların Basit, Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değiştirilmesi

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi yasaları özellikle 1980 yılı sonrasında yıl içerisinde birkaç kez değişikliğe uğramıştır. Oysa bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı kolay ve anlaşılır bir yapıda değilse bu o ülkedeki vergi kayıp ve kaçığını arttıracaktır.

Kanun maddelerine yapılan ekler, kaldırılan fıkra ve bentler, geçici maddeler, geçici ek maddeler vergi mevzuatını anlayıp yorumlamayı konunun uzmanları için bile zora sokmuştur. Bu durumda mükellefler ne zaman ne yapacaklarını bilemediklerinden vergi kayıplarına neden olabilmektedirler. Bazı durumlarda ise bu karışık mevzuatla uğraşmak istemeyen mükellefler vergi yasalarını bir kenara atmaktadırlar¹⁶⁹.

Sonuç olarak, vergi yasalarının açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değişikliklere uğraması mükellefleri vergilerini ödemekten uzaklaştırmakta ve vergi kayıplarına neden olabilmektedir¹⁷⁰.

3. 3. 2. 2. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Yüksek vergi oranları dolayısıyla ağır vergi yükü ekonomik birimlerin tasarruf, yatırım ve çalışma gayretleri üzerinde olumsuz etkilere sebep olmaktadır. Yüksek vergiler neticesinde vergi baskısını daha fazla hissedenden mükellefler ya yasal yollardan vergiden kaçınma ya da yasa dışı yollardan vergi kaçırma yolunu tercih ederek vergi kayıplarına neden olabileceklerdir.

Sonuç olarak, vergilerde (özellikle gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde) oran indirimine gidilerek vergi tabanının genişletilmesi dolayısıyla mükelleflerin üzerindeki baskı hissi azaltılmaya çalışılarak söz konusu vergi kayıplarının önüne geçilebilecektir.

¹⁶⁹ GÜVEN, a. g. t. , s. 85-86.

¹⁷⁰ Ahmet KÖPRÜBAŞI, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Denetimi ve Vergi Uygulamalarının Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2000, s. 43-45.

3. 3. 2. 3. Vergi Cezalarındaki Yetersizlik

Ülkemizde vergiler beyanname esasına dayalı olarak toplanmaktadır ve mükelleflerce verilen bu beyannamelerin doğruluğunun incelenme olasılığı oldukça düşüktür.

Mükellefler denetlenme olasılıklarının düşük olduğunu bildiklerinden ve denetlendikleri takdirde uygulanacak cezaların caydırıcı olmamasından dolayı vergiye karşı gönüllü uyum sergileyebilirler. Ülkemizde bazı mükellefler vergilerini ödemeyip bu davranışları karşısında kendilerine kesilecek ceza ile bu parayı örneğin faize yatırarak elde edecekleri geliri hesaplamakta ve bu gelir cezadan yüksek olduğu takdirde vergi kaçırma yoluna gitmektedirler.

Dolayısıyla kanun koyucunun vergi cezalarına yönelik düzenleme yapması ve bu cezaları caydırıcı seviyeye taşınması gerekmektedir. Fakat unutulmamalıdır ki vergi cezaları çok yüksek seviyelere taşınırsa bu kez mükellefler vergi memurlarıyla anlaşarak rüşvet ve yolsuzlukların artış göstermesine sebep olabileceklerdir¹⁷¹.

3. 3. 2. 4. Vergi Afları

Vergi aflarının ülkemizde ağır basan politik yönü devletin bizzat kendi eliyle yarattığı vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Çünkü politik nedenlerle, çıkarılacak olan affın sağlayacağı gelir artışı hakkında yeterli değerlendirme yapılmadan oy kaygısıyla hareket edilebilmektedir.

Türkiye’de vergi idaresi iyileştirilmeden sıklıkla çıkartılan vergi afları mükelleflerin af beklentilerini arttırmaktadır. Ayrıca dürüst mükelleflerin vergilerini zamanında ve tam ödedikleri için bir vergi affı ile devleti aldatanlara bir imtiyaz tanıdığını düşünmeleri bu mükellefleri de gelecekte vergi kaçırmaya itebileceklerdir.

Vergi affına yer verilecekse bu afftan mükelleflerin olumsuz yönde etkilenmemeleri için; devletin af sonrası denetime ağırlık vermesi, vergi kaçıranlara daha sert cezalar getirmesi, gelir idaresini etkin (bir ülkede gelir idaresi etkin ise o ülkede vergi kayıp ve kaçaklarının oranı düşük, gelir idaresi etkin değil ise vergi kayıp

¹⁷¹ Ayşe ŞAAN, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008, s. 32-33; GÜVEN, a. g. t. , s. 89.

ve kaçaklarının oranı yüksektir) hale getirebilmek için çalışmalar yapması ve politik nedenlerle sık sık af çıkartmayıp bu yöndeki beklentileri arttırmaması gerekmektedir.

3. 3. 2. 5. Vergi Yasalarında Yer Alan Çeşitli İstisna ve Muafiyetler

Vergi sistemimizde yer alan istisna ve muafiyetlerin çok sayıda olması büyük ölçüde vergi kaybını beraberinde getirmektedir. Özellikle gelir ve kurumlar vergisi kanunlarımızda yer alan istisna ve muafiyetlerin fazlalığı vergi matrahının aşınmasına dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaktadır¹⁷².

Türkiye’de yatırımların kalkınmada öncelikli yörelere kaydırılmasına katkıda bulunmak amacıyla istisna ve muafiyetler kuşkusuz yerindedir. Ancak devletin süresiz ve ölçüsüz olarak alacaklarından vazgeçmesi yani sürekli olarak uygulanacak istisna ve muafiyetler kişi ve sektörler arası rekabeti bozarak adaletsiz bir düzen yaratacaktır. Dürüst vergi mükelleflerini, devamlı hale getirilen istisna ve muafiyetler makul düzeyde, kabul edilebilir bir oranda tutularak küstürmemek kanun koyucunun elindedir¹⁷³.

3. 3. 3. İdari Nedenler

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan idari nedenleri psikolojik ve sosyal boyutuyla denetim mekanizmasından ve mükellef ile olan ilişkilerden kaynaklanan nedenler olarak ele alacağız.

3. 3. 3. 1. İdarenin Denetim Mekanizmasından Kaynaklanan Nedenler

Ülkemizde vergi sisteminin beyan esasına dayandığını ve bu yöntemin önemli oranda vergi kaçakçılık riski içerdiğini belirtmiştik. İşte bu noktada denetim mekanizmasının etkili bir biçimde işliyor olması vergi kayıplarının önüne geçmekte oldukça önemlidir.

Vergi denetiminin etkin, vergi kaçırdığı takdirde yakalanma olasılığının yüksek olduğunu bilen mükellefler bu ödevlerini yerine getireceklerdir. Söz konusu etkin

¹⁷² Zeynep ARIKAN, Hakan AY, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları“, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 83, 1995, s. 84-87.

¹⁷³ KÖPRÜBAŞI, a. g. t. , s. 23-26; Ersan ÖZ, Birol KARAKURT, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 550, Yıl: 2007, s. 82.

denetim yeri geldiğinde cezalandırıcı olacağı gibi eğitici de olmalıdır. Çünkü amaç mükelleflere vergi bilincini aşılacak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaktır¹⁷⁴.

3. 3. 3. 2. İdarenin Mükellef ile Olan İlişkisinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi personelinin davranışları mükelleflerin vergilemeyle ilgili karşılaştıkları işlemlerde caydırıcı olabilmektedir. İyi bir mükellefin ödevini yerine getirebilmesi vergi personelinin bilgi düzeyi ve bu bilgileri mükelleflerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde değerlendirmelerindeki isteklilik ile ilişkilidir.

