

Vergi Aynası: Devletle Vatandaş Arasındaki Görünmeyen Sözleşme

Gümrah Can BAŞDAĞ



Vergi Aynası: Devletle Vatandaş Arasındaki Görünmeyen Sözleşme

Gümrah Can BAŞDAĞ



Published by
Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.
Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep
☎ +90.850 260 09 97
📞 +90.532 289 82 15
🌐 www.ozguryayinlari.com
✉ info@ozguryayinlari.com

Vergi Aynası: Devletle Vatandaş Arasındaki Görünmeyen Sözleşme

Gümrah Can BAŞDAĞ

Language: Turkish
Publication Date: 2025
Cover paint by Mehmet Çakır
Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0
Print and digital versions typeset by Ahmet Çevik

ISBN (PDF): 978-625-8554-29-8

DOI: - <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1028>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>
This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Başdağ, G. C. (2025). *Vergi Aynası: Devletle Vatandaş Arasındaki Görünmeyen Sözleşme*. Özgür Publications. <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1028>. License: CC-BY-NC 4.0

Bu kitap, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yazar tarafından tamamlanan, "Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açısı Bağlamında Gönüllü Vergi Uyumu: Kilis 7 Aralık Üniversitesi İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma" isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozguryayinlari.com/>



İçindekiler

Giriş	1
1. Verginin Tanımı, Tarihçesi, Amaç ve İlkeleri	3
Verginin Tanımı	3
Verginin Tarihsel Süreci	5
İlk Çağlarda Vergi	5
Orta Çağda Vergi	7
İslamiyette Vergi	8
Şeri Vergiler	8
Örfi Vergiler	9
Yeni Çağda Vergi	10
Verginin Amaçları	12
Verginin Mali (Fiskal) Amacı	12
Verginin Mali Olmayan Amacı	14
Verginin Adalet (Gelir Dağılımı) Amacı	15
Verginin Ekonomik Amacı	16
Verginin İnanç Üzerine Amacı	17
Verginin Sosyal Denge Amacı	19
Vergileme İlkeleri	20
Adam Smith'in Vergileme İlkeleri	21
Vergilemede Adalet İlkesi	21
Vergilemede Kesinlik (Belirlilik) İlkesi	21
Vergilemede İktisadilik İlkesi	22
Vergilemede Uygunluk İlkesi	23
Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri	23
Mali İlkeler	24
İktisadi Açından Vergileme İlkeleri	25
Ahlâki Açından Vergileme İlkeleri	25
Vergi Psikolojisi	26

2. Vergi Bilinci ve Gönüllü Vergi Uyumu	29
Vergi Bilinci	29
Vergi Bilincinin Oluşmaya Başlaması	31
Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler	31
Kişisel Faktörler	31
Ekonomik Faktörler	33
Sosyo-Kültürel Faktörler	35
Hukuki Faktörler	37
Politik Faktörler	38
Gönüllü Vergi Uyumu Kavramı ve Teorik Çerçevesi	40
Vergi Uyumsuzluğu	42
Vergi Uyumsuzluğu Çeşitleri	43
İradi (Bilinçli) Vergi Uyumsuzluğu	44
Gayri İradi (Bilinçsiz) Vergi Uyumsuzluğu	45
Toplumun Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	45
İçsel (Toplumdan Kaynaklanan) Faktörler	46
Toplumun Demografik Yapısı	46
Toplumun Eğitim Düzeyi	48
Toplumun Gelir Seviyesi	49
Toplumun Politik Tercihleri	51
Toplumun Din, İnanç, Gelenek ve Görenekleri	53
Mali Rant ve Mali Sömürü	54
Dışsal (Toplumun Dışındaki) Faktörler	55
Vergi Denetimi	55
Vergi Cezalarının İşlevselliği	57
Vergi Afları	59
Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı	61
İstisna ve Muafiyetler	63
Vergi İdaresinin Yapısı	64
 Sonuç	 65
 Öneriler	 67

Giriş

Vergi, kökeni ilkçağlara kadar uzanan ve günümüze kadar varlığını sürdüren önemli bir iktisadi değerdir. Verginin tam olarak hangi dönemde ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, ilkçağlarda hediye veya zorunlu ödeme niteliğinde, kral ya da hükümdar adına toplanan bir gelir kaynağı olarak uygulandığı görülmektedir.

Müdahaleci devlet anlayışının benimsenmesiyle birlikte vergi, giderek daha büyük önem kazanan bir parasal unsur haline gelmiştir. Bu anlayış doğrultusunda devletin harcama kalemleri artmış, buna paralel olarak da daha yüksek düzeyde gelire ihtiyaç duyulmuştur. Devlet, gerçekleştirdiği kamu harcamalarını kamu gelirleriyle finanse etmeye başlamış ve bu gelir kaynakları içinde en temel ve en önemli unsur vergiler olmuştur. Zamanla kamu harcamalarındaki olağanüstü artışlar, vergi gelirlerinin de artmasına yol açmış, böylece verginin ekonomik ve mali sistem içerisindeki önemi daha da pekişmiştir.

Verginin önem kazanmasıyla birlikte, vergiye ilişkin çeşitli sorunlar da ortaya çıkmıştır. Devletin temel hedefi vergi gelirlerini artırmak olsa da, bu duruma karşı çıkan ve vergi ödemekten memnuniyet duymayan mükelleflerin varlığı, vergi uyumsuzluğu problemlerini gündeme getirmiştir. Bu süreçte devlet, verginin yalnızca mali bir araç olmadığını; aynı zamanda sosyal, kültürel ve hatta dini boyutları da bulunan çok yönlü bir olgu olduğunu vurgulayarak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmeye çalışmaktadır.

Bir mükellefin vergiye uyum sağlayabilmesi için, vergiye karşı olumlu bir tutuma sahip olması ve yeterli vergi bilincine ulaşması gerekmektedir. Bu doğrultuda, devletin vergiyle ilgili düzenlemelerde sade, anlaşılır ve bilgilendirici bir mevzuat oluşturması, mükelleflerin bilinç düzeyinin artmasına ve vergiye daha uyumlu hale gelmesine katkı sağlayacaktır.

Verginin Tanımı, Tarihçesi, Amaç ve İlkeleri

1.1. Verginin Tanımı

Vergi kavramı literatür açısından incelendiğinde, farklı bakış açılarına dayanan çeşitli tanımlamalarla karşılaşmak mümkündür. Bilim insanları arasında yapılan bu tanımlamalardaki farklılıklar, genellikle dönemin ekonomik ve toplumsal koşullarındaki değişimlere bağlanmaktadır.

Aksoy'a (2011:142) göre vergi, devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmek amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu, karşılıksız ve belirli yasal kurallar çerçevesinde aldığı ekonomik değerlerdir.

Nadaroğlu (1992:213), vergiyi “devletin veya devlet tarafından yetkilendirilmiş kamu tüzel kişilerinin, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla, kanunlarla belirlenen esaslara göre ve zorunlu olarak tahsil ettikleri parasal değer” şeklinde tanımlamaktadır.

Turhan (1998:21) ise vergiyi, “devletin hizmet sunumunu sürdürebilmesi için, bireylerin ödeme güçleri dikkate alınarak, kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyine bakılmaksızın alınan ekonomik bir değer” olarak ifade etmektedir.

Kaneti'ye (1989:29) göre ise vergi, “kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, özel kesimden kamu kesimine, yasal bir zorunluluk çerçevesinde yapılan karşılıksız bir para aktarımı” şeklinde tanımlanmaktadır.

Öner'e (2015:21) göre vergi, devletin gerçek ve tüzel kişilerden hukuki bir zorunluluk çerçevesinde, herhangi bir karşılık olmaksızın ve kesin olarak tahsil ettiği parasal değerdir.

Muter (2000:24) ise vergiyi, “devletin ve vergilendirme yetkisi tanınmış diğer kamu kurumlarının, gerçek ve tüzel kişilerden yasal olarak, herhangi

bir karşılık beklemeden aldığı para niteliğindeki ekonomik değer” olarak tanımlamaktadır.

Erginay’a (1985:25) göre vergi, “devletin tekeline dayalı vergilendirme yetkisi kapsamında, mükelleflerin gelir ve varlıkları üzerinden aldığı iktisadi bir değerdir.”

Klasik ve modern maliye anlayışları incelendiğinde, vergi tanımlarında farklı yaklaşımların benimsendiği görülmektedir. Klasik maliyeciler vergiyi, “kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla, devletin gerçek ve tüzel kişilerden yasal olarak aldığı ekonomik değer” biçiminde açıklarken; modern maliyeciler ise vergiyi, “devletin ekonomiye müdahalesini gerçekleştirmek veya kamu giderlerini karşılamak amacıyla, hukuki temelde, kesin ve karşılıksız olarak topladığı parasal değer” şeklinde ifade etmektedir (Karabulut ve diğerleri, 2009:65).

Türk vergi sisteminde verginin herhangi bir tanımına yer verilmemiştir. Ancak 1982 T.C. Anayasasının dördüncü bölümü olan siyasi haklar ve ödevler başlığı altında, 73. maddede “vergi ödevi” şeklinde bir tanımlama mevcuttur:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir”.

Tanımlamalarda verilen verginin altı temel unsurunu şu şekilde belirtebiliriz:

- Vergi, devlet tarafından alınır.
- Vergi, gerçek ve tüzel kişilerden alınır.
- Vergi, hukuki olarak alınır. Dayanağını anayasadan alır.
- Vergi, karşılıksız olarak alınır.
- Vergi, devletin yaptırım gücü sayesinde alınır

Vergi, para şeklinde iktisadi bir değerdir.

Yukarıdaki tanımlamalar ışığında vergiyi, devletin ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların, kamu giderlerini finanse edebilmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden, ödeme gücü oranında, hukuki (cebre),

kesin ve karşılıksız olarak aldığı para benzeri iktisadi değerdir şeklinde tanımlayabiliriz.

1.2. Verginin Tarihsel Süreci

Vergi, insanlık tarihi boyunca sürekli bir değişim ve dönüşüm süreci geçirmiştir. İnsanların avcı-toplayıcı yaşam biçiminden yerleşik düzene geçmesiyle birlikte, toplumsal ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla toplumun her bireyine belirli katkılar yüklenmiş, bu da zamanla vergi kavramının temelini oluşturmuştur. Bu bağlamda, verginin oldukça eski bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir. İlk vergi uygulamaları incelendiğinde, bunların çoğunlukla krallara, kabile reislerine veya askeri liderlere sunulan hediyeler ya da gönüllülüğten ziyade zorlayıcı nitelikte yapılan yardımlar biçiminde ortaya çıktığı anlaşılmaktadır (Aksoy, 2011:164).

Toplumların düzensiz topluluk yapısından siyasi birlik haline gelmeye başlamasıyla, yani kabile devletlerinin yerini merkezi otoritelerin aldığı dönemden itibaren, hediye ve yardımlar yerini zorunlu ödemelere bırakmıştır. Başlangıçta faydacılık ilkesine dayalı olarak alınan bu tür ödemeler, merkezi devletlerin ortaya çıkmasıyla birlikte kamusal ihtiyaçları finanse etmek amacıyla, karşılıksız ve zorunlu vergilere dönüşmüştür (Kayan, 2000:81).

Verginin ilk ortaya çıktığı dönemlerde, genellikle belirli amaçlar için ve olağanüstü koşullarda tahsil edilmesi söz konusuysa; zamanla bu durum değişmiş, vergi kamu gelirlerinin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Böylece vergi, yalnızca mali amaçları gerçekleştirmekle kalmayıp aynı zamanda mali olmayan toplumsal hedeflerin de bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Aksoy, 2011:164-165).

Bu nedenle, verginin tarihsel gelişimini dönemsel açıdan ele almak, konunun daha iyi anlaşılmasına ve kapsamlı biçimde değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

1.2.1. İlk Çağlarda Vergi

Verginin hangi koşullar altında ve hangi imparatorluk ya da kabile döneminde ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Ancak bilinen bir gerçek vardır ki, vergi kavramı insanlık tarihinin çok eski dönemlerine kadar uzanmaktadır. Hem Mısır'da hem Yunan şehir devletlerinde hem de Roma İmparatorluğu'nda vergi niteliğinde kamu gelirlerinin toplandığı görülmektedir.

İlkçağ genelinde değerlendirildiğinde, halktan düzenli bir şekilde vergi alınmadığı anlaşılmaktadır. Devletler, genellikle savaş gibi olağanüstü

durumlarda halktan vergi toplamış; halkın tepkisini azaltmak için de bu uygulamaları belirli sınırlar çerçevesinde ve geçici sürelerle yürütmüştür (Kayan, 2000:81).

Vergi, özellikle bugünkü Ortadoğu topraklarında yer alan Mısır ve Babil uygarlıklarında oldukça yaygındı. Bu bölgelerde vergi yalnızca savaş ve kamu giderlerini karşılamak için değil, aynı zamanda günümüze ulaşan birçok anıtsal eserin yapımında da önemli bir finansman kaynağı olarak kullanılmıştır (Turhan, 1987:3). Mısır'da Firavun döneminde mülkiyetin tamamı devlete ait olduğundan, herhangi bir mesleki örgütlenme gelişmemiş ve devletin ekonomik hayattaki hâkimiyeti oldukça belirgin olmuştur. Ancak krallık topraklarının genişlemesiyle birlikte merkezi otorite zayıflamaya başlamış, yerel yönetimler güç kazanmıştır. Başlangıçta halk krala karşı yükümlülüklerini bedensel hizmet yoluyla yerine getirirken, toprakların genişlemesi ve doğrudan kral tarafından işletilmesinin zorlaşmasıyla özel mülkiyet kavramı ortaya çıkmıştır. Bu mülkiyetten fayda sağlayan kişiler de elde ettikleri yararın karşılığında krala vergi ödemeye başlamışlardır (Aksoy, 2011:165).

Mısır'da vergiler genellikle değerli madenler veya emek karşılığı alınmaktaydı. Ancak sanayi devrimiyle birlikte zenginliğin artması ve ekonomik yapının değişmesi sonucunda, 18. yüzyıldan itibaren emekle ödenen vergilerde azalma gözlenmiştir (Owen, 2002:142).

Yunan uygarlığına bakıldığında ise, Mısır ve daha eski medeniyetlerle karşılaştırıldığında ekonomik sistemin çok daha gelişmiş ve özgür olduğu görülmektedir. Kamu hizmetleri başlangıçta sınırlı olduğundan kamu gelirleri de kısıtlı kalmıştır. Bu dönemde kamu gelirleri genellikle bedensel hizmetler, krallara sunulan hediyeler ve yardımlardan oluşmaktaydı. Ancak zamanla artan ihtiyaçlar, yeni gelir kaynaklarına yönelimi zorunlu kılmış ve M.Ö. 4. yüzyılda Yunan Devleti, ilk düzenli işleyen vergi sistemini kurmuştur (Aksoy, 2011:165).

Yunan vergi sisteminin başarılı olmasının iki temel nedeni bulunmaktaydı. Birincisi, vergilerin gönüllülük esasına dayanmasıydı. Zengin vatandaşlar, gerek dini inançları gerekse devlete bağlılık duyguları sebebiyle vergilerini isteyerek ödemekteydiler. Bu durum, verginin bir yükümlülüğün ziyade bir vatandaşlık görevi olarak algılanmasına yol açmıştır. İkinci neden ise, sistemin daha çok dolaylı vergilere dayanmasıydı. Yunan halkı doğrudan vergilerin onur kırıcı olduğuna inanıyor, bu nedenle devlet gelirlerinin büyük kısmı dolaylı vergilerden sağlanıyordu (Turhan, 1987:6).

