

**VERGİ UYUMU VE VERGİ İDARESİNİN
VERGİ UYUMUNA ETKİSİ**

**Özgür SAYGIN
(Doktora Tezi)
2013**

VERGİ UYUMU VE VERGİ İDARESİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Özgür SAYGIN

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül, 2013

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Özgür SAYGIN'ın "Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi" başlıklı tezi 27 Eylül 2013 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca Maliye Anabilim Dalında, Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Prof.Dr.Ahmet KARAASLAN
Üye : Doç.Dr.M.Kemal BİÇERLİ
Üye : Doç.Dr.Ali ÇELİKKAYA

İmza

(Handwritten signatures of the jury members)

(Handwritten signature of Prof. Dr. B. Zafar ERDOĞAN)
Prof.Dr.B.Zafar ERDOĞAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Öz

VERGİ UYUMU VE VERGİ İDARESİNİN VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Özgür SAYGIN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2013

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Vergi uyumu mükelleflerin yükümlülüklerini baskı ve zorlama olmaksızın kendiliğinden tam olarak eksiksiz yerine getirmesi anlamına gelir. Mükellef ve vergi idaresi arasında vergilemenin doğası gereği problemler olabilir. Bu problemlerin vergi idaresince tek başına çözülmesi imkansızdır.

Mükelleflerin eksiksiz vergi ödemeleri önemli bir davranıştır. Vergi yönetimleri için bu davranış, daha etkin bir vergi sistemi ve vergi hasılatının daha kolay yükselmesi anlamına gelmektedir. Diğer taraftan mükellefler için eksiksiz vergi ödemek, psikolojik manevi tatminler ifade edecektir. Vergi uyumunu geliştirebilmek ve bu doğrultuda politikalar üretebilmek için öncelikle vergi uyumunun kavramsal olarak sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Sonrasında hangi etkenlerin vergi uyumunu olumlu etkilediği araştırılmalıdır. Vergi ödemek doğuştan gelen bir davranış değil, sonradan öğrenilen bir davranıştır. Dolayısıyla devlet ve vatandaş arasında vergi ödemek üzerine bir öğrenme süreci olmalıdır. Vergi uyumunun incelenmesinde konunun tüm psikolojik sosyal ve ahlaki yönleriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi uyumunun geliştirilmesi uzun dönemde toplumsal olarak vergi ödemenin ahlaki bir davranış olmasına bağlıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyumu, uyumsuz mükellef, vergi ahlakı, vergi idaresi.

Abstract
TAX COMPLIANCE and THE EFFECT OF THE TAX ADMINISTRATION
ON TAX COMPLIANCE

Özgür SAYGIN

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, September 2013

Adviser: Prof. Dr. Recai DONMEZ

Tax compliance means the observance of a taxpayer as to fulfill his obligations completely under no pressure or compulsion. Some problems may occur between a taxpayer and the tax administration as a result of the nature of taxation. It is impossible that tax administration can solve these problems on its own.

It is an important behavior that a taxpayer pay the taxes full. For tax administration, this behavior means a more efficient tax system and rising tax revenues more easily. On the other hand, to pay full tax will mean both psychological and spiritual satisfaction for taxpayers. To improve tax compliance and to produce policies accordingly, first of all, it is important to determine the conceptual limits of tax compliance. And after that it is necessary to investigate what factors affect tax compliance in a positive way. Paying tax is not a by-birth behavior but a behavior learned later in life and so there should be a learning process for paying tax between the government and citizens. It is necessary to assess all psychological, social and moral aspects of the subject when examining tax compliance. Improving tax paying, in the long term, depends on tax paying as being socially a moral behavior

Key words: Tax compliance, non-compliance taxpayer, tax moral, tax administration.

04/10/2013

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMASI

Bu tez/proje çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Her hangi bir zamanda, çalışmayla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.


Özgür SAYGIN

Önsöz

Bu tez bir yönüyle hayat boyu öğrendiklerimin bu hususi tez konusuna yansımaları ifade etmektedir. Bugüne kadar ki tüm öğrendiklerim için aile büyüklerime teşekkür ediyorum. Yetişmemde büyük emeği olan babam Hilmi Saygın'a ayrıca şükranlarımı ifade ediyorum. Doktora çalışmamızın tamamlandığını göremeyen rahmetli annem Mürvet Saygın'a ve yaşadığı yirmi dört yıl boyunca beni hiç üzmeyen ve hep yanımda olan, medarı iftiharım rahmetli birader zadem Emre Saygın'a Allah'tan rahmet diliyorum ruhları şad olsun.

Meslek hayatımın başından beri hep yanımda olan, bana inanan, fikirlerinden istifade ettiğim değerli eşime ve onun muhterem büyüklerine, tezime ayırdığım vakitlerde yanlarında olamadığım evlatlarım Rana'ya ve Sude'ye de ayrıca teşekkür ediyorum.

Doktora çalışmam boyunca istifade ettiğim danışman hocam sayın Prof. Dr. Recai DÖNMEZ'e kendisi ile çalışmaktan onur duyduğumu ifade etmek istiyorum. Çalışmamın şekillenmesinde önemli katkıları olan ve daimi desteklerini esirgemeyen M.E.B. Hayat Boyu Öğrenme Genel Müdürü sayın Doç. Dr. Kemal BİÇERLİ'ye şükranlarımı sunuyorum. Değerli fikirlerinden dolayı sayın Prof. Dr. Fethi HEPER hocama, doktora tez jüri üyeleri Dumlupınar Üniversitesi Rektörü sayın Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN'a ve Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA'ya teşekkür ediyorum.

Anadolu Üniversitesinde görev yaptığım dönemde göstermiş oldukları nezaketlerinden dolayı başta Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü sayın Prof. Dr. Bayram Zafer ERDOĞAN'a ve tüm çalışma arkadaşlarıma da teşekkürlerimi sunuyorum.

Bir akademisyenin, akademik yeterlilikleri ile birlikte insani vasıflarının da yükselmesi gerekmektedir. Bu manada bize katkısı olan herkese teşekkür ediyorum.

Özgür SAYGIN

Özgeçmiş

Özgür SAYGIN

Maliye Anabilim Dalı

Doktora

Eğitim

Ls. 2003 Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü

Lise 1998 Bilecik Anadolu Lisesi

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri/yılı: 24.07.1980 BURSA Cinsiyet: Erkek

Yabancı dil: İngilizce

İçindekiler

Sayfa

Jüri ve Enstitü Onayı.....	iii
Öz.....	iv
Abstract.....	v
Önsöz.....	vi
Özgeçmiş	viii
Tablolar Listesi	xiii
Grafikler Listesi	xiv
Giriş.....	1
Birinci Bölüm	3
Vergi Uyum Kavramı ve Unsurları	3
1.Terminoloji Sorunu	4
1.1.Türkçe Literatürde Kavramsal Tartışmalar	5
1.1.1.Vergi itaati kavramının kullanılması üzerine tartışmalar.....	7
1.1.2.Vergi uyumu kavramının kullanılması üzerine tartışmalar	9
1.1.3. Tartışmaların değerlendirilmesi	13
2. Vergi Uyumunun Unsurları.....	18
2.1. Kanunlara Uyuma Unsuru.....	19
2.2.Gerçek Vergi Yükümlülüğünü Yerine Getirme Unsuru.....	21
2.3.Cebir ve Gönüllülük Unsurları.....	24
2.4. Zaman Unsuru.....	27
2.5. İki Taraflı Bir Süreç Olma Unsuru	29
3.Vergi Uyumunun Kavramsal Sınırları	30
4. Vergi Uyumunu İfade Etmeye Yönelik Yaklaşımlar.....	32
4.1. Ekonomik Yaklaşım: Caydırıcılık Temelli Görüş	33
4.2. Sosyal ve Psikolojik Etkenler Çerçevesinde Vergi Uyumuna	35
5.Vergi Uyumunun Derecelendirilmesi.....	38
5.1.Vergi Uyumunun Matematiksel Yönü	39
5.2.Vergi Uyumunu Gönüllülük Yönü.....	43
İkinci Bölüm	49
Vergi Uyumuna Etki Eden Temel Faktörler.....	49

1. Vergi Ahlakının Vergi Uyumuna Etkisi	49
1.1. Ahlak Kavramının Sınırları.....	50
1.1.1. Ahlaki kural toplumsal uzlaşısı sonrası bir mutabakattır	50
1.1.2. Ahlak ihtiyaç güdümünde birikimli bir öğrenme sürecidir	52
1.1.3. Ahlak doğruyu sahiplenme ve doğruda ısrar etmektir	53
1.1.4. Ahlaki kural dini kural ve kaideler ile ilişkilidir	55
1.2. Devlet ve Birey Açısından Vergi Ahlakı ve Unsurları.....	56
1.2.1. Devlet açısından vergi ahlakı.....	57
1.2.2. Birey açısından vergi ahlakı	60
1.2.2.1. Bireyin vergi ahlakını şekillendiren dış etkenler	61
1.2.2.2. Bireyin vergi ahlakını şekillendiren iç etkenler	63
1.2.2.3. Vergi ahlakının oluşmasında mükellef beklentileri.....	65
1.2.2.3.1. <i>Eşitlik beklentisi</i>	65
1.2.2.3.2. <i>Adalet beklentisi</i>	66
1.2.2.3.3. <i>Güven beklentisi</i>	67
2. Dini inanç ve Vergi Uyumuna Etkisi.....	69
2.1. Semavi Dinler ve Vergi Benzeri Müesseseleri (Zekât- Ondalık- Tsedaka)	75
2.1.1. Zekât, vergi uyumu ve vergi ahlakı ilişkisi	76
2.1.1.1. Zekât vergi farklılıkları	76
2.1.1.2. Zekât ve vergi benzerlikleri.....	77
2.1.1.3. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından zekât	77
2.1.2. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından ondalık	79
2.1.3. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından tsedaka	79
3. Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi.....	80
3.1. Yaş ve Vergi Uyumu	80
3.2. Cinsiyet ve Vergi Uyumu	82
3.3. Eğitim ve Vergi Uyumu	83
4. Demokrasi ve Vergi Uyumuna Etkisi.....	84
4.1. İleri Demokrasiyi Yakalamış Ülkelerde Vergi Uyumu	85
4.2. Demokrasinin Gelişmediği Ülkelerde Vergi Uyumu	86
5. Siyasi Temsiliyet ve Vergi Uyumu.....	87
6. Devlete Olan Güvenin Vergi Uyumuna Etkisi	89
7. Vergi Oranlarının Vergi Uyumuna Etkisi.....	91
Üçüncü Bölüm.....	95
Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi.....	95

1. Vergi Türleri ve Hasılatı Açısından Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi.....	98
1.1.Dolaysız Vergiler Kapsamında Uyum.....	99
1.1.1.Kurumlar vergisi; genel yapı hasılat ve uyum.....	101
1.1.2.Gelir vergisi ve vergi uyumu	106
1.1.2.1. Gelir vergisinde vergi uyumunun tahmin edilebilirliği .	111
1.1.2.2. Gelir vergisi tarifesinin uyum açısından analizi	114
1.3.Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinde Uyum	116
1.2.Dolaylı Vergiler Kapsamında Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ve Vergi Uyum.....	117
1.2.1. Katma değer vergisi	117
1.2.2. Özel tüketim vergisi.....	121
1.3.Tahakkuk Eden Gelirlerin Tahsili Açısından Uyum.....	124
2.Vergi İdaresinin Vergi Uyumunu Geliştirmesinde Paydaşları.....	128
2.1.Vergi Uyumunun Arttırılmasında Mükellefler.....	128
2.1.1.Vergi uyumsuzluğunun mükelleflere olumsuz etkileri	129
2.1.1.1.Uyumsuzluğa bağlı dışlama etkisi.....	130
2.1.1.2. Uyumsuzluk enflasyon ilişkisi bağlamında mali sürüklenme	132
2.1.1.3. Uyumsuzluk mali aldanma sarmalı	133
2.1.2. Vergi uyumunun mükellefler için olumlu etkileri.....	134
2.2. Vergi Uyumunun Arttırılmasında Muhasebe Çalışanları	135
3. Vergi idaresinin Vergi Uyumuna Etki Edebilecek Araçları.....	140
3.1. Vergi İdaresinin Vergi Kanunları ve Yasal Müesseselerle Vergi Uyumuna Etkisi.....	141
3.1.1. Uzlaşma müessesesi ve vergi uyumu	146
3.1.1.1. Mükellefin tutumu ve uzlaşma	148
3.1.1.2. Türkiye uygulaması üzerinden uzlaşma sonuçları.....	150
3.1.2. Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi.....	159
3.1.2.1. Vergi aflarının vergi uyumuna olumlu etkisi.....	162
3.1.2.1.1. Vergi aflarının mükellef yararına etkileri.....	162
3.1.2.1.1.1. Ekonomik krizler sonrası olumlu etkileri	163
3.1.2.1.1.2. Mükelleflerin aklanma süreci ve dürüst mükellef olma fırsatı	164
3.1.2.1.1.2. Vergi yönetimi yararına af	165
3.1.2.2. Vergi aflarının vergi uyumuna olumsuz etkisi	168

3.1.2.2.1. Vergi aflarının tahsilatları hızlandırmayacağı görüşü.....	168
3.1.2.2.2. Vergi aflarının uyumu azaltıcı ilan özelliği	169
3.1.2.2.3. Vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemesi	172
3.1.2.3. Vergi aflarının çıkarılma sıklığı	176
3.1.2.4. Vergi aflarının sonuçları üzerine	178
3.1.3. Pişmanlık ve ıslah müessesesi	180
3.1.4. İdarenin süreleri uzatma yetkisi	183
3.1.4.1. Mücbir Sebepler	183
3.1.4.2. Mühlet verme (zor durum hali).....	186
3.1.4.3. Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki	187
3.2. Vergi İdaresinin Mükellef Odaklı Yönetimi	188
3.2.1. ABD’de mükellef odaklı yönetim	189
3.2.2. İngiltere’de mükellef odaklı yönetim	191
3.2.3. Ülkemizde mükellef odaklılık	192
3.3. Vergi İdaresinin Vergi Uyumunu Arttırma Politikaları.....	202
3.3.1. Vergi uyumunun eğitim politikalarıyla geliştirilmesi	205
3.3.1.1. Vergi ödeme davranışının öğrenilmesi	205
3.3.1.2. Yıllara yayılmış bilgilendirme	206
3.3.1.3. Özel vergi eğitimi	208
3.3.2. Vergi uyumunu arttırmada kamuoyu oluşturma politikaları.....	209
3.3.2.1. Toplumsal kararların değişmesinde örnek olaylar kapsamında kamuoyu oluşturma	210
3.3.2.2. Vergi uyumunu arttırmada kamu reklamları ve halkla ilişkiler politikaları	215
3.3.2.2.1. Vergi reklamlarında dolaylı aktarım	217
3.3.2.2.2. Vergi reklamlarında doğrudan aktarım	220
3.3.2.2.3. Kamuoyu oluşturmada vergi idaresinin slogan çalışmaları.....	221
Sonuç	223
KAYNAKÇA	228

Tablolar Listesi

Sayfa

Tablo 1. 2007-2011 Yıllarında Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları.....	100
Tablo 2. 2002-2011 Yılları Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'nin Gelişimi (bin)	102
Tablo 3. Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları ve Toplam İçerisindeki Payları.....	105
Tablo 4. 2002-2011 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelik Gelişimi	107
Tablo 5. 2002-2011 Yılları Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ile Üçü Toplamının Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Gelişimi	108
Tablo 6. 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	115
Tablo 7. 2010-2011 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Kümülatif Tahakkuk - Tahsilat Sonuçları (Bin TL)	124
Tablo 8. 2010-2011 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsil/Tahakkuk Oranları	127
Tablo9. Türkiye'de Muhasebe Mesleğini İcra Edenler 2010 Yılı İtibariyle	136
Tablo 10. Beyannameler Üzerinden Alınan Damga Vergisi Tutarları (2013 Yılı).....	145
Tablo 11. 2011 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	151
Tablo 12. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Ve Taşra Personelinin Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı	199

Grafikler Listesi

Sayfa

Grafik 1. Vergi Uyum Dereceleri	42
Grafik 2. Gönüllülüğe Bağlı- İtaate Bağlı Uyum ve Denetim- Ceza İlişkisi.....	44
Grafik 3. Laffer-Haldun eğrisi	93
Grafik 4. 2011 Yılı G.V. Hasılatı İçinde Beyana Dayalı Hasılat.....	110
Grafik 5. 2002-2011 Yılları Arasında Gelir ve Kurumlar Vergisi ile KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	118
Grafik 6. 2011 Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatında ÖTV Payı.....	121
Grafik 7. ÖTV Hasılat Dağılımları	123
Grafik 8. Vergi Uyumsuzluğu ve Dışlama Etkisi	131
Grafik 9. Uzlaşma Sonuçları Dosya Sayısı	155
Grafik10. Uzlaşmaya Konu Olan Vergide Kesinleşen Vergi Ve İndirilen Vergi Yüzdeleri.....	156
Grafik 11. Uzlaşmaya Konu Olan Cezalarda Kesinleşen Ve İndirilen Ceza Yüzdeleri.....	157

Giriş

İnsan yaradılışı gereği “vermeye” değil “almaya” meyyaldir. “Paylaşmak” ve/veya “vermek” sonradan öğrenilen, değer yargılarıyla temellendirilen davranışlardır. Vatandaşın da devlet ile münasebetinde ortaya çıkan problemler daha çok devletten aldıkları ile ilgili değil de devlete verdiklerinde ve/veya vereceklerinde meydana gelmektedir. Devlet, ifade ettiği mana gereğince, vatandaşlarının kamusal gereksinimlerini mümkün oldukça karşılamayı amaçlar. Devlet bütçeleri de hazırlanırken önce giderler belirlenir ve buna göre gelir tahminleri hazırlanır, gerektiğinde ardaki fark borçlanarak kapatılır. Bir başka ifadeyle devlet gelirine göre gider belirlemez tam tersi, giderine göre gelir kaynakları bulmaya çalışır. Bu gelir kaynakları içinde de en büyük kaynak vergilerdir.

Mali anlamda denkliğin sağlanması için gerekli olan kaynaklardan biri olan vergilerin ne kadar toplandığının yanı sıra nasıl ve hangi maliyetlerle toplandığı da önemlidir. “Eşitlik adalet değildir” ifadesi vergileme için de geçerlidir. Vergilemede adaleti sağlayan ve iktidar kuralı ile açıklanan ödeme gücüne göre vergilemeye göre her mükellefin eşit vergi ödemesi yerine mali gücü nispetinde vergi vermesi esas alınmıştır. Mükelleflerin bu açıdan adaletli bir şekilde vergilendirilmesi ise gelir üzerinden alınan beyana dayalı vergilerle mümkün olmaktadır. İdeal bir vergi sisteminde vergi hasılatı harcamalar üzerinden alınan vergilerden daha çok beyana dayalı vergilerden oluşmalıdır.

Harcamalar üzerinde alınan vergilerde ve stopaj yoluyla alınan vergilerde mükellef mali anestezi kavramıyla ifade edildiği üzere vergilemeye karşı olumsuz bir direnç göstermemektedir çünkü ne kadar vergi verdiğini hissetmemektedir. Beyana dayalı vergilerde ise bu durum farklıdır. Mükellef kendi eliyle kullanabileceği gelirden bilerek vazgeçmekte ve vergisini ödemektedir. Ödemesi gereken vergi ile ödediği vergi arasındaki oran vergi uyumu ile ilgilidir. Mükellefin kendi isteği ile gelirini beyan

etmesi ve kanunda belirtilen oranlarda hesaplanan vergisini eksiksiz olarak ödemesi vergi uyumunu ifade etmektedir.

Mükelleflerin kendi isteği ile gönüllü olarak eksiksiz vergi vermesi kuşkusuz arzu edilen bir sistemin yapılandırılmasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi uyumunun ve tersi vergi uyumsuzluğunun ne olduğunun doğru tespit edilmesi, hangi faktörlerden etkilendiğinin bilinmesi oldukça önemlidir. Bireyi vergi uyumuna teşvik eden psikolojik ekonomik ve sosyal tüm değişkenlerin irdelenmesi gerekir.

Vergi uyumsuzluğunu vergi sistemindeki denetim olanaklarının sınırlılığı ile açıklamak eksik bir ifade olacaktır. Konunun sosyal bilimlerin ana ögesi olan insanı merkezde tutan değerlendirmelerle ele alınması gerekmektedir. Bir kuralın sadece yasal düzenlemelerle yaşayabilmesi zordur. Vergi ödemek toplumsal bir norm olmadığı sürece vergi uyumunun sağlanması zorlaşacaktır.

Çalışmamızın nihai amacı kavramsal olarak vergi uyumunu incelenmek ve Türk Vergi Sisteminde vergi uyumunun arttırılması için çözümler üretmektir. Bu doğrultuda vergi uyumunun sınırlarını doğru belirleyip, hangi faktörlerden etkilendiğini ve vergi idaresinin vergi uyumunun arttırılmasında nasıl bir rol alabileceğini ortaya koymaya çalışacağız.

Birinci Bölüm

Vergi Uyumı Kavramı ve Unsurları

Vergileme sürecinin karmaşıklığı, vergi kanunlarının anlaşılabilme sorunu, vergi idarelerinin denetim imkânlarının kısıtlılığı ve vergi toplama maliyetlerinin yüksek oluşu mükelleflerin en kolay, en az masrafla ve en doğru şekilde vergileme sürecine dahil edilmelerini hayatiyet derecesinde gerekli kılmaktadır. Vergi idaresi ile mükellefler arasında gerçekleşmesi hedeflenen sürece mükellefin kendiliğinden, baskı olmaksızın vergi ödemesine “vergi uyumu” ya da “gönüllü vergi uyumu” denilmektedir. Konunun yabancı literatürde işleniş sıklığı ve bu akademik çalışmaların çeşitli ülkelerin vergi idarelerinde etkin bir şekilde analiz edilip uygulamaya konması ülkemizdeki akademik yazınla ve idari uygulamalarla karşılaştırıldığında “vergi uyumu” kavramının ülkemizde yeterli düzeyde önemslenmediği veya üzerinde çalışılmadığı eleştirilerine neden olmaktadır. Toplam vergi hâsılatlarımızda yıllar itibariyle oran olarak beyana dayalı, dolaysız vergilerden ki bu vergiler bir anlamda vergi uyum düzeyini gösterir, dolaylı vergilere doğru bir kayma olması bu eleştirilere haklılık kazandırmaktadır.

Vergi uyumu adına bu güne kadarki yapılmış çalışmalar arasında bu alana öncü olarak gösterilebilecek çalışma Michael Allingham ve Agnar Sandmo’nun 1972 de yaptıkları teorik çalışma kabul edilebilir¹. Bu çalışma 1968 yılında Garry Becker’in yazdığı; “Suç ve Ceza: Ekonomik Yaklaşım²” adlı genel ekonomik suçların işlendiği çalışmadan sonra vergi uyumu üzerine geliştirilen bir çalışmadır. Vergi uyumu uzun yıllar belirli istatistikî yöntemler kullanan çalışmalarda işlenmiş daha sonraki dönemlerde ekonomik yaklaşımın ötesinde vergi uyumunu etkileyen psikolojik, sosyal ve kültürel faktörleri de dikkate alan çalışmalar ortaya konmuştur. Andreoni James, Brian Erard ve Jonathan

¹ M.Allingham , A. Sandmo (1972), 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis,' *Journal of Public Economies*, 1:323-338.

²G.S. Becker (1968). Crime And Punishment: An Economic Approach.*Journal of Political Economy*” s.76

Feinstein beraber yazdığı “Vergi Uyumunu” adlı çalışma, Laura Sour’un 2004’de yaptığı bireysel ahlak ve uyumu konu alan çalışması, James Alm, Gary H. McClelland ve William D. Schulze birlikte yazdıkları çalışma, ve özellikle Benno Torgler’in bu konuda 2003 yılından başlayarak yaptığı bir dizi çalışma vergi uyumunun ekonomik değişkenlerle birlikte psikolojik ve sosyal değişkenlerle de ele alındığı öncü çalışmalar olarak ifade edilebilir.

Bu bölümde öncelikle vergi uyumunun tanımlanmasının gereği ortaya konup, vergi uyumunu tanımlamaya yönelik mevcut yaklaşımlar ifade edilecektir. Daha sonra mevcut tanımlara getirdiğimiz eleştirilerden hareketle çalışmamıza ait yeni bir tanım oluşturulacaktır. Son olarak da vergi uyumu kavramını vergi ahlakı kavramından, vergi uyumsuzluğunu da vergi kaçırma kavramından ayıran çizgileri ifade etmeye çalışacağız.

1.Terminoloji Sorunu

Vergi uyumu başlığı altında bugüne kadar yazılan birçok makale ve tezde ihmal edilen önemli bir konu, vergi uyumu kavramının ayrıntılı bir şekilde tanımlanmamış olmasıdır. Birçok çalışmada uyuma etki eden faktörlerden, mevcut sorunlara ve bu sorunların nasıl giderilebileceğine dair çözüm önerilerine kadar birçok konu işlenmiş fakat vergi uyumuna ait tanımlamalar yapmaktan geri durulmuştur. Mükellef ile vergi idaresi arasında gerçekleşen bu sürecin ayrıntılı bir şekilde ortaya konmaması konunun anlaşılmasında karışıklıklara neden olmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda vergi uyumu kavramının tam olarak ne olduğunu, sınırlarını, unsurlarını vergi yönetimi açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiğini açıklamaya çalışacağız. Vergi uyumuna getireceğimiz tanım, çalışmamızda vergi uyumunu hangi yönleriyle ele alacağımızı da belirleyen bir aşamadır.

Vergi uyumunun tam olarak ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Vergi uyumu Becker, Allingham ve Sandmo gibi yazarların görüşlerinden temellenen denetim ve ceza olasılıkları bağlı olarak şekillenen teknik bir konu mudur? Yoksa mükellefin ekonomik kararlarının yanında psikolojik ve sosyal etkenlerin de bir arada değerlendirilmesi gereken bir süreç midir? Ayrıca kavram “vergi ahlakı” ile karıştırılmaktadır. Bu güne

kadar ortaya konan çeşitli vergi uyumu tanımlarını dayandırıldıkları temel kriterlerden hareketle vergi uyumu ve özelliklerini ortaya koyma gayretinde olacağız.

Mükelleflerin, vergi idarelerinin baskı ve cezaları olmaksızın daha çok kendi istekleriyle eksiksiz vergi ödemesini ifade eden İngilizce bir kavram olan “tax compliance” üzerine yapılan Türkçe çalışmalarda bu kavrama karşılık olarak “vergi uyumu”, “ vergiye gönüllü uyum” kavramları uygun görülmüş ve kavram bu şekilde ifade edilmiştir. Fakat “tax compliance” kavramın tam olarak Türkçe karşılığının ne olup olmadığına dair net bir analiz yapılmamıştır. Nitekim vergi uyumu yerine vergi itaati, vergi rızası hatta vergi ödeme istekliliği kavramları da kullanılabilir mi? “Tax compliance”’a karşılık gelecek kavramı tespit etmek kavram birliği açısından önem arz etmektedir. Bu alanda yapılacak etimolojik bir çalışma hem kavram birliğini sağlayacak hem de bu teknik terimin doğru anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

“Compliance” kelimesinin en basit manada karşılığı itaat, uyum, rıza, boyun eğmedir. Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle yabancı alan yazıda kullanılan tax compliance kavramı, kelime manası olarak neyi ifade etmektedir? Bu kavramla ne kastedilir? Bu kavrama karşılık olarak kullanılabilinecek ifadeler olan vergi uyumu ve vergi itaati farklı sonuçlar doğurur mu? Gibi sorulara cevap arayacağız.

1.1.Türkçe Literatürde Kavramsal Tartışmalar

Öncelikle “compliance” kelimesini inceleyip vergi konularında nasıl bir mana ifade ettiğine bakacağız. “Compliance” kelimesi köken itibarıyla “comply” yani boyun eğme, razı olma, uymak manasına gelen fiile “ance” takısı eklenerek oluşturulan bir isim fiildir. Kelime 1640 yıllarına dayanan bir geçmişe sahiptir.³

“Compliance” kelimesinin kökü olan “comply” fiili 14. yüzyıl başlarına dayanmaktadır. Kelimenin manası yerine getirmek, yürütmektir. “Comply” kelimesinin ilk kullanım hali “compli”dir. Kelimenin Fransızca’dan geldiği düşünülmektedir. Kelimenin “accompli” (yapmış bitirmiş) ve “accomplir” (yapıp bitirmek, tamamlamak, yerine

³ <http://www.etymonline.com/index.php?search=compliance&searchmode=none>(Erişim Tarihi 05.05.2011)

getirmek)⁴ gibi Fransızca'da benzer kullanımları mevcuttur. Kelimenin sonuna gelen “ply” eki 1600 yıllarla beraber kelimeye rıza anlamı kazandırmıştır.⁵

“Ance” eki fiillerin sonuna eklenerek, fiile bir süreç anlamı katan, fiillerden soyut isimleri türeten bir son ektir. Bu tür takıların Latince'den geldiği (antia ve entia) düşünülmektedir⁶. Bu yapıya farklı bir örnekten de bakabiliriz. “Rely” güvenmek inanmak fiiline “ance” takısı gelerek “reliance” yani güven itimat, inanç manasında kelime türetilmiştir.

“Compliance” kelimesi ile bağlantılı aynı kökten türemiş kelimelere baktığımızda ; “complacence” memnuniyet, gönül rahatlığı, “complaisance” hoşgörü, “complacent” halinden memnun, rahat, boş vermiş gibi kelimeler mevcuttur. Kelime mana itibarıyla çok sert çağrışımlar yapmamakla birlikte genel olarak daha yumuşak anlamlara karşılık olmuştur.

“Compliance” kelimesinin İngilizce 'de 4 anlamı vardır. Bunlardan birincisi bazı kabul görmüş genel standartlara göre hareket etmedir. Bu anlamıyla compliance kurallara uyma, uyum sağlama anlamındadır. Birinci anlama paralel eş anlamlı kelimeler ise “abidance” (itaat), “conformity” (uygunluk) “conformation”(uyum) gibi kelimelerdir. Bu açıdan bakıldığında bir mükellefin vergi kanunlarının kendisine yüklediği yükümlülükleri yerine getirmesi, trafik kurallarına uyması vb. örnekler compliance'ın bu anlamda kullanımlarıdır. Compliance tek başına değerlendirildiğinde hangi sistemde olursa olsun kişinin mevcut sistemin geçerli şartlarını yerine getirmesi gerekliliği ortaya konuyor. Compliance kelimesi vergi konuları için değerlendirildiğinde tüm vergi kanunlarının mükellefe yüklediği görevleri yerine getirmesidir.

İkinci anlamıyla “compliance” bir iletişim sürecinde dostça anlaşma, uzlaşdır. Bu anlamın eş anlamlı kelimesi “agreement” tır. Burada bir uzlaş, karşılıklı bir razı olma durumu, yazılı olmayan bir anlaşma hali vardır. Mükellefin vergi idaresi ile sürtüşmediği, vergisini gönül rızasıyla ödediği veya bir komşunun diğer bir komşu ile iyi ilişkiler içinde olma durumları bu anlamın çizgileri dâhilinde düşünülebilir.

⁴<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?word=compli&dil=frtr>(Erişim Tarihi 05.05.2011)

⁵<http://www.etymonline.com/index.php?search=coply&searchmode=none> (Erişim Tarihi 05.05.2011)

⁶<http://www.etymonline.com/index.php?search=ance&searchmode=none> (Erişim Tarihi 05.05.2011)

Üçüncü anlamıyla “compliance” insanların başkalarının istek ve arzularına karşı koyamama, onlara göre esneme, uyum sağlama gibi niteliklerinigösteren bir isim şeklinde kullanılır. Bu kullanımın eş anlamlıları “obligingness” (nezaket, yardımsever), “complaisance” (hoşgörü), “deference” (saygı) olarak sayılabilir. Burada yardım etmeye hazır olma, nizalı mevzularda anlaşmak uzlaşmak içi çok gayret gösterme halleri mevcuttur.

Son olarak “compliance” kelimesi kendini adamak, boyun eğmek, itaat etmek, başka bir güce teslim olmak manasında kullanılır. Bu kullanıma eş anlamlı kelime olarak “submission” (teslim olma, itaat, boyun eğme) gösterilebilir. Burada hakim hissiyat saygı ile birine hayranlık sonucu tabi olmak gibidir.⁷

“Compliance” kelimesinin anlamından hareketle vergi uyumu, vergi itaati veya vergi rızası kavramlarından hangisi “tax compliance” kavramının karşılığı olacaktır. Uyum, itaat ve rıza kavramları doğrudan bakıldığında yakın anlamlara sahip olsalar da aynı anlama gelmemektedir. Vergi uyumu daha çok mükellefin bir sisteme intibakı, vergi itaati devletin gücü karşısında vergi verme idraki kazanma, vergi rızası da daha çok mükellef eksenli bir verme olarak genel hatlarıyla özetlenebilir. Literatürde kavram birliğine gidilmesi için hangisinin “tax compliance” kavramının tam karşılığı olduğunu anlayabilmek için uyum ve itaat kavramlarının derinlemesine köken ve anlam analizini yapacağız.

1.1.1. Vergi itaati kavramının kullanılması üzerine tartışmalar

İtaat kavramı Türk Dil Kurumunca Arapça kökenli bir kelime olup Söz dinleme, boyun eğme, buyruğa uyma anlamına gelmektedir.⁸ Kavram bir başka kaynağa göre itaat biat, ram⁹ anlamına gelmektedir. İtaat eden kişiye muti denir. İtaat kavramının tam tersi anlamı adem-i itaat yani itaatsizlik, emir ve kurallara karşı gelme, asi olma olarak ifade

⁷<http://www.audioenglish.net/dictionary/compliance.htm>(Erişim Tarihi: 06.05.2011)

⁸<http://tdkterim.gov.tr/bts/>(Erişim Tarihi: 06.05.2011)

⁹<http://tonuk.me.metu.edu.tr/Sozluk/Sozluk2.pdf>(Erişim Tarihi: 07.05.2011)

edilebilir. Tax compliance tabiri farklı anlamlarıyla değerlendirdiğimiz “compliance” kelimesinden hareketle vergi itaati olarak karşılık bulabilir mi? Bu soruya vereceğimiz cevap compliance kelimesi ile itaat kelimesinin bire bir örtüşüp örtüşmediği ile ilgilidir.

Compliance kelimesi ileride de açıklayacağımız üzere ihtiva ettiği anlamlar açısından itaat kavramından daha geniştir. Compliance kelimesi özetle; kurallara uyma, dostça uzlaşma başkalarının isteklerine karşı koyamama ve güce boyun eğme anlamları olmak üzere dört farklı anlamda kullanılmaktadır. İtaat kelimesi bu derece geniş bir anlama sahip bir kelime değildir. Doğrudan sınırları belli olarak bir güce veya otoriteye bağlılık, boyun eğme emir ve yasaklarına karşı çıkmamadır. Sınırları itibariyle anlaşılması kolay ve fazla esnetilemeyecek, tavrı belli bir kelimedir.

İtaat kelimesi compliance kelimesinin sadece kurallara uyma ve güce teslim olma manalarını ihtiva eder. Dostça uzlaşma ve başkalarının isteklerine karşı koyamama veya kıramama manalarını itaat kavramı içermez. Özellikle “compliance” kelimesinin dostça uzlaşma anlamı “tax compliance” tabirinin önemli bir kısmını ifade ediyor. “Tax compliance”ın mükellefle vergi idaresi arasında psikolojik bir kontrat olduğunu ifade eden görüş de bu manada compliance kelimesinin dostça uzlaşma anlaşma anlamına vurgu yapmaktadır¹⁰.

Bir başka yönü ile konuyu değerlendirdiğimizde itaat kavramı cebri unsurları hâkimiyetle daha çok vurguluyor. İtaatin gerçekleşmesi için cebir unsuru mutlaka olmalıdır. Fakat compliance kavramı aynı kökten türetilmiş benzer kelimelerde görüldüğü üzere (complacence=memnuniyet, gönül rahatlığı, “compliance”=hoşgörü, complacent=halinden memnun, rahat, boş vermişlik) cebri öğelerin değil daha çok gönüllüğün esas olduğu bir kelimedir. İtaat bir yönüyle de istemesek bile, bizden yapılması istenileni yapmaktır, kelimenin manasında gönüllülük kısmen mevcut olsa da tamamında hâkim hissiyat değildir.¹¹ İtaat eylemi için yaptırım araçları ortadan kalktığı anda itaat söz konusu olamaz. Çünkü sizden istenilen bir davranış olmadığı gibi omzunuza yüklenen bir sorumluluk da olmayacaktır.

¹⁰P. F. Lars ve S. F. Bruno (2007). “ Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”*Law & Policy*,29(1), s.103.

¹¹www.psikoloji.gen.tr/sosyallesme ve itaat.(Erişim Tarihi: 07.05.2011)

İtaat eylemi, idrak temellidir. Kişinin bir fayda maliyet analizi sonucunda verdiği bir karardır. Mükellef kanunların emrettiği ya da vergi idaresin kedisine ulaştırdıkları emirleri yapmadığı durumda karşılaşacağı maliyeti hep göz önünde bulundurur. Eğer katlanacağı maliyet yüksekse itaat eder. Tax compliance eyleminde ise bir fayda maliyet analizinden ziyade bir kabullenme, diğer mükelleflere ayak uydurma, bir ödeme istekliliği söz konusudur. Mükellef belki de hiçbir zaman cezai bir yaptırımla karşılaşmayacaktır, dolayısıyla kendisine vergi ödememek ya da eksik ödemek sonucunda ceza maliyeti doğmayacaktır. Buna rağmen mükellefin vergi ödemesi itaat kavramı ile açıklanamaz, ortada bir gönüllülük vardır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan mükelleflerin vergilerini tam ve eksiksiz ödemeleri açısından konunun merkezine koyduğumuz “tax compliance” kavramı tamamen de vergi itaati ile ilgisiz değildir. Çünkü vergi ödemek ahlaki bir norm olana kadar cebri öğeler tarafından korunur. Ne zaman toplum bu norma sahip çıkarsa itaat yavaş yavaş gönüllülüğe yerini bırakır. Vergi itaatinde mükellef gönüllükten ziyade mecbur olduğu için vergi öder. Tax compliance kavramının en önemli özelliği ise vergi idaresi tarafında gelecek denetim ve ceza ihtimalleri olmadığında da mükellefin eksiksiz vergi ödemesidir.

1.1.2.Vergi uyumu kavramının kullanılması üzerine tartışmalar

Compliance kavramını uyum kavramı ile karşılaştırdığımızda uyum kavramı da geniş anlam aralığı olan bir kelimedir. Uyum, uyma kelimesi çok geniş kullanım alanı olan bir kelimedir. Bir makineye takılacak parçanın o makineye uymasından, ahenk manasına kadar oldukça geniş bir anlam aralığı vardır. Dolayısıyla kelimenin anlam yapısını kategorize etmek de oldukça zordur. Genel anlamıyla Türk Dil Kurumuna göre uyum *“Bir bütünün parçaları arasında bulunan uygunluk, ahenk.Toplumsal çevreye veya bir*

*duruma uyma, uyum sağlama, intibak, entegrasyon*¹²” şeklindedir. Şemsettin Sami’ye göre “*Uyma: yaraşır mütenasip, muvafık olma; Uyumlu ise yatman muti, itaatkâr*”¹³ olma şeklinde ifade edilmiştir. Bir başka kaynakta *uyma; intibak, riayet; Uyum armoni, ahenk tenasüp*¹⁴ şeklinde ifade edilmiştir.

Öncelikle farklı kaynaklara göre uyum kelimesinin anlamlarını inceleyip daha sonra bu kavramı farklı anlamlarına göre sınıflandırarak çalışmamıza devam edeceğiz.

Uyum kelimesi 4 ana anlam kategorisinde değerlendirilebilir. Bunları ahenk ve intibak, karıştların birlikteliği, uzlaş, kendiliğinden değişim, yöntem ve düzene uyma olarak ana başlıklara ayrılabilir. Uyum kavramı ilk olarak ahenk ve intibak anlamlarını ihtiva eder. Uyumun ahenk anlamı; birlikte aynı amaca yönelme, , birlik, uygunluk; birlikte ses veren düzen¹⁵, *bütünün parçaları arasında bulunan uygunluk*¹⁶ şeklindedir. Vergi terminolojisi açısından compliance kelimesinin yerine uyum kelimesinin kullanılması bu ifadeler dikkate alındığında mümkündür. Nitekim tax compliace; vergi idaresi ve mükellefler arasında mali bir amacı, her iki tarafın da yüklenmesi, bir düzen kurma, birlikte karmaşa olmaksızın uyum içinde hareket etme manalarını ifade etmektedir.

Uyum kelimesinin çok geniş bir kullanım alanı olduğunu daha önce de ifade etmiştik. Vergi literatüründe vergilerin uyumlaştırması kavramı ile vergi uyumu kavramı birbirine karıştırılmamalıdır. Her iki kavramın da ahenk anlamından hareketle karıştırılabileceğinden konuya burada bir açıklık getirilmesi uygun olacaktır. Ahenk anlamı her iki kavramda da mevcuttur. Bir ekonomik ortaklığı ifade eden birlik üyelerinin, ticari ilişkilerinde ortaya çıkabilecek problemleri azaltmak amacıyla vergi kanunlarını birbirlerine yakınlaştırmalarına vergilerin uyumlaştırılması denebilir. Avrupa birliği ülkeleri buna örnek gösterilebilir. Bunun İngilizce karşılığı “tax harmonization”dır. Burada mükellef devlet ilişkisi yoktur. Kanunlar birbirine benzetilir uyumlaştırılır. Fakat vergi uyumu mükellef ile devletin birbirine uyum sağlaması ve birlikte bir ahenk elde etmesidir. Bu iki kavram birbirine karıştırılmamalıdır.

¹²<http://tdkterim.gov.tr/bts/>(Erişim Tarihi: 09.05.2011)

¹³ Şemseddin Sami Kamusu Türk

¹⁴<http://tonuk.me.metu.edu.tr/Sozluk/Sozluk2.pdf> (Erişim Tarihi: 09.05.2011)

¹⁵<http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS/> Felsefe Terimleri Sözlüğü (Erişim Tarihi: 09.05.2011)

¹⁶<http://tdkterim.gov.tr/bts/>(Erişim Tarihi:10.05.2011)

İntibak anlamıyla uyum; *Toplumsal çevreye veya bir duruma uyma, uyum sağlama, intibak, entegrasyon*” olarak açıklanabilir. Vergi uyumu; toplumsal bir norm olan vergi ödeme fillini, kendiliğinden, sisteme ayak uydurarak yapma eylemidir. Mükellef hali hazırdaki bir sisteme dâhil olmayı çeşitli motivasyonlar marifetiyle isteyebilir. Mükellefin mevcut sistemin doğrularını ki bu ana hatlarıyla eksiksiz vergi ödemedir, kabullenmesi bir intibaktır. Mevcut sistemin doğrularını tespit eden ve uygulamaya geçen mükellef bu sistemin kurallarına yeni kurallar koymaksızın uyum sağlar. Dolayısıyla intibak manasıyla uyum mevcut doğruları kabul ve uygulamadır. Compliance kelimesi intibak manasını da barındırır.

Bir başka yönüyle uyum: “*çokluğun ve karşıtlığın düzenli bir birlik oluşturmasıdır*”.¹⁷ Bu tanımları biraz açmaya çalışacağız. Uyum sözlük anlamında ifade edildiği gibi hem çokluğun hem de karşıtlığın bir arada hareket etmesidir. Vergi mükellefleri vergilerini ödeyerek diğer mükellef topluluklarına yani çokluğun oluşturduğu güruha dâhil olarak uyum sağlarlar. Çünkü vergi ödemenin normatif bir yönü vardır. Vergi ödememek ahlaki bir değersizlik ifade ettiği sürece vergi ödemek bir topluluğa uyumdur. Aynı zamanda mükellefler vergilerini ödeyerek, vergi idaresinin karşıt olarak verdiği emirlere ve kurduğu sisteme uyum sağlarlar. Mükellefler hem bir vergi idaresine karşı hem de bir toplumsal norm olan vergi ödemenin ahlaki değerine karşı uzlaşma gösterir.

Vergi uyumu dediğimiz konu hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin birlikte oluşturduğu ortak bir değerdir. Aksi durumda vergi idaresi veya devlete ve diğer mükellef guruplarına karşı çatışma söz konusu olur. Vergi idaresinin altyapısını oluşturduğu sisteme karşı istenilen tutumu gösteren mükellef bu yönüyle vergi idaresi ile fikir birliğine varmaktadır. Kanaatimce uyum kavramı bu anlamıyla compliance kavramının genel özelliklerine yaklaşmaktadır. Compliance kelimesi de birçok yönüyle çatışmacı mantıktan ziyade uzlaşma mantığını ifade etmektedir. Compliance kelimesinin anlam analizinde ortaya koyduğumuz kurallara uyma, dostça uzlaşma başkalarının isteklerine karşı koyamama ve güce boyun eğme anlamlarından dostça uzlaşma ve kısmen de kurallara uyma anlamları uyum kelimesinin bu anlamıyla örtüşmektedir.

¹⁷ B.Akarsu (1975). Felsefe Terimleri Sözlüğü, TdkYayınları

Uyum kelimesi zorlama olmaksızın kendiliğinden gelişen bir değişim süreci olma manasına da sahiptir. Uyum kelimesi Türk Dil Kurumunun Eğitim Terimleri Sözlüğüne göre ; “*Bireyin, çevresel koşullara ya da değerlere ruhsal bakımdan **kendini uydurması süreci**” ve “**gerekli değişmelerle kendini çevre koşullarına göre ayarlaması***¹⁸” şeklinde ifade edilmiştir. Uyum kelimesi burada birincisi; bir süreç olma özelliği ikinci de; kendiliğinden değişim özelliği olmak üzere iki önemli anlam kabiliyetine sahiptir. Tax compliance derinlemesine analiz edildiğinde, mükellef ile devlet arasında gelişen mükellefi vergi ödemeye razı olduğu, devletin de mükellefi daimi, uzun süreli sisteme dâhil etmeye çalıştığı bir süreç olduğu görülecektir.

Uyum çevreye uyma veya değer yargılarına uyma yönüyle aynı zamanda etken bir eylemdir. Zorlama veya baskı ile yapılan edilgen bir eylem değildir. Kavram edilgen haliyle vergi uydurması şeklinde olamayacaktır. Mükelleften zorlama olmaksızın vergi ödenmesini ifade eden Tax compliance, mükellefin merkezde olduğu, kendi kendine karar verme yönü ağır basan bir tutumdur. Dolayısıyla uyum kelimesinin kendiliğinden değişim anlamı compliance kelimesine paralel bir anlamı içerir.

Süreç olma özelliği ve kendiliğinden gerçekleşen değişim özelliği ile uyum kelimesi, compliance kelimesinin kurallara uyma, dostça uzlaşma başkalarının isteklerine karşı koyamama ve güce boyun eğme anlamlarından başkalarının isteklerine karşı koymama, kısmen de uzlaşma anlamlarına yakındır.

Uyum kelimesinin yaptığımız anlam sınıflandırmasında son anlamı düzene, yönetime kurallara uyma¹⁹ anlamıdır. Yönetme, sisteme, kurallara uyma anlamı compliance kelimesinin dört anlamından üçüne paralellik gösteren bir anlamdır. Sadece dördüncü anlam olan güce teslim olma, boyun eğme bir ölçüde bu anlamın ötesinde bir aşırılık barındırdığı için paralellik göstermiyor denebilir. Buraya kadar ki uyum anlamları içinde en açık şekilde içeriği anlaşılan sınıflandırma bu sınıflandırmadır. Uyum hangi konuda olursa olsun belirlenmiş kuralların gerekliliğini yerine getirme olarak anlaşılır.

¹⁸ <http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS/> Eğitim Terimleri Sözlüğü1974(Erişim Tarihi: 11.05.2011)

¹⁹ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü1972(Erişim Tarihi: 11.05.2011)

Görüldüğü üzere uyum kavramı genel itibariyle itaat kavramına göre hem daha geniş bir kullanım alanına sahip hem de daha ılımlı, cebri öğelerden uzak bir anlama sahiptir. Uyum kelimesinde uyumu gerçekleştiren kişi için bir gönüllük durumu mevcuttur. Kavram cebri öğelerden uzak olması nedeniyle itaat kavramından ayrılmaktadır. İtaat kelimesi daha önce ifade ettiğimiz gibi idrak temellidir. Buna karşılık uyum bir ayak uydurma ve alışkanlık durumunu ifade etmektedir. Vergi idaresi de siyasi nedenlerin de etkisiyle mükelleflerin üzerine gidip tepki almak istemez. Zaten bütün vergiler içinde mükelleflerin üzerine gidilemez.

1.1.3. Tartışmaların değerlendirilmesi

“Tax compliance” çalışmamızda ifade etmeye çalıştığımız kadarıyla; mükellefin vergi ödeme kararlarını etkileyen ekonomik, psikolojik ve sosyal faktörlerle oluşan, vergi idaresinin mükellefi kazanma gayreti ve uyumu sağlamaya yönelik tedbirleri ile şekillenen, mükellefte vergi ödeme istekliliği veya vergi ödeme razılığı ile sonuçlanan bir süreçtir. Buraya kadarki yaptığımız çalışmadan hareketle “tax compliance” kavramına en münasip ifadenin ne olacağını tespit etmeye çalışacağız. “Compliance itaat” ve uyum kavramlarından hangisi ile ifade edilmelidir, vergi uyumu ve vergi itaati arasında bir fark var mıdır? Bu sorulara cevap verebilmek için köken itibariyle incelediğimiz terimleri anlam sınıflandırmasına tabi tuttuk. Sonuç olarak compliance kelimesi; kurallara uyma, dostça uzlaşma başkalarının isteklerine karşı koyamama ve güce boyun eğme anlamları olmak üzere dört farklı anlamda kullanılıyor. İtaat kelimesi compliance kelimesinin sadece kurallara uyma ve güce teslim olma manalarını ihtiva eder. Uyum kelimesi ise ahenk ve intibak, karşıtların birlikteliği, uzlaşma, kendiliğinden değişim, yöntem ve düzene uyma şeklinde ifade edildi.

Kelime anlamlarına bakıldığında compliance kelimesi daha çok uyum kelimesine yakın bir anlam ifade ediyor. Boyun eğme manasıyla da itaat kavramına yakın duruyor. Yaptığımız incelemeden hareketle kavram karmaşasının temel nedeni tamamıyla compliance kelimesi ne uyuma ne de itaate tam örtüşüyor. Çalışmamız bize uyum+itaat

=compliance gibi denklemi kazandırıyor. Vergi çerçevesinden baktığımız da tax compliance hem vergi uyumunu hem de vergi itaatini kapsayan bir üst kavramdır. Compliance ilk üç manası itibariyle uyum (kurallara uyma, dostça uzlaş, başkalarının isteklerine karşı koyamama) son manası (güce boyun eğme) itibariyle de itaattir.

Tax compliance tabirini Türkçede vergi uyumu olarak kullanmak daha uygun olacaktır. Compliance kelimesinin oluşum sürecini daha önce ifade etmiştik. Comply kelimesinden türeyen bu kelime, yine comply kelimesinden türeyen bütün kelimelerle bir paralellik göstererek, rıza hoşgörü ve alışkanlıkları ifade eden yumuşak anlamlar ihtiva ediyor. Dolayısıyla tax compliance ağırlıkla vergi uyumu şeklinde ifade edilmelidir. Uyum eylemi anlattığımız gibi bir zorlama dışında kendiliğinden bir intibak etme, bir ahenge uyma, en nihai noktada vergi ödemeye alışma, yadırgamama eylemidir.

Vergi terimi olarak da vergi uyumu mükelleflerin kendi istekleriyle vergi ödemelerini ifade eder. Bu konuda mükelleflerin kendiliğinden vergi ödemeyeceği, verginin doğasında cebri unsurların hep olacağı, dolayısıyla mükellefin gönüllü vergi ödemeyeceği eleştirisi gelebilir. Bu eleştiri haklılık payına sahiptir fakat vergideki cebirlik kanundan kaynaklanır. Kanunlar hangi kurallara uyulması gerektiğini ortaya koyduğu gibi kurallara uyulmadığı durumlarda ne tür yaptırımların uygulanacağını ortaya koyar. Bu tüm kanunlarda böyledir, bu durum vergi kanunlarına has bir durum değildir.

Tax compliance vergi uyumudur çünkü hâkim tavır gönüllüktür. Birçok makale vb. bilimsel çalışmada tax compliance yerine “voluntary tax compliance” yani gönüllü vergi uyumu da kullanılmaktadır. Dolayısıyla tax compliance kavramından mükellefin vergi ödemesi arzu edilmekte ve bunu kendiliğinden gönüllü yapması da ayrıca vurgulanmaktadır. Vergi itaatinin farkı itaat gönüllü olmayabilir. Uzun yıllar yapılan çalışmalarda Becker’in çalışmasından hareketle uyum daha çok itaat ile ilişkilendirilmiş. Bu dayanak noktasına göre önerilen çözümler daha çok denetimlerin ve cezaların arttırılması olarak ortaya konmuştur. Fakat göz ardı edilen hangi ülke olursa olsun hiçbir vergi teşkilatı bu denli geniş kadrolara sahip değildir. Dahası bu kadrolara yer açılabilirse elde edilen marjinal vergi hasılatı düşecek ve marjinal vergi toplama maliyetleri artacaktır. Tüm bu matematiksel problemler çözülsün bile bu

düzeyde bir mali baskı mükellefler üzerinde sosyal maliyetler oluşturulacak ve vergi hasılatlarındaki artış sürdürülemez olacaktır. Çünkü mükellefler uzun vadede siyasi bir koz olarak bu konuyu kullanacak ve vergi baskılarını kaldırmayı politika edinmiş bir hükümeti iş başına getirerek bu baskıdan kurtulacaktır.

Tax compliance vergi uyumudur çünkü compliance karşılıklı dostça bir uzlaşıdır. Bu uzlaşma Lars P. Feld, Bruno S. Frey'in çalışmasında ciddi bir şekilde ortaya konulmuştur. Buna göre mükellef devletten saygılı bir tutum karşısında vergi ödemeyi bekler. Karşılığında da devlete vergi öder. Mükellefin ikinci beklentisi de ödediği vergiler karşılığında sağlıklı kamu hizmetleri görmek ister.²⁰ Vergi uyumu bu yönüyle bir psikolojik kontrat, bir uzlaşıdır. Bu uzlaşmanın olmazsa olmazı; baskı görmeden mükellefin kendi rızasıyla bu sürece taraf olmasıdır. Bu uzlaşma tanımını cezayı ortadan da kaldırmaz. Gönüllü olarak uzlaşmak isteyen sözleşmenin tarafları, sözleşmeye uymamanın yaptırımını kabul ederek bu sözleşmeye taraf olur. Vergi uyumu da; vergi ödemediği takdirde cezalandırılacağını bilen mükellef ve devlet arasında gerçekleşir. İtaat bir uzlaşma anlamını çok sağlayamayan bir eylemdir. İtaatle değiştirilemez mutlak bir doğrudan bahsedilebilir. Bir mutabakat süreci yoktur. Sürecin doğruları pazarlığa konu olmaz ve beklenen sadece emre uyulmasıdır. Vergiler mutlak doğrulardan oluşmaz pekala müzakereye ve değişime açıktır. Aynı zamanda ödenemeyen vergiler kamu otoritesine de belirli problemlerin mevcudiyetini de bildirir. Kamu otoritesi de ödenebilir vergiler düzenlemek zorunda kalır. Sonuç olarak vergiler mutlak bir itaatten ziyade karşılıklı bir uyumun, uzlaşmanın sonucudur.

Kurallara uyma açısından itaat kavramı ve uyum kavramı compliance kelimesini karşılayacak içeriktedir. Fakat itaat eden kişi, kurallara uyma sürecinde emir komuta sisteminde alt birim yani itaat eden muti konumundadır. Uyum sağlayan kişi kurallara uyarken hem muti hem de eşitler arasında ayak uyduran, ahengi bozmayan konumundadır. Bir diğer ifadeyle uyum sağlayan, üst merciin emrine uyduğu gibi diğer insanların kurallara uymasından da etkilenir ve kurallara uyar. Uyum emir verene uyum sağlamakla beraber diğer kurallara uyanlara da uyum sağlamayı ifade eden ekstra bir anlama sahiptir. Vergi ödeyen mükellefler sadece devlete karşı sorumluluklarından

²⁰ P. F. Lars, S. F. Bruno (2007). "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation" *Law & Policy*, 29(1), s.103.

değil topluma karşı sorumluluklarından dolayı da vergi öderler. Çünkü vergi sonradan öğrenilmiş bir bilgidir. Vergi uyumu da bu sosyal dinamikler sayesinde sağlanır. Aksi halde her kolluk gücü olan devlet iyi vergi hasılatı sağlardı. Vergi ödemek sosyal bir kural oldukça mükellefler diğer insanların vergi ödemesinden de etkilenir ve vergi öderler.

İtaat ve uyum istenilen davranışı gerçekleştirme yönüyle birbirine yakın iki kavram olarak görünebilir fakat ayrı şeylerdir. Yine de bu iki durum birbirlerinden bağımsız mecralarda gerçekleşmezler. Yaptırımı belli olan kurallar uygulanarak toplumlar itaate yöneltmişlerdir. Ceza mekanizması insanları uzun vadeli fayda maliyet analizlerine iter. Cezanın caydırıcılığı bireyi etkiler, bu etki topluma geçer. İnsanlar adam öldürmenin cezasını çektiklerinde bir daha bu fiili yapmamaya karar verebilirler. Bu karar verme durumu itaattir, çünkü güç kişiyi caydırmıştır. Bu cezanın diğer toplum üyelerine de bir öğretisi vardır. Adam öldüren cezalandırılır. Bireyin aldığı ceza topluma ahlaki bir öğreti olarak yayılır. Dolayısıyla kural haline gelen bu ahlaki kaidenin anlaşılması için herkesin adam öldürüp cezalandırılması gerekmez. Bu durum vergi konuları için de geçerlidir. Vergi ödemeyen her mükellefi cezalandırma imkânınız olamayacaktır. Vergi ödememenin çözümünü ağırlıkla ceza ile ilişkilendirmek yanlış olacaktır. Vergi idareleri akılcı davranarak itaatten ziyade mükellefin kendiliğinden uyum göstereceği politikalar oluşturmalıdır.

Devletin bütün mükellefleri tek başına güçle terbiye etmesi imkânsızdır. Dolayısıyla adam öldürme örneğinde olduğu gibi nasıl bir suçlu ceza yoluyla itaat ettiriliyor. Sonrasında diğer insanlar da ahlaki normlarla, öldürmekten uzak duruyor istenilen davranışı kazanıyorsa, vergi uyumu da bu şekilde gerçekleşecektir. Toplum vergi ödeme kuralına ayak uydurmaya, intibak etmeye, uyum göstermeye başlayacaktır. Devlet pekâlâ vergi ödemekte art niyetli olanları, vergi kaçırıanları, cezalandıracaktır. Fakat diğer suçlarda olduğu gibi, suçu işlemeyen, cezalandırılmadan uyum gösteren insanlar varsa, vergi cezası almadan da mükellefler vergi ödeyebilir hale getirilebilirler, uyum gösterebilirler. Sonuç olarak sadece ceza alanlar bu ahlaki bilgiyi öğrenir demek yanlış olacaktır. Suç işlememiş insanlara ceza mekanizması dışında kazandırılan davranışlar vergi uyumunu sağlayacaktır ve daimi olarak mükellef kazanılacaktır.

İtaat ve uyum birbirini tamamlayan ayrı davranışlardır. İtaat bir sosyolojik normun inşasını, uyum ise sosyolojik normun devamını sağlar. Uyumun gerçekleşebilmesi için daha öncesinde itaat gerçekleşmiş olmalıdır. İtaat sonrası cebri öğeler azaldıkça uyum yerleşecektir. Sonrasında insanlar ceza almadan gönüllü olarak kurallara uyacaktır. Bu konuya ülkemizde getirilen sigara yasağı önemli bir örnektir. 4207 sayılı kanunla kademeli olarak sigara yasağı önce belirli mekânlarda sonra da tüm kapalı alanlarda uygulanmaya başlandı. Devlet öncelikle konuyla ilgili ortaya yasal yaptırım koydu. Mekân sahipleri ve sigara kullanıcıları öncelikle bu yasağın uygulanıp uygulanmayacağını izlediler. Kesilen cezalar birinci aşamada mekân sahiplerini ve tütün mamulleri kullanıcılarını itaate zorladı. İlerleyen dönemlerde dumandan rahatsız olan diğer insanlar, bu kanunun ciddi olduğunu gördüler ve bu kurala sahip çıktılar. 2008 ve 2009 yılları öncesinde suç olmayan bu fiil bu kanunla suç kapsamına alındı ve diğer insanlar için ahlaki bir normun tesisi için bu fırsat tanındı²¹. Şuan birçok mekân sahibi kullanıcı öncelikle yasanın öngördüğü cezaya göre hareket etmektedir ama zannediyorum ki daha büyük ölçüde diğer insanların tutum ve davranışlarına göre de bu yasağa uymaktadırlar.

Yaptığımız çalışmalarda Türk vergi terminolojisinde vergi uyumu kavramını ilk olarak Batirel²² tarafından kullanıldığını görmekteyiz. Bu teknik terimin vergi uyumu, vergi itaati veya farklı bir kavramla Türkçe bir karşılık bulması önemlidir. Maliye biliminde bu tür kavramlar alan yazına kazandırılırken de Türkçenin genel özelliklerine uygun olmalıdır. Yabancı dillerden alınan kavramların dilimizde en başta doğru bir karşılık bulması dil hassasiyeti açısından önemlidir. Bilgisayar İngilizce karşılığı “computer” veya yakın bir telaffuza sahip bir şekilde dilimize girebilirdi, fakat ülkemize ait bir kelime olarak bilgisayar denmesi dil hassasiyeti açısından önemli bir kazanımdır. “Tax compliance” kavramı da zorlama bir biçimde vergi komliyanısı gibi çirkin bir kavram olarak dilimize girmeden Batirel’in doğru kullanımıyla vergi uyumu olarak dilimize kazandırılmıştır.

²¹ Sigara yasağı uygulamalarının başında toplum ortak menfaat sağlayacağını inandığı bu kurala hızlı uyum sağladı. Nitekim bu kuralın delinmemesi adına ilk dönemlerde yurdun çeşitli bölgelerinden yasağı delenler ve onları uyaranlar arasında ölümle bile biten adli durumlar oluştu.

²² Ö.F.Batirel(1996).Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 175

Vergi uyumu kavramı vergi itaati kavramına göre tax compliance kavramını karşımaya daha müsait bir kavramdır. Tax compliance kavramına vergi itaati demek yanlış değildir fakat eksik olacaktır. Vergi uyumu kavramı ise birçok artısının yanında uyum kavramının çok fazla kullanım alanı olması nedeniyle orijinal bir kavram olarak görülmemektedir. Zaman zaman farklı çağrışımlar yapmakta ve karıştırılmaktadır. Çalışmamızın ulaştığı bu nokta da vergi idaresinin denetim ve cezalar yoluyla elde ettiği sonuca vergi itaati, mükellefin kendi kendine gönüllülüğe dayalı vergi ödemesine de vergi uyumu denmesinin daha uygun olacağını söyleyebiliriz. Dolayısıyla vergi itaati kavramı da sınırları içinde kullanılabilir. Bu nedenlerle kavram birliği açısından bu güne dek kullanılan vergi uyumu kavramının kullanımı daha doğru olacaktır. Biz de çalışmamızda bu kavramı kullanacağız.

2. Vergi Uyumunun Unsurları

Vergi uyumuna ait sağlıklı tanımlamalar yapmak, özelliklerini ortaya koymak ve nelerin uyum davranışı olup olmadığını belirlemek, literatüre bu yönüyle bir katkıda bulunmak çalışmamızın hedeflerinden biridir. Vergi uyumu adına yapılan çalışmaların birçoğunda yapılan uyum tanımları aslında o yazarın konuya hangi pencereden baktığını ve vergi uyumu konusuna getireceği önerileri bir manada ifade etmektedir.

Sosyal bilimciler vergi kaçırma, vergi dolandırıcılığı ve vergi uyumu kavramlarını zaman zaman birbirinin yerine kullanmaktadır. Literatürde kasıtlı olarak vergi kanunlarına aykırı hareket etmek konu olunca vergi kaçırma tabiri daha uygun olmaktadır. Fakat konu vergi otoriteleri ve kurumlar tarafından ele alındığında vergi ödememenin veya ödeyememenin farklı boyutları olması nedeniyle vergi uyumsuzluğu tabiri net bir şekilde tercih edilmektedir²³. Çünkü vergi uyumsuzluğunda ²⁴mükellefin kasıtlı olmaksızın, vergi kanunlarını anlayamama, yanlış anlama, hata yapma gibi durumlar da söz konusu olmaktadır. Bu nedenle mükellefi böyle durumlarda vergi kaçıran kişi gibi değerlendirmek oldukça ağır bir değerlendirme olacaktır. Dolayısıyla

²³P. Webley (2004). Tax compliance by businesses. In Hans Sjögren & Göran Skogh (Eds). New Perspectives on Economic Crime, Cheltenham: Edward Elgar, s. 95.

²⁴L. Sour (2004). An Economic Models of Tax Compliance with Individual Morality and Conformity, [Economia Mexicana](#),13(1), s.45.

vergi gelirlerinin kayıpsız toplanabilmesinin yollarının arandığı, mükellefin üzerine düşen vergiyi eksiksiz ödemesini sağlayacak, mükellefi vergi ödemeye yöneltecek öneriler getiren çalışmalarda vergi uyumu kavramı bilinçli olarak diğer kavramlarla karıştırılmadan kullanmak daha doğru olacaktır. Aksi halde vergi sisteminin ve uygulayıcılarının da hatalı politikaları kaybedilen her mali kaynak için uyumsuz her mükellefe vergi kaçakçısı demek yakışıksız bir ifade olacaktır.

Vergi uyumu unsurları ile ayrıntılı bir biçimde incelendiğinde gerçekleşmesi gereken somut fiil, mükellefin vergisini zamanında ve eksiksiz ödemesidir. Bu iki somut fiile nasıl ulaşılacağı çeşitli yazarlar tarafından farklı görüşlerle açıklanmıştır.

En basit ifade ile vergi uyumu “*yeterli kayıt tutma, vergi beyannamelerini zamanında ve doğru bildirmeyi ve vergi borcunu tam olarak ödemeyi gerektirir*”.²⁵ Vergi uyumu mükellefin temel görevlerini eksiksiz yerine getirmesidir. Bu tanıma göre her türlü aksi davranışın da uyumsuzluk olarak değerlendireceği açıktır. Vergi uyumunu veya uyum davranışını daha iyi anlamak için vergi uyumunu oluşturan unsurları iyi analiz etmek gerekmektedir.

2.1. Kanunlara Uyma Unsuru

Devletin kamusal gereksinimleri karşılamak üzere vergi alması zaman içinde keyfilikten uzak yasal düzenlemelere bağlı gerçekleşmektedir. Vergilerin yasalarla konulup yasalarla kaldırılması kamu otoritesini bağladığı gibi vatandaşları da bağlamaktadır. Devletin adaletsiz, zamansız ve zarar verici bir şekilde vergi alması kadar mükelleflerin de vergi vermemesi veya kanunlara aykırı davranması da sakıncalar doğurmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bir ekonomik sistemde gerekli mali kaynakların nasıl temin edileceği ve kimlerden temin edileceği, vergi yönetimlerinin temel sorunu olmaktadır.

²⁵Sour (2004).s.44.

Kanun hazırlayıcılar vergi kanunlarını hazırlarken verginin konusu ve mükellefini ve mükellefin ödeme gücünü dikkate alarak sistemi bir bütün olarak değerlendirerek kanunları hazırlarlar. Bir bütün olarak değerlendirilen ve herkesi bağlayan kurallar, herkes tarafından benimsenmeyip bir kısım mükelleflerce benimsenirse, vergi sistemi için arzu edilenin gerçekleşmemesine ve sonucunda ekonominin tamamında dengesizliğe neden olacaktır. Vergi kanunlarına riayet etme, uyma vergi uyumu davranışının en önemli ögesidir. Eğer sistemde tahmin edilmeyen bir kayıp, bir uyumsuzluk, kayıt dışılık meydana gelirse; bu aksamadan ilk bakışta, devlet hasılat yönünden olumsuz etkilenir. Bunun sonucunda devlet istediği mali kaynaklara ulaşamaz, sağlıklı hizmetler üretemez. Bu yönüyle devletin mali yapısı ve ondan hizmet bekleyen vatandaşlar da zarar görür. İkinci olarak kayıt dışılık ve vergi uyumsuzluğu devlete zarar verdiği gibi benzer sektörlerde veya benzer üretim süreçlerinde bulunan ekonomik birimlere de haksız rekabet sonucu zarar verir. Aynı mal ve hizmeti üreten birimlerden kayıt dışı olanlar, mevcut sektörün vergi yüküne bağlı olarak %40-50 oranında haksız bir kazanç elde eder ki, karşılarında bu şartlarda vergi ödeyen bir ticari birimin ekonomik olarak hayatta kalması imkânsızdır. Bu manada vergi uyumu *“geniş ölçüde mükellefin vergi yasalarının oluşturduğu kuralları karşılayabilmesi ile ilgilidir. Bu kurallar da; sisteme kayıtlı olmak, gerekli bilgileri zamanında bildirme, eksiksiz beyan ve doğru bilgi sunma ve zamanında vergi ödeme olarak sayılmaktadır”*.²⁶

Yani vergi uyumu mükelleflerin geniş ölçüde kamu otoritesinin yasalar ile kurduğu vergi sistemine uymasındır. Uyum davranışının nihai sonucu, mükellefin eksiksiz bir şekilde vergisini ödemesidir. Vergi uyumunda nihai hedef, kanunların gösterdiği ölçüde üzerine vergi borcu düşen mükelleften verginin tahsil edilmesidir. Bu hedefin gerçekleşmesi için de mükellefin mali hareketlerinin izlenebilmesi, hangi faaliyet alanında çalıştığının bilinmesi, mali yükümlülüklerle beraber şekli yükümlülükleri de gerçekleştirmesi gerekmektedir. Buradan sadece devletin hazinesine para konması anlaşılmamalıdır. Mükellefin sisteme kayıtlı olması, mali hareketleri izlenebilmesi ve o gerçeklikte vergisini ödemesi esastır. Eğer kişi şekli yükümlülüklerin hepsini yerine

²⁶OECD(2008) Monitoring Taxpayers Compliance:A Practical Guide Based on Revenue Body Experience. Forum On Tax Administration:Compliance Sub-group Final report, s.9

getiriyor bunun yanında zarar veya sıfır kar ediyorsa o mükelleften vergi alınamaması uyumsuzluk sayılmamalıdır.

Benzer şekillerde vergi uyumunun kanunlara uymak olduğu yorumu üzerine literatürde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Paul Webley de *“kanun ve benzeri düzenlemelerin oluşturduğu vergiye dair kurallar mevcuttur. Bu kurallara da bağlı kalmak vergi uyumunu göstermektedir”*²⁷ demekle vergi uyumuna yakın bir tanım yapmaktadır.

Vergi uyumu kanunlara uygun hareket etme yönüyle mükellefler için hukuki bir sonuç ifade etmektedir. Bu yönüyle uyum davranışlarının dışına çıkılması cezai müeyyidelere neden olmaktadır. Bu bakımdan devlet açısından da vicdani sonuçlar doğurur. Eğer bir ülkenin vergi sistemi yapısal bozukluklar nedeniyle mükellefi vergi uyumsuzluğuna itiyor ve vergi otoritesi de bu durumda mükellefini cezalandırıyorsa bu sonuç vergi otoritesini de sorumlu kılmalıdır. Dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun tek sorumlusu mükellef olmamakta bu konuda devlete de ciddi sorumluluklar düşmektedir. Kanun hazırlayıcılarının bu açıdan yaptıkları kanunlar vergi uyumunu etkilemektedir. Anayasamızın 73. Maddesi vergi uyumu açısından değerlendirildiğinde vergilerin kanunla konulup kaldırılması ve Bakanlar Kuruluna belirli yetkiler tanınması bakımından yeterli alt yapıyı sağlamaktadır.

2.2.Gerçek Vergi Yükümlülüğünü Yerine Getirme Unsuru

Vergi uyumunun önemli bir özelliği mükellefin gerçek vergi yükümlülüğünü ortaya koymasıdır.

“Mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini ve indirilebilecek giderlerini doğru bildirmek, gerçek vergi yükümlülüğünü ortaya koymak ve beyannamelerini zamanında doldurmak olarak ifade edilmektedir. Mükelleflerin bu tür yükümlülükleri yerine getirebilmeleri için okuma, aritmetik beceri, kayıt altına alabilme ve muhakeme yeteneklerine sahip olmaları gerekmektedir. Bu yüzden, vergi

²⁷P. Webley (2004). Tax compliance by businesses. In Hans Sjögren & Göran Skogh (Eds). *New Perspectives on Economic Crime*, Cheltenham: Edward Elgar, s.95.

*uyumsuzluğu zaman zaman kasıtlı davranışlardan kaynaklansa da, bazen dikkatsizlikten, hatalardan ve kayıt tutma ve benzeri yükümlülüklerin yanlış anlaşılmasından da kaynaklanabilmektedir”.*²⁸

Vergi uyumu mükellefin vergileme sürecinde üzerine düşen şekli yükümlülüklerle beraber maddi yükümlülükleri de yerine getirmesidir. Bu manada mükellefin üzerine düşen en can alıcı görev kazandığı gelirin isabet eden gerçek vergiyi ödemesidir. Bu açıdan bakıldığında mükellefin sadece şekli yükümlülüklerini yerine getirmesi bal yapmayan arı misali devlete gelir kazandırmayacaktır. Burada daha ayrıntılı olarak ifade etmeye çalıştığımız iki tür ihtimal vergi uyumunu zayıflatabilir veya ortadan kaldıracaktır. Mükellef gerçekten eksiksiz brüt gelirini belirtip, gerçeği yansıtmayan gider ve indirimler kullanmak üzere kendisine daha az vergi tahakkuk edilmesini sağlayabilir. İkinci olarak gerçek brüt gelirin altında bir rakam beyan eder ve yine daha az vergi öder.

Mükellefin devlet ile arasında gerçekleşen bu ekonomik ilişkinin temelinde kanunların gösterdiği ölçülerde gerçek vergiyi ödemek vergi uyumudur. Dolayısıyla vergi uyumu adına mükellefin ödemesi gereken vergi ile ödediği vergi arasındaki fark ne denli azalırsa mükellef vergi uyum derecesini o denli arttıracaktır. Buraya kadarki anlatımlarımızda ilk defa bir uyum derecelendirilmesi terimi kullandık. Vergi uyumunun ölçülebilmesinin zor olması bir derecelendirme yapmayı zorlaştırmaktadır. Fakat incelemeler sonucu belirli oranda vergi kaçırdığı, yanlış anlamadan veya hatadan dolayı eksik ödediği ortaya çıkan mükellefin; ödediğinin ödemesi gerekene oranı o mükellefin vergi uyum derecesini ortaya koyacaktır. Eğer bir mükellef üzerine düşen vergiyi büyük ölçüde beyan etmiş ve ödemişse örneğin üzerine düşen verginin %80-90’nı beyan edip ödemişse bu mükellefe uyumsuz mükellef demek gerçeği yansıtmaz. Dolayısıyla ne kadar uyumlu veya ne derece uyumlu olduğu dikkate alınmalı ve uyumsuzluk giderilmeye çalışılmalıdır. Eğer mükellef tamamen vergi dışı bir ticari faaliyet göstermekteyse mükellefin tam olarak uyumsuzluğu söz konusudur. Fakat ülkemiz açısından bakıldığında; %50’inin üzerinde kayıtlı bir ekonomi söz konusu

²⁸J. A. Roth, J. T. Scholz and A.D. Witte (1989). Taxpayer Compliance, An Agenda for Research, Vol.1: Philadelphia: University of Pennsylvania Press, s.21.

iken bu oranın üzerinde her oran mükellefin vergi uyumluluğu gayretini ortaya koyar. Bu bakımdan Fold ve Frey vergi uyumunu arttırmayı bu ekonomik hastalığı tedavi etmek olarak görmektedirler.²⁹

Mükellefin tam olarak vergi yükümlülüğü gereğince vergi ödemesi üzerine bir başka tartışma da her türlü mükellefiyeti hafifletici unsurun vergi uyumunu olumsuz etkilediği, zayıflattığı yorumudur. Burada iki farklı yorum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi; *Mükellefler gerçek mükellefiyeti ortaya koymak için herhangi bir hafifletici unsuru kullanmaktan uzak durmalıdırlar. Vergi uyumuna taraf olmak vergi kaçırmaya ve vergiden kaçınmaya karşı olmaktadır.*³⁰ İkinci yorum ise; “*vergi kaçırma mükellefin kasıtlı olarak vergi yükümlülüğünü azalttığı uyumsuz davranışdır. Vergiden kaçırma ise kanunların sınırladığı ölçüde vergi yüklerinin hafifletmektir.*”³¹ Dolayısıyla, vergiden kaçınma; bir suç olmadığı gibi vergi uyumsuzluğu da değildir.