Ülkemizde idare ile mükellef ilişkileri maalesef karşılıklı anlayış ve işbirliği içerisinde yürümektedir. Vergi dairelerinde işlerin ağır yürümesi, mükelleflerin uzun süre beklemek zorunda kalması, sordukları sorulara yeterli yanıt alamamaları, servisten servise dolaştırılmaları şüphesiz üzerlerindeki psikolojik baskıyı arttırmakta ve onları vergi ödemeye gösterdikleri gönüllükten uzaklaştırmaktadır¹⁷⁵.

3. 3. 4. Sosyal ve Siyasal Nedenler

Çalışmamız kapsamında vergi kayıp ve kaçaklarının sosyal ve siyasal nedenlerini, mükelleflerin vergi ahlakı ve psikolojileri, siyasal iktidar ve baskı grupları açısından değerlendireceğiz.

3. 3. 4. 1. Vergi Ahlakı ve Mükelleflerin Psikolojik Yapıları

Başarılı ve adil bir verginin oluşumu vergi ahlakı ile mümkündür. Bir toplumun vergi ahlakını ise eğitim ve kültür düzeyi belirlemektedir. Eğitim ile sağlanan vergi bilinci sayesinde toplumların vergi ahlakı gelişecek ve buna paralel olarak vergiye gönüllü uyum sağlanarak kayıp ve kaçakların önüne geçilebilecektir.

Toplanan vergilerin verimli bir şekilde değerlendirilmeleri, kamu harcamalarında israfa gidilmemesi de mükelleflerin vergiye yönelik bakış açılarını olumlu yönde etkilemekte ve onları vergi ödemeye sevk etmektedir.

Ülkemizde kamu yönetiminin saydamlığının sağlanamaması mükelleflerin devlete olan güvenlerini sarsmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergilere karşı direnç

¹⁷⁴ ŞAAN, a. g. t. , s. 34-35.

¹⁷⁵ Bilal DOĞAN, **Türkiye’de Vergi İdaresi-Mükellef İlişkilerinin Gelir Arttırıcı ve Azaltıcı Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995, s. 55-59.

göstermesine de neden olacaktır. Çünkü vergi gelirlerinin savurganca kullanıldığı kanısına kapılan bireyler ödevlerini yerine getirmeyi tercih etmeyeceklerdir¹⁷⁶.

3. 3. 4. 2. Siyasi İktidar ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler

Türkiye’de iktidarlar baskı gruplarının istekleri doğrultusunda mükelleflerin vergi yüklerini hafifletebilmektedirler. Çünkü aksi takdirde mükellefler iktidar partisinden desteklerini çekebilmekte ve vergi konusundaki düşüncelerini benimsedikleri bir başka partiye oylarını verebilmektedirler. Seçim dönemleri yaklaştığında söz konusu olan vergilere ilişkin af kanunlarının da temel sebebi budur.

Mükellefler tepkilerini, verecekleri oylarla gösterdikleri gibi baskı grupları aracılığıyla da gösterebilirler. Baskı gruplarının kişisel ya da kurumsal anlamda vergi yüklerinden kurtulmaya yönelik tepkiler sonucu tutarsız vergi politikaları oluşturulabilir. Yani vergi kaçırın bir baskı grubu vergi kaçırma olanaklarını sınırlandıran önlemler alan hükümet ve parlamento üzerinde baskı yaparak genel çıkarları gözetin başarılı bir vergi politikası yerine kendi çıkarlarının gözetildiği bir politika izlenmesini sağlayabilir.

Baskı gruplarının da yasama organı üzerindeki etkileri farklı farklıdır. Siyasal iktidara baskı açısından gelir düzeyi yüksek mükellef grubu daha güçlüdür. Dolayısıyla daha güçlü bir baskı grubu vergi baskısını kendi grubu lehine çekerek vergi yükünden kurtulma adına daha fazla olanaklara sahiptir.

Ağır vergi yükü altında ezilen ve sesini duyuramayan ya da daha güçlü baskı grupları nedeniyle dikkat çekmeyen gruplar sosyal patlamaların yaşanmasına neden olabilirler. Bu nedenle politik kararlar yerine dönemin gerçeklerine uygun vergi politikalarının uygulanması gerekmektedir.

Unutulmamalıdır ki mükelleflerin baskı grupları aracılığıyla ilettikleri her istek haksız değildir. Mükellefler vergi adaletini esas alarak sorunlarını dile getirebilir, vergi yüklerinin ağır olduğunu ifade edebilirler. Böyle bir durumda karar organları vergi

¹⁷⁶ GÜVEN, a. g. t. , s. 100-101; Emine KIZILTAŞ, **Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması)** , Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1996, s. 50.

yasalarının psikolojik açıdan en az savunulabilen taraflarının düzeltilmesi yoluna gitmelidirler¹⁷⁷.

3. 4. TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP ve KAÇAKLARININ DOĞURDUĞU SONUÇLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan faktörlerin elbette meydana getirmiş olduğu birtakım sorunlar bulunmaktadır. Biz de bu başlık altında meydana gelen bu sorunları ve çözüm önerilerini sosyo-psikolojik yönleriyle ele alacağız.

3. 4. 1. Vergi Mevzuatında Meydana Gelen Sorunlar ve Yapılması Gerekenler

Ülkemizde vergi mevzuatının açık, anlaşılır olmaktan uzak oluşu, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, sık sık çıkartılan vergi afları karışıklıklara yol açmakta buna bağlı olarak da vergi kayıplarının yaşanmasını beraberinde getirmektedir.

Bir ülkenin vergi mevzuatında içinde bulunduğu sosyo-ekonomik duruma ve küreselleşmeyle yaşanan değişime uyum sağlamak adına değişiklikler yapılması olağandır. Fakat Türkiye'de mevcut yasaların anlaşılmasına fırsat tanımadan bu yasalara geçici ya da ek maddeler eklenmesi, bazı bent ve fıkraların yürürlükten kaldırılması, sıklıkla yenilenen tebliğler vergi mükelleflerinin akıllarını karıştırmakta ve onları bu ödevlerini yerine getirmekten uzaklaştırarak vergi kayıplarına neden olmaktadır.¹⁷⁸

Mükelleflerin üzerlerindeki baskı hissini arttıran yüksek oranlı vergilerin oranlarının düşürülmesi ve verginin tabana yayılarak mükelleflerin bu baskısını hafifletmek aynı zamanda bu aşamada vergi cezalarını caydırıcı hale getirerek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçebilmek de mevzuatımızda meydana gelen sorunları çözme yolunda atılabilecek adımlardır¹⁷⁹.

3. 4. 2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Sorunlar ve Alınması Gereken Tedbirler

Çalışmamızın bu aşamasında öncelikle mevcut uygulamalara yer vereceğiz. Daha sonra da bu uygulamalara rağmen neden hala vergi idaresinden kaynaklanan birtakım sorunların vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olduğuna ve çözüm yollarına değineceğiz.

¹⁷⁷ ŞENYÜZ, a. g. e. , s. 89-91.

¹⁷⁸ Gülşüm Burcu BAKIR, **Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 82-83.

¹⁷⁹ ŞAAN, a. g. t. , s. 30-33.