Roma İmparatorluğu'nda ise vergi sistemi Yunanistan'dakinden farklı bir

yapıya sahipti. Yunanlılar gönüllü vergi ve dolaylı vergiler üzerine kurulu bir sistem benimserken, Roma'da vergiler zorunlu hale getirilmiş ve hem doğrudan hem de dolaylı vergiler uygulanmıştır. Roma'da doğrudan vergiler *tributum*, dolaylı vergiler ise *vectigalia* olarak adlandırılmıştır. Doğrudan vergiler kendi içinde ikiye ayrılmaktaydı: şahıs (baş) vergisi ve arazi vergisi (Giray, 2006:10).

Roma İmparatorluğu'nda vergi koyma yetkisi tamamen imparatora aitti. Her on beş yılda bir yapılan değerlendirmeler sonucunda imparator, vergi oranlarını yeniden belirler ve vergi kapsamını genişletebilirdi. Bu dönemlerde aynı zamanda köleler, araziler gibi yeni vergi konuları da sisteme dâhil edilirdi. Roma'nın geniş bir coğrafyaya yayılması, vergi sisteminde katı bir tutum benimsenmesine yol açmış ve imparatorluk halkından zorunlu vergiler toplanmıştır (Aksoy, 2011:166).

1.2.2. Orta Çağda Vergi

Orta Çağ'a, Roma İmparatorluğu'nun yıkılıp yerine feodal düzenin kurulması perspektifinden bakıldığında, vergideki en belirgin değişiklik, artık vergilerin zorunlu değil gönüllülük esasına dayalı olarak alınmaya başlamasıdır (Nadaroğlu, 1992:214). Aslında feodal beyler, Roma İmparatorluğu'nun zorunlu vergi sistemini sürdürmek istemiştir. Ancak uygulamada, halkın tepkisiyle karşılaşmaları nedeniyle, onur kırıcı olarak görülen doğrudan vergileri kaldırmak zorunda kalmış, yalnızca arazi vergisi uygulamasında bazı ufak değişiklikler yaparak sistemi devam ettirmişlerdir (Aksoy, 2011:167).

Orta Çağ üç döneme ayrıldığında, vergi uygulamalarında farklı eğilimler gözlemlenmektedir. İlk dönemde feodal beyler, Roma'dan devraldıkları vergilendirme sistemini kendi halklarına da uygulamak istemiş, fakat halkın tepkisi karşısında geri adım atmak zorunda kalmıştır. Bu dönemde krallar, arazi ve gümrük vergisi gibi Roma kökenli vergileri uygulamakla birlikte, devletin çoğu ihtiyacını kendi mülkleri, ganimetleri ve yardımlardan karşılamaktaydı. Olağanüstü durumlar, özellikle savaşlar, feodal beyler tarafından finanse edilmekteydi (Turhan, 1987:10).

Orta Çağ'ın ortalarına gelindiğinde ise savaşların yoğunluğu ve devlet harcamalarındaki ciddi artışlar, kralların yalnızca mülk, ganimet ve yardımlarla ihtiyaçlarını karşılamasını yetersiz kılmış ve düzenli vergileme yoluna gidilmiştir. Ancak merkezi bir vergi toplama mekanizması bulunmadığından, merkezden vergi toplamak güçleşmiş; ayrıca nakit ekonomisinin önem kazanması ve aynı ödemelerin yetersiz kalması nedeniyle, vergiler artık nakdi olarak tahsil edilmeye başlanmıştır (Dikmen, 1964:62).

Orta Çağ'ın sonlarına gelindiğinde ise düzenli bir vergileme sisteminin oluştuğu görülmektedir. Merkezi imparatorlukların zayıflamasıyla birlikte şehirler güçlenmiş ve kralın toplayamadığı vergileri prensler almaya başlamıştır. Bu durum, imparatorluğun toplam gelirlerini azaltmış ve tarihte ilk kez 13. yüzyılda düzenli vergi tahsilatı başlamıştır (Aksoy, 2011:167). Son Orta Çağ döneminin önemli gelişmelerinden biri de, kralın kişisel gelirleri ile devlet gelirlerinin ayrılmasıdır. Bu ayrım, halkın vergiye bakış açısını değiştirmiş ve vergiyi zorunlu bir vatandaşlık görevi olarak görme anlayışının oluşmasına yol açmıştır (Giray, 2006:19).

1.2.3. İslamiyette Vergi

İslam dininin temel amacı, İslam'ı yaymak olarak kabul edilmektedir. Ortak paydası İslam olan toplumların oluşturduğu İslam Devleti'nde, devletin örgütlenmesini sağlamak ve Kur'an'da belirtilen belirli oranlarda vergi toplamak amacıyla, vergi kavramına büyük önem verilmiştir.

İslam dünyasında vergiler iki farklı biçimde uygulanmıştır: Şer'i vergiler ve örfi vergiler. Şer'i vergiler tüm İslam imparatorluklarında uygulanırken, örfi vergiler halkın ortak örf ve geleneklerine dayandığı için her İslam imparatorluğunda farklı biçimlerde tahsil edilmiştir (Aksoy, 2011:168).

1.2.3.1. Şeri Vergiler

İslam hukukuna esas olan şeri vergiler, zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşmaktadır. Şeri vergi, devletin sahip olduğu arazilere ekim yapıldığında, oradan sağlanan mahsülden ya da devletin sahip olduğu arazide bulunan otu ve suyu sayesinde hayvan mahsülü gelirlerden, çiftçinin devlete vermek zorunda olduğu kira bedeli olarak tanımlanabilmektedir (Akdağ, 1959:409).

Şeri vergiler beytülmalın yani devlet hazinesinin geliri sayılmaktaydı. Bu vergiler talep edilirken, şeri hükümler uygulanmaktaydı. İslam birdenbire ortaya çıkmış bir dini anlayış olmadığından, yayıldığı toplumlarda ki siyasi ve sosyal yapılarla da etkileşim halinde bulunmuştur. Bu bakımdan şeri vergiler şekil alırken, toplumların yapısı ölçüsünde, toplum içinde yer bulmuştur (Taşkın, 2013:56).

Şeri vergilerin en başında gelen zekâta baktığımız zaman; zenginlik ölçüsünde fazla mala sahip olanın, ihtiyacı olana ya da fakire, malda ki fazlalığının kırkta birini, bu yardıma muhtaç olan kişilere vermesine zekât denir. Zekât ilk başlarda bu şekilde ikili ilişkilere dayanmakta iken daha sonraları devletin bizi kendisine, "Beytül Sadaka"ya alınmaya başlanmıştır. Netice itibarıyla ilk başlarda inanç gereği verilen zekât, zamanla devlete verilen bir vergi mahiyetini almıştır (Aksoy, 2011:168).

Öşür, İslamiyyət'te toprak ürünlerinin zekatı olarak tanımlanmaktadır və başlanğıçta yalnızca Müslümanlardan alınmaktaydı. Mülkiyeti özel kişilərə aıt arazilerden elde edilən ürün üzərindən %5 vəya %10 oranında təhsil edilirdi. Zamanla Öşür sistemi dəğışimə uğramış və devlet adına miri arazilerden toplanmaya başlanmışdır; bu sistemde halkın toprağı kullanma hakkı bulunmakla birlikte, mülkiyyət devlete aıt olmuştur. Toprak mülkiyyət anlayışındaki bu dəğışim nədeniylə, Öşür artıq sadəcə Müslümanlardan değıl, gayrimüslimlerden də alınmışdır (Eroğlu, 2010:59).

Öşür, tarım ürünleri üzərindən toplandığından və dönemin halkının büyük çoğunluğu tarımla uğraştığından, halk arasında ən yaygın bilinen vergi olma özelliğine sahipti. Devlet bütçəsinə olan katkısı oldukça yüksek olup, yıllık bütçənin yaklaşık üçte biri Öşür gelirlerinden sağlanmaktaydı. Bu nədenlə devlet açısından büyük önəm taşıyan Öşür, təhsil yöntemi açısından zaman içinde ən çok dəğışimə uğrayan vergi türlerinden biri olmuştur (Koç, 1981:31).

Mahsullər açısından dəğıərləndirildiyində Öşür, iki sınıfa ayrılmaktadır: Eğıər ürün, yalnızca yağmur suyu ilə yetişiyorsa çiftçi “tam öşür” öder; ürün sulama sistemleriyle yetiştiriliyorsa, ödənəcək miqtar “yarım öşür” olaraq bəirlənir.

Haraç, İslam Devletleri'nin fəthettiğı bölgelerde yaşayan Müslüman olmayan toplumlardan, öşürə bənzər bir şəkildə və nispeti ölçüsündə alınan bir vergidir. Haraç iki farklı biçimde uygulanmaktaydı: Birincisi, arazi sahibi gayrimüslimlərin arazi yüzölçümlərinə göre alınan *Haracı muazzaf*, ikincisi isə arazi sahibi gayrimüslimlərin arazi mahsullərindən onda bir oranında alınan *Haracı mekasimdir* (Aksoy, 2011:168).

Cizye bir vergi olaraq İslam Devletleri maliyəsində bulunduğı zamanlarda sadəcə erkeklərdən alınmış, kadınlar, çocuklar, yaşlılar, hastalar və dini ruhban sınıfları cizyeden muaf tutulmuşlardır (Şener, 1990:115).

1.1.1.2 Örfi Vergilər

Örf, kavram olaraq şəriat hükümlərinin açıklamadığı hususlarda, bizzat hükümdarın kendi inisiyatıfında almış olduğu və şəriat hükümlərinə aykırı olmayan kanunların genəl adıdır (İnalcık, 1958:103). İslam dünyasına örfi vergi kavramını kazandıran İslam Devleti, Osmanlı Devleti olmuştur. İslam dünyasında devam edən şəri vergi uygulaması devrin şartlarına ayak uyduramaz hale gəlmiştir. Savaşlar və artan kamu harcamalarını şəri vergi uygulamasıyla götürmək zor və katlanılmaz hale gəlince, Sultan II. Bayezid “imdadıye-i seferiyye” adı altında bir örfi vergi uygulamak zorunda kalmıştır (Akdağ, 1959:517).

İlk başlarda örfi vergiler geçici olarak, olağanüstü şartların gerektirdiği bir vergi olarak görülmüş, ancak savaşların birbiri ardına gelmesi, saray masraflarında devasa artışlar ve halkın taleplerinde ki artışlar neticesinde sürekli yeni bir vergi ile örfi vergilere devam edilmiştir (Kazıcı, 1986:290).

Örfi vergiler zaman ilerledikçe Osmanlı hazinesi ve maliyesinin vazgeçilmez bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Örfi vergiler fethedilen yerlerin, geçmişte uyguladıkları vergileri ile sonradan zamanın konjonktürüne göre konulan vergilerle birlikte çeşitlenmiştir. Gümrük, pazar ve panayır vergileri ilk konulan örfi vergilere örnek teşkil etmektedir (Aksoy, 2011:169).

Cizye, İslam Devletleri'nde tıpkı haraç gibi gayrimüslimlerden alınan bir vergidir. Bu verginin mükelleflerini, askerlik yapmamak kaydıyla gayrimüslim erkekler oluşturur ve cizyenin dayanağı Kur'an ve Sünnet'tir (Şener, 1990:111). İslam dünyasında cizye uygulaması Osmanlı döneminin sonlarına kadar sürmüş, ancak 1856 Islahat Fermanı ile tüm Osmanlı vatandaşlarından eşit vergi alınması kararlaştırılınca kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile birlikte gayrimüslim erkeklerin de askerlik yapması öngörülmüştür. Fakat Osmanlı ordusuna katılmak istemeyen gayrimüslimler, bu karara karşı çıkarak, askerlik yükümlülüğünü bedel-i askeriye adı verilen nakdi bir ödeme şeklinde yerine getirmişlerdir (Mutluer vd., 2003:92).

1.2.4. Yeni Çağda Vergi

Turhan (1987:13), Orta Çağ ile Yeni Çağ arasında ekonomik ve vergi alanında belirgin kırılmalar yaşandığını ve Yeni Çağ ile birlikte ekonomide iktisadilik kavramının ön plana çıkmaya başladığını ifade etmektedir. Yeni Çağ öncesinde mal ile vergi ödeme yayginken, bu uygulama yerini parasal ekonomiye bırakmıştır. Ekonomik düşünce sistemleri oturmaya başlamış ve ekonomi-devlet-vergi ilişkisi üzerine görüşler geliştirilmiştir. Ayrıca yasal düzenlemeler sayesinde, Orta Çağ'da kral ve feodal beyler arasında sıkça görülen anlaşmazlıklar ve ikilemler ortadan kaldırılmıştır.

Bu dönemde ortaya çıkan Merkantalizm, Liberalizm, Fیزیokrasi ve Klasik İktisatçılar, vergiyi farklı perspektiflerden ele almışlardır. Merkantalizm dönemi mutlak monarşi ile karakterize olduğundan, hükümdarlar kendilerini halktan vergi toplama yetkisine sahip tek kişi olarak görmüşlerdir. Liberaller ise vergilemeye en eleştirel yaklaşan grup olmuş; onlara göre vergi, bireylerin hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğinde olup, adaletsiz bir uygulamadır. Fیزیokratlar ise toplumda düzen sağlamak amacıyla yalnızca tek bir vergi türünün, özellikle tarım üzerinden, alınmasının uygun olduğunu savunmuşlardır (Ata, 2001:10).

Klasik iktisatçıların öncüsü Adam Smith, *Milletlerin Zenginliği* adlı

eserinde devletin ekonomiye mümkün olduğunca az müdahale etmesini ve yalnızca düzenleyici önlemler almakla görevli bir araç olarak düşünülmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Smith, liberallere yakın bir yaklaşım sergilese de, devletin vergi toplaması gerektiğini savunmuştur. Fizyokratların yalnızca tarımdan vergi alınması görüşüne karşın, Smith hem tarımı hem de sanayi ve ticareti kapsayan bir vergilendirme anlayışını benimsemiştir (Sayar, 1970:16).

Yeni çağın başlarında vergi, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kalemi olma durumunu korumaktaydı. Bu süreç 19. yüzyılın başlarına kadar devam etmiş ve 19. yüzyılın sonlarına doğru vergi, tek başına bir kamu gelir kaynağı statüsüne gelmiştir (Dikmen, 1964:65).

19.yüzyılın başlarında vergilerin tek başına kamu geliri haline gelmesinin nedeni, kamu giderlerinin hızlı bir şekilde artmasıdır. Yeni Çağ'ın başlarında kamu giderleri, kamu gelirlerinin üzerinde seyretmektedir. Bu fark yalnızca vergiler yoluyla değil, aynı zamanda kral imtiyazları (regal) aracılığıyla kapatılmaya çalışılmış ve kısmen başarılı olunmuştur. Kral imtiyazları özel şahıslara devredilmekte ve bu devir sonucu kamu gelir elde etmekteydi. Ancak imtiyazların özel kişilerce kullanılması halk tarafından eleştirilmiş ve bu nedenle imtiyazların oranında düşüş gözlenirken, diğer bir kamu geliri olan vergilerde artış yapılmıştır (Aksoy, 2011:170).

19.yüzyıl, ekonomik açıdan bir buhran dönemi olarak nitelendirilebilir. İki büyük dünya savaşı ve 1929 ekonomik krizi, dünya ekonomilerini sarsıcı ve yıkıcı biçimde etkilemiştir. Klasik iktisatçıların minimal müdahaleci devlet anlayışı çökmüş ve yerini, kamunun doğrudan müdahalelerle ekonomiyi düzenlediği Keynesyen iktisat dönemi almıştır. Keynes, devletin müdahaleci rolünü savunmuş ve mevcut talebin artırılmasının arzı yükseltmekten daha etkili olacağını öne sürmüştür. Kamu harcamalarını doğrudan artırmayı hedefleyen bu politika, 1970'li yıllara kadar birçok ülkede uygulanmış ve başarılı olmuştur. Kamu harcamalarının olağanüstü artışı, doğal olarak vergi gelirlerine olan ihtiyacı da artırmış ve bu dönemde gelir vergilerinde artış gözlenmiştir.