Bu iki ayrı yorum değerlendirildiğinde “*vergiden kaçınma vergi uyumsuzluğu değildir*” ifadesi daha yerinde bir ifadedir. Kaçınma durumunda mükellefin art niyeti söz konusu değildir. Kanun hazırlayıcıların mükellefe sunduğu matrah azaltıcı faktörlerin mükellef tarafından kullanılması suçtan öte bir ehliyetin kullanılmasıdır. Dahası bir bakıma vergi kanunlarının izin verdiği davranışlar olması sebebiyle tam aksine kaçınma bir uyum davranışdır. Aksi takdirde kaçınma ile kaçırma arasında temel öğeyi göz ardı etmiş oluruz. Kaçırma kasıtlı olarak vergi kanunlarını ihlal etmektir³². Kaçınma ise kanunun dediği ölçüde daha az vergi ödeme imkânından yararlanmaktır. Bu iki kavram arasında nihai sonuç verginin daha az veya hiç ödenmemesi sonucudur fakat vergi kanunları vergiden kaçınmayı meşrulaştırdığı için kaçınma vergi uyumsuzluğu değildir. Kaçınma ancak kanun hazırlayıcılarının siyasi beklentileri nedeniyle sadece belli bir mükellef

²⁹L. P. Fold and B. S. Frey (2002). Trust Breeds Trust:How Taxpayers Are Treated, *Economic of Governance*. 3(1).s.85

³⁰<http://www.taxresearch.org.uk/2007/01/10/tax-justice-positive-3-tax-compliance/>(Erişim tarihi:11.05.2011)

³¹ Sour (2004).s.45.

³²P. Webley(2004) ‘Tax Compliance by businesses’, in New Perspectives on Economic Crime, edited Sjögren, Hans and Skögh, s.95

gurubuna vergiden kaçınma imkânları tanınırsa bu da sonuç itibariyle kasıtlı bir fiil olacağından uyumsuz bir davranış olacaktır.

2.3.Cebir ve Gönüllülük Unsurları

IRS vergi uyumunu;“*vergi uyumu mükelleflerin beyanlarını hatasız, zamanında ve tam olarak baskı ve zorlaması olmaksızın bildirmesidir.*”³³ Şeklinde tanımlamaktadır. Vergi uyumu gerçekleşirken baskı veya korku ögesi vergi uyumunun bileşenlerinden biri midir? Vergi idaresinin hedeflediği davranış; mükellefin kendi isteği ile daimi olarak, sadece birkaç defaya mahsus olmaksızın, üzerine düşen gerçek vergisini herhangi bir baskı ve zorlama olmaksızın ödemesidir. Burada şu temel sorular akla gelmektedir; Vergi uyumunun gerçekleşebilmesi için Mükellefin tamamen gönüllü olarak vergi ödemesi mi gerekmektedir? Cebir unsuru mevcut olduğunda veya kullanıldığında vergi uyumu olamayacak mıdır?

Belirttiğimiz üzere uyum mükellefin geçici değil, daimi olarak vergi ödemesidir. Bu açıdan bakıldığında denetim ihtimali ve korku mükellef üzerinde daimi bir uyum sağlamayacaktır. Mükellef, denetim ve ceza ihtimalleri kendisinden uzaklaştıkça uyumdan da uzaklaşacaktır. Daimi bir denetim ihtimali de gerçekleşmesi uzak bir beklentidir. Vergi otoritelerinin ne bu kadar denetim olanakları vardır, ne de karşılaşacakları toplumsal reaksiyonu göze alabilirler. Zaten daimi olarak korku salınması ihtimali olabilseydi vergi otoriteleri bu ihtimale sıkı sıkı sarılacaklardı. Bu yüzden denetim ve ceza mekanizmalarında alternatif yollarla vergi uyumunun sağlanması çalışmalarına son yıllarda bu denli önem verilmektedir.

Vergi uyumunun söz edilebilmesi için mükellefin tamamen kendi rızasıyla, gönüllü olarak vergi vermesi gerekir diyen, mükellefin vergi ödemesini sağlayan unsurlar içinde denetim ve ceza unsurları varsa buna uyum denemez fikri ilk bakışta mantıklı gelebilir. Burada vergi uyumunun sağlanmasında cebir unsurunu da dâhil eden çok önemli bir ayrıntı mevcuttur. Vergi ödemek birey için doğuştan öğrenilmiş bir davranış değildir.

³³S. James (2002), *Taxation, Critical Perspectives on the World Economy*, Routledge, London and New York, four volumes s.57.

Sosyologlar vergi ödemeyi sonradan öğrenilmiş bir davranış olarak ifade ederler.³⁴ Yani mükellefe birileri vergi ödemenin erdemini anlatmak durumundadır. Daha uygun bir ifade ile mükellef var olan vergi ahlakına uyum sağlamak ve vergi ödemek zorunda olduğunu anlamak durumundadır. Bu ahlaki bilgiyi reddeden kişi de cezai müeyyidelerle karşılaşır. Bu manada istenilen davranış vergi ödenmesi ise, bu bir öğrenme süreci içinde gerçekleşir. Aksi halde mükellef doğuştan vergi ödemeye hazır değildir hatta vergi ödemeyip parasını muhafaza etmeye daha yakındır. Vergi uyumu açısından mükellefin vergi ödemekten uzak duruşunun temelinde insan doğası yatar. İnsan bireysel refahı, gelecek korkusu ve diğer ekonomik beklentiler nedeniyle elindeki mali kaynakları paylaşmak istemez. Ayrıca kendisinden kudret açısından daha güçlü olan devlete karşı para vermeye de çok sıcak bakmaz. Çünkü vatandaş daima devletin kendisine imkânlar vermesine alışkındır.

Cebir ögesi olmadan bir ülkede vergi normu oluşamaz. Fakat burada bahsettiğimiz cebir ögesi mükellefin başının üzerinde duran her an kendi varlığını tehlikeye sokan bir durum olarak değerlendirilmemelidir. Cebir ögesi vergi uyumu açısından mükellefin vergi ödeme davranışını, kuralını sağlayan bir müeyyidedir, bir öğrenme pekiştirecidir. İleride vergi ahlakı kavramını açıklarken ahlaki kuralın oluşma sürecinde bu konuya daha ayrıntılı değineceğiz fakat konuya uygunluğu açısından kısaca vergi ödemenin ahlaki kural olarak tesis edilmesine kısaca değinmek durumundayım. Vergi uyumu vergi ahlakının aksiyona geçmiş halidir.

Vergi ahlakı mükellefin vergi ödeme istekliliğini ifade eden tutumudur. Bu tutumun davranış haline gelmiş olması vergi uyumu olarak ifade edilmelidir.³⁵ İnsan müeyyidesi olmayan hiçbir kurala uymaya kendini mecbur hissetmeyecektir. Yasa koyucular ve IRS gibi güçlü vergi yönetimleri öncelikle vergi ödemenin ahlaki bir norm olabilmesini tesis eder. İlk olarak kurallar ortaya konur, kurallara uymayanlar kanuni cezalara tabi tutulur ve cezaya tabi suç fiili herkesi bağlayacak şekilde belirlenmiş olur. Bu şekilde maddi cezaya tabi her fiil yavaş yavaş maddi olmayan müeyyidelerin de tesis edilmesine katkıda bulunur. Denetimin sıfır olmasına karşın eksiksiz vergi ödeyen mükellefler

³⁴Torgler, Benno & Schneider, Friedrich (2007) [What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries](#), *Social Science Quarterly*, 88(2) s. 447.

³⁵ B. Torgler (2005). Tax Morale And Direct Democracy. *European Journal of Political Economy*, (21) s. 526.

kesinlikle dış etkenlerden ziyade içe dönük değerlerle vergi öderler. Bu mükelleflerde bulunan bu vergi ödeme istekliliği değerlerine vergi ahlakı diyoruz. Yani bu mükelleflerde gerçekleşen vergi uyumunun temelinde daha önceki zaman dilimlerinde ahlaki kuralın tesis edilmesinde cebir ögesi kullanılmıştır. Eğer vergi ödemek bir ahlaki norm olarak yerleşmişse baskı ve zorlama olmaksızın vergi uyumundan söz edilebilir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde tartışacağımız vergi uyumuna dair yaklaşımlar da bu temel ayrım üzerine ortaya çıkmıştır. Vergi uyumunu caydırıcı temelli ifade etmeye çalışan ekonomik yaklaşımda mükellefi vergi ödemeye yönelten ana motivasyon denetlenme ve ceza mekanizmasıdır. Bu yaklaşıma göre mükellef ceza ihtimali yükseldikçe vergi uyumu sağlayacaktır. Diğer alternatif yaklaşım ise mükellef davranışlarını psikolojik ve sosyal değerler kapsamında değerlendirmektedir. Bu yaklaşıma göre mükellefi vergi ödemeye ceza ve denetimle korkutarak yöneltemezsiniz. Mükellefi vergi ödemekten uzak tutan etmenler belirlenip, o etmelere göre oluşturulacak politikalar ile vergi uyumu sağlanabilir. Bu nedenle bu alternatif yaklaşım doğrultusunda mükellef korku ögesi ile terbiye edilecek bir taraf değildir. Bu yaklaşımın temel hareket noktası yapılan belirli çalışmalarda denetim olasılığının sıfır olmasına rağmen vergisini tam olarak eksiksiz ödeyen mükelleflerin olması³⁶ araştırmacıları vergi uyumunu etkileyen diğer unsurlar üzerine çalışmaya itmiştir.

Bu iki yaklaşımın ayrıldığı temel unsur korku veya ceza vergi uyumu içinde var mıdır yok mudur? IRS in tanımına göre baskı ve zorlama olmaksızın ifadesi bu iki yaklaşımdan psikolojik sosyal değerler yaklaşımına işaret etmektedir. O zaman vergi uyumu için tamamen gönüllük mü esastır. Herhangi bir caydırıcı unsur vergi uyumunu zedeler mi. Daha net olarak vergi uyumu kavramı içinde aynı anda gönüllük ve korku olamaz mı? Kanaatimce bu sorulara cevap bulmak akademik anlamda vergi uyumunun tam olarak ne olduğunu ortaya koyacaktır.

Vergi uyumunun sağlanmasında cebri öğelerin olabileceğine dair bir başka açıdan baktığımızda; vergi devletin kamu gereksinimlerini gerçekleştirmek üzere, geri ödenmeksizin, bir hizmet karşılığı olmadan cebre dayalı aldığı paralardır. Verginin doğası gereği cebir ögesi olmak durumundadır. Vergi, mükelleflerin kendiliğinden vermek istedikleri bağışlar değildir.

³⁶Sour (2004).s.47.

Sonuç olarak vergi ödemenin ahlaki bir kural olması nedeniyle vergi uyumu ağırlıklı olarak mükellefin gönüllüğünü ifade etse de temelinde ahlaki bir tavır mevcuttur. Bu ahlaki tavrın yerleşmesinde de cebri öğeler mevcut olacağından vergi uyumu tesisinde cebir vardır denilebilir.

2.4.Zaman Unsuru

Mükellefin uyumlu bir mükellef sayılabilmesi için klasik tanımlarda, üzerine düşen bütün yükümlülükleri zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Bu yükümlülükler mükellefin ticari bir faaliyet açılışında gerekli bildirimleri yapması, beyannamelerin kanunlarda belirtilen zamanlarda beyan edilmesi ve ödenmesi şeklinde sayılabilir. Bu saydıklarımızı yerine getirip, elde ettiği gerçek geliri üzerinden de vergisini ödeyen mükellef vergi idaresi için uyumlu ideal mükellef olacaktır. Fakat burada mükellefi gerçek manada ideal mükellef yapan nedir diye sorduğumuzda birinci sırada mükellefin gerçek gelirinden saklamadan vergi vermesidir.

Zamanında ödememek ne ölçüde uyumsuzluk oluşturacaktır. Vergi uyumu diğer öğeler olmadan da olabilir mi? Yani bir mükellef beyan sürelerine uymayıp, buna bağlı olarak vergisini ödemeyip, herhangi bir denetim veya inceleme de olmadan sonradan vergisini öderse bu bir uyum davranışı mıdır? Bu ihtimal oldukça karmaşık, gerçekleşmesi zor, özünde değersiz bir soru olarak gözükebilir. Fakat bu zannedildiği kadar da gerçekleşmesi zor, uç bir örnek değildir. Ülkemiz vergi sisteminde de kullanılan “pişmanlık” müessesesi bu sözünü ettiğimiz durumu açıklamaktadır. Buna göre VUK madde 371’e göre mükellef vergi denetimi ve ihbar olmaksızın beyana dayalı vergilerde, geçmişten gelen beyan etmediği gelirler için vergi ziyası cezası kesilmeden 6183 sayılı kanununda belirtilen oranlarda gecikme zammı ile vergisi öder. Bu durumda mükellef kendi rızası ile gerçek beyanı üzerinden vergisi ödemiş olacaktır. İhmal ettiği veya kusurlu olduğu durum ise bu beyanını kanunda belirtilen zamanlarda beyan etmemiş ve ödememiş olmasıdır. O halde pişmanlık müessesesi ile eksiksiz vergi ödeyen mükellef vergi uyumunu gerçekleştirmiş midir? Cevap olarak mükellefin gecikmiş de olsa bir uyumu vardır ve kesinlikle uyumsuzdur denilemez. Tabi burada mükellefin

kendi kararı ile müracaatı yapması esastır³⁷. Mükellef bir şekilde vergi kanunlarının ifade ettiği bir ehliyeti kullandığı için de uyum gerçekleştirmektedir. Pişmanlık sonucu vergisini ödeyen mükellef tümüyle değerlendirildiğinde, zamanında beyan, kanun ve kurallara uyma ve nihai hedef olan vergiyi eksiksiz ödeme unsurlarından sadece zamanında beyan unsurunu yerine getirememektedir.

Vergi uyumu kanunlara uymak anlamına da geleceğinden mükellef VUK madde 371'i kullanarak vergi uyumunu gerçekleştirmiş olacaktır. Daha önceden eksik beyan ettiği gelirini de gerçek gelir düzeyine de getirerek vergi uyumsuzluğundan vergi uyumuna yön değiştirecektir. Aynı zamanda mükellefe sunulan pişmanlık hakkını kullanmada dolaylı olarak bir zamana bağlanmıştır. Bu zaman tarihe bağlı olmaksızın fiile bağlıdır. Yani kanun mükellefin denetim ve inceleme yapmadan mükellef pişmanlık müracaatı yapabilir. Bu mükellefin vergi uyumunu gerçekleştirmesi için son tarihtir. Bu açıdan bakıldığında pişmanlık müessesini kullanan mükellef söz konusu gelir için düzenlenmiş kanunlarda belirtilen beyan ve ödeme zamanlarına uymamış bile olsa VUK madde 371'de denetim ve inceleme anına kadar beyanda bulunur ve vergisini öderse VUK madde 371 deki belirtilen zamanda vergisini ödemiş olacaktır. Tabii ki pişmanlık sonucu uyum sağlayan mükellef ve diğer vergi uyumu sağlayan mükellefler aynı derecede uyumlu sayılamazlar. Fakat ifade etmeye çalıştığımız pişmanlık sonucu vergi ödeyen mükellefin de belli bir oranda vergi uyumunu gerçekleştirdiğidir.

Zaman ögesi açısından ikinci bir müessese olarak uzlaşma müessesesi değerlendirebilir. Mükellefin ikmalen re' sen ve idarece tarh edilen vergilere ve cezalara karşı gerekli gerekçeleri göstererek dava yoluna gitmeden uzlaşma talebiyle vergi ve cezalarda hafifletme isteyebilir. Bu durumda vergi yönetimi ve mükellef arasında varılan sonuç; mükellefin talepleri haklı bulunarak, gerçek vergi borcu ödenmesi olarak yorumlanırsa vergi uyumundan söz edilebilir. Uzlaşma müessesine gelen söz konusu vergi; vergi

³⁷ Uygulamada genellikle pişmanlık müessesesi kanunun amaçladığı şekilde çalışmadığına dair eleştiri alır. Vergi yönetimleri uygulamada zaman zaman denetim ve inceleme olmaksızın mükelleflerin matrah arttırmalarını isterler. Mükelleflere vergi ziyai cezası ödetmemek için pişmanlık müessesinden yararlandırırlar. Mükellef de ceza ödememek ve vergi idaresinin kendisinden talep ettiği matrah artışından inceleme sonucu daha fazla vergi alınmasını önlemek amacıyla bu uygulamaya genellikle karşı gelmez. Bu yönüyle kanun hazırlayıcılar bu müesseseyi bir cebir aracı olarak kullanılmasını büyük olasılıkla düşünmemişlerdir.

yönetimi marifetiyle ortaya çıkarıldığı için³⁸ mükellefin burada iyi niyetli bir uyum davranışı söz konusu değildir. Buna bağlı olarak uzlaşma sonucu vergi ödeyen mükellef uyumsuz sayılabilir. Mükellefin uzlaşmadan olumsuz ayrılıp kendisine tahakkuk ettirilen vergiyi dava konusu yapması daha da yüksek düzeyde uyumsuzluk sayılabilir. Konu mükellef psikolojisi açısından değerlendirildiğinde dava, mükellef ile vergi idaresinin iplerinin tamamen kopması üst düzey bir uyumsuzluk olarak nitelendirilebilir. Uzlaşma müessesesi pişmanlığın arasındaki temel fark uzlaşma vergi denetim ve incelemeleri sonucu gerçek mükellefiyetin belirlenmesidir. Pişmanlık ise daha fazla gönüllülük değerleri taşır ve ciddi anlamda bir uyum gayretidir.

2.5.İki Taraflı Bir Süreç Olma Unsuru

Vergi uyumu sadece mükellefin bulunduğu tek taraflı bir süreç değildir. Vergi uyumu bir yönüyle de vergi idarelerinin, mükelleflerin psikolojik ve sosyal davranışları dikkate alarak, mükelleflerin vergileme sürecine daha fazla katılmalarını ve daha fazla gerçek beyan sunmalarını ifade eder. Vergi uyumunu psikolojik sosyal değerler temelinde değerlendirirsek mükellefin vergi ödememesi aynı zamanda devletin de başarısızlığıdır. Kanun hazırlayıcıların ve vergi yönetiminin yapacağı olumlu politikalar vergi uyumunu arttıracaktır. Temel olarak gelişmekte olan ülkelerdeki ağır vergi yükleri mükellefi bir bakıma uyumsuzluğa itmektedir. Bilindiği üzere ülkemizde kurum kazançları üzerinden alınan % 30 ve % 3 fon payı ile %33 lük vergi % 20 ye düştüğünde ülkemizde hem beyan edilen kurum kazancı artmış hem de kurumlar vergisi hasılatı artmıştır ki bu da devletin mükellefini kazanması anlamına gelmektedir.

Mükellefin kurum kazancını elde ederken ödediği katma değer vergisi ve kurum kazancının ortaklara dağıtılmasında ödenen gelir vergisi düşünüldüğünde çok ciddi bir vergi yükü ortadadır. Bu problemi doğru yorumlayan vergi yönetimi denetimleri attırmak yerine vergi oranlarında düzenlemeye gitmiş ve hem mükellefi ile arasında bir

³⁸Bilindiği üzere ikmalen, re'sen hatta idarece tarhiyatlar vergi incelemeleri sonucunda mükellefin gelirini beyan etmediği ve/veya eksik beyan ettiği durumlarda idarenin vergi tarhiyatı yaptığı durumlardır. Vergi idaresinin önüne gelen bu tür durumlar mükellefin vergi ödeme istekliliğinin ya ikmalen tarhiyatta olduğu gibi eksik veya zayıf ya da diğer durumlarda vergi ödeme istekliliğinin olmadığı durumları ifade eder.

sürtüşmeye meydan vermemiş hem de vergi hasılatlarını arttırmıştır. Bu noktada “vergi uyumunu beyannamenin hatasız, eksiksiz ve zamanında doldurulmasının” ötesinde bir uyum sürecidir diyebiliriz. Mükellef ve vergi idaresi arasında, farklı ekonomik konjunktürel dönemlerde de güncellenebilen bir süreç vergi uyumunu artırıcı sonuçlar doğuracaktır. Uyum süreci vergi idaresi açısından daha gerçekçi beyan alma ve vergi hâsılatını arttırma gayreti, özetle mükellefi kazanma sürecidir. Mükellef açısından da yaşadığı vergileme sürecine razı olmasıdır.

Vergi uyumu; riski değerlendirme, belirli bir gelirden vazgeçme ve rekabet şartlarının ağırlaşması gibi ekonomik öğeler içerir. Vergi idareleri mükelleflerin psikolojik ve sosyal özelliklerini dikkate alarak mükellefle iyi ilişkiler içinde olmalıdır. Vergi idareleri mükellefin maddi olarak belli bir gelirini alırken mutlaka vergileme sürecinde onu razı etmek durumundadır. Ayrıca vergi uyumu, vergi idaresinin olumlu ya da olumsuz tavrı ile etkileyebileceğinden, mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleşen bu süreçten zararlı bile çıkabilir. Dolayısıyla önemli bir tanım ögesi de vergi idaresinin sürece etkisidir.

3. Vergi Uyumunun Kavramsal Sınırları

Çalışmamızda vergi uyumunun tam olarak ne olduğunu ifade etmekle, tanım belirsizliğine dair sıkıntıları en aza indirmeye çalıştık. Vergi uyumu kavramı, anlamının dışında da kullanılabildiği için bu konuda yakın kavramlarla farklılıklarını belirtme gereği duyuyoruz. Vergi uyumu kavramı vergi ahlakı ile zaman zaman bir arada kullanılmakta, birbiri ile karıştırılmaktadır. Torgler “Vergi Ahlakı ve Doğrudan Demokrasi” adlı çalışmasında vergi ahlakını; “ *vergi ödemeye yönelten içsel bir motivasyon*” şeklinde tanımlamıştır.³⁹ Bu tanıma göre vergi ahlakı kişisel isteklilik veya vergi ödemek için ahlaki bir yükümlülüktür. Yani vergi ahlakı kişide suçlarına karşı hissedilen vicdani bir huzursuzluk ve ya suçluluk hissidir. Kişideki bu vicdani hisler ne kadar kuvvetli ise vergi ahlakı da o derece kuvvetli olacaktır. Bu haliyle vergi ahlakı

³⁹Torgler (2005).s. 526

mükellefte vergiye karşı oluşan bir değer bütünüdür. Peki, bu kavramı vergi uyumu kavramından nasıl ayıracağız. Burada ayırım yaparken kullanacağımız en önemli etken vergi uyumunun tanımında belirttiğimiz özelliklerdir.

Vergi ahlakı ile vergi uyumu sosyal ve psikolojik etkenlere dayandıkları için birbirlerine benzemektedirler. Fakat vergi ahlakının oluşmasında kişinin karşılaştığı bir denetim olasılığı, risk, artan bir maliyet gibi ekonomik etkenler yoktur. Mükellefin vergi ahlakını oluşturan değerler dış etkenlerden ziyade iç etkenlerdir. Vergi ahlakı mükellefin zihninde oluşan değerdir, herhangi bir fiil söz konusu değildir, herhangi özel bir duruma karşı bir karar verme aşaması değildir. Burada şu da söylenebilir vergi uyumu vergi ahlakına bağlı olarak gelişir.

Vergi ahlakı mükellefin özel bir vergi durumuyla karşılaştığı andaki bir karar aşaması değildir geçmiş tecrübeleri de kapsayan bir süreçtir oysa vergi uyumu mükellefin yükümlülüklerini yerine getirme öncesi aldığı bir karardır. Yani vergi ahlakı mükellefte vergi ödemeye karşı bulunan hazır değerlerdir. Bu doğrultuda vergi uyumu vergi ahlakının aksiyon kazanmış halidir, eylemidir. Bu iki kavramın birbirinin yerine kullanılması çoğunlukla ciddi sıkıntılar oluşturmamaktadır. Aradaki önemli fark vergi uyumunun eylem içermesidir. Dolayısıyla her vergi uyumlusu vergi ahlakına sahip mükelleftir. Zamanlama açısından mükellefte önce vergi ahlakı oluşur, sonrasında ortaya çıkan özel vergi olaylarına karşı mükellefin tavrı ile vergi uyumu gerçekleşir denilebilir. Vergi ahlakına sahip olmak için kişinin mutlaka vergi mükellefi olması şartı yoktur. Ama vergi uyumu için mükellefin vergiyi doğuran olayla karşılaşması gerekmektedir.

Vergi uyumu veya uyumsuzluğu ile karıştırılan bir başka kavram ise vergi kaçırma. Vergi uyumsuzluğu ile vergi kaçırma kavramlarını birbirinden ayırmak oldukça zordur. Kısaca vergi uyumsuzluğunu ekonomik, psikolojik ve sosyal nedenlerle kişide oluşan ödeme isteksizliği olarak tanımlayabiliriz. Vergi ödememe isteksizliği bir fiile dönüşmediği sürece bir suç değildir. Bu iki kavram arasında ortaya konacak ilk ayırım vergi uyumsuzluğunun vergi ödeme veya ödememe durumuna karşı aldığı fiil öncesi tavidir. Alınan karar vergi uyumsuzluğuna bağlı vergi ödememek fiiline dönüşmüş ise bu fiil vergi kaçırma ile ifade edilir. Burada belirtmek gerekir ki her vergi kaçırma

eylemi uygulamaya geçmiş bir uyumsuzluktur fakat her uyumsuzluk bir vergi kaçırma değildir, çünkü eylem yönü yoktur.

Uyumsuzluk ile kaçırma arasındaki bir diğer ayırım kasıt unsuru çerçevesinde değerlendirilmelidir. Vergi uyumsuzluğu birçok halde vergi kaçırma ile sonuçlanabilir fakat her uyumsuzluk kasıtlı vergi kaçırma değildir. Örneğin mükellefin fazla vergi beyan edip ödemesi de gerçek vergi yükünü belirtmeyeceği için uyumsuzluk kabul edilecektir ki bu kaçırma değildir. Aynı şekilde mükellefin vergi kanunlarına nüfus edememesi sonucu veya yanlış hesaplama sonucu eksik vergi ödeme vergi uyumsuzluğu kabul edilir vergi kaçırma olamaz. Görüldüğü üzere aradaki temel fark kötü niyete bağlı uyumsuzluklar kaçırma olur fakat diğer haller de kaçırma söz konusu değildir.

Daha önce değinmemize rağmen yeri gelmesi nedeniyle tekrar belirteceğimiz üzere vergiden kaçınma uyumsuzluk değildir. Bilakis bir uyumdur. Vergi kanunlarının öngördüğü imkânlardan faydalanmak matrah azaltsa dahi kanunlara mükellefin riayet ettiğini gösterir ki bu da vergi uyumudur. Denilebilir ki küçük bir kitlenin iddia ettiğinin aksine vergiden kaçınma vergi uyumsuzluğu değildir.

4. Vergi Uyumunu İfade Etmeye Yönelik Yaklaşımlar

Vergi uyumunun ne olduğu ve nasıl geliştirilebileceğine ait farklı iki temel görüş öne çıkmaktadır. Birinci görüş vergi uyumunu; denetim ve cezalarla şekillenen, mükelleflerin baskı ve zorlama ile vergi yükümlülüklerini yerine getirtmeye çalışan, konuyu teknik açıdan değerlendiren mükellefe ait değerleri çok fazla dikkate almayan görüştür. İkinci görüş ise bunun aksine vergi uyumunu ekonomik değişkenlerle birlikte psikolojik ve sosyal değişkenlerle açıklamaya yönelik görüşlerdir.

4.1. Ekonomik Yaklaşım: Caydırıcılık Temelli Görüş

Bu görüş, ekonomik suçlar üzerine olan Becker'in klasik çalışmasından (1968) ortaya çıkmıştır ve ilk kez, Allingham ve Sandmo (1972) tarafından vergi uyumu problemine uygulanmıştır.⁴⁰ Buna göre bireylerin vergilerini beyan etme sürecindeki davranışlarını, temel olarak vergi sisteminin teşvikleri yönlendirir. Bu yaklaşımda genel itibarıyla mükellefin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını denetlenme ve ceza ihtimallerini dikkate alarak belirlediği dikkate alınır. Bu çerçevede, mükellef, beklenen faydayı en üst düzeye çıkarmak için ne kadar gelir beyan edeceğine karar verir. Yani hangi tutarda vergi beyan ederse denetlenmeyeceğini hesaplamaya çalışır. Bu nedenle, mükellefin, ne kadar gelir beyan edip etmeyeceği, ne kadar riske girip girmeyeceğine yönelik tercihi ile yakından ilişkilidir.

Mükellef, denetlenme riski ile eksik beyana dayalı geliri ve ödeyebileceği cezalar arasında gelgitler yaşar. Bu yaklaşıma göre risk değişkenini dikkate almadan, mükellefin alacağı kararlar ya hiç beyan etmeden vergi cezasını göze alacaktır ki burada kaçırdığı verginin ödeyeceği cezadan yüksek olma beklentisi söz konusu olacaktır, ya da mükellef vergisini tam beyan edip ödeyecektir ki burada ödenecek verginin ödenecek cezadan daha az olacağı beklentisi vardır. Bu haliyle tam beyan ve ceza arasında bir tercih söz konusudur. Ayrıca mükellef vergi ödeme kararlarını denetlenme olasılığına göre de alacaktır. Daha doğru bir ifadeyle mükellef denetlenme oranı arttıkça daha fazla beyan edecek veya denetlenme olasılığı düştükçe vergi beyanlarını düşürecektir. Bu yaklaşımda uyum davranışını tetikleyen güdü, denetlenme ve cezalandırılma korkusudur.

Caydırıcılık temelli bu yaklaşımın gelişmesin başlangıç çalışması kabul edilen Allingham-Sandmo modeli hangi değişkenlerle şekillenmiştir biraz ifade etmeye çalışacağız. Özetle Allingham-Sandmo modeline göre, modelde vergiden kaçınma olasılığı mevcut değildir. Mükellef, eğer vergi kaçırırken yakalanırsa, sabit bir ceza oranı ile karşılaşır. Mükellef, vergi idaresine ne kadar gelir beyan edeceğini seçmek zorundadır ki böylece arzu ettiği faydayı belirleyecektir⁴¹. Birey sadece kendi bildiği

⁴⁰ Sour(2004) s.46.

⁴¹ Burada faydadan kasıt bir faydalanma değildir. Mükellefin beyan ettiği gelire bağlı olarak geliri ve faydası azalacaktır. Eksik beyan halinde de verilmesi gereken vergiden daha az vergi vermek mükellefe

geliriyle sabit bir vergi oranı ile hareket eder. Eğer mükellef, vergi kaçırır ve denetlenirse, beyan edilmeyen tüm gelirler için cezasını ödemek zorundadır. Sonuç olarak Modelde mükellefin denetlenme olasılığı ile beyan edeceği geliri açıklanmaktadır.

Genel çerçevesini çizdiğimiz bu yaklaşım “Ekonomik Yaklaşım”la beraber, “Beklenen Fayda Teorisi” ya da “Caydırma Modeli” şeklinde de isimlendirilmektedir.⁴² Vergi uyumunu denetim olasılıkları ile ilişkilendirilen bu yaklaşım göre uyumsuzluğun çözümü çok da zor değildir. Baskı denetim ve cezaların arttırılması vergi uyumu sağlayacaktır. Fakat vergilemenin Magna Carta ile başlayan tarihsel süreç içinde aldığı mesafede önemli bir unsur mükellefin rızasıdır. Çünkü konunun merkezinde insan vardır ve insana ait özellikleri dikkate almayan devlet-mükellef mali ilişkilerinde uyum sağlanamayacaktır. Bu yaklaşımda mükellefin sübjektif hiçbir özelliği dikkate alınmamaktadır. Becker’a dayandırılan bu yaklaşımın vergi uyumu tanımı denetim ve korku temelli olarak yapılandırılmıştır. Bu görüşün dayandırıldığı denetim ve cezaların beyan edilen geliri arttırabileceği öngörüsü uzun vadede vergi ödeme veya doğru beyan gösterme yerine mükelleflerde hile yoluna başvurma veya siyasi karar alma sürecinde tepki gösterme gibi farklı tavırlara da yol açabilir. Bütünüyle de bu yaklaşıma yanlış demek de doğru olmayacaktır. Cebri öğeler vergilemede verginin doğası gereği olacaktır. Fakat bunlar vergi ahlakının tesisinde ahlaki doğrunun korunmasında kullanılırsa daha faydalı olacaktır. Vergi mükellefin gözünde meşrulaştıkça kesilen ceza mükellefte olumsuz etki de bırakmayacaktır. Bunun için bu yaklaşımın eleştirilecek noktası denetim ve ceza ile vergi uyumunu arttırmayı hedeflemesidir. Denetim ve ceza tesis edilmiş bir normun korunması için kullanılsa vergi uyumuna hizmet etmiş olur. İfade ettiğimiz gibi vergi denetimleri ve cezalar norm oluşturmak yerine tesis edilen normun devamı için kullanılmalıdır.

Fayda sağlar kastedilmektedir. Bu açıdan fayda mükellefin eline vergi sonrası daha fazla gelir kalması olarak değerlendirilebilir.

⁴²C. Aktan.Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı.

4.2. Sosyal ve Psikolojik Etkenler Çerçevesinde Vergi Uyumu

Bu yaklaşım ise vergi uyumunu tanımlamaya yönelik psikolojik ve sosyal unsurları da dikkate alan yaklaşımdır. Bu yaklaşımı açıklarken öncelikle vergi uyumunun neden sadece ekonomik nedenlerle gerçekleşemeyeceğini ifade edeceğiz.

Allingham Sandmo'nun geleneksel vergi uyumu modeline göre, denetim olasılığı ile ilgili korku ve cezalar, insanları vergilerini ödemeye yöneltir. Bu, modelin temel varsayımdır. Ancak, denetleme olasılığı sıfır olduğu zamanda bile hiç vergi kaçırmayan insanlar olduğunu gösteren deneysel araştırmalar vardır⁴³. Bulgu ve teori arasındaki bu zıtlık, birçok araştırmacıyı yeni teoriler geliştirmeye itmiştir. Vergi uyumunu tam olarak anlayabilmek için, ekonomik, psikolojik ve sosyolojik değerler arasındaki boşlukları doldurmak gerekir.⁴⁴ Mükelleflerin elinde vergi kaçırma adına cazip fırsatlar varken bile, sahip oldukları değerlerden kaynaklanan bir dürüstlük ile vergi kaçırmamaları ekonomik yaklaşımın açıklayamadığı bir durumdur.

Ekonomik yaklaşımda vergi uyumu, vergileri ödeme ya da kaçırma arasında karar veren örnek bir kişinin bireysel olarak analiz edilmesi şeklinde çalışılmıştır. Vergi uyumunun ihmal edilen bir yönü de, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki etkileşimdir.

Vergi uyumu, belli bir oranda caydırıcılık ile açıklanabilir. Fakat mükellefin vergi kanunlarına riayet etmesi, kanunun çiğnenmesi durumunda tespit edilme düşüncesi ve aynı zamanda da verilecek cezanın şiddetini algılama düzeyi kişiden kişiye değişmektedir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşımın objektif hukuka dayalı kuralları da mükelleflerce sübjektif algılanacaktır. Bu nedenle, vergi uyumu için caydırıcılık bireyin, vergi kaçırırken yakalanma olasılığını sübjektif algılaması anlamına gelir. Vergi mükellefleri, doğal olarak, vergi idaresi tarafından takip edilmesi ve denetlenmesi olasılığını göz önünde tutarlar. Ancak, bu olasılığı, her mükellef farklı oranda algılar. Bu yüzden, tespit edilme olasılığı, her zaman için kanunların objektif düzeyde

⁴³Sour(2004).s.47.

⁴⁴ Sour(2004).s.44.

uygulanması ile değil, mükelleflerin bu olasılığı sübjektif algılaması ile ilgilidir.⁴⁵ Sübjektif algılama veya farklı seviyelerdeki risk algısı ekonomik yaklaşımın açıklayamadığı bir başka konudur. Bunu dikkate almayan caydırıcılık temelli yaklaşım bu nedenle uygun politikaları üretemeyecektir.

Objektif hukuk kurallarının kişiden kişiye farklı algılar oluşturmaları nedeniyle sübjektif yorumlanmasını birkaç örnek ile açarsak konu daha iyi anlaşılacaktır. Örneğin caydırıcılık temelli yaklaşıma dayalı bir politika ile vergi idaresi denetim sayesinde vergi uyumunu arttırmaya çalışacaktır. Bu doğrultuda mükellefte risk algısını yükseltmeye çalışıp daha fazla gelir beyanı sağlamayı hedefleyecektir. Yurt genelinde vergi denetimlerini arttıracak olursa temel beklentisi tüm mükelleflerden tama yakın vergi uyumu bekleyecektir. Fakat arttırılan vergi denetimleri, o ülkede aynı tutumlarla karşılık bulmayacaktır. Vergi ahlakı zayıf ya da oluşmamış bölgelerde denetim zamanlarında kısmi hasılat artışları olacaktır fakat bu devamlı da olamayacaktır. Aynı zamanda vergi ahlak düzey yüksek olan bölgelerde denetim öncesinde de yüksek olan beyan düzeyi belki de mükellefin küstürülmesi ile daha da vahim bir durum alacaktır.

Bu yaklaşıma göre mükellefler vergi idaresinin terbiye ettiği bir sınıf olmaktan ziyade vergi idaresi tarafından içinde bulunduğu psikolojik, sosyal ve ekonomik değişkenlerle ele alınması gereken bir sınıftır. Burada vergi idaresi için konunun hedeflenen sonuçları her ne kadar mali olursa olsun konunun merkezinde insan vardır ve vergi uyumu insana ait farklı davranışları da ifade eden değişkenlerle de ele alınmalıdır. Bu yaklaşımı anlatmaya yönelik ifadeler vergi uyumunu; mükellef ile vergi idaresi arasında bir nevi gizli, örtülü bir 'sosyal kontrat'ın var olduğu şeklinde de açıklanabilir. Öncelikle bu kontrat ya da sözleşme mükellefler ile vergi idaresi arasındaki etkileşimi anlatır. Bu iki aktör arasındaki ilişki, üstü kapalı “psikolojik” bir sözleşme olarak kabul edilir.⁴⁶

⁴⁵M. S. Bergman (2003) J. Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina, Lat. Amer. Stud. 35, Cambridge University Press s.615.

⁴⁶L. P. Feld and B. S. Frey (2002). Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated, *Economics of Governance* 3(2) s. 87

Bu ifadelerle, vergi uyumuna, farklı bir perspektiften bakılmaktadır. Bu nedenle, tanım, belirtilen ekonomik yaklaşımın yetersizliklerini gideren ve vergi uyumu ile bir sözleşmenin ya da sürecin bir tarafı olma arasındaki olumlu ilişkiyi açıklayan bir yaklaşımdır. Psikolojik sözleşme ya da psikolojik kontrat vergi idaresinin, vergi mükelleflerine nasıl davrandıkları üzerine yoğunlaşmaktadır. İki aktör arasındaki ilişki, üstü kapalı psikolojik bir sözleşmeyi kapsayacak şekilde tanımlanır. İki aktör arasındaki ilişki ne kadar güçlü geliştirilirse, bu sözleşme de o kadar önem kazanır ve vergi ahlakıyla beraber vergi uyumu da o derece yüksek olur. Bu gizli sözleşmesinin varlığı ya da devamlılığı, ilgili iki tarafın ortak gayretiyle tesis edilir. Özellikle, vergi idaresi, mükelleflerine saygın bir şekilde davranarak, mükellefler ile olan iyi iletişime dayalı sözleşmeyi tesis etmeli ve desteklemelidir.⁴⁷

Yapılan bu sözleşmenin tarafları mükellefler ve kamu idaresidir. Her iki tarafın bu sözleşmeye taraf olabilmek için ortaya koyduğu değerler vardır. Buna göre mükellefler mali bir yükümlülüğü yüklenmektedirler. Kamu idaresi de sağlıklı bir şekilde kamu mal ve hizmetleri üretmeyi yüklenir. İki tarafın birincil beklentileri; mükellefler ödedikleri vergiler karşılığında mal ve hizmet almayı ister, kamu idaresi de bu mal ve hizmetleri finanse edecek vergileri toplamak ister. İkincil beklentileri de; mükellefler açısından; hem para ödeyip hem de saygın olmayan bir tavırla karşılaşmamak, kamu idaresi açısından; gerçek kazançlara göre hesaplanmış kayıpsız vergileri toplamaktır. Buna göre her iki taraf için de bu kontrat yükümlülükleri ve kazançları olan bir anlaşmadır.

Vergi uyumu bu ve benzeri uzlaşma yöntemleriyle arttırılabilir. Bu uzlaşma kültürünün ayakta kalabilmesi için ceza mekanizmasının yanında karşılıklı sadakat ve duygusal bir sorumluluk da tesis edilmelidir. Mükellefler ve vergi idaresi arasında kurulan bu bağ aynı zamanda vergi ahlakının da çekirdeğini oluşturmaktadır.⁴⁸ İki taraf arasında kurulan bu bağ vergi idaresinin olumlu tavrında ve genel vergi politikalarının makuliyetine bağlıdır. Tabii ki her iki taraf arasında oluşan bu psikolojik uzlaşma ile

⁴⁷Feld and Frey(2002). s. 89

⁴⁸ L. P. Feld and B. S. Frey (2007).” Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”*Law & Policy*, 29(1), s.103.

vergi idaresinin ceza yetkisi elinden alınmaz. Bunu sözleşme şartlarına uymayan tarafın sözleşmede belirtilen cezaya razı olması şeklinde değerlendirmek gerekir. Burada öne çıkması gereken unsur, mükellefin vergilendirme sürecinde bir taraf olabilecek olumlu tavırlar karşısında yükselen bir vergi ahlakının tesis edilmesidir. Aksi takdirde ceza ve ödül mekanizmaları vergi ahlakını zedeleyebilir. Kişide bu iki değişken menfaat hislerini güçlendirebilir ki zaten insan doğası itibarıyla hep fayda artırımını kaygısı içindedir. Önemli olan vergi idaresinin mükellefin psikolojik ve sosyal özelliklerini dikkate alan ve devamlılığı olan bir vergi ilişkisini kurabilmesidir. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin kendilerini sürece katkıda bulunan bir taraf olarak görebilmeleri vergi ahlakını ve vergi uyumunu geliştirecek buna bağlı olarak da vergi idaresi daha gerçekçi beyanlara bağlı olarak daha yüksek vergi hâsılatlarına en az maliyetle ulaşacaktır.

5.Vergi Uyumunun Derecelendirilmesi

Vergi uyumu kavramı mükellefin kendi rızasıyla üzerine düşen maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmesi ile ifade edildiğinden, mükelleflerin yapması gerekenle yaptığı arasındaki fark o mükellefin vergi uyumunu gerçekleştirip gerçekleştirmediğini gösterecektir. Vergi uyumsuzluğu hem mükellef için hem de vergi yönetimi için bir hastalıktır, rahatsızlıktır. Mükellefin uyum sorunun olup olmadığı, hangi nedenlerle uyumun gerçekleşmediği kadar, varsa vergi uyumsuzluğunun hangi boyutta ne derecede olduğu da önem arz etmektedir. Konu vergi yönetimlerinin bu soruna getireceği çözüm arayışlarını doğrudan ilgilendirmektedir. Mükellefleri kategorik olarak uyum var-yok şeklinde 0-1 yaklaşımıyla tasnif etmek yanlış olacaktır. Gelirinin tamamını beyan etmesi ve ona isabet eden vergisini ödemesi gereken mükellefin, tamamını beyan etmediği fakat % 90'ını beyan ettiği ve buna tekabül eden vergisi ödemediği durumda, hiç gelir beyan etmeyen ve vergi ödemeyen mükellefle bir tutulması yanlış olur. Bu iki farklı mükellefe karşı belirlenecek tutum da farklı değildir.

Vergi uyumuna derecelendirme getirmek, hangi uyum düzeyine uygulanacak ne tür politikalar belirlenmesi gerektiğine de ışık tutacaktır. Böyle bir derecelendirme sonuç itibarıyla her mükellefin kimlik bilgisi gibi net bir şekilde ortada olamayacaktır. Fakat bölgesel ve sektörel manada mükelleflerin uyum dereceleri; belirlenecek kriterlerle, tahmin edilebilecektir. Mükellefler için vergi uyumunun var-yok yaklaşımı ile değerlendirilmesinin yanlış olacağı temel verisinden hareketle mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri nasıl belirlenmelidir? Bir diğer temel problem de mükellefin her türlü bilgiyi paylaştığı ihtimalinde, uyum hangi kriterlere göre belirlenecektir.

Vergi uyumu temel iki önemli unsuru taşımaktadır. Bunlardan birincisi matematiksel uyum; yani mükellefin eksiksiz vergi ödediği durumdur. Ödemediği oranda da uyumsuzdur. İkincisi ise gönüllük unsurudur. Mükellef vergisini baskı ve zorlama olmadan kendiliğinden, ahlaki tutumundan, gönüllü bir şekilde ödüyorsa; gönüllülük unsuru açısından vergi uyumu gerçekleşecektir. Aksi takdirde sık sık denetim geçiren ve ceza ödeyen mükellef gönüllükten ziyade korkudan vergi ödeyecektir. Öncelikle vergi uyumunu farklı düzeylerde kategorize etmede birinci değişken olarak matematiksel uyumu inceleyeceğiz.

5.1.Vergi Uyumunun Matematiksel Yönü

Vergi uyumu sonuç itibarıyla matematiksel bir yöne sahiptir. Devlet mükellefinden, elde ettiği bütün geliri üzerinden eksiksiz vergi almayı hedefler. Bu doğrultuda kanunlar hazırlar ve hasılat açısından rakamlarla ifade edilen hedefler belirler. Bu yönüyle devlet için mükellefler şu sınavı verir; ödemesi gereken verginin ne kadarını ödüyor. Mükellefin ödemesi gereken toplam vergi ile ödediği vergi arasındaki fark ne kadar düşükse vergi uyumu matematiksel olarak o derece yüksektir. Bu durumda mükellef üzerine düşen maddi ödevi tamamıyla yerine getirmektedir ve matematiksel olarak vergi uyumlusudur.

Buraya kadar ifade ettiklerimizde herhangi problem görülmemektedir. Ödenmesi gereken vergi 100 TL ve ödenen vergi 100 TL olduğunda tam uyum diye ifade ediyoruz. Kuralımız gelirin tamamını eksiksiz beyan edip eksiksiz vergi ödemek ise

ve buna vergi uyumu diyorsak, peki gelirinin %90'ını beyan eden ve buna göre vergi ödeyen mükellef vergi uyumsuzu mu olmaktadır? Bu soruyu farklı bir şekilde daha soralım; %90 uyum gösteren mükellef ile %20 uyum gösteren mükellef aynı kategoride değerlendirilirse yanlış bir kategorizasyon olacaktır. Konunun başında da ifade ettiğimiz gibi uyumluluk ve uyumsuzluğu; var-yok veya 0-1 mantığı ile değerlendirmek yanlış olur. Mutlaka var ve yok arasında ara derecelendirmeler oluşturulmalıdır.

Mükellefin ödediği vergi ödemesi gerekenin %90'ı ise tama yakın bir uyumdan söz edilebilir. Eğer ödenen vergi çok az ise uyumsuzluk burada söz konusudur. Burada esas soru elde edilen matematiksel veriler nasıl bir ara derecelendirmeye tabi tutulmalı konusudur. Mükellefin eksiksiz vergi ödediği duruma tam uyum derecesi ve hiç ödemediğine uyumsuzluk derecesi vermek oldukça kolay olacaktır. Fakat bu iki derece arasında gerçekleşen uyum dereceleri nasıl belirlenecek ve adlandırılacaktır. Bu konuda genel ekonomideki kayıt dışılık oranları bize ışık tutabilir.

Ayrıca mükellefin içinde bulunduğu sektörün ve bölgenin de kayıt dışılık oranları dikkate alınmalıdır. Genel ekonomide % 50 kayıt dışılık olduğu varsayımında, mükellefin ödemesi gereken verginin % 50 sinin üzerinde ödediği her oranda, mükellef vergi uyumuna doğru adım atmış olacaktır. Dolayısıyla sadece genel ekonomiye göre bir derecelendirme yapılması durumunda genel ekonomideki kayıt dışılık oranı %50 ise %0 ile %100 uyum arasında %50 önemli bir ara derece olacaktır. Nitekim kişisel bazda %50 oranının üzerinde gerçekleşen her uyum tam uyuma doğru atılmış bir adım olarak değerlendirilmelidir. Burada salt bir iyi niyetten bahsedilmemektedir. Diğer mükelleflerin vergi ödemediği bir piyasada vergi ödemek diğerlerine göre ekstra mali yük almak anlamına gelmektedir.

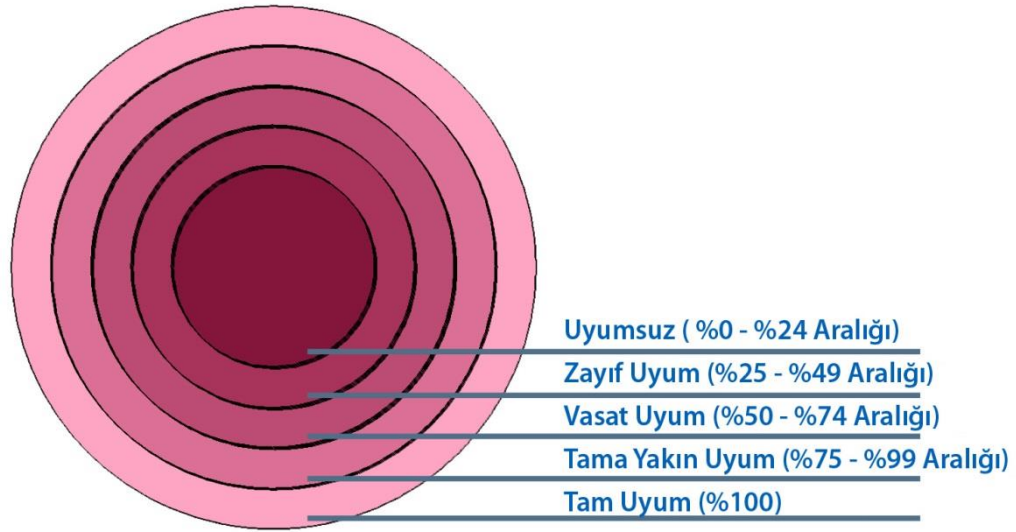
Mükellefin bulunduğu sektörün de kayıt dışılık veya vergi kaçırma oranları mükellefin uyum derecesini etkileyecektir. Örneğin anlaşılması için çok uç oranları kullanalım. Mükellefin bulunduğu sektör yüksek vergi kaçıran bir sektörsen örneğin % 70 vergi kaçırılıyorsa mükellefin %30 üzerine çıkan her oranda vergi ödeme gayreti vergi uyumuna doğru attığı bir adım olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bu örnekteki mükellef sadece gerçek gelirlerinin %30'unu beyan eden rakiplerine karşı gerçek gelirinin % 65'ini beyan edip vergi öderse, rakiplerine göre ciddi bir maliyet yüklenir, rekabet gücü o oranda kırılır.

Matematiksel analiz bir yönüyle ahlaki analizleri de yapmaya fırsat verir. Bir topluluğun benzer düzeyde vergi ödeme veya kaçırma alışkanlıkları varsa o topluluğun vergi ahlaki düzeyi de tahmin edilebilir. Nitekim mükellefin vergi uyum düzeyi sadece maliyetlerle açıklamaz. İçinde bulunduğu topluluk veya sektörün genel tavrı da matematiksel uyum için önemlidir.

Vergi uyumunu ahlaki yönden değerlendirildiğimizde; mükellefin bulunduğu sektörde vergi kaçırma oranları veya kayıt dışılık oranları o sektörün vergi ahlaki düzeyini de göstermiş olur. Dolayısıyla vergi ödememe bir ahlaki sıkıntı olarak görülmediği takdirde bu genel ahlaki havadan mükellef de etkilenecektir. Dolayısıyla mükellefin bu ahlaki standartlardan fazlasını yaptığı her vergi ödeme gayreti, mükellefin genel vergi ahlakını yükseltmeye yönelik bir gayret olarak değerlendirilmeli ve vergi uyum derecesi bu değişkene göre de belirlenmeli. Dolayısıyla matematiksel uyum dereceleri yapılırken aynı anda genel ekonominin veya mükellefin bulunduğu sektörün de vergi ahlaki seviyeleri dikkate alınmış, mükellef in vergi uyumu derecesi belirlenirken genel vergi ahlaki ve sektörel vergi ahlaki derecelendirmeye dâhil edilmiştir.

Buraya kadarki ifade ettiklerimizden hareketle çalışmamızda %100 uyumla %0 uyum arasında ara uyum dereceleri ortaya koyacağız. Buna göre;

Grafik 1. Vergi Uyum Dereceleri



Yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi mükelleflerin %100 vergilerini eksiksiz ödedikleri duruma tam uyum derecesi verilmiştir. %25 ve altı tamamen uyumsuz seviyesi olarak belirlenmiştir.

Ara vergi uyumu derecelendirmemizi de genel ekonominin %50 kayıt dışı olduğu varsayımı ile genel ekonominin ortalama uyumunu gösteren vasat uyumu %50 derecesine göre oluşturduk. Buna göre vasat uyum %50-75 arası, tama yakın uyum %75-99 arası olarak belirlendi. Bu derecelendirmeye daha fazla ara derece konulabilir fakat biz konuyu açıklayabildiği için bu kadarıyla yetindik.

Ara derecelendirmemizde %50 aşağısını %25-50 zayıf uyum şeklinde belirlenmiştir. Bu düzey mükelleflerin hâkimiyetle uyumsuz fakat az da olsa sistem içinde göstermelik vergi ödendiği aralıktır. Son derece olarak %0-25 aralığını uyumsuzluk olarak belirledik. Mükellefin %25 aşağısında vergi uyumu göstermesi uyum gösterilemediği anlamına gelmektedir. Ya da var olan ortam ve mükellefin durumu değerlendirilerek bulunan veriler bulanık mantık formüllerinde kullanılıp çeşitli oranlar elde edilebilir. Bu oranlara bakılarak mükellefin hangi ara önerme aralığına ait olduğu saptanabilir

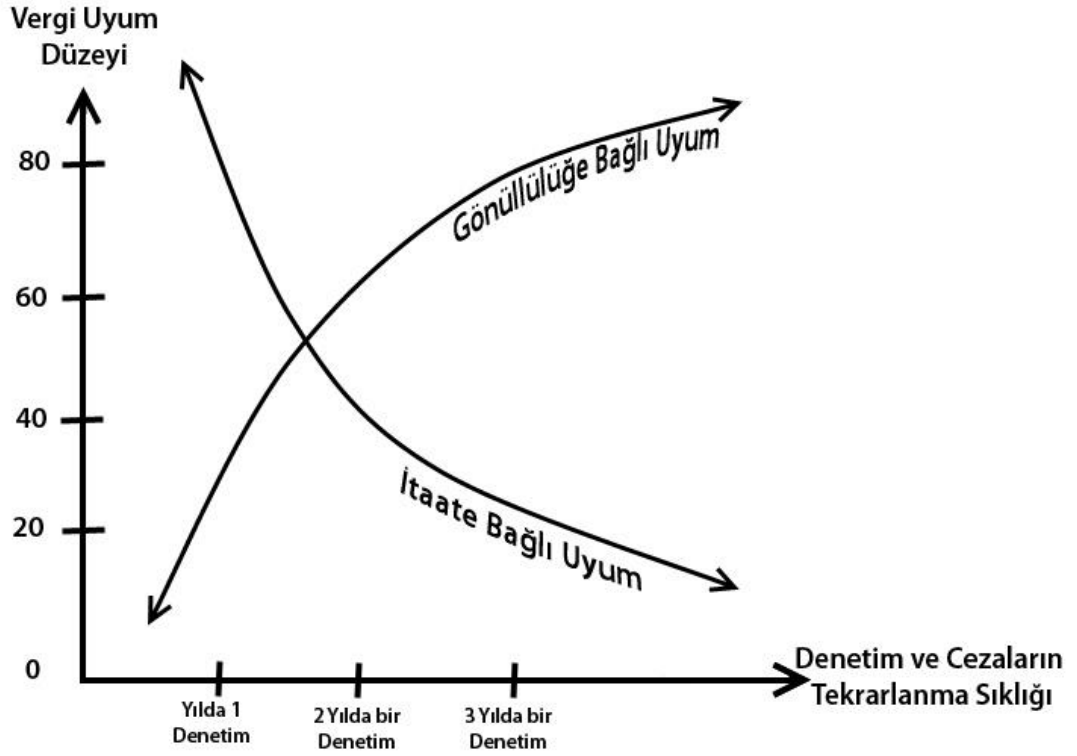
Bu derecelendirme bir mükellef için yapılabileceği gibi bir sektör, bir bölge veya bir il için de yapılabilir. Sektörler, bölgeler ve iller kendi içlerinde anlamlı, farklı vergi uyumu düzeyleri ortaya koydukça vergi idareleri için de bu alanlara yönelik özel politikalar üretme kabiliyetleri kazanı bilinir. Elde edilen sonuçlar vergi uyumunu arttırmak için belirlenen politikaları doğru alanlarda kullanma fırsatı tanıyacaktır. Tama yakın uyum düzeyi ile uyumsuz uyum düzeyinde olan mükelleflere aynı politikalar uygulanamaz uygulanırsa sakıncalar doğurur.

Buraya kadar açıkladığımız kadarıyla mükelleflerin bulundukları sektörler, bölgeler hatta iller vergi uyumlarına etki etmektedir. Çünkü mükellefin içinde bulunduğu bu topluluklar matematiksel olarak mükellefi etkilediği gibi alışkanlıklar ve değerler açısından da etkileyecektir. Dolayısıyla beyan etmeleri gereken gelirlerinden %75'ini beyan eden ve buna bağlı vergi ödeyen iki mükellef de farklı sektör özellikleri nedeniyle aynı vergi uyumu derecesini göstermeyebilirler.

5.2.Vergi Uyumunu Gönüllülük Yönü

Vergi uyum derecesini etkileyen bir diğer önemli değişken ise mükelleflerin vergi ödemede gönüllülük düzeyleridir. Yani mükellef beyan ettiği gelirleri denetim ve ceza baskısı altında yapıyorsa, bu vergi uyumunun genel felsefesine uygun olmayacaktır. Zorla ödettirilen vergi uyum değil daha çok itaati temsil eder. Mükellef tarafından beklenen en az direnç ve maliyetle vergisini kendi eliyle gönüllü olarak ödemesidir. Bütün vergi idareleri için arzu edilen mükellef, gönüllü hareket eden mükelleftir. Dolayısıyla vergi uyumunu farklı dereceler üzerine kategorize ederken denetim ve ceza değişkenini de dikkate almak gerekmektedir.

Grafik 2. Gönüllülüğe Bağlı- İtaate Bağlı Uyum ve Denetim- Ceza İlişkisi



Gönüllülüğe Bağlı Uyum - Denetim, Ceza İlişkisi

Mükelleflerin yakın zamanda geçirdikleri denetimler ve aldıkları vergi cezaları mükellefleri gönüllü olmasalar da kısa vadede daha fazla gelir beyanına ve vergi ödemeye yöneltir. Bu temel değere göre en son aldığı ceza ve geçirdiği denetim, mükellefi daha fazla baskı altına alacağından, mükelleflerin yıllar itibariyle daha sık bir şekilde denetim ve ceza mekanizmaları ile karşılaşmaları gönüllük düzeylerini yani uyum düzeylerini düşürür. Çünkü vergi ödemek bir isteklilikten değil zorlamadan gerçekleşecektir. Bir mükellef ticari hayatı boyunca hiç ceza almadan ve denetim geçirmeden eksiksiz vergi ödüyorsa bu açıdan tam uyumlu veya yüksek uyumlu bir mükelleften bahsediyoruz demektir. Veya bir mükellefin geçirdiği denetimlerin sık olmaması, uzun aralardan sonra denetimlerin tekrarlanması durumunda da eksiksiz vergi ödeniyorsa tam veya yüksek uyumlu mükelleften söz edilebilir. Çünkü mükellef

denetim ve ceza baskısından ziyade mesleki bir erdem, insaniyetinin gereği v.b. nedenlerle gönüllü olarak vergi ödemektedir.

Diğer taraftan çok sık denetim geçiren ve ceza alan bir mükellefin ne kadar gönüllü olduğunu ölçmek zordur. Burada bilinmesi gereken denetim ve cezalar olmasaydı bu mükellef aynı vergi beyanlarını bildirip, vergi ödeyecek miydi? Bu durumda denetim ve ceza mekanizması altında mükelleflerin ödediği vergiler için vergi uyumundan ziyade vergi itaatinden bahsedilebilir. Vergi itaati sürdürülebilir bir davranış değildir. Uzun vadede denetim ve cezalar azaldıkça mükellef eski alışkanlıklarına geri dönecektir. Bu kaçınılmaz bir sonudur. Çünkü hiçbir vergi sistemi mükelleflerinin başında bekçilik yapamayacaktır. Vergi ödeme ödevi mükellefte vicdani bir değer taşımadıkça sonuç olarak vergi uyumu gerçekleşmeyecektir. Önemli olan devamlılığı olan vergi uyumunu tesis etmektir.

Denetim ve ceza değişkenini de vergi uyumu açısından nasıl kullanabileceğimizi şu şekilde özetleyelim. Mükellefin aldığı cezaların büyüklüğü ve hangi sıklıkta vergi denetimi geçirdiği mükellefin vergi ödeme kararını etkiler. Dolayısıyla mükellefin son iki yıl içinde vergi denetimi geçirmesi, tekrar vergi denetimi geçireceği korkusunu arttıracaktır. Hatta geçirdiği vergi denetimleri belirli bir periyotta tekrarlamışsa mükellef bu periyot içerisinde tekrar denetim geçireceğini düşünür. Her yıl düzenli denetim geçiren bir mükellefin vergi ödeme kararları cebri temellidir. Fakat son üç yılda denetim geçirmemiş ve vergi ödeme kararlarını dış zorlayıcı etkenlerden ziyade sadece kendi değer yargılarıyla veren mükellef eğer eksiksiz tam vergi ödüyorsa psikolojik ve ahlaki açıdan yüksek vergi uyumlusudur.

Denetim ve cezaların tekrarlanma sıklığı arttıkça mükelleflerin vergi kararları bu baskı ile ilgili olacaktır. Denetim ve ceza arttıkça mükellef kamu gücü karşısında boyun eğecek ve vergi ödemeye itaat edecektir. Mükellefin burada verdiği vergi ödeme kararı itaat eksenlidir. Dolayısıyla burada mükellefin vergi itaatinin yüksek gönüllü uyumunun düşük olduğunu ifade edebiliriz. Şekilde de görüleceği gibi vergi idaresinin denetim ve ceza sıklığı arttıkça mükellefler korkuya bağlı olarak vergi ödeyecekler ve gönüllülüğünden uzaklaşacaklardır. Baskı mükelleflerin itaat seviyelerini yükseltirken gönüllük seviyelerini düşürecektir. Şekilde baskı azaldıkça mükelleflerin gönüllülüğü artmaktadır. Baskının azalması denetim ve cezaların seyrekleşmesi ile gösterilmiştir.

Vergi itaatine bağı vergi ödeme seviyeleri uzun dönemde vergi denetim ve cezaları sıklığı düşükçe azalacaktır. Dolayısıyla vergi itaati belki kısa vadede olumlu bile olsa uzun vadede mükellefleri sistemden uzaklaştıracaktır. Şekilden ayrıca ş u da anlaşılmalıdır. Vergi itaati arttıkça vergi uyumu zedelenir. Uzun vadede vergi uyumunun tesis edilmesi itaate göre daha uzun süreceğinden itaat temelli vergi toplama politikaları risklidir.

Mükelleflerin uyum derecelerini belirlemenin en önemli faydası vergi idarelerinin yeni politikalar belirlemesine yardımcı olmasıdır. Vergi idareleri mükellefler üzerinde uyum sağlamak için farklı uyum seviyelerine farklı politikalar belirlemelidir. Belirlenen uyum derecelerine göre kategorize edilmiş mükellefler aynı zamanda vergi idarelerine ciddi kolaylıklar tanıyıp iş yüklerini azaltacaktır.

Farklı vergi uyum dereceleri doğru politikalarla ele alınırsa vergi idareleri kısa ve uzun dönemde hedeflerine ulaşacaktır. Örneğın vergi idareleri için en önemli konu hâsılattır. Vergi idareleri ülke genelinde iller veya sektörler bazında mükellef profillerini uyum derecelerine göre önlerine koyduklarında ilk olarak hasılat arttırma gayretinde olacaklarını varsayalım. Buna göre önlerindeki uyum düzeyleri farklı mükellef tasniflerden ilk olarak en düşük uyum düzeyleri olan uyumsuz ve zayıf uyum derecelerine giren mükellefler üzerine politika geliştirmek en hızlı hasılat sağlayıcı politika tercihi olacaktır.

Mükellefler vergi uyum düzeylerini arttırırken ellerindeki gelirlerden vazgeçmiş olacaktır. Vergi idareleri için kısa vadede çok hızlı vergi hâsılatı toplamak yüksek vergi uyumu derecesine yakın mükelleflerde olamayacaktır. Nispi olarak daha fazla vergi uyumunda sahip mükellef daha fazla vergi ödediğ i için tama yakın uyumlu mükellefin harcanabilir gelir veya tasarruf edilebilir geliri azalacağı için bunun bir bölümü daha vergi olarak ödemek istemeyebilir. Kısa vadede nispeten daha yüksek uyum derecesine sahip mükelleflerden ziyade uyumsuz veya zayıf uyum derecelerine sahip mükellefler üzerine çalışmak vergi idarelerine daha az gayretle daha fazla vergi hâsılatı sağlayacaktır. Çünkü bu mükelleflerin gelirleri dokunulmamış gelirlerdir.

Vergi idaresinin vergi uyumu yüksek olan mükelleflerden, uyum derecesi düşük mükelleflere nazaran daha zor vergi hasılatı artışı sağlayacağını marjinal maliyet ve

harcanabilir- tasarruf edilebilir gelir açısından inceleyelim. Vergi uyum düzeyi yüksek olan mükellefler çok vergi ödediklerini düşünerek ellerindeki kalan gelirleri daha fazla korumaya gidebileceklerdir. Çünkü daha fazla uyum gösteren mükellefler daha fazla vergi ödeyecek ve ellerinde harcanabilir veya tasarruf edilebilir gelir daha az olacaktır. Vergi idaresi de karşısında daha dirençli bir mükellef gurubu ile karşılaşacak ve ek bir birim vergi hasılatı için daha yüksek maliyetlerden vergi toplamaya çalışacaktır. Dolayısıyla yaptığı çalışmanın marjinal maliyeti yüksek olduğu için de yüksek uyum düzeyine sahip mükellefler üzerine yoğunlaşmak karlı olmayacaktır. Üstelik mükellef gurubunun mevcut uyum düzeyine de mükellefi küstürme ihtimaliyle de zarar verebilecektir. Uyum düzeyi düşük olan mükellefler ise uyumsuzluğa neden olan problemler ortadan kalktıkça daha hızlı uyumlarını arttıracaktır. Dolayısıyla uyum düzeyi düşük mükellefler üzerinde çalışma yapmak hem daha düşük maliyetli hem de daha az riskli olacaktır.

Düşük vergi uyumu gösteren mükelleflere yönelik politika geliştirme gayreti vergi adaleti açısından da önemlidir. Vergi idaresi mükellefler arasındaki vergi uyum derecelerini azaltmak zorundadır. Vergi idaresinin benzer özelliklere sahip mükelleflerin daha az uyum gösterip daha az vergi ödemelerine göz yumamaz. Aksi takdirde düşük uyum gösteren mükelleflerin uyum seviyeleri artmadıkça uzun dönemde bu problem devam eder vergi adaleti sağlanamaz.

Mükelleflerin uyum düzeylerinin düşmesi çeşitli sıkıntıları beraberinde getirir. Vergi uyumu basit bir ifadeyle mükelleflerin vergilerini kendi elleriyle gönüllü olarak getirdikleri durumdur. Bu durum oluşmuyorsa ve vergi idaresi uyumu artırıcı çalışmalar yapmıyorsa, vergi idaresine iki seçenek kalmaktadır. Vergi idaresi ya bu vergileri toplayamayacağını kabul eder, bu da vergi hasılatını düşürür, ya da denetim ve baskı yoluyla vergi toplamaya çalışır. Bu ikinci durumu şekilde açıklamaya çalıştık. Buna göre vergi uyumu düştükçe vergi toplama maliyetleri, daha fazla denetim çalışanı çalıştırılacağından, artacaktır.

Vergi uyumunun düşmesi ihtilaflı konuları meydana getirecektir. Mükellef vergi vermenin makul olmadığını düşündükçe denetim ve ceza sonrası çıkan sonuçlara itiraz edecektir. Bu da hem uzlaşma komisyonlarının hem de vergi mahkemelerinin iş yükünü arttıracaktır. Dolaylı yoldan yine maliyetler yükselecektir.

Ayrıca mükellefin eliyle vermediği vergileri devlet eliyle toplamak vergilerin tahsilatını geciktireceğinden paranın zaman maliyeti de vergi toplama maliyetlerini olumsuz etkileyecektir. Vergi uyumu düştükçe mükellefin ortaya koyacağı gelir azalır, dolayısıyla daha fazla gizlenen gelir daha fazla vergi toplama maliyeti oluşturacaktır. Dolayısıyla şekil 3'te görüleceği üzere vergi uyumu düştükçe marjinal maliyet artacak ve buna bağlı olarak vergi toplamının toplam maliyetleri de artacaktır. Vergi idaresi tarafından kısa vadede denetim ve ceza mekanizması makul görünebilir fakat uzun vadede bu araçlar vergi uyumunu azaltacak ve bahsettiğimiz maliyetler ortaya çıkacaktır. Vergi idaresi daha sağlıklı bir süreç için mutlaka vergi uyumunu tesis etmelidir.

İkinci Bölüm

Vergi Uyumuna Etki Eden Temel Faktörler

Vergi uyumuna etki eden temel faktörler genel itibariyle bireyin tercih ettiği, benimsediği değerler ile şekillenir. Mükellefin yetiştiği çevre, aile, mensup olduğu din, desteklediği siyasi parti v.b. birçok etken vergi uyumuna etki edebilir. Vergi uyumuna etki eden temel faktörleri farklı kategorilerde sınıflandırabiliriz. Çalışmamızın bu bölümünde ortaya koyacağımız bilgiler vergi idaresine vergi uyumu politikaları üretme aşamasında veri olacaktır. Vergi uyumunu hangi değişkenler geliştirilebiliyorsa, o değişkenler üzerinden politika üretmek daha mantıklı olacaktır. Fakat vergi uyumuna etki eden her faktör uyum arttırıcı politika üretmede kullanılamayabilir. Yaş, cinsiyet gibi demografik faktörler uyum arttırmada doğrudan bir katkı sağlamaz. Ama vergi idaresinin mükellef profillerini tanıması adına dolaylı katkılar yapabilir. İkinci bölümde vergi uyumuna etki eden faktörlerden ilk olarak vergi ahlakını inceleyeceğiz.

1. Vergi Ahlakının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumunu sağlayan davranışların gerisinde mükellefin vergiye uyum kararını harekete geçiren belli başlı değerler ve doğrular vardır. Ceza ve denetim veya herhangi bir kanuni yaptırım olmaksızın mükellefte vergi ödeme istekliliği söz konusu ise bu durum vergi ahlakı ile açıklanabilir. Çalışmamızın anlam kazanabilmesi adına mümkün oldukça vergi uyumu ile alakalı olan vergi ahlakını ayrıntılı bir şekilde açıklamaya çalışacağız. Bu bağlamda mükellefleri vergi ödemeye yönelten tutum ve davranışlar ile açıklanan vergi ahlakı kavramının, sınırlarını ve vergi ahlakının nasıl meydana geldiğini açıklayama gayretinde olacağız. Bunun için öncelikle ahlak kavramı üzerinde duracağız.

1.1. Ahlak Kavramının Sınırları

Ahlak kelime anlamı olarak “*Belli bir dönemde belli insan topluluklarınca benimsenmiş olan, bireylerin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen törel davranış kurallarının, yasalarının, ilkelerinin toplamıdır*”⁴⁹.

Ahlak birlikte yaşamamanın bir sonucudur. Olandan memnuniyetsizlik olması gerekeni hayal etme, idealize etme gayretidir. İnsan tek başına yaşasa, diğer insanlardan uzak olsa, ahlakilik açısından bir problem olmayabilirdi. Yalnız başına yaşayan insan toplumsal bir mekanizma ile karşı karşıya kalmayacaktır. Ama o zaman da yaşadığı doğal çevreye ve inandığı yaratıcısına karşı da bu problem ortaya çıkacaktı. Öyleyse ahlak insan olma ile başlar, çünkü insanın tek amacı madde değildir, insan kendi içinde tutarlılıklar arar “*Ekonomik çabalar, beslenme içgüdüğü, insan var oluşunun bir sebebi değil sürmesinin bir aracıdır*”⁵⁰. Mutlaka doğruyu arama çabası olacaktır insanda. Bu doğru nasıl tanımlanacaktır? Ahlaki olanı kim nasıl seçecektir, bunu açıklamaya çalışacağız.

Ahlaki kuralın nasıl ortaya çıktığını ve bireyin bu kuralları neden benimsediğini ifade etmek ahlak kavramını ve ahlaki kuralı tüm yönleriyle ele almamızı ve bu kavramları daha iyi anlamamızı sağlayacaktır. Ahlaki kuralların nasıl oluştuklarının ve unsurlarını sırasıyla ifade edeceğiz.

1.1.1. Ahlaki kural toplumsal uzlaşısı sonrası bir mutabakattır

Ahlak kavramını biraz daha iyi anlamak için insanların ahlaka neden ihtiyaç duyduklarını analiz etmek gerekir. İnsan var olduğundan itibaren birlikte yaşamaya ihtiyaç duymuş ve birlikte yaşamadan haz almıştır. Birlikte yaşamayı seven insanlık, yaşam tarzlarını, yerleşkelerini, maddi kararlarını hep birlikte yaşamaya göre şekillendirmişlerdir. Fakat iki temel sorun insanların birlikte yaşamalarını zorlaştırmakta ve kendi aralarında çatışma doğmasına neden olmaktadır. Bu temel sorunlardan birincisi; bütün fertlerin aynı düzeyde standart istek ve beklenti düzeylerine sahip olmaması ve mevcut imkânları sınırsız kullanma isteğidir. “*her bireyin kendi fizyolojik varlığından veya içinde yaşadığı toplumun değerlerinden kaynaklanan olması*

⁴⁹ <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=ahlak&ayn=tam> (Erişim Tarihi:15.05.2011)

⁵⁰ S. Karakoç (1975).*Ruhun Dirilişi*, Diriliş Yayınları, 2. Baskı, s. 76.

gerekenleri vardır”⁵¹. Sorun bu noktada insanların istek ve arzuları ve mevcut imkânlar arasında bir paylaşım sorunu olarak değerlendirilebilir. İnsana tüketmek istediği saygınlık, itibar, başarı, maddi değerlerin hepsi, herhangi bir kıtlık sorunu olmadan sınırsızca verilebilse bile paylaşım sorunu çözülemeyecektir. Çünkü insana ait ikinci temel sorun bu çözüme engel olacaktır. Peki, nedir bu ikinci temel sorun; insan yaşadığı toplumda en fazla imkân elde etme isteğinin yanında başkalarının bu imkânlarla sahip olmamasını arzulayan seçkin olma, tek olma gibi bencil bir tavra da sahiptir. Bu tavra sahip insan imkânları tek elde tutmanın hazzını duyacaktır.

Bu iki temel sorunla, birlikte yaşamaktan yarar sağlayan insanlar bireysel istek ve arzuları için “doğru ve yanlış”, “kabul edilebilir ve kabul edilemez” ayrımlarını yapmak durumunda kalmışlardır. Bu aşamada ortaya konulan ortak kuralların devamlılığı da yine toplum tarafından sağlanmaya çalışılmıştır. Çatışma oluşturan istekler yaptırımla disipline edilmek zorundadır ve uzlaşma zemini tesis edilmelidir. “*Toplumsal kurallar üzerinde uzlaşmayı sağlamak ikna ve baskı ile temin edebilir*”⁵². Komşusundan rahatsız olan bir kişi önce komşusuna doğruyu anlatmaya çalışır, bu ikna sürecini ifade eder. Sorunun büyümemesi, kolay çözüm bulması iki koşulun birbirlerine tanıdıkları krediye bağlıdır. Bundan sonuç alınmaz ise kişi rahatsızlıklarını diğer komşularına anlatarak destek bekleme veya ilgili makamlara konuyu iletme gibi baskı araçlarını kullanabilir. Burada toplumsal kurallara uymayan birey iki seçenek arasında karar verecektir. Ya ortak kurallara uymayıp istek ve arzularının doğrultusunda karar verecek, ya da ikna ve baskı sonunda geri adım atıp istenilen davranışları gerçekleştirecektir. Aslında bu durum bir fayda maliyet analizidir. Bencil davranması bireye belirli fayda ve hazlar getirebilir fakat bu durumda ortak yaşamının verdiği kolaylıklardan, faydalardan yararlanamama ve kendisi için öne sürülecek cezaların maliyetine katlanma karşısına çıkacaktır. Tam ifadesiyle bencil davranışlardan elde ettiğinden fayda ortak kurallara uymaktan daha fazla fayda sağlamadıkça kişi kurallara aykırı hareket etmeyi göze almayacaktır. “*Ahlak insanda iyinin değeri hakkında tam bir kanaat oluşunca gerçekleşebilir*”⁵³. Bu bakış açısıyla ahlak toplumu oluşturan birey ve

⁵¹ Ö. Demir (2003). “*İktisat ve Ahlak*”, Liberte Yayınları, s. 75.