Çağdaş, etkin ve hızlı bir vergi idaresi yaratmak adına Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) uygulaması 2001 yılında başlamıştır. Amaç; vergi dairesinde yapılabilecek işlemlerin tümünü bilgisayarlarla yaparak iş yükünü azaltmak bu yolla vergi dairelerinin çalışmalarına etkinlik ve hız kazandırmak, mükelleflerin işlemlerini kolaylaştırmak, denetim ve takip fonksiyonlarını güçlendirmek, vergi idaresi yöneticilerinin sağlıklı karar, destek ve yönetim sistemini hayata geçirmektir. Bu uygulama 2004 ve 2009 yıllarında geliştirilmiştir. 2002 yılında vergi idarelerinin iş yükünü azaltmak ve mükelleflere vergi ödemede kolaylık sağlamak adına vergi borcu bankalar aracılığıyla da tahsil edilebilir duruma gelmiştir. Ayrıca GİB yapmış olduğu çalışmaları mükelleflere, araştırmacılara daha iyi anlatabilmek, mevzuat değişikliklerini onlara daha kısa sürede duyurabilmek adına www.gelirler.gov.tr adresini iletişime açmış ve bu site dahilinde yer alan internet vergi dairesi aracılığıyla mükelleflerin mevcut vergi durumlarını sorgulamayı, vergi dairelerinde adlarına yapılan işlemleri denetleme imkanını tanımıştır. Mükelleflere 1995 yılında verilen vergi kimlik numaralarının yerini 2006 yılında T.C. Kimlik numaraları almış bu sayede mükelleflerin takibinin basitleştirilmesi sağlanarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Şimdi de günümüzde söz konusu uygulamalara karşın vergi idaresi kaynaklı kayıp ve kaçaklara ilişkin alınması gereken bazı tedbirleri ele alacağız. Bu tedbirlerden ilki, Vergi İstihbarat Arşivi'nin her daim güncel ve tam bilgiler ile desteklenerek bütün denetim elemanlarına bu arşivden yararlanma imkanının tanınmasıdır. Çünkü böylelikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefler daha kolay saptanacak ve zamanla ülkemizdeki mükelleflerin fazlalığı buna karşın denetim elemanlarının eksikliği sebebiyle takip edilmeyeceğini düşünen ve vergi kaçırın mükelleflerin sayısı azalacaktır. Yasal kayıtların elektronik ortama aktarılmasıyla hız ve etkinlik kazanacak bu incelemeler için vergi denetim elemanlarına yardımcı olacak istatistikçi, teknisyen, yazılımcı ve benzer personelin istihdam edilmesi de kayıp ve kaçakların önüne geçmede alınacak bir başka önlemdir.

Vergi denetim elemanlarının maddi ve manevi imkanlarının bu kişileri tatmin etmiyor olması ve özel sektöre geçerek işten ayrılmalarının önüne geçilmeye çalışılmasını da alınabilecek bir diğer önlem olarak belirtebiliriz¹⁸⁰. Böylece

¹⁸⁰ Mübeyna DOĞAN, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)*, Celal Bayar Üniversitesi

denetimlerde vergi denetim elemanları ve vergi kaçırın mükellefler arasında zaman zaman yaşanan rüşvet olayları yaşanmaz hale gelecektir. Ayrıca denetim elemanlarının maddi ve manevi olanaksızlıklar içinde bulunmamaları onların mesleklerine daha sevgiyle yaklaşmalarını sağlayacak ve mükellefler ile olan iletişimlerini de olumlu yönde etkileyerek mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamasını beraberinde getirecektir.

3. 4. 3. Sosyal ve Siyasal Tepkiler ve Çözüm Önerileri

Alınan hukuki ve idari tedbirler ne kadar mükemmel olursa olsun bir toplumda vergi ödeme bilinci yerleşmemiş ise o toplumda vergi kayıp ve kaçaklarından bahsetmemek olanaksızdır.

Mükelleflere ödeyecekleri verginin ülke ekonomisi açısından kaçınılmaz olduğu çeşitli iletişim araçlarıyla anlatılmalı ve vergi bilinci toplumda oluşturulmaya çalışılmalıdır. Hatta bireyleri vergi konusunda bilinçlendirme ilköğretim çağından itibaren başlamalıdır¹⁸¹.

Mükelleflerin kayıp ve kaçaklar konusunda tutumlarını etkileyen siyasi iktidarlar da oy uğruna, baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alıp vergi yükünü belirli bir kesime yüklemek yerine Anayasa'mızın 73. maddesi gereği vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlayarak, herkesi mali gücü ölçüsünde vergilendirme yoluna gitmelidirler¹⁸².

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010, s. 93-106; GÜVEN, a. g. t. , s. 96-97.

¹⁸¹ KIZILTAŞ, a. g. t. , s. 121.

¹⁸² Cihan GÖKÇE, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s. 90.

SONUÇ

Ülkeden ülkeye farklılık gösterse de her devlet belirli kamu hizmetlerini yerine getirmek durumundadır. Devletin bu kamu hizmetlerini yerine getirirken temel gelir kaynağını oluşturan vergiler mali araştırmalar dahilinde incelenirken genellikle ekonomik, teknik ve hukuki yönleriyle ele alınmaktadır. Oysa çağdaş vergilemede yükümlü psikolojisini yok saymak bu yönde yapılan araştırmaları eksik bırakmaktadır.

Devletlerin var oldukları dönemlerden itibaren varlığını sürdüren vergiler kimi zaman büyük tepkilere yol açmış hatta iktidarların yetkilerini sınırlandıran isyanlara neden olmuştur. Çünkü devletlerin varlıklarını devam ettirebilmesi için bir araç olan vergiler, kimi zaman baskı ve zulüm aracı olarak da kullanılmışlardır. Kuşkusuz ağır vergiler altında ezilen toplumlarda da vergi vermenin bir sorumluluk ve kutsal bir görev olduğunu söylemek mümkün değildir.

İlk olarak 1251 yılında Magna Carta'nın yayınlanmasıyla başlayan vergi isyanları; İngiltere'de 1381 yılında yaşanan Wat Tyler İsyanı, 1629 yılında yaşanan Hampden Hareketi, 1954 yılında Fransa' a yaşanan Poujade Hareketi ve 1990 yılında yine İngiltere'de yaşanan Baş Vergisi İsyanı Avrupa'da yaşayan halkın üzerlerindeki vergi yükünü arttıran ve vergi vermeyi bir vatandaşlık görevi olmaktan çıkartıp zulüm aracı haline getiren vergi isyanlarının başlıca örneklerini oluşturmuşlardır.

Amerika'da yaşanan vergi isyanı örnekleri ise; Pul Vergisi İsyanı, Boston Çay Partisi İsyanı, Shays İsyanı, Viski İsyanı, Fries İsyanı ve Gümrük Tarifesi İsyanları'dır. Bu isyanlar "*temsilsiz vergi olmaz*" sloganından doğmuştur.

Osmanlı Devleti'nde ise vergiler halife sıfatına sahip padişah adına toplandığından, muhtemel bir vergi isyanının halifeye karşı gelmek olduğunu bilen vergi tahsildarlarının görevlerini kötüye kullanıp halkı sömürdüklerini buna karşın Celali İsyanları (Şeyh Celal, Baba Zünnun, Kalender Çelebi ve Karayazıcı İsyanları) ile Patrona Halil, Atçalı Kel Mehmed, Niş, Erzurum, Kastamonu ve Sinop İsyanları'nın yaşandığını ayrıntılarıyla çalışmamız kapsamında ele almıştık. Celali İsyanları Osmanlı Devleti'nin bozuk sosyal düzenine bir başkaldırı olmuş bu isyanların ardından gelen isyanlar otorite boşluğunun daha fazla kendini gösterdiği dönemlerde yaşanmış olup isyancıların kimi devlet görevlilerini görevlerinden aldırılmaya kadar gitmiştir.

Çalışmamız kapsamında, çağımız vergilendirme sisteminde de bireyleri vergi ödemeye sevk eden faktörlerin yanı sıra onları vergi ödemekten caydıran faktörlerin de yalnızca ekonomik değil psikolojik ve sosyal içerikli olabileceğini gördük. Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin, bireylerin harcamalarında ve tasarruflarında bir daralma yaşanmasına sebep olmasından ötürü ve cebri karakterlerinden dolayı hem bireysel hem de toplumsal tepkilere yol açmaları olağandır. Günümüzde bu tepkiler zamanla vergi kayıp ve kaçaklarını beraberinde getirerek bir takım ekonomik ve sosyal sonuçların yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergilemede yükümlü psikolojisinin dikkate alınmaması vergilerden optimal hasılatın da sağlanamamasını beraberinde getirecektir. Bu nedenlerle yükümlülerin vergilere, kamu harcamalarına ve vergi yönetimine bakış açıları zaman zaman ölçülmeli böylece gelecekte doğabilecek aksaklıkların önüne geçilmesi sağlanarak minimum vergi kaybıyla sistem işletilmelidir.