1970'lerde yaşanan ekonomik durgunluktan çıkmak amacıyla, arz yanlı iktisatçılar vergi indirimlerini savunmuşlardır. Onlara göre, gelir vergilerinde yapılacak indirim, tasarruf, yatırım ve işgücü arzını artırarak ekonomiyi durgunluktan çıkaracaktır. Keynesyen iktisatçılar ise vergide indirim yapmanın durgunluğa çözüm olmayacağını; ekonomiyi canlandıracak tek aracın kamu harcamalarının artırılması olduğunu belirtmişlerdir (Savaş, 2000:251).

İkinci Dünya Savaşı sonrası vergiler, yalnızca kamu geliri sağlamakla sınırlı kalmamış; sosyal refah devleti anlayışının bir aracı olarak ekonominin çeşitli alanlarına yönlendirilmiştir. Vergiler, Kamu İktisadi Kuruluşları'nın ortaya çıkmasıyla birlikte iktisadi bir araç hâline gelmiş ve yardıma muhtaç toplulukların refahını sağlamak için kullanılmıştır. Ayrıca karma ekonomik sistemin inşasında da vergilerin rolü önemli olmuştur. Ancak 2000'li yıllara gelindiğinde, devletin ekonomideki payının azaltılmasıyla vergiler, tekrar asli görevleri olan kamu giderlerini finanse etme işlevine odaklanmıştır (Ata, 2001:10).

1.3. Verginin Amaçları

Vergilemenin çok çeşitli amaçları olmakla beraber, literatürde genellikle, verginin mali amacı ve mali olmayan amacı üzerinde durulmuştur. Görüşler detaylı incelendiği zaman üç temel amaç altında toplanıldığı görülmektedir:

- Verginin mali amacı vardır.
- Verginin mali olmayan amacı vardır.
- Verginin mali olmakla birlikte, mali olmayan amacı da vardır.

1.3.1. Verginin Mali (Fiskal) Amacı

Topluluk halinde yaşayan bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan devlet, kamusal hizmetlerini yerine getirebilmek, yasalarla belirlenen görevlerini uygulayabilmek ve demokrasiye işlev kazandırabilmek için bir kamu gelirine ihtiyaç duyar. Devletin sahip olduğu çeşitli kamu gelirleri, sistemli bir şekilde bir araya geldiğinde, o devletin kamu finansman yapısını ortaya koyar. Her devletin kamu finansmanı, kendi örgütlenme yapısı ve toplumun dinamiklerine göre farklılık gösterir. Geçmişte kamu gelirleri arasında yardımlar, hediyeler ve ganimetler yer alırken, günümüzde kamu geliri dendiğinde çoğunlukla vergiler akla gelmektedir (Eker ve Meriç, 2000:114).

Vergi, zaman içinde şekil, yapı ve mahiyet açısından önemli değişiklikler geçirmiştir. Ancak, “kamusal harcamaların finansmanını sağlama” olarak tanımlanan verginin mali amacı, hâlen verginin en temel hedeflerinden biri olarak kabul edilmektedir (Yüce, 2004). Verginin mali amacı, onun tarihsel olarak ortaya çıkış sebebini oluşturur ve günümüzde de önemini korumaktadır. Devlet yapısı değişse de, kamu harcamalarında düşüş gözlenmemekte, aksine sistemli bir artış söz konusudur.

Verginin mali amacı yalnızca kamu harcamalarının finansmanı ile sınırlı değildir. Klasik iktisatçılar ve maliyeciler, vergiden elde edilen gelirlerin

topluma adaletli bir şekilde dağıtılmasını da mali amaç kapsamında değerlendirmişlerdir. Ayrıca, tarafsız vergi uygulaması da mali amaçlar arasında yer alır. Tarafsız vergi, bireyleri baskı altına almadan, onların tüketim, yatırım, tasarruf ve girişim kararlarını etkilemeden uygulanan vergidir (Aksoy, 2011:171).

Vergilemenin mali amacı kapsamında bir diğer husus, verginin idari süreçlerinde masrafların en düşük düzeyde tutulmasıdır. Tarh ve tahsil işlemleri, mükellefin değil vergi idarecilerinin sorumluluğundadır. Tarh aşamasında verginin kendisinden daha yüksek bir maliyet ortaya çıkması, hem iktisadi hem de pragmatik değildir. Tahsil aşamasında, vergilerin toplamından daha fazla bir harcama yapılması da aynı şekilde ekonomik ve pragmatik açıdan uygun düşmez (Nadaroğlu, 1996:262).

Vergi esnekliği de mali amaçlar arasında değerlendirilebilir. Vergi sistemi, ekonomik koşullara ve pazar şartlarına uyum sağlayabilmelidir. Ekonominin gelişmiş, gelişmekte veya az gelişmiş olmasına göre tasarlanacak vergi sistemi, olası ekonomik darboğazları önler ve iktisadi denge sağlar. Bu nedenle vergi, oluşturulduğu ekonomiye uygun ve milli gelire göre dizayn edilmelidir (Yüce, 2004).

Verginin mali amacının gerçekleştirilmesi için vergilemede tarafsızlık, iktidar prensibine uyum ve istenmeyen ikame etkisinin ortadan kaldırılması gereklidir (Turhan, 1998:34).

Klasik iktisatçılar verginin yalnızca mali amaca hizmet etmesi gerektiğini savunmuş, verginin tarafsız ve devletin piyasaya müdahale etmeden uygulanmasını önermişlerdir. Ancak zamanla, verginin mali amacı dışında da amaçları olduğu gerçeği, klasik iktisadi düşünürlerce de kabul edilmiştir (Edizdoğan vd., 2010:148).

Keynesyen iktisatçılara göre piyasanın kendi haline bırakılması, geri dönüşü olmayan ekonomik yıkıma yol açabilir; bu nedenle devletin ekonomiye müdahalesi gereklidir. Keynesyen anlayışta fiyatlar esnek olmadığından piyasa kendiliğinden tam istihdama ulaşamaz. Fiyatlardaki düşüşler talebin azalmasına yol açar ve tasarruf imkânlarını sınırlar. Devlet, bu noktada kamu harcamalarını artırarak piyasayı canlandırmakta ve vergileri bir araç olarak kullanmaktadır (Ataç, 1999).

Özetle, vergilerin mali amacı, devletin kamu harcamalarını karşılamak, bireylerin mali gücüne göre eşit ve tarafsız bir şekilde toplamak, piyasa akışını bozmamak ve tarh-tahsil süreçlerini minimum maliyetle gerçekleştirerek toplam vergi hasılatını sağlamaktır (Aksoy, 2011:172).

1.3.2. Verginin Mali Olmayan Amacı

Verginin sadece mali bir amacı olmadığı, aynı zamanda mali olmayan hedefleri de bulunduğu kabul edilmektedir. Mali olmayan amaçlardan kasıt, vergilendirme sonucunda elde edilen gelirin ötesinde ekonomik, sosyal ve kültürel alanlarda da etkiler yaratmasıdır (Kurthan, 1968). Vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplandığından, hangi amaçla alınırsa alınsın, mutlaka bir mali sonuç doğurmaktadır (Aliefendioğlu, 1981:595). Mali olmayan amaçlar çoğu zaman, bu mali sonuçların gölgesinde kalır; çünkü mali olmayan bir hedefin bile sonunda gelir beklentisi vardır. Örneğin, bir vergi kolaylığı mali olmayan bir amaç olarak düşünülse bile, sonuçta gelir elde edileceği için, mali olmayan sonuç, amaç üzerinde baskın hale gelebilmektedir (Neumark, 1940:82).

Verginin mali olmayan amaçlarını iktidar perspektifinden ele almak daha anlamlıdır. Yukarıda belirtildiği gibi mali olmayan amaçlar, genellikle bir gelir beklentisiyle bağlantılıdır ve mali olmayan sonuçlar, bu amaçların etkisini azaltabilir. Eğer mevcut iktidar, mali olmayan amaçlardan yeterli gelir sağlayamayacağını öngörüyorsa, bu amaçlardan kaçınabilir. Böylece iktidar, yalnızca gelir getirici vergilere odaklanarak ekonomik gelişim veya sosyal faaliyetleri göz ardı edebilir. Ancak uzun vadeli düşünen bir iktidar, kısa vadede gelir getirmeyen mali olmayan hedefleri uygulayarak, uzun vadede bu hedeflerden gelir elde edebileceğini hesaplayabilir (Çiloğlu, 2000:30).

Verginin sosyal bir amacı olduğunu savunan düşünce okulları da vardır. Alman tarihçi okulundan Adolph Wagner, vergilerin mali amacının yanı sıra sosyal bir amacı olduğunu; bu amacın da servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek olduğunu ifade etmiştir (Akdoğan, 1989:96-97). Wagner'e göre verginin mali amacı önemli olmakla birlikte, sosyal amacı olan servet bölüşümünü sağlama görevi de önem taşır (Turhan, 1998:31).

Klasik iktisadi anlayışın çöküşü sonrası, 1929 Ekonomik Buhranı'nın ardından J.M. Keynes, "İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi" adlı eserinde, verginin yalnızca kamu giderlerini karşılamak veya sosyal amaçları yerine getirmekle kalmayıp, ekonomik hedeflere de hizmet etmesi gerektiğini vurgulamıştır (Aksoy, 2011:173). Keynes'in bu görüşü, II. Dünya Savaşı sonrasında da doğrulanmıştır. Savaş sonrası dönemde ekonomik dalgalanmalar yaşanmış, farklı vergi politikalarıyla hem dalgalanmaların etkileri azaltılmış hem de ekonomik büyümeye katkı sağlanmıştır. 1950'lerden itibaren maliye bilimi, verginin yalnızca mali amacını değil, mali olmayan ve uzun vadeli ekonomik büyüme ile ilişkili hedeflerini de incelemeye başlamıştır (Turhan, 1998:33-34).

P. Abba Larner (1951:131), verginin sadece para toplamak için

konamayacağını, çünkü devletin para ihtiyacı olduğunda kendisinin para basabileceğini savunmuştur. Larner'ın fonksiyonel maliye yaklaşımına göre vergi, doğrudan bir kamu finansman aracı değildir. Ona göre verginin işlevleri iki başlıkta toplanır: Birincisi, toplam talebin tam istihdam ve fiyat istikrarına göre düzenlenmesi; ikincisi, devletin sahip olduğu paraya talep yaratılmasıdır (Göker, 2014:75).

Klasik iktisatçılar verginin yalnızca mali amaca hizmet ettiğini savunurken, Larner bu görüşün aksine, verginin bir kamu finansman aracı olmadığını ileri sürmüştür. Günümüz modern maliye anlayışında ise, verginin mali amaçlarının yanı sıra mali olmayan pek çok hedefi bulunduğu ve bu hedeflerin önemli sonuçlar ortaya koyduğu görülmektedir (Turhan, 1998:34).

1.1.1.1 Verginin Adalet (Gelir Dağılımı) Amacı

Serbest piyasa koşullarında, fiyat mekanizması sayesinde gelir ve servet dağılımları otomatik olarak oluşur. Ancak vergilendirme bu otomatik düzeni bir ölçüde değiştirebilir. Vergiler yoluyla, doğal olarak ortaya çıkan gelir ve servet eşitsizlikleri azaltılabilir. Adolph Wagner, vergilemenin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri düzeltmede kullanılabileceğini ileri sürmüştür. Uzun süre kamu maliyesinde fazla dikkate alınmayan bu görüş, kamu harcamalarındaki hızlı artışlar nedeniyle kabul görmüş ve sonraki maliye bilimciler tarafından vergilerin adalet sağlama işlevine dikkat çekilmiştir (Aksoy, 2011:174).

Hükümetler, vergilendirme politikalarını belirlerken amaçlarını göz önünde bulundurur. Eğer amaç, toplumda gelir çeşitliğini sağlamak ise, ortalama gelir düzeyinin üzerindeki varlıklar vergilendirilir ve bu vergiler, düşük gelirli gruplara transfer edilebilir (Sundrum, 1990:300).

Vergide adaletin sağlanması için mallar düşük, orta ve lüks olarak sınıflandırılabilir. Hükümet her mal için tek oranlı vergi uygularsa, gelir dağılımında eşitsizlik devam edebilir. Bu nedenle düşük mallara düşük, lüks mallara yüksek oranlı vergi uygulanarak, adil bir gelir dağılımı sağlanabilir ve bu durum vergilemenin adalet amacıyla doğrudan ilişkilidir (Özbilen, 1998:388).

Klasik iktisatçılar ve maliyeciler, vergilerin yalnızca mali amaca hizmet etmesi gerektiğini ve devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiğini savunur. Ancak piyasa kendi dinamikleriyle gelir ve servet eşitsizliklerini her zaman düzeltemeyebilir. Bu noktada devlet müdahalesi gereklidir; hem adalet sağlamak hem de piyasanın dengeye ulaşmasını hızlandırmak için müdahale zorunludur. Adil gelir dağılımı, sosyal adalet ve sosyal devlet anlayışının temel bir gereğidir.

Devlet, vergiler yoluyla elde ettiğı gelirleri kamu harcamaları şeklinde, düşük gelirli veya geliri olmayan gruplara aktarabilir. Bu aktarım, devletin kontrolünde olup, maliyeti devlet tarafından karşılanarak malların veya hizmetlerin düşük gelirli gruplara ücretsiz veya maliyetinin altında sunulması şeklinde gerçekleşebilir. Bu yöntem, vergiler aracılığıyla adil gelir dağılımını sağlama işlevini ortaya koymaktadır (Aksoy, 2011:174).

Ayrıca devlet, yüksek gelirli bireylerden daha yüksek oranlı vergi alırken, orta ve düşük gelirli vatandaşlardan daha düşük veya hiç vergi almayarak dar gelirli grupları vergi yükünden koruyabilir. Örneğın, ABD, İngiltere ve Fransa gibi gelişmiş ülkeler, düşük gelirli vatandaşlarına negatif gelir vergisi uygulayarak, onları ülkenin asgari yaşam seviyesine ulaştırmayı hedeflemektedir. Geliri asgari yaşam seviyesinin altında olan bireylerden vergi alınmaz; aksine devlet bu bireylere mali destek sağlar (Öncel, 1982:5).

Vergide adil gelir dağılımına ulaşmak, sanıldığı kadar basit bir süreç değildir. Ekonomi, farklı dinamiklere sahip karmaşık bir sistemdir. Bu nedenle, vergilendirme ve transfer politikalarının uygulanması konjonktürel dengeler gözetilerek yapılmalıdır. Vergi yoluyla sağlanmak istenen gelir dağılımı düzenlemesi, kamu harcamalarının etkileri de dikkate alınarak hayata geçirilmelidir. Kısaca, devlet vergileri toplarken, aynı zamanda kamu harcamaları aracılığıyla gelir dağılımını etkileyebilmekte ve bu iki süreç birlikte adil gelir dağılımının oluşmasını sağlamaktadır (Aksoy, 2011:176).