⁵² Demir (2003).s. 78.

⁵³ N.Topçu(1998)İsyan Ahlakı, *Dergah Yayınları*, 2. Baskı, s. 38.

gurupların uzun bir uzlaşısı süreci sonucunda ulaştıkları tutum ve davranışlara ilişkin bir mutabakattır.

1.1.2. Ahlak ihtiyaç güdümünde birikimli bir öğrenme sürecidir

Ahlaki davranışın temelinde hep içinde yaşadığı toplumla bir dirsek teması kurma vardır. Bir bakıma “ *ahlaki bakımdan iyi davranış, başkalarının bizden bekledikleri davranışlardır; özellikle çocuk kendi başına ahlak teorisini geliştirecek çağda olmadığı için davranış kaidelerini başkalarından öğrenir*”⁵⁴. Bu durum ahlakın bir konsensüs olma özelliğinin yanında bir birikim özelliğinde olduğu şeklinde yorumlanabilir. Her birey doğduğu anda sıfırdan bir ahlak yapısı oluşturma gayreti içinde olmayacaktır. Birey kendinden önceki nesillerin oluşturduğu yapıya dâhil olma, bir öğrenme gayretine girecektir. Bu noktada daha önce oluşturulan ahlaki kural ve kaidelerin öğrenilmesi neye bağlı olacaktır? Birey neden bu kuralları öğrenmelidir?

Ahlaki kuralların öğrenilmesinin temelinde ihtiyaç vardır. “*eğer anne çocuğun en önemli ihtiyaçlarını karşılayan bir kimse olmasaydı çocuk annesinin istediği şekilde davranmak için bir sebep göremezdi*”⁵⁵. Aynı şekilde ticari hayata yeni giren bir işletmeci müşterilerine dürüst ve nezaketli davranma gerekliliğini, belirli bir müşteri potansiyeline ihtiyacı olduğu için idrak edecektir. Patronundan övgü ve terfi almak isteyen çalışan mutlaka patronunun istediği davranışları, bir işe ihtiyacı olduğu için öğrenecektir.

Ahlakın oluşmasında bir ödül ceza ilişkisi mevcuttur, çocuk ile aile arasında, birey ile toplum arasında, yaratılan ile yaratan arasında istenilen doğru davranışın cereyan etmesi tasdik, itibar ve ebedi bir mükâfat şeklinde ödüllendirilir. Aksi durumda birey kiminle bu süreci yaşıyorsa karşı tarafın kudreti nispetinde ceza görecektir. Yalnız bu konuda önemli bir noktayı belirtmek gerekir. Bireyin istenilen davranışı gerçekleştirme düzeyi için önem arz eden unsur; istenilen davranışın kimin tarafından istenildiği değil de bireyin bu merci ile ilişkisine olan ihtiyaç derecesidir. İfadeyi daha somutlaştırmak istersek 3 yaşındaki bir çocuğun annesinin istediği davranışları gerçekleştirme düzeyi

⁵⁴ E. Güngör. Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak, Ötüken Yayınları, 2. Baskı, s. 57.

⁵⁵ Güngör. s. 57.

ile 19 yaşındaki bir gencin istenilen davranışları gerçekleştirme düzeyi farklılık gösterecektir. Bu açıdan bakıldığında istenilen davranışın gerçekleştirilme düzeyi bireyin ihtiyaçları ile bağlantılıdır. Yani doğru davranışları aileden, toplumsal çevreden ve dini kaynaklardan öğrenen birey için esas olan ihtiyaçtır. Ahlaklı insan erdemi ihtiyaç kabul edendir.

1.1.3. Ahlak doğruyu sahiplenme ve doğruda ısrar etmektir

Buraya kadar ifade ettiklerimiz hep ahlaki kuralların oluşmasındaki dış etkenler doğrultusunda idi. Fakat doğruyu ve ahlaki nesilden nesile aktaracak ve bir birikim haline getirecek mekanizma sadece ihtiyaç ve uzlaşma ekseninde gidemeyecektir. Savunucusu olmayan, menfaat içeriğiyle motiflenen değerler dönemler halinde değişimler gösterecektir. Ve bir sonraki dönemde yok olmaya gidecektir. Birey her zaman dış etkenlerle hareket edemez. Belirli bir döneme kadar öğrenir, yorumlar ve yeterli fikri olgunluğa erişirse bu davranış kaidelerini bir sistem halinde benimser ve bütün davranışlarını yapılandırdığı bu fikri sisteme göre şekillendirir. Ezberden ayrılan doğruyu bulma ve yanlışa kendi kendine tepki verme yetisine ulaşmayı başarma bir vicdan mekanizmasını kazanma anlamına gelir.⁵⁶

Vicdan bir manada ahlaki bilgi üzerinde duygusal bir yorum sonucu meydana gelir. Ahlaki bilgi kendisine ait bir değer olarak onu mutlu ediyor ve ihlal edildiğinde de suçluluk duyuyor ise vicdan tesis edilmiştir. Vicdan mekanizması ahlaki davranışı veya ahlaki bir tutarlılık mücadelesi şeklinde devam ettirir. Nitekim “*Ahlakın taviz vermeye tahammülü yoktur. Taviz verirsiniz sonu gelmez insan benliği kendisiyle tutarlı kalabilmek için hatalı davranışları haklı ve mazur göstermek üzere bahaneler bulmaya daima hazırdır. Tekrarlar yoluyla alışkanlık kazanma başlıca öğrenme usullerinden biridir, sık sık ahlak dışı davranışlar yapan insanın da ahlaksızlığa alışması pek mümkündür*”⁵⁷.

Kişisel olarak verilen kararlarda insanı hataya yakınlaştıran çeşitli menfaatler ve hazlar bulunabilir. Ekonomik anlamda da taviz veren kişi açısından konu bu şekilde cereyan eder. Örneğin vergi ahlakından taviz veren kurallara uymayan kişiye uymadığı kurallar

⁵⁶Güngör.(1998) s. 58.

⁵⁷Güngör.(1998) s. 69.

ciddi mali geri dönüşler yapacaktır. Mutlaka birey yaptığı hataları haklı ve mazur görmek için bir çıkış yolu arayacaktır. Vicdani dengeleri bozuldukça su içmeyen insanın yavaş yavaş ölmesi gibi hata yapan insanın vicdanı da yavaş yavaş ölecek ve vicdanın sesi kesilerek benlik yeni bir değer yargı sistemi oluşturup onunla avunmaya başlayacaktır. Genel ahlaki kuralları delen hırsızın el çabukluğuyla övünmesi, adam öldürenin güçlü ve acımasız olması ile iftihar etmesi, eşini aldatan adamın çapkınlığını öne sürmesi gibi ekonomik konularda da kurallara uymayan bir mükellef vergi kaçırabilmenin bir beceriye dayandığını ve bunu kendisinin başarabildiğini düşünebilecektir. Bu noktada hataya karşı taviz vermemek hayati derecede önemlidir.” *Bazı ahlak kaideleri toplumdan topluma değişse bile bunların çiğnenmesi ile ilgili psikolojik mekanizma her zaman aynıdır.”*⁵⁸. Birey doğru için gayret gösterdikçe ısrar ettikçe doğru ile yanlış arasında fark açılacak ve insan daha az hata yapar olacaktır.

Birey artık öğrendiği ahlaki davranışı devam ettirdiği, vicdani bir değer haline getirdiği sürece mutlu hissedecektir kendini. Kendi içinde mutlu olmanın aracı olan vicdan mekanizması sorumluluğa neden olacaktır ki “*ahlak meselesinin de merkezinde sorumluluk vardır. Sorumluluk insanı düşünmeye yöneltecek ve insan düşündükçe yapacağı hareket karşısında kendini daha fazla sorumlu hissedecektir*”.⁵⁹

“Ahlaki kurallar bireyleri kendi içgüdülerine ve isteklerine karşı disipline eder”⁶⁰. Ahlak kazanıldığında insanı doğruluk için mücadeleye iten bir kuvvettir. Ekonomik anlamda insanın menfaat kısılacından kurtulup, prangalarını kırdığı bir hürriyet gayretidir. Zihin değer tercihini menfaatten doğru olana doğru çevirdikçe ahlak, safılaşmaktadır.

Bireyin ahlak kaygısı mensup olduğu toplumun ahlak düzeyini de yükseltecektir. Sosyal dokunun ahlaki kaygılarla şekillendirilmesi, birliktelik şuurunu yapılandıracaktır. “*Toplum bireylerinin her birinin bu değerlere bağlılığı, toplumun daha güçlü kılacaktır*”⁶¹.

⁵⁸Güngör.(1998) s. 62.

⁵⁹ N. Topçu (1998).İsyan Ahlakı,*Dergah Yayınları*, 2. Baskı, s. 37.

⁶⁰Demir (2003).s. 80.

⁶¹A. Akdoğan (2004).Bireysel ve Toplumsal Hayatta Ahlaka Olan İhtiyaç ve İslam,.*Ekev Akademi Der.s.181*

1.1.4. Ahlaki kural dini kural ve kaideler ile ilişkilidir

Ahlaki kuralın oluşmasında temel sorun neyin doğru olduğudur. Tecrübeye dayalı elde edilen doğru, bireylerin birlikte yaşayışlarından elde ettikleri birikime ve uzlaşıya dayanmaktadır. Çoğu toplumsal doğru muhakkak ki uzun bir zaman sürecinden sonra herkesçe kabul edilebilir olmuştur. Doğrunun ne olduğuna dair bir başka kaynak dinler olmuştur. Ahlaklılığın tesisinde iki önemli öğeden birincisi; herkesçe kabul, ikincisi ise bireyin bunu içselleştirmesidir. Bu konuda toplumsal yaşamı şekillendiren kuralların meydana gelmesinde dini kural ve kaideler çok etkin bir şekilde rol oynamıştır. Bu etkinliğin temelinde dini kural ve kaidelerde doğrunun ne olduğunun açık bir şekilde ortaya konması ve o dine mensup olan kişilerin bu doğrulara inanması birinci sebeptir. Birey mensup olduğu dinin öğretileri doğrultusunda yaratıcı ile irtibatını arttırmak ve yaratana kendini sevdirmek için dini öğretilerde istenilen davranışları benimser ve içselleştirir.

Dinler insanlar içindeki inanma isteği karşısında tutarlı oldukları sürece toplumsal hayatı ve ahlaki kuralları şekillendiren en önemli unsurlar arasında olmuşlardır. Fakat evrensel değerlerle çelişen ve mantıktan uzaklaşan dinler zamanla toplum üzerinde etkisini kaybetmiştir. Bu noktada dinlerin ahlak kavramını oluşturan diğer etkenlerden daha etkin bir şekilde ahlaki kuralları şekillendirmesinin bir nedeni de yazılı kaynaklarının olmasıdır. Temel kural ve kaidelerini farklı yorumlara yol açmadan açık bir şekilde ifade eden dinler, bulundukları toplumları doğru ile yanlış arasında karar vermede etkin bir şekilde yönlendirmişlerdir. Buna göre dindar insanlar mensup oldukları dinler ne olursa olsun temel dini öğretilere uygun hareket ettikçe toplum nazarında ahlaklı kabul edilmişler ve kendileri için de vicdani olarak huzurlu bir ortam yakalamışlardır.

1.2. Devlet ve Birey Açısından Vergi Ahlakı ve Unsurları

Ahlak kavramını ve nasıl oluştuğunu açıkladıktan sonra bu başlık altında vergi ahlakı kavramını ve nasıl oluştuğunu ifade edeceğiz. Daha sonra vergi ahlakının tarafları üzerinden vergi ahlakına çeşitli yorumlarda bulunacağız.

Vergi ahlakı; vatandaşların beslendikleri sosyal değerlerle şekillenen, psikolojik yargılarla içselleştirilen ve vergi ödemeye istekliliği ile sonuçlanan, vergi karşındaki hazır değerler şeklinde nitelendirilebilir. Vergi ahlakı, genel ahlaki değerlerin; vatandaş ve devlet arasındaki olanla, olması gereken arasındaki farkı ortaya koyan ekonomik bir yorum şeklidir. Bir bakıma ekonomik ahlak kapsamı içinde yer alır. Ekonomik ahlak deyince akla ticari ilişkilerin disipline edildiği ahlaki değerler bütünü gelmektedir. Bu doğrultuda devlet ve vatandaş arasında da bir ekonomik ilişki mevcuttur. Vergi ahlakı vergi ödemeye karşı bir direnç göstermeme, vergiyi ödemeyi makul görme, mükellefin vergi karşında ödeme kararını ya da ödememe kararını belirleyen değerler bütünüdür.

Peki, bu değerler bütünündeki ahlaki olan-ahlaki olmayan, doğru-yanlış, kabul edilebilir-kabul edilemez olan davranışlar nasıl belirlenir. Birey-birey, toplum-birey arasındaki cereyan eden ortak çıkarlarla şekillenen kurallar mekanizması vergi ahlakının da kurallarını belirleyebilir mi? Bu sorulara cevap verirken öncelikle vergi ahlakını genel ahlaktan ayırmamız gerektiği belirterek başlamalıyız. Ahlak kavramını incelerken ahlaki doğrunun nasıl oluştuğunu ifade etmeye çalıştık. Aynı doğrultuda mükellef ve devlet arasında gerçekleşen mali ilişkinin kurallarını da benzer bir şekilde değerlendirebiliriz. Vergi ahlakı da belirli bir uzlaşma sonrası mutabakat süreciyle gerçekleşebilir. Ortaya konan, istenilen davranışlar kişi tarafından öğrenilir ve nesillere birikimli bir şekilde aktarılır. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir durum vardır. Vergi ahlakında sadece mükellef ve devlet taraf değildir. Aynı zamanda vergi ahlakının tesisinde toplum da bir taraftır.

Mükellefleri vergi ahlakına aykırı hareket ettiği için devlet ayıplayamaz veya sosyal yaptırımları devlet uygulamaz, devlet cezai müeyyideleri uygular ve yanlış davranışa yasal kapsamda kanunlar aracılığıyla müdahale eder. Bu noktada devletin cezai yaptırımına karşı geri adım atan mükellef, vergi ödemeyi, sadece devlete yakalandığı anda yapmaya yönelik bir tutuma sahipse ceza sonrası vergi ahlakı kazanılmış olmaz.

Bu durum anne-babası gelince ödevine başlayan, gittiklerinde dersi bırakan çocuğun haline benzer. Ders çalışmak içinden gelmiyorsa denetim ve ceza çocuğu çalışkan bir öğrenci yapmaya yetmez. Ahlak dolayısıyla vergi ahlakı birey ve toplum arasında şekillenir ve devlete karşı bir tutum ve davranış şekline dönüşür. Yani vergi ahlakındaki istenilen davranışın oluşması da genel ahlaka paralellik gösterir. Peki, vergi ahlakındaki doğruların oluşmasında devletin hiç mi rolü yoktur? Devlet adil bir vergi sistemiyle, mükelleflere güven vererek vergi ahlakının oluşmasına zemin hazırlar. Vergi ahlakının ne olduğundan öte vergi ahlakının tarafları açısından neyi ifade ettiğini açıklamakta fayda vardır. Bu bağlamda sırasıyla vergi ahlakının kim için neyi ifade ettiğini devlet, birey ve toplum açısından incelenecektir.

1.2.1. Devlet açısından vergi ahlakı

*“İdareler arasında en zoru insan idaresidir”*⁶². Hem insanlara sağlıklı kamu hizmetleri sunmak, hem de bunları vatandaşları için yaptığını anlatarak finansmanı için para toplamak oldukça zordur. Devletin mükelleflerinden en az maliyetle vergi toplayabilmesi beyan yöntemiyle gerçekleşebilir. Aksi halde vergi toplama denetim ve ceza mekanizması ile bütün mükellefler için karlı bir yapı olamayacaktır. Belki büyük şirketlerde için büyük hâsılatlar için denetim kadroları artı değerler oluşturabilir fakat küçük gelir guruplarından alınacak vergi denetim kadrolarını bile finanse edemez. Yani mükellef kendi eliyle vergisini ödemedikçe devlet adına vergi toplamak her zaman daha zor olacaktır. Bu harcamalar üzerinden alınan vergilerde de aynı sonuca varmaktadır. Vergi ödemeyerek satış fiyatından harcama vergilerinin düşülmesi, satış yapan işletme için harcama vergisini kesmemek buna artı olarak kurumlar vergisinden kurtulmak hatta kurum kazancının dağıtılması aşamasında gelir vergisinden kurtulmak müşteri ve satış yapan için ciddi avantajlar sağlayacaktır. Bu noktada, vergi ödemek istemeyen bir mükellef nedeniyle kısa vadede kaybeden devlet olacaktır.

Ekonomik anlamında ahlak konusunu mükellef ve devlet açısından incelemek için aralarında ne tür bir ilişki olduğunu ortaya koymak gerekir. Devlet ve vatandaş arasındaki ilişkide öncelik vatandaştan yana tesis edilmiştir. Kamu bütçeleri oluşturulurken önce gider bütçesi daha sonra gelir bütçesi oluşturulur. Bundan kasıt

⁶²K.İnan (1998). Devlet İdaresi, *Timaş Yayınları*, 4. Baskı, s. 23.

devlet kudreti gereği önce vatandaşlarının ihtiyaçlarını belirli bir makuliyet çerçevesinde belirler daha sonra bunu nasıl finanse edeceğini düşünür. Belirlediği harcamaların hepsini ilgili dönemde vatandaşlardan sadece vergi toplayarak da karşılamaz devlet. Vatandaşlarından toplayabileceğini belirler daha sonrasında da aradaki farkı borçlanır. Bu uygulama ile “devlet vatandaşları için vardır” şeklinde bir yorum yapılabilir. Fakat bu güzel ilişkinin gerilmesi o kadar da zor olmayacaktır. Zamanla artan kamu harcamalarının karşılanması ve uzun vadede artan borç yükünün eritilmesi gayreti mükellef ile devleti karşı karşıya getirecektir. Çünkü artan borç yükünü eritebilmek adına devlet ya ek vergiler koyacaktır ya da mevcut vergi oranlarını arttıracaktır. Devlet ve mükellef arasında sıkıntıya giren bu ilişki bir samimiyet testine tabi tutulacaktır. Devlet kendi mali değerlerini düzeltebilmek adına gerçekten de mükelleflerini üzmeden çözüm bulabilecek midir? Aynı zamanda mükellef de kendisi için var olan yapıya kendi menfaatlerinden de kısmen vazgeçerek sahip çıkabilecek midir? Yani temelde devlet mükellef arasındaki ilişkinin genel çerçevesi budur. Ama bu durum “devlet ve mükellef arasındaki ilişkinin sadece bir kazananı vardır” anlamına da gelmemelidir. İyi düzenlenmiş bir vergilendirme her iki tarafı da kazançlı kılacaktır.

Devlet her türlü ekonomik faaliyetin ortağıdır. Bu ortaklığı ülkemizde kurumlar için düşünürsek devlet her kurumlar vergisi mükellefi olan şirketin %20 ortağıdır. Bu toplam vergi yükü düşünüldüğünde daha yüksek oranda bir ortaklığa tekabül eder. Kişilerin kazançları için de durum böyledir. Devlet gelir vergisine tabi bütün gelirlerde aşağı yukarı kişilere bu oranlarda ortaktır. Yani iki durumda da devlet sofraya oturan aile dışındaki fert veya gizli ortak kabul edilebilir. Bu manada bakıldığında devletin vatandaşlarıyla olan bu denli ciddi ilişkisinin de belirli doğrular etrafında düzenlenmesi gerekmektedir. Nitekim devlet sofraya oturan aile gibi hakkını her an savunacak bunu etkin bir şekilde kontrol edecek, hakkı yendiğinde hemen müdahale edecek kişi değildir.

Devletin vatandaşları ile cereyan eden bu ortaklığında bu özelliklere sahip devletin hakkını savunabilmesi için gerekli olan değerler bütünü vergi ahlakı ile ilişkilidir. Çünkü devlet gücü nispetinde bir sistem kurmalı ve o sistem çok fazla bir müdahale olmadan doğru bir şekilde işlemelidir. Devlet her ekonomik faaliyetin başına bir bekçi koyamaz ama herkesin kalbinde vergi ödemeye duyarlı bir vicdan tesis etmede rol oynayabilir. Devlet bu özellikleriyle gelir vergisi için düşünüldüğünde ev halkının en

tecrübeli, en birikimli, en güçlü, ama yaşlılığından; en az duyarlı, hakkını savunmakta geri kalan bir mensubu gibi; kurumlar vergisi için düşünüldüğünde de ticari organizasyonun en kudretli, en büyük ama hantallığından en yavaş ortağı gibidir. Bu manada devletin hakkı payidar olduğu sofranın diğer mensuplarınca korunmalıdır. Devlet kendisi için işleyen, duygusal verilerden destek alan bir sistem kurmalıdır. Biz bu sisteme vergi ahlakı diyoruz. Sistem işlerken de devlet sistemin koruyucusu olmalıdır.

Dünyadaki başarılı vergi yönetimlerinin temelinde müşteri odaklı vergi yönetimleri bulunmaktadır. Daha insani, daha katılımcı, daha iyi kurulan diyaloglar mükellefleri vergi konusuna daha sıcak bakmaya yöneltmektedir. Bu açıdan çalışmamızın son bölümünde açıklayacağımız üzere vergi sisteminin iyi işlemesi için vergi idaresi politika üretirken mükellef odaklı politikalar üretmelidir. Konunun iyi bir şekilde yönetilmediği durumlarda muhakkak bir sorun çıkacaktır. Çünkü vergilendirme doğası itibarıyla sıkıntılı bir süreçtir. Kişinin iki eliyle kazandığı parayı birde nahoş bir davranışla alan vergi yönetimleri mükellefleri vergi ahlakı kavramını tanımadan vergiden kaçma hayallerine itmektedir. Zaten devletin yüzü soğuktur. Bir insan herhangi bir durumda evinin kapısına bir kamu görevlisi geldiğinde ya bunu bir sıkıntının başlangıcına ya da kötü bir haberin varlığına yorar. Hatta vatandaşın nazarında geniş yetkilere sahip bir devlet oldukça ürkütücüdür. Bir de buna kamu yetkisini kötü kullanmış kamu personelleri dâhil edilince vatandaş devlet arasında sıcak ilişki neredeyse hiç kurulamamaktadır. *“Türk bürokrasinin de en büyük zaafı buradadır. İdare edenlerin kanun uygulayanların zihniyeti, muamele ve dili de demokratik olmaktan uzaktır. En çok ve zevkle kullanılan kelime ‘hayırdır’⁶³.”* Kamu personelinin kötü tavrı vatandaşları devlete karşı bir güvensizliğe itmektedir. Bir orman memurunun yaptığı; kamu gücüyle korku oluşturma yönündeki görevi kötüye kullanması neredeyse bir ülkenin tamamının içerlendiği bir türküdür.

“Feodal anlayışın bir ürünü olan “devlet menfaati” zihniyeti henüz birçok memlekette aşılamamıştır. Oysa devlet menfaati dışarıya karşı korunur, devleti oluşturan insanlara

⁶³İnan (1998) s. 23.

*karşı değil.*⁶⁴” Devlet vatandaşlarının ortak nitelikteki gereksinimleri karşılamak üzere oluşturulmuş siyasi bir organizasyondur. Tabii ki, ekonomik birlikteliğin temelinde mükellef menfaatleri esas almalıdır. Devlet herhangi bir yapıya dönüşecek bir çiçek tohumu değildir, bugün var olan devlet yine devam edecektir ve varoluş amacı vatandaşlarına hizmet etmektir. Bu manada sıklıkla sorulan ve zaman zaman da yanlış cevaplandırılan temel soru ‘devlet vatandaşları için mi vardır yoksa vatandaş mı devlet için vardır?’ sorusudur. Devlet vatandaşları için var olmak durumundadır, vatandaşlar da bu yapıya müteşekkik oldukları için devletin varlığının devamı adına fedakârlık yapmaya gayret göstermelidirler. Temel beklenen değerler böyle olmalıdır. Ahlak kavramını incelerken ahlakın olması gerekene yönelik bir gayret olduğunu ifade etmiştik. Bu manada olan ile olması gereken arasında fark ahlakilik problemini ortaya koyar.

Sonuç olarak devlet açısından vergi ahlakının önemini 19. yy sonları ve 20. yy. başlarında yaşamış, [Beyrut](#) doğumlu [Arap](#) tarihçi Corci Zeydan “Ahlakın çoğaldığı yerde devletin masrafı azalır” sözü ifade etmektedir⁶⁵. Akılcı bir tavır devletin yeni politikalarla mükelleflerinin kazanmasına ve ihtiyacı olan vergi kaynaklarına ulaşmasına neden olacaktır.

1.2.2. Birey açısından vergi ahlakı

*“ Ahlaklılık kuvvetli bir vicdan sahibi olmaktır. Vicdanlı insan kendi içinde kendi davranışlarını idare ve kontrol eden bir mekanizma kurmuştur. Bu mekanizma ile kişi gelişi güzel değil de sistemli olduğu için davranışlarda tutarlılık sağlar*⁶⁶”.

Belirttiğimiz üzere ahlak kavramını açıklamaya yönelik ifade ettiğimiz bilgiler doğrultusunda bireyin ahlaki davranışı kazanması öncelikle dış etkenlerin etkisinde gerçekleşmekte, birey makul gördüklerini daha sonra vicdan ve sorumluluk mekanizmalarıyla benimsenmekte ve içselleştirilmektedir. Dolayısıyla birey için vergi ahlakı vergi ahlakının tesisinde devlete düşen sorumluluklar ortaya çıkmaktadır

⁶⁴İnan (1998) s. 26.

⁶⁵http://etarih.com/01belirliGunlerveHaftalar/etik/yazi/new_page_6.htm (Erişim tarihi 16.05.2013)

⁶⁶E. Güngör (1998).*Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak*, Ötüken Yayınları, 2. Baskı, s. 68.

Mükellefçe ahlaki bir bilgi olarak tanımlanan *eksiksiz vergi ödeme davranışını* içselleştirmesi ve istenilen davranışa dönüştürmesi hakkında iki teoriden bahsedebiliriz. Bunlardan birincisi *fedakâr (altruistic) teoridir*. Bu teoriye göre vergi mükellefleri, sadece kendi refahları ile değil aynı zamanda genel ekonomik refah ile de ilgilirlirler. Kendilerinin refah düzeylerini de etkileyen sosyal refah için gerekli mali kaynakların toplanabilmesinde ödeyecekleri vergilerin önemli olduğunu bilmeleri vergi ödemeyi makul kılar ve eksiksiz vergi ödeme erdemi gerçekleşir. Yani vatandaş devlet ile aynı gemide olduğunu idrak ettikçe vergi ödemenin zarureti kabul eder⁶⁷

İkinci teori “*Kant (Kantian, Kant felsefesini güden)*” ahlak yaklaşımıdır. Kant’ın ahlak tanımı ile yakından ilgili bu yaklaşım, adil bir vergi tanımı yapmaktadır. Buna göre mükellefin ödeyeceği vergi diğer vergi mükelleflerinin de ödeyebileceğine inandığı bir vergi ise adildir. Mükellef bu düzeyde bir vergiden az ödeme yaparsa suçluluk duyacaktır. Ya da Mükellefler herkesin vergilendirilmediği, sadece kendilerinin vergilendirildiğini düşündüklerinde vergi ödemek istemeyecektir. Eğer herkesin ödeyebileceği adil vergiden daha yüksek bir miktar ödüyorsa, vergi ihlali, bir tür kendini savunma olarak algılanabilir⁶⁸.

1.2.2.1. Bireyin vergi ahlakını şekillendiren dış etkenler

Birey için devlet soyut bir kavramdır. Karşısında özel konular için yetiştirilmiş kamu personelin dışında bir şahıs yoktur. Bu şahıslar da mesai ve ücretle devlete bağlıdır. Yaptıkları iş mesai saatinde biter ve memur mesai saatleri dışında kamu menfaati kovalayamaz. Bu nedenle bireyin şahıslara olan borçları ile devlete olan vergi borcuna karşı takındıkları tutum farklılık gösterir⁶⁹. Şahıslara olan borçlar kişiler arasında ilişki mevcut olduğu sürece borçluya hatırlatılır. Alacaklı borcunu tahsil edemediğinde ikinci yol olarak borçluya çevresi yoluyla baskı kurar. Bir kişi için başkalarına borçlu olmak ticari itibarını da olumsuz yönde etkiler. Borçlu kişi baskının şiddetine göre borcu geri

⁶⁷B. Torgler (2007). Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis. *Edward Elgar Publishing*. s. 68.

⁶⁸Torgler (2007). s. 68

⁶⁹Y. D. Song ve T. E. Yarbrough (1978). Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*. Vol. 38 s.442.

ödeme kararını verme ihtiyacı hissedecektir. Devlete olan borçlarında birey bu denli sıkı bir baskı mekanizması görmeyecektir. Fakat ortak bir pazarda faaliyet gösteren farklı gelir sahibi insanlar için kendiliğinden şahsi borç mekanizmasından daha farklı bir baskı mekanizması gerçekleşecektir. Aynı meslekte farklı iş yerlerinde çalışan insanlar birbirlerinin karlılık düzeylerini gizliden gizliye takip ederler. Bu manada vergi vermeyen bir bireyin aynı sektördeki diğer mensuplara karşı bir rekabet üstünlüğü olacaktır. Vergi vermeyen kişi daha rahat fiyat indirimi yapabilecek ve dolayısıyla daha çok satış elde edecektir. Rakip sektör mensuplarının kaybettikleri müşteri potansiyelini geri kazanmak için takınacakları iki farklı tutum olacaktır. Bunlardan birincisi diğer esnafların da vergi vermemesidir. Bu durum çok kısa bir sürede devlet tarafından konu olan sektörde vergi hâsılatının anormal azalmasına neden olacak ve denetim ceza mekanizması ile sektör izlemeye alınacaktır. Dolayısıyla kimsenin vergi kaçırması ihtimali kalmayacaktır.

Sektör mensuplarının takınabilecekleri ikinci tutum ise kendi vergi ödeme alışkanlıklarını bozmadan vergi kaçırın esnafı terbiye etmek olacaktır. Bu müdahale zaman zaman vergi ödemeyen esnafın vergi idaresine şikâyet edilmesi, cezalar yoluyla haksız rekabetten kazandığı gelirlerin tekrar devlete iade edilmesi veya kendi aralarında vergi ödemeyen esnafın ticari itibarının azaltılması ve kötü esnaf ilan edilmesi şeklinde olacaktır.

Bu iki farklı tutum karşısında vergi ödemeyen esnaf, bir fayda maliyet analizine gidecektir. Vergi idaresine şikâyet edilmesi ile sonuçlanan ve vergi cezası ile mali bir kayba uğradığı birinci baskı şeklinde kaçırabildiği vergi ve ödediği vergiler arasında bir fayda maliyet analizinde bulunacaktır. Kendisi içim makul olanı ceza ödemediği dürüst bir şekilde vergi ödediği ihtimal ise kişi dış etkenler tarafından şekillenen bir davranışı benimseyecektir. Kendi ruhi planında şikâyet edilmiş olmaktan duyduğu rahatsızlığı da vergi yasalarına uygun hareket edip çevresine bunu da göstererek azaltacaktır. Tabii burada şu soru akla gelecektir. Vergi idaresinin kestiği vergi cezası kişide vergi ahlakı tesis eder mi? Bu sorunun sorulma olasılığı oldukça fazladır. Haklılığı da vardır. Vergi idaresinin tek başına sektör mensuplarının şikâyeti olmadığı durumda kestiği bir ceza kişide sonraki dönemlerde vergi ödeme istekliliği oluşturmaz. Fakat burada vergi idaresine devamlı bir şekilde şikâyet edilme ihtimali vardır. Çünkü rahatsızlık devletten

ziyade rakip olan sektör mensuplarından gelmektedir. “*Fert ve toplumların şikâyeti, tepkisi idarelerin kamçısıdır; daha iyi çalışma ihtiyacını duyarlar*”⁷⁰. Devlet kendi doğrularına destek vatandaş tepkisini de bulunca daha etkin ve daha rahat çalışır. Burada kişide bir doğrunun oluşturulma süreci vardır. Vergi idaresinin ceza kesmesi sosyal mekanizmanın bir aracıdır ve bir dış etkidir. Bu araç yerine farklı bir araç da kullanılabilirdi. Vergi ödemeyen mükellefin de geri adım atmış olması daha öncesinde vergi ahlakına aykırı hareket etmiş olmasından vergi ahlakını kazanamayacağı anlamına gelmez. Geçmişinde yanlış yapmış olsa da sonuçta mükellef doğru davranışı kazanmış olur.

Devlet; kanunlar ve idari teşkilatı aracılığıyla ne yaparsa yapsın pişmanlık uyandıramazsa vergi ahlakı sağlanamaz. Bu yaklaşımımızda ahlaki bilgi, devlet ve aynı sektörde çalışan ticari işletmelerce ortaya konmakta ve bu bilginin vergi kaçırın kişice yorumlanmasına neden olmaktadır. Vergi kaçırın mükellef yaptığından pişmanlık ve vicdan azabı duyduktan sonra hiçbir denetim ve ceza olmaksızın vergi ödemeye devam edebilir.

1.2.2.2. Bireyin vergi ahlakını şekillendiren iç etkenler

“*Sosyal normlar, bireylerin davranışlarını devam ettirmede kanunların uygulanmasına bir alternatif olarak görülebilir. Sosyal normların ihlali, dâhili yaptırımlar (suçluluk, pişmanlık) ya da dedikodu ve dışlanma gibi harici yasal ve sosyal yaptırımlar şeklinde sonuçlar doğurur*”⁷¹. Kanunlar; kural ve kaidelerin ihlal edildiğinde hak mahrumiyetleri, para cezaları gibi vatandaşların doğrudan refah seviyelerini etkileyen müeyyideler içerir. Bu noktada daha etkinlerdir. Fakat vergilendirme gibi takip edilmesi zor süreçte uygulama zorlukları ideal bir vergilendirme için sosyal normların daha özel anlamıyla vergi ahlakını zaruri kılar. Sosyal normlar kanunların uygulanmasına alternatif oldukları kadar adaletin tesisi için de bir pekiştirici unsur özelliğini taşır. Sosyal normlarla insana, doğru için mücadele öğütlenir ve öğretilir. Toplumda var olan

⁷⁰K. İnan (1998). Devlet İdaresi, *Timaş Yayınları*, 4. Baskı, s.23.

⁷¹Torgler (2007). s. 67.

erdemli davranışlar herkeste istenilen düzeyde değildir. Erdemli davranışlar herkeste istenilen düzeyde olsaydı böyle bir ahlakilik sorunu olmazdı. İstenilen davranışlar toplum tarafından bireylere bir şekilde öğretilir hatta bu davranışları kazanması için yumuşak yaptırımlar da uygulanır⁷². İnsan geçmişiyile birlikte yaşar ve yaşadıkları, önündeki kararları almasında önemli bir rol oynar. Bir çocuk küçükken oynadığı birçok oyunu unuttur, fakat canının çok yandığı, çok üzüldüğü, dışlandığı ya da çok şaşırdığı veya mutlu olduğu bir oyunu unutamaz. Yaşanılan olaylar duygusal öğelere temas ettikçe hatırlanabilir. Çoğumuzun aile büyüklerinin unutamadığı bizlere aktardığı, çok lezzet aldığı ve aynı şartları oluşturup aynı keyfi almak istediği anıları vardır. İnsan duygularıyla öğrenir ve duygularıyla yaşar.

İnsan yaptığını sorgulayan bir varlıktır. Aldığı ekonomik karar kendisini vergi kaçırmaya yöneltmiş ise bile bir nebze suçluluk duyar. Kendi içinde yaptığı yanlışın yanlış olmadığını ispatlayacak bir çırpınma içine girer ki buna pişmanlık diyoruz. Pişmanlık herkeste aynı düzeyde gerçekleşmeyebilir. Ahlaki bilgi duygusal öğeler ile hangi düzeyde işlenirse kişide pişmanlık o düzeyde gerçekleşecektir. *“İnsanın ahlaki davranışında asıl önemli rolü oynayan unsur ahlakla ilgili bilgiler değil duygulardır. İnsan pişmanlık ve vicdan azabı duymadığı takdirde yanlış ve kötü olarak bildiği hareketleri kolaylıkla yapabilir”⁷³.*

Maddi anlamda cezalandırılan birey toplum karşısında da belli oranda dışlanma görecektir. Fakat böyle bir dışlanma ve cezalandırma için vergi ihlallerinin sosyal normlar arasında suç sayılması gerekmektedir. Peki, vergi kaçırma ya da vergi ahlaksızlığının ne denli önemli bir suçtur? Vergi kaçırmak diğer suçlar kadar toplum tarafından tepki görebilir mi? Ancak bunu kişilerin diğer suçlarla vergi kaçırmak arasında bir karşılaştırmaya verecekleri cevaplarla anlayabiliriz. Bir vergi uzmanı için veya vergi hâsılatını arttırma gayreti olan bir idareci için vergi kaçırmak belki olduğundan ağır bir suç olarak görülebilir ve bu kişiler başkalarının da vergi kaçırmayı bu denli bir suç görmelerini bekleyebilir ama vatandaş için durum nedir? Hakikaten vergi kaçırmak ağır bir suç mudur? Young-dahl Song ve Tinsley E. Yarbrough birlikte hazırladıkları “Vergi Etiği ve Mükellef Tutumları; Bir Araştırma” adlı yazında böyle

⁷²Demir (2003). s. 81.

⁷³Güngör (1998). s. 57.

bir karşılaştırma sağlayabilmek için yaptıkları anket çalışmasında anlamlı bulgular elde etmişlerdir. Ankete katılan kişilerin vergi ihlallerine bakış açıları mükelleflerin vergi suçlarını nasıl algıladıklarını kısmen ifade etmektedir. Buna göre; *“mükellefler vergi kanunlarına saygı gösterilmesi gerektiğini düşünmekte ancak ihlallerinin, tutuklanmayı gerektirecek kadar ciddi bir suç olduğuna inanmamaktadır. Vergi kaçırmanın, adam kaçırmaya, alkollü araç kullanma, çarpıp kaçma ve saldırganlık gibi şiddet suçlarından daha az ciddi olduğu, vergi ihlalinin, kundakçılık, zimmet ve rüşvet gibi kabahatlerden daha az ciddi olduğuna inanılmaktadırlar. Vergi ihlalini, 'bisiklet çalmak' tan sadece biraz daha ciddi bir durum olarak görmektedirler”*⁷⁴.

Görüldüğü gibi vergi ahlakının yerleşmesi ve toplum tarafından sahip çıkılması çok da kolay değildir. Toplum vergi kaçırmaı ciddi bir suç saymadığı takdirde vergi ihlaline karşı geliştirilebilecek sosyal bir yaptırım da söz konusu olamaz.

1.2.2.3. Vergi ahlakının oluşmasında mükellef beklentileri

Mükellef için devletle olan ilişkisinde, belirli değerlerin mevcudiyeti vergi kanunlarını mükellefin nazarında kabul edilebilir hale getirir. Teorik planda da ifade ettiğimiz ahlaki bilginin içselleştirilmesi sağlamak için mükellefin devletten vergilemede belirli beklentileri vardır.

1.2.2.3.1. Eşitlik beklentisi

Mükellefin bu beklentilerinden ilki eşitliktir. Mükellef herkesin vergilendirildiği ve bu nedenle de kendisinin vergilendirilmesi gerekliliğini kabul edebilir. Fakat kayıt dışılığının %50’ler ile ifade edildiği bir ortamda mükellefler erdemli davranışta bulunsalar bile yaptıklarından rahatsız olacaklar ya da hiç vergi ödemek istemeyeceklerdir. *“Kötülüğün ilk sebebi eşitsizliktir. Zenginlikler; eşitsizliklerden, lüks ve işsizlik; zenginliklerden, güzel sanatlar; lüks ve gösterişten ve bilimler de; işsizlikten*

⁷⁴Song and Yarbrough (1978). s.445.

*doğmuştur*⁷⁵”. Çünkü burada önem arz eden, sıkıntılı bir değer karmaşasının oluşmasıdır. Vergi ödememek sosyal bir norm haline gelmektedir. Süreç tam tersine dönmektedir. Burada şöyle bir soru sorulabilir: vergi ahlakının zayıf olduğu buna bağlı olarak da vergiye uyumun az olduğu ülkelerde vergi ahlakı ve uyum devlet politikalarıyla arttırılabilir mi? Böyle bir ihtimal var mıdır? Aksi halde vergi ahlaksızlığı sosyal norm olmaya doğru gitmektedir. Bu temel soruya cevap vermek oldukça zordur. Fakat iletişim araçlarının kullanıldığı ve mükellefle daha fazla irtibatın kurulduğu ihtimalde olumlu sonuçlar alınabilecektir. Bu varsayım, şu karşılaştırma ile açıklanabilir. Mükellefin herhangi bir vergi ihlalinde bulunmasına bağlı olarak vergi idaresinin ceza kesmesinde, vergi cezasının herhangi bir görevli olmaksızın posta yoluyla tebliği ile bir uzman tarafından cezanın gerekçesini açıklamak arasında ciddi bir etki farkı olacaktır. Mükellef posta yolu ile aldığı ceza sonrasında oldukça kızacak ve hiçbir açıklama alamadan devlete bir nebze küsecektir. Bu durum çoğu zaman mükellef itiraz ve bilgi için vergi idaresine gittiğinde bile küskünlük ile sonuçlanmaktadır. Çünkü çözüm odaklı olmaktan daha çok prosedürü gerçekleştirmek tavrında olan vergi idareleri mükellefi uzun dönemde kazanmayı amaçlamazlar. Cezanın bile kabul edilebilir olma ihtimali varken, mükellef ile kurulan iletişimin mutlaka vergi ahlakına, dolayısıyla vergi uyumuna olumlu etkileri olacaktır.

1.2.2.3.2. Adalet beklentisi

Mükellefin vergilendirme sürecinde devletten beklediği ikinci konu adalettir. Mükellefler vergilemede adalet gördükleri nispette vergi ödemeyi bir erdem kabul edeceklerdir. “*Ödenen vergi ile yürütülen devlet hizmetlerinin mübadelesinin (karşılıklı değiştirilmesi) adil olduğunun anlaşılması durumunda, vergi mükellefleri, kanunlara uyum göstermeye daha fazla meyillidirler.*”⁷⁶ Eğer mükellef aldığı kamu hizmetlerinden daha fazla vergi ödediğini, yani mali sömürüye maruz kaldığını düşünüyorsa vergi ödeme istekliliği azalacaktır. Genel olarak mükellef ne kadar kamu hizmetinden yararlandığı hiçbir zaman ölçemeyecektir. Ancak devletin makroekonomik gelişmeleri

⁷⁵N. Topçu (1998). İsyah Ahlakı, *Dergah Yayınları*.2. Baskı, s. 190.

⁷⁶Torgler (2007). s. 74.

olumlu bir algı oluştuyorsa mükellef bu süreci daha fazla kamu hizmeti kabul edip vergiye daha fazla uyum gerçekleştirebilir.

1.2.2.3.3. Güven beklentisi

Mükellefin devletten vergilendirme ile ilgili olarak beklediği üçüncü konu güvendir. Bu iki taraflı da düşünülmelidir. Mükellef hem ödediği vergilerin etkin bir şekilde kullanıldığını bekler hem de devletin kendisine güvendiğini görmek ister. Mükelleflerin, ödedikleri vergilerin düzgün bir şekilde harcanmadığına inanmaları durumunda aldatıldıklarını hissedecekleri bazı çalışmalarda hipotez olarak ileri sürülmüştür.⁷⁷ Devlete güven mükelleflerde vatandaşlık bilincinin artmasına neden olacaktır. Mükellef için her zaman bir garantör olarak değerlendirilen devlet daha fazla desteklenecek ve vergi uyumu daha rahat sağlanacaktır. Şahsi kanaatim mükellefler üzerinde, devlete olan güvenin vergi ahlakını arttırmada önemli bir araç olacağı yönündedir.

Vergi ahlakının kurumsal olarak tesis edildiği birçok ülkede “vatandaş eşittir mükellef” vurgusu oldukça fazla yapılmaktadır. Bu nedenle bu ülkelerin devlet başkanları halka seslenişlerinde kasıtlı olarak “değerli mükellefler” şeklinde hitap etmektedirler. Bu sayede her fırsatta vatandaşa psikolojik olarak gizliden gizliye yükümlülükleri hatırlatılmaktadır. Siyasi olarak kendine yakın hissettiği siyasi lideri dinleyen kişi “övülen mükellefiyet” kavramına karşı mutlaka duygusal öğeler kazanacaktır. Mükellef olmak vatandaş için söz sahibi olmak, elde edilen başarının ortağı olmak anlamına gelecektir. Ne yazık ki hiçbir maliyeti olmayan bu hitap ülkemizde neredeyse hiç söylenmemektedir. Ülke yönetiminde başarıya ortak olma hissi ülkemizde iktidar partilerinin üyelerine, delegelerine bırakılmıştır. Bu yapılar da devlete yakın olma ile iktidar avantajlarını kullanma heveslerine neden olmuştur.

Devlet ve yönetim, ‘başarının veya başarısızlığın sahibi mükelleflerdir’ bilincine sahip olmadıkça ve bunu topluma yansıtmadıkça vergi ahlakı tesis edilemeyecektir. Bir ülkede kendisini azarlamaya kalkan kamu personeline “benim ödediğim vergilerle bana

⁷⁷Torgler (2007). s. 75.

kötü davranamazsın” denmediği sürece, vatandaşlar ne ülkesine sahip çıkacaklardır ne de vergi ahlakına. Devlet borcu ve başarısı mükellefin olmadıkça çözümde zorlanılacaktır. Özellikle kültürel altyapının bu denli devlete yakın olduğu ülkemizde vergi ahlakının zayıf olması düşündürücüdür.

Devlete bakış açısı, ideolojik açıdan da farklı yorumlamalara neden olacağı için vergi ahlakının oluşmasına da etki edecektir. Yani devlete aşırı güven de olumlu bir etken değildir. Özellikle kolektivist ekonomik modelden vazgeçen ülkelerde mükellefler her şeyi devletten bekledikleri için vergi ödeme açısından zayıf bir motivasyona sahiplerdir. Bu ülkelerde mükellefler vergi ödemeye yabancılık çeker ve vergilendirme süreci onlar için her ihtiyaca cevap olan devlet tanımını yıkar.

Güven konusunun bir başka yönü ise hükümetin, yüksek vergi ahlakına sahip vatandaşları artan cezalar ile tehdit etmesi durumunda ortaya çıkan hayal kırıklığıdır. Mükellefler vergi ahlakına uygun olarak vergilerini eksiksiz beyan etmenin takdir edilmediğinin bir işareti olarak görebilir. Hükümetin kendilerine güvenmemesi, vergi ahlakına zarar verir⁷⁸. Her davranış hak ettiği karşılığı bulmalıdır. Takdir edilmeyen davranış teşvik edilmez hele de tam tersi tenkit edilen bir hale gelirse davranış zarar görür. Mükelleflerin herhangi bir sorun olmaksızın vergi inceleme elemanları tarafından hoş olmayan tavırla karşılanması mükellefleri vergi idaresine karşı soğutmaktadır. Dolayısıyla vergi idaresini temsil edecek kamu personeline mükellefleri kazanma gayreti olmalıdır. Bu müşteri odaklı vergi yönetimi şeklinde değerlendirilmelidir. Kimse hem para verip hem de sıkıntılı tavırlara muhatap olmak istemez.

⁷⁸Torgler (2007). s. 71.

2. Dini inanç ve Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumunun sadece ekonomik etkenlerle açıklanamaması, psikolojik ve sosyal etkenlerin vergi uyumu üzerinde ne düzeyde etkisi olduğunu açıklamaya yönelik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. *Vergi uyumunu etkileyen sosyal ve psikolojik değerlerin neler olduğunu inceleyen çalışmaların önemli bir kesişme noktası da dini kurallara bağlılık, inançlar veya dindarlık gibi kavramlar olmuştur.* Bu çalışmalarla beraber vergi, sadece iktisat ve maliyecilerin konusu olmaktan çıkıp sosyologların, psikologların, din felsefecilerinin de alanı olarak disiplinler arası bir konu olmaktadır.

Din genel kuralların şekillenmesinde önemli bir referanstır. İhtilaf oluşabilecek konularda doğrunun neye göre doğru olacağı dini kurallarla sağlanmıştır. Dinler bireyler arasında bir bağ oluşturduğu gibi milletler arasında da bir bağ oluşturur. Dünya nüfusunun yaklaşık yarısı üç dinin çatısı altında toplanmıştır. Budizm, Hristiyanlık ve Müslümanlık gibi geniş coğrafyalara yayılmış dinlerden farklı olarak sadece belli milletlerle hatta kabilelerle sınırlı dinler de mevcuttur. Sadece bir ada ile sınırlı olabilen ilkel dinler dünya nüfusunun %5'ini oluşturmaktadır⁷⁹. Bu denli geniş katılımı olan dinler sosyal yapıyı ve kuralları ister istemez etkilemektedir. Sayıları oldukça fazla olan bu dinler hatta mezhepler dikkate alındığında farklı görüşlerin de ortak buluşma noktası ahlakıdır. Teorileri itibariyle farklı şeyler ortaya koysalar da tüm dinler ahlak çatısı altında birbirlerine yaklaşırlar. Usta' ya göre iş ahlakı oluşturmada, yolsuzluğu ortadan kaldırmada, çeşitli suçları önlemede; din, maliyeti az bir araç fenomendir. Ahlak ise evrensel bir kavramdır⁸⁰. Dinleri farklı olsa da Avrupa ülkelerinde de Türkiye'de de vergi ahlakı denilince büyük oranda aynı değerlerden bahsedilmektedir.

Lehler'e göre din ekonomik kararlar üzerine önemsenecek bir etkiye sahiptir. Dinin ekonomik ve demografik davranışlar üzerinde etkisini konu alan çalışmasında Lehrer temel olarak bireylerin içinde bulunduğu özel dini guruplara ve aidiyet konusuna odaklanmış, dini aidiyeti ekonomik ve demografik sonuçları itibariyle incelemiştir. Lehrer dinin mensubu olduğu insanların hayatlarına getirdiği faydalar ve onlara

⁷⁹G. Tümer ve A. Küçük (2002). Dinler Tarihi. *Ocak Yayınları*. 4.Baskı. Ankara s.458.

⁸⁰N. Usta (2005).Unutulan Dindarlık Değerlerimiz.*Ekev Akadem. Derg.*S. Y.I: 9 Say.: 25 s.2.

yüklediği maliyetler açısından araştırılmaya değer bulmuş, bireyin dindar olma tutumunun kendisine sağlayacağı olumlu katkılarla ilgili olduğunu ifade etmiştir.⁸¹ Ahlaki kurallar bireyi, aileyi, toplumu etkilediği gibi ekonomik ilişkileri de etkilemektedir.

Birçok yazar tarafından dindarlığın doğrudan vergi ahlakı ve dolayısıyla vergi uyumu üzerinde bir etkisi ya da aralarında bir bağlantı olup olmadığı araştırılmıştır. Welch, M. R., Tittle, C. R., & Petee, T. ‘Yetişkin Katolikler arasında din ve sapmalar’ adlı çalışmalarında Katolik kilisesinin yetişkin üyelerinin alkol kullanımı, vergi kaçırma eğilimleri gibi dini öğretilerden sapmalar açısından ölçen çalışmalarında yetişkin Katolik bireylerde vergi kaçırma ile dindarlık arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.⁸² Bu çalışmalarında dini inançları yoğun olan veya kendini dindar olarak tanımlayan insanlarda daha yüksek düzeyde vergi ahlakı ve dolayısıyla da yüksek vergi uyumu olduğunu ortaya koymuşlardır. 1991 yılında yapılan bu çalışmanın örneğine dayanarak yapılan bir başka çalışmada (Petee, Milner, ve Welch informal yaptırımların kiliseye bağlı topluluklar üzerinde vergi kaçırmak gibi sosyal sapmaları engelleyici etkileri olduğu görülmektedir.⁸³

Dindarlığı vergi uyumu ve vergi ahlakı açısından merkeze alan önemli bir çalışma da Jeff Pope ve Raihana Mohdali’nin “Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumunda Dindarlığın Rolü” çalışmasıdır. İkili vergi uyumunu belirleyen faktörlerin sadece ekonomik faktörler olmadığı, ahlaki faktörlerin de önemli etkileri olduğuna vurgu yapmışlardır. Ahlaki sermaye piyasa ekonomisinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için hayati bir öneme haizdir⁸⁴. Piyasa ekonomisi temel olarak kendi iç dinamikleri ile etkinlik arayışındadır. Piyasa aktörlerinin her biri için ahlakilik, ekonomik ilişkilerin daha

⁸¹ E. L. Lehrer (2004). Religion as a Determinant of Economic and Demographic Behavior in the United States. *Population and Development Review*, 30(4), s.707.

⁸² M. R. Welch, C. R. Tittle, & T. Petee, (1991). Religion and Deviance among Adult Catholics: A Test of the “Moral Communities” Hypothesis. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 30(2), s.167.

⁸³ T. A. Petee, T. F. Milner, & M. R. Welch, (1994). Levels of Social Integration in Group Contexts and the Effects of Informal Sanction Threat on Deviance. *Criminology*, 32(1), s. 99.

⁸⁴ J. Pope and R. Mohdali(2010). The role of religiosity in tax morale and tax compliance. *Australian Tax Forum*. 25(4). s. 571.

verimli ve daha uzun sürmesi açısından önemlidir. İşveren açısından bir çalışan çalışma saatlerini verimli kullanma, israftan kaçınma gibi davranışlarla ahlaki tutumlarını iş ahlakına yansıtabildiği sürece kıymet ifade edecektir.

Barro ve McCleary da dinin; dürüstlük, iş ahlakı, tutumluluk ve açık sözlülük gibi belirli davranışları destekleyerek ekonomik alanlarda verimliliği arttırdığını ifade etmekte. Bu verimlilik artışı da dinin ekonomik gelişmeler üzerinde olumlu etkileridir.⁸⁵

Dindarlığın vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerindeki etkilerinin ölçülmesinde; insanların gerçekten hangi oranda dindar olduklarının tanımlanması imkânsızdır. Fakat daha çok Avrupa ülkelerinde herhangi bir dine inanmadığını ifade eden insanlar dindarlık düzeyi açısından anlamlı bir tanım içerisinde değerlendirilebilir. İngiltere’de 2008 nüfus sayımında herhangi bir dine inanmıyorum diyenlerin sayısı % 15,5 Avustralya’da 2001 nüfus sayımında % 3,2 bu oran 2006’da %18’e yükseliyor. Malezya’da sadece %0,8’ i nüfusun herhangi bir dine inanmadıkları ifade ediyorlar.⁸⁶ Bu insanlar için dindarlık düzeyi sıfır olarak değerlendirilir. Fakat sadece vergi kanunlarında dindarlar uyar, dini inancı olmayanlar bu kanunlara uymazlar şeklinde bir sonuçtan bahsedilemez.

Dinin vergi uyumuna etkisinin olumlu etkilerinden bahsedilirken yanlış bir analizden de kaçınmak gerekir. Yapılan çalışmalardan herhangi bir dine inanmayanların vergi ahlakı yoktur gibi bir genelleme yapılamaz. Vergi ahlakını etkileyen önemli bir öğe dindir. Fakat vergi ahlakını sağlayan diğer öğeleri de dikkate aldığımızda din bu öğelerden sadece biridir. Dini inancı olmayan bir mükellef, dinin ona katacağı vergi ahlakından yoksun olabilir fakat diğer etkilerden olumlu etkilenecek bir vergi ahlakı düzeyine sahip olabilir. Örneğin birey herhangi bir dine inanmayıp içinde bulunduğu iş çevresinden etkilenip vergi uyumu gösterebilir. Ayrıca birey doğrudan bir dini kabul etmez fakat farkında olmadan o dinin ortaya koyduğu değer yargılarından şekillenen toplumsal kurallara uyarak vergi ahlakı gösterebilir. Dolayısıyla dinin vergi ahlakına etkisi değerlendirilirken sadece bireyi dikkate almak eksik kalacaktır. Dinin vergi ahlakına

⁸⁵R.Barro & R. McCleary (2003). Religion and Economic Growth across Countries. *American Sociological Review*, 68(5), s.771.

⁸⁶Pope and Mohdali(2010). s. 582.

etkisi bireyde görüldüğü gibi dinin vergi ahlakına etkisi toplumsal kurallarda da görülebilir.

Heiner; din alışkanlıklar gibi eylemlerimizi basitleştiren bir fonksiyona sahiptir. Sosyal yaşantımızı daha kabul edilebilir daha yaşanabilir yapar. Belirsizlikleri azaltarak kaygılar yerine güvenlik hissini tesis eder⁸⁷. Heiner gibi diğer yazarların üzerinde durduğu dindarlık sağduyulu olmak sonucunu doğuran bir dindarlıktır. Sözü geçen dindarlıktan fanatizm ve aşırıcılık anlaşılmamalıdır. Din üzerinde tartışılabilecek birçok konu için önceden temel prensipler ortaya koyar. Bir kuralın mevcudiyeti insanları o kurala göre hareket etmeye mecbur eder. Dinin toplumsal yaşantıda etkinliğinin önemli bir nedeni dini kuralların önceden konulmuş ve değiştirilemez oluşudur. Toplumsal meselelerde dinin daha önceden problemlere yönelik kural ve yaptırımları olması, problem anında çözüm üretmekten daha etkili olacaktır. Dinin kendine ait doğru ve yanlışları olması ve bunları önceden ortaya koyması sosyal hayatta pratik çözümleri anında sunmasını sağlar. Vergi yasaları değişebilir fakat dinin vergi karşısındaki genel tutumu asla değişmez. Din yasaların alternatifi değil tamamlayıcısı konumundadır. Kişi suçtan uzak durmayı yasaların ortaya koyduğu maddi yaptırımlardan korktuğu için tercih edebildiği gibi bağlı olduğu dinin manevi yaptırımlarından korktuğu için de tercih edebilir.

Din ve vergi ahlakı üzerine temel çalışmalardan biri de Torgler ait olan “ İnançın önemi; vergi ahlakı ve dindarlık adlı çalışmasıdır. Torgler genel itibariyle vergi ahlakı vergi uyumu gibi kavramları ekonomik değişkenlerin dışında da inceleyebilen önemli bir teorisyendir. Torgler sözünü ettiğimiz çalışmasında Dünya Değerler Araştırmasının verilerinden faydalanmıştır. Dünya Değerler Araştırması dünya çağında 30’ u aşkın ülkede yapılan önemli bir anket çalışmasıdır. Çalışmanın ilki 1981 de yapılmıştır ve ankette Türkiye yoktur daha sonraları yaklaşık 5 yılda bir tekrarlanan çalışma bir çok yayına veri sunar ve Amerikan Siyaset Bilimi Derneği de, bu projeye “en değerli veri tabanı” ödülünü verir. Torgler de bu çalışmanın 1995 ve 1997 verilerinden faydalanmıştır. Bu dönem Dünya değerler Araştırması çalışmasında 40’tan fazla ülkede

⁸⁷R. A. Heiner (1983).The origins of predictable behavior.*American Economic Review*, 73, s. 560–95

insanların vergi ahlakını ölçmeye yönelik sorulardan faydalanılan bir alan çalışmasıdır.⁸⁸

Torgler dini inanç ile vergi ahlakı arasında çok güçlü bir korelasyon olduğunu ortaya koymuştur. Benzer bir bulguyu Hull ve Bold 1989 yaptıkları ampirik çalışmalarında yüksek dini inanca sahip vatandaşların ağırlıklı bulundukları yerleşim yerlerinde daha az suç işlendiğini veya işlenen suçların daha az şiddet içerdiğini ortaya koymuşlardır⁸⁹. İnsanlar toplum değerlerini benimserler ve bu değerler etrafında davranmaya gayret ederler.

Torgler Dünya Değerler Araştırmasının verilerinden hareketle dünya çapında bütün dinlere mensup insanlar üzerinde bir kanaate varmıştır. Buna dindar insanlar daha fazla vergi ödemeye meyillidirler. Dindar insan kavramını biraz açmak gerekir. Kime dindar denebilir. Anlamlı bir analiz için bu sınırlamaların ortaya konması gerekir. Torgler burada dindar insan kavramını; dini bir eğitim alanlar, dini bir organizasyonda aktif olarak görev alanlar ve dini ibadet yerlerine sık gidenler diye tanımlamıştır.

Dünya Değerler Araştırmasının Türkiye uygulaması olarak 2011 yılında yapılan bir çalışmada: 54 il ve 128 ilçede 1605 kişiyle yüz yüze yapılan görüşmelerden elde edilen araştırma, aslında Türkiye'nin bildiğimiz fakat nitelikli bir şekilde ifade edemediğimiz yönlerini ortaya koyuyor. Bahçeşehir Üniversitesi Öğretim Üyesi ve dünya Değerler Araştırması Derneği (WVSA) yönetim kurulu Üyesi [Yılmaz Esmer](#)'in başkanlığında gerçekleştirilen '2011 Türkiye Değerler Araştırması Sonuçlarına göre Türkiye dindarlık açısından şaşırtıcı sonuçlara sahip. Çalışmaya katılan kişilere dini değerlerle ilgili yaklaşık 30 soru soruluyor. Buna göre Türkiye nüfusunun %81 i kendini dindar olarak hissediyor. %91 de dini değerlerin kendileri için önemli olduğunu ortaya koyuyor. Çalışmanın sonuçlarına göre kendini dindar hissedenlerin %81'lik oranı Avrupa'nın en koyu Katolik ülkelerindeki dindar nüfusun üzerinde gözüküyor. Fakat kendisine dindar

⁸⁸B. Torgler (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1) s. 86.

⁸⁹B.B. Hull and F. Bold (1989). 'Towards an economic theory of the church', *International Journal of Social Economics*, 16, s.15

olup olmadığı sorulan bir kişi zannediyorum ki dindar olmayı taltif edici olumlu bir üst kimlik olarak gördüğü için oran bu denli yüksek çıkmaktadır⁹⁰.

Öncelikli ortaya çıkan din ve vergi arasında bağlantı. Birçok din kendi içinde tutarlı bir veri ortaya koyuyor buna göre her dine mensup insanlarda dindarlar daha fazla vergi ahlakı gösteriyor. İkinci önemli nokta ise dinlerin vergiye karşı duruşlarını ortaya koymaktadır. Buna göre Katolik, Hindu ve Budistlerde yüksek vergi ahlakı gözlemlenmiştir. Ortodoks ve Protestanlarda daha düşük vergi ahlakı gözlemlenmiştir. Yahudi ve Müslümanlarda vergi ahlakının ölçülebilmesi için yeterli sayıda katılımcı olmadığı için anlamlı bir sonuç elde edilememiş.

Dinlerin kendi temel teorileri mutlaka vergiye karşı tutum ve davranışları etkilememektedir. Protestan ve Ortodoksların vergiye karşı olması, bu inanışa bağlı olan bireyleri vergi ahlakı açısından düşük bir seviyeye konumlamaktadır. Temel teorisi kurallar üzerine kurulmuş Budizm'e inanan insanlarda vergi ahlakı yüksek çıkmıştır.

Jeff Pope ve Raihana Mohdali önemli bir konuya değinmişlerdir. Buna göre verginin dinlerin içinde kurumsal olarak mevcudiyetini dikkate almışlardır. İslamiyet'in kendi dini kural ve kaideleri içerisinde zekât müessesinin olmasını dikkate sunmuşlardır. Ondalık ise Hristiyanlara özgü gönüllük esasına dayalı tam bir vergi gibi olmayan ve yaptırımı da olmayan kiliselere yardım şeklinde tavsiye edilen bir müessesedir. Bu konu ilerleyen aşamalarda inceleneceği için burada bu kadarla iktifa ediyoruz. Gerçekten de zekât ve benzer bir uygulama olarak Hristiyanlıktaki ondalık müesseselerinin olması dinin vergiye karşı tutumunu da ortaya koyar. Bu açıdan Jeff Pope ve Raihana Mohdali zekât ve ondalık adına önemli uygulamaları ifade etmişler. Buna göre Tayvan'da Hristiyan vatandaşların ödedikleri ondalıklar vergi sistemlerinde bir vergi indirimi olabilmektedir. Bir benzer uygulama da Malezya'da söz konusudur. Buna göre Malezya vergi sisteminde ödenen zekâtlar vergiden indirilebilmektedir. Uygulama açısından belki çok ender bir örnektir bu durumlar. Modern bir vergi sisteminde vergi yasaları dini kurallardan etkilenebilir, doğrudan bir dini kurala göre de düzenleme yapılabilir. Fakat dini olarak ödenen bir paranın vergi indirimi olarak değerlendirilmesi din ve vergi sisteminin yakın ilişkide olduğuna bir örnektir.

⁹⁰ Türkiye Değerler Araştırması (2011) <http://smgconnected.com/2011-turkiye-degerler-arastirmasi/> (Erişim Tarihi: 24.06.2012)

2.1. Semavi Dinler ve Vergi Benzeri Müesseseleri (Zekât- Ondalık- Tsedaka)

Torgler'in analizleri ve dinin vergi ahlakına etkisini inceleyen Pope ve Mohdali'nin analizleri ortak bir veriyi ortaya koyuyor. Eğer bir din temel değerleri itibariyle vergiye karşı değilse,⁹¹ o dine inanan insanlardan daha dindar olanları veya inananları inanmayanlarından daha fazla vergi ahlakı gösteriyorlar. Gösterilen vergi ahlakı temel olarak bireyde sistematize edilen vicdan mekanizması ile ilgilidir. Dinlerin bireyleri vergi ahlakına yöneltten iki temel nedenden söz edilebilir. Birincisi bireyin mensup olduğu din genel yapısı ve kuralları itibariyle yasalara uygun hareket etmeyi, doğrudan veya dolaylı kendi hakkı dışındaki haklardan uzak durmayı bireye kazandırabilir. İkincisi ise din bizzatı vergi veya vergiye benzeyen düzenleme ve müesseselerle, bireyde eldeki mali güçten kısmi de olsa vazgeçme, feragat etme kabiliyetini geliştirerek vergi konusunda bir alışkanlık kazandırabilir. Zekât Müslümanlar için vergiye bazı yönleriyle benzeyen bir ibadet olarak dindar insanların yerine getirdikleri bir olgudur. Dindar insanların vergi ahlakı düzeylerinin yüksek olması; zekât ödeyenlerin vergi ahlakının yüksek olması gibi dolaylı bir anlamı doğurur. Fakat bu bireylerin yüksek vergi ahlakı göstermelerinin ne kadarı zekâtla ilişkili, ne kadarı dinin tamamının bireye kazandırdığı ahlakla ilişkilidir bunu tespit etmek zordur.

Dinlerin bireylerde maddi imkânlarından vazgeçme, feragat etme, paylaşma açısından hangi özel yapılara sahip olduğunu incelemekte fayda vardır. Bu manada üç semavi din; Yahudilik, Hristiyanlık, Müslümanlık incelenebilir. Bahsi geçen üç din de kendi içlerinde çeşitli yapılara sahiptir. Yahudilikte tsedaka, Hristiyanlıkta ondalık ve Müslümanlıkta zekât müessesesi bulunmaktadır. Zekâtın tsedaka ve ondalıktan önemli bir farkı zorunlu olmasıdır. Diğerleri gönüllülük esasına bağlı, verilmesi erdemli kılınmış tavsiye niteliğindeki maddi bağışlardır.

⁹¹ Protestanlar temel olarak vergiye karşıdır.

2.1.1. Zekât, vergi uyumu ve vergi ahlaki ilişkisi

Zekât vergi ilişkisini burada öncelikle ele almamız nedeni dinlerin hangi öğretilerle insanları vergi ödemeye yönelttiğini anlamak istememizdir. Bir dinin genel ahlak olarak insanlığa yön vermesi insanlarda kurallara uyma, karşı çıkmama sonuçlarını verebilir. Bu yolla kişilerin kamu idaresine ve vergi yasaları uygun hareket ederek vergi uyumu sağladığını kabul edebiliriz. Fakat doğrudan bir din vergi ya da vergiye benzer bir konuda doğrudan emredici hükümler ortaya koyuyorsa buradaki etki genel ahlaki kaidelerin vergi ödeme istekliliğine yön vermesinden daha belirgin olacaktır.

2.1.1.1. Zekât vergi farklılıkları

Zekât İslam dinin beş temel esasından biridir. İslam dininde zekât devlet tarafından toplanır. İnsanların elde ettiği üretimden kaynaklanan artı değerın belli bir kısmından vazgeçerek devlet aracılığıyla gelirini paylaşmaktır. Zekât sosyal adaleti sağlayıcı bir yönü olmasının yanında maddi bir ibadettir. Zekât modern vergi sistemleri içinde yer alan vergilere bazı yönleriyle benzer, belirli yönleriyle de vergiden ayrılır.

Modern vergi sisteminde yer alan vergiler ile zekâtın ayrıldığı temel farklardan biri, zekâtın tüketim üzerinden alınmamasıdır. Zekât üretim üzerinden alınır. Zekâtın tüketim üzerinden alınmaması uygulamadaki birçok vergiden doğrudan zekâtı ayırır. Zekâtın bir vergi olduğu söylenebilir, fakat birçok vergiyi içine alan bir vergidir. Zekât temel olarak aktif değerlerden alınır vergiler böyle bir sınırlamaya uymaz. Örneğin emlak vergisine karşılık olarak zekât yoktur. Kişinin oturduğu ev üzerinden zekât alınmaz. Benzer bir durum; sermaye üzerinden vergi alınabiliyorken zekâtın bu konuda daha sınırlı bir alana sahip olmasıdır. Zekât sadece dönen varlıklar üzerinden alınır, duran varlıklardan alınmaz.⁹²

⁹²O. Eskicioğlu (1998). Modern Vergi Anlayışı ve Zekat. *D.E.Ü. İlahiyat Fakültesi Dergisi*, S. V, <http://www.enfal.de/oe31.htm>(Erişim Tarihi: 16.06.2012)

Vergi ile zekât arasındaki temel bir fark da vergiler yasalarla değişir düzenlemelerle oran, mükellef, konu değişebilir fakat zekat hiçbir surette idareye inisiyatif bırakmamaktadır. Zekâtın kuralları sabittir değişikliğe ve yoruma kapalıdır. Zekât devlet tarafından da toplansa devletin dilediğince harcayabileceğı bir vergi değıldir. Zekâtın kullanılacağı yerler belirlidir bunların dışına çıkılamaz. Zekâtta esas olan ihtiyaç sahiplerine doğrudan ulaşmasıdır. Örneğın toplanan zekâttan bayındırlık ve inşaat harcaması yapılamaz.

Zekat ile vergi arasında önemli bir fark da vergilerin adem-i tahsis ilkesine göre toplanmasıdır. Zekât için toplanan vergilerin kimlere verileceğı belirlidir. Belirlenen kişiler dışında kullanılamaz. Fakat vergilerde vergiler herhangi bir konuya veya kişiye tahsis olunacak şekilde toplanmaz. Vergilerde merkezi bütçede toplanan vergiler daha sonra harcanmak üzere harcamacı kuruluşlara dağıtılır.⁹³

2.1.1.2. Zekât ve vergi benzerlikleri

Zekât ve vergi arasında belirli benzerlikler tespit edilebilir. Bunlardan ilki zekât ve vergi her ikisi de devlet tarafından toplanabilmektedir. Zekâtın burada hususiyeti vergiden farklı olarak idareye kullanım serbestiyeti tanımamasıdır. Vergi de ise bütçeye giren para her yere kullanılabilir. Zekâtın da her yere kullanılabilir.

Zekât kişinin maddi sınavı olduğı gibi içinde bulunduğı toplumla da bağıını arttırmaktadır. Sadece mali yönleri olmayıp gelir dağılımı adına olumlu etkileri olan sosyal bir dengeleyici yönü de vardır. Vergilerin de sosyal amaçlarının olması bu açıdan vergi ve zekât benzerliğini oluşturmaktadır.

2.1.1.3. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından zekât

Vergi ile zekât birbirlerinden genel itibariyle ayrı şeylerdir. Fakat dindar birinin zekât ödemesi onu vergi ödemek konusunda nasıl etkileyecektir. Zekât ödeyen kişinin takınacağı iki tutum vardır. Bunlardan birincisi zekât ödeyen kişi manen bir tatmine ulaşp vergi ödemek konusunda isteksiz davranacaktır. Fakat İslam dininin genel

⁹³ <http://www.diyenet.gov.tr/turkish/basiliyayin/ilmihal.pdf> s. 489. (Erişim Tarihi 23.05.2013 saat 00.14)

esaları itibariyle vergi ödememek devlete ve yasalara karşı geleceğinden gerçek anlamda dini inançları kuvvetli bir kişi böyle bir tutum içine girmeyecektir. Bireyin zekât verip vergi ödemek istememesi durumu ödediği vergilerin inandığı değerler dâhilinde kullanılmaması nedeniyle söz konusu olabilir. Fakat Müslümanlık bireye böyle bir ehliyet vermemekte bilakis itaat vurgusunu yapmaktadır. Ayrıca vergi ödeyenin manen yükümlülüğü vergisini ödemekle yerine gelmektedir. Ödediği verginin nerede kullanılacağı ile ilgili iktidarı olmadığı gibi yükümlülüğü de olmayacaktır.

Bireyin takınabileceği ikinci tutum, zekât ödemeye alıştığı için kişi asıl itibariyle maddi bir değerden vazgeçebilme ve feragat edebilme alışkanlığı kazanması yönünde olacaktır. İnanç sistemi bireye dünyevi istek ve arzularını disipline etme yetisi kazandırır. Bu disiplinden biri de zekâttır. Dolayısıyla birey elindeki paradan kendisine ait olmayan kısmını yerine ulaştırma gereğini kazanacaktır. Bu nedenle zekâtı içerdiği mana itibariyle yerine getiren birey vergi uyumu açısından da olumlu bir tavır sergileyecektir. Aksi halde dini inancı yoğun olan kimse inandığı değerler bütününe ters hareket etmiş olacak ve vicdanen rahatsız olacaktır. Farklı bir boyutuyla zekâtı ve vergiyi kendi menfaati için vermeyen kişi zekât ödeyerek elde ettiği alışkanlığa aykırı hareket eder. Dini inanç ve vergi ahlakı arasında olumlu bir bağ olmasının temel nedenleri bu iki ana unsurdur.

Dinin vergi ahlakına olumlu etkisini incelerken ifade ettiğimiz Malezya ve Tayvan örneklerini tekrar konuya uygunluğu açısından inceleyelim. Ödenen zekâtın vergi indirimi olarak Malezya vergi sisteminde indirilebilmesi mümkündür.⁹⁴ Bu durum vergi uyumu açısından matematiksel olarak olumlu etkiler oluşturacaktır. Örnek olarak mükellef hayvancılık üzerinden gelir elde etmesi durumunda mevcut hayvanları üzerinde zekât verdiği durumda bu ödemeyi ödeyeceği gelir vergisinden düşerse eldeki hayvan sayısını kayıt altına almış olacaktır. Dolayısıyla kazandığı vergi indirimi aslında kendisinin takip edilmesine izin veren bir tasarruf olacaktır. Bu manada kayıt altındaki bu hayvanların ileride satılmasından doğan gelir de beyan edilmek zorunda olacaktır. Sonuç itibariyle herhangi kasıtlı bir hile ve sahtecilik yapılmazsa mükellef gelir vergisi

⁹⁴Pope and Mohdali (2010). s.582.

açısından kayıt altına alındığını bilerek gelirinin tamamı üzerinden vergi verecek ve tam vergi uyumu gerçekleştirecektir.

2.1.2. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından ondalık

Ondalık (zekât), Hristiyanlıkta zekâta benzeyen fakat genel itibariyle zekâttan daha çok gönüllü bir şekilde bireylerin kiliselere bağışladığı paralardır. İsminden de anlaşıldığı üzere elde edilen gelirlerden 1/10'u, kilise hizmetlerinde kullanılmak üzere kişinin bağlı olduğu kiliseye verilmesi anlamına gelmektedir. Ondalık bu yönüyle de zekâttan ayrılır. Zekât ihtiyaç sahiplerine ya da ihtiyaç sahiplerine ulaştırılmak üzere devlete verilir. Ondalığın kilise hizmetlerinde kullanılması gibi zekât dini hizmetlerde değil yardıma muhtaçların ihtiyaçlarında kullanılır. Ondalık paraları kilise cemaatinin gözetimi altında, öncelikli olarak kilisenin ihtiyaçları, muhtaç kişiler ve misyonerlik faaliyetleri için kullanılmaktadır.