Mükelleflerin ödemiş oldukları vergileri bir yük olarak görmeleri ve vergilere karşı olumsuz davranışlar sergilemelerine neden olan faktörleri psikolojik yönden ele alırsak; mükelleflerin devlete olan güvensizlikleri ve sık sık çıkartılan vergi aflarının bu etkenler arasında yer aldığını söyleyebiliriz. Mükelleflerin bu tutumlarını toplumsal açıdan ele aldığımızda ise söz konusu tepkilerinin nedenlerini; yaşadıkları toplumu oluşturan bireyler arasında vergilemede eşitlik ve adalet anlayışının hakim olmadığına inanmalarına, toplumda yerleşmiş bir vergi ahlakının oluşmadığını düşünmelerine, toplumun eğitim düzeyinin yükseldikçe vergi gelirlerini arttıracak yerde vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yollarını daha iyi kavrayıp vergi kayıplarına neden olmalarına, siyasal iktidarın vergilemeye ilişkin tutumlarına, diğer yükümlüler hakkındaki görüşlerine, mesleklerine, kökenlerine ve şahsi özelliklerine bağlayabiliriz.

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan sosyo-psikolojik faktörlerin elbette ortaya çıkardığı birtakım sonuçlar olacaktır. Bunlar; sosyal sınıflar arası dengesizlikler ile ahlaki değerlerin bozulması ve kamu otoritesini hafife almaya ilişkin sorunlardır.

Gelir dağılımının eşitlikten uzak olduğu toplumlarda geniş halk kitleleri yerine azınlıkta olan yüksek gelirli kesimin refah içinde yaşaması söz konusu olduğundan böyle toplumlarda sosyal barışın sağlanması da beklenemez. Dolayısıyla sosyal barışın olmadığı bir ortamda vergilere karşı tepkilerin yaşanması normaldir. Bu tepkileri en aza indirmek amacıyla transfer harcamaları yoluna gidilebilir. Yani farklı sosyal tabakaların

satın alma güçleri korunabilir veya bunların belirli bir gelir düzeyine kavuşturulması sağlanabilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarına bağlı olarak azalan vergi gelirleri sonucunda gelir dağılımı da bozulmaktadır. Söz konusu kayıp ve kaçakların önüne geçilemediği takdirde vergi gelirlerindeki azalma artarak devam eder.

Vergi ahlakı vergiye gönüllü uyum gösterme yolunda üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Çünkü kimi mükellefler sürekli vergi kaçırma yollarını ararken kimi mükellefler aynı imkanlara sahip olmalarına rağmen vergi kaçırma girişiminde bulunmazlar ve vergilere karşı gönüllü uyum gösterirler.

Kendilerini belli bir sosyal gruba dahil gören mükellefler için ahlaki değerler daha ön plandadır ve bu mükelleflerin vergilere gösterdikleri uyum da daha üst düzeydedir. Buna karşın bir toplumda vergi kaçırın mükelleflerin sayısı fazlaysa sosyal eşgüdümün etkisiyle (vergi kaçırmayan bir mükellefin vergi kaçırın bir mükelleften dolayı haksız rekabete girmemek için vergi kaçırın eğiliminde bulunması) o toplumda vergi kaçırın olayı içselleştirilmiş demektir.

Vergi ahlakının devlet eliyle oluşturulabilmesini sağlamak ise toplanan vergilerin etkin, israf edilmeden ve toplumun gerekli gördüğü alanlarda kullanıldığına vatandaşların inandırılması ile mümkün olacaktır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının sosyo-psikolojik yönden nedenleri ve sonuçları tespit edilebildiğine göre azaltılması yolunda alınması gereken önlemler de belirlenebilmelidir. Bu önlemler tezimiz kapsamında vergi ahlakının yükseltilmesi, vergilerin ve vergi kaçakçılığının açıklanması, vergi affına gerektiğinde yer verilmesi olarak ele alınmıştır.

Vergilere gönüllü uyumun bir toplumdaki vergi ahlakının devlet eliyle iyileştirilmesiyle sağlanabileceğinden bahsetmiştik. Bunun da bir toplumdaki vergi bilincinin oluşturulmasıyla mümkün olabileceğini söyleyebiliriz. İlköğretim çağından başlayarak vergilerin önemi üzerinde durulursa bu konunun önemini kavrayan nesiller yetiştirilebileceği muhakkaktır. Ayrıca vergi ile ilgili yasaların dilini daha açık ve anlaşılır hale getirmek de toplumu bu konuda bilinçlendirme yolunda atılmış bir adım olacaktır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik diğer bir unsur olan vergi afları konusunda ise iki görüş hakimdir. Bunlar; af yanlısı olan ve olmayan görüşlerdir. Af yanlısı görüşler vergi gelirlerinin bu yolla arttırılabileceğini, idari ve yargı organlarının iş yükünün hafifleyeceğini savunurken; af yanlısı olmayan görüşler vergi adaletinin zedeleneceğini ve mükelleflerin vergi ödeme isteğinin azalacağını savunurlar.

Tezimizin üçüncü bölümü kapsamında, Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet döneminde uygulanan vergiler ile vergi kayıp ve kaçaklarının sosyo-psikolojik yönünü ülkemiz açısından değerlendirmeye çalıştık.

Cumhuriyet öncesi dönemde uygulanan vergileri şer-i ve örf-i vergiler olarak iki temel başlık altında ele aldık. Ayrıca şer-i vergileri kendi arasında Müslümanlar'dan alınan zekat ve öşür (aşar) ile Gayrimüslim halktan alınan harac ve cizye vergileri olmak üzere dört başlık altında inceledik. Örf-i vergileri ise Rusum-ı Örfiye ve Tekalif-i Divane (Avarız) Vergileri olarak iki başlık altında bireyler ve toplum üzerinde yarattıkları etkiler açısından kısaca ele aldık.

Şer-i vergilerin mükelleflerce ödenmediği takdirde yalnızca devletlerine karşı gelmediklerini aynı zamanda dini bir vecibelerini de yerine getirmediklerini buna bağlı olarak halkın vergi kaçırmaktan uzak durduğunu çalışmamızın üçüncü bölümünde değerlendirdik. Bu dönemde toplanan vergilerin önemli bir kısmı şer-i nitelikli olduğundan halkın dini duygularına dayanılarak bu vergilere karşı bir direniş gösterilmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Fakat şer-i vergilerden aşar vergisinde vergi tahsildarlarının, dağılma dönemine girdiğinden yoksullaşan ve vergilerini ödeme güclüğü çeken bir ülkenin halkı üzerinde kurduğu baskılar direnişle karşılaşmıştır. Burada gelir toplamak adına halkın içinde bulunduğu yoksulluğu görmeyip onların dini duygularına dayanarak vergi toplamaya çalışan ve baskıcı vergi tahsildarların mükelleflerin psikolojik durumlarını nasıl etkileyerek vergilere karşı direniş yarattıklarını görmüş oluyoruz.

Örf-i vergiler ise devletin idari ve yargı organlarınca yerine getirmiş olduğu hizmetler karşılığında ve olağanüstü durumlarda toplanan vergiler olmuştur. Burada sıkıntı yaratan, olağanüstü dönemde toplanmaya başlanan vergilerin zamanla kalıcı hale gelmesidir. Bu sebeple halkın devlete karşı olan güven duygusu zedelenmiştir.

Cumhuriyet dönemine alınan vergileri ise ilk olarak 1923-1950 dönemi olarak inceledik. Söz konusu dönem İzmir İktisat Kongresi ve aşar vergisinin kaldırılması, İktisadi Buhran, Muvazene (Denge) ve Hava Kuvvetlerine Yardım vergilerinin olağanüstü dönem vergileri olarak yürürlüğe konması fakat kalıcı hale getirilerek mükelleflerin vergiye direnç göstermesi ile İkinci Dünya Savaşı'nın beraberinde getirdiği yeni vergiler ve mükellef psikolojisi üzerine olumsuz etkisiyle önem taşımaktadır.