1.1.1.2. Verginin Ekonomik Amacı

Klasik iktisatçılardan farklı olarak, 1929 Ekonomik Buhranı sonrası Keynes, ekonominin kendi kendine dengeye gelemeyeceğini ve devlet müdahalesinin zorunlu olduğunu savunmuştur. Bu yaklaşım, ekonominin işleyişinde köklü bir değişim yaratmış; vergi artık yalnızca mali bir araç olmaktan çıkarak, aynı zamanda ekonomik amaçlara da hizmet eder hâle gelmiştir. Verginin bu bağlamdaki amaçları arasında ekonomik büyüme ve kalkınmayı destekleme, ekonomik istikrar sağlama ve piyasada dengeyi kurma gibi hedefler yer almaktadır.

Keynes'e göre toplam talep, tam istihdam düzeyinde dengeye gelmelidir ve bunun sağlanması için devletin piyasaya kamu harcamaları ve vergiler aracılığıyla müdahale etmesi gerekir. Devlet, kamu harcamalarını yöneterek toplam talebi doğrudan etkileyebilirken, vergiler dolaylı yoldan talebi şekillendirir; çünkü vergiler, bireylerin kullanılabilir gelirlerini azaltarak talepte düşüş yaratır. Ancak devlet hem harcamaları hem de vergileri eşgüdümlü bir şekilde yönetirse, toplam talepte artış sağlayabilir ve piyasayı tam istihdam seviyesinde dengede tutabilir (Ataç, 1999:9).

Piyasa ekonomisinde konjonktürel dalgalanmalar, ekonominin istikrarlı işleyişini bozabilir ve ciddi tahribatlara yol açabilir. Bu noktada vergiler, ekonomideki dalgalanmaları azaltmak ve istikrarı sağlamak için kullanılır. Vergiler; fiyat istikrarı, dış ticaret dengesi ve tam istihdam gibi ekonomik göstergeleri dengeleyerek, ekonomik istikrarı destekler (Turhan, 1998:40).

Ekonomik istikrar sürekli korunamaz; piyasa her zaman tam istihdam seviyesinde olmayabilir ve fiyatlar da sabit kalmayabilir. Fiyatlar yükseldiğinde enflasyon, düştüğünde deflasyon ortaya çıkar ve her iki durum da piyasa açısından olumsuzdur. Enflasyon döneminde vergiler artırılarak talep azaltılabilir, deflasyon döneminde ise vergiler düşürülerek talep artırılabilir ve piyasa dengesi sağlanabilir (Edizdoğan vd., 2010:492).

Vergiler, bütçe dengesini de dolaylı yoldan etkiler. Klasik iktisatçılar bütçenin daima dengeli olması gerektiğini savunsa da, öngörülemez krizler bütçe açıkları yaratabilir. Bu durumlarda devlet, mevcut vergileri artırarak veya yeni vergiler getirerek bütçe açığını kapatabilir. Refah dönemlerinde ise vergi gelirleri doğal olarak artar, bu da bütçede fazla oluşmasına yol açar. Böyle bir durumda vergilerin azaltılması, oranlarının düşürülmesi veya bazı vergilerin kaldırılması gerekir (Aksoy, 2011:176).

Vergilerin etkisi yalnızca ekonomik istikrarla sınırlı kalmaz; aynı zamanda ekonomik büyüme ve kalkınmayı da destekler. Ekonomik büyüme, genellikle gelişmiş ülkelerde milli gelir artışı olarak tanımlanırken, ekonomik kalkınma az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir artışı ve yapısal gelişim anlamına gelir. Gelişmiş ülkelerde büyüme genellikle kendiliğinden gerçekleşirken, gelişmekte olan ülkelerde büyümenin sağlanabilmesi için müdahale gerekir. Vergi politikaları, bu ülkelerde işgücünü artırabilir, yatırım ve tasarrufu teşvik edebilir. Ancak yalnızca vergi politikaları ile ekonominin tümüne ulaşmak mümkün değildir; kamu harcamaları ve kredi politikalarının eşgüdümlü uygulanması gereklidir. Özetle, maliye politikası araçları olan vergiler ile para politikası araçlarının koordineli kullanımı, ekonominin tamamına ulaşmak için hayati öneme sahiptir (Turhan, 1998:41).

1.1.1.3. Verginin İnanç Üzerine Amacı

İncanın toplum üzerinde belirleyici bir etkisi olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Geçmişte, hem toplumsal karar mekanizmaları hem de toplumun önde gelen kurumlarının yöneticileri, dini etkiler altında hareket etmekteydi. İlk ve orta çağlarda din adamları, toplumun yönetici konumunda bulunurken, zamanla krallar hem devletin başı hem de tanrı-kral rolünü üstlenmişlerdir (Aktan ve Çoban, 2006).

İnsanlar, inançları gereği vergiyi kendilerine bahşedilmiş kutsal bir

görev olarak görmekteydi. İktisat bilimi, bireyleri yalnızca kendi çıkarlarını düşünen “homo economicus” olarak tanımlar; oysa dinin etkisi altında insanlar, başkalarının iyiliğini de gözetme ve onlara yardım etme eğilimi taşır. Bu durum, insanların sadece “homo economicus” değil aynı zamanda “homo religious” olarak da nitelendirilebileceğini göstermektedir (Aktan, 2009:115).

Tüm semavi dinler, toplumu şekillendirici kendine özgü mekanizmalar içerir. Örneğin bazı Hristiyan nüfusun yoğun olduğu ülkelerde, kilise vergisi adı altında özel bir vergi uygulaması mevcuttur (DW, 2010). Almanya’da kamu çalışanlarının maaşlarından aylık olarak kilise adına vergi kesilmektedir. Benzer şekilde, Müslüman toplumlarda vergi büyük önem taşır; zekât, İslam’ın beş temel farzından biri olarak kabul edilir ve vergi vermemek dinen günah sayılır. Bu nedenle Müslüman bireyler, vergiyi inançlarının bir gereği olarak yerine getirmektedir.

Ampirik çalışmalar da vergi ve dini inanç arasındaki güçlü ilişkiyi ortaya koymaktadır. Dini referanslarını hayatının her alanında öncelikli olarak dikkate alan bireylerde, vergi ödeme eğilimi ve vergi ahlâkı yüksek bulunmuştur (Alm ve Torgler, 2006:236). Verginin dini bir zorunluluk olarak alınması, mükelleflerin vergi verme alışkanlıklarını artırmaktadır (Aktan ve Çoban, 2006:151). Örneğin İslam’da şeri vergiler, doğrudan dine dayalı olarak devlet tarafından alınmıştır. Osmanlı mali yapısında da şeri vergiler önemli bir yer tutmuş, halkın tepkisiyle karşılaşmadan uygulanmış ve devletin bütçe açıklarını kapatmasına yardımcı olmuştur. Uzun yıllar alınan Öşür Vergisi, bu vergiler arasında en önemli örneklerden biri olup, Osmanlı’nın tarımsal anlamda rekabet gücünü artırmıştır (Demir, 2009:5).

Torgler (2006) tarafından yapılan ampirik çalışmada da din ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Dini yükümlülüklerini yerine getiren bireyler, topluma aidiyet duygusu açısından daha güçlüdür ve devletin din temelli vergi sistemine en iyi uyum sağlayan bireyler de bu gruptan çıkmaktadır. Özetle, dini uygulamalara yoğunlaşan kişilerde vergi ahlâkı ve vergi ödeme isteği daha yüksektir.

Sonuç olarak, her toplumun kendine özgü dini normları vardır ve bu normları benimseyen bireylerin vergiye yaklaşımı, dini normları uygulamayanlara göre farklılık göstermektedir. Ampirik bulgular, dini konulara daha çok odaklanan bireylerin, vergiyi dini bir vecibe olarak görmeleri nedeniyle vergi ödeme alışkanlıklarının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Her dinin uygulanış biçimi farklı olsa da, dini gereklilik olarak alınan vergilerde, dini normlara yoğunlaşan kişiler daha uyumlu davranmaktadır.

1.1.1.4. Verginin Sosyal Denge Amacı

Topluluklar büyüyüp siyasi bir yapı kazandıkça, verginin işlevi ve yapısı da bu gelişen topluma uyum sağlayacak şekilde değişmiş ve yeniden biçimlendirilmiştir. Başlangıçta verginin yalnızca mali bir amacı bulunmaktaydı; ancak siyasi toplumların gelişmesiyle birlikte vergi, dini, ekonomik ve adaletle ilgili amaçlar da taşımaya başlamıştır. Verginin sosyal denge amacı, özellikle 1929 Ekonomik Buhranı sonrasında öne çıkan “Sosyal Devlet” anlayışıyla birlikte önem kazanmıştır. Keynesyen yaklaşımın savunduğu, devletin ekonomiye doğrudan müdahale etmesi gerektiği ilkesi sayesinde, servetin adil bir şekilde paylaşılması ve varlıklı ile varlıksız kesim arasındaki dengenin vergi yoluyla sağlanabileceği anlaşılmıştır. Bu noktada verginin temel işlevi, toplumsal servet dağılımındaki dengesizliği gidermek olmuştur (Öncel vd., 2010:437).

Verginin sosyal denge aracı olarak kullanımı, kriz dönemlerinin ardından daha belirgin hale gelmiştir. Devlet, vergiyi istihdam, işsizlik, gelir dağılımı, konut ve sosyal sigorta gibi alanlarda bir araç olarak kullanarak çeşitli makro ve mikro sorunlara çözüm üretmeyi amaçlamaktadır. Vergi politikalarıyla devlet, vergi oranlarını artırıp azaltarak, istisna, muafiyet veya indirim uygulayarak toplum içindeki servet dağılımını dengelemeye çalışır ve böylece gelirleri arasında büyük fark olan bireyler arasındaki uçurumu azaltarak sosyal dengeyi sağlamayı hedefler (Aydın, 2013:8).

Devlet, sosyal dengeyi sağlamak için vergi politikaları aracılığıyla birincil gelir dağılımına müdahale eder ve ikincil gelir dağılımı oluşturur. Bu amaçla, geliri yüksek olan gruplara daha yüksek vergi uygulanabilir, belli bir gelir seviyesinin üzerindeki grubu ilgilendiren mal ve hizmetler üzerinden yeni vergiler konabilir ya da daha önce sağlanan muafiyet ve indirimler kaldırılarak devletin yeni gelir kaynakları yaratılabilir. Geliri düşük olan gruplara ise muafiyet, istisna, indirim veya negatif gelir vergisi gibi kolaylıklar sağlanarak sosyal denge sağlanabilir (Aktan ve Vural, 2002:14).

Devlet, küçük işletmeler ve kendi namına çalışan kişiler için de vergiyi sosyal denge unsuru olarak kullanabilir. Örneğin çiftçiye bazı vergilerden muafiyet ve indirimler sağlanması, mazot gibi ana giderlerde vergi kolaylıkları sunulması, sosyal dengeyi güçlendirmek açısından önemlidir. Eğitim ve öğretim amaçlı kuruluşlara tanınan vergi istisnaları da sosyal dengeyi destekleyen bir unsur olarak değerlendirilebilir. Gelişmemiş sınır illerinde kayıt dışı ekonomiyi görmezden gelmek, devletin sosyal açıdan geri kalmış bölgeleri destekleme amacıyla yaptığı bir uygulamadır; vergilendirilmesi gereken mal ve hizmetlerden muaf tutarak, bu bölgelerde sosyal dengeyi korumayı hedefler (Aydın, 2013:9).

Her devlet, kendi ekonomik ve sosyal koşullarına uygun bir sosyal güvenlik sistemi kurmuştur. Asgari geçim seviyesinin altında olan vatandaşlara yapılan yardımlar, ister devlet tarafından isterse özel kuruluşlar aracılığıyla sağlansın, verginin sosyal denge amacını yansıtmaktadır. Bu yardımların vergiden muaf tutulması veya özel kuruluşların bağışları gider olarak göstermesi, sosyal dengeyi destekleyen bir uygulamadır. Ayrıca yaşlı bakımı, çocuk bakımı ve engelli bakımı gibi alanlarda sağlanan vergi kolaylıkları, verginin sosyal dengeyi sağlamadaki rolünü göstermektedir (Saraç, 2006:7).

1.4. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkeleri, verginin amaçlarını etkili bir şekilde gerçekleştirebilmesi için uygulanacak vergi türü ve yönteminde dikkate alınması gereken temel esasları ortaya koymaktadır (Nadaroğlu, 1996:350).

Vergiye, devletin egemenlik hakkını kullanarak gerçek ve tüzel kişilerden zorla aldığı parasal bir değer olarak tanımlamıştık. Devlet, vergiler aracılığıyla finansman sağlamak ve bu finansmanın ekonomik açıdan çeşitli etkileri ortaya çıkmaktadır. Vergileme sırasında devlet, mal veya hizmetleri belirli amaçlar doğrultusunda vergilendirmektedir. Başlangıçta bu amaç yalnızca finansman sağlamak iken, zamanla vergi; adil gelir dağılımı, sosyal, dini ve ekonomik hedefler için de bir araç hâline gelmiştir (Aksoy, 2011:221).

Devlet, vergilerle ulaşmayı hedeflediği amaçları gerçekleştirebilmek için vergi sistemini dikkatli ve rasyonel bir şekilde tasarlamalıdır. Bu tasarım sürecinde sistemin yapısal özellikleri dikkate alınmalıdır. İşte vergilemenin bu yapısal, yani niteliksel özellikleri, vergileme ilkeleri olarak adlandırılmaktadır (Nadaroğlu, 1996:351).

İktisatçı ve maliyecilerin uzun yıllardır üzerinde durduğu konulardan biri de eşit gelir dağılımıdır. Vergilemenin amaçları arasında adalet, yani eşit gelir dağılımı, daima güncelliğini korumuş ve günümüzde hâlen çözüm bekleyen bir hedef olmuştur. Vergileme ilkeleri, bu amaca yönelik normatif çözüm önerileri geliştirmektedir. Bu ilkeler, vergide mevcut olan olayları değil, vergide olması gereken düzenlemeleri ortaya koyar. Dolayısıyla, vergileme ilkeleri tarihsel süreç ve ülke koşullarına göre farklılık gösterebilmektedir (Dikmen, 1964:353).

İbn-i Haldun, Mukaddime adlı eserinde vergileme ilkelerinin temel özelliklerini açıklamış ve literatüre kazandırmıştır. Haldun'a göre vergi, devletin zora dayalı gücü sayesinde devlet harcamalarını karşılamak amacıyla bireylerden elde edilen bir gelir kaynağıdır. Devletin gelişim sürecine paralel olarak verginin de bir evrim geçirdiğini savunmuştur. İbn-i Haldun, vergileme konusundaki görüşlerini zamanının hükümdarına yazdığı bir

mektupta dile getirmiştir: “Toplanan malları hak edenler arasında doğruluk ve eşitlikle böl, şerefinden dolayı şeref sahibine ve zenginliğinden dolayı zengine aynı muamelede bulun, hizmetinde bulunanları vergi ödemekten muaf tut, kudret ve takatleri dışında ödenekler ödemeye kimseyi zorlama, adalet haricinde tekliflerde bulunma...” şeklindeki tavsiyeleri hükümdar tarafından memnuniyetle karşılanmıştır (Öner, 2015:48).

Vergileme ilkelerini, konuyu daha ayrıntılı inceleyebilmek amacıyla iki ana başlık ve bunların alt başlıkları altında sınıflandırmak faydalı olacaktır.

1.4.1. Adam Smith’in Vergileme İlkeleri

Klasik iktisadın fikir babası Adam Smith’in vergileme ilkeleri günümüz konjonktüründe, geçerliliğini hala korumakta, klasik iktisatçı ve maliyecilerin görüşlerini yansıtmaktadır. Bu ilkeler şunlardır:

1.4.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Adam Smith’in adalet ilkesine göre vergi yükü, toplumdaki bireyler arasında eşit olarak paylaştırılmamalı; bunun yerine ekonomik açıdan bir denge sağlanmalıdır (Demircan, 2015:279).