Ondalık da bireylerde kendi gelirlerinden vazgeçebilme kabiliyetini geliştirebileceği için vergi ahlakını arttırıcı etkiye sahiptir denilebilir. Ondalık kutsal kitaplarda yaptırımları olan ve düzenli olarak alınması gereken bir yapıda değildir. Zekâttaki gibi hangi gelirlerden ne kadar alınacağı, hangi oranda alınacağı, kimlerden alınıp kimlere verilebileceği gibi geniş bir düzenlemeye sahip değildir⁹⁵. Bu yönüyle bir vergi ödeme alışkanlığı kazandırıp kazandıramayacağı düşünüldüğünde, vergiye benzerliği daha fazla olan zekâta göre uyum açısından daha az katkısı olacağı söylenebilir.

2.1.3. Vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından tsedaka

Hristiyanlıkta bulunan ondalığın bir benzeri de Yahudilikte vardır. Yahudiler gelirlerinin onda birini bağış yaparlar. Yardımsever bağışlar Yahudi yaşamında kurban kesmenin yerini almıştır. Tsedaka sözcüğü, kelime kökeni itibariyle İbranice hayırseverlik ihtiyaç sahiplerine yardım anlamına gelir. Ancak Tsedaka'nın anlamı, hayırseverlikten farklıdır. Hayırseverlikte; gönüllülük ve cömertlik manası vardır oysa Tsedaka 'da bu anlamlardan daha çok hak edilenin yerini bulmasına işaret edilir. Yahudilikte fakirlere yardım bir hayırseverlik değil de adil bir davranış, fakire hak

⁹⁵R. Çatalbaş (2011). Anglikan Kilisesi ve Günümüz İngiltere sinde yeri Doktora Tezi Ankaras.107.

ettiğini verme görevi olarak kabul edilir. Tsedaka ondalıktan daha güçlü bir zorunluluktur. Gönüllülüğten ziyade verilmemesi durumunda büyük günah kabul edilmektedir. Yahudilikte fakire yardım bir zorunluluktur, ihtiyaçlı kişiler bile vermeye mecburdur.⁹⁶ Zorlayıcılığı itibarıyla ondalıktan daha fazla vergiye benzemektedir. Dolayısıyla vergi ahlakı açısından olumlu etkileri mevcuttur

3. Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumu mükellefi etkileyen dış etkenlerle şekillenebildiği bireye ait özelliklerle de şekillenebilmektedir. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri incelerken demografik faktörlere de değineceğiz. Fakat burada demografik faktörleri diğer faktörlerden ayıran temel bir özellik mevcuttur. Demografik faktörler vergi ahlakı, demokrasi, vergi oranları gibi müdahale edildiğinde kolaylıkla etkileri değişecek faktörler değildir. Başka bir ifadeyle vergi idaresi için demografik faktörler vergi uyumunu arttırmada doğrudan bir politika aracı olamaz. Mükelleflerin yaşlarına, cinsiyetlerine, medeni durumlarına karşı vergi idaresi doğrudan bir tedbir alamaz. Demografik faktörler tamamıyla da anlamsız faktörler değildir. Buna göre vergi uyumu üzerine mükellefler demografik faktörler üzerinden tanıyan vergi idaresi diğer uyum politikalarını hazırlarken bu değerlendirmelerden yararlanabilir.

3.1. Yaş ve Vergi Uyumuna

Yapılan çalışmalara göre yaş ile vergi uyumu arasında pozitif bir yönlü ilişki vardır. Mükelleflerin yaşları arttıkça vergi uyumu, vergi ödeme istekliliği de artmaktadır. Genç bireyler yaşlı bireylere göre yasal ya da yasal olmayan yollardan vergi yüklerini azaltma

⁹⁶ Din Olarak Yahudilik.http://www.circassiancenter.com/cc-turkiye/entellektuel_genc/025-musevilik-01.htm

işlemine yaşlı bireylere göre daha fazla başvurumaktadırlar. Saraçoğlu⁹⁷, İpek ve Kayalar⁹⁸, Torgler ve Schneider⁹⁹ benzer sonuçları dile getirmişlerdir.

Yaş ile beraber insanın olgunlaştığı ve daha fazla değer yargılarına uyum sağlayabildiği düşünülebilir. Değerler kalıtsal olmayıp öğrenme sonucu oluşmaktadırlar. Değer oluşumunun çocuklukta başladığı ve yaşa bağlı olarak arttığı çeşitli çalışmalarda ortaya konmuştur¹⁰⁰. Atasözünde ifade edildiği gibi “aklı başa yaş getirir”¹⁰¹. İnsan yaşı ilerledikçe doğruyu tanıma iyi ve kötüyü tefrik etme kabiliyeti kazanmaktadır. Vergilemeye ilişkin gerekli öğretiler ilerleyen zamanla bireye verilir. Nitekim vatandaşlarına eğitim hayatının hiçbir bölümünde verginin ne olduğunu anlatmayan ülkelerde vatandaşın vergi hakkında bir kanaati olması; verimsiz ve uzun bir süre alan bir öğrenme süreciyle sağlanmaktadır. Vatandaşın doğrudan vergi hakkında bir eğitim alma fırsatı olmaması daha erken yaşlarda vergiye karşı bir algısının olmasını geciktirmektedir.

Vergi uyumunun ilerleyen yaşlarla daha da artmasının bir açıklaması da insanın doğası gereği ilerleyen yaşlarda suç işleme oranının düşmesidir. Yani yaş ilerledikçe risk alma oranı azalan insanlar daha az suç işlemektedir. Bu durum adli suçların işlenmesinde de benzer sonuçları vermektedir. Yapılan bir çalışmada Bursa ilinde suç sanıklarının dağılımlarına bakıldığında her yüz suçludan 72’si 30 yaş altı sanıklardan oluşmaktadır. 31-42 yaş arası yaklaşık 19, 43-54 yaş arası 6,9 ve son olarak 55 yaş üstü 1,7 sanık bulunmaktadır.¹⁰²

⁹⁷F. Saraçoğlu, (2008).Yaş Cinsiyet Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Kmü İibf Dergisi*, Yıl:10, S.15, Aralık, s.25.

⁹⁸S.İpek ve İ. Kaynar (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları,*Maliye Dergisi*, Sayı: 157, s.122.

⁹⁹B. Torgler veF. Schneider (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries.*Crema Working Paper* s.15.<http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf>(Erişim: 02.10.2009)

¹⁰⁰E. Mindivanlı, B. Küçük, E. Aktaş, (2012). Sosyal bilgiler dersinde değerlerin aktarımında atasözlerive deyimlerin kullanımı, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi* Ağustos Cilt 1 Sayı 3 ISSN: 2146-9199, s.27.

¹⁰¹TDK, Atasözü ve deyimler sözlüğü.

<http://tdkterim.gov.tr/atasoz/?kategori=atalst&kelime=ya%FE&hng=tam>. (Erişim Tarihi:06.02.2013)

¹⁰²S. Yıldız, N. Sam ve N. Bayram (2007). Kentte işlenen işyeri suçları: Bursa ili örneği. *Uludağ üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 26(2) s.27.

Vergi uyumu ve yaş arasında bir bağ olup olmadığına yönelik çalışmaların bir kısmında da yaş ile vergi uyumu arasında her hangi bir ilişkinin olmadığına ilişkin bulgulara ulaşılmıştır. Yani bireylerin yaşları ne olursa olsun vergi uyumu karşısındaki tutumları değişmemektedir¹⁰³. Bu görüşe göre yaş vergi uyumunu belirleyici bir faktör değildir. Böyle bir durumun varlığı vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlerin birey üzerinde daha hakim bir belirleyici olmasına da bağlanabilir. Bireyi diğer etkenler vergi uyumuna karşı yüksek düzeyde etkiliyorsa burada yaşın vergi uyumuna etkisi anlamlı olmayabilir.

Buna karşılık vergi uyumu ile yaş arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığını ileri süren çalışmalarda vardır. Nitekim yaş arttıkça insanların daha fazla risk yüklenebildikleri, bununla ötesinde mevzuatı ve sistemi daha iyi öğrenmelerine bağlı olarak vergiden kaçma eğilimine girebildikleri saptanmıştır¹⁰⁴. Mükellefin yaşı ilerledikçe art niyetli olduğu durumda daha fazla tecrübeye sahip olarak uygulama açıklarını öğrendiği vergi idaresinin tedbirlerini tahmin edebildiği söylenebilir.

Sonuç olarak yaş vergi uyumu açısından geliştirilebilir bir faktör değildir. Mükellef profilleri oluşturmak vergi idaresi için kolay olmamakla birlikte faydalı olabilir. Vergi uyumunu arttırmada yaş unsuru ifade ettiğimiz üzere dolaylı olarak hazırlanacak politikalarda kullanılabilmektedir. Bu manada yaş vergi idaresinin kullanabileceği bir veri olmaktan öte gidemez.

3.2. Cinsiyet ve Vergi Uyumu

Yapılan çalışmalara göre cinsiyet mükelleflerin davranışlarını ve vergi uyumu tutumlarını doğrudan belirleyen önemli bir faktördür. Kadın vergi mükellefleri erkek vergi mükelleflerine göre vergi sistemi karşısında daha ılımlı ve vergiye gönüllü uyum sürecine daha hızlı adapte olmaktadır¹⁰⁵. Kadınların suça karşı erkeklere nazaran daha uzak kaldıkları görülmektedir. Tabii ki suçun niteliğine göre bu durum

¹⁰³G.Richardson (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, s. 161.

¹⁰⁴I. Wallschutzky (1984). Possible causes of tax evasion. *Journal of Economic Psychology* 5(4), s.380.

¹⁰⁵B. R. Jackson & V. C. Milliron, (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, s.135.

değişmektedir. Sonuçları itibariyle ağır cezalarla karşılık bulan suçlarda kadınlar erkeklere göre neredeyse onda bir suç işlemektedir¹⁰⁶.

Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak cinsiyete bağlı vergi uyumu hususunda farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde kadınlar ile erkekler arasında vergi uyumu açısından önemli bir farklılık söz konusu iken gelişmiş ülkelerde bu şekilde bir farklılık ortadan kalkmaktadır¹⁰⁷. Benzer bir ifadeyi de Richardson çalışmasında ortaya koymuştur. Buna göre kadınlar ekonomik anlamda bağımsızlaştıkça vergiye karşı tutum ve davranışları erkeklerin tutum ve davranışlarına benzemektedir. Bu durum kadının toplumdaki statüsü ile vergi uyumu arasında bir bağ olarak değerlendirilebilir. Kadın sosyal ve ekonomik hayatta ne denli rol alabiliyorsa sosyal ve ekonomik hayatın da tutumlarına uyum sağlayabiliyor. Bu durumda genel temayül ne ise kadınlarda vergi uyumunda o seviyede uyum göstermektedir.

3.3. Eğitim ve Vergi Uyumuna

Vergi uyumu açısından demografik faktörlerin önemli üç bileşeni yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi sayılabilir. Bu demografik faktörlerden vergi uyumu açısından sadece eğitim üzerinde politika üretebilir. Eğitim üzerine iki farklı görüş mevcuttur. Bunlardan birincisi eğitim vergi uyumunu düşürür. İkincisi ise eğitim vergi uyumunu artırır. İlk görüşün savunucularından Richardson yaptığı çalışmada eğitim ile vergi uyumu arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu saptamıştır. Buna göre gelişmekte olan ülkelerde eğitim seviyesi arttıkça vergi uyumu azalmaktadır¹⁰⁸. Bu görüşün dayandığı temel mantık, eğitim seviyesi artan mükellef vergi kanunlarına nüfus edecek ve vergiden kaçacaktır. Fakat bu mükellef sadece vergi kanunlarının açıklarını öğrenmeyecektir. Aynı zamanda vergi kanunlarının, vergi ödememe karşısında ortaya koyduğu cezai müeyyideleri de öğrenecektir. Dolayısıyla vergi ödemek veya ödememek mükellefin tercihi kalacaktır. Bu görüşün dayandığı temel mantık mükellefin eğitimi arttıkça vergi kanunlarının daha iyi öğrenilebileceğidir. Bu varsayım tartışmaya açık bir

¹⁰⁶E. Mindivanlı, B. Küçük ve E.Aktaş, (2012). Sosyal bilgiler dersinde değerlerin aktarımında atasözleri ve deyimlerin kullanımı, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 1(3) ,s.26.

¹⁰⁷B. Torgler ve F. Schneider, (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries. *Crema Working Paper* No:17, <http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.10.2009) s.18.

¹⁰⁸Richardson (2006). s.161.

varsayımdır. Her iyi eğitim almış mükellef vergi kanunlarına daha hakim olamayabilir. Çünkü vergi ayrı bir ihtisas alanıdır. Bu durumda mükellef kendisi vergi kanunlarını incelemek yerine bu konuda uzman olan kişilerden danışmanlık ve müşavirlik hizmeti alır. Ayrıca vergi kanunlarından yararlanarak vergi ödememek vergi kaçırma değil vergiden kaçınmadır ki vergi uyumu açısından yasalara uygun hareket edileceğinden herhangi bir problem söz konusu değildir.

Buna karşılık Smith, Robert ve McGee'nin yaptığı çalışmaya göre gelişmiş ülkelerde eğitim arttıkça vergi uyumu da artmaktadır¹⁰⁹. Vergi çok defa bahsettiğimiz üzere sonradan öğrenilen bir olgudur. Mükellefin vergiye dair bilgi seviyesi arttıkça ödemeye karşı da olumlu tutumlar gerçekleştirecektir. Eğitim seviyesinden her iki görüş de; genel eğitim seviyesini ifade etmektedir. Özel olarak vergi eğitimi vermenin etkileri bu çalışmalarda yer almamaktadır.

4. Demokrasi ve Vergi Uyumuna Etkisi

Demokrasi üzerine belli tanımlar yapılabilir fakat konumuz açısından demokrasiye ait bu güzel kısa ama meselenin özünü veren tanımdan bahsetmek yerinde olacaktır. Ülsever'in tanımıyla “demokrasi birlikte yaşama sanatıdır”. Bu birlikte yaşayışın ortak kazanımları olduğu gibi ortak maliyetleri de olacaktır. Bu bakımdan vergi uyumu bu ortak yaşamın bir gereksinimidir. Demokratik hayatta devlete ve vatandaşa millete de görev ve ödevler düşmektedir. Buna göre milletin demokratik hayat için yerine getirmesi gereken üç ana kuraldan bahseder Ülsever; Çoğunluğun dediği olur, azınlığın hakları yadsınamaz, kimse kimseye dayatamaz. Buna karşı devletin üzerine düşen de; herkese aynı mesafede, ödenen vergilerle yaşayan, milletin sivil hizmetkârı olmaktır. Bu sürecin sağlıklı işleyebilmesi ise devlet ve vatandaş arasında sağlıklı bir iletişime bağlıdır¹¹⁰.

¹⁰⁹R. S. Sheldon ve W. M. Robert (2007). Ethics, Tax Evasion, Gender And Age: An Empirical Study Of Utah Opinion. *Andreas School of Business Working Paper*. Barry University. Miami Shores, FL 33161 USA. s.15.

¹¹⁰C. Ülsever (1999). Kendini Arayan Türkiye. *Timaş yayınları*. İstanbul. s.20-21.

Vergilemede tek devlet ve/veya mükellef sorumlu değildir. Vergilemenin devlet ve mükellef için makul görülebilir beklentileri vardır. Mükellef ödediği vergiler doğrultusunda söz hakkı olmasını, yönetimde tercihlerinin dikkate alınmasını ve ödediği vergilerin şeffaf bir şekilde nerede kullanıldığını görmek ister. Buna mukabil devlet de üzerine aldığı yükümlülükleri sağlıklı bir şekilde yerine getirmek için gerekli finansmanı arar ve mükelleflerinden bu noktada samimiyet bekler.

4.1. İleri Demokrasiyi Yakalamış Ülkelerde Vergi Uyum

Çalışmamızın bu kısmında vergi uyumu ile demokrasi arasında bir bağ olup olmadığını açıklamaya çalışacağız. Ülkelerin demokratikleşme düzeyi ve vatandaşların demokrasi olgusuna atfettikleri önem, vergi uyumu açısından son derece önemlidir. Nitekim bireylerin siyasi karar alma sürecine yoğun bir şekilde katıldığı, demokratik gelişimini tamamlamış ülkelerde vergi uyumunun daha yüksek olduğu söylenebilir. Ganghof ve Genschel,¹¹¹ Tanzi ve Zee¹¹², Duane ve Steinmo¹¹³ demokrasi ve vergi uyumu arasında pozitif bir bağ olduğunu ifade etmişler.

Demokrasi özünde insanı merkeze alan bir sistemdir. Devlet idaresinin vatandaşının mutluluğu ile devam edeceği temeline dayanan demokrasi yönetimde insani değerleri dikkate alır. Bu bakımdan Şeyh Edebalı'nın 1290'lı yıllarda Osman Bey'e verdiği altın öğüt de bu doğrultudadır; “insanı yaşat ki devlet yaşasın.”

Demokrasi marifetiyle vatandaş kendine sunulacak sosyal mal ve hizmetin belirlenme aşamasında fiili olarak rol üstlendiği için söz konusu mal ya da hizmetin finansmanına da gönüllü olarak katılacaktır. Nitekim bilindiği üzere vatandaşlar kamusal mal ve hizmet siparişlerini seçim yoluyla iş başına getirdikleri temsilciler aracılığıyla bütçe süreçlerine aktarırlar. Bütçe sürecinin vatandaşların tercihlerine göre şekillenmesi vergiler açısından olumlu alt yapıları hazırlayacaktır. Bölgesel ihtiyaçları karşılanmayan veya dikkate alınmayan, tercihleri hükümetler tarafından ciddiye alınmayan mükelleflerin vergi uyumu da azalacaktır.

¹¹¹S. Ganghof ve P. Genschel (2007). Taxation and Democracy in the EU. *MPIfG Discussion Paper 07/2*. s.8-15.

¹¹²V. Tanzi ve H. Zee, (2000). Tax Policy of Emerging Markets: Developing Countries. *National Tax Journal* 53(2), s.304.

¹¹³D. Swank ve S. Steinmo (2002). The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. *American Journal of Political Science* 46(3), s. 643.

Siyasi karar alma süreçlerinde siyasi partilerin, parti programları mükelleflere hangi hizmetleri ne şekilde sunacaklarını ifade eden beyanatlardır. Demokratik sistemlerde mükellefler kendileri için üretilecek muhtemel mal ve hizmetlerin yoğunluğu ve bunların finansmanın nasıl yapılacağı konusunda parti programlarından gerekli mesajları alırlar.

Sonuç olarak siyasi karar alma süreçlerinde vatandaşların toplumsal katılımları ile kamusal mal ve hizmetler ile ilgili bilgi birikimleri artacağı için vergilendirme sürecinde de etkin bir direnç göstermeleri söz konusu olmayacaktır. Zira kamusal mal ve hizmetlerin üretim ve karar verilme sürecine demokrasi sayesinde dahil olan birey optimal vergi sisteminin belirlenmesini de katkı sağlayacak, bu şekilde kendine en uygun sistemi inşa edecektir. Nihayetinde bir bakıma vergi bireyin sosyal karar alma sürecinde belirlediği, toplumsal maliyetlere katılma payı niteliği kazanacaktır.

4.2. Demokrasinin Gelişmediği Ülkelerde Vergi Uyumu

Gervasoni¹¹⁴, Curtis¹¹⁵ ve Boix'e¹¹⁶ göre demokratikleşme açısından geriden gelen ülkelerde vergi uyumu da zayıftır. Demokratik gelişim sürecini tam olarak tamamlamamış bir sistemde bireylerin vergi sistemine uyumlu bir tavır sergilemeleri beklenmemektedir. Çünkü burada siyasi karar alma mekanizmasına dâhil olunmayacağı için toplumsal maliyetlerin finansmanı yani vergi bilinci de oluşmayacak, vergi hasılatının dayanağı bireylerin sisteme gönüllü uyumundan ziyade siyasi iradenin cebri yoluyla topladığı vergilerden oluşacaktır. Cebri yollarla toplanan vergiler uzun vadede mükelleflerde vergi ahlakının da tesisini engelleyecektir. Dolayısıyla mükelleflerde cebri öğelere dayalı bir vergi ödeme anlayışı, cebri öğelerin zafiyet gösterdiği noktalarda vergi idaresine olumsuz olarak geri dönecektir. Mükellef denetim ve ceza

¹¹⁴C. Gervasoni (2006). A Rentier Theory of Subnational Authoritarian Enclaves: The Politically Regressive Effects of Progressive Federal Revenue Redistribution. *Annual Meeting of the American Political Science Association*. Philadelphia, s.8-10.

¹¹⁵J. L. Curtis (1989). Review of Rule and Revenue by Levi and Taxation by Political Inertia by Rose and Karran. *The American Political Science Review* 83(4), s.1424.

¹¹⁶C. Boix (2001). Democracy, Development and the Private Sector. *American Journal of Political Science*, 54(1), s. 2-3.

kesilme periyotlarını takip edecek ve o dönemlerde vergi ödeyecektir. Bu şekilde beyana dayalı vergi hasılatları düşen vergi idaresi de hasılatlarının tüketim üzerinden alınan vergilerle sağlayacak ve nihayetinde gelir dağılımında adaletsizlikler meydana gelecektir.

Vergi uyumunun olmadığı dönemlerin vergilemede yaşanan sıkıntılardan başka maliyetleri de olacaktır. Gönüllüğü artırma gayreti olmayan cebri yollarla vergi toplamaya çalışan yönetimler siyasi açıdan da sıkıntıya girecektir. Mükellef kendisine ceza kesen ve siyasi karar alma süreçlerinde anti demokratik uygulamalarla mükellefi dışlayan yönetime seçimlerde tepki gösterecektir. Kısacası vergi uyumu ile demokrasi arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Yani demokratikleşme düzeyi artıkça vergi uyumunun da artması beklenirken, demokratikleşme düzeyi düşük ise vergi uyumunun da düşük olması beklenmektedir.

5. Siyasi Temsiliyet ve Vergi Uyum

Her insan kendi siyasi görüşünü temsil eden partinin iktidar olmasını ister. İnsan en cüzi yarışlarda bile kazanmak ister. Fakat siyasi bir partiye gönül veren mükellef iktidarı vergi ödeyerek destekler mi? Başka bir ifade ile kendi siyasi düşüncesine yakın olan partinin iktidara gelmeyen mükellef daha mı vergi uyumu gösterir. Cheibub¹¹⁷, Fauvelle¹¹⁸ Fjeldstad ve Moore¹¹⁹ siyasi iktidara yakın mükelleflerin daha fazla vergi uyumu gösterdiklerini ifade etmektedirler.

Demokratik sistemlerde siyasi iktidar ile hitap ettiği kitle arasında organik bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki siyasi iktidarın politikalarını destekleyen bireylerin oylarıyla ölçülebilmektedir. Dolayısıyla siyasi iktidarda bulunan partinin belirlediği politikaları beğenen ve seçimler itibarıyla söz konusu partiye oy veren seçmen kitlesinin vergi sistemine daha uyumlu davranması beklenebilir. Nihayetinde siyasi parti iktidarda seçmen kitlesinin tercihlerini yansıtmakta olup, belirlediği politika paketini

¹¹⁷J.Cheibub(1998). Political Regimes and the Extractive Capacity of Governments: Taxation in Democracies and Dictatorships. *World Politics*.50(3), s.353.

¹¹⁸C. Fauvelle-Aymar (1999). The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries. *Kyklos*, 52(3), s.391-413.

¹¹⁹O. H. Fjeldstad ve M. Moore (2009). Revenue authorities and public authority in sub Saharan Africa. *Journal of Modern African Studies*, 47. s.5.

uygulamaktadır. Söz konusu paketin içerisinde de kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinin yanında bunların finansman araçlarından vergilerin toplanması konusu da bulunmaktadır. Bu doğrultuda siyasi iktidara oy veren birey izlenen kamu harcamaları ve vergi politikalarını dolaylı yoldan da olsa desteklemektedir. Bu şartlar altında siyasi iktidar ile aynı görüşte olan bireyin ya da mükellefin vergiye gönüllü uyumu beklenmektedir.

Tam aksine siyasi iktidara muhalif bir görüşe sahip bireyin ya da mükellefin ise vergi sistemine gönüllü uyumu daha zordur¹²⁰. Benzer görüşleri Therkildsen¹²¹ ve Michelle¹²² de ifade etmişlerdir. Nihayetinde söz konusu birey siyasi iktidarın aldığı toplumsal kararları desteklememektedir¹²³. Sosyal kararların finansmanı sürecine de gönüllü olarak katılması beklenemez. Burada beklenen muhalif görüşlere sahip bir bireyin vergi olgusunu bir zorunluluk, cebre dayalı bir unsur olarak görmesidir.

Tüm bunların yanı sıra siyasi iktidar, iktidarın devamlılığını ya da sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla oy potansiyeli olan mükelleflere vergisel avantajlar sağlayabilmektedir. Sağlanan söz konusu avantajlar ise söz konusu mükelleflerin vergi sistemine daha uyumlu davranmalarını sağlamaktadır. Buna karşılık yapılan vergisel avantajlar vergi sisteminin adil yapısını ya da görünümü zedeliyor veya bozuyorsa bu durumda siyasi iktidar ile aynı görüşü paylaşan mükellefler/bireyler haricindekilerin vergi sistemine karşı uyumsuz davranmalarına yol açabilecektir.

Hükümetlerin tüm politikalarda olduğu gibi vergi politikalarında da politikaların başarıya ulaşmasında seçmen kitlesinin genişliği önemlidir. Çünkü parti ne kadar geniş bir kitleye hitap ediyorsa partinin politikalarından memnun olmayan insanların sayısı o denli azalacaktır. Bunun için bir partinin siyasi söyleminin hitap ettiği kitlenin büyüklüğü vergi uyumuna etki edebilir. Söz gelimi marjinal partiler çok partili bir mecliste oyların bölünmesinden dolayı iktidara gelirlerse geriye kalan tüm seçmenlerin beğenisinden uzak bir iktidar dönemi geçirecektir. Bu nedenle iktidarların siyasi

¹²⁰M. L.Ross (2004). Does Taxation Lead to Representation? *British Journal of Political Science*, s.34,

¹²¹O. Therkildsen (2004). Autonomous tax administration in sub-Saharan Africa: the case of the Uganda Revenue Authority., *Forum for Development Studies* 31(1).s.61.

¹²²M. D'Arcy (2012). Taxation, Democracy and State-Building: How Does Sequencing Matter?, The Quality of Government Institute. *Working Paper Series* 4. s.10.

¹²³D.Hansohm, K. Schade ve N. Nepembe (2002). Taxation, accountability & expenditure: lessons from Namibia. *IDS Bulletin* 33(3), s.2.

söylemlerinin ortalama seçmeni yani medyan seçmeni hedef alması gerekir ki vergi uyumu açısından da uyum sağlanabilsin.

6. Devlete Olan Güvenin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi mükelleflerin gelirinden bir kısmını devlete verdikleri yani kullanımından vazgeçtikleri kaynaklardır. Dolayısıyla verginin türüne bağlı olarak ödenen vergi, bazen zorlu bir üretim sonucu ortaya çıkan değerin paylaşımı, bazen de tüketilen malın fiyatını attıran ek bir ödeme olarak mükellefe mali bir yük getirmektedir. Ödenen vergiler için mükellefler daima bir tereddüt yaşamaktadırlar. Nitekim zorluklarla ödenen vergiler israf mı edilmektedir yoksa yerinde mi kullanılmaktadır. Bu sorulara verdikleri cevaplar mükelleflerin devlete olan güvenlerini etkilemektedir. Literatürde birçok çalışma devlete olan güven ile vergi uyumu arasında bir bağ olup olmadığını sorgulamıştır. Torgler ve Schaffner,¹²⁴ Fjeldstad ve Moore¹²⁵ Alm, McClelland, ve Schulze¹²⁶ devlete olan güvenin artmasının vergi uyumuna olumlu etkilediğini ortaya koymuşlardır. Çünkü bireylerin devlete ve kamu kurumlarına olan güveni artıkça, kamu harcamalarının finansmanı sürecine gönüllü adaptasyonu ifade eden vergi uyumunun da aynı doğrultuda artması beklenmektedir.

Bireylerin kamu kaynaklarının nasıl, hangi hizmetlere ve hangi araçlar aracılığıyla kullanıldığından haberdar olmaları durumunda mali sistemin finansmanına katılmaları kolaylaşacaktır. Nitekim mükelleflerin kamu kesimi tarafından yapılan hizmetleri tam anlamıyla zihninde canlandırması ve kendini söz konusu hizmetlerin sunumu noktasında (finansman açısından) sorumlu hissetmesi vergi sistemine uyumunu doğrudan etkileyecektir. Nihayetinde ödenen vergilerin nereye ödendiğinin, hangi hizmetlerin finansmanında kullanıldığının bilinmesi devlete olan güvenin ve sunulan hizmet noktasında kamu kurum/kuruluşlarını halk nezdinde denetlemenin özünü oluşturmaktadır.

¹²⁴B. Torgler ve M. Schaffner (2007). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Working Paper* No 2007-11, Crema. s.10.

¹²⁵O. H. Fjeldstad ve M. Moore (2009). Revenue authorities and public authority in sub Saharan Africa. *Journal of Modern African Studies*.s.47, 1-18. 6-7.

¹²⁶J. Alm ,G. H. McClelland ve W. D. Schulze (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economic* .48(1). s. 21-38.

Hesap verilebilirlik mükellefin desteğini kazanabilmek adına önemli bir kavramdır. Hansohm, Schade ve Nepembe,¹²⁷ Ganghof ve Genschel,¹²⁸ Sanders, .Reckers ve Iyer¹²⁹ göre son yirmi yılda küreselleşme ile birlikte ivme kazanan kamu kesiminde dönüşüm süreci, beraberinde getirdiği hesap verilebilirlik ve mali saydamlık gibi yeni prensiplerle mükelleflerin vergilendirme sürecine gönüllü uyumunu doğrudan etkilemiştir. Günümüzde yeni kamu yönetimi anlayışı ile siyasi irade topladığı kamu gelirleri ile hangi alanlara, ne kadar harcama yaptığı ve dolayısıyla vergisel kaynakları nasıl kullandığını toplum ile paylaşmakta, durumdan haberdar olan birey ise ödediği vergilerin verimli, etkin ve tutarlı kullanıldığını düşünüyorsa sisteme entegre olmakta adeta mali düzene uyum sağlamaktadır.

Dolayısıyla günümüzde, devlete olan güven ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin özünü mali saydamlık ve hesap verebilirlik oluşturmaktadır. Öncelikle mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin olduğu bir ortamda birey/mükellef ödediği vergilerin nasıl kullanıldığı bilmekte bu şekilde siyasi iradeye güven tesis edilmektedir. Buna bağlı olarak bireyler vergilendirme sürecine uyum gösterir hale gelmektedir.

Tam aksine bir ekonomik sistemde devlete güvenilmemekte ve yapılan vergi ödemelerinin hangi alanlarda, etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı bilinmemekte ise bireylerin vergi sistemine uyumu söz konusu olmayacaktır. Nihayetinde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın olmadığı gelişmekte olan ülkelerde vergiye gönüllü uyumun daha düşük olduğu hesap verilebilirlik ve mali saydamlık arttıkça vergi uyumunun da arttığı görülmektedir¹³⁰.

¹²⁷D.Hansohm, K. Schade ve N. Nepembe (2002). Taxation, accountability & expenditure: lessons from Namibia. IDS Bulletin 33(3), s. 1-16. 4-5.

¹²⁸S. Ganghof ve P. Genschel (2007). Taxation and Democracy in the EU, MPIfG Discussion Paper 7(2) s.19.

¹²⁹L. S. Debra, M.J.Reckers Philip ve S.Iyer Govind (2008). Influence of Accountability and Penalty Awareness on Tax Compliance, The Journal of the American Taxation Association, 30(2), s17

¹³⁰K. Modugu, E. Eragbhe ve F. Izedonmi (2012). Government Accountability and Voluntary Tax Compliance in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, 3(5), s. 73

7. Vergi Oranlarının Vergi Uyumuna Etkisi

Papp ve Takáts¹³¹, Clotfelter¹³², Raymond ve Wei¹³³ Feldstein¹³⁴ vergi oranları ve vergi uyumu arasındaki ters yönlü bir ilişki olduğunu açıklayan çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalarda vergi oranları ile vergi uyumu arasında negatif yönlü bir ilişki saptanmıştır. Dolayısıyla mükellefler vergi oranlarının yüksek olması durumunda vergi sistemine karşı daha uyumsuz bir tavır göstermişlerdir. Vergi yüklerini azaltma doğrultusunda daha fazla yol aramışlardır. Alternatiflerden biri de zaman zaman vergi kaçırmak olmuştur.

Vergi yasalarının hazırlanma süreci oldukça önemli kararların alındığı bir süreçtir. Vergi oranları bu karar verme aşamasında mükelleflerin ödeme gücünün üzerinde bir oranda belirlenirse mükellefler vergi uyumsuzluğu göstereceklerdir. Beklenir ki yüksek vergi oranları yüksek vergi hasılatları kazandırsın. Fakat tam tersi bir durum hâsıl olmaktadır. Vergi oranı yükseldikçe mükellefler ya kayıt dışı kalmaya gayret edecekler ya da beyan etmeleri gerekenden daha az gelir beyan edeceklerdir. Sonuç olarak yüksek oran az uyum ve zayıf vergi hasılatı anlamına gelecektir.

Vergi oranları vergi çeşidine göre farklı yapılar üzerine bina edilmiştir. Nitekim ülkemizde gelir üzerinden alınan gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip iken kurumlar vergisi tek bir orana sahiptir. Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise farklı ürün türlerine farklı oranlar vergi yasalarında açık bir şekilde ifade edilmiştir.

¹³¹K. Papp Tamás and E. Takáts (2008). Tax Rate Cuts and Tax Compliance-The Laffer Curve Revisited. *IMF Working Paper*.s.4

¹³²C.T. Clotfelter (1983). Tax evasion and tax rates. *Review of Economics and Statistics* 65,s.371

¹³³R. Fisman and Shang-Jin Wei (2004). Tax rates and tax evasion: Evidence from "missing imports" in China, *Journal of Political Economy*,112(2) s. 478

¹³⁴M. Feldstein (1995). The effect of marginal tax rates on taxable income: A panel study of the 1986 Reform Act, *Journal of Political Economy*.s.553

Vergi oranlarının indirilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Vergi oranlarının indirilmesi daha fazla mükellefi vergi uyumuna teşvik ederken vergi hasılatlarını da olumsuz etkilememelidir. Aksi halde vergi uyumunun hasılatları arttırma etkisi ortadan kalkacaktır. Her yapılan düşüş vergi uyumu artınca vergi hasılatını arttırır manası çıkmamalıdır. Bu açıdan bakıldığında vergi oranlarında optimal bir oranın tespit edilmesi önemlidir.

Vergi indirimlerinin ekonomik anlamda olumlu etkiler oluşturacağı tezi arz yönlü iktisat ekolüne aittir. Arthur Laffer'e mal edilen; vergi oranlarında yapılacak indirimler vergi hasılatlarını arttırır görüşü aslında 14. y.y.'da yaşamış büyük İslam filozofu İbn-i Haldun'a dayanmaktadır. XIV. yüzyılın büyük İslâm filozofu, kıraat ve fıkıh âlimi, devlet adamı, tarih felsefesinin kurucusu ve sosyolog olarak kabul edilen İbn Haldûn, 1332 yılında Tunus'ta doğmuştur. Gerçek ismi Abdurrahman b. Muhammed b. Ebu Bekr Muhammed b. Hasan'dır.¹³⁵

Haldun'un düşünceleri yaklaşık 600 yıl sonra dönemin süper gücü olan ABD'nin devlet politikaları uygulamaya geçmiştir. İbn-i Haldun'un 1397 yılında yayınladığı Mukaddeme adlı eseri 1955 yılında Arthur Laffer tarafından "The Muqaddimah" olarak İngilizceye çevrilmiştir. Daha sonrasında Reagan dönemi Amerika'sında Laffer'in Reagan'ın danışmanlığına getirilmesi ile Beyaz Saray'da politika kaynağı olarak ciddi bir şekilde incelenmiştir. Başkanlığının ilk iki senesinde de ekonomik konuşmalarında Haldun'dan istifade ettiğini dile getirmiştir. Benzer ifadeleri yine ABD başkanı Kennedy de kullanmıştır¹³⁶.

Haldun'un vergi indirimleri ilgili görüşleri eserinde şu şekilde ifade edilmektedir; Toplumun (hanedanın) oluşumunun başlangıcında vergiler, küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hasılatı sağlar. Toplumun (hanedanın) genişlemesi ile birlikte, vergiler büyük matrahlara karşılık düşük vergi hasılatı sağlar¹³⁷. Laffer'in ifade ettiği

¹³⁵A. Süngü (2009). İbn-i Haldun'un Eğitim Felsefesi, S.D.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi s.1

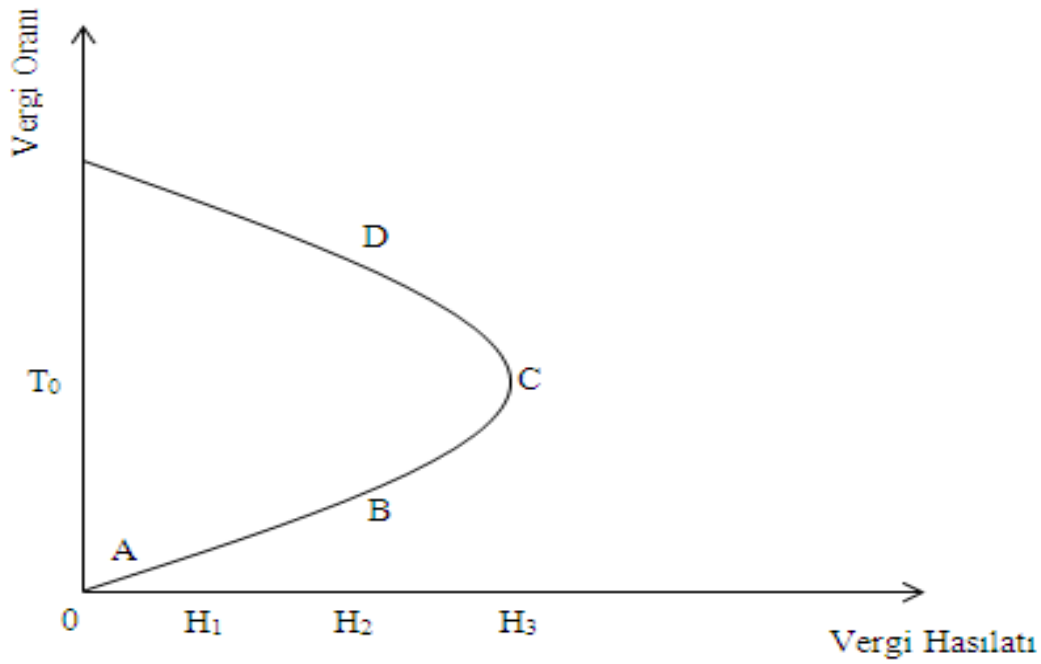
¹³⁶Y. Sayın, Büyük Güçlerin Gerilemesi ve Çöküşleri

<http://yusufsayin.com/makaleler/buyukgucleringerilemesivecokusleri.pdf>(Erişim Tarihi:08.02.2013)

¹³⁷D.Temiz (2008). Türkiye'de vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ilişkisi 1960-2006 dönemi. 2. Ulusal iktisat Kongresi.İzmir s.4.

vergi indirimlerinin vergi hasılatı ile ilişkisi Haldun'un bu ifadelerinden alıntıdır. Laffer Haldun'dan faydalandığını saklamamıştır. Fakat Haldun'a ait bu fikirler Haldun zikredilmeden ülkemiz maliye literatüründe bile sadece Laffer'e mal edilmiştir. Bu açıdan çalışmamızda konuyu Laffer- Haldun yaklaşımı olarak nitelendirmek doğru olacaktır.

Grafik 3. Laffer-Haldun eğrisi



Şekilde ifade edilen en özet ifadeyle vergi oranlarının vergi hasılatlarına etkisidir. Burada ifade edilen oran ve hasılat arasındaki ters ilişki tamamen vergi uyumuna bağlıdır. Dolayısıyla vergi oranlarının artışı vergi hasılatlarını vergi uyumsuzluğu nedeniyle düşürmektedir. Vergi oranı arttıkça vergi vermekten kaçan veya eksik vergi ödemeye karar veren mükellefler artmakta ve hasılat düşmektedir. Şekilde B noktası ve D noktasında eşit vergi hasılatı vardır. B noktasında düşük vergi oranına mukabil H_2 kadar vergi hasılatı elde edilirken D noktasında da H_2 hasılatı daha fazla vergi oranıyla elde edilmiştir. Her iki hasılatta H_2 olmasına rağmen farklı sonuçlar doğurmaktadır.

B ve D noktaları farklı vergi uyum seviyelerini ifade etmektedir. B noktasında beyanda bulunulan gelir yüksek vergi oranı düşüktür. D noktasında ise beyanda bulunan gelir düşük oran yüksektir. Vergi uyumu açısından D noktası kayıptadır.

B ve D noktaları ikinci bir açıdan daha farklı bir sonucu ifade etmektedirler. Şekildeki verginin katma değer vergisi olduğunu düşünelim. B noktasında kayıt içine giren mükellef sayısı ve/veya beyan edilen gelir tutarı D noktasına göre daha fazladır. Yani sadece bahsi geçen katma değer vergisinde aynı hasılatı bulan B ve D noktaları farklı vergiler de dikkate alındığında toplam vergi hasılatlarında farklı sonuçları doğuracaktır. B noktasında beyan edilen KDV yüksek olduğu için geliri elde eden kurum, kurum kazancı üzerinden de daha yüksek kurumlar vergisi ödeyecek, dahası kar dağıtımı sonucunda da daha fazla gelir vergisi ödemiş olacaktır. B ve D noktaları toplam vergi hasılatlarında ciddi bir şekilde farklılık gösterecek B oranı gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarında oluşturduğu artı hasılatlarla toplam vergi hasılatlarında daha fazla hasılat sağlayacaktır.

Şekilde bu açıklamalarımıza rağmen B ve D noktaları dışında en yüksek vergi hasılatını C noktasında görmekteyiz. Bu açıdan vergi oranlarını da indirirken hasılatın en yüksek olduğu noktaya kadar indirmek gerekir. Dolayısıyla D noktasından C noktasına denk düşen orana gerilemek hem vergi uyumu için hem de vergi hasılatı için en akılcı nota olacaktır.

Vergi indirimlerinin vergi uyumuna olumlu etkisine örnek olabilecek bir düzenleme ülkemizde 2006 yılından itibaren geçerli olan vergi oranı indiriminde görülmektedir. 2005 yılı sonuna kadar % 30 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı 2006 itibarıyla %20'ye düşürülmüştür. 2005 yılında elde edilen 11,4 milyarlık hasılat oranının düşmesiyle gerilememiş 2006 yılında da 12,4 milyar olarak gerçekleşmiştir. Bir sonraki yıl daha fazla uyum artmış ve kurumlar vergisi hasılatı 15,7 gibi önemli bir rakama ulaşmıştır. Vergi oranında yaklaşık üçte birlik bir indirim iki yıl içinde neredeyse % 25 bir hasılat artışına neden olmuştur.

Üçüncü Bölüm

Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumunu birçok yönleriyle değerlendirdik. Vergi uyumuna etki eden etkenleri ayrıntılı bir şekilde analiz etmeye çalıştık. Buraya kadar vergi uyumunun tam olarak ne olduğunu ve vergi uyumuna etki eden faktörleri belirlemeye çalışırken gayemiz vergi idaresine vergi uyumunu attırmaya yönelik reçeteler ve öneriler geliştirebilmektir.

Temel olarak vergi ödeme davranışı sonradan öğrenilmiş bir davranıştır. Bu yönüyle vergi idaresi bu misyonu ne kadar yerine getirebilmektedir. Ticari hayata giren mükelleflere vergi yükleri, yükümlülükleri, vergi kanunlarının onları ilgilendiren ana hatları ne yazık ki anlatılamamaktadır. Mükellef bu saydığımız unsurları bilmeden ticari hayata girmekte ve ödeyeceği vergiyi sonradan öğrendiği için de vergilerin devlet tarafından sonradan çıkarılan problemler olduğunu düşünmektedirler. Mükellefin vergiler konusunda bilgilendirilmesi de serbest muhasebecilere ve mali müşavirlere kalmaktadır.

Çalışmamızda vergi idaresi yönetimi kavramından kastımız sadece il teşkilatları açısından vergi daireleri veya Gelir İdaresi Başkanlıkları değildir. Topyekûn, bütünüyle vergi kanunlarının yasalaşması, vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanması sürecinde devlete ait vergi ile ilgili tüm iradeyi ifade etmekteyiz. Bu yönüyle yasama ve yürütme organı bu kavram içerisinde değerlendirilmelidir. Son yıllarda Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi uyumuna yönelik çalışma birimleri oluşturulmaktadır. 2005 yılında çıkarılan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun bünyesinde madde 13’de Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı yer almıştır. Özellikle vergi uyumu açısından bir teşkilat biriminin oluşturulması olumlu karşılanmalıdır. Buna göre Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının görevleri;

- a) Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak.
- b) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak.

c) Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmaları yapmak.

ç) Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

d) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

e) Başkanlığın görev alanına giren konularda 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve tereddütleri gidermek.

f) Tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin çalışmalar yapmak veya yapılmasına katkıda bulunmak.

g) Muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin çalışmalara katılmak ve görüş bildirmek.

ğ) Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak:

sayılmak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığı vergi uyumunu sağlayıcı tedbir ve düzenlemeleri en azından görev olarak belirlemiş, gündemine almıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı genel itibariyle vergi uyumunu gündemine almıştır. 2011 yılı faaliyet raporunda “ *Toplumsal refahın arttırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumunun arttırılmasına katkıda bulunmak ve mükelleflere kaliteli hizmet sunmaktadır* ” demek suretiyle misyonunu belirlemiştir. Bu misyon içerisinde de doğrudan vergi uyumu ifade edilmiştir.

Vergi uyumu temel değerler itibariyle ahlaki bir yön taşımaktadır ki buna vergi ahlakı demektediriz. Bireyde bu ahlaki normun oluşmasında veri iradesinin vergi yönetiminin önemli görevleri vardır. Toplumda vergi ödemenin erdem, ödememenin de ahlaksızlık olarak değerlendirilmesi bir yönüyle vergi idaresinin tutumu ile alakalıdır. Öncelikle vergi ödemenin normatif yapısının tesisi için vergi idaresi gerekli altyapıyı oluşturmaktadır. Vergi ödemek cezai yaptırımlarla koruma altında alınmalı ve ciddi bir şekilde vergi ödememek suç olarak belirlenmelidir. Kanunlar ve vergi sisteminin ruhu bu noktada aynı değerleri taşımaktadır. Vergi kanunlarında suç sayılan bir fiil, insanlar

nezdinde de suç sayılmalıdır. Vergi idaresi bu konuda ciddiyetini ortaya koyarken de vergi ödemeyen mükellefleri neden ödemedikleri noktasında da iyi analiz etmelidir. Devlet gereksiz yere karşısında suçlular güruhu oluşturmamalıdır. Mükelleflerin ödemeyecekleri vergilerden ziyade, kabul gören vergiler ve bunlara bağlı makul vergi yükleri belirlenmelidir. Sonrasında hukuki olarak ortaya konan pozitif altyapı, vergi uyumunun yasal zemini oluşturacak ve mükellefleri zorunlu olarak vergi kaçırmaya mecbur etmeyecektir. Bu sayede vergi yasaları sadece art niyetli mükelleflerin uymadığı yasalar olarak dizayn edilmelidir. Mükellefleri zorunlu vergi kaçırmaya itmeyen vergi yasaları ayrıca sosyal dinamiklerle de beslenmelidir. Vergi ödeme davranışının sonradan öğretildiği gibi vergi ödememenin de suç olduğu sonradan öğretilmelidir.

Mükelleflerin Vergi uyum düzeylerinde gerçekten de vergi idaresi olumlu etkilere sahip olabilecek midir? Bu soru vergi uyum sürecinin tarafları dikkate alındığında cevap bulacaktır. Vergi uyumu daha önce çalışmamızın ilgili bölümünde de belirttiğimiz üzere mükellef ve devlet arasında geçen bir süreçtir. Mükellef açısından denetim olmadığında bile vergi ödemek ahlaki görülüyor ve vergiler bu saikle ödeniyorsa vergi uyumu gerçekleşmiş demektir. Vergi idaresi de mükellef için adaletli bir vergi sistemi, caydırıcı bir vergi ceza mekanizması, mükellefi etkileyen ahlaki değerleri meydana getirmiş ise üzerine düşeni genel hatlarıyla yapmış demektir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörleri ele alırken bunların kendi aralarındaki farkları da açıklamaya çalıştık. Vergi uyumuna etki eden faktörlerden demografik faktörler gibi mesela cinsiyet ve benzeri faktörleri incelediğimizde doğrudan bunlar üzerine vergi idaresinin yapabileceği bir şeyin olmadığını gördük. Dar bir kapsamda mükellef yapısını bilen vergi idareleri bölgelere ve şahıslara göre belirli politikalar geliştirebilir fakat bu daha öteye gitmez. Bir başka açıdan vergi oranlarının vergi uyumuna ve vergi idaresinin hedeflediği hasılatlara göre makul olarak tekrar düzenlemesi vergi idaresinin vergi uyumu üzerinde tasarruf edebileceği konulardır. Vergi uyumuna etki eden faktörler arasında vergi idaresi için en verimli en ucuz olan vergi ahlakını tesis etmesi veya mevcut vergi ahlak seviyesini daha yüksek bir seviyeye çekmesidir. Bu yönüyle vergi idaresi vergi uyumuna katkı sağlayabilir.

1. Vergi Türleri ve Hasılatı Açısından Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi

Vergi uyumunun Türkiye’deki mevcut durumunun analiz etmek için uygulamada Türk vergi sisteminin vergi uyumu açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre vergi sisteminin omurgasını oluşturan vergiler vergi uyumu açısından değerlendirilirken toplam vergi hasılatları ve dağılımları, kayıt dışılık da dikkate alınmalıdır.

Vergi uyumu mükelleflerin vergilemeye dair dış etkenleri iç dünyalarında yorumlayarak, vergi ödemeye karar vermeleridir. Mükellefin vergi uyumu göstermesinde genel ahlak, vergi ahlakı, demografik faktörler vb. birçok etken sayılabileceği gibi vergi sisteminin özellikleri, var olan vergilerin yapıları da vergi uyumunu etkilemektedir. Genel olarak kayıt dışılık vergi boyutu ile değerlendirildiğinde mevcut sistemde işleyen vergi türlerinin vergi uyumunda başarısızlığı ya da başarısı ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uyumu açısından önemli bir noktaya değineceğiz. Çalışmamızın ilk bölümünde vergi uyumu tanımlarına ait yeterli izahat yapıldığından burada sadece ana hatları ile vergi uyumu tanımının özelliklerinden hareket edeceğiz. Vergi uyumu vergiye tabi gelirin tam olarak beyan edilmesi, zamanında eksiksiz ödenmesi ana şartlarına bağlıdır. Vergi uyumunun beyan edilen gelirlerle ilgili olması ve uyumu etkileyen faktörleri incelerken bireyi merkeze almış olmamız vergi uyumunun sadece gelir vergisi ile sınırlı kalacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim vergi uyumunun tüm tanımlarından kasıt; mükellefin baskı ve tehdit dışında gönüllü olarak vergi ödemesidir. Vergileme sağlıklı işliyorsa ve mükellefler vergi ödemekte tereddüt göstermiyorlarsa hedeflenen uyum gerçekleşmiş olmaktadır.

Vergi uyumunun geliştirilmesi için vergi idaresi, vergi sisteminde yer alan vergileri dikkate almalıdır. Vergi uyumu sadece gelir vergisi ile münhasır değildir. Vergi uyumu açısından gelir vergisinin yanında kurumlar vergisini, katma değer vergisini ve özel tüketim vergisini de değerlendirmek uygun olacaktır. Bu vergilerde mükellef devlet ilişkisi var olduğu için vergi uyumu söz konusudur.

Türk Vergi Sisteminde yer alan başlıca vergileri vergi uyumu açısından değerlendirip vergi idaresine vergiler üzerinden öneriler getirmeye çalışacağız. Vergi uyumu

açısından ana başlıklar halinde dolaylı vergiler dolaysız vergiler olarak konuya giriş yapıp alt başlıklarda incelenmesini uygun gördüğümüz vergileri inceleyeceğiz. Dolaysız vergilerden kurumlar vergisi ve gelir vergisini dolaylı vergilerden de katma değer vergisi ve özel tüketim vergisini toplam vergi gelirlerinde yer alan dört yüksek hasılatı sahip vergi türü olarak inceleyeceğiz. Ayrıca emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisine de dolaysız vergiler de kısaca inceleyeceğiz.

1.1.Dolaysız Vergiler Kapsamında Uyum

Bir vergi sisteminde elde edilen toplam hasılatlar içinde dolaysız vergilerin payının yüksek olması o vergi sistemi adına olumlu bir görüntü oluşturmaktadır. Gelir vergisinin artan oranlı bir vergi tarifesine sahip olması, bu tarifede emek gelirlerinin ayırma ilkesi gereği sermaye gelirlerine nazaran daha düşük bir oranda vergilendirilmesi, sakatlık indirimi, diğer ücretliler gibi mükelleflerin özel durumlarını dikkate alması açısından ideal bir vergi türüdür. Tablo 1’de görüldüğü üzere Türkiye’de mükellef sayısı yıllar itibarıyla aynı sayıları vermektedir. Dolaysız vergilere bağlı olarak mükellef sayısının ciddiyetine binaen bu mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin artırılması vergi hasılatlarını da olumlu etkileyecektir.

Tablo 1. 2007-2011 Yıllarında Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları

	2007	2008	2009	2010	2011
Gelir Vergisi	1.724.366	1.701.865	1.683.308	1.693.316	1.703.754
Kurumlar Vergisi	634.569	640.679	640.786	652.009	663.967
Gelir Vergisi (GMSİ)	696.905	744.103	840.077	972.864	1.041.427
Gelir(Stopaj) Vergisi	2.284.723	2.326.494	2.322.883	2.353.382	2.386.309
Katma Değer Vergisi	2.268.925	2.266.053	2.249.950	2.271.049	2.293.765
Basit Usulde Ticari Kazanç	762.111	744.188	739.092	728.850	714.693
Fiili Mükellef Toplamı	8.371.599	8.423.382	8.476.096	8.671.470	8.803.915
Potansiyel Mükellef Toplamı	33.194.015	32.884.544	32.654.585	32.365.029	32.136.010

Kaynak: “Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 60” kaynağından yararlanılarak derlenmiştir.

Dolaysız vergileri vergi yapısı ve vergi hasılatları üzerinden vergi uyumu açısından inceleyeceğiz. İlk önce Kurumlar Vergisini daha sonra da Gelir vergisini vergi uyumu açısından değerlendireceğiz.

1.1.1.Kurumlar vergisi; genel yapı hasılat ve uyum.

Kurumlar vergisi Türk Vergi Sisteminde yer alan kurum kazancını vergilendiren dolaysız bir vergidir. Ülkemizde gelir vergisi mükelleflerine nazaran yaklaşık 660 bin ile üçte bir oranında mükellefi vardır. Vergi hasılatlarına bakıldığında 2011 yılı için Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre gelir vergisi 109 milyar kurumlar vergisi de 37 milyar yaklaşık hasılatları vardır ki gelir ve kazanç üzerinde alınan vergiler arasında en geniş tabana sahip ikinci vergi olarak değerlendirilebilir¹³⁸.

Kurumlar vergisinin mükellefi tüzel bir kişilik olduğu için vergi uyumu açısından değerlendirilmesinde sorun görülebilir. Genel olarak vergi uyumu gelir vergisi için düşünülebilmektedir ve mükellef denince hep gerçek kişiler akla gelir. Fakat vergi uyumunun temel anlamı mükellefin vergisini eksiksiz ödemesidir. Mükellefin gerçek ya da tüzel kişilik olması vergi uyumu açısından önemli değildir. Nitekim tüzel kişilikleri de gerçek kişiler oluşturmakta ve vergilemeye ait kararlar ve gösterilen uyum ya da uyumsuzluk gerçek kişilerce belirlenmektedir.

Son değişikliklerle Temmuz 2012’de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanununda anonim şirketler ve limited şirketlerde ortaklık sayıları değiştirilmiş buna göre en az 5 kurucu ortağı olan anonim şirketler ve en az iki ortağı olan limited şirketler tek ortakla faaliyet gösterebileceklerdir. Yani kurumlar vergisinde kapsamlı bir yapıya sahip olan anonim şirketler bile tek kişi ile kurulabildiğinden vergi uyumu açısından çok da karmaşık bir yapıya sahip değildir.

2006 yılı öncesi kurumlar vergisi oranı %30 olarak uygulanmaktaydı. Buna %10 da fon payı eklendiğinde kurumlar vergisi oranı uygulamada % 33’le gerçekleşiyordu. 2006 yılı başından uygulanmak suretiyle vergi oranı %20’ye düşürülmüştür.

Vergi oranlarının yüksek olması vergi uyumunu olumsuz etkileyen faktörler arasında sayılabilir. Nitekim 1970’lerde Arthur Laffer; vergi oranlarındaki yapılacak bir

¹³⁸ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm (Erişim Tarihi : 02.02.2013)

indirimin vergi hasılatlarını düşürmeyeceği hatta uzun vadede düşürülen vergi oranlarının vergi hasılatlarını arttıracakını ifade etmiştir.¹³⁹

Tablo 2. 2002-2011 Yılları Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'nin Gelişimi (bin)

	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Toplam KDV	Gelir, Kurumlar, KDV
2002	59.631.868	13.717.660	5.575.495	20.400.201	39.693.356
2003	84.316.169	17.063.761	8.645.345	27.031.099	52.740.205
2004	101.038.904	19.689.593	9.619.359	34.325.208	63.634.160
2005	119.250.807	22.817.529	11.401.985	38.280.430	72.499.944
2006	151.271.701	31.727.644	12.447.354	50.723.560	94.898.558
2007	171.098.466	38.061.543	15.718.474	55.461.123	109.241.140
2008	189.980.827	44.430.339	18.658.195	60.066.230	123.154.764
2009	196.313.308	46.018.360	20.701.805	60.169.248	126.889.413
2010	235.714.637	49.385.289	22.854.846	75.649.986	147.890.121
2011	284.446.206	59.884.487	29.233.615	95.549.333	184.667.435

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 77.

Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine dayanarak hazırladığımız tabloda 2005 kurumlar vergisi hasılatı 11,4 milyar iken vergi oranında yapılan indirim sonrası vergi hasılat 2006 yılında 12,4'e %8,77'lik bir artış göstermiştir. Vergi oranında %30'dan %20'e

¹³⁹S. Doğan(2002), Türkiye için laffer eğrisinin tahmini(1979-2000).Süleyman Demirel Üni. İ.İ.B.F Dergisi.7(2),

yaklaşık üçte birlik bir indirim gerçekleşmiş sonrasında da hasılatlarda bir düşme meydana gelmeyip vergi hasılatlarında %8,77'lik bir artış meydana gelmiştir. Burada yaklaşık bir değer olarak da enflasyonu hesaba katarsak vergi hasılatlarında anlamlı bir artış söz konusu olmaz. Fakat enflasyon kadar da artış olsa bile bu dönemde keskin bir vergi indirimi sonrasında vergi hasılatında düşüş olmaması vergi indiriminin başarısını göstermektedir. Özellikle kurumlar vergisinin yapısı dikkate alındığında bu vergi hasılatlarında ani yükselişler meydana gelmemektedir. Dolayısıyla vergi indirimi sonrasında beyan edilen gelirden ciddi bir yükselme olmuştur ki vergi hasılatında bir düşüş yaşanmamıştır.

Arthur Laffer'e mal edilen vergi indirimleri sonrasında vergi hasılatında olumlu gelişmeler olacağı görüşü aslında 1397'de İbn-i Haldun'un Mukaddeme eserinde yer almış ve Laffer de bu görüşü ifade etmiştir. İster Laffer densin ister Haldun görüşü densin bu görüş birebir vergi uyumu vergi oranı ilişkisini ortaya koymaktadır. Çünkü beklenir ki; vergi oranında meydana gelen bir düşüş, vergi hasılatlarında da bir azalışa neden olur. Fakat vergi indirimi sonrasında mükellefler vergi uyumu göstererek daha fazla gelir beyan etmekte ve toplam vergi hasılatında artış meydana gelmektedir. Veleve ki bir artış olmasa bile vergi hasılatlarında aynı tutarda vergi bile toplansa kayıt dışılık azalacak ve kayıt içine giren gelirler vasıtasıyla diğer vergilerden hasılat sağlanabilecektir.

Vergi indirimi öncesinde 100 TL gelir beyan eden bir kurum %30 vergi oranıyla toplamda 30 TL vergi ödemektedir. Örneğimizi tek bir mükellefin var olduğu vergi tabanına göre düzenleyelim. Dolayısıyla toplam vergi hasılatımız 30TL'dir. Vergi indirimi sonrasında mükellef aynı vergiyi yani toplamda 30TL vergiyi ödemeyi kabul ettiğinde %20'lik bir vergi oranında 150 TL gelir beyan edecek ve yine toplam vergi hasılatı 30TL olacaktır. Burada Laffer'in vergi hasılatı artar varsayımı olmasa bile aynı kurumlar vergisi hasılatı olsa bile dolaylı yoldan devletin kasasına diğer vergilerden bir ek artış girecektir. Çünkü kurumlar vergisi sonrasında ortaklara dağıtılan kar payı üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Örneğimizde aynı vergiyi ödemek için beyan edilen gelir %50 arttığı için gelir vergisi hasılatı da o oranda, hatta gelir vergisinin artan oranlı olduğu dikkate alındığında daha fazla oranda bir gelir vergisi hasılatı sağlanacaktır. Ayrıca 150 TL beyan edilen gelir sadece gelir vergisi ve kurumlar vergisi

ile sınırlı bir kazanç sağlamayacaktır. Aynı şekilde artan gelirden düşölmek üzere indirilebilecek giderler üzerinde hassasiyet gösterilecek ve fatura, makbuz alımına dikkat edilecektir. Kayıt altına giren bu harcamalar da diğör mükelleflerin ödeyeceğı katma değör vergisini arttıracaktır.

Gelirin fazla beyan edilmesi demek bu oranda fatura düzenlenmesi demek olacağından daha fazla gelirin kayıt altına girmesi yani katma değör vergisi matrahının da artması anlamına gelecektir. Bu da vergi uyumu açısından iki olumlu sonuç oluşturacaktır. Birincisi KDV matrahının artışı nedeniyle ortaya çıkan katma değörden vergi artışı doğacaktır. İkincisi ise KDV matrahı artan mükellef mahsup edeceği KDV tutarını arttırmak niyetiyle alışlarında fatura almaya dikkat edecek ve alış yaptığı mükellefleri de fatura düzenlemeye yani vergi uyumuna itecektir.

Vergi uyumu tek yönlü vergi hasılatı açısından değörlendirilmemelidir. Vergi uyumu vergi hasılatlarını arttırdığı gibi kayıt dışılığı da azaltmaktadır. Dolayısıyla daha fazla gelir beyan eden kurum daha fazla gider beyan etme gayretinde olacaktır. Örneğın daha önce kayıt içine almadığı bir çalışanını da sigorta yaparak sosyal güvenlik sistemine de katkı sağlayacaktır.

Kurumlar vergisinde vergi uyumunun sağlanması oldukça önemlidir. Bu manada Türkiye’de uygulanan %20’lik vergi oranı oldukça önemli bir işlev görmektedir. Kurumlar vergisinde sağlanan bir uyum domino etkisi yaparak diğör vergilerin hasılatlarını da etkilemektedir. Çünkü daha fazla kurum kazancı daha fazla KDV hasılatı ve gelir vergisi hasılatı sağlamaktadır. Kurumlar vergisi hasılatının yıllar itibariyle gelişiminin izlendiğı tabloda göröldüğü üzere kurumlar vergisi hasılatı 2002 yılından 2011 yılına 5 katın üzerinde artmış özellikle de 2010 yılından 2011 yılına yaklaşık %30’luk bir sıçrayışla 22 milyardan 29 milyara çıkmıştır.

Tablo 3. Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları ve Toplam İçerisindeki Payları

ŞİRKET TÜRÜ	2011 Yılı Faal Şirket Sayısı	%
Gerçek Kişi	3.499.369	(80.72962)
Limited Şirket	576.960	(13.31033)
Adi Ortaklık	39.753	(0.91709)
Anonim Şirket	79.049	(1.82364)
Diğer	95.949	(2.21352)
Kooperatif	40.822	(0.94175)
Kollektif Şirket	2.573	(0.05936)
Adi Komandit Şirket	202	(0.00466)
Eshamlı Komandit Şirket	1	(0.00002)
TOPLAM	4.334.678	(100.000)

Kaynak: “Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 60” kaynağından yararlanılarak derlenmiştir.

Vergi uyumunu incelerken kurumlar vergisinde de değindiğimiz üzere kişiler gibi kurumlar da vergi uyumu gösterirler. Nitekim ülkemizde tabloda görüldüğü üzere çok ciddi bir oranda kurum mükellef sayısı mevcuttur. Kişilerin vergi uyumu tutumları kurumların vergi uyumu tutumlarında da etkili olacaktır.

1.1.2.Gelir vergisi ve vergi uyumu

Gelir vergisi ülkemizde dolaysız vergiler kapsamında geçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergidir. Vergi tekniği açısından ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini yapı itibariyle en güzel yansıtan vergidir. Artan oranlı bir tarifeye sahip olan gelir vergisi; gelir arttıkça daha fazla vergilendiren bir orana sahiptir. Ülkemizde 2008 yılından itibaren uygulamaya giren asgari geçim indirimiyle de vergilemede önemli bir adım atılmıştır. Buna göre asgari geçim indirimi uygulaması gerçek usulde tabi ücret gelirleri için yapılabilecek. Ücretler dışındaki vergiye tabi gelirler asgari geçim indirimi uygulamasından faydalanamayacaklardır. Ücretlinin yıllık brüt asgari ücretinden kendisi için %50, çalışmayan eşi için % 10, ilk iki çocuk için % 7.5 sonraki çocuklar için % 5 oranında indirim yapılmaktadır. Ücret gelirleri diğer gelir unsurlarına karşı böyle bir indirim avantajına tabi tutularak ülkemizde geniş bir kitleye vergilemede kısmi bir koruma getirilmiştir. Dar gelir guruplarının asgari yaşam seviyelerini zorlaştırmamak adına yapılan bu indirim, ücretli çalışanlara yansıtılarak ülkemizdeki asgari ücret maaşlarına da dolaylı bir artış getirmiştir.

Gelir vergisi genel hükümleri itibariyle beyana dayalı bir vergidir. Bu açıdan bakıldığında gelir vergisi bir vergi sisteminin beyan yoluyla vergilendirmeye ne derece uyum sağlayıp sağlamadığının sınavını veren vergilerden biridir. Aynı değerlendirme kurumlar vergisi için de söylenebilir. Bunu iki farklı yönden ele almak gerekmektedir. Buna göre birincisi bir vergi sisteminin hasılatları hangi oranda beyan yoluyla toplanan gelir ve kurumlar vergisi hasılatlarına sahiptir. İkincisi de bu hasılatlarda özellikle gelir vergisinin stopaj dışında beyanname vermek suretiyle toplanan vergilerin oranı ne kadardır.

Tablo 4. 2002-2011 Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Yüzdelik Gelişimi

	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Toplam KDV	GV, KV, KDV'nin Toplam Ver. Gelirlerinde Payı (%)
2002	59.631.868	13.717.660	5.575.495	20.400.201	66,1
2003	84.316.169	17.063.761	8.645.345	27.031.099	62,5
2004	101.038.904	19.689.593	9.619.359	34.325.208	63
2005	119.250.807	22.817.529	11.401.985	38.280.430	60,9
2006	151.271.701	31.727.644	12.447.354	50.723.560	62,8
2007	171.098.466	38.061.543	15.718.474	55.461.123	63,8
2008	189.980.827	44.430.339	18.658.195	60.066.230	65,1
2009	196.313.308	46.018.360	20.701.805	60.169.248	64,7
2010	235.714.637	49.385.289	22.854.846	75.649.986	62,9
2011	284.446.206	59.884.487	29.233.615	95.549.333	65

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 77.

Gelir vergisi hasılatı itibarıyla 2002'de 59 milyar liradan 2011 yılında 284 milyar liraya yükselmiştir. Yaklaşık 5 katlık vergi gelirindeki bu rakamsal artış ortalama olarak enflasyon rakamlarının üzerinde bir artış gerçekleştirmiş olması itibarıyla olumlu karşılanabilir. Fakat artış oransal olarak değerlendirdiğimizde vergi gelirlerinin toplam vergi hasılatları içindeki payının gelişimini gösterdiğimiz tabloda oransal olarak çok da fazla değişmemiştir.

Tablo 5. 2002-2011 Yılları Vergi Gelirleri, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ile Üçü Toplamının Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Gelişimi

	1	2	3	4
2002	23.00	9.35	34.21	66.56
2003	20.24	10.25	32.06	62.55
2004	19.49	9.52	33.97	62.98
2005	19.13	9.56	32.10	60.80
2006	20.97	8.23	33.53	62.73
2007	22.25	9.19	32.41	63.85
2008	23.39	9.82	31.62	64.82
2009	23.44	10.55	30.65	64.64
2010	20.95	9.70	32.09	62.74
2011	21.05	10.28	33.59	64.92

Kaynak: “Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 77” kaynağından yararlanılarak derlenmiştir.

1: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

2: Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

3: KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

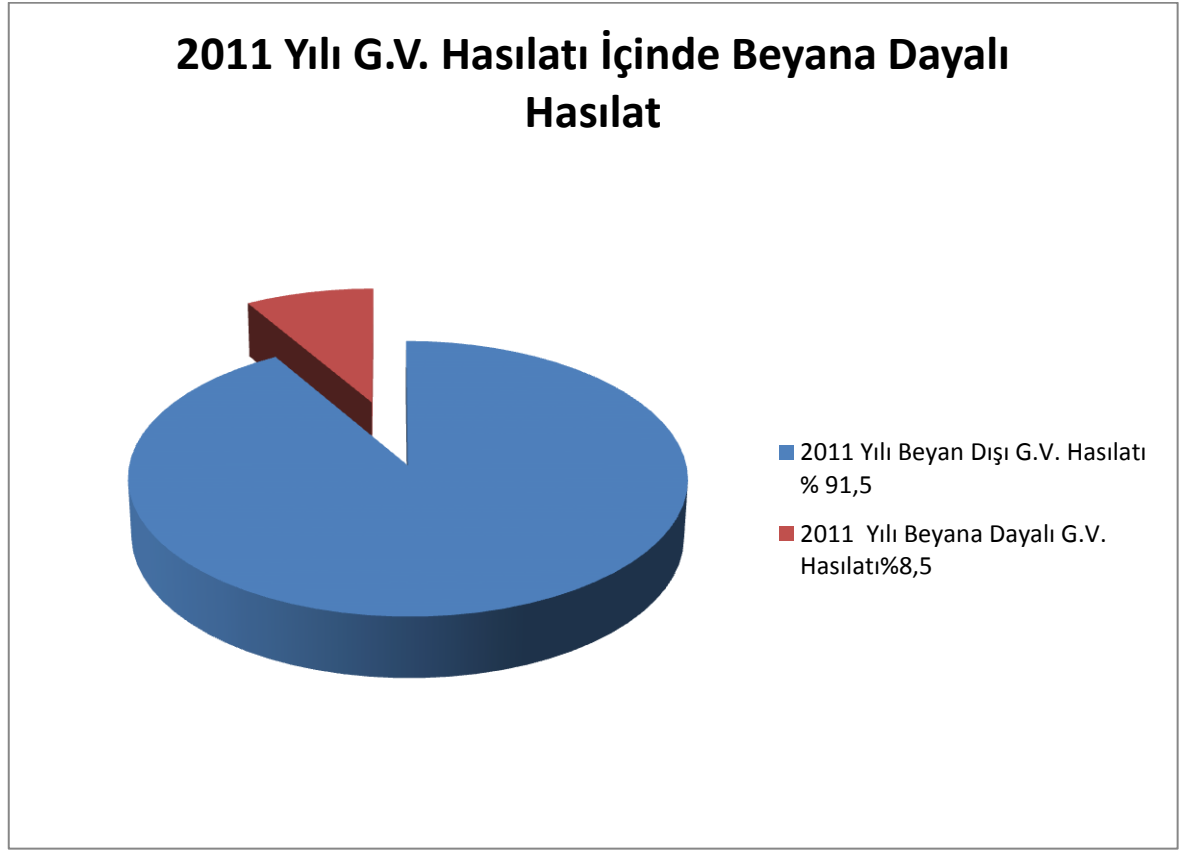
4: (Gelir+Kurumlar+KDV)'nin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Tablodan da görüldüğü üzere gelir vergisi yıllar itibariyle toplam vergi hasılatlarındaki payını arttıramamış yüzde 19-23 bandında hareket etmiştir. 2002 yılında yüzde 23 ağırlığa sahip olan gelir vergisi 2005 yılında en düşük hacme yüzde 19,13'e gelmiş en fazla ağırlığa da yüzde 23,44 ile 2009 yılında ulaşmıştır. Son değerlendirme rakamı

olarak da ülkemizde toplanan her yüz liranın ancak 21,05 lirası gelir vergisi hasılatından gelmektedir.

Bir vergi sisteminde gelir vergisinden elde edilen hasılatlara bakıldığında gelir vergisi daha çok stopaja dayalı olarak toplanabiliyorsa bu durum o vergi sistemi için bir eleştiri kaynağı olabilir. Çünkü stopaj mükelleflerin vergi ödeme istekliliğini yansıtmamaktadır. Stopajla toplanan gelirler mükellefleri uyandırmadan alınır ki buna mali anestezi denir. Mali anestezi ile alınan vergilerde mükellefin tercihleri dikkate alınmaz. Mükellef stopaj yoluyla alınan vergileri hissetmemektedir. Ücret gelirlerinde mükellef sadece aldığı ücreti bilir ne kadar vergi ödediğini bilmez. Dolayısıyla ülkemiz vergi sisteminin gelir vergisi performansı açısından vergi uyumu seviyesi oldukça düşüktür. Bunun birinci nedeni gelir vergisi hasılatlarının toplam vergi hasılatları içinde düşük bir ağırlığa sahip olması, ikinci nedeni ise her toplanan 100 lira gelir vergisinin sadece 8,5'i beyan yoluyla elde edilmesidir. Bir başka ifade ile vergi uyumu yansıttığını düşündüğümüz gelir vergisi içinde beyana dayalı hasılatlar tüm vergi gelirleri içinde ancak yüzde 1'lik bir yere sahip olmaktadır.

Grafik 4. 2011 Yılı G.V. Hasılatı İçinde Beyana Dayalı Hasılat



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 77. ¹⁴⁰

Vergi idaresi açısından bu denli geniş bir tabanı olan verginin vergi hasılatlarında geride kalması eleştirilecek bir durumdur. Nitekim ifade ettiğimiz üzere gelir vergisi kendi içinde de beyana dayalı bir vergi olma özelliğini kaybetmiş bir stopaj vergisi olmaya başlamıştır. Vergi idaresi için bu durum belirli vergi politikaları uygulamak suretiyle düzelebilir. Fakat vergi idaresinin vergi uyumunu gelir vergisi için arttırmak adına irade ortaya koyması gerekmektedir. Aksi halde stopajla vergi tahsilatı yapma kolaylığı ilerleyen dönemlerde vergi ahlakının tesisi ve vergi uyumunun arttırılmasında idareyi tembelliğe itecektir.

¹⁴⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm. (Erişim Tarihi:02.02.2013)

1.1.2.1. Gelir vergisinde vergi uyumunun tahmin edilebilirliği

Bir vergi sisteminde toplam hasılatlar içinde gelir vergisi hasılatlarının artması vergi uyumu açısından artan oranlı bir tarife yapısı olması, istisna ve muafiyetlerin mükellefi belirli ölçüde koruması v.b. nedenlerden dolayı olumlu değerlendirilir. Diğer bir ifade ile vergi uyumunu arttırmak gelir vergisi hasılatlarını arttıracaktır. Çünkü temel olarak gelir vergisi beyana dayalı bir vergi olarak dizayn edilmiştir. Daha fazla gelir vergisi hasılatı demek mükelleflerin kendi elleriyle kendi belirledikleri matrahlar üzerinden vergi ödemek anlamına gelecektir.

Teorik manada ifade ettiklerimiz her zaman uygulamada karşılık bulmamaktadır. Ülkemizde toplam vergi hasılatları içinde yeterli ağırlığı olmayan gelir vergisi hasılatları kendi içinde de belirli olumsuzluklar taşımaktadır. Vergi sisteminin vergi uyumu adına açısından değerlendirme aracı olabilecek gelir vergisi hasılatları hem toplamda arzu edilen oranlarda olmadığı gibi kendi içinde de gelir vergisi hasılatının sadece yüzde 8,5'i beyana dayalı olarak tahsil edilmektedir. Yani bu haliyle ülkemiz gelir vergisi uygulaması vergi uyumunu yansıtmamaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde gelir vergisi hasılat sağlayan unsurlardan ücret gelirleri üzerine bir değerlendirme yapmaya çalışacağız. Vergi uyumunu ölçülebilmesi oldukça zordur. Fakat belirli değerlerle tahmin edilebilir. Bu manada ülkemiz için çeşitli kamu kuruluşlarından ve araştırma kuruluşlarından ortaya konan değerlerle ücret kazançlarının tahmini olarak ne kadarı beyan ediliyor ne kadarı beyan edilmiyor veya vergi uyumu ne düzeyde tahmini rakamlarla açıklamaya çalışacağız.