17 Şubat 1923 tarihli İzmir İktisat Kongresi'nde alınan Misak-i İktisadi kararları tarihimiz açısından oldukça önemlidir. Çünkü Atatürk siyasal ve ordusal zaferlerin ekonomik zaferlerle taçlandırıldığı takdirde geleceği olduğuna inanmıştı. Bu sebeple alınan kararlar dahilinde milli tüccar ve sanayici yaratmak ve bunların gelişimi için gerekli alt-üst yapı hizmetlerinin devlet eliyle gerçekleştirilmesi hedeflenmişti.

Cumhuriyetimizin ilk yıllarında tarımda verimliliğin artırılması bu yolla sağlanan karın tarım dışı sektörlerde yatırımlara dönüştürülmesi amaçlanmış ve bu yolda atılan ilk adım tarımsal üretimi düşüren aşar vergisinin kaldırılması olmuştur. Fakat aşarın kaldırılmasının yarattığı boşluk oldukça büyüktü ve bu boşluğu kapatmak adına ağnam vergisine, arazi ve bina vergisine, yol vergisine zamlar yapılmış ve temettü vergisi kazanç vergisine dönüştürülmüştür. Böylece vergileme alanı tarım sektöründen ticaret ve hizmet sektörüne kaydırılmıştır.

1929 Dünya Ekonomik Bunalımı'nın etkisiyle İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım vergileri olağanüstü vergiler olarak yürürlüğe konmuştur. Bu vergiler olağanüstü nitelik taşımalarına rağmen uzun yıllar yürürlükte kaldığı ve daha ziyade ücretli kesimin vergi yükünü arttırdığı gerekçeleriyle eleştirilere uğramıştır.

1923-1950 döneminde ele aldığımız İkinci Dünya Savaşı'nın yaşandığı dönemde ise ülkemizin silahlanması sebebiyle bazı vergilerin oranları artırılırken Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi yeni vergiler de yürürlüğe konmuştur. Varlık Vergisi İkinci Dünya Savaşı'nın yarattığı olumsuz etkileri ortadan kaldırmak amacıyla tüccar sınıfı vergilendirmek için yürürlüğe konmuş fakat o dönemde ülkemizdeki tüccar kesimin daha ziyade Gayrimüslim nüfustan meydana gelişi bu vatandaşlarımızın psikolojilerini olumsuz etkilemiş ve dış politikada da eleştirilere maruz kalınca bu vergi yürürlükten kaldırılmıştır. Toprak Mahsulleri

Vergisi'nin de ordunun ihtiyacını karşılamak için nakdi ve aynı olarak toplanmasına karar verilmiş fakat aşara benzetildiğinden yürürlükten kaldırılmıştır. Aynı Muamele Vergisi ise yağ üretimi üzerinden aynı olarak toplanması öngörülen bir vergiydi fakat uygulamadaki güçlükler nedeniyle bu vergi de kaldırılmıştır. Görülüyor ki İkinci Dünya Savaşı döneminde getirilen vergiler başarısız olmuş ve bu vergilerden verim sağlanamamıştır.

1950-1980 dönemi zirai kazançların Gelir Vergisi kanunumuz gereği istisna edilmiş olmasına yönelik eleştiriler ile açıklamaya çalıştığımız dönemdir. Oy kaygısıyla vergi adaletsizliğine yol açılan bu durum 1960 yılında küçük çiftçiler vergiden muaf tutularak giderilmiş ve böylece zirai kazançlar da Gelir Vergisi kapsamına dahil edilmiştir.

1980 sonrası döneme baktığımızda ise güçlü bir piyasa yapısının hedeflendiğini, yatırım indirimleriyle müesseselerin vergi baskısının azaltıldığını fakat bu yolla ücretliler aleyhine bir durumun yaşanmasına neden olduğunu, gelişmişlik ölçütü olarak nitelendirilen dolaysız vergiler yerine mükelleflerin tepkilerini çekmemek adına aynı zamanda baskı gruplarının etkisi ve oy kaygısıyla dolaylı vergilere ağırlık verildiğini ve bunun KDV ile desteklendiğini görüyoruz.

1980 sonrası ülkemizde sıklıkla çıkartılan vergi aflarının mükelleflerin af beklentilerini arttırdığını, dürüst mükelleflerin bu aflar yüzünden devlete olan güvenlerinin sarsıldığını ve toplumda vergilere gönüllü uyum göstermemenin yavaş yavaş içselleştirilmeye başlandığını da maalesef bu dönem dahilinde gözlemliyoruz.

1980 sonrası dönemde mükellef psikolojisini olumlu yönde etkileyecek bazı vergisel düzenlemeler de mevcuttur. Örneğin; 1994 yılında kurumlar ve gelir vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri matrahlar üzerinden ek bir vergi ödemelerine karar verilmiş fakat ücretliler bu ek vergi kapsamına dahil edilmemiştir. Görülüyor ki söz konusu uygulamayla stopaj yoluyla vergilendirilen bu kesim İktisadi Buhran Dönemi'nde olduğu gibi bir vergi adaletsizliğine uğratılmamıştır. 2001 yılında ise KDV oranlarında yapılan (beyaz eşya ve binek otomobiller üzerine) indirimin kapsamı dar olsa yapıldığı sektörü bir nebze rahatlatması açısından önemli bir gelişmedir. 2002 yılında yasalaşan dolaylı vergilerimizden ÖTV'nin de ek bir vergi niteliğinde olmaması mükelleflerin psikolojileri üzerinde olumsuz bir etkiye sebep olmamıştır. Ayrıca ÖTV

Avrupa Birliği ile serbest ticarete rekabet koşullarının geliştirilmesi açısından da önemli bir vergidir. Dolaylı vergilerdeki bu gelişmelerin yanı sıra 2006 yılında uluslararası düzeyde rekabeti arttırmak adına kurumlar vergisi oranının % 30'dan % 20'ye indirilmesi dönemin önemli gelişmelerindendir. Bu gelişme ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım yapmalarının önu açılmış dolayısıyla hem yatırımcıların psikolojileri bu indirimden olumlu etkilenmiş hem de bu durum uluslararası vergi rekabeti açısından toplumsal anlamda ölkemizin yararına olmuştur.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik yapmış olduğumuz değerlendirmelerin sonucunda ise gördük ki dolaylı vergiler dolaysız vergilere kıyasla adaletsiz bir yapıya sahip olmalarına karşın siyasi iktidarlarca oy kaygısıyla (bu vergilerin sahip olduğu mali anestezinin etkisiyle) tercih edilmişlerdir. Böylece vergi kayıp ve kaçaklarının hem önüne geçilmeye çalışılmış (söz konusu vergiler mal ve hizmetlerin fiyatlarına yedirilerek tahsil edildiğinden) hem de mükelleflerin tepkileri çekilmeden vergiler tahsil edilmeye çalışılmıştır. Günümüzde de söz konusu adaletsiz yapının sürmekte olduğunu tezimiz kapsamında sayısal veriler ile açıklamıştık.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının hukuki nedenleri ise vergi mevzuatımızın yeterince açık, anlaşılır olmaması ve sık sık değişikliklere uğraması, vergi oranlarının yüksek olması, vergi cezalarının caydırıcılıktan uzak oluşu ile vergi kanunlarımızdaki istisna ve muafiyetlerin fazlalığından kaynaklanmaktadır. Mevzuatımız o kadar sık değişikliğe uğramakta ve anlaşılır olmaktan uzaktır ki kimi zaman konunun uzmanlarınca bile kavranması zordur. Mevzuattaki bu sorun mükellefleri vergi ödevlerinden uzaklaştırmaktadır. Vergi oranlarımızın yüksek oluşu da mükelleflerin çalışma, tasarruf ve yatırım gayretlerini kısıtladığından psikolojileri üzerinde olumsuz etkileri mevcuttur. Sıklıkla çıkartılan vergi afları mükelleflerin devlete olan güvenini sarsarken sonrasında caydırıcı cezaların uygulanmıyor oluşu ölkemizdeki vergi kayıplarının bir başka nedenidir. Ayrıca vergi kanunlarımızdaki istisna ve muafiyetlerin hem fazlalığı hem de süreklilik gösteriyor oluşu kanunlarımız tarafından yaratılan önemli vergi kayıplarımızdır. Söz konusu hukuksal sorunların ortaya çıkarmış olduğu vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek için vergi kanunlarımız çıkartılmadan önce üzerlerinde daha kapsamlı çalışılmalı ve değişikliklere ihtiyaç duyulmasının böylece önüne geçilmeye gayret gösterilmeli, istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmalı ya da süreli hale getirilmeli, vergi oranları aşağı

çekilmeli ve tabana yayılmalı ayrıca sıklıkla çıkartılan af kanunlarına gerektiğinde yer verilmeli ve çıkartılan bir af kanununun ardından denetimler sıklaştırılarak, cezalar caydırıcı hale getirilmeli ki mükelleflerin bu yöndeki beklentilerinin önüne geçilmelidir.