Vergilemede adalet ilkesinin bir niteliği, mali güç prensibine uygun hareket edilmesi ve her mükellefin kendi mali durumuna göre vergilendirilmesidir. Burada mali güçten kastedilen, bireylerin devlet hizmetlerinden elde ettiği gelir düzeyidir (Aksoy, 2011:222).

Smith’e göre, iyi ve adil bir vergileme, mükellefin ekonomik kapasitesine uygun şekilde uygulanmalı ve zorlayıcı mali yüklerden kaçınılmalıdır. Smith’in devlet anlayışında devlet, bir bütün olarak görülmekte ve kamu harcamaları da toplumun tamamının gerçekleştirdiği bir harcama olarak değerlendirilmektedir. Bireyler, kamunun sunduğu hizmetlerden farklı düzeylerde yararlandıklarından, her birey aldığı menfaat oranında kamu harcamalarına katkıda bulunmakla yükümlüdür (Nadaroğlu, 1996:297).

Özetle, vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün eşit dağılımını değil, ekonomik anlamda eşitliği ifade eder. Mükelleflerin, kamu harcamalarından sağladıkları menfaat ölçüsünde vergiye katılımı, bu ilkenin en açık göstergesidir. Adam Smith tarafından ortaya konulan bu ilke, günümüzde de geçerliliğini korumakta ve pek çok ülke tarafından benimsenip uygulanmaktadır (Turhan, 1998:217).

1.4.1.2. Vergilemede Kesinlik (Belirlilik) İlkesi

Vergilemede “kesinlik ilkesi” denildiğinde, verginin konusunun, tarh ve

tahsil yöntemlerinin, ödenecek zaman ve yerin bireyler için açık, net ve belirli şekilde ifade edilmesi anlaşılmaktadır. Bu açıklığın en temel amacı, vergide keyfiliğin önüne geçmek ve vergi idaresi ile çalışanlarında düzenli bir sistem oluşturmaktır (Çağan, 1982:172).

Kesinlik ilkesi, özünde kanuna dayanmaktadır. Kanuni boşluklar veya yoruma açık ifadeler, belirlilik ilkesinin amacına zarar verir. Bu nedenle vergi ile ilgili temel hükümler hazırlanırken, kanun koyucuların muğlak ve anlaşılması güç ifadelerden kaçınması; anlatılmak isteneni yalın, akıcı ve açık bir şekilde yazması gerekmektedir. Vergi kanunlarında birden fazla anlama gelebilecek ifadelerin yer alması, olası uyuşmazlıklarda hem mükellef hem de vergi idaresi açısından sorun yaratabilir. Böyle durumlarda, ifadenin açıklığı dipnot veya ek açıklamalarla desteklenmelidir (Şenyüz, 2008:17).

Her ne kadar teoriye göre kesinlik ilkesi uygulanması kolay bir ilke gibi görünse de, vergi hukukunda karşılaşılan sorunlar nedeniyle pratikte uygulanması zorluklar taşımaktadır. Buna rağmen, belirlilik ilkesi uzun yıllardır vergi hukukunun temel ilkesi olmayı sürdürmüş ve günümüze kadar etkisini kaybetmeden devam etmiştir (Aksoy, 2011:223).

1.4.1.3. Vergilemede İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik kavramı, Adam Smith tarafından ortaya atılmış olmasına rağmen, sonraki dönemde farklı açılardan tartışılmıştır. Literatürde bu kavrama dar açıdan bakanlar ile geniş açıdan ele alanlar olarak iki yaklaşım bulunmaktadır. Dar açıdan yaklaşan iktisatçılara göre iktisadilik, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin maliyetinin ve bu işlemler arasında geçen sürenin en düşük düzeyde tutulması anlamına gelmektedir. Bu görüşe göre, mükellefin ödemeye hazır olduğu vergi miktarı ile devlet hazinesine ulaşan vergi geliri arasındaki farkın minimal olması gerekir. Ayrıca, verginin ödenmesinden gelir olarak hazineye görünmesine kadar geçen sürenin de mümkün olduğunca kısa olması önemlidir (Dikmen, 1964:229).

Buna karşılık, iktisadilik kavramına geniş açıdan bakan iktisatçılar, Smith'in bu kavramla sadece tarh ve tahsil süresi ile maliyeti değil, aynı zamanda verginin ekonomiye müdahalesini de en aza indirmeyi hedeflediğini savunmaktadır. Bu bakış açısına göre iktisadilik, vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki olumsuz etkilerini minimal düzeyde tutmayı ifade etmektedir; ancak uygulamada bu yaklaşım yeterince etkili sonuçlar doğurmamıştır (Nadaroğlu, 1996:352).

Tüm bu bilgiler ışığında, vergilemede iktisadilik kavramı, kısa ve öz olarak; toplanan vergi geliri ile mükellefin ödediği vergi arasındaki farkın

en düşük seviyede tutulması ve verginin en az maliyetle, en kısa sürede toplanması olarak özetlenebilir.

1.4.1.4. Vergilemede Uygunluk İlkesi

Vergilendirme sürecinde, mükellefler genellikle vergiyi tahsil eden kurumdan bazı kolaylıklar veya ek süre talep etmektedir. Ampirik araştırmalar, mükellef ile vergi idaresi arasında çatışma olasılığının yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak tüm bu çatışma koşullarına rağmen devlet, vergiyi kanunlara uygun olarak ve belirlenen süreler dahilinde tahsil etmelidir. Devlet, mükelleflere karşı yaptırım yetkisini her zaman elinde bulundurmalı, fakat mükellefin vergi yükü nedeniyle ekonomik faaliyetlerini sürdüremez hale gelmesine sebep olmamalıdır. İşte bu düzen, uygunluk ilkesinin temelini oluşturmaktadır (Aksoy, 2011:223).

Uygunluk ilkesi, özünde devlet perspektifiyle geliştirilmiş bir ilkedir. Devlet, vergilendirme yoluyla en yüksek gelir elde etmeyi ve vergiye uyum sağlayan mükellefler oluşturmayı hedeflemektedir. Bununla birlikte uygunluk ilkesi, hem mükellef hem de devlet açısından ele alınabilir. Mükellef açısından, bu ilke, verginin zamanında ve uygun koşullarda tahsil edilmesini ifade ederken; devlet açısından, uyumlu bir vergi idaresi ile mükellef ilişkisini, etkin bir vergi sistemi yapısını, sürekli vergi gelirlerini ve donanımlı bir vergi idaresi yapısını ifade etmektedir (Öner, 2015:50).

Klasik iktisat döneminde vergi sistemleri henüz tam olarak oturmamış ve vergi-mükellef ilişkilerinde önemli bir ilerleme sağlanmamışken, Adam Smith'in vergileme ilkelerinin önemi ve işlevselliği daha net anlaşılmaktadır. Günümüzde de birçok ülke, vergi yapısında Smith'in öngördüğü ilkeleri uygulamakta ve bu sayede vergi-mükellef uyumu büyük ölçüde sağlanmaktadır.

1.4.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri

Adolph Wagner, vergilemenin yalnızca mali bir amaç taşımadığını, aynı zamanda çeşitli sosyal amaçları gerçekleştirmek için de kullanılabilecek bir araç olduğunu savunan iktisatçıdır. 19. yüzyılda, klasik iktisadın devletin ekonomiye müdahalesinin sınırlı olması gerektiğini öne sürdüğü dönemde, bu görüşlerini ortaya koymuştur. O dönemde uygulanan ekonomik politika, tarafsız bir devlet ve tarafsız bir vergi anlayışı çerçevesinde yürütülmekteydi (Aksoy, 2011:224).

Wagner ayrıca, mali, iktisadi, ahlaki ve teknik ilkeleri belirlemiş ve bu ilkelerin pratikte nasıl uygulanabileceğine dair açıklamalarda bulunmuştur.

1.4.2.1. Mali İlkeler

Vergilemenin temel amacı, kamu hizmetlerini finanse edecek gelir sağlamaktır. Bu bağlamda, ülke ekonomisi açısından işleyen bir vergi yapısının oluşturulması zorunludur. Vergi sistemi düzensiz, kontrolsüz veya verimsiz olduğunda, vergilendirmeden beklenen gelir elde edilemez; bu durumda devlet, gelir yaratmak için borçlanma veya para basma gibi yöntemlere başvurmak zorunda kalır. Ancak borçlanma ve para basma, kısa vadede gelir sağlasa da, uzun vadede çeşitli makroekonomik sorunlara yol açabilmektedir (Pehlivan, 2005:158).

Vergi sisteminin yeterli ve verimli olabilmesi için dikkat edilmesi gereken noktalar şunlardır:

Vergi tabanı, tüm gelir ve servetleri kapsayacak şekilde geniş tutulmalıdır.

Vergi kaçakçılığını önlemek için vergi idaresi yapısı yeniden düzenlenmeli ve vergi yansıması gibi dolaylı kaçış yolları engellenmelidir.

Tahsilat masrafları en düşük seviyede tutulmalı, mükellefin ödediği vergi ile devlet hazinesine geçen gelir arasındaki fark minimal olmalıdır.

Vergiler mükellef üzerinde bir yük oluşturduğundan, stopaj ve dolaylı vergiler gibi yöntemlerle verginin psikolojik etkisi azaltılarak verimlilik artırılabilir (Baş, 2011:43).

Mali ilkelerin ikinci unsuru olan esneklik ilkesi, vergi sisteminin devletin mali ihtiyaçlarına göre artıp azalabilmesini ifade eder. Verginin esnekliği, türüne ve konusunun talep esnekliğine bağlıdır. Ekonomideki dalgalanmalara karşı verginin otomatik olarak değişebilmesi, esnekliğin göstergesidir. Esneklik ilkesi gereği, mükelleflerin vergi matrahı artarsa ödeyecekleri vergi de artmalı, azaldığında ise vergi yükü düşmelidir (Çelik, 2001:9).

Esnek bir vergi sistemi, milli gelirdeki değişimleri doğru oranda takip eden ve ad valorem esasına göre alınan vergilerden oluşur. Ekonomi durgunluk dönemindeyken vergiler otomatik olarak düşüyorsa, refah dönemindeyken vergiler otomatik olarak artıyorsa, sistem esnek kabul edilir (Aksoy, 2011:224). Vergi gelir esnekliği, vergi gelir artışının GSYİH artışına oranlanmasıyla ölçülür ve vergi sisteminin adaletini değerlendirmede önemli bir göstergedir (Çelik, 2001:9).

Bazı vergiler, devlet müdahalesine gerek kalmadan kendi kendine artış gösterebilir; buna otomatik elastikiyet denir. Ancak vergi oranları piyasa koşullarına göre uyarlanmazsa, bu artış makroekonomik dengesizlikler yaratabilir (Sayâr, 1975:103).

Özetle, esneklik ilkesi; devlet müdahalesine gerek kalmadan, yıllık milli gelir değişimlerine paralel olarak vergi oranlarının artıp azalmasını ve böylece mevcut vergilere ekleme yapmadan veya oranları değiştirmeden kamu harcamalarının karşılanmasını ifade etmektedir.

1.4.2.2. İktisadi Açıdan Vergileme İlkeleri

Adolph Wagner'ın iktisadi açıdan vergileme ilkeleri, esasen vergileme için mevcut kaynaklar arasında en uygun olanının seçilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Öner, 2015:50). Bu seçim, üretim ve paylaşım koşulları açısından elverişli, mükellefi psikolojik olarak en az etkileyen ve davranışlarını en az değiştiren kaynak dikkate alınarak yapılmalıdır (Turhan, 1998:233).

Wagner'e göre, vergilemenin iktisadi açıdan doğru olabilmesi için, vergi kaynakları ve türleri dikkatle analiz edilerek belirlenmelidir. O, verginin yalnızca mali amaçla değil, aynı zamanda sosyal amaçlar doğrultusunda da alınması gerektiğini savunmuştur. Bu çerçevede, vergileme sürecinde devletin gelir elde etmesi kadar, mükellefin vergiye gönüllü yaklaşımı ve davranışları da önemlidir. Wagner, bireylerin vergi ödemeye istekli olmamasının, verginin iktisadi değerini düşürdüğünü vurgular. Yalnızca kısa vadeli vergi geliri elde etmeye odaklanmak, toplumda memnuniyetsizlik yaratacak ve uzun vadede vergi gelirlerinde düşüşe yol açacaktır. Dolayısıyla, kaynakların yanlış seçimi, uzun vadede devletin vergi hasılatını olumsuz etkiler. Wagner'e göre, vergi potansiyeli taşıyan başlıca üç kaynak vardır: gelir, üretimden elde edilen servet ve para olarak elde tutulan, henüz tüketim için kullanılmamış servet (Aksoy, 2011:225).

Özetle, Wagner'ın iktisadilik ilkesi, vergilemede kaynak ve vergi türlerinin uygun şekilde seçilmesi gerektiğini ve vergilemenin yalnızca devletin gelir ihtiyacı açısından değil, aynı zamanda mükellefin durumu ve davranışları dikkate alınarak planlanması gerektiğini ortaya koymaktadır.

1.4.2.3. Ahlâki Açıdan Vergileme İlkeleri

Ahlâki ilkeler, adalet ve eşitlik kavramlarının birleşiminden doğan bir vergileme anlayışını ifade etmektedir. Vergi, yasalar çerçevesinde belirlenmiş, her devletin kendine özgü yöntemleriyle uygulanmış ve devletin egemenlik hakkına dayanarak mükelleflerden zorunlu olarak alınan ekonomik bir değerdir. Vergilerin adil ve eşit biçimde toplanması zorunludur; zira toplumdaki bireyler maddi güç açısından homojen değildir ve bu nedenle vergi ödeme kapasiteleri arasında önemli farklılıklar ortaya çıkabilmektedir (Aksoy, 2011:225).

Vergilemede ahlâki davranıştan kasıt, verginin genellik ve eşitlik ilkelerine

uygun şekilde alınmasıdır. Genellik ilkesi, toplumdaki tüm bireylerden mali güçlerine göre vergi alınmasını ifade ederken; eşitlik ilkesi, mali güçleri eşit olan bireylerden aynı miktarda vergi alınmasını öngörmektedir. Bir vergileme sürecinde bu iki ilkenin ihmal edilmesi, sürecin ahlâki temelden yoksun olduğunu göstermektedir.

Vergileme tarihi, toplumsal ve ekonomik dönüşümlerden etkilenmiş ve halen etkilenmektedir. Gelir ve servet artışının hızla yükseldiği durumlarda, verginin artan oranlı uygulanması adil ve ahlâklık bir vergileme ilkesinin yerine getirildiğini göstermektedir. Artan oranlı vergileme, yüksek gelir ve servete sahip olanlardan daha fazla, düşük gelir ve servete sahip olanlardan daha az vergi alınmasını sağlar; böylece toplumdaki sınıf farklılıklarının etkisi azaltılır. Ayrıca emeğin, kapital ve faiz gelirlerine kıyasla daha az vergilendirilmesi, emeğin değerini yükseltirken faiz gelirlerinin etkisini sınırlar. Bu nedenle, verginin artan oranlı uygulanması, o verginin ahlâklık ve adil bir vergi olduğunu göstermektedir (Aytaç ve Tüngen, 1987:160).

1.5. Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi, vergilendirme süreçleriyle ilgili olarak hem bireylerin hem de toplumların psikolojik tepkilerini inceleyen ve çeşitli analizler sunan bir disiplindir. Vergi, tarih boyunca mükellefler üzerinde farklı davranış değişikliklerine yol açmıştır; öyle ki, verginin kendisinin varlığı bile bireylerin davranışlarını etkilemektedir. Vergi kavramının çeşitlenmesi ve yaşamın her alanına yayılması, mükelleflerde davranışsal bozukluklara sebep olabilmekte ve bu değişimler, bireylerin sosyal ve siyasi kararlarını da etkileyebilmektedir (Şenyüz, 1995:5).