TEPAV'ın S.G.K verilerine dayanarak hazırladığı istihdam izleme bülteninde Türkiye yaklaşık 13,5 milyon ücretli bulunmaktadır. Bu rakamın yaklaşık 3 milyonu da kamu çalışanlarından oluşmaktadır. Burada önemli bir konuya değinmekte yarar var. Kamu çalışanlarının ödedikleri vergiler, piyasada ücret geliri elde eden mükellefin ödediği vergi ile karşılaştırıldığında belirli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kamu çalışanlarının elde ettikleri gelir üzerinden elde ettikleri vergiler görünüşte, zahiri vergilerdir. Yani devletin kasasından çıkmadan tekrar kazanıldığı varsayılan vergilerdir. Bunun anlamı kamu çalışanları dışarıda bir gelir elde edip yeni bir kaynağı oluşturarak devlete veren mükellefler değildir. Fakat özel kesim ücretli çalışanları yeni ek bir kaynağı devlete

devrederler. Dolayısıyla vergi uyumu açısından kamu çalışanlarının elde ettikleri ücretler üzerinden elde edilen gelirlerden alınan vergiler bir anlam ifade etmemektedir. Herhangi bir kamu çalışanının ücret gelirinden vergi uyumsuzluğu ihtimali yoktur.

Özel sektörde ücret geliri elde edenleri vergi uyumu açısından değerlendirdiğimizde işveren ve çalışanın ortak bir vergi uyumundan bahsedebiliriz. Buraya kadar ki değerlendirmelerimizde hep mükellefi vergi uyumu açısından değerlendirmiştik. Oysa vergi sorumlusunun da vergi uyumunda bir etkisi mevcuttur. İşveren çalışanın kayıt dışı çalıştırırsa yani sigorta kaydını yaptırmaz ise ücretlinin de elde edeceği gelir üzerinde hesaplanacak gelir vergisi de hazineye aktarılamayacaktır. Yani işverenin sigorta maliyetlerini katlanması ve dolayısıyla kayıt içinde kalması vergi uyumunu arttıracaktır. Çalışanın vergi uyumu açısından fonksiyonu ise kayıt dışı çalışmayı reddetmesi ve verginin hazineye aktarılmasını sağlamasıdır. Çünkü ihtimal dâhilinde çalışan kayıt içine girmeyip maaşının az üzerinde bir tutar alarak sigortasız ve dolayısıyla da vergisiz bir çalışan olarak çalışabilirdi. Bu durumda kayıt içi çalışan bir ücretlinin vergi uyumu göstermesinde işvereni yani vergi sorumlusu ve ücretli yani mükellef ortak hareket ederler. Vergi uyumu bu ortak tavır sonucu gelişmektedir.

Ülkemizde yaklaşık ücretli sayısı 13 milyon civarındadır. Toplam istihdamın yüzde 40'ı kayıt dışıdır. Bu rakamın yarısından fazlasını yaklaşık yüzde 23'ü kayıt dışı çalışan ücretlilere aittir. S.G.K verilerine göre toplam istihdam 17 milyon olarak belirtilmektedir¹⁴¹. Yaklaşık TEPAV verilerine göre 3,5 milyon ücretli kayıt dışı olarak hesaplanmaktadır.

Ülkemizde kamu çalışanlarının sayısı 3 milyona yaklaşmaktadır. Vergi uyumu açısından kamu çalışanlarını bir anlam ifade etmediklerinden analiz dışı bırakacağız. 13 milyon toplam çalışandan 10 milyonu uyum adına değerlendirilebilir. Toplam 3,5 milyon kayıt dışı çalışan ücretli olduğu tahmin edilmekte olduğundan;

Kayıtlılık- kayıtsızlık açısından vergi uyumsuzluğu = $3,5 / 13,5 \times 100 = \% 28$

¹⁴¹ TEPAV(2012) İstihdam izleme bülteni ,sayı 10, s. 10

http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1350198990-3.Istihdam_Izleme_Bulteni_08_2012.pdf

Erişim Tarihi: 03.02.2013)

Kayıt altına alınmayan mükellefler nedeniyle vergi uyumsuzluğu % 28'dir. Yani vergi uyumu % 72 olarak hesaplanır. Buraya kadar her mükellefin tam olarak aldığı gerçek ücreti belirttiği varsayımı ile hareket ettik. Analizimize ücret gelirlerini eksik beyan edenleri de dâhil ederek, ücret gelirlerindeki vergi uyumunu tespit etmeye çalışacağız. Burada bilemediğimiz ve tam olarak tespit edilemeyecek bir kayıt dışılığı, vergi uyumu tahminimizde kullanacağımız için bir takım varsayımlarımız olacak. Bu varsayımlarımızı da akılcı temellere oturtmaya çalışacağız.

13 milyon çalışanın yaklaşık % 47'si asgari ücretle çalışmaktadır. Yaklaşık 6 milyon insan asgari ücretle çalışıyorsa analizimizde bu noktaya da değinmek gerekiyor. Çalışanların çok büyük bir bölümü aslında asgari ücret almamakta fakat işveren sigorta maliyetlerinin beyan edilen ücretle beraber artması nedeniyle sadece asgari ücret üzerinden beyan yapılabilmektedir. Tahminimiz bu 6 milyon ücretlinin Türkiye'deki yaklaşık kayıt dışılığı %50 olarak ifade edildiğinden yarısı gerçekten asgari ücretli yarısı da eksik ücret beyan etmiş kabul edeceğiz.

Gelirini eksik olarak asgari ücret üzerinden beyan eden 3 milyonluk çalışanın maaşlarını da en kötü ihtimalle kamuda çalışan en düşük memur ve işçi maaşının ortalaması olduğunu kabul edeceğiz. En düşük memur maaşı 1500 TL civarındadır.¹⁴² Kamuda çalışan ayrıca en düşük işçi maaşı da 1300 TL civarındadır. Analizimizde vergi kaybına neden olan ücretlileri yaklaşık 6 milyon çalışanın yarısını- yani üç milyon çalışanı - kamuda çalışan en düşük memur ve işçi maaşının ortalaması 1400 TL den yani asgari ücretin yaklaşık 2 katından değerlendireceğiz.

Kamu çalışanlarının analiz dışı bırakıldığı 10 milyon çalışanın beyanda bulunup 3,5 milyon çalışanın kayıt dışı kaldığı durumda %72'lik bir vergi uyumu bulmuştuk. Şimdi ise bu oranının 6 milyon asgari ücretliden yarısının (3 milyon) aslında 1400 TL civarında maaş aldıkları ama yaklaşık asgari ücret değeri 700 TL üzerinden yarı yarıya bir beyan da bulundukları % 72'lik vergi uyumu yaklaşık %60'a düşürmektedir.

Matematiksel açıklaması ilk analizde 10 milyon çalışanda %72 uyum var. Bu 10 milyonun 3 milyonu yani %72'nin %22'sini oluşturan kitle yarım uyumlu olduğu için

¹⁴² <http://www.memurlar.net/haber/256342/> (Erişim Tarihi: 03.02.2013)

%22'nin yarısı %11 %72'den çıkarılır. Sonuç olarak %60 vergi uyumu tahmini olarak tespit edilir.

1.1.2.2. Gelir vergisi tarifesinin uyum açısından analizi

Türk gelir vergisi dilim usulü artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Vergilendirme de ödeme gücüne göre vergilendirme prensibi doğrultusunda ilk dilime yüzde 15 son dilime de yüzde 35 oranları uygulanmaktadır. Vergi uyumu açısından çalışmamızın muhtelif yerlerinde ifade ettiğimiz üzere vergi oranlarının artarak uygulanması vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Nitekim artan oranlı bir tarifede yüksek vergi oranları üzerinden vergi ödemek istemeyen mükellefler vergi uyumsuzluğu göstereceklerdir. Ülkemiz gelir vergisi uygulama sonuçları vergi oranı vergi uyumu arasında ters oranlı bir ilişki olduğu görüşümüzü desteklemektedir. Toplamda 13,5 milyon ücretli gelir vergisi mükellefinin %47'si sadece asgari ücret üzerinden gelir beyan etmektedirler. 6 milyon ücretli için asgari ücret üzerinden gelir beyan etmenin izahatı içinde muhakkak gelir vergisi oranlarının yükselerek vergileme yapması da olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2013 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir¹⁴³.

Tablo 6. 2013 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Matrah	Oran
10.700 TL'ye kadar	% 15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL,	fazlası % 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL),	fazlası % 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL),	fazlası % 35

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413> (Erişim Tarihi: 04.02.2013)

Ülkemizde 6 milyon insan gelirini asgari ücret üzerinden vergileyecek kadar vergi uyumu göstermektedir. Bu denli bir vergi oranı artışına gerek var mıdır? Bu konuya biraz açıklama getirmekte yarar olduğu kanaatindeyiz. Artan oranlı vergilendirme gelirin marjinal faydasının düştüğü varsayımına göre artan gelirin daha fazla oranda vergiye gitmesini ifade etmektedir. Artan gelirin marjinal faydasının nasıl değişeceği ancak bir varsayım ile açıklana bilir. Nitekim marjinal fayda kavramı bütün bireylerde aynı olamayacaktır.

Artan gelirin marjinal faydası kişiden kişiye değişiklik gösterebileceği için vergi uyumu ve marjinal fayda arasında bir bağ söz konusudur. Artan gelire karşı mükelleflerin üç farklı tutumu olacaktır. Birinci tutum gelir arttıkça artan gelire daha az ihtiyaç duyan mükellefler yani marjinal faydaları azalanlar bu gelirlerin daha fazla bir kısmının vergiye gitmesine karşı çıkmayacaklar ve vergi uyumları yüksek olacaktır.

İkinci durum ise kişinin geliri attıkça farklı saiklerle artan gelire daha fazla ihtiyaç duyan kişi daha az vergi uyumu gerçekleştirecektir. Bu kişiye göre gelirin marjinal faydası arttığı için artan gelirin daha da az bir kısmını devlete vergi olarak vermek

isteyecektir. Marjinal faydası yüksek olan kişi yatırım yapmak isteyen bir yatırımcı olabileceği gibi parası arttıkça cimrileşen bir vatandaş da olabilir¹⁴⁴.

Üçüncü durum ise gelirleri artıkça marjinal faydasında değişme olmayan kişilerde vergi uyumu marjinal fayda değişkeninden bağımsız gerçekleşecektir. Vergi uyumu açısından tarifelerin oranlarının artması oldukça sakıncalı durumlar oluşturmaktadır. Gelirin bir limitten sonra % 35 oranında vergilendirilmesi herkes tarafından kabul göremez. Çünkü özellikle kolay elde edilmeyen gelir türlerinde bu oran karşılık bulamayacaktır. Ticari olarak çalışan ağır maliyetlere katlanan hele ki yanında işçi çalıştıran birisi için önce KDV sonra KV ve en nihayetinde de bu oranlarda gelir vergisi ödemek oldukça zordur. Kanaatimiz bu oranların makul bir seviyeye çekilmesidir. Aksi halde bu oranlar kâğıt üzerinde uygulanması zor oranlar olarak kalacaktır.

1.3.Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisinde Uyum

Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisini dolaysız vergiler açısından kısaca değerlendireceğiz. Bu iki vergide gelirin beyanı ve buna göre tahakkuk edecek vergi mükellefin inisiyatifinde değildir. Dolayısıyla mükellefin beyana dayalı eksik vergi ödemeye dayalı vergi uyumu bu iki vergide de takip edilemez. Ancak mükellefin tahakkuk eden vergiyi ödememesi gibi durum söz konusu ise bu durumda vergi uyumsuzluğu mevcuttur denebilir. Hem emlak vergisi hem de motorlu taşıtlar vergisi mülkiyet üzerinden alındığından takibi vergi idaresinde kolay vergilerdir. Fakat ödenmeyen bu vergi tutarı da daha sonra ödendiği takdirde tek bir eksikle vergi uyumu sağlanmış olur. Bu eksik de vergi uyumunun zaman ögesi açısından geç ödenmesi olacaktır. Ayrıca bu iki vergi de gelir üzerinden alınmadığında ve beyana dayalı olmadığından vergi uyumunu yansıtmıyacağından tartışılabilir. Fakat vergi uyumu mükellefin vergi ödeme isteği ile paralel olduğu için vergi uyumu açısından da

¹⁴⁴ Anadolu'da cimrileri ve para tutumlarına dair güzel atasözleri bulunmaktadır. Bunlardan biri de: 'cimri bedava mezar bulsa akşamdan ölmüş'.

Şadi Şirazi'ye ait olan ; "Cimri, borç para isteyen olan kişinin geldiğini bir fersah uzaktan görür".

Bir diğer güzel bir söz de aynı kişiye ait olarak; "Altının ne olduğunu mihenk, cimrinin kim olduğunu dilenci bilir". Paraya karşı algılar kişiden kişiye değişebilir. Genelleme yapmak kolay değildir. Dolayısıyla marjinal fayda cimrilerde her zaman en yüksek değerde denilebilir.

dar bir dairede irdelenebilir. Nitekim bu irdeleme tahakkuk eden vergilerin tahsili ile ortaya konur. 2011 yılında motorlu taşıtlar vergisi açısından baktığımızda 8,6 milyar tahakkuk eden vergi varken bunun 6 milyarı tahsil edilebilmiştir. Bu demek oluyor ki her 100 TL M.T.V.'nin ancak 69 TL'si tahsil edilmiş yaklaşık %30 tahsilata bağlı uyumsuzluk söz konusu olmuştur.

1.2.Dolaylı Vergiler Kapsamında Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ve Vergi Uyumu

1.2.1. Katma değer vergisi

Türk vergi sisteminde 1984 den bu yana uygulanan, katma değer vergisi harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. İsminde manası ifade edildiği gibi mal ve hizmetlerin üretimden satışa kadar her aşamasında ortaya çıkan katma değeri vergilendirmek üzere yapılandırılmış bir vergidir.

Katma değer vergisinin vergi uyumu açısından iki önemli yönü vardır. Birincisi her vergi gibi katma değer vergisi de mükellefi ilgilendiren bir vergi uyumu problemine sahiptir. İkincisi de katma değer vergisinde katma değeri üretmeyen, gelir kazanmayan ve verginin mükellefi olmayan mal ve hizmeti satın alan tüketici, vergi yüklenicisi sıfatıyla da vergi uyumuna etki eder.

Katma değer vergisinde kanunun 8. Maddesinde mükellef

1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) (5602 sayılı Kanunun 10/5-b maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.04.2007)Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,(5)

f) (5602 sayılı Kanunun 11/1-ç maddesiyle kaldırılmıştır Yürürlük; 01.04.2007)(6)

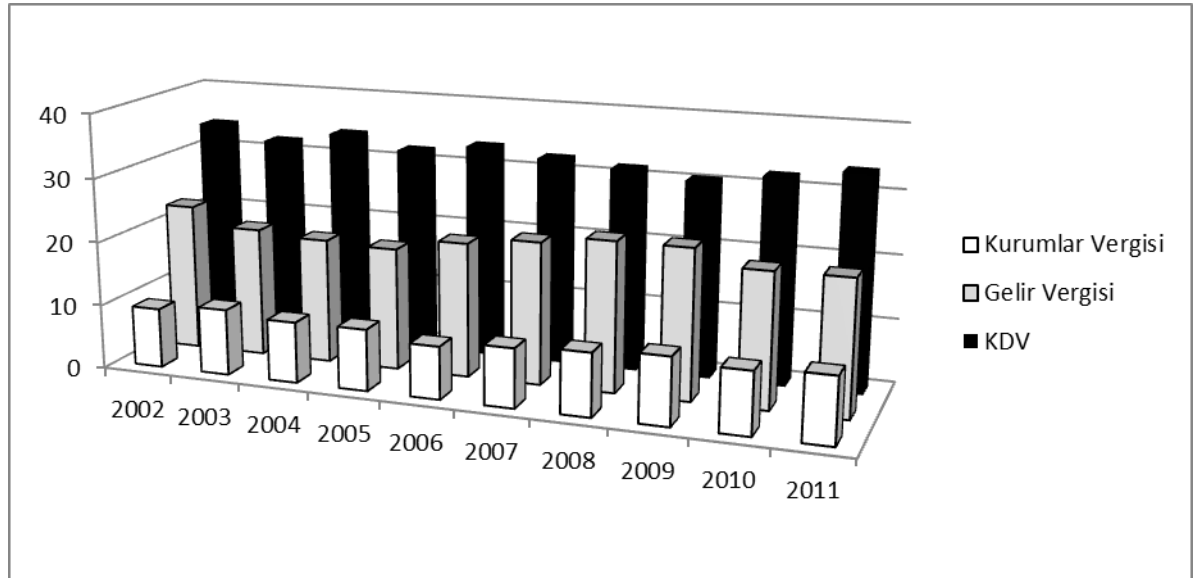
g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,

h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar şeklinde sıralanmıştır. Görüldüğü gibi uygulama alanı oldukça geniş bir vergidir.

Burada önemli bir ayrımı açıklamakta fayda vardır. Vergi uyumu sadece gelir üzerinden alınan vergiler için düşünülememelidir. Bu görüşümüzü çalışmamızın farklı bölümlerinde yer yer farklı ifadelerle açıklamaya çalıştık. Vergi uyumu açısından KDV'nin değerlendirilebilecek oldukça fazla yönü vardır. KDV denince akla sadece fatura alıp almama gelmektedir. Fakat KDV'nin vergi uyumu açısından önemi fatura almak ile sınırlı değildir. Vergi uyumu açısından fatura düzenlemekle yükümlü olan ve hesaplanan KDV'yi beyan etmek zorunda olanlar için daha fazla önemlidir.

Grafik 5. 2002-2011 Yılları Arasında Gelir ve Kurumlar Vergisi ile KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı



Kaynak: "Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 77" kaynağından yararlanılarak derlenmiştir.

Katma değer vergisi toplam vergi gelirlerindeki ağırlığını yıllar itibariyle korumaktadır. 2002-2011 yılları toplam vergi gelirleri içindeki yüzdesine baktığımızda KDV yüzde 33-34 arası bir oranda sabit devam etmektedir. Ülkemiz vergiciliğinde hasılatın büyük bir kısmı harcamalar üzerinden alınan bu vergiyle sağlanmaktadır. Genel itibariyle vergi sisteminde bu denli bir ağırlığı olması eleştirilere neden olmaktadır. Vergilemede ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini yerine getiremeyen hasılat marifeti olan bu vergi yine de yapısal kolaylıkları olmasına rağmen ülkemizde yüksek bir uyum seviyesinde işlem görmemektedir.

Katma değer vergisi oranı kanununun 28. maddesinde yüzde on olarak belirlenmiş Bakanlar Kuruluna dört katına kadar arttırmaya ve yüzde 1'e kadar da indirmeye yetki verilmiştir. Bu yetkiden hareketle ülkemizde ve harcama vergisinin üç oranı uygulanmaktadır. Buna göre yüzde 1, yüzde 8 ve yüzde 18 olarak belirlenmiştir. Vergi uyumu açısından kullanılan vergi oranları vergi uyumunu etkilemektedir. Yüzde 18'lik bir oran diğer vergilerinde dâhil olduğu vergilendirme sürecinde oldukça yüksektir. Tabii ki bütün hesaplanan KDV ödenmeyecektir. Mal ve hizmet ifasında ödenen KDV hesaplanan KDV'den mahsup edilecektir. Buna göre kalan tutar beyan edilip ödenecektir.

KDV için önemli bir problem fazla girdisi olmayan üretim süreçlerinde yaşanmaktadır. Özellikle hizmet sektöründe maliyetleri KDV'nin konusuna girmeyen girdilerden oluşan işletmeler için KDV korkulu bir rüyadır. Örnek olarak eğitim sektörünü dikkate aldığımızda her hizmet ifası için %8 KDV hesaplanmaktadır. Elde edilen hasılatı bakıldığında her 100 TL'nin 8'i bu vergiye gitmektedir. Buna göre elde edilen hasılatı gerçekleştiren maliyetlere bakıldığında doğrudan KDV'nin konusu olmayan girdiler de ağırlıklı olduğunda bu yüzde sekizlik yük doğrudan işletmenin üzerine kalmaktadır. Maliyetler olarak personel giderleri, ısınma, kira giderleri gibi ana giderler KDV'ye konu olmaz dolayısıyla verginin matrahından düşülemez. Burada şu itiraz yapılabilir; KDV mal ve hizmetin fiyatı üzerine konulan bir vergidir, yük mükellefe değil yükleniciye aktarılır. Fakat uygulamada mükellefin algısı böyle gerçekleşmemektedir. Vergi hizmeti veren işletmededir.

KDV ve vergi uyumu adına bir önemli nokta ifa edilen hizmetin ya da üretilen ürünün talebinin fiyat esnekliği birden büyükse bu tür durumlarda KDV'ye karşı uyumsuzluk gösterilmesi daha fazla olmaktadır. Bunun anlamı KDV sonrası malın fiyatında meydana gelen artış insanlarda o malı almama kararını aldırıyorsa iki durum söz konusudur. Mükellef birincisi malın üzerindeki KDV'yi fiyata yansıtmayıp kendi karından vaz geçer ki buna verginin amortismanı denir. İkincisi de mükellef KDV'siz fiyat üzerinden satış yapar ve vergi uyumundan vazgeçer. Ürün ve hizmeti takip eden satın alıcılar devamlı vergi yükünün ne oldukları bilirler. Satın alacakları şeyi daha ucuza almak için satıcıya fatura kesmemeyi önerebilirler dolayısıyla burada vergi uyumu açısından mükellef kadar yüklenici de etkilidir.

Katma değer vergisini toplumsal kabul edilebilirlik açısından incelediğimizde ülkemizde bu konuda güzel bir örnek mevcuttur. 1984 den hemen sonra 1985'de "Katma Değer Şaban" filmi dönemin bu vergiye karşı ilk tepkileri görüyoruz. Kemal Sunal'ın başrolde oynadığı, canlandırdığı karakter KDV'ye karşı bir şarkı söyleyerek filmi vergicilik adına önemli bir figür haline getiriyor. Filmde getirilen bu vergiyle orta direğin zenginlere nazaran daha zor duruma düştüğü, dürüst zenginlerin kısmen üçkâğıtçı olarak gösterilip vergiden etkilenmeyeceği katma değer vergisinin bir adaletsizlik aracı olduğu dile getiriliyor.

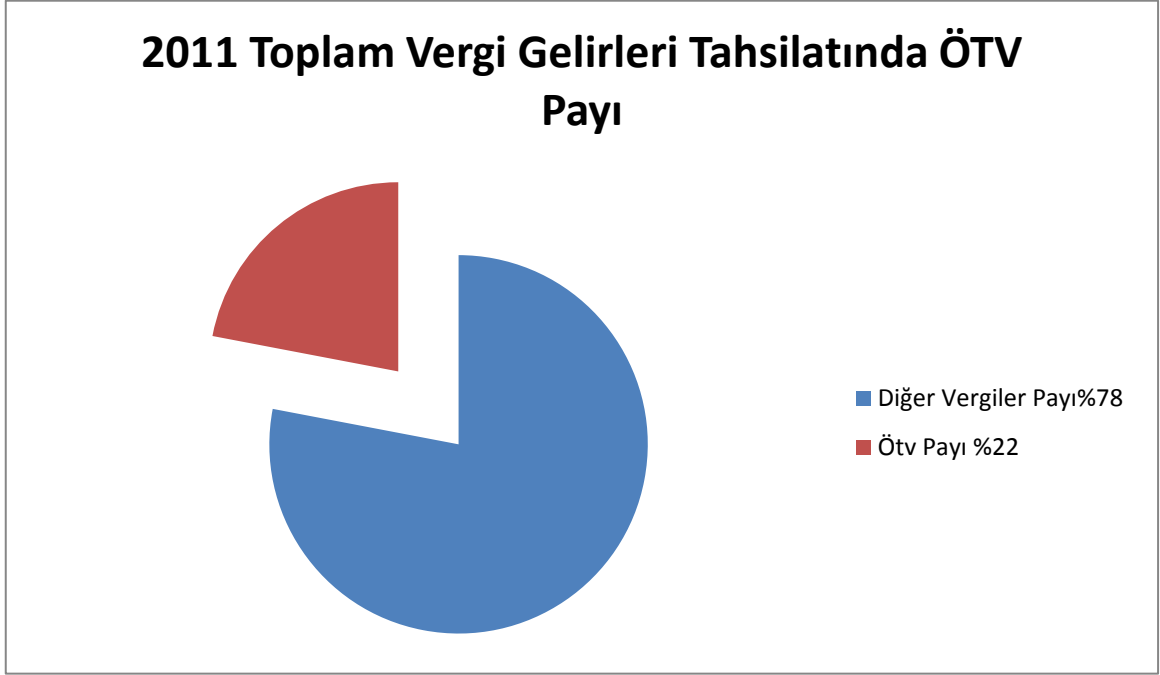
Bir dönemin mizahi anlayışını gösteren kendi dışında üçüncü kişilerden düşman oluşturan ve kolay taraftar toplamayı hedefleyen bir komedi olarak değerlendirdiğimiz bu film tekrarladığı nakaratlarla katma değer vergisini olumsuz pekiştirmelerle hatırlanmasını sağlıyor. Vergi ahlakının tesisinde bu tür yayınların olumlu ve olumsuz etkilerini daha önce ifade etmiştik. Sonuç olarak bu film toplumun görüşünü mü yansıtır yoksa toplumda bir görüş sağlamayı mı hedef alır bu konu tartışılabilir. Kanaatimiz vergi ahlakını yükseltmeyen ve vergiye karşı tutumu içerik olarak olumsuz etkileyen bir film olarak Türk sinemasında nadir bir örnek olarak yer almıştır.

1.2.2. Özel tüketim vergisi

Özel tüketim vergisi 4760 sayılı kanunla çıkarılan 12 haziran 2002 yılında çıkarılan dört farklı liste üzerinden hangi malların üzerine konduğu belirtilen bir tüketim vergisidir. Katma değer vergisinden farklı olarak bu vergi malın genellikle ilk tesliminde alınan bir vergidir.

Özel tüketim vergisinin vergi uyumu açısından değerlendirilmesini yaparsak genellikle vergini konusuna giren mallar sıkı bir takip sistemine dahil oldukları için vergi uyumunun yüksek olduğu söylenebilir. Fakat yüksek bir uyum gönüllü bir uyumu bu vergi için ifade etmemektedir. Özellikle akaryakıt ve taşıt alımlarında takibinin yüksek olması bu vergi için kayıp ve kaçakları azaltmaktadır. Ülkemizde özellikle yüksek düzeyde taşıt alımı yapıldığı için ve bu taşıtlarda da yüksek oranlarda ÖTV alındığı için hasılatı arttırıcı bir vergi olarak değerlendirilebilir. Dünyada sıralama olarak Norveç ile birlikte zaman zaman birinci değişse de en pahalı akaryakıt fiyatları ülkemizde gerçekleşmektedir. Buna göre benzinde litre başına yaklaşık 2,2 TL motorinde ise litre başına 1,6 TL özel tüketim vergisi alınmaktadır.

Grafik 6. 2011 Toplam Vergi Gelirleri Tahsilatında ÖTV Payı

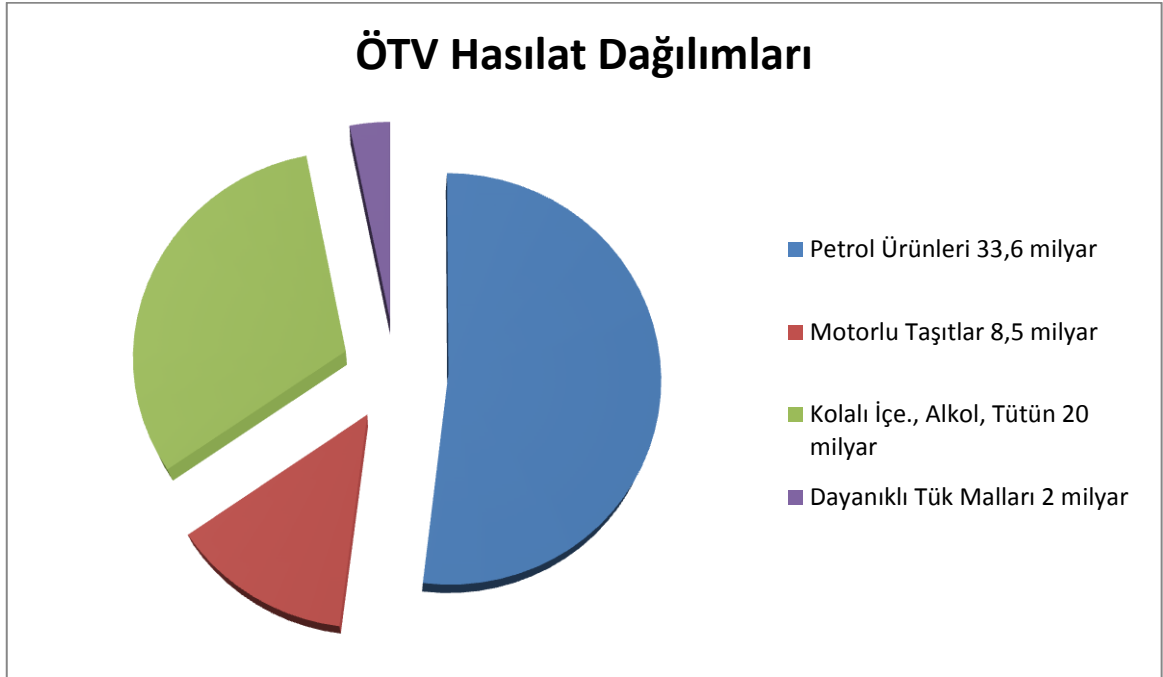


Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri Tablo:52'den alınan verilerle hazırlanmıştır.

2011 bütçe gerçekleştirmelerine göre toplam vergi gelirleri hasılatı 284 milyar bunun içinde ÖTV hasılatı da 64 milyar olarak gerçekleşmiştir. ÖTV hasılatı içinde en yüksek rakam 33,6 ile akaryakıt üzerinden sağlanmıştır. Alkol, tütün ve kolalı içecekler üzerinden 20 milyar, motorlu taşıtlar üzerinden 8,5 milyar ve son olarak da dayanıklı tüketim mallarından 2 milyar vergi hasılatı toplanmaktadır¹⁴⁵

¹⁴⁵ Kaynak; Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri Tablo :52'den alınan verilerle hazırlanmıştır.

Grafik 7. ÖTV Hasılat Dağılımları



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri Tablo :52'den alınan verilerle hazırlanmıştır.

2011 sonu itibariyle ÖTV oranlarında ciddi artışlar söz konusu oldu. Özellikle motorlu taşıtlara gelen artışlar dikkat çekiciydi. Genel itibariyle ithalat rakamlarını arttıran lüks sayılabilecek araçlar üzerine konan ÖTV oranlarındaki artış ile ithalat ihracat açığı azaltılamaya çalışılmıştır. Yapılan değişiklikle 2000 cc üzeri araçlarda %84 olan oran %130'a yükselmiştir. 2011 ile 2012 araç satışı rakamlarına baktığımızda toplam Pazar %10 daralmıştır¹⁴⁶. Vergi uyumu açısından hem KDV hem de ÖTV'nin bu denli yüksek oluşu mükelleflerce olumsuz karşılanmaktadır. ÖTV özellikle akaryakıt ve taşıt alınımlarındaki yüksek oranları nedeniyle mükelleflerce olumsuz karşılanmaktadır. Vergiden ödememe ihtimalinin azaldığı bu vergiler vergi uyumu açısından olumlu veriler vermektedir. Fakat diğer vergilere de uyumu kanaatimizce azaltmaktadır.

¹⁴⁶ Otomotiv Sanayii Derneği (OSD)Haber Bülteni Aralık 2012
<http://www.osd.org.tr/osdhaber.pdf> (Erişim Tarihi: 06.02.2013)

1.3.Tahakkuk Eden Gelirlerin Tahsili Açısından Uyum

Tablo 7. 2010-2011 Yılı Genel Bütçe Vergi Gelirleri Kümülatif Tahakkuk - Tahsilat Sonuçları (Bin TL)

GELİRİN ÇEŞİDİ	Tahakkuk			Tahsilat		
	2010 Yılı	2011 Yılı	Değişim	2010 Yılı	2011 Yılı	Değişim
VergiGel.Toplm	273.471.884	332.423.278	21,6	235.714.637	284.446.206	20,7
Gelir/Kazanç Alınan Ver.	88.433.299	109.091.365	23,4	72.240.135	89.118.102	23,4
-Gelir Vergisi	59.602.429	71.578.857	20,1	49.385.289	59.884.487	21,3
-Kur.Vergisi	28.830.870	37.512.508	30,1	22.854.846	29.233.615	27,9
Mülk.Üzerinden Al.Vergiler	8.216.948	9.060.017	10,3	5.357.758	6.320.897	18,0
-V.İ.V	414.943	453.359	9,3	229.091	260.651	13,8
-M.T.V	7.802.005	8.606.658	10,3	5.128.667	6.060.246	18,2
Dâhilde Al. Mal ve Hiz. Verg.	120.325.712	141.251.648	17,4	105.616.475	120.381.377	14,0
- Dâhilde Alınan K.D.V.	51.677.366	64.248.047	24,3	39.438.999	46.859.326	18,8
- Ö.T.V.	60.141.800	67.530.266	12,3	58.038.327	64.263.538	10,7
BankaSig.vergisi	3.731.209	4.466.095	19,7	3.577.367	4.309.826	20,5
- Şans O. Ver.	640.172	578.690	-9,6	434.110	528.066	21,6
- Özel İl. V.	4.135.165	4.428.550	7,1	4.127.672	4.420.621	7,1
Ulus. Tic. ve Mu. Al. Verg.	39.563.175	53.498.483	35,2	39.562.865	53.498.173	35,2
Gümrük Vergileri	3.269.932	4.692.684	43,5	3.269.666	4.692.418	43,5
İthalde Al K.D.V.	36.211.031	48.690.051	34,5	36.210.987	48.690.007	34,5
DiğerDışTic. Gel.	82.212	115.748	40,8	82.212	115.748	40,8
Damga Verg.	6.897.424	8.507.566	23,3	5.141.850	6.534.298	27,1
Harçlar	8.707.378	10.214.257	17,3	7.175.593	8.479.827	18,2
Başka Yer. Sınıfı olmayan Diğer Vergiler	1.327.948	799.942	-39,8	619.961	113.532	-81,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu,

Devletin vergi hasılatları üzerine birçok probleminden biri de tahakkuk eden vergilerin tahsil edilememesidir. Mükellefin vergi yükünü yansıtır bir şekilde tüm gelirlerinin eksiksiz beyan etmesi vergi uyumunu tam tersi durum da de vergi uyumsuzluğunu ifade eder. Fakat vergileri beyan edip daha sonra ödememek veya ödeyememek vergi uyumuyla ilişkilendirilebilir mi? Konuyu vergi uyumu açısından irdeleyebilir miyiz?

Gelir vergisi için 2010 yılında yaklaşık 59 milyar TL vergi tahakkuk etmiş, bunun aynı yıl yaklaşık 49 milyar TL'lik kısmı tahsil edilebilmiştir. Gelir vergisi 2011 yılın için 71 milyar TL tahakkuku rakamına ulaşmış bunun da yaklaşık 59 milyar TL'si tahsil edilebilmiştir. Dolayısıyla burada ciddi anlamda tahsil edilebilme sorunu vardır. 2010 için 10 milyar, 2011 yılı için de 12 milyar TL tahsil edilememiş gelir vergisi bulunmaktadır. Bu tahsil edilemeyen gelir vergisi tutarları MTV'nin tahakkuk rakamlarından bile yüksektir. MTV 2010 yılı için yaklaşık değerlerle 7,8 milyar 2011 yılı için de 8,6 milyar TL tahakkuk rakamlarına ulaşmıştır.

Tahsilat problemi Kurumlar Vergisi için de aynı derecede gerçekleşmektedir. 2011 yılında 28 milyar tahakkuk eden verginin 22 milyarı, 2011 yılı için 37 milyarı tahakkuk eden verginin de 29 milyarı tahsil edilebilmiştir.

Tahsilat problemine vergi uyumu açısından bakmak kolay olmayacaktır. Çünkü tahsil edilemeyen vergilerin neden tahsil edilemediğini tespit etmek zordur. Öncelikle tahakkuk eden verginin vergi uyumu açısından vergi uyumu ya da vergi uyumsuzluğu açısından ne olduğu tespit edilmelidir. Tahsil edilmeyen gelirler bir yönüyle vergi uyumudur ki mükellef gelirlerini beyan etmiş ve buna ait vergiyi hesaplatmıştır. Sonuç itibarıyla vergi devlet hazinesinin aktif değerleri içinde yer alacaktır. Tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi; bu vergilerin ödenemeyeceği veya ödemeye bir direncin olduğu manalarının ifade etmez.

Bir başka yönüyle tahakkuk eden vergiler tahsil edilmedikleri sürece vergi uyumsuzludur. Çünkü vergi uyumunun tanımı gereği vergi uyumu şekli yükümlülüklerle mali yükümlülükleri eksiksiz yerine getirmektir. Bu açıdan bakıldığında beyan edilen ama ödenemeyen vergiler şekli anlamda uyumu mali anlamda da uyumsuzluğu ifade etmektedir. Vergi idaresinin mükelleften beklentileri vergi

uyumu açısından mükellefin herhangi bir zorlama ve baskı olmaksızın bu vergileri ödemesidir. Tahsil edilemeyen vergiler ise eğer mükellef ödememeye devam ederse cebri yollarla tahsil edilecektir. Bu da vergi uyumunun en önemli öğesi olan gönüllü vergi ödeme özelliğini ortadan kaldıracaktır.

Mükellefin tahakkuk ettirdiği fakat ödemediği vergiler bir başka yönüyle başka bir uyumsuzluğu ifade edebilir. Bu da vergi idaresi marifetiyle re 'sen ya da ikmalen tarhiyatlarla ortaya konulan vergi tutarlarına ilişkindir. Bu tutarlar ya vergi davalarına konu olacak ve uzun bir zaman zarfında tahsil edilecektir, ya da uzlaşma müessesesine müracaat edilip belirli indirimler uygulanarak tahsil edilecektir. Nitekim 2011 yılı için yaklaşık 50 milyon TL vergi alacağı toplamda indirilmiştir. Uzlaşma sonrası gerçekleşen indirim bir yönüyle vergi uyumunu gecikmeli de olsa sağlamıştır. 2010 ve 2011 yılı için gelir çeşitlerine göre tahakkuk eden vergilerin tahsilat oranları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Buna göre harcama vergilerinde oran %90'larda gerçekleşirken gelir/kazanç üzerinden elde edilen vergilerde %80 civarında bir oranda tahsilat mümkün olmaktadır.

Tablo 8. 2010-2011 Yılları Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsil/Tahakkuk Oranları

GELİRİN ÇEŞİDİ	2010	2011
Vergi Gelirleri Toplamı	0.86193372	0.855675
Gelir/Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	0.81688839	0.816913
- Gelir Vergisi	0.82857846	0.836623
- Kurumlar Vergisi	0.79272134	0.779303
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	0.65203747	0.697669
- Veraset ve İntikal Vergisi	0.55210234	0.574933
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	0.65735244	0.704135
Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	0.87775483	0.852248
- Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi	0.76317742	0.729350
- Özel Tüketim Vergisi	0.96502477	0.951626
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	0.95876886	0.965010
- Şans Oyunları Vergisi	0.67811463	0.912520
- Özel İletişim Vergisi	0.99818798	0.998210
Uluslararası Tic. ve Muam. Al. Vergiler	0.99999216	0.999994
- Gümrük Vergileri	0.99991865	0.999943
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	0.99999878	0.999999
- Diğer Dış Ticaret Gelirleri	1.00000000	1.000000
Damga Vergisi	0.74547396	0.768057
Harçlar	0.82408195	0.830195

Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	0.46685638	0.141925
--	------------	----------

Kaynak: “Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 80” kaynağından yararlanılarak derlenmiştir.

2. Vergi İdaresinin Vergi Uyumunu Geliştirmesinde Paydaşları

Vergi uyumu mükellef ve devlet arasındaki mali ilişkinin bir sonucudur. Vergi idaresine karşı mükellefin takındığı tutum ve davranışlardaki olumsuzluklar daha önce ifade ettiğimiz üzere vergi hasılatlarını olumsuz etkilemesi, vergi mahkemelerinin iş yükünü arttırması, devlet-mükellef ilişkilerinin bozulması açısından doğrudan etkilere neden olabilmektedir.

Vergi uyumunun doğrudan etkilerinin yanında doğrudan olmayan dolaylı etkileri de önem arz etmektedir. Vergi uyumunu arttırmak sadece vergi yönetiminin gayretiyle olamayacaktır. Vergi uyumu bir yönüyle devlet ve mükellef arasındaki uzlaşmayı yansıtmaktadır. Ayrıca vergi uyumu başka bir yönüyle muhasebe çalışanları ile ilgilidir. Sonuç itibariyle vatandaş/mükellef, muhasebe çalışanları ve vergi idaresinin ortak gayretiyle vergi uyumu arttırabilir. Öncelikle vergi uyumsuzluğunu çözmek bu üç paydaş için de fayda sağlayacaktır. Öncelikli olarak çalışmamızın bu bölümünde çözüme ortak olabilecek paydaşları inceleyeceğiz. Vergi idaresinin vergi uyumunu arttırmada etkin bir vergi yönetimi kapsamında inceleyip daha sonra da vergi idaresinin vergi uyumunu arttırıcı ne gibi politikalar üretebileceğini ortaya koyacağız.

Vergi uyumsuzluğu gerçekten de bir vergi sistemi için ciddi bir hastalıktır. Bu hastalık tek başına oluşturduğu problemlerle kalmayıp beraberinde başka sıkıntıları da getirmektedir. Dolayısıyla bu sosyal ve ekonomik problemin çözümünde problemten etkilenen devlet, vatandaş ve muhasebe sektör çalışanları rol almalıdırlar.

2.1.Vergi Uyumunun Arttırılmasında Mükellefler

Vergi uyumunun artırılmasında belirli politikalar oluşturulabilir. Uyum arttıracak politikaların başarılı olabilmesi ve elde edilen başarının sürdürülebilmesi politikalara

sahip çıkabilecek paydaşlara bağlıdır. Vergi uyumunun arttırılmasında uygulamanın paydaşlarından en geniş tabana yayılmış olanı o ülkenin vatandaşlarıdır. Vergi uyumunu arttırabilecek eğitim, kamu reklamları, jenerik ve slogan çalışmaları ve duygusal algının geliştirilmesi ile vatandaşlar üzerinde belirli bir vergi ahlakı ve buna bağlı olarak da vergi uyumu seviyesi arttırılabilir.

Vergi uyumunun artmasında duyarlılığın gelişimi vergi uyumunun içerik olarak vatandaşlara ne sağladığıyla ilgilidir. Aksi halde vergi uyumundan faydalanmayan bir paydaş uzun vadede paydaş olmaktan vazgeçebilecektir. Bu da vergi uyumunun zemininin kaybedilmesi gibi bir tehlike oluşturacaktır. Çünkü vergi uyumu kısıtlı bir topluluğu değil tüm mükellefleri ilgilendiren bir olgudur.

2.1.1.Vergi uyumsuzluğunun mükelleflere olumsuz etkileri

Vergi uyumuna vatandaşlar tarafından bir paydaş olarak sahip çıkılmasında belirli iktisadi zorunluluklar vardır. Vergi uyumu, vatandaşlar için sadece sosyal bir olgu olarak sınırlı değildir. Vergi uyumu vatandaşların iktisadi olarak hayat standartlarını da etkilemektedir.

Vergi uyumu vergi hasılatlarını arttırdığı gibi vergi uyumsuzluğu da vergi hasılatlarını olumsuz etkiler. Bu nedenle vatandaşlarının beklentilerine cevap vermek gayretinde olan devlet, kamu gereksinimlerini karşılamada kaynak problemi yaşar. Bilindiği üzere bütçe hazırlanırken önce gelirler dikkate alınıp gelirlere göre bir harcama demeti oluşturulmaz. Devlet üstün güç olarak önce vatandaşlarının ihtiyaçlarını yani kamu harcamalarını belirler sonra da bu harcamaları karşılamak üzere gelir tahminleri yapar ve en sonunda da gelirlerin harcamaları karşılamadığı kadar borçlanma yoluna gider. Borçlanma temel olarak bir kaynak yetersizliği problemidir. Kaynak yetersizliği problemi sadece mükelleflerin beyan etmedikleri gelirleriyle ya da ödemedikleri vergilerle sınırlı değildir. Fakat beyan edilmeyen her gelir ve buna bağlı ödenmeyen her vergi devletin borçlanması sonucunu doğurur. Vergi uyumsuzluğunun iktisadi olarak mükellefler üzerinde oluşturabileceği muhtemel olumsuz etkileri sırasıyla inceleyelim.

2.1.1.1.Uyumsuzluğa bağlı dışlama etkisi

Vergiler kamu gereksinimlerini karşılamak üzere toplandığından, ideal bir vergi uyumu teorik manada borçlanmaya gerek bırakmayacaktır. Çünkü devlet faaliyetleri itibariyle kar amacı gütmeyiz. Uzun vadede de olsa imkân oldukça kamu harcamalarıyla kamu gelirlerini eşitlemeye çalışılır, en azından aradaki makas daraltılmaya çalışılır. Uygulamada görüldüğü üzere bugün birçok ülke çeşitli nedenlerle açıklarını borçlanma yoluyla kapatmaktadır. Borçlanmanın nedenleri arasında kayıt dışı kalan gelirlere bağlı tahakkuk ettirilememiş vergiler de sayılabilir. Bu açıdan vergi uyumsuzluğu bir cihette vergi borçlanması ile sonuçlanır. Vergi uyumsuzluğunun borçlanma yoluyla giderilmesi çeşitli maliyetleri beraberinde getirecektir. Borçlanma iç borçlanma ve dış borçlanma yoluyla yapılacak ve bu durum mükellefleri-vatandaşları olumsuz etkileyecektir.

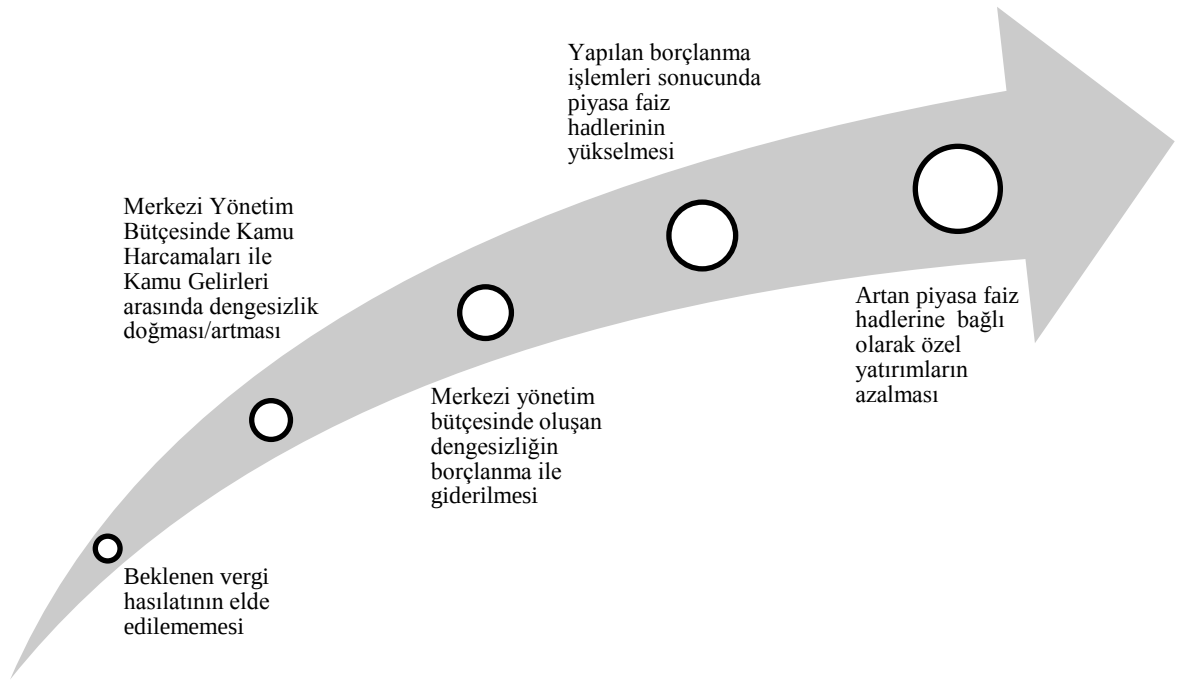
Vergi uyumu ve iç borçlanma arasındaki bağı ifade edelim. Kaynak yetersizliği yönüyle değerlendirdiğimizde borçlanma; vatandaşların vergi uyumu açısından paydaş olamadığı bir durumdur. Devletin vergileme yoluyla alamadığı vergileri iç borçlanma yoluyla alması en temel manada, vergi uyumu açısından mükelleflerin yeterli düzeye getirilemediğini ifade eder. Kamu finansmanı açısından borçlanma ülkemizde 2013 yılı için ortaya çıkan değerler itibariyle irdelendiğinde boyutları yaklaşık kamu gelirlerinin %10'una yaklaşmaktadır. 2013 yılı için tahmin edilen kamu giderleri 404 milyar TL kamu gelirleri 371milyar TL ve borçlanma ise 33 milyar TL olarak tahmin edilmiştir. Toplam 371 milyar TL kamu gelirlerinin yaklaşık 317 milyar TL'si vergi gelirlerinden oluşacağı tahmin edilmektedir¹⁴⁷. Görüldüğü üzere 317 milyar TL'ye mukabil 33 milyar TL borçlanma tahmin edilmektedir. Türkiye'de çeşitli model çalışmalarından anladığımız kadarıyla iyimser bir oranla %33 civarında bir kayıt dışı ekonominin varlığından söz edilmektedir.¹⁴⁸ Bu açıdan bakıldığında kayıt dışı ekonomi tam olmasa da yaklaşık değerler itibariyle vergi uyumsuzluk seviyesini de ifade etmektedir. Sonuç olarak toplam vergi gelirlerinin % 10'na tekabül eden bir borçlanma %33'lük kayıt dışılığın azaltılmasıyla çözülebilir. Bir başka ifade ile vergi uyumsuzluğunun topluma maliyeti borçlanma ve bunun için ödenen faiz giderleri olarak ifade edilebilir.

¹⁴⁷ 2013 Yılı Bütçe Kanun Tasarısı s.58

¹⁴⁸ N.Kırcı (2006). Türkiyede kayıtsız ekonominin tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım. Yüksek lisans Tezi s. 92 Dokuz Eylül Üniversitesi , Sosyal Bil. Enstitüsü

Toplanamayan vergilerden doğan bütçe açığı borçlanma yoluyla kapatıldığında, bu rakamlar sadece borç alış-verişi gibi sınırlı bir mana ifade etmemektedir. Borçlanma ile üzerine düşen sorumluluktan kaçan paydaşlardan vatandaşlar daha sonra çeşitli maliyetleri yüklenecektir. Finansman açığı iç borç marifetiyle giderildiğinde piyasanın tasarruf olarak kenarda tuttuğu paralardan kamu kesimine kaynak aktarılmaktadır. Dolayısıyla özel kesimden kamu harcamalarına ve/veya yatırımlarına aktarılan bu kaynaklar faiz hadlerinin yükselmesine ve oransal olarak özel kesim yatırımlarını azaltmaktadır/dışlamaktadır. Yani vergi uyumsuzluğu borçlanma yoluyla telafi edilmeye çalışılırsa birinci maliyet “crowding out – dışlama etkisi” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Grafik 8. Vergi Uyumsuzluğu ve Dışlama Etkisi



Dışlama etkisini daha da açmak gerekirse vergi yoluyla elde edilemeyen finansman borçlanma yoluyla sağlanacaktır. Borçlanma iç piyasadan yapıldığında piyasa faiz oranları artacak ve dolayısıyla özel kesimin yatırım yapma maliyeti artacaktır. Artan maliyetler özel kesim yatırımlarını azaltacaktır. Bu dışlama etkisinin birinci boyutudur. Burada özel kesimin yatırım yapma kararını etkileyen bir diğer konu da yatırım yapmanın cazibesinin azalmasıdır. Bir başka ifade ile faiz getirisi daha da cazip olmaya

başlamaktadır. Çünkü iç borçlanma marifetiyle artan faiz hadleri birincisi yatırım maliyetini arttıracak, ikincisi de artan faiz hadleri daha fazla kazanç getireceği için yatırım yapma istekliliğini kıracaktır. Sonuçta yatırım yapmak riske bağlıdır. Eğer yatırımcı artan faiz hadlerinden risksiz para kazanacağını görürse yatırım yapmanın cazibesi azalacağı için yatırım yerine hazine bonosu veya devlet tahvili alacaktır.

Vergi uyumsuzluğunun borçlanmayı gerekli kılmasıyla ve dolayısıyla da dışlama etkisi sonucunda özel kesim yatırımlarını azaltmaktadır. Ataç, Neo klasik yaklaşım çerçevesinde bütçe açığının etkilerine ilişkin yaptığı değerlendirmede dışa açık ekonomilerde iç borçta olduğu gibi dış borcun da net ihracatı dışladığını ifade ediyor.¹⁴⁹ Dış borç yoluyla borçlanma artan faizler marifetiyle ülkeye dışarıdan giren para miktarını arttıracak, ülke parasının değerini yükseltecek ve değerlenen ülke parası nedeniyle ihracat olumsuz etkilenecektir. Dış borç marifetiyle kamu finansmanın bir yönü de yabancı paraya olan bağımlılığı arttıracaktır. Dış borçlar GSMH'da genişletici etkilere sahip olduğu gibi bu kaynakların ödenme dönemlerinde de GSMH'da daralmaya neden olacaktır.

Teoride ifade edilen bu görüşler gerçek hayatta karşılık buluyor mu? Gerçekten borçlanma özel kesim yatırımlarını azaltıyor mu? Bu konu da yapılan çalışmalara baktığımızda teori ile pratiğin bu konuda örtüştüğü görülmektedir. Taban ve Kara yaptıkları çalışmalarında 1980-2004 yılları arasında Türkiye'de kamu kesimi iç borçlanmasının özel kesim yatırımları üzerinde olumsuz etkiler oluşturduğunu tespit etmişlerdir.¹⁵⁰ Bahsi geçen yazarlar vergi uyumunun temel felsefesine uygun bir şekilde borçlanma yerine vergi hasılatlarının dikkate alınması ve kayıt dışılığın azaltılması önerilerini sunmaktadırlar.

2.1.1.2. Uyumsuzluk enflasyon ilişkisi bağlamında mali sürüklenme

Vergi uyumsuzluğunun borçlanma ile telafi edilmesi yine vergi uyumunun bir paydaşı olan vatandaşları zora sokmaktadır. Özel kesim yatırımlarının azalması özel kesim istihdamını da olumsuz etkileyecektir. İç borçlanma nedeniyle artan faiz hadleri fiyatlar genel seviyesinde olumsuz etkilere neden olacak ve enflasyonu tetikleyecektir.

¹⁴⁹ B. Ataç (2006). Maliye Politikası, ETAM Basımevi, s. 222.

¹⁵⁰ S. Taban ve A. Kara (2006). Türkiye'de Kamu Kesimi İç Borçlanmasının Özel Yatırım harcamaları Üzerindeki Etkisi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 1(2), s.24.

Enflasyon sonuçları itibariyle yine vergileme açısından farklı problemleri doğuracaktır. Mükelleflerin satın alma güçlerinde bir artış olmamasına rağmen enflasyon nedeniyle elde ettikleri gelir artmış gibi görülecek ve artan oranlı bir gelir vergisi tarifesinde mükellefler bir üst dilimden yani daha fazla bir oran üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Dolayısıyla vergi ödemekten kaçan mükellef için kısa vadede vergi ödememek karlı olacaksa da uzun dönemde daha yüksek vergi oranları üzerinden vergilenmek gibi bir maliyet doğacaktır. Mükelleflerin enflasyon nedeniyle gelirleri reel olarak artmamasına rağmen bir üst dilimde vergi ödemeleri mali sürüklenmeye neden olacaktır. Ödenmeyen vergilerin yani vergi uyumsuzluğunun enflasyonu tetiklemesiyle mükelleflere bir başka olumsuz etki olarak yansıtacaktır.

2.1.1.3. Uyumsuzluk mali aldanma sarmalı

Vatandaşların vergi uyumunu kamu gelirleri üzerinden etkilemeleri gibi kamu harcamaları üzerinden de dolaylı yönden etkilemeleri söz konusudur. Kamu hizmetlerinin vergiler yoluyla karşılandığını idrak edemeyen ve bu doğrultuda bilinçlendirilmeyen vatandaşlar kamu hizmetlerine karşı gereğinden fazla talep gösterme eğilimde olacaklardır. Kamu hizmetlerinin finansmanında harç, katılma payı, şerh gibi hizmet maliyet ilişkisi kısmen de olsa kurulabildiği için bu durumlarda israf kısmen önlenabilmektedir. Bunun dışında kamu hizmetlerinin vergilerle karşılandığı hallerde hizmet maliyet ilişkisi kurulamadığından vatandaşlar gereğinden fazla kamu hizmeti talep etmekte ve yine bu maliyetler artan vergilerle vatandaşın kendisine yansımaktadır. Yani vatandaş kamu hizmetinden gereğinden fazla talep etmesiyle meydana getirdiği israf yine ödeyeceği vergiler yoluyla karşılanacaktır. Böyle bir durum vatandaş için mali aldanma olacaktır. Mali aldanma kamu harcamalarında israfa neden olduğu gibi vergi yüklerinin de artmasına yol açacaktır. Artan vergi yükleri nedeniyle vergi bilinci yeterince gelişmemiş mükellef/vatandaş bir başka olumsuz tavır gösterecek ve vergilemeye karşı uyumsuz olacaktır. Bir başka açıdan vergi uyumsuzluğuna neden olan artan vergi yükleri bizzat mükellefin hatası yüzünden meydana gelecektir. Mali aldanma vergi uyumsuzluğunu tetikleyecek, dolayısıyla vatandaşlık mükellefiyet ilişkisini kuramamış her vatandaş, mali aldanma vergi uyumsuzluğu sarmalına neden olacaktır.

2.1.2. Vergi uyumunun mükellefler için olumlu etkileri

Buraya kadar vergi uyumsuzluğunun vatandaşlara ne gibi olumsuz etkileri olduğunu ifade ettik. Konuya vergi uyumunun olumlu etkileri açısından bakmanın vergi uyumunu arttıracak, paydaş vatandaşlar için ne tür kazanımlar ortaya koyacağı açısından önemlidir. Vergi uyumu toplumsal uzlaşının bir paydaşı olan vatandaşlar için doğrudan refah seviyelerini etkileyecek bir öneme sahiptir. Bu yönüyle vergi uyumu ekonomide yapısal bozuklukları gideren derinlemesine irdelenmesi gereken bir konudur. Vergi ahlakının tesisine ve sonrasında vergi uyumunun sağlanmasına bir paydaş olarak vatandaşların katkıda bulunmaları gerekmektedir. Kamu harcamalarının sağlıklı bir şekilde finansmanı öncelikle o ülkede yaşayan vatandaşları borç faiz yükünden, uzun vadede de gelecek nesilleri faiz yükünden kurtaracaktır. Kamu harcamaları ve kamu harcamalarının vergilerle finansmanı vatandaşlarca hassasiyetle ele alındıkça bu harcamalar gereksiz yere yükselmeyecektir. Kamu harcamalarının disipline edilmesi kontrol altına alınması vergi uyumuna katkı sağlayacaktır.

Vergi uyumunun bir paydaşı olan vatandaşlar için vergi uyumunu arttırmak zaruridir. Devlet için vergi uyumu gelir kaynaklarının güçlenmesi anlamını taşır. Vatandaşlar için ise vergi uyumu özel kesimin üretemediği mal ve hizmetlerin sağlıklı bir şekilde üretimi anlamına gelmektedir. Özel sektör piyasada pazarlanabilir mal ve hizmetleri üretebilirken, piyasalarca üretilme imkanı olmayan mal ve hizmetleri de devlet üretmek zorundadır. Nitekim faydası bölünemeyen ve tüketimde rekabetin olmadığı mal ve hizmetleri yani kamusal malları özel kesim üretmeyecek, vergilerle finansman kaynağı sağlayan devlet üretebilecektir. Bu yönüyle vatandaşın da güçlü bir devlete ihtiyacı vardır.

Vatandaşlar için vergi uyumu açısından duyarlılığı arttırılması yapılan kamu hizmetlerinin yerindeliği ve kalitesinin yükselmesi ile sağlanır. Devlet hem vatandaşına sağlıklı hizmet sunmalı hem de bu sunulan hizmetlerin ödenen vergiler ile gerçekleştiğini anlatabilmelidir. Nitekim vatandaş için ödediği vergilerin nerelerde kullanıldığını bilmek önemlidir. Demir çalışmasında vatandaşların %95'inin vergilerin nerelerde kullanıldığını önem verdiğini ifade ediyor.¹⁵¹ Vergiler belki kalem kalem, tek

¹⁵¹İ. C. Demir (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi* sayı 157, s.216.

tek izah edilemeyebilir, fakat ortaya konan hizmetler genel manada olumlu bir görüş oluşturabilir.

Bir paydaş olarak her vatandaş aynı zamanda bir mükellef olduğunu hissedebilmelidir. Dikkat çekici bir örnektir ki; yabancı ülkelerde özellikle ABD’de siyasiler vatandaşlara hitap ederken “değerli mükellefler” şeklinde hitaplar kullanırken ülkemiz için bu tür seslenişlere pek rastlanmamaktadır. Vatandaşa mükellef olduğu için değer verildiği mesajının verilmesi oldukça önemli bir noktadır. Bu manada vatandaşın mükellef olduğu için de değerli olduğunu hissetmesi gerekir. Yine filmlerde “ben vergisini ödeyen bir mükellefim” benzeri çıkışlarını anımsarız. Bu tür ülkelerde mükellef olmak toplumsal hayatın bir parçasıdır. Devlet vatandaşına mükellef olduğu için minnet duyar, vatandaş da karşılaştığı olumsuzluklarda savunma mekanizması olarak kamu görevlilerine ilk olarak mükellef olduğunu hatırlatır. Bu açıdan mükellef olmak hem devlet hem de vatandaş için bir kıymeti ifade eder. Sonuç olarak vergi uyumu bir paydaş olarak vatandaşlar için de önemlidir, geliştirilmesi gereken bir olgudur.

2.2. Vergi Uyumunun Arttırılmasında Muhasebe Çalışanları

Vergi kanunlarının icrasında mükellef ve devlet arasında önemli bir yeri olan muhasebe çalışanları mükelleflerin vergi uyumunun belirlenmesinde etkili bir rol alırlar. Mükellef ticari hayata girer girmez doğrudan hangi vergilerle karşılaşacağını ilk muhasebe meslek çalışanlarından öğrenir. Bu yönüyle muhasebeciler çoğunlukla devlet mükellef ilişkisinin nabzını tutan bir meslek gurubudur. Muhasebe çalışanları vergi uyumunu arttırmada bir paydaş olarak rol almaları durumunda önemli katkılar sağlayabilirler. Çünkü çoğu zaman mükellefin ne kadar vergi ödeyeceğini muhasebeciler belirlemektedir. Bu açıdan vergi uyumunun arttırılmasında muhasebeciler çözümün yapılandırılmasında yer almalıdırlar. Ülkemizde ve birçok ülkede, vergi kanunlarının karmaşıklığı ve mükelleflerin bu karmaşıklıktan çıkabilecek hatalardan korkmaları nedeniyle muhasebe elemanlarına ihtiyaç duyulmuştur¹⁵². Bu mesleğin yasal dayanağı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununu’ dur.

¹⁵²A. Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, <http://www.e-akademi.org>, (ErişimTarihi: 01.02.2013)

Türkiye’de muhasebe mesleği “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olmak üzere iki unvan altında icra edilmektedir¹⁵³.

Tablo9. Türkiye’de Muhasebe Mesleğini İcra Edenler 2010 Yılı İtibariyle

ÜNVAN	Bağımlı	Serbest	Toplam
Serbest Muhasebeci	8957	8217	17174
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	26964	32254	62218
Yeminli Mali Müşavir	1694	2159	3853
TOPLAM	37615	45630	83245

Kaynak: A. Daştan (2011). a.g.e. s.191

¹⁵³ A. Daştan (2011). Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolü: Doğu karadeniz bölgesine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Cilt: 25, Sayı: 2s.190.

Toplam sayıları 85 bin civarında olan muhasebe mesleği mensuplarının vergi uyumuna katkısı açısından olumlu ya da olumsuz etkilerinin neler olabileceğini irdeleyeceğiz. Muhasebe mesleği mükellef ve vergi idaresi arasında ilişkileri yönetme özelliği olan bir meslektir. Bu mesleği ülkemizde icra edenlerin kısaca yükümlülükleri şu şekilde ifade edilebilir.

- Mükellefçe ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği uyarınca uygun olarak süresi içinde kanuni defterlere aktarılmasından,
- Beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine göre belirlenen dönem kâr – zararının doğruluğundan,
- Bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı oldukları anlaşılabilen belgelerden,
- Miktar veya tutar itibarıyla işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden,
- Hataen dahi olsa yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi zıyanına sebebiyet verilmesinden sorumludurlar¹⁵⁴.

Görüldüğü üzere meslek mensuplarının yükümlülükleri daha çok hesapların doğruluğu ve kullanılan belgelerin gerçekliği üzerine bina edilmiştir. Vergilendirmede muhasebe çalışanları gelirin beyan edilmesi açısından oldukça önemli bir role sahiptir. Mükellefler genel olarak daha önce vergi üzerine herhangi bir eğitim almadıkları için vergileme ile ilgili büyük oranda tasarrufları muhasebe meslek mensuplarına bırakmaktadır. Buraya kadar vergi uyumu adına herhangi bir problem görülmemektedir. Fakat vergilemede mükellef ile muhasebeci arasında gerçekleşen süreç sadece mükellefin muhasebeciye alışlar ve satışlar ile ilgili fatura teslimi kadar olmamaktadır.

Mükellef ve muhasebeci arasında gerçekleşen süreç aslında müşteri ve hizmet veren birim olarak cereyan etmektedir. Daha açık bir ifade ile muhasebeci mükellefe karşı hizmet memnuniyetiyle sorumludur, çünkü mükellef muhasebecinin gelirini sağlamaktadır. Hizmet alan ve hizmet veren ilişkinin sakıncalı boyutu ise mükellefin muhasebeciden daha az vergi ödemeyi sağlamasını beklemektir. Burada konunun

¹⁵⁴Daştan (2011). s.194.

yasalara aykırı olmayan boyutu vergiden kaçınmak suretiyle indirilebilecek giderlerin matrahtan düşülmesidir. Fakat mükellef muhasebeciden kaçınmanın getirdiği vergi avantajından da fazlasını bekleyebilmektedir. Bu noktadan sonra art niyetli durumlarda iyi bir muhasebeci vergi denetim elemanları ile iyi ilişkiler kurabilen, muhtemel riskleri önceden sezen ve mükellefine hem daha az vergi ödeten hem de muhtemel cezalardan mükellefi koruyan muhasebecidir.

Muhasebecilerden mesleki beklenti daha az vergi ödetmesi olarak belirlenirse muhasebecilik mesleği bir girdap içine girer. Birincisi mesleki saygınlığı itibarıyla muhasebeciler itibarsızlaşır, ikinci olarak da devlet mükellef arasındaki fonksiyonunu yerine getiremez. Gerçek anlamda yapılması gereken vergi idaresi, muhasebeci ve mükellef ilişkileri tekrar bir tanımlamaya girmeli ve vergi uyumunu sağlayıcı tedbirler alınmalıdır.

Vergi idaresinin muhasebe çalışanlarıyla ortak bir çalışma yürütmesi ve vergi ahlakını tesis etme buna bağlı vergi uyumu arttırmaya yönelik bir uzlaşma içinde olmaları gerekmektedir. Muhasebe çalışanları tarafından benimsenen vergi uyumu mükellefin karar alma süreçlerinde etkili olacaktır. Ülkemizde hiçbir mükellef çalışma hayatına girerken vergi mevzuatı ve uygulamaları adına bir eğitim almamaktadır. Bu uzun vadede bir reform ile yapılandırılıncaya kadar muhasebe çalışanları bu konuda tek eğitim ve bilgilendirme mercii olacaklardır. Vatandaşın vergi idarelerinin birimlerinden vergileme ait aldığı veya alabileceği herhangi eğitim yoktur. Dolayısıyla muhasebe çalışanları bu konuda mükellefi bilinçlendirmede ve mükellefin tutum ve davranışlarını vergi uyumu yönünde değiştirilmesinde önemli roller üstlenebilir. Muhasebecilik mesleğinin mükellefin beyanına ilişkin doğru hesaplamaları yapmak ve gerçek mükellefiyeti ortaya çıkarmak adına hataları azaltmak gibi vergi uyumunu artırıcı etkileri de mevcuttur.¹⁵⁵ Bunun için muhasebecilerin vergi uyumu sürecinde kazanılan bir paydaş olması, gerekli çalışmaların birçoğunun muhasebecilerle yapılması anlamına gelir.

Vergi mevzuatında muhasebeciler adına belirli imkânlar ve sorumluluklar oluşturulmalıdır. Çok ciddi vergi kaçırdığı tespit edilen mükellefe cezai yaptırımlar

¹⁵⁵ A. Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler” <http://www.e-akademi.org>, (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

uygulanabilmektedir. Fakat mükellefin gelirinin ve dolayısıyla ödeyeceği verginin tespitinde gayri resmi olarak müdahale ve tavsiye şansı olan muhasebecinin eksik tespit edilen gelir ve vergiden hiçbir sorumluluğu olmaması vergi uyumunu dolaylı bir şekilde olumsuz etkilemektedir.

Kesilen ceza ve ikmal edilen vergilerden çok cüzi de olsa muhasebe çalışanları da sorumlu olmalıdır. Bu durum muhasebe çalışanları için mükelleflerin daha az vergi beklentilerine karşı bir dayanak noktası olacaktır. Eğer muhasebe çalışanı bu cezayı da göze alıp mükellefin menfaatine belirli limitlerin üzerinde vergi kaybına ortak oluyorsa meslek kuruluşu tarafından ve vergi idaresi tarafından belirli yaptırımlarla karşılaşmalıdır.

Muhasebe çalışanlarının cezai sorumluluklardan payının olması gerekliliğine karşı belirli mesleki yetkilerinin de olması gerekir. Kendisine daha az vergi hesaplanmasını talep eden mükelleflere karşı muhasebe meslek odasının bu durumu tespit etmesi sonucu mükellefe hiçbir muhasebecinin hizmet vermemesi sağlanmalıdır. Buna ek olarak muhasebe çalışanları, çalıştıkları mükelleflerde vergi uyumunu arttırdıkları takdirde ödüllendirilebilir.

Sonuç olarak vergi idaresi için muhasebe meslek mensupları vergi uyumun sağlanması için oldukça önem arz etmektedir. Kayıt dışılığın ülkemizde ulaştığı hacimden muhakkak muhasebe meslek mensupları da payıdardır. Dolayısıyla mükellef muhasebeci ve vergi idaresi denklemi vergi uyumunun arttırılması için tekrar gözden geçirilmelidir. Çünkü mükellef vergi yönetimi ile muhasebecisiyle kurduğu kadar bir irtibat kurmamaktadır. En nihayetinde bu sıkı irtibat vergi uyumu yararına bir eğitim ve bilinçlendirme şeklini almalıdır.

3. Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etki Edebilecek Araçları

Bir paydaş olarak Vergi idaresi açısından vergi uyumunun arttırılması önemli bir kazanımdır. Vergi ahlakının yeniden sağlanması ve/veya arttırılması ve buna bağlı olarak vergi uyumunun geliştirilmesi tek başına vergi yönetiminin gayreti ile olmayacaktır. Bu manada vergi yönetimi gerekli desteği diğer paydaşlardan yani mükelleflerden ve/veya vatandaşlardan ve muhasebe sektör çalışanlarından almalıdır. Vergi ahlakının ve vergi uyumunun geliştirilmesi kısa süreli düzenlemeler veya çalışmalarla mümkün olmayacaktır. Vergi uyumunun geliştirilmesi teknik yönlerinin yanında sosyolojik bir konu olduğundan toplumsal algının yeniden yapılandırılması zaman alacaktır.

Sosyal bilimlerin merkezinde insan vardır. Maliye bilimi de devlet ve insan arasında bir rol paylaşımını inceleyen bir bilim dalıdır. Bu doğrultuda insanı merkeze almayan her türlü tedbir ve uygulama eksik kalacaktır. Dahası vergi sisteminin temel insani değerleri dikkate alan yönleri olmalıdır. İnsani değerleri dikkate alabilen vergi sistemleri evrensel değerler ışığında ödeme gücüne göre vergilendirme, vergilemede adalet, asgari geçimin vergi dışında bırakılması gibi birbirine benzer özellikler barındıracaktır. Bunun yanında her ülke sisteminin kendi ülkesinin insanına göre hususiyetleri de olabilir. Ülke ekonomisinin temel eğilimleri, gelişmişlik düzeyi, tüketim ve tasarruf meyilleri de o ülkenin vergi sisteminin yapısını etkileyebilir. İfade ettiğimiz gibi artık modern vergi sistemlerinin temel olarak insanı merkeze alan değerleri dikkate alma gerekliliği ortadadır. Mükelleflere rağmen bir vergi yönetimi anlayışının yerine mükelleflerle birlikte vergi yönetimi anlayışı hâkim olmalıdır. Vergi idaresi vergi uyumunu arttırmak için hangi araçları kullanabilir. Öncelikle vergi yasalarının vergi uyumunu destekleyici şekilde tekrardan dikkate alınması gerekmektedir. Mükellef ve devlet ilişkilerinde ihtilaflar ne denli azaltılırsa o derece uyum artacaktır. Bu açıdan vergi kanunlarında düzenlenen müesseseler ve özel kanunlarla düzenlenen af müessesesi dikkat edilmesi gereken araçlardır. Çalışmamızın bu bölümünde ilk olarak bu konu incelenecek daha sonra sırasıyla; mükellef odaklı yönetim ve uyum arttırıcı politikalar da vergi idaresinin vergi uyumuna etki edebilecek diğer araçları olarak incelenecektir.

3.1. Vergi İdaresinin Vergi Kanunları ve Yasal Müesseselerle Vergi Uyumuna Etkisi

Mükellef devlet ilişkilerinin geliştirilmesinde vergi kanunlarının vergi uyumuna müsait bir zemin sağlaması gerekmektedir. Bu yönüyle yasama organının sağladığı imkânların da vergi yönetiminin tüm birimlerinde etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Yasal mevzuatın vergi uyumuna uygun olarak dizayn edilmesi vergi uyumunun statik alt yapısını oluşturacaktır. Vergi idaresi/yönetimi vergi yasalarından sağladığı imkânlar nispetinde de dinamik bir şekilde mükellef devlet ilişkilerini geliştirmelidir. Çalışmamızın bu kısmında vergi yasalarının vergi uyumuna nasıl zemin hazırlayacağı ve mükellef devlet ilişkilerinin nasıl geliştirileceğine dair konuları işleyeceğiz.

Maliye yönetimi tüm kademeleriyle vergi uyumunu attırmaya yönelik kararlılıkla üzerine düşen görev ve sorumluluklarla yüzleşmelidir. Bir ülkenin mali sisteminin vergi uyumunu arttıracak şekilde yapılandırılmasında yasama ve yürütme organlarına belirli vazifeler düşmektedir. Yasama organı olarak meclis vergi kanunlarının çıkartılması sürecinde inisiyatifi nispetince vergi kanunlarının vergi uyumunu arttırıcı özellikler taşımasına katkıda bulunmalıdır. Her kanunun hazırlanmasında olduğu gibi vergi kanunlarında yasallık ve uygulanabilirlik dengesinin iyi bir şekilde kurulması gerekmektedir. Her yasa ile desteklenmiş kural, vicdani bir kural ve/veya piyasa uygulamalarında karşılığı olan bir kural olmayabilir.

Vergi kanunlarının mükellefin ticari yaşamını zorlayıcı özellikler taşıması öncelikle uygulama zorluklarına neden olacağı için hasılatları olumsuz etkileyecektir. Doğru dizayn edilmeyen vergi kanunları hasılat kayıplarının dışında da sosyolojik maliyetleri de beraberinde getirmektedir. Mükelleflerin uyum sağlayamayacağı vergi kanunları hem devleti vergi hasılatlarından eder hem de gereksiz yere karşısında yasalara aykırı hareket eden bir suçlu topluluğu meydana getirir.