İdari açıdan vergi kayıp ve kaçaklarının sosyo-psikolojik yönünü değerlendirdiğimizde ülkemizde vergi denetiminin etkin, vergi memurları ve mükellef arasındaki ilişkinin karşılıklı anlayış ve hoşgörü çerçevesinde gerçekleşmediğini görüyoruz. Mükellefler vergi kaçırdıkları takdirde yakalanma olasılıklarının olmadığına inanırlarsa, sorularına cevap aradıkları vergi memurlarından yardım görmek yerine bir servisten diğerine gönderilirlerse vergi ödevlerini yerine getirmekte isteksiz davranacakları açıktır. İstihbarat sistemi günümüz teknolojisi kullanılarak verimli hale getirilir ve bu yolla denetimlerde etkinlik sağlanırsa ayrıca vergi denetim elemanlarının maddi ve manevi imkanları da geliştirilerek bu kişilerin özel sektöre geçişlerinin önü alınabilirse idari açıdan ülkemizde yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarının yol açtığı sorunlara da çözüm getirilmiş olunacaktır.

Bir toplumun vergi ahlakı o toplumun eğitim ve kültür düzeyiyle yakından ilişkilidir. Bireylere vergi bilinci aşılırken siyasal iktidarın da oy kaygısı ve baskı gruplarının etkisinden uzak durması dolayısıyla eşit, adaletli ve şeffaf bir yapıya kavuşturulması, devletin vatandaşına adaletsiz davranmaması vatandaşın da devletine güven duyması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesinde izlenmesi gereken önemli bir yoldur.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996.

AKTAN Coşkun Can, “Vergi Ahlakı: Vergiye Gönüllü Uyum ve Vergi Ödememe“, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi_ahlak.htm , (Erişim Tarihi 18.10.2009).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Hak ve Özgürlük Bildirgelerinde Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması” ,

http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/hak-ozgurluk-birdirgeleri.pdf , (Erişim Tarihi 13.12.2009).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Vergi Zulmüne Karşı Direnişin İki Yönü: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı“ ,

http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/sivil-itaatsizlik.pdf , (Erişim Tarihi 25.10.2009).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyanları“ ,

http://209.85.129.132/search?q=cache:RfPvxVqWVZoJ:www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa-isyani.pdf+AVRUPA+VE+AMER%C4%B0KAN+TAR%C4%B0H%C4%B0NDE&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr , (Erişim Tarihi 28.10.2009).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 1“ , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 7, S. 2, Y. 2002.

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Osmanlı Tarihinde Vergi İsyanları 2“ , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 8, S. 1, Y. 2003.

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme“ ,

http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/anayasal-perspek-osmanli.pdf , (Erişim Tarihi 10.05.2010).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, SARAÇ Özgür, “Vergi, Zulüm ve Facia: Türkiye Cumhuriyeti’nde Varlık Vergisi Gerçeği“ ,

http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf , (Erişim Tarihi 12.05.2010).

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Y. , **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

AKTAN Coşkun Can, DİLEYİCİ Dilek, VURAL İstiklal Y. , “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Gelir Eşişsizliği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçme Yöntemleri“ ,

<http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/birinci-bol/aktan-vural-gelir-dagilimi.pdf> , (Erişim Tarihi 15.01.2010).

ALM James, MARTINES-VAZQUES Jorge, RIDER Mark, **The Challenges of Tax Reform in a Global Economy**, Springer Science and Business Media Incooperation, New York, 2006.

ALM James, TORGLER Benno, “Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe“ , **Journal of Economic Psychology**, No: 24, Yıl: 2006.

ANBARLI şeniz, “Bir Pasif Direnme Modeli olarak Sivil İtaatsizlik“ , **Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 1, 2001.

ANDIÇ Fuat M. , ANDIÇ Süphan, “Mali Sosyolojiye İlişkin Bir İnceleme”, **Prof. Dr. Salih şanver’e ARMAĞAN**, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, Dünya Basımevi, İstanbul, 1998.

ARIKAN A. Naci, “Fahri Hesap Uzmanı Orhan Güreli ile Ali Alaybek Üstadımız ve Hesap Uzmanları Kurulunun İlk Kuruluş Günleri Üzerine Bir Söyleşi“ ,

<http://209.85.129.132/search?q=cache:CYoJrUK0sq8J:www.huk.gov.tr/roportaj.asp%3Fid%3D14+vergi+psikolojisinin+%C3%B6nemi+ve+ama%C3%A7lar%C4%B1&cd=27&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> , (Erişim Tarihi 02.10.2009).

ARIKAN Zeynep, AY Hakan, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları“ , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 83, 1995.

ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri” , **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C: 12, Sayı: 3, Yıl: 2007.

ATAÇ Engin, Tayfun MOĞOL, **Devlet Bütçesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınlar No: 1686, Eskişehir, 2009.

- ATAV Nephân, “Amerikan Sosyolojisinin Temelleri“ ,
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/366/3851.pdf> , (Erişim Tarihi 06.12.2009).
- AY Hakkı M. , TALAŞLI Esra, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki“ , **Maliye Dergisi**, Sayı: 134, Ocak – Haziran 2008.
- AYDIN Ufuk, **Uygarlık Tarihi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1768, 2009.
- AZARKAN Ezeli, “İbn-i Haldun’un Devlet Görüşü”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 4, Yıl: 2003.
- BAKTIR Selma, “Ticari Ahlak“ , **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2, Yıl: 2001.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, SARUÇ Naci Tolga, SAĞBAŞ İsa, “Vergi Kaçırılmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları“ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10- 4 Mayıs 2004.
- BERKSOY Turgay, DEMİR İbrahim, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler“ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- BESSARD Pierre, **Tax Burden and Individual Rights in the OECD**, Institut Constant de Rebecque, İsviçre, 2009.
- BIYAN Özgür, “Vergilemenin Nihai Niteliğinden Sapmanın Siyasal, Ekonomik ve Sosyal Nedenleri“ , **Bilanço Dergisi**, Bursa SMMO Yayınları, Sayı: 57, Mart 2004.
- BORATAV Korkut, **Türkiye İktisat Tarihi (1908-2002)**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004.
- BOYER Paul S. , CLARK Clifford, **The Enduring Vision: A History of the American People: to 1844**, Houghton Mifflin Company, USA, 2007.
- BOZKURT Hasan, “Gelir Dağılımındaki Bozulma ve Çözüm Önerileri”,
<http://www.vergiofisi.com/makaleler/gelirdagilimi.htm> , (Erişim Tarihi 10.10.2009).

BUCHANAN James, **Public Finance in Democratic Process**, The University of North Caroline Pres, Chapel Hill, 1967.

BURG David F. , **A World History of Tax Rebellions**, Routledge, New York, 2004.

BURGAN Michael, **Shays' Rebellion**, Compass Point, 2008.

CANBAY Tülin, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)” , **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 2, Yıl: 2001.