Vergi uygulayıcılarının, mükelleflerin psikolojik durumlarını dikkate almadan yürüttüğü vergileme, sağlıklı bir sistem oluşturmaz. Ekonomi, bireylerden ve toplumdan bağımsız işleyen bir mekanizma değildir. Toplumu oluşturan bireylerde ortaya çıkan psikolojik bozukluklar, toplumun genelinde sorunların temelini oluşturabilir. Bu nedenle, sağlıklı bir vergileme süreci, bireylerin davranışlarını dikkate almalı ve bu davranışlara uygun biçimde uygulanmalıdır.

Psikologlar, psikolojiyi daha çok birey odaklı tanımlamışlardır. Bu bağlamda iki yaklaşım vardır: Birincisi, bireyin toplumdan tamamen soyutlanmış ve kendi içine kapanık olduğu, toplumsal değişimlere tepki vermediği bir perspektiftir. İkincisi ise, bireyin toplumdan ayrı yaşayamayacağı, bireyin toplumdan, toplumun da bireyden etkilendiği bütünsel bir durumu dikkate alır (Çataloluk, 2008:215).

Literatürde “tutumsal model” veya “ahlâki duygular teorisi” olarak

geçen yaklaşımlara göre, bireylerin vergi ödeyip ödememesi yalnızca kendi faydalarını maksimize etme amacıyla açıklanamaz. Bu modeller, bireylerin vergiye karşı tutumunu etkileyen psikolojik faktörlerin, neden-sonuç ilişkisi içinde önemli rol oynadığını ortaya koymaktadır (Aktan, 2006:128).

Vergi psikolojisi hem geniş hem de dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda, vergi psikolojisi mali ve ekonomik olayların bireyler ve gruplar üzerindeki davranışsal etkilerini inceler. Dar anlamda ise, verginin doğduğu andan tahsil aşamasına kadar bireylerin algılamalarını, vergiye karşı tutumlarını ve bu süreçte ortaya çıkan tepkilerini kapsar (Taşkın, 2010:69).

Vergileme, tarih boyunca gelişmiş ve devletin kamu harcamalarını finanse etmek için en önemli gelir kaynağı haline gelmiştir. Devletin bu geliri toplamak amacıyla kurduğu vergi idaresi, mükelleflerle uyumu sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle, vergi idaresi ve mükellef arasındaki ilişkide vergi psikolojisi kritik bir öneme sahiptir (Tezcan, 2004).

Devlet, vergilendirme kararlarında çoğunlukla psikolojik faktörleri mali faktörlerin gerisinde tutar. Bunun nedeni, mali faktörlerin daha somut ve ölçülebilir olmasıdır. Ancak psikolojik faktörler, bireylerin tutum ve davranışlarına bağlı olarak değişiklik gösterdiğinden, objektif bir temel oluşturmak zordur. Bu yaklaşım, kısa vadede mali hedefleri desteklese de uzun vadede mükellef-vergi uyumsuzluğuna yol açabilir ve devletin planladığı gelir hedeflerine ulaşmasını engelleyebilir. Bu nedenle, vergi kararlarında bireylerin tutum ve davranışları, mali faktörler kadar göz önünde bulundurulmalıdır (Şenyüz, 1995:6).

Günümüzde vergi psikolojisi, insan sosyolojisi ve psikolojisi üzerine yapılan çalışmalarla önem kazanmış, karar vericilerin mükellef davranışlarını dikkate alarak politikalar geliştirmesine olanak tanımıştır. Artık yeni bir vergi konusu gündeme geldiğinde, yalnızca vergiye konu olacak kavram değil, mükelleflerin bu vergiye karşı tutumu ve verecekleri tepkiler de değerlendirilerek karar süreci yürütülmektedir

Vergi Bilinci ve Gönüllü Vergi Uyum

2.1. Vergi Bilinci

Kısaca, verginin her sürecinde vergi mükellefinin ve vergi idaresinin bilinçli bir şekilde davranması olarak ifade edilen vergi bilinci ile ilgili, literatürde çok fazla bir tanımlamaya gidilmemiştir.

Torgler (2005:526) vergi bilincini, bireylerin vergiyi, kendi içerisinde değerlendirmesi ve buna uygun bir motivasyon geliştirmesi olarak tanımlamıştır.

Miriam Dornstein (1987:59) vergi bilincini, bireyin kendi üzerinde yükümlü olduğunu hissettiği bir farkındalık olarak, ifade etmiştir.

Şener (1997:9), bireyin kendi üzerinde yükümlü olduğunu hissettiği bir farkındalığın vergi bilincini ifade etmek için yetersiz olduğunu, vergi bilincinin, vergi ödevinin farkındalığından başka, verginin alındıktan sonra, kamu harcamalarının denetiminin de yapılması gerekliliğini kapsayan bir kavram olarak ifade etmiştir.

Narta (2006) vergi bilincini, devletin yapacağı kamu harcamaları için, mükelleflerin gelirlerinden ve servetlerinden belirli usul ve esaslara göre vergi alınacağını, mükellef tarafından farkında olunması ve ödeyeceği verginin, takibini yapılan kamu harcamaları çerçevesinde takibinin yapılması gerekliliği olarak ifade etmiştir.

Akdoğan (2006:180) vergi bilincini, toplumda bilinçli bireylerin, devletin yükümlü olduğu kamu harcamaları için verginin önemini farkında olması ve bu farkındalıkla birlikte, mükellefin vergi vermedeki istekliliği olarak ifade etmiştir.

Vergi bilincinde isteklilik ve farkındalık düzeyi ne kadar yukarıda olursa,

vergi o ölçüde amacına ulaşmış olacaktır. Vergi bilinci yüksek olan bir mükellef, verginin ne amaçla toplandığını, toplanan vergilerin ne ölçüde ve hangi kamu harcamalarında kullanıldığını, vergilerin yükselmesi ve alanının genişlemesinin ne sebeplerle olduğunu, bilir ve takip eder. Bu bakımdan, verginin amacının ve faaliyet alanının toplum tarafından iyi idrak edilmesi, vergiye karşı toplum tarafından gösterilen direncin seviyesini azaltmaktadır (Gökbunar, 1995:80).

Vergi bilinci, kamu idaresi ve mali yargının çabalarıyla oluşturulmasının yanında bireylerin bizatihi kendisi tarafından oluşturulması gereken bir olgudur. Bu olgu, bireylerin psikolojisiyle de doğru orantılıdır. Bireylerin psikolojik olarak vergiye karşı tutum ve davranışlarında meydana gelen gelişmeler, o bireylerin vergi bilinci oluşmasına zemin hazırlamakta, bu şekilde de mükellef-idare arasındaki bağ kurulmaktadır. Bu sayede rasyonel bir vergileme sistemi içerisinde ekonomik olguların yanına bir de psikoloji unsuru eklenmiş olmaktadır. Psikolojik ve ekonomik unsurların birbirleriyle uyumu, vergi bilincinin oluşmasını sağlamakta ve bu sayede kamunun ihtiyaç duyduğu finansman, bireylerin farkındalığıyla birlikte karşılanmaktadır (Taytak, 2010:498).

Başarılı bir vergilendirme sürecinin oluşabilmesi için vergi bilinci olmazsa olmaz bir olgudur. Örneğin, vergilendirme sürecinde en çok kullanılan usul, beyan usulüdür. Beyan usulünün kullanılması idare açısından iş yükünü artıracığından, mükelleflerin beyan ettiği bilgilerin gerçekliği, detaylı bir araştırmadan geçmemektedir. Dolayısıyla beyan usulü şeklinde vergilendirilen mükellefin, vergi bilincinin gelişmiş olması, vergilendirme süreci için çok büyük önem arz etmektedir (Sürmen, 1992:27).

Vergi sistemi içinde kayıt dışı ekonominin önemi göz ardı edilemez. Vergi idaresi mevcut koşullara uyum sağlayamaz ve mükelleflerin vergi bilinci yeterince gelişmemişse, kayıt dışı ekonomi geniş bir alan kaplamaktadır. Ancak vergi bilinci uygulamalarda güçlendiğinde, kayıt dışı ekonominin etkisi azalmakta ve toplumda genel bir vergi farkındalığı oluşmaktadır. Vergi bilincinin artması, sosyal, siyasi, ekonomik ve psikolojik açıdan önemli kazanımlar sağlar; aynı zamanda vergi idaresinin denetim ve yönetim işlerini daha etkin ve pratik hale getirir. Mükellefler, kamu harcamalarının nasıl ve hangi alanlarda kullanıldığını takip etmeye başladığında, vergilendirme süreci daha şeffaf, anlaşılır ve hesap verebilir bir yapıya kavuşur. Bu süreç, demokrasinin temel ilkelerinden olan düşünme, sorgulama ve eyleme geçme mekanizmasını destekleyerek demokrasinin etkinliğini artırır (Çak vd., 2010:77).

2.1.1. Vergi Bilincinin Oluşmaya Başlaması

Toplumlar geliştikçe, ihtiyaçlar da artış göstermiştir. Başlangıçta kamu ihtiyaçları, yardımlar, ganimetler veya kral ile derebeyinin kendi malvarlıklarıyla karşılanırken, ihtiyaçların artmasıyla birlikte halktan “gönüllü yardım” adı altında vergiler toplanmaya başlanmıştır. Zamanla kamu harcamalarındaki büyük artışlar, bu kaynaklarla karşılanamayacak seviyeye geldiğinde, gönüllü ödemeler yerini zorunlu vergilere bırakmıştır. Tarihsel süreç içerisinde zorunlu vergi oranları yükselmiş ve halkın sürekli tepkisiyle karşılaşmıştır. Bu tepkiler, demokrasinin gelişmesine katkı sağlamış ve halkın vergilere bakış açısında değişim meydana getirmiştir. Bilinçlenen toplum, verginin kamu harcamalarını finanse eden bir ödev olduğunu kavramış ve böylece vergi bilincinin temeli atılmıştır (Çelebi, 2016:25).

Mükelleflerin vergiye bakışı, ekonomi, psikoloji, sosyoloji ve hukuk gibi çeşitli bilim dallarında incelenmiş ve bu bakış açısıyla vergi bilinci arasındaki ilişki kurulmuştur. Başlangıçta ekonomi alanında araştırılan bu konu, 1970’li yıllardan sonra psikoloji, sosyoloji ve hukuk alanlarında da ele alınmıştır (Sağlam, 2013:320).

Özetle, krallıklardan günümüze kadar olan süreçte vergi bilinci sürekli bir gelişim göstermiştir. Başlangıçta gönüllü olan verginin zorunlu hâle gelmesi, halkta tepkiye yol açmış; bu tepki zamanla demokratik yönetim anlayışının oluşmasına katkı sağlamış ve halkın vergiye bakışını değiştirmiştir. Kamu harcamalarına katılımın gerekliliğini ve alınacak faydayı değerlendiren bilinçli bireyler, verginin farkındalığını kavramış ve böylece vergi bilinci oluşmuştur.

2.1.2. Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler

Vergi bilinci, toplumda şekillenen çeşitli faktörlere göre oluşmaktadır. Bu faktörler: Kişisel faktörler, ekonomik faktörler, sosyo-kültürel faktörler, hukuki faktörler ve politik faktörler şeklinde görülmektedir. Aşağıda bu faktörlerin her birisi ayrı ayrı incelenmiş ve vergi bilinci konusunun daha iyi anlaşılabilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

2.1.2.1. Kişisel Faktörler

Vergi bilincini şekillendiren en temel faktörlerden biri kişisel faktörlerdir. Kişisel faktörler, demografik özellikler ve bireylerin davranışlarını kapsamaktadır (Sarı, 2016:32). Demografik faktörler arasında yaş, gelir durumu, eğitim seviyesi, meslek, medeni durum ve cinsiyet gibi unsurlar yer almaktadır (Taytak, 2010:499). Örneğin, toplum nezdinde itibarlı mesleklere sahip bireylerin vergi bilinci, daha az itibara sahip meslek

gruplarındaki bireylere göre daha yüksektir. Benzer şekilde, eğitimli bireyler, eğitimsiz bireylere kıyasla toplumsal olaylara daha fazla katılım göstermekte ve dolayısıyla vergi bilinci daha yüksek olmaktadır. Yaş açısından da, genç bireylere kıyasla orta yaş grubundaki mükelleflerin vergi bilinci daha yüksektir (Dubin ve Wilde, 1988:64).

Vergi bilincinin yaş ile ilişkisini inceleyen çalışmalar farklı sonuçlar ortaya koymaktadır. Bazı araştırmalar gençlerin vergi uyumsuzluğu gösterdiğini belirtirken, bazıları orta yaşlı bireylerin daha uyumsuz olduğunu ortaya koymuştur (Çelebi, 2016:26). Şenyüz (1995), 25-30 yaş aralığındaki gençlerin daha çok tüketim harcaması yaptığını ve tasarruflarının az olduğunu belirterek, bu grubun vergi bilincinin orta yaşlı ve tasarrufu yüksek bireylere göre daha düşük olduğunu ifade etmiştir (Şenyüz, 1995:47). Yaşlı bireylerin vergi bilincinin yüksek olmasının sebepleri arasında aile düzeni, kaybedeceklerinin fazla olması, tasarruflarının yüksek olması, psikolojik olarak vergi cezasından korkma düzeyinin gençlere göre daha fazla olması ve tüketim harcamalarının daha az olması sayılabilir (Saraçoğlu, 2008:17).

Gelir düzeyi, bireyin ödeme gücü ile doğrudan ilişkilidir. Ampirik çalışmalar, yüksek gelirli bireylerin vergi bilincinin daha yüksek olduğunu, ancak vergiden kaçınma olasılığının da daha fazla olduğunu göstermektedir. Düşük gelirli bireylerde ise vergi bilinci ve kaçınma eğilimi daha düşük seviyededir; bunun nedeni, ceza durumunda marjinal maliyetin daha yüksek olmasıdır (Amini, 2010:31).

Eğitim seviyesi, bireyin topluma uyumunu kolaylaştırmakta ve kararları uygulamada sorun yaşamamasını sağlamaktadır. Eğitimli bireyler vergi mevzuatına daha hâkim olduklarından, vergi politikalarının uygulanmasında sorun yaşamazlar. Ancak bu bireyler, sahip oldukları bilgi sayesinde vergiden kaçınma veya vergi planlaması yapma fırsatına da sahip olabilirler (Torgler ve Schaltegger, 2005:6). Yine de, yapılan ampirik çalışmalar eğitimli bireylerin vergi bilincinin diğerlerine kıyasla daha yüksek olduğunu ve vergi ödeme oranlarının daha fazla olduğunu göstermektedir (Tüay ve Güvenç, 2007:20).

Meslek, vergiye bakış açısını etkileyen diğer önemli bir faktördür. Araştırmalar, kendi nam ve hesabına çalışan bireylerin, maaşlı çalışanlar, emekliler veya işsizlere kıyasla vergi bilincinin daha düşük olduğunu göstermektedir (Gökbunar vd., 2007:79).

Medeni durum da vergi bilincini etkileyen unsurlardan biridir. Araştırmalar, evli bireylerin nüfus fazlalığı nedeniyle bekârlara kıyasla daha fazla vergi ödemeyi kabul ettiklerini göstermektedir (Çelebi, 2016:26).

Ancak bazı çalışmalarda bekâr bireylerin, sorumluluklarının az olması ve risk alabilir yapıları nedeniyle vergi bilincinin daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çoban, 2004:49).