Vergi kanunlarının hazırlanmasında iki temel noktaya hassasiyet gösterilmesi gerekmektedir. Birincisi vergi kanunları mükellefin kaldıramayacağı yükümlülükleri ihtiva etmemelidir ki bahsettiğimiz üzere mali suçlara alışan bir toplum meydana gelmesin. Bu açıdan bakıldığında özellikle gelir vergisinde artan oranlı tarifenin en yüksek oranı olan % 35’lik bir oran uygulamada çok da karşılık bulmamaktadır. Çünkü devlet mükelleften tek başına gelir vergisi almamaktadır. Mükellefin kazandığı

kazancın yüzde 35'ini de gelir vergisi olarak alması vergi kanununun vergi uyumu açısından yazıldığı anda ölü doğması anlamına gelmektedir. Dünyada hangi uygulama olursa olsun gelir arttıkça marjinal faydasının düştüğü dolayısıyla daha fazla vergilendirilmesi gerekliliği doğruluğu kesinleşmiş bir varsayım değildir. Gelir arttıkça marjinal faydası kişiye göre farklılık gösterir, herkeste benzer sonuçları vermez. Bu açıdan vergi kanunları hazırlanırken piyasada karşılık bulacak şekilde hazırlanmalıdır. Tabii ki bu herkesin gönlüne göre bir vergi sistemi oluşturulacağı veya kim ne kadar vermek isterse o kadar versin gibi bir mana değildir. Fakat çalışmamızın ilgili bölümünde de tartıştığımız üzere vergi oranlarının yüksekliği gibi birçok neden vergi ödeme istekliliğini kırmaktadır. Vergi kanunları da belirli gerçekliklerden uzak hazırlanmamalıdır. Denetim zoruyla vergi hasılatı arttırılması akılcı olmayacaktır. Mükellef denetime bağlı olarak vergi ödemeyi tutum olarak benimserse kendisine denetim sırası gelene kadar eksik vergi ödeyecek ve sıra kendisinden geçtikten sonra da denetim sırasının ne zamana kadar gelip gelmeyeceğini tahmin etmeye çalışacaktır. Denetlenebilen mükellef sayısı sınırlı olduğundan vergi uyumunun düşmesi ya da sağlanamaması durumunda üzerinde baskı kurulabilen mükellef sayısı da azalacaktır. Ödenecek vergiler mükelleflerin insafına ve denetim dönemlerini tahmin kabiliyetine bırakılacaktır. Dolayısıyla denetimin tehdit olarak vergi yönetiminde bir araç olarak kullanılması bahsettiğimiz sıkıntılardan dolayı yetersiz kalacaktır. Son tahlilde vergi kanunlarının da merkezinde vergi uyumu ve uyumu arttırılacak mükellef olmalıdır. Aslında vergi uyumu büyük ölçüde mükellefin ne kadar vergi ödeyebileceği ile ilgilidir. Geniş ölçüde vergi uyumu bireyin kararı ile ilintilidir. İşte bu noktada tüm hassasiyet bireyi vergi ödemeye yöneltmektir. Vergi kanunları da ödenemeyecek vergilere zemin hazırlamamalıdır.

Vergi kanunları hazırlanırken hassasiyet gösterilmesi gereken ikinci bir konu ise kanunun belirli uygulama problemlerine neden olmasıdır. Vergi kanunlarının tek hedefi hazineye giren paranın fazlalığı olmamalıdır. Konuya bir örnekle açıklık getirelim. Ülkemizde işyerlerini kiralanmasında elde edilen gayrimenkul sermaye iradının mükellefi işyeri mülkiyet sahibidir. İşyerini kiralayan da GMSİ üzerinden stopaj yapmakla yükümlü vergi sorumlusudur. Fakat ülkemizde birçok uygulamada işyeri sahipleri vergilendirilmeyip işyerini kiralayan vergi sorumluları sanki mükellefmiş gibi vergiyi yüklenmektedir. Gelir vergisi kanunun 94. maddesinde;

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar, denmektedir.

Bu maddeye göre kanun saydığı mükelleflere stopaj yapma yükümlülüğü getirilmiş a bendinde de G.V.K'nun 70 inci maddesine atıfta bulunarak yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden % 20 stopaj yapılmasını düzenlenmiştir. Buraya kadar kanun vergi alacağını stopaj yöntemiyle güvence altına almış gelir doğar doğmaz kaynakta kesintiyle vergi alınması sağlanmıştır. Fakat uygulamada sıkıntı oluşturan mülk sahipleri işyerinden elde ettikleri kira gelirlerinden vergi alınmasına razı olmamakta stopaj yapılmadan kira bedelini aynen almaktadırlar. Bu sayede hem vergi vermemekte hem de vergi yükünü aslında vergi sorumlusu olan kiracıya bırakmaktadırlar. İşyeri sahiplerinin ellerindeki imkâna muhtaç olan kiracı da vergi sorumlusu olmaktan çıkıp verginin mükellefi olmaktadır. Kiracı 100 birim üzerinden kira bedeli üzerinden anlaştığında 20 birim stopaj yapıp vergi idaresine ilgili vergiyi mülk sahibine de 80 birim kirayı ödeyecekken her ikisini de yüklenince toplam maliyet 100 birimden 120 birime çıkmaktadır. Bu durumda çoğu zaman kiracı ile işyeri sahibi arasında yapılan göstermelik bir anlaşma ile kira bedeli düşük gösterilmekte ve buna bağlı olarak da stopaj yoluyla alınan vergi de düşmektedir. Uygulamada emsal kira bedeli uygulaması teknik olarak bu soruna çözüm olarak düzenlenmiştir fakat burada da esas alınan metre kare birim fiyatları da düşük olduğundan kiracı ve kiralayan arasında düşük tutulan işyeri kirasına bir müdahale yapılamamaktadır. Hâlbuki kanun maddesinin amacı işyeri sahibinin kira bedelini eksik beyan etme ihtimaline karşı stopajla vergi gelirini kayıpsız tahsil edilmesidir. Kanun maddesi bu yönüyle uygulamada aciz kalmakta ve sarmal olarak kayıt dışılığa neden olmaktadır. Eksik

beyan edilen kira gideri en az eksik beyan edilen kadar da gelirin eksik beyan edilmesine neden olacaktır.

Vergi kanunları öğrenilmesi kolay olmayan psikolojik olarak da insanlarda baskı oluşturan kanunlardır. Bu manada vergi kanunları işlevleri açısından tekrar gözden geçirilmeli ve gereksiz yapılar sadeleştirilmeli hatta kaldırılmalıdır. Ülkemizde vergi kanunlarının yapılandırılması adına belirli çalışmalar mevcut kanunlara getirilen değişikliklerle gerçekleşmekte tabir uygunsa yama üzerine yama yapılmaktadır. Bunun yerine vergilemede karışıklıklara neden olmayacak mümkün olduğu kadar sade ve basit yapıları ihtiva eden baştan kurgulanan vergi kanunlarının çıkarılması daha uygun olacaktır. Ülkemizde veraset ve intikal vergisi örneğinde gördüğümüz üzere bazı vergiler vardır ki bunlar mevzuat olarak düzenlenmiş fakat uygulamada hasılat açısından çok da faydası olmayan vergilerdir. 2011 rakamları itibariyle 71 milyar gelir vergisi hasılatı elde edilirken veraset ve intikal vergisinden sadece 0,45 milyar hasılat elde edilmiştir.

Mükellef psikolojisi açısından vergi kanunlarının fazla olması olumlu katkılar sağlamaz bu nedenle düşük hasılatlı ve uygulaması dar vergiler kaldırılmalıdır. Mükellef ile vergi idaresinin tüm ilişkileri gözden geçirilmelidir. Mükellef idare tarafından yerinde olmayan nedenlerle mali kayba uğradığını düşünmemelidir. Çünkü vergi idaresi vergi uyumunu mükelleflere rağmen arttıramaz. Vergi idaresi her karşılaşmasında mükelleften haklı haksız para almamalıdır. Bu açıdan bakıldığında damga vergisi ciddi sıkıntıları içermektedir. Damga vergisinin vergi beyannameleriyle ilgili kısmında aşağıdaki tabloda gösterdiğimiz üzere mükelleften her beyanname verdiğinde belirtildiği şekilde damga vergisi alınmaktadır. Bu mantık olarak şunu ifade etmektedir; devlet vatandaşından vergi almayı beklemektedir, vergi ödeyen mükelleften ayrıca ödediği vergiden bağımsız bir para daha almayı uygun görmektedir. Mükellef yıl içinde 12 defa katma değer vergisi beyanında bulunmakta ve her defasında 26,25 TL ödemektedir. Bunun vergi uyumu açısından izahı mümkün değildir. Devlet mükellefin vergi ahlakını dikkate almayıp sadece gelir sağlamasını amaçlamaktadır. Yani devlet her fırsatta vergi almaya çalıştığının mesajını vermekten çekinmemektedir. Bu düşünce tarzı da mükellefte sonuna kadar kaçmayı makulleştirmektedir. Devlet mükellefine gelirini beyan etme yükümlülüğü ve/veya ödevini yüklediği gibi bunu yerine getirenleri

cezalandırır gibi para almaktadır. Damga vergisi bu yönüyle bir harç gibi bir hizmetten faydalanma karşılığında hizmetin kısmi karşılığı olarak alınmamaktadır. Bir mükellef neredeyse tabloda belirtilen her ödeme tutarını bir yıl içinde ödemektedir. Muhtasar beyanname ve KDV düşünüldüğünde bir mükellef yıllık yaklaşık 800 TL sadece beyannameler için damga vergisi ödeyecektir. Bu durum vergi kanunlarının hasılatları ile birlikte hepsini birden dikkate alan bir düzenlemenin yapılmasını zorunlu kılar. Nitekim 2011 rakamlarıyla damga vergisi hasılatı 8,5 milyara, motorlu taşıtlar vergisi 8,6 milyara yakın bir hasılat sağlamıştır.

Tablo 10. *Beyannameler Üzerinden Alınan Damga Vergisi Tutarları (2013 Yılı)*

Vergi beyannameleri:	
Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(39,65 TL)
Kurumlar vergisi beyannameleri	(53,00 TL)
Katma değer vergisi beyannameleri	(26,25 TL)
Muhtasar beyannameler	(26,25 TL)
Diğer vergi beyannameleri (damga vergisi beyannameleri hariç)	(26,25 TL)
Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(53,00 TL)
Belediye ve il özel idarelerine verilen beyannameler	(19,55 TL)
Sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirimleri	(19,55 TL)

Kaynak: 56 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Vergi uyumunu arttırabilmede kanunların etkisinin bir yönü de hususi olarak mükellef devlet karşılaşmalarını düzenleyen müesseselerdir. Vergi aflarının vergi kanunlarında doğrudan yer almaması özel kanunlarla düzenlenmesi sebebiyle vergi yasalarında düzenlenmiş müesseseler yerine yasal müesseseler ifadesini kullanmak daha doğru olacaktır. Uzlaşma, vergi afları, pişmanlık ve ıslah ve zor durum hali ve mücbir sebep

gibi düzenlemeler mükellef ve vergi idaresinin ilişkilerini düzenlemektedir. Vergi idaresi bu düzenlenmeler marifetiyle vergi uyumuna olumlu katkı yapabileceği gibi vergi uyumunu olumsuz da etkileyebilir. Sırasıyla bu müesseseleri vergi uyumu açısından inceleyeceğiz.

3.1.1. Uzlaşma müessesesi ve vergi uyumu

Uzlaşma müessesesi ilk haliyle 1963 tarihli ve 205 sayılı Yasayla düzenlenmiştir. Bu haliyle yasada kullanılan uzlaşma tabiri sadece tarhiyat sonrası uzlaşmayı ortaya koymaktadır. Daha sonra 3239 Sayılı Kanun ile 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma imkanı sağlanarak uzlaşma müessesesi bugünkü halini almıştır. 1985 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma ortaya konunca mevcut genel uzlaşma müessesesinin ismi de tarhiyat sonrası uzlaşma olarak vergi kanunlarında yer almıştır.

Uzlaşma müessesesi genel olarak vergi idaresi ile mükellef arasındaki ihtilafın vergi mahkemelerine gitmeden çözülmesi adına idari bir müessesedir. Vergi uyumu adına uzlaşma müessesesini ele alabilmek adına düzenlenen bu yapının temeli olan 205 sayılı kanun ve 3239 sayılı kanunların uzlaşma için gerekçelerini incelemeyi uygun bulmaktayız.

Buna göre 1963 yılında çıkan ve uzlaşmayı ilk defa düzenleyen 205 sayılı kanunun gerekçesinde şu ifadeler kullanılmıştır:

*"... Vergi ihtilaflarının süratle halli ve böylece mükelleflerin tereddütlerinin bir an evvel giderilerek huzura kavuşmalarının temini, amme alacağının vaktinde hazineye intikali ve nihayet itiraz ve temyiz mercilerinin işlerinin hafifleterek ihtilaflar üzerine daha titizlikle eğilmelerine imkân sağlanması maksadıyla kanuna uzlaşma müessesesi ithal olunmuştur."*¹⁵⁶

¹⁵⁶ [http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf/\(Erişim](http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Vergi%20Hukukunda%20Uzlaşma.pdf/(Erişim) Tarihi:17.09.2012)

Buna göre 1963 yılında çıkan ve uzlaşmayı ilk defa düzenleyen 205 sayılı kanunda gerekçe olarak şu ifadeler kullanılmıştır.

Yasanın gerekçesinde vurgulananlardan ilki; ihtilafların çözümü ve mükelleflerin huzurudur. Vergi uyumu açısından mükellef ve devlet arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde ilerlemesi önemlidir. Buna göre vergi alacağının vergi mahkemelerine intikaliyle uzayan süre mükellef devlet arasındaki iletişimi olumsuz etkileyecektir. Mükellef ait olduğu bütünü yani kendi devletini dava ederek kendisi açısından da hoş olmayan bir girişimde bulunacaktır. Bu yönüyle uzlaşma tereddütleri ortadan kaldıracak ve mükellef üzerindeki baskıyı azaltacaktır.

Yasanın gerekçesinde ikinci önemli vurgu; alacakların hazineye hızla intikalidir. Vergi uyumunun vergi idaresi açısından en önemli öğelerinden biri vergi alacağının en az zamanda ve en az maliyetle hazineye girmesidir. Dolayısıyla vergi alacağının dava konusu yapılmadan hızlı bir şekilde tahsil edilmesi hem paranın zaman değeri açısından önemli hem de devletin ilgili mahkemelerinin daha fazla çalışması ile dolaylı yünden tahsil maliyetlerinin arttıracığı için önemlidir. Gelişmiş vergi sistemlerinde vergi ihtilaflarının %95'inden fazlası uzlaşma müessesesi ile çözülmektedir. Benzer şekilde İngiltere'de uzlaşma müessesesi ciddiyetle işlemektedir. Öyle ki vergi ihtilaflarını çözmek üzere halkın itibarlı kimselerinden oluşan "*General Commisioner*" adlı bir heyet vergi ihtilaflarının çözümünü bir vatanseverlik vesilesi kılarak gönüllü bir şekilde yaparlar. Uzlaşma kapısı bu ülkede kapatılmaz, mükellef vergi davasına başvurduktan sonra da uzlaşmaya varabilir.¹⁵⁷

Son olarak yasa gerekçesinde temyiz mercilerinin işlerinin hafifletilmesini vurgulamaktadır. Vergi mahkemelerinin iş yükü oldukça fazladır. Mahkemelerin artan yükü sunulan hizmetin kalitesi düşürdüğü gibi geciken adalet algısını da arttırmaktadır. Her yönüyle bakıldığında vergi mahkemelerinin yükünün azaltılması uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümüne bağlıdır.

3239 sayılı kanunun gerekçesinde de 1963'de düzenlenen 205 sayılı yasaya genel itibariyle paraleldir. Fakat 3239 sayılı yasa uzlaşma müessesesini daha gelişmiş bir

¹⁵⁷ R. Turgay (1962). Türkiye'de Mali kazancın bugünkü durumu, MEK sekizinci seri, s. 172.

müessese olarak ortaya konuyor ve tarhiyat öncesi uzlaşma olanağını tesis ediyor. Yasanın gerekçesinde şu ifadeler ortaya konmaktadır.

“Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefler ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklarına düşülmesi, tatbikatın tabi bir sonucudur.

Mükellefle idare arasındaki söz 'konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden İdare ile mükellef arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır.’”¹⁵⁸

Her iki yasa gerekçesi de benzer vurguları yapmaktadır. Mükellefin her durumda vergi idaresi ile olumsuz bir süreci yaşaması vergi dairesinin de arzu ettiği bir durum değildir. Bu yönüyle vergi ihtilaflarında uzlaşma yoluna gidilmesi vergi uyumu açısından neyi ifade etmektedir.

3.1.1.1. Mükellefin tutumu ve uzlaşma

Vergi uyumu temel değer olarak mükellefin kendi rızasıyla vergisini eksiksiz ve tam olarak ödemesi durumudur. Uzlaşma ise mükellefin vergi yükümlülüklerinin yerine getirmediği ve vergi zıyana sebep olduğu bir durumun vergi idaresince tespit edilmesi ve ikmalen re ‘sen ve idarece tarhiyatın başında veya sonunda mükellefin idare ile anlaşma arama yoludur¹⁵⁹.

Buraya kadar uzlaşma asıl itibariyle vergi uyumu gerçekleşmemiş bir mükellefin başvuracağı bir yoldur. Fakat uzlaşma müessesesi iki önemli özelliği itibariyle bir derece de olsa vergi uyumu açısından anlam taşır. Daha önce de çalışmamızda ifade ettiğimiz gibi vergi uyumu sıfır-bir veya var-yok yaklaşımlarıyla değerlendirilmemesi gereken bir

¹⁵⁸S. Şeker, Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları, http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3939/ (Erişim Tarihi:17.09.2012)

¹⁵⁹N. Bilici (2008). Vergi hukuku. Seçkin yayınları, Ankara, s.115.

olgudur. Buna bağılı olarak tam uyum olduğı gibi, tama yakın veya uyumsuz uyum dereceleri olmalıdır.

Gerçek itibariyle vergi mükellefi iyi niyetle yapılan bir hatadan dolayı eksik vergi ödemiş bu durum da idarece fark edilmiş ise burada uyumsuz bir mükelleften bahsetmek yerine vergi uyumu arttırılmış bir mükelleften bahsedilebilir. Zira mükellef uzlaşma ile hem ödemesi gereken vergiyi ödeyecek hem de vergi ziyai cezasından indirim hakkını kullanabilecektir. Bu varsayımda uzlaşma mükellefin gerçek vergi yükünü belirleyecek ve çok da mükellefi üzmeden cezasını da kesecektir. Böyle bir mükellef, vergi ziyasına art niyetsiz neden olursa masumiyeti düzeyinde vergi uyumu göstermiş olacaktır.

İkinci önemli değerlendirme ise uzlaşma müessesinin vergi davalarının önünü kesen özelliğı ile ilgilidir. Uzlaşma tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma tutanağını imzalayan mükellef, uzlaşmaya konu olan ek vergi ve cezalarını vergi mahkemelerine götürememektedir. Yani dava yolu kapanmaktadır. Bu yönüyle kendisi için takdir edilen mali borcu dava etmeden uzlaşan bir mükellef bu borcu reddeden ve vergi mahkemesine giden bir mükellefe nazaran daha fazla uyum göstermiş olacaktır. Vergi davasını açan bir mükellef tamamıyla vergi uyumu göstermeyen bir mükellef olacaktır. Çünkü burada vergi borcuna karşı tamamen rızasızlık ve gönülsüzlük söz konusudur. Fakat burada da şunu eklemek gerektir. Eğer vergi mahkemesi ve üst mahkeme mükellefin ortaya koyduğu argümanları doğru bulup, bir vergi alacağının olmadığı ve dolayısıyla yapılan tarhiyatın ve buna bağılı cezanın iptaline karar verirse burada da uyumsuz bir mükelleften söz edilemez. Bilakis kendi ödediğı vergilerin yeterli olduğı daha fazla vergi ödemesine gerek olmadığını ortaya koyan mükellefin ödenmesi gereken kadar vergi ödediğini mahkeme tescil etmiş olacağından tam vergi uyumu gösteren bir mükelleften söz edilebilir.

Bir başka yönüyle ödemesi gereken vergiyi bilen ve herhangi bir haklı neden olmadan vergisi ödemek istemeyen ve vergi kaçırın bir mükellef söz konusu ise bu mükellef için uzlaşma müessesesi bir vergi uyumu olarak değerlendirilmemelidir. Burada bu mükellef dava yoluna da gitse kaybedeceğini bilir ve uzlaşmayı, ödeyeceğı tutarları hafifleteceğı için tercih eder. Dolayısıyla vergi uyumunun önemli bir ögesi olan gönüllük söz konusu

değildir. Mükellef cebri öğeler gölgesinde vergi öder. Burada vergi ahlakı ve vergi uyumu söz konusu değildir.

Uzlaşma genel uygulama alanı açısından uzun vadede mükellefin vergi idaresini tamamen olumsuz bir yapı olarak görmesine engel olacaktır. Verginin öğrenilmiş bir davranış olma özelliği açısından uzlaşma mükellefe yükümlülüklerini hatırlatan bir eğitim süreci olma özelliği taşır. Mükellef kısmi de olsa ahlaki bir normun çiğnenmesinin cezai yaptırımını da bu süreçte görmüş olacaktır.

Uygulama açısından uzlaşma müessesesi, vergi borcunun aslı üzerinden bir indirim yapmamaktadır. Onun yerine vergi cezasını %90'a varan oranlarda indirmektedir. Bu yönüyle mükellef adına durum olumlu gözükebilir. Fakat vergi alacağının tahsilinin gecikmesi nedeniyle uygulanacak gecikme faizi de bir nevi vergi rakamını yükselten cezai bir unsur olarak değerlendirilebilir. Mükellef sonuç itibarıyla her durumda, uzlaşma sonucunda vergisini zamanında ödediği ihtimalden daha ağır bir yükümlülükle karşılaşacaktır.

3.1.1.2. Türkiye uygulaması üzerinden uzlaşma sonuçları

Uzlaşma müessesesi ülkemizde mükelleflerin etkin bir şekilde kullandıkları bir müessesedir. Ülkemizde hemen hemen bütün şehirlerde idareye uzlaşma müracaatı yapılmış ve büyük oranlarda da uzlaşma vuku bulmuştur. Uzlaşma başvuru sayıları illerin ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre paralellik göstermektedir. Tablo 11'de de görüldüğü üzere Şırnak'ta sadece 1 uzlaşma başvurusu varken İstanbul'da 12.362 uzlaşma başvurusu bulunmaktadır.

Tablo 11. 2011 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ol. Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Adana	1.433	1.317	9.071.383	1.986.941	11.754.306	283.254
Adıyaman	145	143	78.724	27.986	268.685	20.217
A.Karahisar	793	757	260.196	238.634	827.796	72.583
Ağrı	224	224	120.054	119.957	175.197	16.838
Amasya	322	314	197.562	97.034	288.256	17.094
Ankara	3.644	3.281	7.827.500	6.464.982	16.142.922	863.806
Antalya	1.527	1.445	2.384.685	1.318.151	4.729.500	224.251
Artvin	82	82	135.022	122.189	114.875	9.800
Aydın	1.351	1.221	327.703	322.447	1.187.988	110.661
Balıkesir	1.135	785	366.653	350.329	1.090.073	116.885
Bilecik	207	199	139.762	128.160	239.242	20.894
Bingöl	43	46	109.002	75.112	131.760	3.664
Bitlis	142	137	242.339	89.116	746.334	60.241
Bolu	1.234	649	495.575	465.678	662.473	64.795
Burdur	223	232	41.146	37.761	536.083	52.513
Bursa	1.760	1.671	3.308.064	2.024.852	5.874.505	271.429
Çanakkale	268	258	245.406	242.501	610.955	89.485
Çankırı	618	618	50.073	50.073	561.603	62.392
Çorum	817	770	464.734	321.196	1.001.764	76.659

Denizli	1.021	887	1.402.446	434.291	2.449.617	87.289
Diyarbakır	394	389	140.846	129.144	613.675	109.019
Edirne	456	412	211.909	142.448	288.029	16.621
Elazığ	388	380	135.276	126.549	426.856	44.463
Erzincan	218	163	147.178	98.691	328.094	27.385
Erzurum	162	158	135.592	129.338	510.716	56.066
Eskişehir	1.161	777	603.593	549.601	1.816.087	171.945
Gaziantep	385	354	978.898	671.136	1.681.597	91.618
Giresun	284	275	119.346	117.065	271.726	23.386
Gümüşhane	38	38	16.951	11.355	32.702	2.355
Hakkari	89	77	42.090	42.070	415.622	44.011
Hatay	795	678	444.424	326.043	1.711.112	111.281
Isparta	224	221	83.029	80.898	271.583	17.991
Mersin	1.353	1.228	594.151	539.325	2.106.637	209.261
İstanbul	12.362	9.827	40.783.432	18.350.342	74.707.813	3.148.232
İzmir	9.034	4.498	8.454.421	4.494.271	16.161.928	847.322
Kars	54	54	116.232	115.291	234.568	24.952
Kastamonu	118	117	61.285	41.923	178.587	16.014
Kayseri	638	523	525.314	476.188	1.810.838	105.644
Kırklareli	338	314	186.276	166.543	564.656	49.727
Kırşehir	189	186	103.828	83.633	176.228	13.444
Kocaeli	929	853	4.700.257	4.687.908	3.279.042	236.775
Konya	1.521	1.378	1.515.390	888.225	2.466.675	163.758
Kütahya	550	447	228.391	228.211	485.143	42.341

Malatya	425	396	300.164	174.595	466.009	29.455
Manisa	1.993	1.964	5.506.213	2.390.933	7.512.973	225.856
K.Maraş	249	243	110.351	104.044	411.357	34.514
Mardin	113	104	372.736	357.894	1.011.797	401.054
Muğla	1.247	1.101	868.793	781.439	2.187.049	203.518
Muş	27	27	88.331	48.877	152.770	7.250
Nevşehir	148	139	37.906	57.646	139.304	14.311
Niğde	143	138	217.898	207.965	428.907	35.006

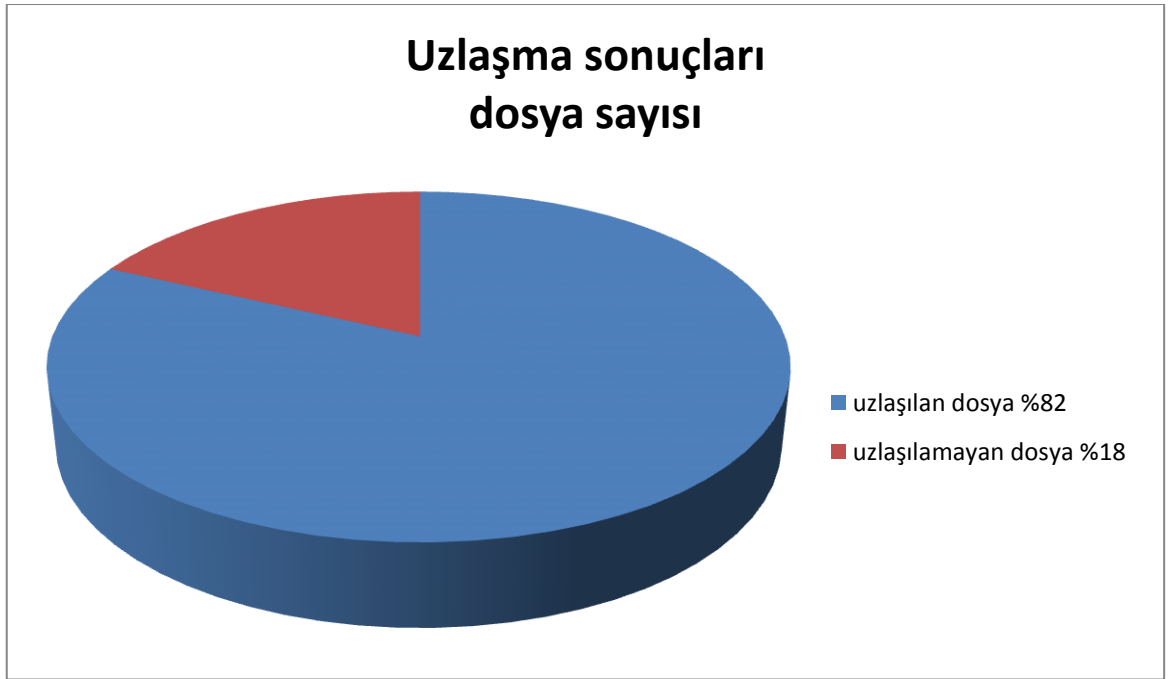
	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşlan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
Ordu	592	579	189.999	170.940	599.202	56.055
Rize	366	363	228.622	145.129	534.125	39.408
Sakarya	1.056	937	688.649	631.960	1.523.142	88.730
Samsun	904	882	415.256	361.510	1.169.264	100.790
Siirt	113	102	87.906	89.863	160.708	14.564
Sinop	125	117	43.360	38.184	100.250	11.326
Sivas	286	279	202.150	176.941	405.859	27.810
Tekirdağ	709	691	420.605	297.369	2.087.253	198.591
Tokat	657	594	160.945	155.230	477.836	44.565

Trabzon	402	395	1.091.286	342.831	1.694.315	35.706
Tunceli	35	34	3.459	2.657	46.500	4.461
Şanlıurfa	600	591	272.173	269.299	994.626	102.826
Uşak	243	240	436.788	204.305	591.234	26.188
Van	276	267	249.257	240.795	433.690	37.514
Yozgat	247	241	417.299	353.999	527.683	30.589
Zonguldak	943	697	377.117	351.185	917.070	63.892
Aksaray	124	121	62.229	62.025	242.696	23.760
Bayburt	36	40	86.885	85.821	110.484	9.453
Karaman	39	32	54.359	52.849	100.329	6.719
Kırıkkale	309	220	228.681	179.170	189.027	15.767
Batman	27	24	18.993	9.451	147.738	11.999
Şırnak	1	1	-	-	3.586	400
Bartın	92	89	25.295	24.170	130.486	12.198
Ardahan	12	12	3.365	3.365	4.484	477
Iğdır	63	58	50.192	99.952	162.653	11.480
Yalova	115	110	84.132	69.240	241.058	18.763
Karabük	322	276	212.861	236.750	327.710	34.385
Kilis	89	88	437.141	412.399	1.029.221	99.830
Osmaniye	292	267	107.878	107.649	241.343	26.835
Düzce	153	152	112.398	112.248	281.719	25.909
Toplam	62.242	50.994	101.867.810	56.824.267	187.719.305	10.230.315

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu, 82-83.

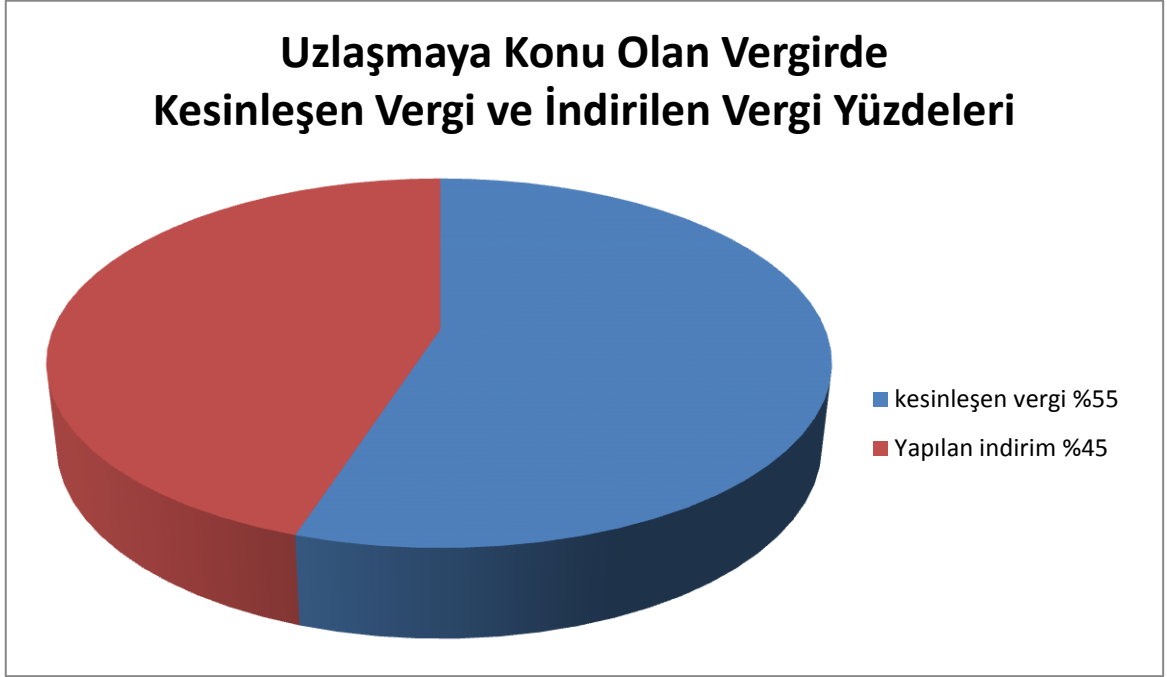
Uzlaşma müessesesinin etkinliği açısından Türkiye genelinde uzlaşma müessesesinin ne kadar kullanılıp kullanılmadığını incelemek ve sonuçları açısından irdelemek gerekmektedir. 2011 yılında Türkiye genelinde tarhiyat sonrası uzlaşma için 62.242 dosya ile müracaat edilmiş, 50.994 dosya üzerinde uzlaşma sağlanmıştır. Yani devlet ile mükellef arasında ihtilafa neden olan 62.242 adet dosyanın yaklaşık %82'si devlet ve mükellef arasında uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

Grafik 9. Uzlaşma Sonuçları Dosya Sayısı



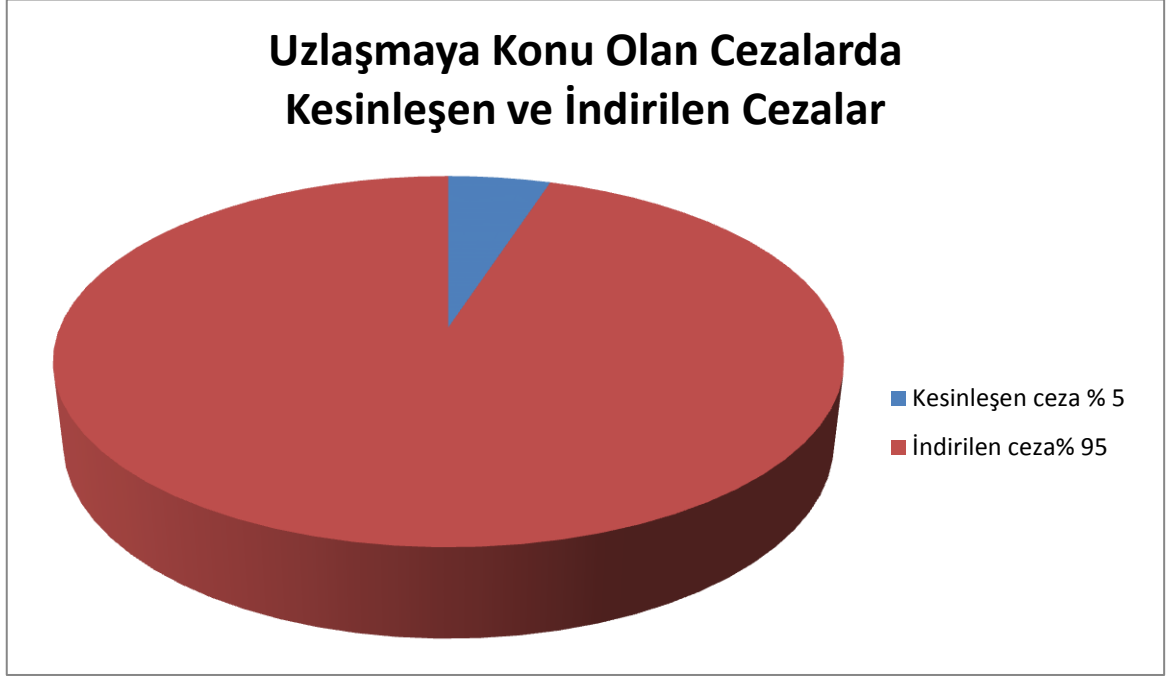
Toplam 2011 yılında 62242 dosya için uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 101.867.808'dir. Uzlaşma sonucu kesinleşen vergi tutarı ise 56.824.269 TL'dir. Buradan anlaşılıyor ki uzlaşmaya giren her yüz TL için uzlaşma sonucu yaklaşık % 45 indirim yapılmış ve 55 TL vergi kesinleşmiştir.

Grafik10. Uzlaşmaya Konu Olan Vergide Kesinleşen Vergi Ve İndirilen Vergi Yüzdeleri



Türkiye geneli uzlaşmaya konu olan vergi cezaları ise 2011 yılı için 187.719.305 TL iken uzlaşma sonucu kesinleşen ceza ise 10.230.311 TL'dir. Buradan anlaşılan ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan her 100 TL cezanın sadece % 5'i kesinleşen ceza olarak hesaplanmaktadır.

Grafik 11. Uzlaşmaya Konu Olan Cezalarda Kesinleşen Ve İndirilen Ceza Yüzdeleri



Uzlaşma müessesesi 2011 yılı uygulamaları açısından değerlendirildiğinde uzlaşmaya konu olan vergiler açısından %55 kesinleşme, cezalarda ise % 5 gerçekleşmeyi ifade etmektedir. Rakamlar açısından vergi uyumu bu sürecin neresindedir şeklinde bir değerlendirme yapılırsa; devlet ve mükellef bir masanın iki tarafına oturabildiğinde % 82 oranında uzlaşabilmektedir. Yani bu ciddi bir oranda çözümün gerçekleşebildiğini ifade etmektedir.

2011 yılı için uzlaşma sonuçlarını iller açısından değerlendirdiğimizde illerin gelişmişlik düzeyi ile uzlaşma müessesesinin kullanımı arasında bir paralellik olduğu görülmektedir. Buna göre İstanbul'a yapılan uzlaşma müracaatı 12.342 iken Şırnak'a 1, Muş'a 27, Artvin'e de 82 uzlaşma başvurusu yapılmıştır.

İllerin faal mükellef sayılarıyla uzlaşmaya gelen dosya sayısını karşılaştırdığımızda uzlaşma çok da fazla bir oranda kullanılmamaktadır. Örneğin 2011 yılı için Adana ilinde toplam 402.101 dosya üzerinden tarhiyat yapılmış bunun üzerinden 1433 dosyada ihtilaf çıkmış ve bu dosyalar uzlaşmaya getirilmiştir. Türkiye genelinde yaklaşık 4.334.679 faal mükelleften sadece 62.242'si uzlaşmaya başvurmuşlardır.

Bundan iki sonuç çıkabilir; birincisi, mükellef ve idare arasında ihtilafların oranının düşük olabileceği, ikincisi de mükelleflerin uzlaşma müessesesini yeterince tanıyıp kullanmadıkları. Fakat uzlaşma daha çok vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen vergi ve cezalarında uygulandığı için incelenen dosya sayısının az olması uzlaşma başvuru sayısının da az olmasına neden olmuştur.

Uzlaşma müessesesi, bir yönüyle idarenin yaptığı incelemelerde kendi inceleme elemanlarının gereğinden fazla tutarlarda vergi tespit etmesi ve bunlara ait ceza kesmesini tadil etme imkânı tanımaktadır. Yurt genelinde 62 bini aşkın dosyanın idare ile mükellef arasında çözüme kavuşmadan doğrudan vergi davalarına yönelmesi ve bunun yaklaşık her yıl tekrarlanması vergi yargısının çözemeyeceği bir iş yükünü doğuracaktır. 2011 yılı tarhiyat sonrası uzlaşma uygulaması bizlere teoride ifade edilenlerden daha fazla indirim yapıldığını göstermektedir. Buna göre vergilerde çok fazla indirim yapılamadığı daha çok cezalarda indirimin yapılabileceği görüşleri yetersiz kalmaktadır veya bu görüşleri aşan gelişmelerin olduğu ifade edilebilir. % 45 vergilerde % 95 cezalarda indirim yapılması uzlaşma müessesinin mükellef yararına bir uygulama olduğunu bir yönüyle gösterebilir.

Sonuç olarak uzlaşma müessesesi vergi uyumu açısından olumlu etkiler sahip bir müessesedir. Müessesenin mevcudiyeti mükellef ve devletin ihtilaflı bir konuda iradelerini ortaya koyarak anlaşmalarını sağlamaktadır. Uzlaşmış olmak ileride iki taraf için de olumlu bir altyapı sunacaktır. Aksi takdirde mükelleflerini küstüren bir devletin kalkınması söz konusu olamaz.

3.1.2. Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi

Af kavramı yabancı literatürde “amnesty”, “vergi affı da “tax amnesty” şeklinde ifade edilmektedir. Kavram kelime kökeni itibariyle amnestie olarak Latince temellidir. Anlamı unutmak, bağışlamak manasında kullanılır.¹⁶⁰ Af kavramı esas olarak ceza hukukunda yer alan bir düzenlemedir. Af kavramı ceza hukukunda telaffuz edildiği kadar kolay vergi hukukunda telaffuz edilmemiştir. Vergisini ödememiş veya ödeyememiş mükellefler için temiz bir sayfa açma fırsatı olarak değerlendirilen bu müessese, ödemelerini düzenli yapan mükellefler üzerinde aynı pozitif etkileri göstermeyebilir.

Son dönemlerde çıkarılan özel kanunlarda “vergi affı” tabirini doğrudan görmemekteyiz. Bu durum ülkemizde olduğu gibi diğer ülkelerde de dikkat edilen bir konudur. Örneğin Almanya’da 2003 yılında çıkarılan “Vergi Dürüstlüğü Teşvik Yasası” sonuçları itibariyle bir vergi affı iken vergi affı denilmekten uzak durulmuştur.¹⁶¹ Çünkü bir meclis için ne kadar haklı gerekçeler olsa da vergi affı çıkaran bir meclis olmak arzu edilir bir durum değildir. Aynı çekinceleri Türkiye uygulamalarında da görmekteyiz. 1960 öncesi af yerine terkin ve tasfiye 1960 sonrası “tahsilatın hızlandırılması”, “ özel uzlaşma yolu ile tahsil”, vergi “cezalarının tasfiyesi”¹⁶² sonrasında “vergi barışı” gibi dolaylı ifadeler kullanılmıştır.

4811 sayılı Vergi Barışı Kanunun kabulünde muhalefet partisinin karşı oy yazısında “*Vergi Barışı Kanunu Tasarısı kapsamı itibariyle bir malî af kanunu tasarısıdır. Ancak tasarıda af kelimesi kullanılmamıştır. Önceki malî af kanunlarında da hükümetler “af” kelimesini kullanmaktan kaçınmışlardır. Ancak “vergi barışı” oldukça iddialı bir isimdir*¹⁶³”denilmek suretiyle af kavramını ifade etmek yerine başka ifadelerin kullanılmasına eleştiri getirilmiştir.

¹⁶⁰G.Çetin (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, Manisa: Yönetim ve EkonomiCilt:14 Sayı:, s. 172.

¹⁶¹F. Savaşan(2006). Vergi Afları Vergiye Uyum ve Türkiye uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi 8(1) s.54.

¹⁶²R. Dönmez (1990).Teoride ve Uygulamada Vergi Afları Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi SBE, Eskişehir,s.10

¹⁶³<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss19m.htm>. (Erişim Tarihi: 27.12.2012)

Alman hukuk sisteminde af kavramını ifade eden ayrıca “*pardon*” tabiri de kullanılmaktadır fakat *pardon* ve *amnesty* arasındaki özetle fark *pardon* karşılığı olan af yönetimin sadece bir olay hakkında verdiği bağışlama affetme kararıdır. *Amnesty* ise yasa ile yönetime öngörülemez olayda karar verme yetkisi tanıyan bir aftır¹⁶⁴. Basit olarak *pardon* tek olay veya kişiyi dikkate alan *amnesty* ise geneli ve birden fazla olay veya kişiyi dikkate alan af kavramıdır.

Vergi affi örneği olarak bugüne dek bildiğimiz en eski uygulama 1906 yılında çıkarılan “irade-i seniye”dir. Osmanlı imparatorluğu döneminde çıkarılan bu kanunla yol vergisini ödemeyenlere verilen ceza affedilmiştir.¹⁶⁵ Cumhuriyetin ilanından bugüne dek sayıları 40’u aşan vergi afları sonuçları itibariyle tartışılan bir konu olmuştur.

Vergi afları kapsam itibariyle genel olarak vergi alacağının aslını kapsamayıp daha çok ödenmeyen vergilere ait cezalarının alınmaması sonucunu doğuran hukuki düzenlemelerdir. Vergi Usul Kanunun kapsamında vergi aflarına ilişkin herhangi bir düzenleme yoktur. Teknik olarak vergi affi vergi kanunlarında basit bir şekilde düzenlenebilir. Dolayısıyla vergi usul kanununda bu müesseseyi düzenlememek ihmal edilmiş bir konu değildir bilakis kasıtlı olarak mükelleflerde bir beklenti oluşmasını önlemek açısından böyle bir düzenleme doğrudan vergi kanunlarında yer almaz.

Vergi afları kanun koyucu tarafından özel kanunlarla düzenlenir. Anayasanın 73. Maddesinin vergilerin yasallığı ilkesince ortaya koyduğu “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesi vergi ve diğer mali yükümlülüklerin keyfilikten uzak yasalarla düzenlenebileceğini ortaya koyuyor. Ayrıca aynı madde ; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” demek suretiyle yürütmenin düzenleme yapabileceği alanı sınırlamış yeni mali yükümlülükler getirme ve var olan yükümlülüğü kaldırma yetkilerinin önünü kesmiştir. Bunun için yasama organı bu tür bir düzenleme için özel bir kanun yapmak zorundadır.

¹⁶⁴ M. Kellner (2004). “Tax Amnesty- an Appropriate Revenue Tool?” *German Law Journal*, 5(4), s.341.

¹⁶⁵ Dönmez,(1990) s.214.

Vergi afları özel kanunlarla çıkarılan daha çok vergi aslından ziyade vergi cezasını ortadan kaldıran düzenlemelerdir. Bu açıdan bakıldığında devletin egemenlik hakkına dayanarak yapılandığı cibri güçten vazgeçmesi yani cezalandırma hakkından feragat etmesi söz konusudur. Vergi aflarının önemli bir diğer yönü de bu yasaların geriye doğru yürümesidir.¹⁶⁶ Bu durum yasaların geriye doğru yürümemesi ilkesinin istisnasıdır. Geçmiş yıllarda ödenmeyen, ihmal edilen vergilere ait kesilmiş olan vergi cezaları bu yasayla ortadan kaldırılmaktadır. Bu özellik söz konusu olmasaydı; kanundan sonraki dönemleri dikkate alan bir düzenleme olacağı için aftan söz edilemeyecekti. Burada affı tesis eden ana unsurlardan birincisi özel bir kanunla çıkması, ikincisi de bu kanunun hükümlerinin geriye doğru yürüyebilmesidir.

Vergi afları vergi uyumu açısından değerlendirildiğinde bu konuda doğrudan kesin bir yargı ile bir kanaate varmak kolay olmayacaktır. Bunun için hangi durumlarda vergi affı söz konusudur buna göre konuyu değerlendirmek gerekir. Vergi afları tarihsel süreçte birçok nedenle özel kanunlarla çıkartılmıştır. Bunlar zaman zaman mali ve ekonomik nedenler olmakla birlikte zaman zaman da siyasi hatta sosyal nedenlerle de çıkartılmıştır.

Vergi afları tamamıyla makul görülebilir düzenlemeler değildir. Affın beşeri ve sosyal tüm alanlarda ihtiva ettiği genel mana; affedileni tekrar temiz bir insan olarak kazanma gayreti ile ilgilidir. Bu gayret ilahi açıdan yaratan ve kul arasında olabileceği gibi, anne-baba ve evlat, işçi işveren, karı- koca arasında da aslında aynı temel sonuç için affı makulleştirir: af aslında bireyi bir daha suç işlemek üzere tekrar geri kazanma gayretidir. Her suçun cezası mutlaka olmalıdır fakat burada cezadan beklenen; suçun tekrar etmemesi ise, suçlunun da bu hatadan kurtulabilme umudunun olması gerekmektedir.

¹⁶⁶F. Saraçoğlu.(2004). Vergi afları, vergiye uyum ve Türkiye uygulamaları / *Finans-Politik ve*

Ekonomik Yorumlar, 41 (483) , s.26.

3.1.2.1. Vergi aflarının vergi uyumuna olumlu etkisi

Vergi aflarının yerindeligi için olumlu ve olumsuz çeşitli ifadeler kullanılabilir. Daha çok vergi affı için eleştiriler olabilir. Fakat vergi afları her mükellefte aynı etkiyi gösteren objektif bir düzenleme değildir. Bunun nedeni de vergi affını bekleyen, vergisini ödememiş ya da ödeyememiş mükellefler olduğu gibi vergisini eksiksiz düzenli ödeyen mükelleflerin de olmasıdır. Nitekim vergi affı sebebi ne olursa olsun vergisini ödememiş mükellefler için memnun edici olumlu etkilerle sonuçlanırken, vergisini düzenli ödeyen mükellefler için de olumsuz etkilerle sonuçlanacaktır. Bu manada vergi afları mükellefin durumuna, subjektif özelliklerine göre değişik etkiler doğurmaktadır. Vergi aflarının yerindelğini ifade ederken konuya vergi uyumu açısından bakmak oldukça önem arz etmektedir. Çünkü vergi afları affın uygulandığı anda ve sonrasında mükellef için bir uyum sürecidir. Vergi aflarını bir fırsat olarak değerlendiren ve bir daha vergi borcu olmadan hayatına devam eden mükellefler için vergi affı bir uyum arttırıcı düzenleme olacaktır. Konuyu bu yönleriyle ayrıntılı bir biçimde incelemeye çalışacağız.

3.1.2.1.1. Vergi aflarının mükellef yararına etkileri

Vergi afları çeşitli nedenlerle çıkartılabilir. Bu nedenlerden en zaruri olanlarından birisi; ekonomik krizler sonrası devletin mükellefleri ile tekrar normalleşme sürecine girme arzusudur. Bir ekonomide makroekonomik açıdan ortaya çıkan dengesizlikleri düzenlemek ve düzeltmek devletin görevi olmaktadır. Nitekim makroekonomik açıdan ortaya çıkan bu problemlerle zaman zaman maliye politikası araçları ile mücadele edilmektedir. Söz gelimi fiyatlar genel düzeyinde önlenemez sürekli bir atış olduğu durumda devlet ekonomiye müdahale etmek zorundadır. Enflasyonla mücadele için maliye politikası araçlarından kamu gelirleri toplam talebi baskı altına alabilir. Bu şekilde talebin azalmasını sağlamak için vergiler arttırılır ve vatandaşların elindeki nispi fazla para, artan vergi oranları ya da ek olarak konulan vergilerle azaltılır. Bu durum teorik olarak tekrar toplam talebin gerilemesine neden olur. Toplam talep toplam arza eşitleninceye kadar bu süreç devam edebilir. Fakat bu politika ve benzeri politikalar

belirli yan etkilere neden olmaktadır. Artan vergi oranları ve/veya eklenen yeni vergiler mükellef üzerinde olumsuz etkilere neden olacağından kayıt dışılığı arttırabilir. Mükellef ticari bir işletme sahibi ise hem toplam talebin azalması ile hem de artan vergi yükünün doğurduğu olumsuz etki ile vergilerini ödeyemez duruma gelebilmektedir. Ticari manada var olma mücadelesi veren ve ancak asgari geçimi elde eden ve uygulanan daralcı maliye politikalarından etkilenen mükellefe bu süreçte neden vergi ödeyemediğini sormak veya ödemesi için cebri tutumlar sergilemek uzun vadede vergi yönetimi için akılcı bir yaklaşım olmayacaktır.

Vergi yönetimleri için vergi affı çıkarmak genel olarak prestij kaybettirici etkilere sahiptir. Vergi affına kadar normal işleyen bir sistemde vergi yönetimleri vergi kanunları uyarınca hiçbir kanun dışı vergi kaybını kabul etmemektedir. Vergi affı çıkaran vergi yönetimi eski söylemlerini kenara koyup yeni bir söylem içine girecektir. Aslında düzenlediği vergi affı kanunu ile rutin işleyişte uyguladığı kanunları belirleyeceği dönem için geriye dönük hükümsüzlüğünü ilan edecektir. Bu nedenle vergi afları genel olarak hassasiyetin yüksek olması gereken düzenlemelerdir.

3.1.2.1.1.1. Ekonomik krizler sonrası olumlu etkileri

Ekonomik sıkıntı ve kriz sonrası dönemlerde mükellefler ekonomik krizlerdeki ödeyemedikleri vergileri ödemek için fırsat beklemektedir. Bu nedenle kriz sonraları oluşan kamuoyu ile vergi aflarının psikolojik temelleri oluşmaktadır. Böyle bir durumda vergi yönetimi için de vergi affı çıkarmak belli bir ölçüde makul olacaktır. Mükellefler için kriz dönemlerinde ödeyemedikleri vergiler ciddi oranda kriz sonrası vergi ödemelerinin de yapılamamasına neden olur. Daha önceki gelirlerini beyan edemeyen ve vergisini ödeyemeyen mükellef, kriz sonrası gelir kaynaklarını da önceki suçlarının ortaya çıkmasından korkarak beyan edemeyecektir. Bu açıdan vergi yönetimi hem kriz öncesi hem de kriz sonrası vergi gelirlerini tahsil edememektedir. Buraya kadar ki analizimizde ekonomik kriz dönemlerinde zorlanan mükelleflerin art niyetli olmaları ihtimalini göz ardı etmiş olmaktayız. Nitekim art niyetli mükellef için af bir fırsat olabilir fakat bu tür mükellefler af sonrası da vergi ödemekten uzak duracaklardır. Bu tür mükellefler için devletin başka tasarrufları olmalıdır. Bu mükellefler af

sonrasında da düzenli vergi ödemeyeceklerdir. Dolayısıyla bu tür mükelleflerden kazanılacak vergi hasılatının maliyeti düzenli vergi ödeyen mükelleflerin kaybedilmesi olacaktır.

Ekonomik krizler mükelleflerin önemli ölçüde vergi yükünden muzdarip olduğu dönemlerdir. Bir başka ifadeyle vergi yükleri krizin etkisi ile mükellefin ticari hayatını daha da zorlaştırmaktadır. Bu açıdan bakıldığında mükellef-devlet ilişkilerinin normalleşmesi açısından vergi afları bir çözüm alternatifidir. Burada kriz dönemlerinde de vergisini eksiksiz ödeyen mükellefleri de dikkate almak gerekir. Kriz döneminde vergi ödemenin nispeten daha zor olduğu zamanlarda vergi ödeyen mükellefler af sonrasında devlete karşı güven kaybedebilir. Burada ihmal edilen aslında bu mükelleflerin bir şekilde ödüllendirilmesidir. Vergi yükünün altında ezilen ve işini kaybetmekte olan mükellefe af bir çözümdür. Aksi halde vergi yönetimi uzun vadede kendisine gelir sağlayan bir kapıyı kaybetmek durumunda kalacaktır.

3.1.2.1.1.2. Mükelleflerin aklanma süreci ve dürüst mükellef olma fırsatı

Dönmez; vergi aflarının mükellefin tekrar dürüst mükellef olma yolunu açacağını ifade etmektedir.¹⁶⁷ Mükellef açısından vergi afları sadece vergi cezalarından kurtulma ile sınırlı değildir. Psikolojik açıdan da vergi kanunlarına aykırı davranışlarda bulunan mükellefler içlerinde bulundukları durumdan bir an önce kurtulmak isterler. Nitekim dürüst vatandaşlar kanunlar önünde aklanma fırsatını reddetmek istemeyecektir. Vatandaşın devlet ile münasebeti vergi mükellefiyeti ile sınırlı değildir. Her vatandaş ayrılıkçı bir düşünceye sahip olmamak kaydı ile kendi devletini sever. Bu sevgi milli ve manevi değerler etkisi ile kişiden kişiye değişebilir fakat temel olarak farklı düzeylerde de olsa her vatandaşta bu milli bağlılık mevcuttur. Bu açıdan mükellef devletine karşı kusurlu olma halini devam ettirmek istemez ve vergi aflarını tekrardan dürüst bir mükellef olma fırsatı olarak değerlendirir. Geçmişten gelen beyan edemediği gelirler vergi affı ile meşrulaştıran mükellef ile devlet arasında problem çözülmüş olur.

¹⁶⁷ Dönmez,(1990) s.53.

3.1.2.1.1.2. Vergi yönetimi yararına af

Vergi afları mükelleflerin yerine getiremedikleri yükümlülüklerin olumsuz etkilerini gidermek üzere değerlendirilebileceği gibi vergi yönetiminin de yapamadıklarını telafi etmek üzere değerlendirilebilir. Mükellefleri üzerinde yeterli vergi ahlakı tesis edememiş, sistematik bir vergi sistemi olmayan, vergi denetim teşkilatları yetersiz olan ve vergi yargısında aşırı yüklenme olan bir vergi yönetimi vergi aflarını kısa vadede çözüm olarak kullanabilir.

Vergi aflarının çıkarılış sıklığı bir ülkede vergi ahlakının ne seviyede olduğu ve o ülkede vergi sisteminin ne kadar oturmuş olduğunu bizlere yaklaşık olarak ifade eder. Anlaşılacağı üzere vergi afları her ne nedenle olursa olsun ödenmeyen vergilerin affedilip, cezadan arındırılıp tekrar devletin kasasına girmesini ve vergi gelirlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla çıkarılır. Aslında vergi afları aksayan bir sisteme yama niteliğinde bir müdahaledir veyahut ağırları artan bir sisteme narkoz manevrasıdır. Çok sık vergi affı çıkan bir ülkede vergi yönetimi vergi ahlakının yerleşmesi adına üzerine düşen ödevi yapamamış demektir. Bu durum kısa vadeli finansman sağlamaya yönelik politikaların paralelinde vergi ahlakını yapılandırıcı tutum ve politikaların ihmal edildiğini göstermektedir.

Vergi denetim sisteminin yetersiz olması, denetim elemanlarının nitelik ve nicelik açısından zayıf olması vergi yönetimleri vergi aflarına doğru itmektedir.¹⁶⁸ Aflar temel olarak mükellefin son şansı olarak ilan edilir. Af sonraki dönemlerin çok sıkı bir denetim dönemi olacağı, çok sert yaptırımlar uygulanacağı vergi affını çıkaran hükümetlerce vurgulanır. Bu sayede inandırıcılığı ölçüsünde vergi yönetiminin aslında tespit edemeyeceği vergi gelirlerinin de ortaya çıkmasını sağlar. Gelişmekte olan ülkeler için vergi afları vergi sisteminin gelişmesi adına önemli sınavlardır. Nitekim yapılandırılan, aksaklıkları düzeltilmeye çalışılan bir vergi sistemi, birikmiş geçmiş problemleriyle var olamayacaktır. Önceki problemlerden kurtularak geleceğe dönük yenilikler yapılacağı ortadadır.¹⁶⁹

¹⁶⁸Dönmez,(1990) s. 48.

¹⁶⁹Dönmez,(1990) s.56.

Vergi afları vergi yönetimlerince hiç mi denenmemelidir? Vergi afları çok eleştirilen fakat belli artıları itibarıyla de denenmeye devam edilen uygulamalardır. Vergi yönetimlerinin vergi affına gerek duymalarının bir nedeni de, bir şekilde hedeflediği reformu gerçekleştirebilmek adına mükelleflerini geri kazanma gayretidir. Arzu edilen bir vergi sistemi için öncelikle sistematik bir şekilde vergi ahlakı tesis edilmelidir. Nitekim suçlularla ahlak tesis edilemez. Vergi ahlakı zayıf bir mükellef topluluğunu temiz bir başlangıç için önce vergi affı marifetiyle “suçlu” olma durumundan kurtarmak gerekir. Nitekim vergi suçları ceza hukukunun konusuna giren diğer suçlara nazaran daha telafi edilebilir olma özelliği taşımaktadır.

Vergi aflarının önemli bir yanı da siyasi boyutunun olmasıdır. Vergi afları siyasi bir karar alma sürecinin sonunda meydana gelir. Yürütmenin talebinin yasama organı tarafından kabul görmesi ve onanması sonucu çıkarılan özel vergi affı kanunları; hazırlanma ve uygulama aşamalarında siyasi süreç içinde şekillenirler. Seçim öncesi ve seçim sonrası vergi afları gündemde sıklıkla yer alır. Seçim öncesi iktidar mücadelesi veren partiler için mevcut dönem politikalarının yetersizliği iddiası ile ödenmeyen vergilerin aslında mükelleften ziyade mevcut hükümetin suçudur. Vergi afları da bu partiler için mağduriyetlerin giderilmesi anlamına gelen bir vaattir. Bu yolla siyasi partiler seçim sürecinde kendilerine yeni oy potansiyeli oluştururlar. Seçim sonrası vergi afları ise bazen bir vaadin yerine getirilmesi yoluyla seçmenlere teşekkür bazen de devralınan ekonominin yapılanması için bir temizlik hamlesidir.

Hükümetler için vergi afları bir yönüyle de mükelleflerle sürtüşme ve çatışmadan kaçma araçlarıdır. Vergi denetimlerinin yetersiz olmasının bir boyutu da siyasi otoritenin samimiyeti ile ilgilidir. Hükümetler için vergi denetimlerinin atırılması yoluyla vergi hâsılatlarının yükseltilmesi vergi aflarının çıkarılmasına nazaran daha risklidir. Çünkü denetimle elde ettiği gelir cezalanan seçmen kitlesini arttıracaktır. Hükümetler elde edeceği hasılatı seçmenini cezalandırarak elde etmekten ziyade seçmenini affederek toplamayı tercih edecektirler. Çünkü bir sonraki seçimde denetim ve ceza yoluyla tahsil ettiği gelirlerin seçmenlerce geri dönüşü oy kaybı olacaktır. Mevcut vergi sistemimizde vergi yönetimlerinin çoğu zaman vatandaşla karşı karşıya gelmekten kaçınması toplam vergi gelirleri içinde harcamalar üzerinden alınan vergilerinin payının gün geçtikçe artmasına neden olmaktadır. Hâlbuki emlak vergisi

hasılatları ve gayrimenkul sermaye iradına bağı gelir vergisi hasılatları örneklerindeki gibi vergilendirilecek kazançlarda tespit oldukça basittir, istenilirse kayıp kolaylıkla azaltılabilir. Çünkü bu vergi gelirlerine ait verginin konusu bizatihi devlet tarafından kayıtlıdır ve vergi kaybının azaltılması teknik açıdan mümkündür. Sonuç olarak vergi aflarının özel yasalarla çıkarılmasının yanında başka bir siyasi boyutu da siyasi çekincelerle mükellefle karşı karşıya gelmemektir.

Vergi aflarının vergi yönetimlerince tercih edilmesinin bir diğer nedeni de vergi mahkemelerinin aşırı iş yükünün olmasıdır. Vergi davaları ciddi süreç olarak çok kısa zamanda sonuçlanabilen davalar değildir. Vergi davaları teknik davalardır, ciddi bir belge kayıt incelemesi gerektirmektedir. Gerek davaya kadar beklenen süreler gerekse mahkemenin davayı sonuçlandırma süreleri ve sonuçlarında itiraz veya temyiz mercilerine müracaat edilmesi hem vergi alacağının tahsilinin gecikmesine hem de mahkemelerin altından kalkamayacağı bir iş yüküne neden olmaktadır.

Vergi uyuşmazlıkları çoğunlukla vergi yönetiminin zararına gelişmelere neden olmaktadır. Tahsilatların gecikmesi, vergi davalarının genel itibariyle mükellef lehine sonuçlanması vergi yönetimlerini vergi aflarına yöneltmektedir. Vergi davaları mükellef ve vergi yönetiminin uzlaşmasının imkânı olmadığı durumlarda uyuşmazlığın sonuçlanması tesis edilmiştir. Sonucu ne olursa olsun bir kere mükellef devlet ilişkileri ciddi yara almaktadır. Bu nedenle vergi yönetimlerinin muhtemel problemleri bu aşamaya gelmeden çözmeleri her yönüyle daha faydalıdır. Zira vergi davaları çok kısa zamanda sonuçlanmamakta basit değerlendirmeler bile bilirkişiler tarafından verilecek geri dönüşlere bağlanmaktadır. Dolayısıyla her geçen gün vergi davalarının sayısı artmaktadır. Bu nedenle vergi afları vergi davalarına konu olan uyuşmazlıkları da azaltacağı için işlem maliyetleri düşecektir. Vergi alacağı dava süresi boyunca rakamsal olarak koruna bilinir. Fakat devamlı problem üreten bir vergi sistemi problemlerin sayısının büyüklüğü oranında vergi davalarını doğuracaktır. Artan vergi davaları da büyüyen bir yargı organizasyonunu ve dolayısıyla bu organizasyona ait maliyetleri tetikleyecektir. Vergi davası süresi boyunca mükelleften geciken vergi alacağı için fazla ödeme alınabilir fakat bu süreçte istihdam edilen yargıç, personel, kırtasiye vb. maliyetler davacı mükelleften alınamaz. Dolayısıyla büyüyen bir vergi yargı sistemi

vergi alacağının tahsilinde doğrudan olmayan maliyetleri arttıracaktır. Bu nedenle vergi afları aslında bu doğrudan olmayan maliyetleri de düşürecektir.

Vergi aflarının vergi mahkemeleri üzerindeki yükü hafifletmesinin bir başka yönü de sağlıklı karar alma kabiliyetini sağlamasıdır. Vergi mahkemeleri her an sayıları arttırılabilir esnekliklere sahip yapılar değildir. Dolayısıyla vergi davaları arttıkça her dosyaya ayrılan süre azalacak ve hata yapılma, gereken özenin gösterilememesi gibi yan etkilere neden olacaktır. İfade edilen tüm etkileri itibariyle vergi mahkemelerinin iş yükünü hafifletmede vergi afları oldukça olumlu etkilere sahiptir.

3.1.2.2. Vergi aflarının vergi uyumuna olumsuz etkisi

Vergi aflarının vergi uyumu açısından olumlu etkileri olabileceğini ifade eden görüşlere yer verirken vergi aflarının bir takım negatif etkileri olduğu gerçeğinden bağımsız olunamayacağını ifade ettik. Bu yönde görüşlerin temel kesişme noktası affin zorunlu olduğu durumlarda vergi uyumunu arttırıcı özelliklerinin olabileceğidir. Bu görüşün karşıt görüşü olan görüş de bizatihi vergi uyumu açısından vergi aflarının uyumu bozucu ana etkenlerden olmasıdır. Vergi aflarının vergi uyumunu düşürücü etkisinin nedenleri ana başlıklar itibariyle; af beklentisinin vergi tahsilatlarını durdurduğu, vergi afların vergi ödememeyi öğretici ilan özelliği olabileceği, dürüst mükelleflerin mevcut uyum düzeylerini olumsuz etkileyeceği, adalet ve eşitlik ilkelerinin zedeleneyeceği, her affin yeni af beklentisine kuvvet vereceği şeklinde sayılabilir.

3.1.2.2.1. Vergi aflarının tahsilatları hızlandırmayacağı görüşü

Vergi aflarının vergi uyumuna olumsuz etki edeceğini savunan görüşlerden ilki vergi aflarının en temel gerekçesi olan vergi tahsilatın hızlandırdığı veya arttıracığı varsayımına karşı çıkan görüşlerdir¹⁷⁰. Mükellefler vergi affi çıkacağı beklentisine sahip iseler vergilerini ödemekten vazgeçip vergi affını gözler bir vaziyet alabilirler.

¹⁷⁰Savaşan (2006). s.44

Mükellefte oluşan bu beklenti yavaş yavaş tahsilatları durduracaktır. Duran bu tahsilâtlar paranın zaman değeri kullanıldıktan sonra vergi affı aracılığıyla tahsil edileceklerdir. Af öncesi ödenmeyen bu vergiler de afa birlikte tahsil edilecektir. Böylelikle vergi affı sonrası tahsilatlarda normal dönemlere nazaran bir artış olacaktır. Fakat bu artış vergi idaresinin hesapladığı daimi bir artış olmayıp aslında geçmiş dönemde af beklentisi için ödenmeyen vergilerin tahsilinden başka bir şey olmayacaktır. Buna göre vergi afları aslında bizatihi kendisi bir mükellef profili oluşturmaktadır. Bu mükellefler vergi affının çıkacağını tahmin ederek vergilerini ödememektedir. Dolayısıyla bu eleştiride geciken vergi alacağının da vergi affı beklentisiyle oluştuğu yönündedir. Bu durum vergi aflarının sıklaşması ve bu fırsatı bekleyen mükelleflerin bu durumdan faydalanması sonucunda vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin sayısının zamanla azalmasına neden olacaktır.

Vergi aflarının vergi tahsilatları ile alakalı aldığı bu eleştiri haklılık payı içermektedir. Fakat vergi affının hangi konjonktürde yapıldığı burada önem arz etmektedir. Bu eleştiri vergi aflarının rutinleştiği ve çok sıklıkla çıktığı ve vergi affına neden olan kamuoyu oluşturma sürecinin uzun olduğu dönemlerde haklı olabilir. Vergi affının gizlilikle hazırlanması ve çok tartışılmadan çıkarılması ihtimalide bu denli bir olumsuzluk olmayabilir. Buradan anlaşılabileceği üzere vergi affının bir tahsilat aldatmacasına dönüşmemesi için af beklentisinin uzun vadede ortadan kalması gerekir ki bir sonraki af tahmin edilmesin ve tahsilatlar durmasın.

3.1.2.2.2. Vergi aflarının uyumu azaltıcı ilan özelliği

Af karşıtı görüşlerin üzerinde durduğu bir görüş de vergi aflarının vergi kaçırmanın bir suç olduğu manasını azalttığı ve hatta vergi kaçırmaya yönelik bir teşvik bile olabileceği yönündeki görüştür.¹⁷¹ Bu görüşün temelinde mükellefin vergi kaçırmasının aflar marifetiyle basitleştiği dolayısıyla vergi yasalarının cezalandırıcı gücünün çıkarılan bir özel yasa ile zedelendiği görüşü vardır. Bu eleştiriye Kellner çalışmasında oldukça önemli bir katkı yapmaktadır. Ona göre vergi affı mükellefleri ileride vergi

¹⁷¹M. Kellner (2004). "Tax Amnesty - an Appropriate Revenue Tool?", *German Law Journal*, 5(4), s.346.

kaçırmaya yönelik bilgi veren bir ilan niteliği de taşıyabilir. Vergi genel olarak mükellefler tarafından yasalardan öğrenilmez. Piyasa içerisinde, uygulama örneklerinden, deneyimli mükelleflerden ve muhasebe çalışanlarından edinilen verilerle bilgi sahibi olurlar. Çıkarılan vergi afları piyasalarda hep olumlu yönleriyle değerlendirilmez. Vergi aflarından yararlanan mükellefler afları bir yardım veya kendilerine tanınan bir fırsat gibi değerlendirmeyip, bir uygulamanın boşluğunu yakaladıkları şeklinde düşünebilirler. Hiç vergi affını bilmeyen bir mükellef kulaktan duyma bilgiler ile vergi ödemeye karşı yeni bir tutum öğrenir. Dolayısıyla vergi yönetimleri vergi aflarını vergi kaçırma yöneltirecek bir ilan olma riski ile karşı karşıyadırlar.

Vergi aflarının bir ilan niteliği taşıması çok da engellenebilecek bir durum değildir. Çünkü genel ekonomiye ait bir aksaklık vergi sistemini de etkilemektedir. Ekonomi de ne kadar iyi bir alt yapıya da sahip olsa inişler ve çıkışlar sergileyecektir. Bu dalgalanmalar vergilere de etki edecek ve aksayan ekonominin tüm birimleri o birimin gerektirdiği düzenlemeleri yapacaktır. Bu demektir ki; aksaklıkları olan bir ekonomi için devletin tüm birimleri politika üretirken kamu harcamalarını, para politikalarını, stratejik planları ve hedefleri ekonomik aksaklıkları gidermek için ne denli gayret içine giriyorsa vergi yönetimi de o denli çözüm üretmeye çalışacaktır. Dolayısıyla en gelişmiş ekonomilerden en zayıf ekonomilere kadar tüm ekonomilerde vergi afları yerini alacaktır ve almıştır. Vergi affı vergi sisteminin sıkıntısına çözüm olmak için yapılacaktır. Sonuç olarak vergi affını düzenleyen idare bir şeylerin yolunda gitmediğini vergi affı ile ilan edecektir.

Vergi afları neleri ilan eder?

- Vergilerin herkes tarafından ödenmediğini,
- Vergi yönetimin vergi alamadığı mükelleflerin mevcudiyetini,
- Her suçun cezası olamayabileceğini,
- Çeşitli aralıklarla afların çıkabileceğini,
- Vergi aflarından yararlanmanın cazibesini,

- Ödenmeyen verginin nasıl problem olmaktan çıktığını mükellefe göstermiş olur.

Bu nedenlerle vergi afları vergi yönetiminin acziyetinin ilanı olma risklerini taşımaktadır. Vergi yönetiminin bu konuda affı çıkarma sürecini iyi yönetmesi gerekmektedir. Bu affın alınamayan vergi alacağını alabilmek için bir taviz olarak algılanması vergilerin cebirlik unsurunu zedeleyecektir. Çünkü vergiler tanımı gereği cebri unsurları ihtiva ederler. Mükellef bağış yapar gibi vergi ödeyemez. Devlet ortaya koyduğu kuralları yaşatacak cebri unsurları gerektiğinde uygulayabileceğini af süreçlerinde de vurgulamalıdır. Aksi takdirde otoritesi sarsılan devlet sürece hâkim olamayacaktır. Bu noktada çıkarılan af mükellefe sunulan ‘son şans’ olarak sunulmalıdır. Bu çerçevede dışındaki her mana vergi idaresinin acziyetini ifade eder.

Bir başka dikkat edilmesi gereken durum da yine verginin mahiyeti ile ilgili bir konudur. Vergi ödemek sonradan öğrenilen davranışlar olduğu için bu öğrenme süreci kıymet arz eder. Mükellef vergi ile ilgili tüm konuları sonradan öğrenir. İşte bu aşamada vergi afları da vergi gibi sonradan öğrenilen bir tutumu tetikleyebilir ki; bu negatif bir tutumdur. Vergi afları bu yönüyle mükellefe vergi ödememe yollarını öğreten bir ilan olma riski taşımaktadır. Mükellef affın gündeme alınması ve/veya yasalaşma süreci dışında af müessesesinden haberi olmayacaktır. Mükellef açısından yanlış bir değerlendirme ile verginin ödenmeme durumunda nasıl düzenlemeler olabileceği afla ilan edilmektedir. Tabii ki bu durum çıkarılan af sonrası mükellefin tutum ve davranışlarında önem arz eder.

Kanaatimizce her vergi affı bir yönüyle çeşitli maliyetler yükleyeceğinden affın çıkarılma koşulları ve ilan niteliğinden daha ziyade af sürecinin ve sonrasının nasıl yönetildiği önemlidir. Vergi afları bir ve birkaç kusurun ilanı olabilir. Fakat önemli olan kusura devam edilip edilmeyeceği ve/veya af sonrasındaki normalleşme döneminin izahatı ve bu affın son şans olduğunun ifade edilmesidir.

3.1.2.2.3. Vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemesi

Vergi af sonrası vergi uyumunun azalacağına yönelik eleştirilerin dayandığı ana fikir dürüst mükelleflerin vergi suçlarının af mekanizması ile cezasız aklanacağını görmeleridir¹⁷².

Vergi aflarının mükellefler üzerinde neden psikolojik olarak negatif bir etki oluşturduğunu inceleyecek olursak; genel anlamda tüm nedenlerin kesişme noktası adalet beklentilerinin karşılanmamasıdır. Ticari hayatın içindeki zorluklara göğüs geren mükellef kendi ticari mücadelesinden ürettiği katma değeri vergi olarak devlete verir. Bu açıdan vergi vermek doğası itibariyle sevimsiz ve itiraza konu olabilecek durumdadır. Kendi vergisini düzenli ödeyen mükellef diğer mükelleflerden de vergi ödemelerini bekleyecek ve bu konudaki her malumata hassasiyet gösterecektir. Vergi afları bu tür vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler için bir haksızlık olarak değerlendirilecektir.

Vergi aflarının adalet ilkesi üzerine olumsuz bir etkisi daha vardır. Sadece vergi affı ile zamanında vergisini ödeyen mükelleflerin adalet duygularında zedelenme olmaz. Belki de bu mükelleflerden daha ziyade, daha önce vergi cezasına çarptırılmış ve borcun aslıyla beraber gecikme faizi ödeyen mükellefler için adalet algıları sarsılmış olacaktır. Çünkü bu mükellefler aftan yararlanan mükelleflerle aynı fiilleri (suçları) işleyip cezalandırılan mükelleflerdir. Adaletin maddi maliyetiyle karşılaşan bu cezaya maruz kalmış mükellefler, vergi affından yararlanmayan dürüst mükelleflerden daha çok tepki göstereceklerdir. Kendileri için kesilen cezayı diğer vergi suçu işleyenlere de tatbik edilmesini bekleyeceklerdir.