CANDAN Nesrin, “İbn-i Haldun'un Gözüyle Kamu Maliyesi Yaklaşımı”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, Yıl: 2007.

CANSIZ Harun, “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği“ , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 8, S. 2, 2006.

ÇAKIR Coşkun, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul, 2001

ÇATALOLUK Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları” , **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 20, 2008.

ÇİÇEK Halit, KARAKAŞ Mehmet, YILDIZ Abdunnur, **Güneydoğu Anadolu Bölgesi' nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008 / 381, Ankara, 2008.

ÇOBAN Hilmi, SEZGİN Selami, “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği“ , **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004.

DEMİR Murat, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler“ , <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%C7IRMA%YI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm> ,

(Erişim Tarihi 25.11.2009).

DEMİRCAN Esra Siverekli, “Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme“ ,

Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.

DOĞANYİĞİT Saadettin, “Etkin Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan İlişkilerin Önemi“ , **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 203, Yıl: 2009.

DURU Cihan, “Atatürk Döneminde Olağanüstü Vergiler“ , Maliye Dergisi, Atatürk Özel Sayısı, Ekim 1981.

European Parliament, “Tax Competition in the European Union” , **Directorate-General for Research Working Paper**, Economic Affairs Series Econ-105 En.

FIRAT Hüseyin İrfan, “Çalışanların Vergi İadesine Veda Ederken“ , http://www.alomaliye.com/aralik_06/huseyin_firat_vi.htm , (Erişim Tarihi 13.05.2010).

GİB, “Mükellef Hakları Bildirgesi Açıklandı” , <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=283> , (Erişim Tarihi 02.10.2009) .

GİB, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)** , Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87, Ankara, 2009.

GİB, “Vergibilir: Çocuklarda Vergi Bilinci Geliştirme Eğitim Programı“ , <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1291> , (Erişim Tarihi 21.10.2009) .

GİB, “Basın Bülteni“ , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/BasinBultenleri/22022010basinbulteni.html , (Erişim Tarihi 28. 02. 2010).

GİB, **2009-2013 Stratejik Plan**, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 74, Ankara, 2008.

GİB, “Genel Bütçe Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1923-2009)“ , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm , (Erişim Tarihi 09. 12. 2010) .

GİB, “En Çok Vergi Ödeyen Mükellefler Listesi“ , <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> , (Erişim Tarihi 06.12.2010).

GÖK A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi“ , **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, Yıl: 2007.

GÖKBUNAR Ali Rıza, “Atçalı Kel Mehmed Ayaklanması: Vergiye Farklı Bir Başkaldırı Örneği“ , **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, C. 11, S. 1, Y. 2004.

GÖKBUNAR Ramazan, KÖMÜRCÜLER Emin, YALÇIN A. Zafer, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun un Yeri”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı: 455, Haziran, 2007.

GÖZLER Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1216&uid=283> , (Erişim Tarihi 02.10.2009).

GÜÇLÜ Faruk, **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Başkent Matbaacılık, Ankara, 1998.

GÜRELİ Orhan, “Tarım Kazançlarının Vergilendirilmesindeki Son Gelişmeler“ , **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1968.

HEERTJE Arnold, MIDDENDORP Jan, **Schumpeter On The Economics Of Innovation And The Development Of Capitalism**, Edward Elgar Publishing Limited, 2006.

Hürriyet Gazetesi, “Maliye’den Doktor, Avukat ve Eczacılar Vergi Kıskaçı“ , <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=12568036&tarih=2009-09-28> , (Erişim Tarihi 10. 12. 2009).

İŞİK Abdülkadir, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği“ , http://eab.ege.edu.tr/pdf/9_2/C9-S2-M24.pdf , (Erişim Tarihi 19.10.2009).

İNCİ İbrahim, “1923-1960 Döneminde Türkiye’de Tarım Faaliyetleri Üzerinden Alınan Vergiler“ , **Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi**, Sayı 1, 2009.

İŞÇİ Metin, **Siyasi Düşünceler Tarihi**, Der Yayınları, 2004.

KARGI Veli, “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri“ , **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Yıl: 2007.

KAY J. A. , KING M.A. , **The British Tax System**, Oxford University Pres, Oxford, 1986.

KIZILOT Şükrü, **Palyaço’nun Gözyaşları**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

KIZILOT Şükrü, “Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel“ ,
http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=5484, (Erişim Tarihi 15.03.2010).

KIZILOT Şükrü, “Susurluk Modeli Fiş“ ,
<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=14658830&tarih=2010-05-08> , (Erişim Tarihi 14.05.2010).

KIZILOT Şükrü, “Döviz ve Altın Getirenlere Çok Özel Af ve Avantajlar Var“ ,
<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=10224005&tarih=2008-10-28> , (Erişim Tarihi 14.05.2010).

KIZILOT Şükrü, KILIÇ Cem, MÜDERRİSOĞLU Okan, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Ankara, 2006.

KIZILTAN Alaattin, ÇUBUKÇU Fatmanur, “Gelir Dağılımında Değişmeler ve Erzurum Örneği“ , **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 9, S. 1, 2005.

KORKMAZ Esfender, “Vergi Mükellefi Soruyor: Ne Verdin ki Benden Ne İstiyorsun?“ , <http://www.esfenderkorkmaz.com/4%20eylul%202005.htm> , (Erişim Tarihi 02.10.2009).

KOVANCILAR Birol, MİYNAT Mustafa, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Kamu Kesimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KOVANCILAR Birol, MİYNAT Mustafa, BURSALIOĞLU Sibel A., **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

KUMCU Ercan, “Vergi Ahlakı“ ,
<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=8062562&yazarid=7> , (Erişim Tarihi 19.10.2009).

KUMCU Erhan, “Vergi Politikası“ ,
<http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/6602258.asp?yazarid=7&gid=61>, (Erişim Tarihi 20.10.2009).

KURTKAN Amiran, **Metodolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968.

LAUFENBURGER Henry, **Maliye’nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, (Çev. İ. Hakkı ÜLKEMEN) , Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 25, Sevinç Matbaası, Ankara, 1967.

LEROY Marc, “Tax Sociology”,

<http://socio-logos.revues.org/document2073.html> , (Erişim Tarihi 17.09.2009).

Mali Müşavirler-Muhasebeciler Birliği Derneği, “Kurumlar Vergisi Oranı 01.01.2006’da Geçerli Olmak Üzere % 20 Oldu“ ,

<http://www.mmmmb.org.tr/default.aspx?pid=24826&nid=16297>,

(Erişim Tarihi 25.10.2009).

MUTER Naci Birol, ÇELEBİ Kemal, SAKINÇ Süreyya, **Kamu Maliyesi**, Manisa, 2003.

MUTER Naci B. , SAKINÇ Süreyya, ÇELEBİ Kemal, “Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması“ ,

http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/mukelleflerin_vergi.pdf , (Erişim Tarihi 28.12.2009).

MUTLU Abdullah, **Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergi Zihniyetinin Gelişimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009.

MUTLUER Kamil, “Nabızı İyi Tutmak” ,

<http://w9.gazetevatan.com/haberdetay.asp?Newsid=14977&Categoryid=2> ,

(Erişim Tarihi 11.09.2009).

NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2000.

ORHANER Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

ÖMÜRBEK Nuri, ÇİÇEK Hüseyin Güçlü, ÇİÇEK Serdar, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları“ , **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007.

ÖNDER İzzettin, “İktisat Psikolojisi” , **Prof. Dr. Memduh Yaşa’ya Armağan**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz dördüncü Seri, No: 76, İstanbul, 1993.

ÖNER Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 369, Ankara, 2005.

ÖZ Ersan, KARAKURT Birol, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 550, Yıl: 2007.

ÖZBİLEN Şevki, **Kamu Maliyesi**, Ünyay Yayıncılık, Muğla, 1997.

ÖZDEMİR Ahmet Ali, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Politikaları ve Mükellef Eğilimleri”, <http://www.bilgidenetim.com/makale/goster/366>, (Erişim Tarihi 15.09.2009).