Cinsiyet, vergi bilinci açısından başka bir etkidir. Erkekler dünya genelinde daha fazla iş hayatına dahil olduklarından, vergi kaçınma oranları kadınlara göre daha yüksek olabilmektedir (Çelebi, 2016:26). Türkiye’de yapılan bazı çalışmalar ise erkek öğrencilerin kız öğrencilere kıyasla daha yüksek vergi bilincine sahip olduğunu göstermiştir (Ömürbek vd., 2007:120). Diğer çalışmalarda ise kadınların vergi sistemini daha iyi benimsediği, vergi kaçırmaktan kaçındığı ve cezaların caydırıcılığından erkeklere göre daha fazla etkilendikleri sonucuna ulaşılmıştır (Chung, 2004:134).

Toplumla uyumlu bireyler, vergi kaçınma ve kaçırma eğilimini daha az göstermekte ve bilinçli mükellef davranışı sergilemektedir. Mükellefler, yapılan kamu harcamalarını takip edip topladıkları vergilerin makul olduğunu değerlendirdiklerinde vergi bilinci gelişmektedir. Kamu harcamalarının etkinliğini değerlendirme ve taleplerini ifade etme olanağı, bireylerin vergi bilincinin oluşmasında ve artmasında önemli bir katkı sağlamaktadır (Kitapçı, 2011:240).

2.1.2.2. Ekonomik Faktörler

Vergi bilincini etkileyen bir diğer kritik unsur ekonomik faktörlerdir. Bireylerin vergi ödeyip ödememeleri, yalnızca sosyal veya ahlaki bir karar değil, aynı zamanda rasyonel bir ekonomik tercih olarak değerlendirilmektedir (Korlu vd., 2016:448). Vergi bilinci açısından ekonomik faktörlerin önemi, bireyin kendi mali çıkarını maksimize etme davranışı ile doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda, vergi bilincinin ekonomik boyutu, literatüre ilk olarak Becker (1968) tarafından “vergi kaçırma suç modeli” ile kazandırılmıştır. Bu model, vergi kaçırma durumunda uygulanacak ceza türlerinin artırılmasının veya cezaların oranlarının yükseltilmesinin, mükelleflerin davranışları ve dolayısıyla vergi bilinci üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlamaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972:324).

Araştırmalar, mükelleflerin vergi bilincinin, vergi öderken yakalanma riski ile doğrudan bağlantılı olduğunu göstermektedir. Denetimlerin sıkı tutulduğu ve yakalanma riskinin yüksek olduğu durumlarda, mükellef vergi kaçırma yoluna gitmemekte ve zamanla vergi bilinci gelişmektedir (Korlu vd., 2016:448). Öte yandan, denetimlerin yetersiz olduğu veya mükellefin vergi kaçırarak elde edeceği faydanın olası zarardan fazla olduğu durumlarda, birey vergi kaçırmayı tercih edebilmektedir. Burada, bireyler iktisat literatüründe “homo economicus” olarak adlandırılır; yani kendi faydasını maksimize eden

rasyonel varlıklar olarak ele alınır. Rasyonel tercihler teorisine göre, birey hangi davranıştan daha fazla fayda sağlıyorsa, o davranış en makul davranış olarak değerlendirilir. Bu nedenle denetimlerin sıkı tutulması, mükellefin vergi ödeme davranışını ekonomik açıdan makul kılmakta ve uzun vadede vergi bilincinin oluşmasına önemli bir katkı sağlamaktadır (Kirchler vd., 2007:3).

Rasyonel tercihler veya fayda teorisi, cezaların etkili bir araç haline gelebilmesi için denetimlerin hem nicel hem de nitel olarak artırılması gerektiğini ortaya koymaktadır. Denetim sıklığı ve denetim kalitesi arttıkça, mükellef hangi davranışın kendisi için daha düşük maliyetli olduğunu hesaplamakta ve vergi borcunu gecikmeden ödemeyi tercih etmektedir (Devos, 2014:13). Ekonomik faktörler çerçevesinde, vergi bilinci esas olarak denetim ve cezaların bireyin fayda maksimizasyonunu ne ölçüde etkilediğine bağlı olarak şekillenmektedir (Korlu vd., 2016:449).

Bununla birlikte, rasyonel tercihler teorisi, bireyin davranışsal ve psikolojik tepkilerini göz ardı etmesi nedeniyle eleştirilmektedir. Gerçekte, bir mükellef vergi denetimi sıkı olan bir ortamda dahi risk alma eğilimiyle veya politik ve psikolojik nedenlerle vergiden kaçınabilir ya da vergi ödememeyi tercih edebilir. Dolayısıyla, ekonomik faktörler vergi bilincini açıklamak için yeterli olmasına rağmen, bireysel davranışsal ve psikolojik faktörler göz ardı edildiğinde gerçekçi sonuçlar vermemektedir (Kitapçı, 2013:44).

Bir ülkede vergi bilincinin oluşmasını etkileyen ekonomik faktörler arasında vergi oranları, bireylerin gelir düzeyi, kayıt dışı ekonomi, vergi yükü ve istihdam oranı öne çıkmaktadır (Taytak, 2016:1938). Ampirik çalışmalar, bir vergi bölgesinde mükelleflerin gelir düzeyinde ve vergi oranlarında meydana gelen artışların, vergi kaçırma potansiyelini artırdığını göstermektedir (Andreoni vd., 1998:830). Özellikle gelir dağılımında adalet sağlanamadığında, vergide de adalet eksik kalmakta ve mükellefler vergi ödemekten kaçınmakta veya vergiye isyan etmektedir. Bu isyan, pasif olarak vergi gelirlerini dolaylı yoldan azaltma veya aktif olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırma şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Canbay ve Çetin, 2007:58).

Dolayısıyla, devletler düzenli bir vergileme sistemi kurmak ve vergi bilinci oluşturmak istiyorsa, öncelikle adil bir gelir dağılımı ve adil bir vergi sistemi tesis etmelidir. Mükelleflerin vergi bilinci sadece ekonomik faktörlere dayalı olarak oluşamayacağından, denetim ve cezaların caydırıcı nitelikte olmasını sağlamak, mükellefin vergiden kaçınmasını önleyecek mekanizmalar kurmak ve verginin en adil, şeffaf ve düşük maliyetle tahsil edilebileceği bir sistem inşa etmek gerekmektedir. Ayrıca, mükelleflerin ekonomik durumları, gelir düzeyleri, kayıt dışı ekonomiye katılım oranları ve vergi yükleri sürekli

izlenmeli ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu sayede hem vergi bilinci artırılmakta hem de devletin mali hedefleri daha sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir (Taytak, 2016:1938).

Özetle, ekonomik faktörler vergi bilincinin oluşumunda merkezi bir role sahiptir. Ancak ekonomik analizler, tek başına bireyin vergiye yaklaşımını açıklamak için yeterli değildir. Mükelleflerin davranışsal, psikolojik ve sosyal boyutları ile birlikte değerlendirilmesi, vergi bilincinin daha kapsamlı ve gerçekçi bir şekilde anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Bu nedenle, ekonomik faktörler ile bireysel ve toplumsal psikolojik unsurların birlikte ele alınması, modern vergileme sistemlerinin etkinliğini artıran temel bir strateji olarak öne çıkmaktadır.

2.1.2.3. Sosyo-Kültürel Faktörler

Bir toplumda vergi bilincinin oluşumu, yalnızca bireylerin ekonomik çıkarları veya devletin mali düzenlemeleri ile açıklanamayacak kadar çok boyutlu bir olgudur. Vergi bilinci, toplumun vergiye ilişkin zihniyeti, kültürü, dini değerleri, vergi psikolojisi, vergi ahlâkı ve vergiye uyum düzeyi gibi sosyal ve kültürel etkenlerin bir araya gelmesiyle şekillenmektedir (Abdiyeva vd., 2015:50). Bu çerçevede vergi zihniyeti, vergi bilincinin en üst başlığı olarak değerlendirilebilir. Bir toplumda vergi zihniyetinin yüksek olması, o toplumun üyelerinin vergiye karşı bilinçli, rasyonel ve uyumlu bir şekilde davranmalarını sağlayan temel bir göstergedir. Kirchler'in (1997:3) yaptığı ampirik çalışmalara göre, bir toplumun vergi zihniyeti ne kadar yüksekse, mevcut vergilere ek olarak yeni vergiler getirilmesi veya mevcut vergi oranlarının artırılması süreci, mükellefler açısından benimsenmesi daha kolay bir hale gelmektedir. Bu durum, toplumda vergi bilincinin oluşumu açısından kritik bir öneme sahiptir.

Ancak ekonomik faktörlerle açıklanamayan bazı durumlar da vardır. Örneğin, vergi denetim ve cezalarının düşük olduğu toplumlarda, beklenmedik biçimde vergi ödeme oranlarının yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Bu tür durumları açıklamada yalnızca ekonomik faktörler yetersiz kalmakta, sosyo-kültürel faktörlerin önemi öne çıkmaktadır (Korlu vd., 2016:449). Rasyonel tercihler teorisi veya fayda teorisi bağlamında, Allingham ve Sandmo, bireylerin denetim ve ceza oranlarının düşük olduğu toplumlarda yalnızca bireysel çıkarlarını maksimize ettiğini ve bu nedenle vergi ödeme oranlarının düşük olduğunu öne sürmüşlerdir. Buna karşın, denetim ve ceza oranlarının düşük olmasına rağmen bazı toplumlarda vergi ödeme oranlarının yüksek olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlar, kuramsal modelin tüm toplumlar için evrensel geçerliliğinin olmadığını göstermektedir (Torgler vd., 2007:1).

Ekonomik faktörlerin ötesinde, vergi bilincini etkileyen bir diğere temel kavram, verginin sosyal boyutunu yansıtan **vergi ahlâkı**dır. Vergi ahlâkı, vergi ödeme davranışını doğrudan değil, bireyin vergi ödemeyi toplumsal bir sorumluluk ve ahlâki bir görev olarak algılamasını ifade etmektedir. Kısaca, vergi ahlâkı bir davranıştan ziyade bir tutumdur ve bireyin topluma olan bağlılığını ve sorumluluk bilincini ortaya koyar (Torgler, 2004:239). Sosyo-kültürel faktörler, bireyin vergiye yaklaşımında adalet ve eşitlik anlayışı, dini değerler, kültürel normlar, yönetime bakış açısı ve siyasi anlayış gibi unsurları içermektedir (Korlu vd., 2016:450).

Adalet ve eşitlik faktörü, vergi bilincinin oluşumunda temel bir rol oynamaktadır. Mükellef, bağlı bulunduğu devletin vergilemede adil davrandığını, kuralların eşit şekilde uygulandığını ve hiçbir mevki ya da pozisyon ayrımı yapılmadığını gözlemliyorsa, vergi ödeme eğilimi yüksek olur. Aksi durumda, eşitsizlik algısı oluşursa, vergi ödeme isteğı azalır ve vergi bilinci de zamanla düşer (Saruç, 2015:57).

Din, toplumsal düzeni ve bireylerin davranışlarını yönlendiren güçlü bir sosyo-kültürel faktördür. Özellikle muhafazakâr bireyler, verginin dini değerlere uygun olup olmadığına göre tavır belirlemektedir. Din, bireylerin vergi ahlâkını şekillendiren önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır; dini değerleri güçlü olan bireyler, vergi ödemeyi toplumsal ve ahlâki bir yükümlülük olarak algılamaktadır (Kitapçı, 2013:209). Böylece ekonomik çıkarların ötesinde, bireyler dini ve etik değerler ışığında vergiyi yerine getirme eğiliminde bulunmaktadır.

Kültür, bir milletin dil, inanç, yaşam biçimi, ahlâk, hukuk, ekonomi ve sosyal normlarını kapsayan içsel bir kurum olarak, vergi bilinci ile doğrudan ilişkilidir (Coşgun, 2012:839). Tarihsel olarak, vergi ilk etapta gönüllü olarak alınmış, zamanla zorunlu hale gelmiş ve kültürel aktarım yoluyla toplumun vergi bilinci geliştirilmiştir. Kültürel aktarımlar, mükelleflerin vergiyi “zorla verilmiş bir yükümlülük” olarak değil, toplumun ortak çıkarları için yerine getirilmesi gereken bir görev olarak görmesini sağlamaktadır. Bu süreç, vergi ahlâkının ve dolayısıyla vergi bilincinin oluşmasına önemli katkı sunmaktadır (Korlu vd., 2016:452).

Yönetime bakış açısı, mükelleflerin vergiye olan tutumunu belirleyen bir diğere önemli unsurdur. Mükellefler, vergilerini öderken sürecin kolay ve şeffaf olmasını bekler. Vergi idaresinin teknolojiye uyumlu olması, dijital ödeme yöntemlerinin sunulması ve memurların müşteri odaklı davranışları, mükelleflerin vergiye karşı olumlu tutum geliştirmesini sağlamaktadır (Şentürk, 2014:135).

Son olarak, **siyasi anlayış**, mükelleflerin vergi bilincini etkileyen kritik bir faktördür. Bireyler, oy verme davranışı ile kendisine en uygun gördüğü siyasi partiyi iktidara getirmeyi hedefler. Bu bağlamda, seçilecek siyasi partinin hem kamu hizmetlerini etkin bir şekilde sunması hem de vergi yükünü adil biçimde dağıtması, mükelleflerin vergi bilincinin güçlenmesine katkı sağlar. Toplum genelinde ortak bir siyasi anlayışın oluşması, vergi bilincinin yaygınlaşmasına zemin hazırlamaktadır (Kitapçı, 2013:218).

Özetle, sosyo-kültürel faktörler, ekonomik ve rasyonel faktörlerle birlikte değerlendirildiğinde, vergi bilincinin oluşumunda merkezi bir rol oynamaktadır. Bir toplumda vergi bilincinin güçlenmesi, yalnızca bireylerin mali çıkarlarının gözetilmesiyle değil, aynı zamanda adalet, kültür, din, yönetim ve siyasi anlayış gibi pek çok sosyal boyutun uyumlu şekilde ele alınmasıyla mümkün olmaktadır.

2.1.1.1. Hukuki Faktörler

Bir ülkede vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır biçimde düzenlenmiş olması, o ülkenin vergi sisteminin etkinliğini ve sağlıklı işleyişini gösteren temel göstergelerden biri olarak kabul edilmektedir. Vergi mevzuatının anlaşılır ve erişilebilir bir şekilde hazırlanması, mükelleflerin vergiyi doğru bir şekilde kavramalarını sağlamakta ve vergiye uyum davranışlarını doğrudan etkilemektedir. Güncel gelişmeleri yakından takip eden bir vergi sistemi, yalnızca içeriğiyle değil, aynı zamanda yazım dili ve sunum biçimi açısından da mükelleflerin anlayabileceği bir yapıya sahip olmalıdır. Eğer mevzuat, karmaşık ifadelerle, çelişkili hükümlerle ve anlaşılması güç bir dille hazırlanmışsa, bu durum mükelleflerde vergiye karşı bilinçsizlik, belirsizlik ve hatta olumsuz tutumların gelişmesine yol açmaktadır. Özellikle anlaşılmaz ve muğlak bir mevzuat, mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi yasa dışı davranışlara yönelmesine neden olabilmekte, bu da hem vergi gelirlerinin azalmasına hem de vergi bilincinin toplumda sağlıklı bir biçimde oluşamamasına zemin hazırlamaktadır (Akdoğan, 2011).