Vergi affından yararlanmamış ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflere vergi affının sunduğu benzer avantajlar sunulabileceği ihtimali de mevcuttur. Nitekim 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununa yazılan “ Karşı Oy Yazısında” şu ifadelere yer verilmiştir.

¹⁷²Savaşan(2006).s.49

"Tasarı 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesini hedeflemektedir. Gerçekten krizin yarattığı olumsuzlukların kriz sonrası döneme taşınmaması doğru bir yaklaşımdır. Tasarının buna ilişkin düzenlemeleri olumludur. Ancak bu düzenlemelerin vergi ödeme ödevlerini zamanında yerine getiren mükelleflerin durumuyla uyumlaştırılması gerekir. Tasarı, gerekçede belirtilen kriz sonrası dönem için "sağlıklı bir başlangıç için temel aşamalardan birini oluşturacaktır" şeklindeki hedefi gerçekleştirmekten uzaktır. Sağlıklı bir başlangıç için vergi sisteminin mükellefleri kayıt dışına iten unsurlardan ayıklanması gerekir. Bunun için başta enflasyon muhasebesi olmak üzere birçok düzenlemeyi kapsayan bir vergi reformu yürürlüğe konulmalıdır."¹⁷³

Karşı oy yazısında vergilerini düzenli ödeyen mükellefler için bu düzenlenmenin adaletsiz olacağının altını çizmiş ve öneri mahiyetinde yapılması gerekenleri ortaya koymuştur. Çeşitli öneriler içinden konumuzla ilgili olarak vergi affından yararlanmayanlara karşı telafi edici bir öneri getirilmiştir.

"Vergi aflarının vergi ödevlerini süresinde yerine getirmiş olan mükellefler üzerinde yaratacağı olumsuz etkiyi gidermek ve vergiye uyumu artırmak amacıyla vergilerini düzenli olarak ödeyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 2003 yılında tahakkuk edecek vergilerinde indirim yapılması yönünde verdiğimiz önerge kabul görmemiştir. Yine kamu yönetiminde saydamlığın gereği olarak bu kanundan yararlanacak mükelleflerin Maliye Bakanlığınca kamuoyuna açıklanması yönünde verdiğimiz önerge de kabul görmemiştir. Bunu saydamlık açısından uygun bulmuyoruz" denmiştir

Karşı oy yazısında aftan yararlanmayan mükellefler için bir sonraki dönemde gelir ve kurumlar vergisinde indirim yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu kabul görmeyen öneri aslında gerçek mahiyette dengeleyici bir özellik taşımaktadır. Buna göre indirim sayesinde daha önce vergisini tam ödeyen dürüst mükellefler dikkate alınacak ve bir miktar vergi avantajı ile taltif edileceklerdir. Fakat burada önerinin temel sıkıntısı şudur; vergi affına kadarki güne kadar vergisini ödemeyen, aksatan, kaçıran tüm mükelleflerin bu düzenleme ile aftan yararlanıp yararlanmayacağıdır. Tabii ki geçmişte

¹⁷³ <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss19m.htm>. (Erişim Tarihi:27.12.2012)

vergi kaçırp vergi kaçırmaya devam edecek ve vergi affından yararlanmayacak mükellefler olacaktır. Böyle bir durumda ikinci bir adaletsizlik ihtimali doğacaktır. Bu da vergisini ödememiş ve vergi affından yararlanmamış bir mükellefe, vergi kaçırdığı tespit edilmediği için ekstra bir vergi indirimi yapmak suçluyu taltif etmek manasına geleceği için bu öneri tehlikeli sonuçlara yol açabilir. Fakat öneri vergi tekniği açısından af sonrası telafi edici bir politika gayretini ifade ettiği için özgün bir öneri olarak değerlendirilmelidir.

Vergi aflarının adaleti duygusunu olumsuz etkilemesinin önüne geçmek üzere af kanunu çıkarılırken belirli düzenlemelerin yapılması imkânı vardır. Buna göre vergi affı neyi affediyor bunun dikkatli ortaya koması gerekir. Vergi aslının faiz ve cezadan arındırılıp ödenmesi adaletsizliği derinleştirecektir. Düzenlemenin af olabilmesi içim de mutlaka bir hafifletici özellik olması gerekir. Bu durumda dengeli bir şekilde borcun aslı ve gecikme faizi alınmalıdır ki dürüst mükellefler nazarında vergi affı daha da yıkıcı bir etkiye neden olmasın. Çünkü vergi aflarına getirilen en büyük eleştiri vergisini zamanında ödemeyen bir mükellef vergi affı ile bu vergiyi öderse paranın zaman değerinden faydalanacaktır. Bu faydalanmanın da önüne geçmek ancak vergi aslının yanında gecikme faizi alınmasına bağlıdır.

Gecikme faizinin alınması teorik manada affın yıkıcı etkilerini azaltmada önemli bir etken olacaktır. Ama bu önlem de tamamen yan etkisi olmayan bir önlem değildir. Çünkü vergi affın temel motivasyonlarında biri, mali anlamda affın getirdiği cazibedir. Mükellef ileride çok sıkı denetim olacağı ihtimalinin dışında affın getirdiği avantajları da dikkate alır. Nitekim çalışmamızda çok defa vurguladığımız gibi af sonrası denetim ve ceza ihtimali uyumu arttıran bir değişken değil. Dolayısıyla vergi affının mali anlamda cazibesinin olması gerekmektedir. Adaletin korunması için gecikme faizinin yüksek tutulması affa dâhil olmayı düşünen mükellef nazarında affın cazibesini azaltacaktır. Bu manada gecikme faizi çok dikkatli belirlenmelidir.

Vergi aflarının af öncesi vergi cezasına maruz kalanlar için oluşturduğu adaletsizlik nasıl giderilebilir. Eğer vergi affı öncesi cezaya çarptırılan mükellefler ceza sonrası vergi uyumu gerçekleştirip dürüst mükellef olma yolunda ilerliyor iseler, bu mükellefler için vergi afları iki farklı boyutta adaletsizlik ifade edebilir. Birincisi bu mükelleflerin vergi affı için çıkarılan özel kanunda affedilen suçlara benzer bir suçtan geçmişte ceza

alması; vergi affından yararlanan mükelleflerle aynı suça karşı farklı tutumlar olduğundan vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi zarar görmüş olacaktır. Ceza ödeyen mükellef için cezaların affedilmesi kendisi adına şanssızlık vergi yönetimi adına da adaletsizlik olarak değerlendirilecektir. İkincisi ceza sonrası uyum gösteren mükellef geçmişte cezanın maliyetine katlanmanın yanında zamanında ödediği vergiler için de kayıpta olduğunu düşünecektir. Nitekim kendisi zamanında ödeyerek paranın zaman değerinden vazgeçmiş olacaktır. Karşısında aftan yararlanan mükellef paranın zaman değeri üzerine bir kazanç elde edeceği için bu ikinci durumda da ceza ödeyen mükellef adalet ve eşitlik ilkeleri açısından olumsuz bir duruma düşecektir.

Vergi aflarının sonuçları iyi hesaplanmazsa adalet ilkesi açısından olumsuz etkiler ortaya çıkabilir. Adalet ilkesinin vergi affı öncesi dikkate alınması gerekir. Sonuçta vergi affı bir kez çıktıktan sonra adalet ilkesini korumak kolay olmayacaktır. Verginin doğası gereği ödül ceza mekanizması oluşturmak mümkün olmayabilir. Vergi ödemeyeni cezalandırmak ihtimal iken vergisini düzenli ödeyen ödüllendirmek iyi düşünülmesi gereken bir durumdur. Nitekim 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda primlerini zamanında ödeyen işverenler için %5'lik bir indirim yapılabilmesi imkânı tanınmıştır. Benzer bir şekilde vergisini düzenli ve gününde ödeyenler için böyle bir indirim uygulanabilir. Fakat bu indirim kurumsal olarak devamlılık içerebilecekse olmalıdır.

Ayrıca vergi afları her iki tarafı da yani düzenli vergi ödeyen mükellefleri ve aftan yararlananları, tek bir düzenleme ile memnun edemez. Ceza hukukunda yer alan af müessesesi daha çok geçmişte suç işleyenleri dikkate alır, suç işlememiş olanlara verebileceği herhangi bir ödül olmayacaktır.

Vergi aflarının adalet ve eşitlik ilkesini zedelemesi yönündeki eleştirilerden önemli olan bir tanesi de rekabet gücünü olumsuz etkilemesidir.¹⁷⁴ Vergi affından faydalanan mükellef paranın zaman değerinin yanında nakit değerinden de faydalanır. Vergisini zamanında ödemeyen mükellef bu nakit kaynağı sermaye olarak kullanabilir. Ticari anlamda bulunduğu sektörün nakit paraya duyarlılığı nispetinde vergisini zamanında ödeyen mükellefe nazaran bir üstünlük elde edecektir. Hatta elindeki bu parayı nakit sermayesi veya çalışma sermayesi olarak kullanabilecektir.

¹⁷⁴Dönmez,(1990) s.60.

3.1.2.3. Vergi aflarının çıkarılma sıklığı

Vergi afları genel itibariyle hemen affın uygulandığı dönemlerde belirli bir olumlu etki yapabilir. Fakat sonuçları itibariyle vergi afları değerlendirilmelidir. Birincisi vergi uyumu açısından vergi afları uyumu azaltıcı etkiye sahiptir.¹⁷⁵ Bu negatif etki vergi affı sonrası vergi uyumunu artırıcı çalışmaların yapılması zorunluluğunu ortaya koyar. Nitekim kısa vadede hasılat açısından olumlu geri dönüşler olmaktadır. Fakat elde edilen bu mali rahatlığın maliyeti mükellefler üzerinde negatif bir vergi uyumunun oluşmasıdır. Bu manada vergi yönetimi için vergi affıyla düşen vergi uyumunu tekrar yükseltmek belirli bir zaman ve çalışmaya bağlı olacaktır. Bu noktada bir vergi affının olumsuz etkileri giderilmeden yeni bir vergi affının gündeme gelmesi vergi uyumunun düşüşünün kemikleşmesine neden olur. Dolayısıyla vergi uyumu açısından vergi aflarının önemli bir değişkeni vergi aflarının çıkarılma sıklığıdır. Cumhuriyet dönemi itibariyle çıkarılan, sayıları otuza yaklaşan çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar sırasıyla;

-5 Ağustos 1928 gün ve 145 sayılı Elviyeyi Selaset vergilerinin sureti cibayetine dair yasa,¹⁷⁶

-4 Temmuz 1934 gün ve 2566 sayılı vergi bakayasının tasfiyesine dair yasa,

-29 Haziran 1938 gün ve 3568 sayılı arazi vergisinin mali yılsonuna kadar olan bakiyesinin terkinine dair yasa,

-15.03.1934 gün ve 4530 sayılı varlık vergisinin bakayasının terkinine dair yasa,

-21.01.1947 gün ve 5050 sayılı toprak mahsulleri vergisi artıklarının silinmesi hakkında yasa,

-26.10.1960 tarihli 113 sayılı af yasası,

¹⁷⁵J. Alm, M. Mckee and W.Beck (1990). "Amazing Grace: TaxAmnesties and Compliance", *National Tax Journal*, 43(1), s. 25.

¹⁷⁶Ö. Karatayve A. Karatay (2011). Türkiye’de Vergi Afları Ve 6111 Sayılı Kanunundegerlendirilmesi: *Bayburt İli Örneği Ekonomi Bilimleri Dergisi* 3(2), s.183.

-28.12.1961 gün ve 281 sayılı bir kısım vergi cezaları gecikme zamlarının Tecil ve Tasfiyesine dair yasa,

-23.02.1963 gün ve 218 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,

-13.06.1963 gün ve 252 sayılı spor kulüplerinin oyunculara ve karşı kulüplere şimdiye kadar ödenmiş bulunan transfer ücretleri ve teşvik primlerinden oluşan vergi borçlarının bir defaya mahsus olmak üzere affı hakkında yasa,

-05.09.1963 gün ve 325 sayılı yasa kamu iktisadi teşebbüslerinin 1960 ve daha önceki yıllarına ait bir kısım vergi borçlarının tasfiyesi hakkında yasa,

-16.07.1965 gün ve 691 sayılı belediyelerin ve belediyelere bağlı müessese ve işletmelerin bir kısım borçlarının Hazine’ce terkin ve tahkimi hakkında yasa,

-03.08.1966 gün ve 780 sayılı bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,

-15.05.1974 gün ve 1803 sayılı Cumhuriyetin 50.yılı nedeniyle bazı suç ve cezaların affı hakkında yasa,

-2801 sayılı bazı kamu alacaklarının özel uzlaşma yolu ile tahsil hakkında yasa,¹⁷⁷

-2431 sayılı tahsilatın hızlandırılması ve beyan dışı kalmış servet unsurlarıyla vesikasız emtianın beyanına ilişkin yasa,

-04.02.1985 gün ve 3239 sayılı yasa(4.madde)

-3505 sayılı yasa,(geçici birinci madde)

-3689 sayılı yasa (geçici birinci madde)

-3787 sayılı yasa,

-400 sayılı tahsilat genel tebliğ,(2)

-4369 sayılı yasa,

¹⁷⁷Y. Biçer (2006). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemeye, Yönelik Vergi Politikaları değerlendirilmesi Süleyman Demirel Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi s.127.

-414 sayılı tahsilat genel tebliğ, (3)

-4748 sayılı yasa ile emlak vergisi ile ilgili af düzenlemesi (emlak vergisi yasasının geçici madde:21)

-25 Şubat 2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barısı Kanunu

-5228 sayılı yasa ile 4811 sayılı yasada değişiklik yapan kanun

- Bazı Kanunlarda Ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede

-Değişiklik Yapılması Hakkındaki 5228 Sayılı Kanun İle Vergi Kanunlarında Yapılan Bazı Düzenlemeler Ve Değerlendirmeler

Çıkarılan vergi aflarından hangi mükelleflerin, ne sıklıkla faydalandığı önemli bir sonucu ifade eder. Eğer vergi afları aralık olarak sıklıkla yapılıyor ve bu aflardan da genel itibariyle aynı mükellefler yararlanıyorsa vergi afları istenilmeyen sonuçlara neden oluyor denebilir. Aynı mükellef birden fazla vergi affından yakın bir zaman diliminde faydalanmışsa; vergi afları bu mükellefler için beklenen ve/veya tahmin edilen avantajlar haline gelmiştir. Durum itibariyle vergi aflarından yararlanan mükelleflerin bu aflardan kaç kez yararlandıkları ve toplam yararlanan mükellef içerisinde birden fazla aften yararlananların mükelleflerin ağırlığı vergi aflarının o ülkede nasıl algılandığını ifade eden önemli bir göstergedir. Eğer aflar sıklıkla çıkıyor ve aynı kişiler aflardan defaatle faydalaniyorsa vergi afları vergi uyumunu hiç iyileşmesine imkân tanımayacak bir şekilde olumsuz etkiler. Sonuçta bir kısır döngü olacaktır. Vergi uyumu düşük olduğu için aflar çıkacak ve aflar sıklıkla çıktığı için de vergi uyumu düşecektir.

3.1.2.4. Vergi aflarının sonuçları üzerine

Vergi aflarının sonuçları üzerine bir değerlendirme yapılacaksa değerlendirmenin hangi zaman aralıkları itibariyle yapılacağı önem arz etmektedir. Bunun nedeni vergi affının hemen sonrasında yapılacak bir değerlendirmede vergi uyum düzeyi yüksek görülebilir. Fakat iyi organize edilmemiş bir vergi affı uzun vadede güvensizlik, adalet anlayışının

zedelenmesi ve tekrar af çıkacağı beklentisinin gündeme gelmesi ile vergi uyumunu önemli ölçüde azaltacaktır. Sonuçları itibariyle kısa vadede ve uzun vadede vergi afları farklı tutumlara yol açabilirler.

Torgler and Schaltegger “*Vergi Affi ve Politik Katılım*” adlı çalışmalarında vergi aflarının deneysel olarak sonuçlarını vergi uyumu açısından değerlendirmişlerdir. Vergi uyumunun ceza ve denetim olasılıkları ile sağlanacağını veya artacağını ifade eden caydırıcılık temelli yaklaşımın varsayımlarının doğru olmadığı ya da eksik olduğunu İsviçre üzerinde yaptıkları çalışmada bir kez daha ortaya koymuşlar. Deneysel çalışmada denetim olasılığının vergi uyumunu arttırmadığı, cezaların da vergi uyumunu arttırmak yerine düşürdüğünü ifade etmişlerdir¹⁷⁸. Buraya kadarki verileri ve değerlendirmeleri daha önce de yaptığımız için burada yaklaşımların üstünlüklerini dikkate almayacağız. Bu çalışmanın orijinalliği daha çok vergi uyumu açısından vergi aflarını sonuçları itibariyle değerlendirmiştir. Benzer çalışmalar farklı yazarlar tarafından yapılmıştır. Alm, Mckee ve Beck ortak çalışmalarında da uygulama sonuçları itibariyle vergi uyumu ve vergi afları arasındaki bağı ortaya koymuşlardır. Buna göre Alm, Mckee ve Beck vergi affi sonrasında vergi uyumunun azalacağını fakat af sonrası denetimlerle bu azalışın etkilerinin ortadan kalkacağını ifade etmişlerdir. Bu manada kesin olan af sonrası vergi uyumu düşmektedir.¹⁷⁹ Fakat Torgler ve Schaltegger bu sonuca aykırı olarak vergi afları sonucunda sıkı denetimlerin ve uygulamaların uyumu arttıracağı bulgusuna zıt olarak uyumun artmasında sıkı uygulamaların başarısız olduğu tespitinde bulunmuşlardır.

Vergi afları her zaman aynı sonuçları veren düzenlemeler değildir. Daha önce de belirttiğimiz üzere vergi afları sağlıklı işleyen bir vergi sisteminde çok da fazla yer bulmaz. Bu açıdan vergi afları ya kötüye giden bir vergi sisteminde kısa vadeli kaynak arayışlarını ifade eder ya da yapılandırılan bir vergi reformu için mükellefler için temiz bir sayfa açmak için son şansı ifade eder.

¹⁷⁸B. Torgler and C. A. Schaltegger (2005). “Tax Amnesties and Political Participation”, *Public Finance Review*, 33(3), s.425.

¹⁷⁹J. Alm, M. Mckee and W. Beck (1990). “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, *National Tax Journal*, 43(1), s. 25.

Buraya kadar ifade ettiklerimizden tek bir sonuç çıkarılamaz. Belirli durumlarda vergi afları vergi uyumunu uzun vadede arttırabilir belirli durumlarda da vergi uyumunun azalmasına neden olabilir.

Vergi afları farklı mükellef tiplerine göre farklı uyum etkileri gösterebilir. Vergi affından önce vergi uyumu zayıf olan bir mükellef için af, bir aklanma süreci olacaktır. Bu mükellefler art niyetli olmadıkları sürece vergi afları vergi uyumunu arttırıcı etkilere sahiptir. Af öncesi yine vergi affı zayıf olan ve aftan sonra da herhangi bir düzelme göstermeyen, aftan kısmen yararlanan mükelleflerde vergi uyumu artmayacaktır. Bir aftan diğer affa fırsat bekleyen ve sadece af zamanlarında vergi ödemeyi hedefleyen mükellef için vergi afları vergi uyumunu arttırmaz tam tersine vergi uyumunu azaltır.

Vergi afları mükellef tutumlarına bağlı olarak farklı uyum düzeyleri ifade ettiği gibi vergi affını çıkaran iradenin tutumuna da bağlı olarak farklılıklar arz eder. Buna göre; çıkarılacak bu affın son af veya son fırsat olduğu mesajını veren iyi tesis edilmiş bir vergi affı vergi uyumunu da arttıracaktır. Çünkü mükellef aftan yararlanmazsa beyan etmediği ya da ödemediği vergiler için daha fazla maliyete katlanacaktır.

İyi organize edilmemiş bir vergi affı gerekli mesajları mükellefe veremiyorsa, mükellef çıkarılan aftan sonra da vergi affı çıkabileceğine inanıyorsa bu durumda vergi afları vergi uyumunu düşürür. Vergi aflarının çıkarılma sıklığı ne denli yüksek ise, vergi affına bağlı vergi uyumsuzluğu o denli yüksek olacaktır.

3.1.3. Pişmanlık ve ıslah müessesesi

Pişmanlık ve ıslah müessesesi Vergi Usul Kanunun 371. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi borcunu idarenin tespit etmediği ya da bu konuda başkaları tarafından da herhangi bir ihbar olmadığı bir durumda, mükellefin kendiliğinden geçmiş dönemlere ait beyana dayalı vergi borcunu bildirme şansı bulduğu müessesedir. Müessesenin temel şartı mükellefin kendiliğinden pişman olup vergisini beyan etmesi ve gerekli şartlara uymasıdır. Şartlara uyulduğu takdirde vergi ziyai cezasının kesilmeyeceği güvence altına alınmıştır. Şartlar VUK madde 371’ de şu şekilde ifade edilmiştir;

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.
4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.

İlgili maddenin içeriği itibariyle pişmanlık ve ıslahtan beklenen mükellefe daimi bir af kapısı bırakmaktır. Bu yönüyle vergiye gönüllü uyumu arttırıcı bir özellik katması söz konusudur. Kanun maddesinde “kendiliğinden” denmesi mükellefin herhangi bir tehdit ve risk olmadığı hali olmadan müracaat etmesi gerektiğini gösteriyor. Buradan mükellefe karşı bir gönüllük vurgusu yapıldığı gibi gizli bir tehdit unsuru da ortaya konuyor. Buna göre bir ihbar sonucu ve/veya bir inceleme sonucu vergi alacağının tespiti durumunda mükellefin bu müesseseden yararlanamayacağı ve vergi ziyai cezasıyla cezalandırılacağı ifade edilmektedir.

Pişmanlık ve ıslahın vergi uyumu açısından değerlendirilmesinde zaman ögesi dikkate alınmalıdır. Vergi uyumu için mükellefin kanunda yazan zaman ve süreler dâhilinde gelirini beyan etmesi ve hesaplanan vergisini ödemesi gerekmektedir. Bu açıdan beyana tabi gelir üzerinden hangi vergi alınıyorsa o vergi kanunu için zaman unsuru atlanmış olmaktadır. Örnek olarak gelir vergisinin konusuna giren kazanç zamanında beyan edilmediği ve zamanında ödenmediği için ilk bakışta uyuma aykırı bir durum olduğu gibi değerlendirilebilir. Fakat bir başka bakış açısıyla pişmanlıktan yaralanan mükellef VUK madde 371'e tabi olacağı için gelirini haber verdiği tarihten 15 gün içinde vergisini öderse vergi uyumunda zaman ögesine uymuş olacaktır. Yani yine kanunda belirtilen zamana uygun hareket etmiş olacaktır.

Müessesenin ıslah ile anılması da vergi idaresi nezdinde mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarında istenilen davranışa doğru düzelmesini ifade etmektedir. Vergi alacağının sonradan da olsa eksiksiz bir şekilde beyan edilip ödenmesine imkân tanıyan müessese vergi uyumu açısından en önemli unsurdur. Zaman, gönüllük ve verginin eksiksiz ödenmesi vergi uyumu şartlarını yerine getirir. Bu bakış açısıyla pişmanlık ve ıslah vergi uyumunu artırır. Bu görüşe kuvvet veren Yıldırım, pişmanlık ve ıslah ile mükellefe vergi itaatinin¹⁸⁰ yeniden tesis edilmesine ilişkin olarak bir yönüyle hukuki zemin hazırlamakta bir yönüyle de mükellefe bir fırsat sunmakta¹⁸¹ olduğunu ifade etmektedir.

Buraya kadar vergi uyumu ile bu müessesenin büyük oranda örtüştüğünü ortaya koyduk. Fakat uygulama ifade edilenin tam tersi manalar da doğmaktadır. Buna göre vergi idaresinin elinde pişmanlık ve ıslah müessesesi zaman zaman büyük cezadan korkutup küçük cezaya razı etme aracı olarak kullanılabilir. Buna göre vergi denetim elemanlarının mükelleften matrah artırımını istediği zamanlarda da pişmanlık ve ıslah kullanılabilir. Mükellef için geçmiş döneme ait ceza almadan daha fazla gelir beyan etmesi idarece istenmekte uyulmadığı durumda da denetim yapılacağı tehdidinde bulunmaktadır. Vergi idaresi tarafından bu müessese ifade ettiğimiz

¹⁸⁰ İtaat kavramı ve uyum kavramları arasındaki farkları ve tax compliance hangi kavramın daha uygun olacağını çalışmamızın birinci bölümünde ifade etmiştik. Buna göre compliance içerdiği gönüllülük manası ile daha çok uyuma yaklaşmaktadır. İtaat uyuma nazaran daha fazla cebri öğelere karşı tutumu ifade etmektedir.

¹⁸¹ Z. Yıldırım (2011). Vergi ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. s. 89.

şekilde kullanılırsa vergi uyumundan bahsedilemez. Öncelikle gönüllük ortadan kalkacağı için uzun vadede de mükellef için bir ıslah söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak pişmanlık ve ıslah vergi idaresi için oldukça önemli bir araçtır. Bunun mükellefler için denetim öncesi son tehdit olarak kullanılmaması vergi uyumu açısından dikkat edilmesi gereken bir durumdur. Aksi halde vergi aflarının olumsuz etkilerinde bahsedildiği gibi mükellefte alternatif çözüm ihtimalleri oluşacaktır. Mükellef vergi denetimlerinin öncesinde böyle bir uyarı ile uyarılacağını düşünürse, ceza almadan vergi borcunu ödemenin daimi bir fırsatı olduğu kanaatine varacak ve gönüllü vergi ödeme söz konusu olmayacaktır. Müessesenin vergi idaresi tarafından vergi uyumunu arttıracak şekilde olumlu kullanılması mümkündür. Mükellefi vergi uyumuna sevk edecek şekilde sürekli bir bilgilendirme ve mükelleflerin vergi bilinci arttırılması yoluyla ödenmeyen vergilerin tahsili için daimi bir fırsat sağlanacaktır. Bu müesseseyle mükellefin her zaman hatadan dönmesine bir kapı bırakılmış olacaktır. Aksi halde mükellefe pişman olma hakkı tanımayan idare, problemleri daha en başında çözemeyip problemlerin büyümesine neden olacaktır.

3.1.4. İdarenin süreleri uzatma yetkisi

Vergi uyumunun önemli bir boyutu devletin mükellef üzerindeki tasarruf haklarını uzlaşmadan, kolaylıktan yana kullanmasına bağlıdır. Aksi halde zorlayıcı, dayatmacı bir devlet karşısında suça itilmiş kitleler meydana getirecektir. Mükellefin kaldırabileceği vergi yükünün yüksek tutulması veya ödeyebileceği vergi oranlarının üzerinde vergi oranlarının dayatılması mükellefi vergi kanunlarına aykırı hareket itmeye zorlayacaktır. Aynı şekilde mükellefin içine düştüğü zor durum afet vb. ağır kanunları kolaylıklar sunmazsa mükellef yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir.

3.1.4.1. Mücbir Sebepler

Vergi kanunları hazırlanırken mükelleflerin özellikli durumları dikkate alınmalıdır. Vergi uyumu tek yönlü bir süreç değildir. Ortaya konacak uyuma devlet de en az mükellef kadar katkı sağlamalıdır. Vergi kanunları hazırlanırken de bu hassasiyet dikkate alınmalı ve oluşacak zor durumlarda da vergi yönetimi kanunlardan aldığı yetki

nispetinde inisiyatifini mükellef yararına kullanmalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ikinci bölümünde mücbir sebepler başlığında vergi yönetimin hangi durumlarda mükellefi koruyucu işlemler tesis etmesi gerektiği ifade edilmiştir. Buna göre kanunun 13. maddesinde;

Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

Denilmek suretiyle hangi hallerde kolaylıklar tanınacağı sayılmış ve madde 15’de de bu mücbir sebeplere bağlı olarak mükellefin özel olarak vergi borcunu geciktirebileceği durumlar açıklanmıştır.

Madde 15 – 13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.

Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki vergi türleri ve işyerleri itibarıyla; beyannamelerin toplulaştırılması, yeni beyanname verme süreleri belirlenmesi ve beyanname verme zorunluluğunun kaldırılması şeklinde de kullanılabilir.

15. madde devlet, iyi niyetli mükellefleri sıkıntı haller geçene kadar koruma gayretini ortaya koymaktadır. Böyle bir maddenin olmadığı durumu değerlendirirsek devlet vergi alacaklarının tahsilinde hangi neden olursa olsun diretirse mükellefin ödeyemeyeceği vergilerden dolayı idare ve mükellef karşı karşıya gelecektir. Yani devlet vergi uyumunu kendisi bozacaktır. Madde 15'in vergi uyumu açısından ortaya koyduğu olumlu etki mükellefe süre tanımış olmasıdır. Dolayısıyla vergi kanunlarında belirtilen zamanda mükellefin beyanda bulunması ve vergisini ödemesi vergi uyumunun bir gereği olacağı için vergi uyumu açısından süresi uzatılmış mükellef bir noksanlık taşımayacaktır.

Vergi uyumunun süreler açısından bozulmasını engelleyen madde 15 vergi alacağını ortadan kaldırmaz sadece beyanname verme sürelerini durdurur ve buna bağlı olarak tahakkuk edecek verginin tahsiline ilişkin ek bir süre tanır. Kanun maddesinin suiistimale uğranmaması için mücbir sebepler genel olarak sayılmıştır. Ayrıca bu sebeplerin meydana geldiği ya herkesçe bilinmesi gerekir ya da ilgilerin bu hallerin mevcudiyetini ispat etmesi gerekmektedir.

Ülkemizde de yakın tarihler içinde çeşitli zaman ve kapsamda mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Maliye bakanlığı 24/10/ 2011 tarihinde yayınladığı basın bülteninde Van ilinde yaşanan ve çevre illerde yıkıcı etkisi olan deprem ilgili olarak mücbir sebeplerden faydalanacak illeri ve mücbir sebep başlangıç tarihini şu şekilde ifade etmiştir;

Söz konusu deprem felaketi nedeniyle Bitlis İli, Adilcevaz İlçesi ile Ağrı İli, Patnos İlçesi için de vergi uygulamaları bakımından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Söz konusu mücbir sebep halinin 23.10.2011 tarihinde başladığı kabul edilmiştir. Mücbir sebep halinin sona erdiği tarih ise depremin etkilerinin ne kadar süreceği bilinemediğinden ileride Bakanlığımızca belirlenecektir.

Ayrıca yapılan ilan ile mükelleflere hangi konularda kolaylık sağlanacağı da basın bülteninde şu şekilde ifade edilmiştir.

23.10.2011 tarihinden önce tahakkuk etmiş olup, vadesi bu tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi ileride belirlenecek bir tarihe kadar ikmalen, re 'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep ilan olunan

tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi ileride belirlenecek bir tarihe kadar uzatılmıştır.

Tahakkuk etmiş alacakların dışında beyanname süreleri açısından da düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

Eylül/2011 vergilendirme dönemine ait verilmesi gereken katma değer vergisi ile muhtasar beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri, ayrıca Ba-Bs bildirimlerinin verilme süresi 14 Kasım 2011 tarihine kadar uzatılmıştır.

Türkiye'de yakın tarihte Van dışında; Kütahya'nın Simav İlçesinde, Rize ve meydana gelen doğal afetler nedeniyle Maliye Bakanlığı'nca vergi uygulamaları bakımından mücbir sebep hali ilan edilmiştir. Vergi idaresinin bu gibi özel durumlara kayıtsız kalması durumunda mükellef ve idare arasındaki ilişkiler olumsuz bir seyre girecektir. Vergi idaresinin ve daha geniş anlamda devletin sıkıntılı hallerde mükellefinin yanında olması vergi uyumuna kuşkusuz faydalı katkılar sağlayacaktır.

3.1.4.2. Mühlet verme (zor durum hali)

Vergi uyumu açısından madde 15 muhtemel vergi uyuşmazlıklarını önceden önleyen ve mükellefin tepkisine neden olabilecek uygulamalara engel olan dolayısıyla da vergi uyumunu arttırıcı etkilere sebep olabilecek bir maddedir. V.U.K madde 17'de "mühlet verme" başlığında mükellefe benzer niteliklerde kolaylıklar tanıyan ifadeler bulunmaktadır. Mühlet verme kanunda madde 17'de şu şekilde işlenmiştir;

Madde 17 –(Değişik birinci fıkra: 16/7/2004-5228/2 Md.)Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanunî sürenin bir katını, kanunî sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir.

Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

(Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/2 Md.) Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.

Görüldüğü gibi zor durum hallerinde mükellefin müracaatı ve Maliye Bakanlığının izni ile mükellefe 1 ayı geçmemek şartı ile mühlet tanıma imkânı düzenlenmiştir. Madde 17 madde 15’te belirtilen durumların dışında geniş kitleleri değil müracaat eden tek bir mükellefi ilgilendiren bir düzenlemedir. Vergi uyumu açısından mükellefin vergi ödeme istekliliğinin kırılmaması, zaman tanınması açısından olumlu bir düzenleme olduğu söylenebilir. Madde 15 kapsam olarak madde 17’ye nazaran daha geniş bir alana sahiptir. Mücbir sebeplerin vukuu sadece tek bir mükellefle sınırlı kalmaz. Dolayısıyla mücbir sebeplerin gerçekleştiğinin ilanı o zorluklardan etkilenen tüm insanları ilgilendirir. Deprem, sel, büyük ölçekli yangın, doğal afet vb. durumlarda mücbir sebepler vasıtasıyla süreler ikinci bir ilana kadar durdurulduğunda meydana gelen afet vb. olaylardan etkilenen tüm mükellefler bu imkândan yararlanır. Madde 17’de ise daha çok bireysel müracaatlar sonu mühlet tanınır.

3.1.4.3. Beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki

Buraya kadar incelediğimiz mücbir sebepler ve mühlet verme ile ilgili düzenlemeler uygulamada mükelleflere belirli kolaylıklar tanımaktadır. Fakat her iki düzenleme de belirli şartların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Mücbir sebeplerde süre tanınması büyük ölçüde bir olumsuzluk meydana geldiğinde gerçekleşmektedir. Mühlet verme ise mükellefin müracaatına ve bunun haklı görülmesine bağlıdır. 2007 yılında getirilen mükerrer madde 28 ile idareye farklı bir kabiliyet kazandırılmaktadır. Buna göre

idareye herhangi bir şart konulmadan belirtilen ölçüde süre verme yetkisi verilmektedir. Madde V.U.K'da şu şekilde ifade edilmektedir;

“Mükerrer Madde 28 – (Ek madde: 28/03/2007-5615 S.K./19.mad)

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir.”

Bu madde ile Gelir İdaresi Başkanlığına tanınan süre verme yetkisi tüm mükelleflere idarenin tasarrufu ile kolaylık tanınabileceğini ortaya koymaktadır. Bir başka ifade ile dönemin ekonomik, sosyal ve siyasi koşullarına göre idare beyanname verme süresini mükellefin talebi olmadan kendiliğinden uzatabilir. Bu özelliği itibarıyla mükerrer madde 28 madde 17'nin yetki itibarıyla genişletilmiş halidir. Vergi uyumu açısından değerlendirildiğinde ek süre verilmesi mükellefleri muhtemel olumsuzluklarda kısmen koruyacaktır. Her mükellef idareye yazılı müracaatta bulunacak deneyime sahip olmayabilir. Bu madde ek süre için müracaat edemeyen mükelleflere de süre tanımak noktasında idarenin yetkisini genişletmiştir. Dolayısıyla yaşanabilecek olumsuzlukları ortadan kaldırmaya yönelik süre verilmesi idare ve mükellefin karşı karşıya gelmesini önlemektedir ve vergi uyumunu artırıcı bir içeriğe sahiptir.

3.2. Vergi İdaresinin Mükellef Odaklı Yönetimi

İdeal bir vergi sisteminin tesis edilmesi ve vergi uyumunun geliştirilmesi, ortaya konacak politikaların insanı merkeze alan politikalar olup olmamasına bağlıdır. Her sosyal bilim konu edindiği insanı tanıyabildiği ölçüde problemleri çözme kabiliyetini arttırabilir. Vergi yönetimi açısından da insanı merkeze konumlandıran temel çözüm mükellef odaklı bir yönetime bağlıdır. Vergi yönetimlerinin taahhüt ettiği mükellef odaklı bir yönetim temel prensipleri itibarıyla vergi uyumunu ilgilendiren önemli bir konudur. Öncelikle mükellef odaklı vergi yönetimi fikri özel sektörde uzun yıllardır uygulama alanı bulan ve teorik bir altyapıya sahip olan toplam kalite yönetimine dayanmaktadır. Toplam kalite yönetiminin her ne kadar düşünsel anlamda temellerini

Henry Ford oluşturmuşsa da özellikle İkinci Dünya Savaşı’nda tam anlamıyla yıkıma uğrayan Japonya’nın 1950’li yıllardan itibaren benimsediği ve sürekli iyileşmeyi, insan odaklı bir üretim sistemi uygulamayı içeren yeni kalkınma anlayışına dayanmaktadır¹⁸².

Genel anlamda Toplam Kalite Yönetimi özel sektör açısından müşterinin ürün ya da hizmetin sunumu ve sonrasındaki süreç hakkında memnuniyetini, sürekli gelişmeyi, kurulan kontrol mekanizmalarıyla hatasız işlemler yapılmasını, her çeşit işlemin zamanında ve sistematik olarak kusursuzluk anlayışıyla tamamlanmasını ve tüm işlemlerin kalite şartlarına uygun bir şekilde yerine getirilmesini ifade eder¹⁸³. Toplam Kalite anlayışının bir işletmede benimsenmesi ile birlikte bir yandan müşteri memnuniyeti yükselirken diğer yandan da çalışanların memnuniyetleri artmakta bu şekilde işletmenin minimum maliyet ile optimal mal ya da hizmeti piyasaya sunma imkanı doğmaktadır. Böylece yüksek bir rekabet gücüne de kavuşan işletme pazar payını ve karlılığını da artırmaktadır. İşte özel sektörde firmalara bahsedilen avantajları sağlayan yeni yönetim anlayışı, küreselleşme sürecinde topyekûn bir değişim süreci içerisine girmiş kamu kesimince de benimsenmeye bařlanmıřtır¹⁸⁴.

3.2.1. ABD’de mükellef odaklı yönetim

1980’li yıllarda iletişim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmelerle ivme kazanan küreselleşme süreci, her alanda olduğu gibi kamu yönetimi açısından da etkilerini göstermiştir. Nitekim etkin bir vergi sisteminin inşası, mükellef haklarının tanınması, adil ve tutarlı bir hizmet anlayışının yaygınlaşması gibi ilkeler temelinde şekillenen yeni vergi yönetimi anlayışı bunun en güzel örneklerindendir¹⁸⁵. Amerika Birleşik Devletleri Kongresi’nce 1996 yılında kabul edilen Mükellef Hakları Beyannamesi bu bakımdan öncül bir nitelik taşımaktadır. Bu tarihten sonra vergi dairesince mükellef hakları net bir şekilde tanımlanmış ve mükelleflerin bu haklardan nasıl yararlanabilecekleri açıklığa

¹⁸²Ş. Yabancıoğlu, (2004). Toplam Kalite Yönetimi ve Gümrük Müsteşarlığı, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 43, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/43/6.html> (Erişim Tarihi: 11.11.2012)

¹⁸³Chang, I. Chiu, Yi-Chang Li, Won-Fu Hung and Hisn-Ginn Hwang (2005). a.g.e.,s.390

¹⁸⁴A. Balcı (2005). Kamu Örgütlerinde Toplam Kalite Yönetimi Uygulanması: Olumlu Perspektifler ve Olası Zorluklar, *KMU İİBF Dergisi*, Aralık Sayısı, s. 199.

¹⁸⁵Balcı (2005). s.199.

kavuşturulmuştur. ABD vergi yönetimi bu haklar doğrultusunda adil, profesyonel bir anlayışla, doğru, dürüst ve nezaket kuralları çerçevesinde mükelleflere yaklaşım sergileyeceğini taahhüt etmiştir. Böylece mükellef odaklı, vergiye gönüllü uyumu sağlayacak bir adım, diğer ülkelere de örnek teşkil edilecek şekilde atılmıştır¹⁸⁶.

Ayrıca 1998 yılında yapılan reform niteliğindeki değişiklikler ile Vergi İdaresi (IRS), mükellef odaklı ve her türlü diyaloga açık bir şekilde yeniden yapılandırılmıştır¹⁸⁷. Yine 1998 yılında yapılan reform ile mükellef ile idare arasında hakemlik niteliğinde betimlenebilecek mükellef avukatlığı müessesesi getirilmiştir. Buna göre yılda iki kez kongreye rapor vermek üzere (ilk rapor kendi görevleri ve bütçesiyle ilgili olup, ikinci rapor ise mükelleflerin vergi sisteminde karşılaştıkları en önemli yirmi sorunu içermektedir) Mükellef Avukatı Ulusal İdaresi oluşturulmuştur¹⁸⁸. Söz konusu idare genel anlamda tüm mükelleflerin problemlerini siyasi iradeye taşımaktadır. Bunun yanında mükellef avukatlığı ise doğrudan ve bireysel olarak mükellefler ile ilişkili olup idare ile mükellef arasında çıkan anlaşmazlıkları giderme ve mükellefin idare karşısındaki zayıf pozisyonunu güçlendirme amacını gütmektedir. 2000’li yıllara gelindiğinde ise vergi yönetiminde mükellef odaklı olacak şekilde değiştirilen anlayış temel hedefinde de değişime gitmiştir. Yapılan bu değişime göre Gelir İdaresinin asıl hedefi topladığı kaynak ile kaliteli kamu hizmetinin sunulmasını sağlamaktır. Bu şekilde 2000’li yıllara gelindiğinde gelir idaresinin klasik anlamdaki “en fazla geliri toplamak” şeklindeki görev anlayışının da değiştiği görülmektedir.¹⁸⁹

¹⁸⁶ Irs, “Your Right as a Taxpayer”, Publication 1, Rev. May 2005, Catalog Number 64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (Erişim Tarihi:10.11.2012).

¹⁸⁷A. Balcı (1999). Amerikan Vergi İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş (1986-1993), *Vergi Dünyası*, Nisan Sayısı, s.140.

¹⁸⁸E. Öner (2005).Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)Kuruluşu, Görevleri Ve Yeniden Yapılanması, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı YayınNo:2005/366,Ankara, s.167.

¹⁸⁹N. Karyağdı (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, s.34-36.

3.2.2. İngiltere’de mükellef odaklı yönetim

ABD’dekine benzer şekilde İngiliz gelir idaresinin de 1980’li yıllardan sonra ve özellikle de 1990’lı yılların sonuna doğru önemli bir değişim süreci içerisine girdiği görülmektedir. Nitekim İngiltere Gelir İdaresi 1999 yılında Mükellefler Tüzüğü’nü hazırlamıştır. Bu tüzük ile İngiliz Gelir İdaresi mükelleflere verimli, etkin, tutarlı ve adil bir hizmet vereceklerini vadetmiş, mükelleflere sunulacak olan hizmetleri ve bu hizmetlerin standartlarını geliştirmiştir. Ayrıca bu düzenlemede mükelleflerin ne gibi haklara sahip oldukları, ne gibi yardım ve destekleri gelir idaresinden alabilecekleri, dilek ve şikâyetlerini hangi prosedürleri gerçekleştirecek bildirecekleri gibi bilgilere de yer verilmiştir. Yine yapılan başvuruların neticeye kavuşturulması bağlamında ölçülebilir kıstaslarında belirlendiği görülmektedir¹⁹⁰.

Bunun yanında vergi ombudsmanı isminde bir yapı oluşturulmuştur. Mükellefler, başvuru ve şikâyetlerine gelir idaresince yanıt verilmediği takdirde Parlamento Vergi Yönetimi Komisyon Üyesi ya da vergi ombudsmanına başvurarak çözüm talep edebileceklerdir. İngiltere’de vergi beyannamelerinin internet üzerinden verilmesini özendirmek amacıyla mükelleflerin beyannamelerini internet üzerinden vermeleri halinde belirli bir meblağ indirime gidilmektedir. Ayrıca bu uygulamanın yaygınlık kazanmasını sağlamak amacıyla televizyon, internet ve diğer iletişim araçları aracılığıyla çeşitli hatırlatmalar ve reklam kampanyaları yapılmaktadır. Yine vergi uyumunu sağlayabilmek amacıyla vergi yasaların yeniden yazılması ve bu şekilde anlaşılabilirliğinin artırılması planlanmıştır¹⁹¹.

¹⁹⁰ A. Gerçek (2003). Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna

Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi, *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 5(2), <http://www.isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi:12.11.2012).

¹⁹¹ A. Gerçek (2003). a.g.e.

3.2.3. Ülkemizde mükellef odaklılık

Ülkemizde özellikle 2000'li yıllardan itibaren kamu kesiminde vatandaş odaklı bir yönetim anlayışı yerleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu yönetim anlayışı hiç şüphesiz ki vergi idaresi bağlamında da karşılık bulmuştur. Yapılan köklü değişimler sonrasında vergi idaresinde mükellef odaklı bir yönetime geçilmek istenmiştir. Buradaki asıl amaç mükellefin vergilendirme sürecinde memnuniyetini artırma ve bu şekilde sürece gönüllü uyumunu sağlayabilmektir¹⁹². Bu şekilde vergi idaresi ödenmesi gereken ile ödenen vergi hasılatı arasındaki makası kapatmak istemektedir.

Teorik bazda hedeflenen bu değerlerin başarı bulması çok da kolay olmayacaktır. Uygulamada vergi idaresinin mükellef odaklı bir yönetimi gerçekleştirebilmesi hiyerarşik yapının üst kademelerinin performansı ile ilgili olduğu kadar alt kademelerde mükellef ile doğrudan karşılaşan çalışanlarla da ilgilidir. Toplam Kalite Yönetimi anlayışının tam olarak uygulanması halinde mükellefin memnuniyeti sağlanabilecektir. Nihayetinde Toplam Kalite anlayışının temel ilkelerinden olan çalışanların katılımı ülkemizde ne derece sağlanmıştır tartışılır. Her ne kadar üst yönetim mükellef odaklı süreç için gayret gösterip ve vergileme sürecinde gönüllü uyuma katkı sağlamaya çalışsa da, alt kademedeki personellerin söz konusu yönetim anlayışına uygun hareket sergilemesi, yönetim felsefesini tam olarak sahiplenmesi gerekmektedir. Yapılan incelemelerde vergi idarelerindeki personelin olumsuz tutum ve davranışının, mükelleflerin vergi, vatandaşlık görevi gibi temel kavramlara ve hatta devlet olgusuna karşı düşüncesi üzerinde olumsuz etkileri olduğu görülmektedir¹⁹³. Bu açıdan mükellef odaklı yönetim anlayışının yani toplam kalitenin yerleştirilmesi için öncelikle yapılması gereken gelir idaresinin bu yeni sisteme tüm kadrosu itibarıyla inanmasıdır. Bunun için özellikle mevcut personeller açısından kurum içi eğitimler düzenlenmeli, yeni alınacak personelde ise yeni benimsenecek yönetim felsefesine uygunluk aranmalı ve bu şekilde

¹⁹² A. Balcı (2001). Maliye Bakanlığı ve Toplam Kalite Yönetimi: Uygulamaya Yönelik Somut Öneriler, *Vergi Dünyası*, 236, s.144.

¹⁹³ M. Tunçer (2002). Hükümet Birey ilişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), s.109.

sistemin kurum kadroları itibariyle benimsenmesi sağlanmalıdır. Nihayetinde uygulanamayan toplam kalite yönetimi nasıl özel kesimde müşteri tatminsizliği, kaynakların israfı, maliyetlerin artması ve firma içi huzurun bozulması gibi problemleri beraberinde getiriyorsa, kamu kesiminde ve özel bir perspektifte gelir idaresinde de mükelleflerin vergilendirme sürecine uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir¹⁹⁴.

Küreselleşen dünyada izlenen kamu politikalarının dönüşümü hiç şüphesiz ki idarenin tutum ve davranışına da yansımıştır¹⁹⁵. Ülkemizde 2000’li yıllardan itibaren her alanda olduğu gibi vergi idaresi özelinde ve Maliye Bakanlığı genelinde yapılan reform niteliğindeki değişiklikler bunun en güzel göstergesidir. Bugünün koşullarında vergi idaresinin gelişen iletişim olanaklarını kullanması ve dünya düzleminde yaygın bir şekilde kabul gören yeni yönetim anlayışlarını benimsemesi beklenen aslında bir tavadır. Nitekim devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla egemenlik yetkisi çerçevesinde anayasal hükümlere binaen bireylerden aldığı vergilerin, teoride olduğu gibi vatandaşların bir ödev olarak benimseyip ödediği bir yükümlülük şeklinde kurgulanması gerekir. Bu kapsamda 2005 yılından günümüze vergi idaresinin dönüşümü ve modern bir yapı şeklinde temellendirilmesi için muhtelif reform girişimlerinin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bunlardan en önemlileri, internet olanaklarından vergilendirme sürecinde daha fazla yararlanılmaya başlanması, mükelleflerin vergi uyumu açısından haklarının tesis edilmesi ve gelir idaresinin bünyesine mükellef sorunlarına yönelik müesseselerin yerleştirilmeleridir.

Ülkemizde son dönemlerde, özellikle gelişen iletişim imkânlarından yararlanılarak vergi idaresinin etkinliğini artırmak amacıyla 30.09.2004 tarihinde 340 seri no’lu Genel tebliğ ile ilk etapta ihtiyari olarak geçilen elektronik ortamda beyanname verilmesi uygulamasına geçilmiştir. Daha sonra 03.03.2005 tarihli VUK 346 seri no’lu Genel Tebliğ ile otomasyona geçen vergi dairelerine verilmesi gereken bazı vergi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi “zorunluluk” kapsamına alınmış ve geçen süre zarfında 213 sayılı VUK’nun 357, 367, 368, 373 ve 376 seri no’lu Genel

¹⁹⁴N. Kayağdı (2001). Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi, Ankara Sanayi Odası Yayınları, Yayın No: 51, s.130-141.

¹⁹⁵Chang, I. Chiu, Yi-Chang Li, Won-Fu Hung and Hisn-Ginn Hwang (2005). An Empirical Study on The Impact of Quality Antecedents on Tax Payers’ Acceptance of Internet Taxfiling Systems, *Government Information Quarterly*, No:22, s.389-341.

Tebliğler ile elektronik ortamda gönderilecek vergi beyannamelerinin kapsamı genişletilmiştir¹⁹⁶. Bu uygulama ile arzu edilen;

- Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanılması,
- Vergi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalinin sağlanması,
- Vergi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataları en aza indirerek mükellef mağduriyetinin önlenmesi,
- Vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerinin kolaylaştırılmasıdır. (VUK 340 seri no'lu tebliğ)

Böylece diğer alanlarda mükellefe daha iyi hizmet veren bir idarenin inşasının sağlanabilmesidir. Görüldüğü gibi yasal düzenlemeler ile küresel anlamda bir trend haline gelmiş olan mükellef odaklılığa ulaşılmak istenmiştir. Ayrıca söz konusu uygulamayla birlikte idarenin mükelleflere daha iyi hizmet verebileceğini, bu şekilde mükelleflerin yani vatandaşların memnuniyetini artırabileceğini düşünmektedir. Bu şartlar altında 2007 yılından itibaren tam otomasyona geçen vergi dairelerinde elektronik beyanname uygulamasına başlanmıştır. Hatta Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına tabi mükelleflerin, Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerinin, Kurumlar Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi mükelleflerin beyannamelerini internet üzerinden vermeleri zorunlu tutulmuştur¹⁹⁷. Ancak bu zorunluluk beraberinde beyannamesini internet üzerinden vermeyen mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmesini de getirmiştir. İhtiyari olarak getirilen bir müessesenin zorunlu hale getirilerek uygulamayan/uygulayamayanların cezaya çarptırılması vergi uyumu açısından tartışılabilir. Bu uygulamaya başlanılmasından sonra mükellefe vergi idaresine giderek beyanname verme ya da beyannamesini internet üzerinden düzenleme şeklinde bir alternatif seçenek sunulmamakta, mükellef internet üzerinden beyana mecbur bırakılmaktadır. Ayrıca

¹⁹⁶ A.H. Turan, ve F. Başkan Özgen (2009). Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10(1), s.137

¹⁹⁷ Turan, ve Başkan Özgen (2009).s. 139.

beyannamenin hiç verilmemesi halinde uygulanan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ek olarak mükellefler bir de internet üzerinden beyanname vermedikleri nedeniyle cezaya çarptırılmaktadır. Sonuç olarak 2007 yılından günümüze kısmen de olsa uygulanan elektronik beyanname sisteminin mükellef ya da meslek mensuplarından ziyade idarenin iş yükünü azalttığı görülmektedir. Şüphesiz ki bu yeni uygulama vergilendirme sürecinde olan tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini hızlandırmış ve kırtasiye masraflarının azalmasını sağlamıştır.

Günümüz Türkiye'sinde vergi daireleri veznelerde oluşan uzun kuyruklarla vergisini ödemek isteyen vatandaşları karşılamamalıdır. Bireysel işlemlerin külfete dönüşmesi ve çalışan personelin gelen mükelleflere olumsuz tutum ve davranışlar sergilemesi vergi uyumu açısından ciddi kayıplar meydana getirir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Mükellef Hizmetleri Merkezi Hizmet içi Eğitimleri kapsamında mükellef ve vergi çalışanları arasında muhtemel iletişim sıkıntılarını çözmek amacıyla çeşitli eğitimler yapmaktadır ve kitapçıklar hazırlamaktadır. Vergi yönetiminde ortaya konan değişiklikler mükellefin yararına, problem olmaktan çok problem çözen değişiklikler olarak kurgulanmalıdır. Bu şekilde ki tutum ve davranış idareyi devlet olarak betimleyen mükellefin yani bireyin gözünde de vatandaş olma bilincinin yerleşmesini sağlayacak bir tutum olacaktır. Ters durumlar söz konusu olduğunda mükellef için her türlü yenilik öğrenilmesi zor ve sıkıntı veren bir durum oluşturacaktır. Ayrıca bu yargıyı destekler nitelikte günümüzde yapılan bazı çalışmalarda E-beyanname uygulamasının vergi yükümlüsü lehine olması beklendiği halde vergi yükümlülerini yıldıran, hatta çalışmaktan vazgeçiren bir sistem hale gelmeye başladığı belirtilmektedir¹⁹⁸.

Tüm bu anlatılanların dışında elbette ki teknik gelişmelerin mükelleflerin işlerini kolaylaştırdığı açık bir gerçektir. Özellikle günümüzde emlak ve motorlu taşıtlar gibi servet vergilerinin internet üzerinden kredi kartıyla ödenmeye başlanması ve mükelleflerin vergi dairelerindeki uzun sıra kuyruklarına girmeden işlemlerini kolayca halledebilmeleri hem zaman açısından hem de mükelleflerin ödeyecekleri vergileri bütçelerine göre ayarlamak yerine bütçelerini ödedikleri vergilere göre ayarlamalarını sağlaması açısından olumlu gelişmeler içerisindedir. Bu durum aslında klasik anlamda

¹⁹⁸ Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mevzuat Araştırma Komisyonu, Vergi Beyannamelerini Elektronik Ortamda (E-Beyanname) Gönderme Zorunluluğu ve Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezası Hakkında Çalışma Raporu, Rapor No: Vergi-002, s. 5-9.

verginin uygunluk ilkesi ile birebir örtüşmektedir. Tabi ki burada mükelleflerin kredi kullanarak vergileri ödemeleri nedeniyle gelecekte çıkmaza girmeleri ya da olmayan fiili ödeme güçlerinden vergilerini ödemeleri bir takım eleştirilere neden olabilmektedir. Nihayetinde gerçekten de internet üzerinden vergilendirme işlemlerinin yapılması özellikle teknolojik gelişmeleri yakından takip edebilen mükellefleri büyük ölçüde rahatlatmıştır. Ancak burada her ne kadar teknik gelişmeleri yakından takip eden ve uyum sağlayan idarenin bunda payı olsa da küreselleşen dünyada bunun bir zorunluluk olduğu ve zaten bu şekilde olması gerektiği de unutulmaması gereken önemli bir ayrıntıdır.

2005 yılında kabul edilen 5354 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi'nde yeni bir yapılanmaya gitmiştir. Bu yeni yapılanmada ABD ve İngiltere'deki uygulamalara benzer şekilde mükelleflerin vergi uyumuyla yakından ilgili en temel müesseselerden biri olan Mükellef Hakları ve İletişim Müdürlüğü kurulmuştur. Bu kurumun görevlerinden biri mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirlerin alınması, uygulanması ve vergi bilincinin artırılması amacıyla çeşitli çalışmaların yapılmasıdır. Ayrıca bu müdürlük mükellef haklarının korunması ve vergi yönetiminde etkinliğin artırılmasını sağlamak amacıyla;

- Mükellef şikâyetlerinin değerlendirilmesi ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirlerin alınması ve uygulanması,
- Mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak amacıyla bilgilendirilmesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların yapılması,
- Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip, bunların tüm Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanında uygulanabilmesi için Vergi Dairesi Başkanı'nın onayına sunulması,

- Oda, birlik ve sivil toplum kuruluşlarıyla ilişkilerin yürütülmesi, mevzuatta yapılan düzenlemelere ilişkin bilgilendirme faaliyetlerinin yerine getirilmesi görevlerini üstlenmiştir¹⁹⁹.

Görüldüğü gibi illerde vergi dairesi başkanlıklarının bünyesinde kurulan bu müdürlük, amacı itibariyle mükelleflerin vergilendirme sürecine uyumu doğrultusunda hareket etmektedir.

Özellikle mevzuattaki karmaşıklık ve mükelleflerin konu hakkındaki bilgisizliği nedeniyle ülkemizde bu şekilde örgütlenmiş bir müdürlüğe ihtiyaç duyulmuştur. Olması gereken mükelleflerin yasalardan, vatandaşlıktan, mükellefiyetten ve insan haklarından doğan hak ve özgürlüklerinin tam olarak tespit edilmesi, bu haklar konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi ve idarece bu hakların mükelleflere verilmesidir²⁰⁰.

Mükelleflerin vergilendirme sürecine gönüllü uyumunu belirleyen önemli faktörlerden biri de vergi dairelerindeki görevli personelin tutum ve davranışlarıdır. Mükelleflerin vergilendirilmiş kazancının bir değer olduğunu hissedebilmesi için, vergi ödedikten sonra taltif edilmesi gerekir. Mükellefin takdir göreceği bir tutum ve davranışı vergi dairelerindeki personel tarafından da görmelidir. Eğer mükellef bir bankada görmüş olduğu nezaketin gerisinde bir nezaket görerek vergi dairesinden ayrılıyorsa bu noktada vergi uyumunun gelişmesini bekleyemeyiz. Mükellefin vergi dairelerinden kaliteli bir hizmet ve güler yüz bekleme hakkı vardır ki; vergi dairesinde çalışan personel de mükellefin ödediği vergiler ile istihdam edilmektedir. Konunun ikinci boyutu ise mükellef hususen devletine elde ettiği gelirin bir kısmını paylaşmaya gelmiştir ve kimse karşılıksız ödediği bir paradan dolayı kötü bir muameleyi hak etmez. Bu yönüyle vergi uyumu için mükellefin idari personelin tutum ve davranışlarını takdir etmesi ve sunulan hizmetten hoşnut olması gerekmektedir²⁰¹.

¹⁹⁹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 05.05.2005.

²⁰⁰ C. Çatoluk (2008). Vergi Karsısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 20.s. 220.

²⁰¹ A. Çelikkaya (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, *E-Akademi Elektronik Dergi*, Sayı 5, <http://eakademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi:10.11.2012), s.3.

Vergi sisteminin işleyişi sürecinde en önemli iki özne hiç şüphesiz ki mükellefler ile vergi yönetimidir. Nihayetinde yürürlükte olan vergi yasalarının uygulanması, vergilerin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının problemsiz bir şekilde gerçekleştirilmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili ahlaki kaidelerine bağlı olduğu kadar vergi yönetiminin bu süreci etkin bir şekilde değerlendirip değerlendirmediyiyle de yakından ilişkilidir. Ayrıca sosyal bir olgu olan vergilendirme sürecinde mükellefler ile vergi yönetimi sürekli karşı karşıya gelebilmektedirler. Bu açıdan mükellefe olumsuz bir tutum ve davranış sergileyen, mükellefin vergi ahlakını pekiştirecek şekilde davranmayan, dolayısıyla her ne kadar hukuki bakımdan vergi kanunlarının işleyişini sağlasa da toplumsal psikoloji açısından vergi sistemini iyi yönetemeyen bir vergi yönetimi; vergi uyumsuzluğunu kendi eliyle hazırlamış sayılabilir. Mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirmemesinde, kaçakçılık yollarına başvurmada vergi idaresinin olumsuz personel tutumunun da payı olabilir.²⁰²

Öncelikle vergi personelinin sayı yani nicelik bakımından yeterli olması etkin bir vergi yönetimi açısından son derece önemlidir. Nitekim ancak yeterli sayıda personel ile vergilendirme sürecinde yaşanacak olası aksaklıkların önüne geçilebilir. Aksi durumda personelin üzerindeki iş yükü artacağı için bir yandan sistemde aksaklıklar yaşanacak iken diğer yandan aşırı iş yükünden bunalan personel, tavır ve davranışlarını da mükellef üzerinde olumsuz bir intiba oluşacak şekilde değiştirecektir²⁰³.

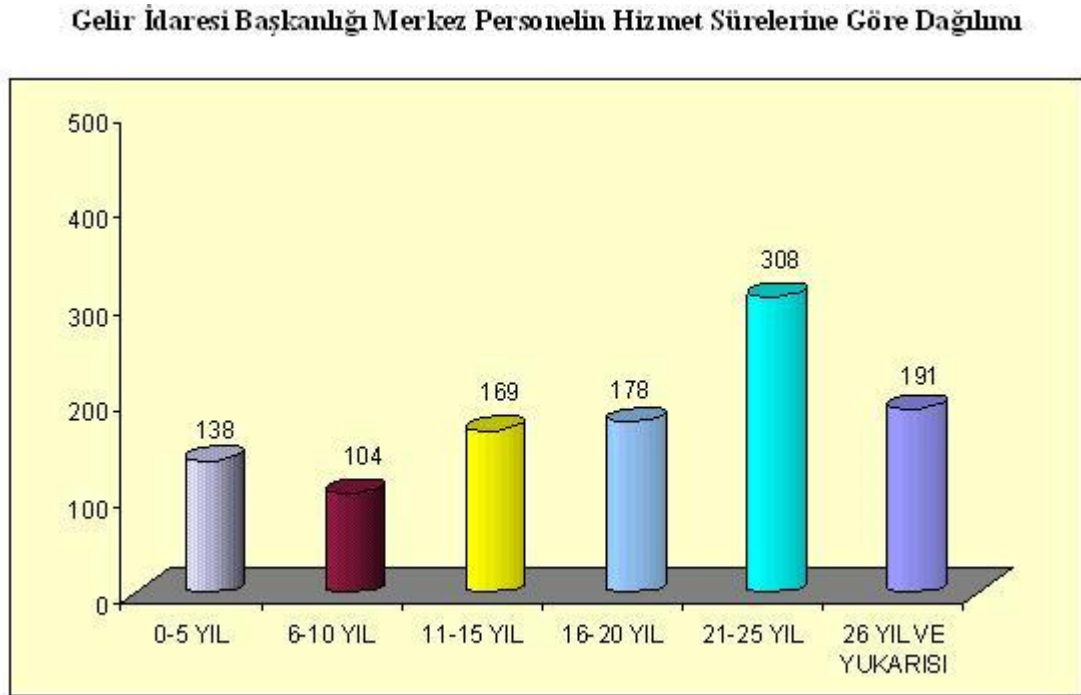
Vergi yönetimindeki aksaklıkların personel niceliği açısından değerlendirilmesi yapılırken dikkat edilmesi gereken bir diğer konuda vergi idarelerindeki aşırı eleman istihdamıdır. Vergi idarelerinde personel sayısının gereğinden fazla olması da tıpkı personel yetersizliği gibi çeşitli problemler doğuracaktır. Böyle bir durumda personelce yapılan her çeşit faaliyetin çok iyi denetlenmesi gerekmektedir. Çünkü gereğinden fazla personelin varlığı verimsiz çalışmayı ve iş paylaşımında sıkıntıların yaşanmasını doğurur. Bu yüzden kalabalık fakat doğru iş paylaşımı yapılmamış kamu birimlerinde vatandaş masalar arasında mekik dokuyarak işin sahibini aramaktadır. Bu bakımdan olması gereken vergi dairelerinde optimal sayıda personel istihdamının sağlanmasıdır.

²⁰²G. Çetin ve R. Gökbnar (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 17(1), s.34-35.

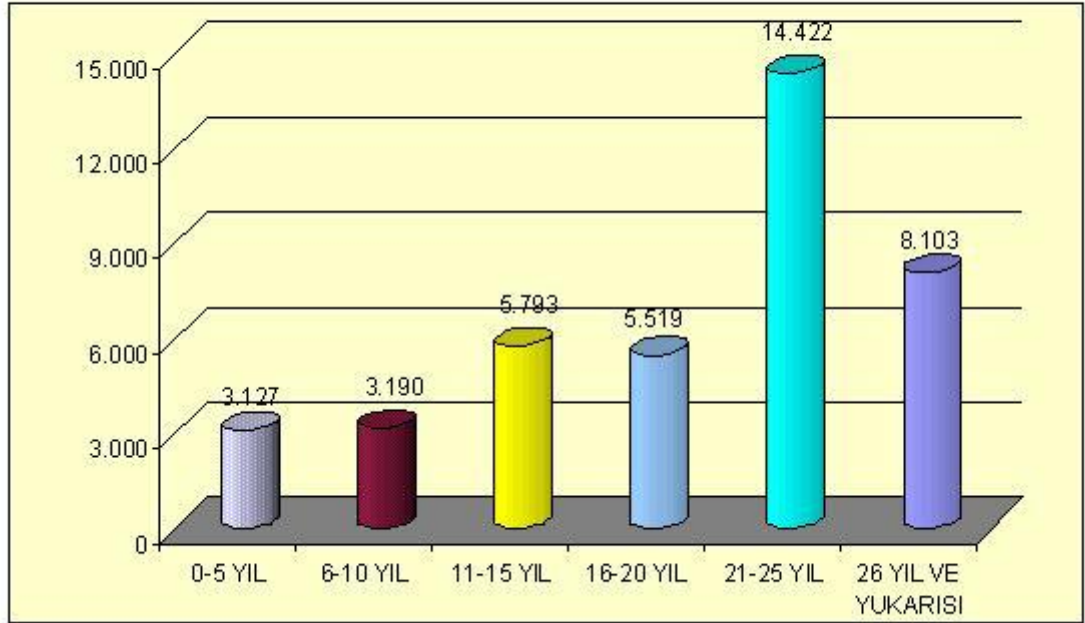
²⁰³A. Çelikkaya ve H. Gürbüz (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması. *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, Ekim Sayısı, s.133.

Personel yapısı adına önemli bir sıkıntı da istihdam edilen personelin yaş ortalamasıdır. Ayrıca tüm bu anlatılanlar çerçevesinde ülkemiz vergi idarelerinin personel sayısı açısından bir incelemeye tabi tutulması da son derece önemlidir. Gelir İdaresinin verilerine göre merkez personel sayılarında da görüldüğü üzere toplam personelin büyük bir bölümü 20 ve yukarı yıl deneyimi olan yaşça ileri yaşlarda olan personellerdir. Deneyim ve tecrübeye bağlı olumlu etkileri barındırması adına ileri yaşlardaki personelin faydası olmasıyla beraber yeniliklere ayak uydurmak yenilen yönetim anlayışına adapte olamama gibi sıkıntılar da mevcuttur.

Tablo 12. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Ve Taşra Personelinin Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı



Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Personelinin Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı resmi sitesi; İnsan Kaynakları
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=703> (Erişim Tarihi: 09.03.2013)

Hem merkez hem de taşra teşkilatları için yarıya yakın personelin 20 yıl üstü yaşa sahip olmaları dikkat edilmesi gereken bir risktir. Vergi uyumunun mükellef tarafından benimsenmesi gibi çalışanlar tarafından da benimsenmesi gerekir. İlerleyen yaşlarda insanların tutum ve davranışlarını ve alışkanlıklarını terk etmesi kolay değildir. Bunun için vergi uyumunun vergi yönetimine bakan kısmıyla eski alışkanlıklar kolay terk edilmeyecektir. Bunun için mükellefle iletişimin sağlıklı kurulabilmesi adına belirli çözümlerin getirilmesi gerekir. En basit ifadeyle vergi birimlerinde personel yaş ortalamasının gençleştirilmesi gerektiği söylenebilir. Fakat emeklilik yaşının yükseltilmesi ve bu ileri yaştaki personelin buna bağlı olarak emekli edilememesi kısıtı vardır. Dolayısıyla ya mevcut personel vergi uyumunu arttıracak şekilde mükellef odaklı bir anlayışla eğitilecektir ya da mükellef ile birebir iletişime geçen personeller yaş ve iletişim kabiliyetlerine göre ayrıca dikkat edilip vazifelendirilecektir.

Her kurum ve kuruluşta olduğu gibi vergi idaresi açısından da kurumsallaşmanın en önemli unsurlarından biri istihdam edilen personelin beşeri birikimidir. Özellikle temel çalışma alanı vergi mevzuatı gibi çok dinamik ve karmaşık bir yapıya sahip olan vergi yönetiminde, meslek içi eğitimin sürekli hale gelmesi ve personel alımında teorik bilgi birikimi yanında bireysel ilişkilerin derecesine de önem verilmesi gerekmektedir. Bu açıdan sosyal imkânları ve çalışma koşulları daha iyi bir hale getirilerek, niteliksel bakımdan birikimli kişilerin vergi idarelerinde istihdam edilmesi son derece önemlidir. Nihayetinde personel alım politikasında bahsedilen kıstaslara verilecek ağırlık mükelleflerin vergiye uyum süreçlerini de doğrudan etkileyecektir.

Vergi idarelerindeki personelin mükelleflere karşı sergileyecekleri olumsuz tutum ve davranışların bir diğer nedeni ise personelin nitelik itibariyle yetersizliğidir. Mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanabilmesi için vergi idarelerinde çalışan personelin gerek mesleki ve gerekse yönetsel, sosyolojik ve psikolojik anlamda önemli bir bilgi birikimine sahip olması gerekmektedir. Toplumda vergi ahlakının tesisi için vergi yönetiminin de üzerine görevler düşmektedir. Bu açıdan vergi idarelerindeki personelin karşılaşacakları problemleri mükellefin uyumunu düşünerek çözüme götürebilecek bir bilgi birikimine sahip olması son derece nemlidir²⁰⁴.

Vergi uyumunun geliştirilmesinde personel tutumlarını nazara verdiğimizde denetim elemanlarının tutum ve davranışlarını da mercek altına almamız gerekmektedir. Kamu gücü doğru ellerde olmalıdır. Bu bağlamda vergi idaresinde görev alan personellerin ya da vergi denetim elemanlarının tavır ve davranışları, mükelleflere saygılı adil bir yaklaşım sergilemeleri aslında sistemin etkinliğini de belirleyecektir. Vergi denetim elemanları ellerindeki yetkiye dayanarak mükellefin vergi yükünü değiştirici tasarruflarda bulunabilmektedir. Mükelleflerin denetim ve yoklama karşısında tedirgin olmamaları adına gerekli hassasiyet gösterilmelidir. Nitekim yoklama memurlarının götürü vergi belirler gibi belli aralıklarla mükelleflere fatura düzenlemedikleri gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesmeleri vergi yönetimine itibar kazandırmamaktadır. Vergi denetmenleri için de uzlaşmasız keskin ve katı tutumların

²⁰⁴İ. Kitapçı (2010). Vergi Etiği ve Kamu Etiği ilişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(2), s.85-87.

sanki mesleki gereklilik gibi algılanması yadırganan bir husustur. İdarenin vatandaşı mağdur eden işlemlerine karşı dava yolunun olması problemi çözmemektedir. Vatandaşın devletini dava ederek hak araması ve kazanması bu durumun hiç yaşanmamasına göre mantıklı değildir. Uygulamada denetim uzmanlarının özellikle geçmişe dönük incelemelerden oluşturdukları aşırı mali yükler mükellefi zor durumda bırakmaktadır. Vergi denetim elemanları ve mükellefler arasındaki problemler azaltılmalıdır.

Nitekim vergi bilincine sahip mükelleflerin dahi vergilendirme sürecinde rol alan aktörlerce kötü muameleye maruz kalmaları ve hatta kendilerine kaçakçıymış gibi davranıldığını düşünmelerine neden olan tavırlar gerek mükelleflerin vergiye uyumunu ve gerekse vergi sisteminin etkinliğini zedeleyecektir. Mükelleflerin vergi dairesi elemanlarınca sürekli vergi ödemeye zorlanmasının vergi ödeme arzusu üzerinde olumsuz bir etkiye neden olduğu, buna karşılık mükellef odaklı ve vergi bilincini yerleştirmeyi amaçlayan davranışların ise vergi hasılatı üzerinde olumlu bir etkisi olduğu tespit edilmiştir²⁰⁵.

Günümüz koşullarında teknolojik, beşeri ve ekonomik yönden ciddi bir potansiyele ulaşılmıştır. Bu açıdan vergi yönetimde bu potansiyel dinamik bir faktöre dönüştürülmeli ve vergi yönetimi sadece idari anlamda değil içeriği itibariyle de topyekûn mükellef odaklı bir sisteme geçmesi sağlanmalıdır.

3.3. Vergi İdaresinin Vergi Uyumunu Arttırma Politikaları

Vergi idaresi kendisi için bu denli önemli bir konu olan vergi uyumu için etkin politikalar geliştirmelidir. Vergi uyumunu hangi politikaların arttırabileceğini açıklamadan önce vergi uyumunun ekonomi politikalarını etkinleştirme boyutuna kısaca değinmekte fayda vardır. Vergi uyumunun ekonomik yönleri dikkate alınırken sadece vergi uyumu vergi hasılatları bakımından anlamlı değildir. Vergi uyumu birçok yönleriyle ekonomi politikalarının da etkinliğini sağlar ve/veya arttırır. Bu manada vergi uyumunu arttırabilecek politikalar vergi uyumunun geliştirilmesi sonucunda maliye politikalarının etkinleştirilmesi açısından da önem arz etmektedir. Vergi uyumu kendisi doğrudan belirli alanlarda maliye politikalarının etkinliğini arttırabilme özelliğine

²⁰⁵ Çetin, ve Gökbunar (2010). s. 37

sahiptir ki makroekonomik açıdan maliye yönetimine katkıda bulunur. Çalışmamızın bu kısmında öncelikli olarak maliye politikası açısından vergi uyumunun geliştirilmesinin anlamlılığına değinip daha sonra vergi uyumunu geliştirebilecek politikalar üzerinde duracağız.

Maliye politikasını temel olarak devlet bütçesi aracılığı ile gerçekleşmektedir.²⁰⁶ Maliye politikası araçları bilindiği üzere kamu gelirleri, kamu harcamaları borçlanma olarak sayılabilir. Vergi uyumu birincil düzeyde kamu gelirleri ile ikincil düzeyde de borçlanma ile ilgilidir.

Maliye politikası açısından kamu gelirleri hususen vergiler ekonomik konjonktüre göre ekonomiye bir müdahale aracıdır. Enflasyonist bir ekonomiye daralmacı bir maliye politikası uygulanarak toplam talebi azaltmaya yönelik tedbirler alınabilir. Bu da belirli vergi konularına konacak ek vergilerle ve/veya arttırılan vergi oranlarıyla yapılır. Böyle bir dönemde artan vergi oranları ya da ek konulan vergiler marifetiyle kişilerin ellerindeki nispeten fazla olan gelir alınır, toplam talep azaltılır. Buraya kadarki bahsettiklerimiz bilinen iktisadi meselelerden öte değildir. Fakat toplam talebin azalması yani maliye politikasının etkinliği; ek olarak konulan vergilere ve/veya arttırılan vergilere mükelleflerin gösterecekleri uyuma bağlıdır. Nitekim toplam talebi azaltmak için gelir vergisi oranları arttırılsa ve kişilerin vergi sonrası gelirleri azaltılsa teorik manada enflasyonist etki kırılacaktır. Fakat artan vergi oranlarına mükellef uyum sağlamaz ise yani gelirlerini hiç beyan etmez ya da olduğundan daha az gelir beyan ederse, elindeki vergi sonrası gelirin düşmesine engel olacaktır. Dolayısıyla gelir vergisi üzerine konacak ek oranlar vergi uyumu dikkate alınmazsa kâğıt üzerindeki düzenlemeler olmaktan ileri gidemeyecektir. Ta ki mükellef aynı oranda gelir beyan edip geliri artan oran nispetinde azalana kadar. Ancak o zaman maliye politikasından hedeflenen sonuç elde edilmiş olacaktır.