PAMUK İsmail, “Vergi Afları ve Mükellef Davranışlarına Etkileri“ , http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=186:verg-aflari-ve-muekellef-davranilarina-etkiler&catid=4:cerik&Itemid=81 , (Erişim Tarihi 05.03.2010).

PEHLİVAN Osman, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

PSACHAROPOULOS George, MORLEY Samuel, FISZBEIN Ariel, LEE Haeduck, WOOD Bill, **Poverty and Income Distribution in Latin America**, World Bank Technical Paper No: 351, U.S.A.

PUR Hüseyin Perviz, “Türkiye’nin Mali Sosyolojisi” , <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=142692> , (Erişim Tarihi 18.09.2009).

SAGBAŞ İsa, BAŞOĞLU Adem, “İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar Örneği” , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 7, S. 2, 2005.

SAGBAŞ İsa, SARUÇ Naci Tolga, “Vergi Politikalarının Seçmenlerin Parti Tercihini Üzerindeki Etkisi: Ankete Dayalı Bir Çalışma“ , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003.

SARAÇOĞLU Fatih, “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler“ , **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 3 (I) , 2008.

SARAÇOĞLU Fatih, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları“ , http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_13.pdf , (Erişim Tarihi 11.11.2009).

SARAÇOĞLU Fatih, “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası“ , **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009.

SARILI Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler“ , **Bankacılar Dergisi**, Yıl: 13, Sayı: 41, Haziran 2002.

SAVAŞ Vural Fuat, “Mali Anayasanın Temel Konuları“ , **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt: 8, 1991.

SAVAŞAN Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları“ , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 8, S. 1, Y. 2006.

SCHMÖLDERS Günter, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev. Salih TURHAN), Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

SEVİĞ Veysi, “Düşük Beyanlar Kimseyi Şaşırtmamalıdır“ , <http://www.dunya.com/haberArsiv.asp?id=10177> , (Erişim Tarihi 15.09.2009).

SUNDRUM R. M. , **Income Distrubition in Less Developed Countries**, Routledge, London, 1990.

ŞAHİNÖZ Ahmet, TEOMAN Özgür, “Osmanlı Tarımında Bir Sistem Tartışması: Tımar “ , **G. Ü. İ. İ. B. F. Dergisi**, 3 / 2002.

ŞENYÜZ Doğan, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.

TEKİR Osman, “Küresel Bir Değer Olarak Demokrasilerde Vergi (leme) Sorunu“ , <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/demokrasi/demokrasi43.pdf> , (Erişim Tarihi 12.12.2009).

TEZCAN Keramettin, “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyolojik ve Psikolojik Yapısı” , <http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm> , (Erişim Tarihi 29.09.2009).

TORGLER Benno, “Tax Morale Trust and Corruption: Emprical Evidende from Transition Countries ” , <http://www.crema-research.ch/papers/2004-5.pdf> , (Erişim Tarihi 03.09.2009).

TORGLER B. , SCHNEIDER F. , “Does Cultere Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries” <http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf> , (Erişim Tarihi 20.10.2009).

TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan Cemil, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri“ , **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. 14, S. 1, Yıl: 2009.

TOSUNER Mehmet, DEMİR İhsan, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı“ , **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007.

TOSUNER Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir 1989.

TUAY Elif, GÜVENÇ İnci, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara, 2007.

TUNÇER Mehmet, “Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye“ , <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/467/5364.pdf> , (Erişim Tarihi 22.11.2010).

TÜRK İsmail, “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi“ , **AÜSBF Dergisi**, Atatürk Özel Sayısı, Ocak-1981.

TÜRKAY İmdat, “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Mükelleflerin / Vatandaşların Fonksiyonu” , http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2177&id=103 , (Erişim Tarihi 02.10.2009).

TÜRKKAN Erdal, “ Müdahale, Düzenleme ve Rekabet “ , <http://www.rekabet.gov.tr/index.php?Sayfa=sayfahtml&Id=643>, (Erişim Tarihi 10.10.2009).

USER İnci, “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı“, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/14YrdDocDrInciUser68.doc> , (Erişim Tarihi 18.12.2009).

ÜLGEN Soner, “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlulaştırılması” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 237, Mayıs 2001.

VARCAN Nezih, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)** , T. C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 208, Eskişehir, 1987.

VIHANTO Martti, “Tax Evasion and the Psychology of the Social Contract” , **Journal of Socio Economics**, Volume 32, May 2003.

WEINSTEIN Cindy, **The Cambridge Companion to Harriet Beecher Stowe**, Cambridge University Press, United Kingdom, 2004.

YARAŞLI Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005 / 367, Ankara, 2005.

YENİÇERİ Harun, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma“ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.

YILMAZ Ömer Faruk, **Belgelerle Osmanlı Tarihi**, Osmanlı Yayınevi, İstanbul,1999.

YILMAZ Gülay Akgül, “Kayıt Dışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi“ , **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.

YILMAZ Gülay Akgül, “Türkiye’de 1923-1938 Dönemi Maliye Politikası Uygulamaları“ , **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 26, Sayı 2, Yıl 2009.

YILMAZ Binhan Elif, Şeker Murat, “Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları“ , **İSMMMO Yayınları**, Yayın No: 86, Nisan, 2007.

YÜCE Mehmet, “Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirilmesi” , **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 9, Yıl: 1999.

YÜKSEL Dilek, “Atatürk’ün İktisadi Gelişme Konusundaki Görüşleri ve Türkiye Cumhuriyeti’nin İlk Yıllarında Uygulanan İktisat Politikası“ , **Cumhuriyet Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Güz 2005.

RESMİ YAYINLAR ve YASALAR

5811 Sayılı Kanun, **Resmi Gazete**, 13.11.2008.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, Cemre Yayıncılık, İstanbul, 2002.

TEZLER

ARIKAN Zeynep, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)** , Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1994

ATTAROĞLU Mustafa, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Denetim Müessesinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999.

BAKIR Gülsüm Burcu, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.

BİBEROĞLU Elif, **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

ÇAKIROĞLU Tülay, **Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2005.

ÇELİK Mehmet, **Türkiye’de Vergi Etkinliği ve 1990 Yılı Sonrası Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2002.

ÇETİN Güneş, **Türkiye’de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2005.

ÇİÇEK Halit, **Psikolojik ve Sosyolojik Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006.

ÇOBAN Hilmi, **Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Ağustos, 2004.

DOĞAN Bilal, **Türkiye’de Vergi İdaresi-Mükellef İlişkilerinin Gelir Arttırıcı ve Azaltıcı Etkileri**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995.

DOĞAN Mübeyna, **Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2010.

GÖKBUNAR Ali Rıza, **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995.

GÖKÇE Cihan, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.

GÜVEN Mehmet, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçakları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1995.

KAYNAR İlknur, **Yükümlülerin Vergiye Yaklaşımları: Çanakkale İlinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale, 2007.

KIZILTAŞ Emine, **Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları (1980 Sonrası Türkiye Uygulaması)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1996.

KÖPRÜBAŞI Ahmet, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Muhasebe Denetimi ve Vergi Uygulamalarının Etkinliği**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2000.

PEKER Menşure, **1980 Sonrası Dönemde Türkiye’de Ekonomik İstikrarı Sağlayıcı Vergi Politikaları ve Sonuçları**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, İzmir, 2002.

SAMADOVA Sakina, **Vergi Mükelleflerinin Vergileme Karşısındaki Davranışlarının Değerlendirilmesi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009.

SAVAŞ H. Hüseyin, **Vergi Sosyolojisi Çerçevesinde Gelir Vergisi Uygulamasının Sosyal Amaçlar Açısından Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1995.

ŞAAN Ayşe, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2008.

ŞİMŞEK Efsun, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisan Tezi, İstanbul, 2007.

TECİM Burak Ali Han, **Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.

SÖZLÜKLER

Türk Dil Kurumu Okul Sözlüğü, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 603, Ankara, 1997.