Daralmacı maliye politikalarının bir diğer uygulama şekli, gelir üzerinden alınan vergiler dışında harcamalar üzerine konan yeni bir vergi ya da mevcut verginin oranlarının arttırılması suretiyle de uygulanabilir. Burada da politikanın etkinliği mükellefin vergi uyumuna bağlıdır. Eğer mükellef bu yeni vergi yükünü üstlenmek istemez ise kayıt dışı işlem yaparak vergi yükünü üzerine almayacak ve gelir kaybına

²⁰⁶Ataç (2006). s.44.

ve/veya maliyetlerinin artmasına izin vermeyecektir. Bu açıdan baktığımızda vergi uyumu, maliye politikalarının etkilerini arttırıp azaltabilmektedir. Vergi uyum düzeyi yüksek bir mükellef kitlesi üzerinde, vergi yüklerini arttırma kararı olumlu sonuçlarla geri dönebilir fakat bunun olabilmesi bir şarta bağlıdır. Vergi uyumuna etki eden faktörler dikkate alındığında ek yüklenilecek vergi yükü vergi uyumunu düşürücü bir boyutta olmamalıdır. Aksi halde mevcut uyum düzeyi yüksek olan mükellefler de uyumlarını ek vergi yükünden dolayı düşürebilir.

Durgunlukla mücadelede esas olan vergi indirimleri ile kişisel geliri arttırarak özel tüketim ve yatırım harcamalarında bir artış sağlamaktır²⁰⁷. Maliye politikaları açısından kamu gelirlerinde özellikle de vergilerde yapılacak indirimler vergi uyumu ile çatışmayacaktır. Çünkü durgunluk dönemlerinde vergi indirimleri ile piyasayı hareketlendirme müdahaleleri vergi uyumunu da arttıracaktır. Vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında gösterilen yüksek vergi oranları düştükçe kişiler Laffer eğrisinde bahsedildiği üzere daha fazla beyanda bulunacaklardır. Vergi uyumu tek bir değişken ile yükselmesini beklemek eksik bir beklenti olabilir, fakat en azından vergi indirimleri vergi uyumunun artmasına katkı sağlar denebilir.

Kamu gelirleri enflasyonla mücadelede kullanıldığında vergi uyumu pekiştireceğine ihtiyaç duymaktadır. Aksi halde vergi uyumu olmadığı durumda artan vergi yükleri piyasada herhangi bir etki sağlamayacaktır. Aksine mükellefler açısından uzun vadede vergi uyumunu azaltıcı olumsuz etkilere neden olacaktır. Durgunlukla mücadelede vergi indirimlerinin etkinliği açısından vergi uyumu gösteren mükellefe indirim yapılırsa bu politikalar etkin olacaktır. Vergi uyumu göstermeyen gelirini beyan etmeyen veya eksik beyan eden mükellef için vergi indirimi bir anlam ifade etmeyecektir. Bu durumda vergi tabanı açısından sıkıntı yaşayan bir vergi sistemi için vergi indirimleri etkin bir politika aracı olamayacaktır. Sonuç olarak maliye politikalarının etkin bir şekilde kullanımı için vergi tabanının geniş olması gerekmektedir. Vergi uyumu da bu açıdan maliye politikalarının sağlıklı işlemesine hizmet etmektedir.

²⁰⁷ Ataç (2006). s.193.

3.3.1. Vergi uyumunun eğitim politikalarıyla geliştirilmesi

Vergi uyumunu etkileyen faktörleri irdelerken gördüğümüz üzere; genel olarak atıflarda bulunduğumuz çalışmalarda vergi uyumunu etkileyen faktörler incelenirken hangi değişkenler vergi uyumunu etkilemekte veya vergi uyumu ile hangi değişkenler arasında bir bağ olup olmadığı ortaya konmaktadır. Fakat vergi uyumu adına söylenecekler bunlarla sınırlı kalmamalıdır. Vergi uyumu genel olarak hangi faktörlerle ilişkili ise o faktörler üzerine politikalar geliştirilmeli ve vergi uyumu arttırılmalıdır.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında güçlü bir bağ vardır. Vergi ahlakı Torgler'in ifadesi ile vergi ödemeye yönelten içsel bir motivasyon olarak tabir edilirse; vergi uyumu da bu içselleştirilmiş değerın uygulamaya dönüşmüş davranış halidir. Vergi ihtiyaç güdümlü doğuştan gelen bir davranış değildir bu yüzden sonradan öğrenilen bir davranıştır. Dolayısıyla vergi idaresinin ve/veya devletin mükelleflerden eksiksiz bir şekilde vergi ödemelerini beklemeleri için vergi ödeme davranışını öğretmeleri gerekmektedir. Mükelleflere vergi yasalarını bilme yükümlülüğü yüklenmesi sosyolojik yönleri olan vergi ödememeyi çözmektedir.

3.3.1.1. Vergi ödeme davranışının öğrenilmesi

Vergi ödemesi gereken mükellefin en temelde vergiye dair bir öğrenme süreci geçirmesi gerekmektedir. Öğrenilen bilgi ise mükellefin iç dünyasında özümsemeli ve sonucunda mükellefte vergiye karşı bir değer yargısı oluşturmalıdır ki buna vergi ahlakı diyoruz. Vergi ahlakı bu boyutuyla bilginin içselleştirilmesi ve sahiplenilmesidir. Vergi uyumu da kişiye ait olan ve kişiden kişiye değişiklik gösterebilen bu temel değerın uygulama sonuçlarıdır. Bahsettiğimiz üzere vergi ödeme davranışının mükelleflerce benimsenmesi için birincisi algı bilgi sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi bireyin ihtiyaç güdüsüyle aradığı ve uyum sağladığı bir davranış değildir. Mutlaka bireyin vergi ödemesi gerekliliği bir izahatla öğretilmelidir. Vergi ödeme davranışının gönüllülük esasına dayalı olarak uzun süreli sürdürülebilir bir davranış olarak devam etmesi öğrenme sürecine bağlıdır.

3.3.1.2. Yıllara yayılmış bilgilendirme

Vergi uyumunun ilk aşaması eğitim ile alakalıdır. Eğitim ile vergi uyumunun kesiştiği iki nokta vardır. Birincisi vergi uyumunun genel eğitim ile ilgili olan kısmıdır. Diğeri de hususi olarak vergi eğitimi alan insanların vergi uyumu seviyeleridir. Vatandaşların aldıkları genel eğitim ile vergi uyumu arasında pozitif bir bağ olduğu yapılan çalışmalarda ortaya konulmuştur.²⁰⁸ Bu bağlamda yapılan çalışmalarda ilköğretim eğitimi ile sınırlı kalan mükelleflerde diğeri eğitim kademelerine nazaran vergiye karşı daha az bir uyum olduğu söylenebilir²⁰⁹. Bu açıdan eğitim arttıkça vergi uyumu da artacaktır.

Vatandaşlar eğitim aldıkça vergiye uyum göstermekte daha az vergi kaçırılmaktadır. Fakat vergi idaresi açısından bu konuda vergi uyumunu geliştirici bir politika üretmek pek de kolay değildir. Nitekim genel eğitimi artırmak hususi olarak ülkedeki eğitimden sorumlu teşkilatın yani milli eğitimin görevidir. Vergi kanunlarının varlığı tek başına vergi uyumunu sağlamaz. Eğitim aracı vergi uyumu açısından oldukça önemlidir. Devletin denetiminde olan milli eğitim kademe ve kademe insanlara vergi ile ilgili temel eğitimleri verebilir. Bu eğitim öncelikle gelir elde edinceye kadar tüketici olarak bireylerin vergi uyumuna katkı sağlayan bir altyapıyı oluşturur. Daha sonrasında eğitim hayatları boyunca vergiye dair öğrenilen bilgiler ışığında gelir elde eden mükellefler vergiye gönüllü uyum sağlayabilir. Eğitimin çeşitli kademelerinde vatandaşların devletten hangi hizmetleri nasıl bir finansman yapısıyla aldıklarını bilemeleri vergilerin ne için alındığının bir manada açıklaması olacaktır.

Genel eğitimin vergi idaresine ait yönü eğitimin başladığı ilköğretimden üniversite eğitimine kadar öğrenciler vergi konusunda bilgilendirilmelidir. Burada getirdiğimiz öneri ilköğretimden itibaren bir vergi dersi konulması gibi çok da abartılı olmamalıdır. İlköğretim çağındaki bir çocuğun dünyasında vergi çok yer almayabilir. Vergi bilinci

²⁰⁸ S. İpek ve İ. Kaynar (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları , Maliye Dergisi Sayı 157, s.118.

²⁰⁹ İpek ve Kaynar (2009). s.126.

için bir altyapı sağlanmak istenirken dikkat edilmelidir aksi durumda ısrarcı bir tavır vergiye karşı soğuma oluşturabilir. Bu nedenle sosyal bilimler içerisinde devlet-vatandaş, devlet mükellef kavramları ve neden insanlar vergi öder, gibi küçük temel meselelerden bahsedilebilir. Sonuç itibariyle ilköğretimden üniversite eğitimine kadar vergiye dair hiçbir şey öğretilmeyen bireylerden vergi ahlakı beklemek oldukça yersizdir. Bir toplumda vergi ahlakının oluşması ise her şeyden önce bireylerin mükellef olma bilincine, verginin toplumsal bir sorumluluk, vatandaşlık görevi ve birlikte yaşamının getirdiği maliyetlerin finansman aracı olduğunu bilmeleri ile sağlanabilir. Bu bağlamda özellikle gelecek nesillerin zihninde vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşturulabilmesi için ilk ve ortaöğretim çağlarında çocuklara eğitim sistemi aracılığıyla verginin önemi aktarılmalıdır. Günümüzde özellikle ilköğretim birinci ve ikinci sınıflarda çocuklara verilen ev ödevleri neredeyse bir oyun gibi aile bireylerini birbirlerine kenetlemektedir. Bu açıdan vergi bilinci söz konusu sınıflar itibariyle bir seferberlik şeklinde başlatıldığında sadece çocuklar değil, belki de şimdiye kadar verginin önemini kavrayamamış velilerde de vergi bağlamında olumlu bir intibah oluşacaktır. Öte yandan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın düzenlediği ve konusu vergi olan resim, şiir, kompozisyon vb. çalışmaların özellikle küçük çocukların zihninde vergi bilincinin inşası açısından son derece güzel adımlar olduğu ifade edilebilir. Vergi haftası, yarışmalar ve vergi ödülleri gibi etkinliklerin çoğaltılması ve daha nitelikli bir hale getirilmesi toplumsal açıdan vergi ahlakının oluşturulması noktasında çok önemlidir²¹⁰.

Konuya sadece fatura-fiş almanın arttırılması açısından bile bakılsa, gönüllü olarak alışverişlerinde fiş toplayan bir kitlenin varlığı bile vergi uyumunu arttıracaktır. Ülkemizde bu konuda milli eğitim müfredatında çok cüzi de olsa vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğuna dair yer verilmelidir.

²¹⁰Çatoluk (2008).s.218.

3.3.1.3. Özel vergi eğitimi

Vergi uyumunun eğitim ilişkilendirildiği ikinci bir boyutu daha vardır. Bireyler özel olarak vergi ile ilgili bir eğitim aldıklarında da vergi uyum düzeyleri artmaktadır. Vergi uyumunun vergi eğitimiyle artacağına dair bir bulguyu Lars Fallan yaptığı deneysel çalışmada ortaya koymuştur. Fallan pazarlama eğitimi alan bir öğrenci gurubuyla vergi hukuku eğitimi alan diğer bir gurup öğrenci üzerinde bir yıl süren bir çalışma yürütmüştür. Her iki gurubun da bir akademik yıl içinde aldıkları eğitimin vergi ahlakında bir değişime neden olup olmadığını ölçmüştür. Yılsonunda öğrencilerden alınan verilere göre vergiye karşı tutum ve davranışları yılın başındaki tutum ve davranışlarla karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak vergi hukuku eğitim alan öğrenci gurubunda hem bayan öğrencilerde hem de erkek öğrencilerde vergi ahlakının geliştiği fakat pazarlama eğitimi alan öğrencilerde bir değişimin olmadığı ortaya çıkmıştır.²¹¹

Bu çalışmanın önemi vergi eğitiminin bireyde meydana getirdiği değişimdir. Çalışmamızda çok defa vurguladığımız üzere bireye vergi ile bir eğitim vermeden ondan vergi ödemesini beklemek yerinde olamaz. Vergi birey tarafından öğrenilmeden bir eylem halini alamayacaktır. Burada vergi uyumunun eğitimle yakın ilişkide olmasından hareketle vergi idaresi bu araç üzerine politikalar getirebilir ve getirilmelidir. Çünkü mükellef ticari bir çalışma yapacağı zaman ilk olarak vergi kanunlarını eline alıp mükellefiyetin boyutlarını değerlendirmez. Bu konuda ilk yapacağı iş ya çevresindeki insanlardan yaptığı işi veya benzerini yapan kişilerden ya da muhasebe çalışanlarından bilgi almak olacaktır. Dolayısıyla vergi ahlakının oluşumu ve buna bağlı olarak vergi ödemeye ne derece gönüllü olması gerektiğine dair ilk verileri başkalarından alacaktır. Bir başka ifadeyle diğer fertler vergi ahlak ve uyum seviyelerini bu yeni mükellefe aşılayacaktır. Bu kısır döngü devam ettiği sürece vergi uyumu toplumsal olarak artmayacaktır.

Vergi uyumunun eğitimle artırılmasına yönelik vergi idaresinin mükellefin vergi ile karşılaşacağı ilk ana dair bir hazırlığı olması gerekir. Ülkemizde ticari bir işletme açılışında mükellef herhangi bir vergi eğitimi almadan işletmesini kurmaktadır. Hâlbuki Türkiye’de ticaret odaları vergi idare birimleriyle bu tür eğitimleri organize edebilir.

²¹¹L. Fallan (1999). Gender , Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation; An Experimental Approach. *Journal of Business Ethics* 18: Kluwer Academic Publishers, s.179.

Bunun için gerekli olan insan kaynakları da üniversitelerden konuyla ilgili akademisyenlerden sağlanabilir. Çalışma hayatının başında mükelleflerin zihinleri zehirlenmeden doğru olanlar anlatılmalıdır. Mükelleflerin vergi ödememesi vergi kanunlarına uyum sağlayamamaktan daha ziyade neden vergi ödeyeceklerini bilmemeleri ve vergi idaresinin tüm birimleriyle bu izahatı yapamaması ile ilgilidir.

Anadolu'ya ait güzel bir atasözü konuya uygun düşmektedir. Tarlada izi olmayanın harmanda yüzü olmaz. Vergi idaresi de vergi uyumu için bir şey yapmadan üretmeden her şeyi mükelleften bekleyememeli bu alanda projeler üretmelidir.

3.3.2. Vergi uyumunu arttırmada kamuoyu oluşturma politikaları

Vergi ahlakı genel ahlakı çok geriden izlemektedir²¹². Bu değerlendirme ülkemiz için yerinde bir değerenmedir. Bunun nedeni vergi ödeme davranışının ahlaki bir değer taşıyıp taşıyımaması ile ilgilidir. Vergi yönetimi için bu konu gerçekten önem arz etmekte midir? Vergi ahlakının tesisi kısa vadede çözümlmesi mümkün olan bir konu değildir.

Vergi ahlakının tesisi bir sosyal psikoloji konusudur. İnceoğlu sosyal bir normun oluşma sürecinde bireyin kendi istek ve beklentilerine göre değil de içinde bulunduğu gurubun istek ve beklentilerine göre tavır ve davranışlar ortaya koyduğunu ifade ediyor²¹³. Gurup dinamiği olarak adlandırılan toplumsal normun oluşma sürecinde birey vergiye karşı hangi tutum ve davranışlarda olursa olsun bulunduğu topluluğun vergi karşısında geliştirdiği kurala göre hareket edecektir. Nitekim farklı bölgelerde, farklı mesleklerde, farklı sektörlerde değişik vergi ahlakı kalıplarının oluşması da bununla açıklanabilir. Sosyal etkiye uyumun, davranışa dönüşmesini deneysel olarak inceleyen M. Sherif'in bulgularından hareketle İnceoğlu gurup içinde oluşan normun bireyler tarafından kabul edilmeme şansının olmadığını ifade ediyor²¹⁴. Bu bağlamda bireyin toplumsal normları uygulaması sonucunda gösterdiği vergi ahlakını ve/veya vergi uyumunu bireysel cezalar ile şekillendirmeye çalışmak bu nedenle başarısızlıktır. Vergiye karşı sergilenen tutum ve davranışlar için yeni bir norm geliştirmek ceza ile

²¹² A. R. Gökbunar, S. Selim ve H. Yanıkkaya (2007). Türkiye'de vergi ahlakını belirleyen faktörler üzerine bir araştırma. Ekonomik Yaklaşım, cilt: 18, sayı:63, s.71.

²¹³ M. İnceoğlu, (2010). Tutum Algı İletişim 5. Baskı, İstanbul Beykent Üniversitesi Yayınları, No. 69, s.97.

²¹⁴ İnceoğlu, (2010). s.98.

olamayacaktır. Ceza ancak ortaya konan normun veya kuralın ihlal edilmesi sonucunda devreye girmelidir. Vergi kanunlarında vergi ödememenin yasak olması veya ceza ile mukabele göreceği her şeyi ifade etmez. Bu yasal kural normatif olarak toplumsal kabul görmediği sürece uygulamada başarılı sonuçlar vermez. Vergi yasalarında vergi ödememenin cezai karşılığının bulunması, vergi ahlakının tesisinde diğer değişkenler le uyumlu bir şekilde kullanıldığında etkinliği artar.

Vergi ödemek ahlakileşmediği sürece bireylerin vergiye karşı uyumsuzluğunun cezalandırılması vergi uyumunu arttırmayacaktır. Toplumsal olarak vergi ahlakı nasıl tesis edilmelidir? Bu konuda benzer uygulamalar dikkate alınarak politikalar geliştirilmelidir.

3.3.2.1. Toplumsal kararların değişmesinde örnek olaylar kapsamında kamuoyu oluşturma

Toplumsal tutum ve davranışların olumlu yönde değişmesi kolay değildir. Bir kural ortadan kaldırılması toplum tarafından kolaylıkla kabul edilebilirken yeni bir kural tesis etmek kolay kabul edilememektedir. Örneğin 1984 yılına kadar ülkemizde döviz bulundurma yasağı uygulanmış ve bu tarihten sonra bu kural kaldırılmıştır. Yasağın kaldırılması ile döviz ekonomik hayatta hızla yerini almıştır. Tam tersi bir uygulama bugün söz konusu olsa ve tekrar döviz kullanımı yasaklansa, bu kurala uyum sağlama diğer örneğe göre daha sancılı bir süreç olacaktır. Yani toplumsal alışkanlıkları, tutumları değiştirmek kolay değildir. Bu açıdan bakıldığında vergi ödememeye alışmış bir toplumu veya topluluğu vergi uyumuna yöneltmek de kolay olmayacaktır. Vergi ahlakının ve dolayısıyla vergi uyumunun arttırılması toplumsal kararların değişmesiyle olacaktır. İnsan yaşadığı topluma bağımlı yaşamaktadır. Bulunduğu toplumun genel kanaati bireysel tutum ve davranışlarında etkili olacaktır. Vergi uyumunun arttırılmasında da kamuoyunun konuyu benimsemesi ve sahip çıkması oldukça önemlidir.

Vergi yönetiminin kamuoyu oluşturmak amacıyla çeşitli faaliyetlere de girişmesi günümüzde adeta zorunlu hale gelmiştir. Özellikle televizyon, internet, telefon gibi

iletişim organları kullanılarak; verginin toplumsal bir görev olduğu, yapılan sosyal harcamaların boyutu, çeşitliliği ve önemi, bu şekilde toplanan vergilerin nasıl kullanıldığının bireylere anlatılabilmesi belirli bir kanaatin oluşumuna katkı sađlayabilir²¹⁵.

Sağlık, sosyal güvenlik ve kolluk kuvvetleri özelinde başarıyla kullanılan kamu spotu uygulamalarının Maliye Bakanlığı'nca da gerçekleştirilmesi toplumsal vergi bilincinin oluşmasını sağlayabilecektir.

Vergi ahlakının tesisi açısından daha önce başka konularda uygulanmış kamuoyu çalışmaları örnek alınarak vergi ahlakı ve vergi uyumu açısından toplumsal algı geliştirilebilir. Farklı konularda olsa bile hangi argümanlarla ne derecede başarıya ulaşıldığının incelenmesinde fayda vardır. Ülkemizde yakın dönemlerde toplumsal tutum ve davranışların dönüşümü adına sigara ile mücadele ve trafik kazalarının azaltılmasına yönelik çalışmalar önemli örnekler olarak dikkate alınmalıdır. Her iki kamuoyu oluşturma çabası da sadece devlet değil, vatandaşlar, sivil toplum kuruluşları ve benzer paydaşların çabalarıyla mesafe almıştır.

Sigara ile mücadelede toplumdan istenilen sigarayı kullananların azalması ve sigara içilen alanların kısıtlanmasıdır. Bu amaçla sigarayla mücadelenin sosyal ve ekonomik maliyetleri dikkate alınarak 2008 yılından başlayarak bir kamuoyu oluşturulması hedeflenmiş bir toplumsal dönüşüm gerçekleştirilmiştir. Bunun önemli bir ayağı yasal mevzuatın oluşturulması ve devletin sigara ile mücadelede irade ortaya koymasıdır. Bu amaçla "5727 Sayılı Tütün ve Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişlik Yapılması Hakkında Kanun" ile yasağın kapsamı ve uyulmaması durumunda cezai yaptırımları ortaya konulmuştur.

Yasağın başarılı olabilmesi için bir kamuoyu oluşturabilmek maksadıyla çeşitli ilanlar, kamu spotları vb. etkinlikler düzenlendi. Toplumsal olarak sahip çıkılması istenilen sigarayı bırakma davranışı veya sigara içmeme davranışı uygulama sonuçları itibariyle 2008 ile 2012 sigara kullananların istatistiklerine bakıldığında anlamlı bir azalış meydana getirmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yetişkinlerin tütün ve tütün mamulü kullanma durumu konusunda bilgi elde etmek ve bu konuda karar alıcılara ve

²¹⁵ etin ve Gökbunar (2010).s. 36

araştırmacılara veri kaynağı oluşturmak amacıyla yapılan Küresel Yetişkin Tütün Araştırması sonuçlarına göre: Türkiye genelinde 15 ve daha yukarı yaştaki bireylerin 2008 yılında %31,3'ü her gün veya ara sıra tütün ve tütün mamullerini kullanmakta iken 2012 yılında bu oran yaklaşık olarak %27'ye düşmüştür. Tütün ve tütün mamulü kullananların oranı erkeklerde 6,5 puan, kadınlarda ise 2,1 puan düşmüştür. Diğer bir ifade ile erkeklerde %47,9'dan %41,4'e, kadınlarda ise %15,2'den %13,1'e düşmüştür.²¹⁶

Elde edilen sonuçlar itibariyle bu kampanya veya oluşturulan gündem başarılı olarak değerlendirilebilir. Bireylerin terk etmekte sıkıntı çektiği ve zaman zaman profesyonel destek almak zorunda kaldığı kalıcı bir tutumu sadece yasal bir düzenleme ile arzu edilen bir hale dönüştürmek mümkün değildir.

Bu sonuçların nasıl hangi argümanlarla elde edildiğine dair bilgi veren “Yeni tütün kontrol yasası ve ilişkili uygulamalar konusunda 15 yaş ve üzeri kişilerin bilgi, görüş ve davranışları” üzerine yapılan araştırmada: Katılımcıların % 89,7'si yasa hakkında bilgiye sahip oluklarını, %94,8'i yeni yasanın çıkmasını olumlu karşıladıklarını ifade etmişlerdir. Genel itibariyle sigara yasağına zemin oluşturacak desteği vermişlerdir. Katılımcıların bu denli yasal değişikliğe destek vermesinin arkasında kullanılan kamu spotlarının etkinliğini görüyoruz. Buna göre katılımcılar birçok farklı mekânda algı seviyelerini yükselten konuya duyarlılıklarını arttıran uyarı ilan ve reklam ile karşılaşmışlardır.

%58,8'i gazetelerde son 1 ayda yasağı ait yazı gördüğünü,

%83'ü kamu kuruluşunda sigara yasağına ait bir yazı gördüğünü,

%38,9'u radyoda son 1 ayda sigara yasağı ile ilgili konuşma duyduğunu,

%62,3'ü toplu taşıma aracında sigara yasağına dair uyarı gördüğünü,

²¹⁶ TUIK, Haber Bülteni, Sayı: 13142

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13142> (Erişim Tarihi: 31/08/2012)

%61'i yasak sonrası alışveriş merkezlerindeki restoran vb. gibi yerlere gitme sıklığında değişiklik olmadığını ya da daha sık gitmeye başladığını ifade etmiştir²¹⁷.

Sigarayı bırakma kampanyasında vatandaşların tutum ve davranışlarını değiştirmede görüldüğü üzere gazetelerde çıkan yazılar, kamu kuruluşlarındaki ilanlar, radyo çalışmaları, toplu taşıma araçlarındaki ikaz ve ilanlar etkili olmuştur.

Bu örnek olayda istenilen bir sonucu almak için uzun vadeli bir sürecin sonunda vatandaşların desteği alınmıştır. Konuya topyekûn vergi uyumunun sağlanması için kamuoyu oluşturma perspektifinden bakmak gerekmektedir. Toplumsal bir kuralın inşasında kuralın tek kazananı devlet olursa kural sadece yasal bir düzenleme olarak kalır, toplumsal bir kural olamaz. Nitekim bir vergi sistemini eleştirmeye vergi yasalarının içeriği açısından bir eleştiri ile başlarsak ve tüm reformları kanun lafzında ararsak ciddi bir yanılsamaya düşeriz.

Topluma kazandırılmak istenen değerın mutlaka topluma faydasının izahatının yapılması gerekmektedir. Vatandaşların kazandırılacak davranıştan mutlaka maliyetine katlandıkları gibi fayda beklentileri de olacaktır. Yani devletin bir kural inşasında paydaşlarını dikkate alması gerekir. Vergi uyumu için de dikkat edilmesi gereken budur. Vergiler sadece vatandaşlara yükümlülükler getiren mali yükler olarak ifade edildiği sürece taşıdığı negatif manadan kurtulamayacaktır. Vergiler doğası gereği insanlara çok da sevimli gelen düzenlemeler değildir. Fakat vergi almayı sadece vatanseverlik ile eş değer tutmak vergilemede taban oluşturmada yeterli olmayacaktır.

Kamuoyu oluşturmada benzer bir çalışma trafik kazalarını önlemeye yönelik yapılan çalışmalardır. Türkiye’de bu konuda ciddi sayıda sivil toplum kuruluşu faaliyet göstermektedir. Dahası uzun süre “içinizdeki trafik canavarını durdurun” ana başlığıyla birçok televizyon, radyo ve diğer görsellerle bir kampanya oluşturmuştur. Hedeflenenler vatandaşlarda trafik kurallarına karşı uyum sağlama ve bu konuda konuya sahip çıkacak paydaşları oluşturma olarak sayılabilir. Trafik kurallarına uymak konusunda devlet tek taraflı kampanya sahibi olarak kalmayıp halktan ve daha önce kurulmuş olan sivil

217

http://www.havanikoru.org.tr/dosya/Docs_Arastirmalar/Kanun_Hakkinda_Vatandaslarimizin_Bilgi_ve_Farkindalik_Duzeyi_Arastirmasi.pdf, (Erişim Tarihi 31.01.2013)

toplum örgütlerinden yardım almıştır. Türkiye’de trafik kazalarını önlemeye yönelik faaliyet gösteren vakıflar;

Türkiye Trafik Kazaları Yardım Vakfı

Türkiye Trafik Eğitimi Geliştirme ve Kazaları Önleme Vakfı

Türkiye Trafik Güvenliği Vakfı

Bursa Trafik Vakfı

Ankara Trafik Vakfı

İstanbul Trafik Kazaları Yardım Vakfı

Yine trafik aynı amaca hizmet eden dernekler;

Trafik Canavarına Dur Derneği

Trafik Canavarını Yok Etme Derneği

İstanbul Trafik Vakfı Trafik Gönüllüleri Derneği

Bu Türkiye Trafik Kazalarını Önleme Derneği

Fahri Trafik Müfettişleri Derneği

Adana Trafik Eğitim Derneği²¹⁸ olarak sayılabilir.

Toplumsal bir konuda duyarlılığı arttırmak sadece kuralı koyanın çabası ile mümkün olamayacaktır. Mutlaka duyarlılığın toplum tarafından benimsenmesinde paydaşların sayısının artması gerekir. Vergi uyumunun arttırılmasında da benzer şekillerde konunun toplum nazarında öncelikli hale gelmesi sağlanmalıdır.

²¹⁸ Süleyman Işıldar, Trafik kazalarının önlenmesinde gönüllü kuruluşların rolü <http://www.trafik.gov.tr/icerik/bildiriler/pdf/C13-46.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

3.3.2.2. Vergi uyumunu arttırmada kamu reklamları ve halkla ilişkiler politikaları

İnsanlar bir olay, olgu veya kavram üzerinde bir algı elde ederken bunu sadece şekli unsurlarla değerlendirmez. Örneğin bir marka hakkında karar verirken sadece logo vb. görsel materyallerle o markayı algılamaz. Kişinin algılama sürecine duygusal öğeler de dâhil olur. Kişinin olay olgu veya kavram üzerine kanaatini dış etkenler etkilediği gibi kişinin sahip olduğu temel değerler de kanaatini etkiler. Algılama sürecinin işleyişine duygusal tavır ve eğilimler de karışır. Buna göre dış etkenler kabul edilebilir sevinebilir ya da tam tersi değerlendirmelerle karşılık bulabilir. Sonuç olarak kişinin son tahlilde tutum ve davranışlarını etkileyen temel faktörler duygusal ve sezgisel algı ile alakalıdır²¹⁹.

Mükellefin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarının şekillenmesinde vergi ile ilgili ilk verileri kimden aldığı oldukça önemlidir. Bireyin vergiye karşı tutumunu şekillendiren ilk davranış vergi denetim elemanlarının yaptığı izahatlarla ve kestiği cezalarla şekillenirse mükellefin vergiye karşı tutum ve davranışlarının olumsuz etkilenmesi kuvvetle muhtemeldir.

Mükellefin temel eğitim aldığı kurumlardan başlayarak yavaş yavaş vergi bilincinin sağlanması gerekmektedir. Görsel medya aracılığı ile yapılan yayımlarda küçük yaştaki çocukların özellikle tanınmış isimlerle ve hatta tebessüm ettirici mizansenlerle mükellef olmaya hazırlanması önemlidir. Vergilemeye ait ilk bilgiler olumsuz durumlarla hatırlanmamalıdır. Çünkü insan duygusal algılarla bir olguyu yaşamaktadır. Bu manada vergi idarelerinin ünlüler hatta komedyenlerle hazırladıkları tanıtıcı ve öğretici reklamlar vergi ahlakının ve vergi uyumunun gelişmesinde önemli bir girdidir. Burada şunu ifade etmekte yarar vardır. Türk Vergi Sisteminde yer alan tüm vergilere baktığımızda bu vergilerin hiçbiri temel düzeyde bile vatandaşlara aktarılamamaktadır.

Vergi idaresinin ve dolayısıyla devletin gündeminde öncelikli olarak vergi ahlakının tesisi vergi uyumunun artırılması ve mükellef devlet ilişkilerinde istenilen düzeyde

²¹⁹ Inceoğlu, (2010). s.81.

sağlıklı bir sürecin gerçekleşmesi olmalıdır. Devlet ve vergi idaresi bu yapılandırma sürecinde açık bir şekilde irade ortaya koymalıdır. Vergi ödeme davranışı yeni bir değer algısıyla tanımlanmalı ve bu tanım etrafında çeşitli çalışmalar yapılmalıdır. SETA'nın yapmış olduğu bir araştırmada Türkiye'de kültürel değerlerin oluşmasına en büyük katkısı yüzde 57,1'le eğitimin yaptığını belirtilirken, medyanın katkısı yüzde 19,8, dinin katkısı yüzde 13 ve tarihin katkısı yüzde 7,3'dür.²²⁰

Vergi uyumu için kamuoyu oluşturmada en önemli aşama devletin vatandaşlarından aldığı vergiler ile hangi hizmetleri sunduğunu açıklayabilmesidir. Çağımızın en önemli ikna silahı iletişim ve reklamdır. Genel olarak reklamın etkisi adına birçok şey söylenebilir. İnsanların aldıkları kararlarda izledikleri reklamlar etkilidir. Tabii ki bu yönde yapılacak reklamlarda devlet erkânından birilerinin veya ilgili teşkilatların bürokratlarının yer alması iletişim açısından çok da etkin olmayacaktır. Tercihler daha çok ünlü isimlerin hatta komedyenlerin reklamlarda oynamasından yanadır. Bu yönde yapılan araştırmada araştırmaya katılan insanların %50' si en çok komedyenlerin oynadığı reklamları izlemekten hoşlandıklarını belirtmiştir. Ünlülerin oynadığı reklamlar hem daha akılda kalıcı etki yapmaktadır hem de reklamın katlanabilirliğini arttırmaktadır²²¹.

Vergi idaresinin kendisini ifade etmesi açısından çok da fazla araç bulunmamakla birlikte reklamlar bu seçenekler arasında en etkili olabilecek seçenektir. Nitekim Türkiye için geriye dönük yaklaşık 25 yıllık bir sürece baktığımızda vergi yönetiminin elindeki reklam kartını iyi kullanamadığı görülmektedir. Vergi idaresinin kendini anlatabilmesi, vergi ahlakının tesis edilebilmesi ve vergi uyumunun artırılabilmesi adına devletin elindeki imkânlar oldukça geniştir. Uzun yıllar tek bir televizyon kanalının olması ve bunun da devlet kanalı olmasına rağmen vergi reklamı olarak hatırlanan bu döneme ait tek bir reklam bulunmaktadır. Ayrıca devletin özel kanallar üzerinde denetleyici ve düzenleyici yetkilerinin bulunması da özel kanallarda rahatlıkla bu imkânı kullanabilmesine izin vermektedir. Kamu reklamlarında verilmek istenilen mesaj konuya uygun bir canlandırma bir mizansen vb. bir uygulama ile yapılabilir.

²²⁰ Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı (SETA)(2011). Toplumun kültür politikaları ve medyanın kültürel süreçlere etki algı araştırması, Ankara, s.80.

²²¹ S. Çardaklı (2008). Televizyon Reklamlarında tanınmış kişilerin Kullanılmasının reklamın hatırlanması üzerindeki etkisi konusunda bir pilot araştırma, YL Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.99.

Kamu reklamları ayrıca istenilen mesajı doğrudan doğruya eğitici reklamlar aracılığıyla yapabilmektedir. Geliştirilmek istenilen hassasiyet ne ise ünlü bir sima ya da konunun uzmanı gerekli açıklamaları yapabilir. Her iki kamu reklamı uygulamasının da vergi reklamları üstünlükleri ve eksiklikleri açısından Türkiye uygulamalarının analiz edilmesinde fayda vardır.

3.3.2.2.1. Vergi reklamlarında dolaylı aktarım

Türk Vergi İdaresinin yaklaşık son 25 yıllık dönemine ait en ciddi reklamcılık çalışması 80’li yıllarda “önce alışveriş sonra fiş” ana sloganıyla yayınlanan Ali Atik, Ayşegül Atik çiftinin oynadığı reklamdır.

Yaklaşık 25 yıl kadar önce yayınlanan bu reklamı çeşitli yönleri ile analiz edeceğiz. Elde edilen çıkarımlardan vergi idaresine vergi ahlakının ve dolayısıyla vergi uyumunun gelişimi adına öneriler getireceğiz.

Önce alışveriş sonra fiş reklamı reklamcılıkta etkili olmak için dikkat edilmesi gereken iki unsuru o yıllarda yakalayabilmiştir. Birincisi reklamın ünlü kişilerle yapılması ikincisi de bu kişilerin komedyen olmasıdır. Bu iki unsurun dışında da reklam insanların sıkılabileceği varsayımından hareketle dikkatle hazırlanmış ve 4 dakikayı aşan reklam ilk karede 1 dakika başlığıyla başlamaktadır.

Reklam yanlış anlamaya, sakarlığa dayalı espri anlayışını yansıtan bir reklamdır. Sinirli patron ve “saf kız” çalışan, sekreter karakterleriyle sunulan reklam verginin tüm sıkıcı ve rahatsız edici özelliklerini unutturabilen bir mizahi yeteneğe sahip olmakla beraber vergi idaresinin arzu ettiği tüm mesajları verebilmektedir.

Reklam Katma Değer Vergisinin daha etkin bir şekilde kullanımını hedefleyen, mükelleflerin de bundan kazançları olduğunu ifade eden ve genel vergilemeye ilişkin mesajları da verebilen bir reklamdır. Reklamın temel kurgusu çalışanını alış-verişe gönderen patronun alışverişte ödedikleri için fiş almasını istemesiyle başlar. Fiş alma yönündeki ısrarlı tavsiyeyi yanlış anlayan sekreter her alışveriş sonrası elektrik fişi alır.

Reklamda KDV’nin özellikleri “unutma KDV’si içinde onun için ayrıca para ödemeyeceksin” demek suretiyle anlatılmaktadır. KDV’nin yasal altyapısının yanı sıra

düzenlenen bu reklam ile hem KDV hem de KDV'ye ait teşvikler anlatılmaya çalışılmıştır.

Dönem dikkate alındığında, reklamı vergilerin izahatı yönünden önemli kılan iki önemli mesaj verilmektedir. Birincisi patronun fiş alınmasında hassasiyet gösterdiği ve vergilerin hazineye ve aile bütçesine katkı sağladığının ifade edilmesidir ki burada reklamın teşvik için altını çizdiği, vergi iadesi ile vatandaşların ortak bir menfaat elde edecek olmasıdır. Sekreter rolündeki bayanın “ama bunu söylemenize gerek yok ki; satış fişi almanın bir vatandaşlık görevi olduğunun herkes biliyor” demesiyle ise ikinci önemli mesaj veriliyor. Yani vergi ödemek sekreter rolündeki saf kızın bile bildiği bir vatandaşlık görevidir. Sekreter bayan son olarak “ben yapınca alışverişi zaten alıyorum satış fişi” diyerek mizansene son veriyor.

Reklamın mizansen kısmı bittiğinde tok sesli devletin görüşünü yansıtan bir final konuşması yapılıyor. Burada da vatandaşlara her harcamanın sonunda fiş almaları gerektiği anlatılıyor, hem vergi iadesiyle aile bütçesine katkı vurgulanıyor hem de vergilerin kalkınmayı sağladığı ve hizmet olarak vatandaşlara geri döneceği ifade ediliyor.

Reklamın genel bir analizini yapacak olursak; reklamda verilmek istenilen tüm mesajlar başarı ile veriliyor. Reklamda kullanılan sloganlar veya verilen mesajlar ve kullanılma sıklıkları şöyle gerçekleşiyor;

Reklamda Kullanılan Sloganlar veya aktarılan mesajlar	Kullanılma Sıklığı
Önce alışveriş sonra fiş	8 farklı yerde
KDV'si içinde	2 defa
Aldığınız fiş; aile ekonomisine ve hazineye katkıda bulunuyor	2 farklı yerde
Ben yapınca alışverişini zaten alıyorum satış fişi	1 defa
Satış fişi almanın bir vatandaşlık görevi olduğunu herkes biliyor	1 defa

Sonuç olarak dönemin vergi idaresi mükellefe yeni tutum ve davranışlar kazandırmak veya var olan tutum ve davranışları daha da geliştirmek üzere etkili bir iletişim aracı olan reklamı kullanmışlardır. Hazırlanan reklam 4 dakika 3 saniye gibi kısa bir sürede bir konferanstan daha etkili bir biçimde istenilen mesajları tekrarlarıyla birlikte vatandaşlara aktarabilmiştir. Vergi gibi özellikle küçük yaştaki çocukların ilgisini çekmeyen bir konuda dönemin sevilen simaları kullanılarak ilgileri kazanılmaya çalışılmıştır. Reklamın yöntem olarak başarılı bir özelliği de komedyenler aracılığı ile bir komedi skeci şeklinde tasarlanmış olmasıdır. Nitekim vergi gibi ciddi ve konuşulması çok arzu edilmeyen bir konuya, reklam bir tebessüm getirebilmiştir.

3.3.2.2.2.Vergi reklamlarında doğrudan aktarım

Vergilerin ünlü kişiler vasıtasıyla anlatılması veya tanıtılmasına ilişkin Türk vergiciliğinde önemli sayılabilecek bir önemli reklam da Cem Yılmaz'la yapılan çalışmadır. Cem Yılmaz Gelir İdaresi Başkanlığı için gayrimenkul sermaye iratları için önceden hazırlanmış kira beyannameleri için bir bilgilendirme videosunda yer almıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Mart 2012'de yürüttüğü bir kampanya ile gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin hem beyanname doldurmada bilgi vermeyi hem de ve bu gelir unsuru ile ilgili gelirleri attırmayı hedeflemiştir.

Cem Yılmaz'ın yer aldığı bu video renkli bir reklam olma özelliğinden daha ziyade bilgilendirme çalışması olarak değerlendirilebilir. Çalışma yine reklamda ünlü simaların kullanılması verilen mesajların akılda kalıcı olması açısından etkilidir. İkinci bir artı yönü de reklamın ve/veya ilanının bir komedyen ile mizahi bir açıdan verilmiş olmasıdır.Sanatçı burada bir mizansen hazırlayıp bir gösteri şeklinde konuya dair mesajlar vermek yerine kendisi doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığını temsilen doğrudan bilgi ve mesaj aktarımı yapmaktadır.

Yapılan çalışma sadece gelirin yedi unsurundan biri olan gayrimenkul sermaye iratlarının beyanına ilişkin bir çalışmadır. Yaklaşık iki buçuk dakika süren görüntüde vergilemenin genel izahatı yapılmamakta daha önce ifade ettiğimiz gibi hususi teknik bir konuya ait kolaylıkları ifade etmektedir.

1980'li yıllardan sonra hatırlanabilir vergi yönetiminin bu şekilde başka bir çalışması yoktur. Cem Yılmaz'ın yer aldığı çalışma ve Ali Atik- Ayşegül Atik'in rol aldığı reklam karşılaştırılacak olursa 80'li yılların sonlarına doğru yayımlanan “önce alışveriş sonra fiş” reklamı daha iyi kurgulanmış belirli hedefleri olan sadece KDV ile sınırlı kalmayıp vergilemeye ilişkin genel öğretiler vermeyi başaran bir çalışmadır. Cem Yılmaz'ın yer aldığı çalışma ise sadece özel bir konuyu sanatçının kendi etkisine bırakan bir çalışmadır. Fakat bu da vergi idaresinin vergi bilinci ve ahlakı sağlamada, geniş kitlelerce kabul edilmiş bir ünlüyü kullanması adına oldukça önemli bir başarıdır. Nitekim vergi sıkıcı bir konu olmaktan her iki örnekle de çıkarılmaya çalışılmıştır.

3.3.2.2.3. Kamuoyu oluşturmada vergi idaresinin slogan alışmaları

Mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkilemeye yönelik çalışmaları incelediğimizde ülkemiz için sylenilecek çok da fazla metot olmadığı ortadadır. İncelediğimiz gibi vergi idaresinin yapabildiği reklamlar oldukça sınırlıdır. Vergi idaresi reklam yoluyla yapamadıklarının çeşitli kamu kuruluşlarına astığı veya açık hava meknlarında oluşturduğu görsellerle yapmaya çalışmaktadır. Bu manada birçok durak, istasyon veya askeri binalarda vergilemenin ehemmiyetini ifade eden ilanlar sloganlar bulunmaktadır. Oluşturulmuş sloganlardan bazıları;

- Vergilendirilmiş kazanç kutsaldır.
- Borç değil, vergi.
- Vergiye tabana yayacağız.
- Kayıt dışı ekonomiye son vereceğiz.
- Ekonominin önünü açacağız.
- Vergi kayıp ve kaçağı önlenecektir.
- Herkes kazandığı kadar vergi ödeyecektir.
- Kazanca orantılı vergi almak hedefimizdir.
- Yorum farkıyla matrah farkı bulunuyor.
- Yeminli mali müşavirlere T.C. mührü verildi ama yetki verilmedi.
- Az kazanan az, çok kazanan çok vergi ödeyecek.
- dediğiniz vergiler size hastane, yol, su, elektrik olarak geri dönecektir.
- Toplumda, vergi ödeme bilinci geliştirilmelidir.
- Vergi alamayan devlet borç alır.

-Vergi geleceğimizin teminatıdır²²².

-Vergilerimiz ile büyüyoruz.

-Türkiye bilgi, sevgi, vergi ile kalkınıyor.

Sloganların kamuoyu oluşturmada veya vergi ile ilgili duyarlılığı ayakta tutmada belirli bir katkısı muhakkak vardır. Fakat bu sloganların da sadece “vergi kutsaldır, yararlıdır” şeklinde alışagelmış sloganlarla sınırlı kalmaması gerekmektedir. Bu açıdan doğrudan vergi ile ilgili bir tanım ve taltif yerine duygusal öğelerin kullanılması gerekmektedir. Vefa, güç, toplumsal dayanışma, paylaşma, güven vb. öğeler vergi ile birlikte bir ana kompozisyonla slogana dönüştürülürse daha kalıcı etkiler kazanacaktır.

Slogan çalışmalarında bir diğer önemli konu da sloganların nerede kullanıldığıdır. Vergi dairelerinin kapısında veya iç mekânlarda vergiyi hatırlatma çabası çok da etkili bir yöntem değildir. Sloganların mümkünse geniş kitlelere ulaşması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığının spor müsabakaları öncesinde özellikle süper lig futbol karşılaşmaları öncesinde uygulamakta olduğu afiş slogan çalışmaları geniş kitlelere ulaşmada etkili bir uygulamadır.

Slogan çalışmaları tek başına vergi algısının gelişmesinde etkili bir yöntem olamaz. Ancak bir bütün içerisinde etkili bir araç olabilir. Dolayısıyla eğitim, reklam gibi ana kamuoyu oluşturma yöntemlerinin uyumlu bir şekilde kullanılmasında fayda vardır.

²²² <http://demirmaliye.blogspot.com/2012/08/vergi-sloganlar-ve-vergi.html> (Erişim tarihi: 01.02.2013)

Sonuç

Çalışmamızda vergi uyumunun doğru tanımlanmasına gayret etmeye çalıştık. Vergi uyumu mahiyeti itibariyle baskı ve zorlama ile şekillenen bir süreç değildir. Vergi ödeme davranışının temelinde mükellefleri daha fazla vergi ödemeye iten nedenler vardır. Sanıldığığın aksine vergi uyumu bir boyun eğme davranışından daha ziyade gönüllü katılımı ifade eden öğeler içerir. Vergi ödememek veya vergi uyumsuzluğu teknik boyutları olan, sosyal algıdan etkilenen, psikolojik etkenlere bağlı bir davranıştır. Vergi ödememenin doğru konumlandırılması ve anlaşılması bu sosyal rahatsızlığa doğru tedavi önerileri getirmede önem arz eder.

Uyumsuz mükelleflere karşı denetimleri bir baskı aracı olarak kullanmak ve ceza keserek ıslah etmeye çalışmak, çalışmamızda da ifade ettiğimiz gibi denenmiş ve başarısız sonuçlar almıştır. Nitekim devletin tüm mükellefleri denetleme ve ceza kesme imkanının olmadığı imkanlar açısından zayıf kaldığı mükelleflerce de bilinmektedir. Denetim geçiren ve ceza kesilen mükellefler, bir sonraki denetimin ve ceza kesilmesi riskinin tahminine çalışmakta ve yine vergi uyumu göstermemektedir. Bu nedenle denetim ve ceza mekanizması ile vergi uyumunun arttırılması etkin bir yol olmamanın yanında daha fazla denetim elemanı ihtiyacı doğuracağından vergi toplama maliyetlerini arttıracaktır. Ortaya çıkan mükellef devlet çatışması vergi mahkemelerinin yükünü arttıracak ki bu da maliyetlerin artması anlamına da gelir ve küskün mükellef sayısını arttıracaktır.

Vergi uyumunun tek bir düzeyde incelenmesi de doğru olamayacaktır. Hangi mükellef uyumsuz mükelleftir. Bu tanım doğru yapılmalı ve buna uygun mükellef profilleri oluşturulmalıdır. Hiç vergi ödemeyen mükellef ile ödemesi gereken verginin % 90'ını ödeyen her iki mükellefe uyumsuz mükellef demek doğru değildir. Bu nedenle çalışmamızda vergi uyumunun derecelendirilmesi gereği ortaya konmuş ve öneri olarak da bir derecelendirme yapılmıştır. Bu derecelendirme sektörel ve bölgesel olarak da düzenlenebilir.

Vergi uyumu kavramı dünyanın her yerinde aynı manayı ifade eder, fakat vergi uyumuna hangi faktörler etki eder? Şeklinde sorulursa, ülkeler arasında farklılıklar ortaya çıkar. Bunun için her ülke vergi idaresi kendi ülke insanına uygun vergi uyumu

arttırıcı politikalar da üretmelidir. Bu açıdan vergi idaresinin politika üretme süreçlerinde farklı disiplinlerden akademisyenlerden ve uzman görüşlerden faydalanması gerekmektedir.

Vergi yasaları vergi uyumu açısından birden olmasa da yavaş yavaş tekrar gözden geçirilmelidir. Mükellefin anlamakta zorlanacağı veya yerine yetiremeyeceği kural ve kaideler mükellef yararına düzenlenmelidir. Vergi hasılatında yeri oldukça az olan Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergiler gelir üzerinden alınan diğer vergilerin içine dahil edilmeli ve mükellefin karşılaştığı vergiler azaltılmalıdır. Vergi oranları teorik planda Haldun- Laffer eğrisinin ifade ettiği gibi belirli bir seviyeden sonra vergi hasılatını arttırmamakta bilakis bir seviyeden sonra artan vergi oranları mükellef üzerinde olumsuz etkiler yaptığından vergi hasılatı düşmektedir. Dünya ve Türkiye uygulamalarını da incelediğimiz üzere vergi oranları optimum seviyede belirlenirse vergi uyumu artacaktır aksi halde vergi oranlarının artışı ikame etkisi ile mükellefleri çalışmamaya yöneltecek veya kayıt dışı çalışmaya itecektir. Nitekim ülkemizde Kurumlar Vergisinde yapılan indirim vergi hasılatında bir kayba neden olmamış ve daha fazla gelirin kayıt içine girmesini sağlamıştır. Vergi yasaları katı kuralların hakim olduğu bir yapı ortaya koyduğu müddetçe karşısında suçlu olmaya alışmış bir topluluk meydana getirecektir.

Modern devlet anlayışının merkezinde birey vardır. Şeyh Edebali'nin “insanı yücelt ki devlet yücelsin” deyişi, aslında Osman Bey’e bir cihan imparatorluğunun altın kuralını öğütlemektedir ve bu sayede devlet insanıyla var olacaktır. Vergileme sürecinde de birey kazanılmalıdır, hiçbir zaman ötelenmemelidir. Her aşamada muhtemel nizalar için çözüm yolları olmalıdır. Vergileme sürecinde gerekli izahatların yapılması ve gösterilecek insani tutum mükellefleri olumlu yönde etkileyecektir. İleri demokrasilerde vatandaş eşittir mükellef anlayışı tesis edilir. Birey mükellefiyetini gerçekleştirdiği ölçüde vatandaş olduğu kanaatindedir. Devlet adamları da bir çok halka hitaplarda da vatandaşlarına “ kıymetli mükellefler” şeklinde hitap ederler. Ülkemizde vatandaşlık ve mükellef olma kavramları algı olarak birbirine yakınlaştırılmalıdır.

Vergi uyumu bireyde var olan vergi ahlakının eyleme dönüşmüş halidir. Bu nedenle bir toplumda vergi ahlakı gelişmeden vergi uyumu gelişemeyecektir. Çalışmamızda aktardığımız üzere vergi ahlakı genel ahlakın gerisinden gelmektedir. Dolayısıyla genel

ahlak ile vergi ahlakı arasındaki fark daraldıkça o toplumda vergi ödemek erdemli bir davranış ve vergi ödememek ise gayri ahlaki bir davranış olacaktır. Vergi ödemek ahlaki bir kural olamadıkça yasal düzenlemeler ve diğer tedbirler yetersiz kalacaktır. Vergi ahlakının tesisi vergi uyumunun sağlanması için oldukça sağlıklı bir altyapı oluşturacaktır. Öncelikle devletin de vergi ahlakını ve dolayısıyla da vergi uyumunu arttırmayı hedef edinmesi ve hedef doğrultusunda irade ortaya koyması gerekmektedir. Türk vergi hasılatının K.D.V. ve Ö.T.V. gibi kolay toplanabilen dolaylı vergilerden ciddi bir oranda beslendiği görülmektedir. Vergi idaresi açısından kolay toplanabilen fakat vergilemede iktidar kuralını yansıtmayan bu vergiler kısa vadede bir çözüm olabilir, bu nedenle vergi uyumu göz ardı edilebilir. Sonuç olarak bu tür vergilerden elde edilen gelir de ancak belli bir aşamaya kadar çözüm olabilir. Nitekim ülkemizde akaryakıt üzerinden alınan dolaylı vergilerin ne kadar olduğu neredeyse herkes tarafından bilinmektedir. Modern bir vergi yönetimi için en nihayetinde vergi ahlakının tesisi ve vergi uyumunun geliştirilmesi uzun vadede zaruridir.

Vergi ahlakının arttırılması sosyal algının değişmesine bağlıdır. Etkin iletişim araçlarıyla toplumun nazarına belli konuların doğru yöntemler aracılığı ile verilmesiyle insanların o konuda fikirlerinin değişmesi sağlayabilmektedir. Ülkemizde belirli sosyal içerikli konularda önemli sonuçlar alınmıştır. Trafik kurallarının dikkate alınması, sigara ile mücadele, kız çocuklarının eğitim hakları vb. konularda toplumsal algı ülkemizde profesyonel bir şekilde yönlendirildi. Bu bakış açısıyla vergi ödemenin ahlaki bir tavır, vatandaşlık bilinci, sağlıklı kamu hizmeti alabilmenin nedeni, dünyada ülkemizin rekabet edebilmesinin ve kalkınmanın önemli bir koşulu olduğu etkin iletişim araçlarıyla anlatılabilir. Ülkemizde ne yazık ki vergi ödememek normalleşmiş bir davranış olarak değerlendirilmektedir. Bu algının değişmesi ve vergi ahlakının gelişmesi adına sınırlı sayıda ve etkin olmaya çalışmalar yapılabilir. Devletin denetiminde olan ve maliyeti oldukça düşük olan kamu spotları ve/veya reklamları bir program dahilinde uygulanmalıdır.

Vergi uyumunun gelişmesinde eğitim ifade ettiğimiz gibi önemli bir araç olarak değerlendirilmelidir. Vergi eğitimi alan bireylerde vergi uyumunun arttığını tespit eden çalışmalardan hareketle vergi ödemenin erken yaşlardan itibaren ahlaki bir davranış olarak bireyin eğitiminde yer alması gerekmektedir. Tersine davranışların da gayri ahlaki

olduğu vurgulanmalıdır. Bu konuda ilköğretimin ilerleyen sınıflarında vatandaşlık bilgisinin yanında, mükellef olma ve niçin vergi verilmelidir gibi temel konuların öğretilmesi önemli bir öneridir.

Eğitimin bir diğer uygulama alanı da ticari hayata giren kişilere vergi hakkında kısa da olsa bir eğitim verilmelidir. Yatırım yapılırken her türlü maliyet kalemi yatırımcı tarafından inceliklerle hesaplanırken devlete ödenecek vergi çoğu zaman hesaplanmamaktadır. Uygulamada ülkemizde mükellefler niçin vergi ödedikleri, ödemedikleri durumda neyin yaşanacağı adına hiçbir eğitim almamaktadır. Dolayısıyla ülkemizde mükelleflere vergi ödemeyi öğretmeden vergi ödemesini bekleyen bir sistem mevcuttur. Hatta öğrenmediği davranışı yapmadığı için de cezalandırılan bir sistemden söz etmekteyiz. Buna çözüm olarak ticaret odaları gibi kuruluşların da rol alacakları eğitimlerle ticari hayata girilmeden önce zorunlu eğitimler verilmelidir. Bu sayede en azından öğrenme süreci başlatılmış olur.

Toplumsal bir algının değişmesinde değişimden faydalanacak paydaşların süreçte rol alması gerekmektedir. Devlet vergi ödeme davranışını ahlakileştirdiği ve vergi uyumunun arttığı durumda kuşkusuz en kazançlı olan paydaş olacaktır. Çünkü vergi uyumu devlet için daha fazla hasılat ve daha az vergi toplama maliyeti anlamına gelmektedir. Vergi uyumu gelir dağılımındaki adaleti sağlar, vergi tabanı genişler ve vatandaşlık mükellef ilişkisi kurulur. Bunun yanı sıra vergi uyumuyla vatandaşlarla barışık bir siyasi yönetim gerçekleşir ve siyasi çekincelerin de ortadan kalkması mümkün hale gelir.

Vergi uyumunun artmasından karlı olabilecek bir paydaş da vatandaşlardır. Verginin tabana yayılması ve herkesin vergi ödemesi, kamu hizmetlerinde kalitenin artmasına neden olur. Ayrıca kayıt altına alınmış ve belli bir düzeyde vergi uyumu gösteren mükellefler diğer mükelleflerin de adil bir şekilde vergi ödemesini beklerler. Vergi ödemeyen mükellefler varlığı vergisini ödeyen diğer mükelleflerin ticari olarak rekabet edebilmelerine zarar verir. Vergisini ödemeyen mükellefler için vergi ödememenin vicdani yükü de söz konusudur. Bu açıdan ülkemizde de İngiltere vb. ülkelerde olduğu gibi vergi verenlerin oluşturduğu sivil toplum kuruluşları olmalıdır. Bu açıdan vergi sistemin şekillenmesinde rol alan mükellefler uyum sağlayabileceği vergi yüklerini belirleyebilirler.

Vergi uyumunun artmasında ve doğrultuda toplumsal algının değişmesinde muhasebe sektör çalışanları da bir paydaş olarak rol almalıdır. Nitekim çoğu zaman mükellefin ne kadar vergi ödemesi gerektiğine mükelleften ziyade muhasebeciler karar vermektedir. Mesleki olarak en makbul muhasebecinin en az vergi  deten hatta vergi kaçırmaya yardım eden muhasebeci olması bu mesleğin izzetini düşürmektedir. Bu açıdan muhasebe desteği veren mali müşavir ve muhasebecilerin takip ettikleri mükellefin kaçırdığı vergiden sorumlu olması gerekmektedir. Çok da cüzi bir oranda da olsa cezanın muhasebecilere yansıtılabilmesi mükelleflerin yanlış tekliflerle kendilerine gelmelerini azaltacaktır.

Sonuc olarak ülkemizde vergi ahlakının ve buna bağlı olarak da vergi uyumunun artması için öncelikle çeşitli araçlarla sosyal algının değişmesi gerekmektedir. Türkiye   z mleri için bu ülkenin sosyal dinamiklerinin anlaşılması gerekir. Cezai yaptırımlar da tesis edilen ahlaki normun korunması için kullanılmalıdır. Ceza mekanizmasının vergilemede olmaması gibi durum söz konusu olamaz. Fakat doğru şekilde kullanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Akarsu, B. (1975). Felsefe Terimleri Sözlüğü, Tdk Yayınları

Akdoğan, A. (2004). *Bireysel ve Toplumsal Hayatta Ahlaka Olan İhtiyaç ve İslam*, Ekev Akademi Dergisi 8/18

Aktan, C. “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı”,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

Allingham, M. ve Sandmo, A. (1972). 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis,' Journal of Public Economies, Vol 1(Nov.)

Alm, J.; McClelland, G. H. ve Schulze W. D. (1992). Why do people pay taxes? Journal of Public Economic, 48(1)

Alm, J.; McKee, M. ve Beck, W. (1990). “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, National Tax Journal.43(1).

Ataç, B. (2006). Maliye Politikası, ETAM Basımevi.

Balcı A. (2005). Kamu Örgütlerinde Toplam Kalite Yönetimi Uygulanması: Olumlu Perspektifler ve Olası Zorluklar, KİİBFDergisi.

Balcı A. (1999). Amerikan Vergi İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimine Geçiş (1986-1993), *Vergi Dünyası*, Nisan Sayısı.

Balcı A. (2001). Maliye Bakanlığı ve Toplam Kalite Yönetimi: Uygulamaya Yönelik Somut Öneriler, *Vergi Dünyası*, 236

Barro R. ve McCleary, R. (2003). Religion and Economic Growth across Countries. *American Sociological Review*, 68(5)

Batirel, Ö.F. (1996). “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 175

Becker, G.S. (1968). “Crime And Punishment: An Economic Approach”, **Journal of Political Economy**”

Bergman, M. S. (2003). J. Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina, Lat. Amer. Stud. 35, Cambridge University Press

Biçer, Y. (2006). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye, Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta; Süleyman Demirel Üniversitesi

Bilici, N. (2008). Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, 18. Bası. Ankara

Boix, C. (2001). Democracy, Development and the Private Sector. American Journal of Political Science. 54(1).

Cheibub, J. (1998). Political Regimes and the Extractive Capacity of Governments: Taxation in Democracies and Dictatorships. World Politics. 50(3).

Clotfelter, C.T. (1983). Tax Evasion and Taxrates, Review of Economics and Statistics 65.

Curtis, J. L. (1989). “Review of Rule and Revenue by Levi and Taxation by Political Inertia by Rose and Karran.” The American Political Science Review 83(4)

Çardaklı, S. (2008). Televizyon Reklamlarında Tanınmış Kişilerin Kullanılmasının Reklamın Hatırlanması Üzerindeki Etkisi Konusunda Bir Pilot Araştırma, Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi. Edirne: Trakya Üniversitesi.

Çatalbaş, R. (2011). Anglikan Kilisesi ve Günümüz İngiltere’inde Yeri. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi

Çatoluk, C. (2008). Vergi Karsısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 20.

Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması, İktisat-İşletme ve Finans Dergisi, Ekim Sayısı, s.133.

Çelikkaya, A. (2002) “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”; <http://www.e-akademi.org>, (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, Yönetim ve Ekonomi Cilt:14 Sayı. Manisa.

Çetin, G. ve Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 17(1), Manisa.

D’Arcy, M. (2012). Taxation, Democracy and State-Building: How Does Sequencing Matter?.The Quality of Government Institute, Working Paper Series 4.

Daştan, A. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 25, Sayı: 2

Debra, L. S.; Reckers Philip, M.J. ve Iyer Govind, S. (2008). Influence of Accountability and Penalty Awareness on Tax Compliance. The Journal of the American Taxation Association.30(2)

Demir İ. C. (2009). Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma, Maliye Dergisi sayı 157

Demir, Ö.(2003). “*İktisat ve Ahlak*”,Liberte Yayınları,

Din Olarak Yahudilik. http://www.circassiancenter.com/cc-turkiye/entellektuel_genc/025-musevilik-01.htm

Doğan, S. (2002) Türkiye İçin Laffer Eğrisinin Tahmini(1979-2000), Süleyman Demirel Üni. İ.İ.B.F Dergisi,7(2).

Dönmez, R. (1990).Teoride ve Uygulamada Vergi Afları Doktora Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

Eskicioğlu O. (1998). Modern Vergi Anlayışı ve Zekat" D.E.Ü. İlahiyat Fakültesi Dergisi, S. V, <http://www.enfal.de/oe31.htm> (Erişim Tarihi: 16.06.2012)

Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mevzuat Araştırma Komisyonu, Vergi Beyannamelerini Elektronik Ortamda (E-Beyanname) Gönderme Zorunluluğu ve Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezası Hakkında Çalışma Raporu, Rapor No: Vergi-002.

Fallan, L. (1999). Gender , Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Towards Taxation; An Experimental Approach, Journal of Business Ethics 18: Kluwer Academic Publishers.

Fauvelle-Aymar, C. (1999). The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries. Kyklos, 52(3)

Feld, L. P. ve Frey B. S. (2007).” Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”*Law & Policy*, 29(1)

Feld, L. P. ve Frey B. S. (2002). “Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated”, *Economics of Governance* 3(2)

Feldstein, M. (1995). The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A panel Study of The1986Reform Act, *Journal of Political Economy*.

Fisman, R.ve Wei, S. (2004). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From "Missing Imports" in China, *Journal of Political Economy*,112(2) s. 478

Fjeldstad, O. H. ve Moore, M. (2009). Revenue Authorities And Public Authority in Sub Saharan Africa. *Journal of Modern African Studies*, 47

Fold, L. P. ve Frey, B. S. (2002). Trust Breeds Trust:How Taxpayers Are Treated, *Economic of Governance*, 3(1),

Ganghof, S. ve Genschel, P. (2007). Taxation and Democracy in the EU,.MPIfG Discussion Paper 07/2.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 Faaliyet Raporu;http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_19.xls.htm (Erişim Tarihi : 02.02.2013)

Gerçek, A. (2003). Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin ModernizasyonunaYönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi, *Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 5(2),<http://www.isguc.org/?p=article&id=146&cilt=5&sayi=2&yil=2003> (Erişim Tarihi:12.11.2012).

Gervasoni, C.(2006). “A Rentier Theory of Subnational Authoritarian Enclaves: The Politically Regressive Effects of Progressive Federal Revenue Redistribution.” Annual Meeting of the American Political Science Association. Philadelphia

Gökbunar, A. R.; Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik Yaklaşım*, cilt: 18, sayı:63.

Güngör E.(1998) , *Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak*, Ötüken Yayınları, 2. Baskı, s. 57

Hansohm, D.; Schade K. ve Nepembe N. (2002). Taxation, Accountability & Expenditure: Lessons From Namibia. *IDS Bulletin* 33(3)

Heiner, R. A. (1983). ‘The origins of predictable behavior’, *American Economic Review*. Volume 73 no 4

Hull, B.B. ve Bold, F. (1989). ‘Towards an economic theory of the church’,*International Journal of Social Economics*, 16

Irs, “Your Right as a Taxpayer”, Publication 1, Rev. May 2005, Catalog Number 64731W, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (Erişim Tarihi:10.11.2012).

Işıldar,S. Trafik kazalarının önlenmesinde gönüllü kuruluşların rolü<http://www.trafik.gov.tr/icerik/bildiriler/pdf/C13-46.pdf> (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

İnan, K. (1998). *Devlet İdaresi*, Timaş Yayınları, 4. Baskı, s. 23.

İnceoğlu, M. (2010). Tutum Algı İletişim 5. Baskı, İstanbul Beykent Üniversitesi Yayınları, No. 69. İstanbul.

İpek S. ve Kaynar İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları, Maliye Dergisi, Sayı: 157

Jackson, B. R. ve Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects, Journal of Accounting Literature. 5.

James, S. (2002). *Taxation, Critical Perspectives on the World Economy*, Routledge, London and New York, four volumes

Karakoç, S. (1975).*Ruhun Dirilişi*, Diriliş Yayınları, 2. Baskı

Karatay, Ö. ve Karatay, A. (2011). Türkiye’de Vergi Afları Ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği Ekonomi Bilimleri Dergisi 3(2)

Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.

Kellner, M. (2004). “Tax Amnesty- an Appropriate Revenue Tool?”*German Law Journal*, 5(4).

Kırcı, N. (2006). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini: Ekonometrik Bir Yaklaşım, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir. Dokuz Eylül Üniversitesi.

Kitapçı, İ. (2010). Vergi Etiği ve Kamu Etiği İlişkisi: Etik Algılamalar Açısından Bir Değerlendirme, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(2)

Lars, P. F. ve Bruno, S. F. (2007). "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation" *Law & Policy*, 29(1)

Lehrer, E. L. (2004). Religion as a Determinant of Economic and Demographic Behavior in the United States. *Population and Development Review*, 30(4)

Mindivanlı, E.; Küçük, B.veAktaş, E. (2012). Sosyal Bilgiler Dersinde Değerlerin Aktarımında Atasözleri ve Deyimlerin Kullanımı, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi Ağustos Cilt 1 Sayı 3 ISSN: 2146-9199

Modugu,K.; Eragbhe, E.ve Izedonmi, F. (2012). Government Accountability and Voluntary Tax Compliance in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(5)

OECD(2008) Monitoring Taxpayers' Compliance:A Practical Guide Based on Revenue Body Experience, Forum On Tax Administration:Compliance Sub-group Final report

Otomotiv Sanayii Derneği (OSD)Haber Bülteni Aralık 2012;
<http://www.osd.org.tr/osdhaber.pdf> (Erişim Tarihi: 06.02.2013)

Öner, E. (2005). Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)Kuruluşu, Görevleri Ve Yeniden Yapılanması, Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ankara.

Papp Tamás, K. ve TakátsE. (2008). Tax Rate Cuts and Tax Compliance-The Laffer Curve Revisited, IMF Working Paper.

Petee, T. A.; Milner, T. F. ve Welch, M. R. (1994). Levels of Social Integration in Group Contexts and the Effects of Informal Sanction Threat on Deviance. *Criminology*,32(1), s. 99.

Pope, J. ve Mohdali R. (2010). The role of religiosity in tax morale and tax compliance Australian Tax Forum, , 25(4)

Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15

Ross, M. L. (2004). ‘Does Taxation Lead to Representation?’ British Journal of Political Science.

Roth, J. A. Scholz, J. T. ve Witte, A.D. (1989). “Taxpayer Compliance”, An Agenda for Research, Vol.1: Philadelphia: University of Pennsylvania Press

Saraçoğlu, F. (2008). “Yaş Cinsiyet Medeni Durum Ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. Kmü İibf Dergisi. Yıl:10. S.15. Aralık

Saraçoğlu, F. (2004). Vergi afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları / *Finans-Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 41 (483)

Savaşan, F. (2006). Vergi Afları Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları, Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi* 8(1)Afyon.

Sayın, Y. Büyük Güçlerin Gerilemesi ve Çöküşleri
<http://yusufsayin.com/makaleler/buyukgucleringerilemesivecokusleri.pdf> (Erişim Tarihi:08.02.2013)

SETA. (2011). Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı Toplumun Kültür Politikaları ve Medyanın Kültürel Süreçlere Etki Algı Araştırması, Ankara.

Sheldon, R. S. ve Robert W. M. (2007). Ethics, Tax Evasion, Gender And Age:An Empirical Study Of Utah Opinion, Andreas School of Business Working Paper. Barry University. Miami Shores. FL 33161 USA

Song, Y. D. ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey, Public Administration Review, Vol. 38

Sour, L. (2004). An Economic Models of Tax Compliance with Individual Morality and Conformity, Economia Mexicana,13(1)

Süngü, A. (2009). İbn-i Haldun'un Eğitim Felsefesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta : Süleyman Demirel Üniversitesi.

Swank, D. ve Steinmo, S. (2002). The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. In: American Journal of Political Science 46(3)

Şeker, S.(1991) Uzlaşma ve Uzlaşmanın Sonuçları,http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=3939/(Erişim Tarihi:17.09.2012)

Şemseddin,S.Kamus-ıTürki

Taban, S. ve Kara, A. (2006). Türkiye'de Kamu Kesimi İç Borçlanmasının Özel Yatırım harcamaları Üzerindeki Etkisi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 1(2)

Tanzi, V. ve Zee, H. (2000). Tax Policy of Emerging Markets: Developing Countries. In: National Tax Journal 53(2)

TDK, Atasözü ve deyimler sözlüğü.<http://tdkterim.gov.tr/atasoz/?kategori=atalst&kelime=ya%FE&hng=tam.> (Erişim Tarihi:06.02.2013)

Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi 1960-2006 Dönemi. 2. Ulusal iktisat Kongresi. İzmir.

TEPAV(2012) İstihdam İzleme Bülteni ,sayı 10.

<http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1350198990->

[3.Istihdam İzleme Bulteni 08 2012.pdf](#)(Erişim Tarihi: 03.02.2013)

Therkildsen, O. (2004). Autonomous Tax Administration in ub-Saharan Africa: the case of the Uganda Revenue Authority, *Forum for Development Studies* 31(1)

Topçu, N.(1998). *İsyan Ahlakı*, Dergah Yayınları, 2. Baskı

Torgler B. ve Schaltegger, C.A. (2005). “Tax Amnesties andPolitical Participation”, *Public Finance Review*, 33(3).

Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1)

Torgler, B. (2005). “Tax Morale And Direct Democracy “**European Journal of Political Economy**,(21)

Torgler, B. (2007). Tax Compliance andTax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis, Edward Elgar Publishing

Torgler, B. ve Schaffner, M. (2007). Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation.Working Paper No 2007-11, Crema.

Torgler, B. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries, Crema Working Paper <http://www.crema-research.ch/papers/2004-17.pdf>(Erişim: 02.10.2009)

Torgler, B. & Schneider, F. (2007).[What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries.](#)*Social Science Quarterly*, 88(2)

TUİK, Haber Bülteni, Sayı: 13142

<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=13142> (Erişim Tarihi: 31/08/2012)

Tunçer, M. (2002). Hükümet Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57(3), Ankara

Turan, A.H. ve Başkan Özgen, F. (2009). Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma, Doğu Üniversitesi Dergisi, 10(1).

Tümer, G. ve Küçük A. (2002). *Dinler Tarihi*, Ocak Yayınları, 4.Baskı, Ankara

Türkiye Değerler Araştırması (2011)<http://smgconnected.com/2011-turkiye-degerler-arastirmasi/> (Erişim Tarihi: 24.06.2012)

Usta, N. (2005).Unutulan Dindarlık Değerlerimiz. Ekev Akadem. Derg.S. Y.l: 9 Say.: 25

Ülsever, C. (1999). Kendini Arayan Türkiye, Timaş yayınları, İstanbul.

Wallschutzky, I. (1984). Possible causes of tax evasion, Journal of Economic Psychology 5(4)

Webley, P. (2004). Tax compliance by businesses. In Hans Sjögren & Göran Skogh (Eds). New Perspectives on Economic Crime, Cheltenham: Edward Elgar.

Welch, M. R.; Tittle, C. R. ve Petee, T. (1991). Religion and Deviance among Adult Catholics: A Test of the “Moral Communities” Hypothesis. *Journal for the Scientific Study of Religion*, 30(2)

Yabancıoğlu, Ş. (2004). Toplam Kalite Yönetimi ve Gümrük Müsteşarlığı, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı 43, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/43/6.html> (Erişim Tarihi: 11.11.2012)

Yıldırım, Z. (2011). Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Yıldız, S.; Sam, N. ve Bayram, N. (2007). Kentte işlenen işyeri suçları: Bursa ili örneği, Uludağ üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.26(2)

İnternet Kaynakları

http://etarih.com/01belirligunlervehaftalar/etik/yazi/new_page_6.htm (Erişim tarihi: 16.05.2013)

<http://demirmaliye.blogspot.com/2012/08/vergi-sloganlar-ve-vergi.html> (Erişim tarihi: 01.02.2013)

<http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim Tarihi: 09.05.2011)

<http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim Tarihi:10.05.2011)

[http://tdkterim.gov.tr/bts/ Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü 1972](http://tdkterim.gov.tr/bts/Tecim,Maliye,SayışmanlıkveGüvenceTerimleriSözlüğü1972)(Erişim Tarihi: 11.05.2011)

<http://tdkterim.gov.tr/bts/>(Erişim Tarihi: 06.05.2011)

<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=ahlak&ayn=tam>(Erişim Tarihi:15.05.2011)

[http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS / Eğitim Terimleri Sözlüğü 1974](http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS/EğitimTerimleriSözlüğü1974)(Erişim Tarihi: 11.05.2011)

[http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS / Felsefe Terimleri Sözlüğü](http://tdkterim.gov.tr/bts/BSTS/FelsefeTerimleriSözlüğü)(Erişim Tarihi: 09.05.2011)

<http://tonuk.me.metu.edu.tr/Sozluk/Sozluk2.pdf>(Erişim Tarihi: 09.05.2011)

<http://tonuk.me.metu.edu.tr/Sozluk/Sozluk2.pdf>(Erişim Tarihi: 07.05.2011)

<http://www.audioenglish.net/dictionary/compliance.htm>(Erişim Tarihi: 06.05.2011)

<http://www.diyanet.gov.tr/turkish/basiliyayin/ilmihal.pdf> s. 489. (Erişim Tarihi: 23.05.2013 saat 00.14)

<http://www.etymonline.com/index.php?search=ance&searchmode=none>(Erişim Tarihi: 05.05.2011)

<http://www.etymonline.com/index.php?search=compliance&searchmode=none> (Erişim Tarihi 05.05.2011)

<http://www.etymonline.com/index.php?search=coply&searchmode=none>(Erişim Tarihi 05.05.2011)

<http://www.fransizcasozluk.net/index.php?word=compli&dil=frtr> (Erişim Tarihi 05.05.2011)

http://www.havanikoru.org.tr/dosya/Docs_Arastirmalar/Kanun_Hakkinda_Vatandaslari_mizin_Bilgi_ve_Farkindalik_Duzeyi_Arastirmasi.pdf,(Erişim Tarihi 31.01.2013)

<http://www.memurlar.net/haber/256342/> (Erişim Tarihi: 03.02.2013)

<http://www.taxresearch.org.uk/2007/01/10/tax-justice-positive-3-tax-compliance/>(Erişim tarihi:11.05.2011)

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss19m.htm>. (Erişim Tarihi: 27.12.2012)

www.psikoloji.gen.tr/sosyallesme_ve_itaat.(Erişim Tarihi: 07.05.2011)

2013 Yılı Bütçe Kanun Tasarısı s.58

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 05.05.2005.