Türkiye’de, Trakya Bölgesi üzerinde yapılan ampirik bir araştırma, vergi mevzuatının karmaşık yapısının mükellefler üzerindeki etkilerini açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Çalışmada mükelleflere, “Vergi mevzuatı ve sisteminin karmaşık yapıda olması vergiye karşı tutumunuzu nasıl etkiler?” sorusu yöneltilmiş ve çoğu mükellef, mevzuatın karmaşık ve anlaşılması güç olması durumunda, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarını denemeyi düşündüklerini ifade etmiştir. Bu durum, vergi mevzuatının açık, net ve anlaşılır olmasının, mükellefler nezdinde vergi bilincinin oluşmasında ne denli kritik bir rol oynadığını göstermektedir (Taytak, 2016:1939).

Bununla birlikte, bir ülkede vergi mevzuatının sadece anlaşılır olması yeterli değildir; mevzuatın sürekliliği ve öngörülebilirliği de vergi bilinci açısından büyük önem taşımaktadır. Örneğin Türkiye’de ekonomik ve sosyo-politik konjonktüre bağlı olarak zaman zaman vergi mevzuatında değişiklikler yapılmaktadır. Bu değişiklikler, mevcut mevzuat ile uyumlu ve mükelleflerin anlayabileceği şekilde uygulanırsa, mükelleflerin yeni düzenlemelere adaptasyonu kolaylaşmakta ve vergi bilinci sürekli olarak desteklenmektedir. Ancak, mevzuatta köklü ve baştan yazılmış gibi görünen değişiklikler yapılır ve bu değişikliklerin metni anlaşılması güç bir yapıya sahip olursa, mükellefler arasında mevzuata uyumsuzluk artmakta, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri yükselmektedir (Çelebi, 2016:40). Bu da doğrudan vergi bilincinin oluşmasını engellemekte ve mükelleflerin sisteme olan güvenini zedelemektedir.

Özetle, bir ülkede vergi mevzuatı açık, net, anlaşılır ve öngörülebilir bir şekilde hazırlanmadığında, mükelleflerin vergiye uyum göstermesi zorlaşmakta ve vergi bilinci sağlıklı bir biçimde gelişmemektedir. Vergi mevzuatındaki belirsizlikler, yalnızca mükellefleri değil, aynı zamanda vergi idaresini de etkilemekte, idarenin yürüttüğü işlemlerde karmaşa yaratmakta ve vergi sisteminin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla, vergi mevzuatının şeffaf, anlaşılır, erişilebilir ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması, hem mükelleflerin bilinçli vergi davranışları geliştirmesini hem de vergi idaresinin işlevlerini daha etkin ve düzenli bir şekilde yerine getirebilmesini sağlamaktadır (Taytak, 2016:1939).

2.1.1.2. Politik Faktörler

Vergi bilincine etki eden faktörlerden sonuncusu, politik faktörlerdir ve bu faktör, hem devletin yöneticilerinin vergileme sürecindeki etkinliğini hem de uygulanan politikaların yapısını kapsamaktadır. Bir devletin yöneticileri, vergilemede ne kadar etkili ve yetkin hareket ediyorsa, bu durum doğrudan o devletin uyguladığı politikaların biçimini ve mükelleflerin vergi bilinci üzerindeki etkisini belirlemektedir. Politik faktörler, mükellefler açısından değerlendirildiğinde, bireylerin sahip olduğu maddi kaynaklardan ne kadarını vergi ödemeye ayıracıklarını, yani vergiye uyum ve bilinç düzeylerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu bağlamda, politik faktörler, vergi bilincinin oluşumunda kritik bir öneme sahiptir ve mükelleflerin davranışlarını yönlendiren temel etkenlerden biri olarak değerlendirilmektedir (Çelebi, 2016:49).

Politik faktörleri, geniş anlamıyla devletin genel politikaları ve yönetim biçimi bağlamında; özel anlamıyla ise vergi idaresine duyulan güven çerçevesinde ele almak mümkündür. Mükellefler, devlet kurumlarına

duydukları güven sayesinde vergi bilincini geliştirir ve vergiye uyum sağlarlar. Güven duygusu, diğer sosyal ve kültürel faktörlerden—örneğin dini inanç veya kültürel değerlerden—daha baskın bir rol oynayabilir. Bunun temel sebebi, mükelleflerin güveni, vergiye ilişkin adalet algısının bir yansıması olarak görmeleridir. Mükellefler açısından bakıldığında, devletin en doğrudan erişilen ve hissedilen kurumu vergi idaresidir; bunu, iktidar partisi ve genel devlet mekanizması takip etmektedir. Dolayısıyla, eğer vergi idaresi mükellefe adaletli ve şeffaf bir şekilde davranıyorsa, mükellefler devlete güven duymakta ve bu durum, vergiye uyumlu ve vergi bilinci yüksek bir toplumsal yapı oluşmasına katkı sağlamaktadır (Taytak, 2016:1940-1941).

Ülkelerin yönetim biçimleri, vergilemede farklılıklar yaratmakta ve bu durum, ülkeden ülkeye mükelleflerin vergi bilinci düzeylerinde değişimlere yol açmaktadır. Örneğin, otoriter yönetimlerde karar alma yetkisi genellikle tek bir kişiye veya dar bir yönetici grubuna aittir. Bu tür yönetimlerde vergilendirme kararları, keyfi bir şekilde ve merkezi otorite tarafından alınmakta ve uygulanmaktadır. Keyfi olarak belirlenen yüksek vergi oranları ve vergileme yöntemleri, halkın vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarını araştırmasına neden olmakta ve bu nedenle vergi sisteminden beklenen verim sağlanamamaktadır (Demir, 1999:33). Tarihsel süreçte, otoriter yönetimler altında halkın keyfi vergilere karşı geliştirdiği tepkiler, demokratik yönetimlerin doğmasına ve gelişmesine zemin hazırlamış, dolayısıyla mükelleflerin vergiye bakış açısında da önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

Demokratik yönetimlerde ise karar alma süreçlerinin özünde halk yer almakta ve vatandaşlar, seçimler aracılığıyla kendilerini temsil edecek kişileri belirleyerek siyasi sürece katılım göstermektedir. Bu katılım sayesinde, mükellefler dolaylı olarak vergi politikalarının oluşumuna yön vermekte ve uygulamaların şeffaflığı ve adalet düzeyi hakkında etkide bulunmaktadır. Mükellefler, kendilerine en yakın ve uygun gördükleri siyasi partinin iktidara gelmesini istemekte ve seçim zamanlarında oylarını, kendilerine en az vergi yükü getirecek ve en fazla kamusal mal ve hizmeti sunacak partiler arasında tercih yaparak kullanmaktadır. Bu süreç, mükelleflerin vergi bilincinin gelişmesine ve vergiye uyumlu bir davranış biçimi kazanmalarına katkı sağlamaktadır. Ayrıca mevcut siyasi yapıda, yöneticilerin ve idarecilerin vergi yükü konusundaki yaklaşımı ve politik tercihleri, mükelleflerin vergi bilincinin oluşumu ve gelişiminde belirleyici bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla, politik faktörler yalnızca devletin vergileme kapasitesi ve politikalarının etkinliği ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda mükelleflerin güven duygusu, demokratik katılım ve vergiye uyum davranışlarının şekillenmesinde de kritik bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Korlu vd., 2016:453).

2.1. Gönüllü Vergi Uyum Kavramı ve Teorik Çerçevesi

Gönüllü vergi uyumu, genel anlamıyla, mükelleflerin herhangi bir zorlayıcı unsur veya baskıya maruz kalmaksızın, kendi özgür iradeleri doğrultusunda vergi yükümlülüklerini eksiksiz ve tam olarak yerine getirmelerini ifade eden kapsamlı bir kavram olarak literatürde yer almaktadır (Biberoğlu, 2006:28). Bu kavram, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme veya vergi uyumsuzluğu davranışlarının tam zıttı olarak tanımlanmakta ve terminolojik açıdan, özellikle yabancı literatürde doğrudan bir karşılığı olmamakla birlikte, “tax compliance” terimi ile benzer bir anlam taşımaktadır; zira tax compliance kavramı, mükelleflerin gönüllü olarak vergiye uyum göstermesi durumunu ifade etmektedir. Daha ayrıntılı bir perspektiften bakıldığında, gönüllü vergi uyumu, mükellefin, beyannamenin verildiği dönemde yürürlükte olan yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemelere tamamen uygun şekilde hareket etmesini; gerekli her türlü bilgi ve belgenin eksiksiz biçimde beyannameye yansıtılmasını; beyannameyi belirtilen sürelerde ilgili vergi dairelerine sunmasını ve vergi yükümlülüğünün tüm gerekliliklerini zamanında yerine getirmesini kapsamaktadır (Tunçer, 2005:218). Bu çerçevede gönüllü vergi uyumu, yalnızca bir davranış biçimi değil, aynı zamanda mükellefin sorumluluk bilincinin, hukuki farkındalığının ve toplumsal yükümlülüklerinin bir yansıması olarak da ele alınmaktadır.

Gönüllü vergi uyumu üzerine yapılan akademik çalışmalar, genellikle deneysel araştırmalar, alan çalışmaları ve teorik analizler çerçevesinde yürütülmüş ve bu çalışmalar, kavramın teorik çerçevesini şekillendirmiştir. Literatürde, konu öncelikle vergi uyumsuzluğu kalıpları bağlamında ele alınmış ve bu çerçevede mükelleflerin vergiye karşı tutumları, davranışları ve uyum düzeyleri incelenmiştir. Daha sonrasında, vergi uyumunu açıklayan kavram olarak gönüllü vergi uyumu literatüre dahil edilmiştir. Bu noktada, kavramın teorik temelleri ilk olarak Gary S. Becker tarafından ortaya konmuş ve çalışmanın temeli suç ekonomisi teorisi üzerine inşa edilmiştir. Becker, bu çalışmasında vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olgularına yoğunlaşmış ve söz konusu çalışma, ilgili literatürde başvurulacak temel kaynaklardan biri hâline gelmiştir. Becker’in analizinde, vergi kaçırma davranışlarının önlenmesinde, suç faaliyeti kapsamında uygulanacak cezaların seviyesi ve bu cezaların uygulanabilirliğinin denetlenmesi veya denetlenmemesi temel belirleyici unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır (Becker, 1968:170).

Becker’in çalışması, geleneksel Beklenen Yarar Teorisi (Expected Utility Theory) çerçevesinde geliştirilmiş olup, bu yaklaşım vergi uyumu ve uyumsuzluğunu açıklamak için önemli bir temel oluşturmuştur. Bu teorinin

ilk uygulaması ise Allingham ve Sandmo tarafından gerçekleştirilmiş, vergi kaçırma olgusunun rasyonel seçimler teorisi bağlamında analizi yapılmıştır. Bu çalışmada, denetim ve cezalandırma mekanizmalarının belirsiz olduğu bir ortamda, mükellefin kişisel faydasını maksimize etme davranışı çerçevesinde vergi kaçırabileceği öngörülürken; denetim ve cezaların varlığı durumunda, yakalanma korkusunun yaratacağı psikolojik etki mükellefi vergi ödemeye yönlendirmekte ve sonuçta gönüllü vergi uyumu gerçekleşmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972:334).

Ancak yalnızca denetim ve cezaların varlığı, gönüllü vergi uyumunu açıklamada yetersiz kalmaktadır. Rasyonel beklentiler yaklaşımı, belirli sayıda mükellefin kendi çıkarlarını göz önünde bulundurarak ve vergi kaçırmanın olası zararlarını değerlendirerek vergiye uyum sağladığını öngörse de, beklenenin üzerinde bir uyum düzeyinin ortaya çıkmasının temel sebeplerini açıklamakta yetersizdir. Bu yaklaşım, vergi ödeme sürecini salt denetim ve ceza perspektifiyle ele almakta, mükelleflerin ve vergi idaresinin hak ve sorumluluklarını etkileyen ahlaki, sosyal, siyasi ve ekonomik faktörleri göz ardı etmektedir. Oysa ki, gönüllü vergi uyumunun oluşumunda, mükelleflerin etik değerleri, toplumsal normlara uyumları, yönetsel ve idari sistemlere güvenleri, ekonomik durumları ve siyasi bilinçleri gibi pek çok değişken kritik bir rol oynamaktadır (Scrim, 2015:143).

Gönüllü vergi uyumu kavramının tarihsel ve teorik gelişimi incelendiğinde, Schmolders (1959) tarafından gerçekleştirilen çalışma, vergi kaçırma olgusunu temel almış ve bu olgunun bireylerin tutum, davranış ve sosyal normlar bağlamında incelenmesini sağlamıştır. Daha sonra Vogel (1974), Schmolders'in çalışmalarını temel alarak psikolojik ve sosyolojik faktörleri ekonomi perspektifiyle bütünleştirmiştir. Spicer ve Becker (1980) ise, vergi mükellefleri arasındaki eşitsizlik ve adalet algısını analiz ederek, bu faktörleri vergi uyumu çalışmalarına entegre etmiştir. Alm, Sanchez ve De Juan (1995) ise, vergi uyumunun belirleyicileri arasında sosyal kuralların etkisinin önemli olduğunu deneysel ve metodolojik kanıtlarla ortaya koymuşlardır.

Tanımlar ve yapılan çalışmalar neticesinde, gönüllü vergi uyumunun unsurları şu şekildedir:

- Elde edilen ve vergiye tabi olan gelirin herhangi bir yanlış bildirimde bulunmaksızın, doğru şekilde beyan edilmesi
- Vergi koyucular tarafından getirilmiş olan vergi oranı indirimlerinin, bazı gelir elde eden mükelleflere sağlanmış olan muafiyet ve istisna durumlarının ve mükellef tarafından yapılmış olan harcamaların, ortaya çıkan gerçek vergi oranları ile uyumlu olması

- Vergi beyannamesinin herhangi bir gecikmeye mahal vermeksizin, zamanında yapılması
- Vergi yükümlüsü olan mükellefin, mükellefiyet durumunun doğru bir şekilde belirlenmesi

şeklindeki unsurlardan oluşmaktadır (Biberoğlu, 2006:28).

2.2. Vergi Uyumsuzluğu

Vergi uyumsuzluğu, genel anlamıyla, mükelleflerin, vergi mevzuatında açıkça belirtilmiş olan vergi yükümlülüklerini, belirlenen süreler içerisinde ve tam olarak yerine getirmemesi durumunu ifade eden kapsamlı bir kavram olarak literatürde yer almaktadır (Biberoğlu, 2016:29). Bu bağlamda vergi uyumsuzluğu, yalnızca mükelleflerin bilinçli bir şekilde vergi yükümlülüklerini ihmal etmesi anlamına gelmemekte, aynı zamanda eksik veya hatalı bilgi edinme, mevzuata erişimde karşılaşılan zorluklar veya idari karmaşıklık gibi çeşitli faktörlerden kaynaklanan bilinçsiz ihlalleri de içermektedir (Tunçer, 2005:219). Başka bir ifadeyle, vergi uyumsuzluğu, gönüllü vergi uyumunda tanımlanan standart ve usullere aykırı olarak, mükellefin üzerindeki vergi yükünü ya olduğundan düşük gösterme ya da yanlış yönlendirmelerle olduğundan yüksek beyan etme şeklinde de kendini gösterebilmektedir. Bu durum, vergi uyumsuzluğunun hem bilinçli hem de bilinçsiz boyutları olduğunu ortaya koymakta ve mükelleflerin vergi davranışlarını açıklamada daha karmaşık bir tablo sunmaktadır.

Vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkmasında etkili olan başlıca faktörler üç ana başlık altında incelenebilir: kanundan kaynaklanan sebepler, idari sebepler ve kişisel sebepler. Kanundan kaynaklanan sebepler arasında, vergi kanunlarında yaşanan sık değişiklikler, mevcut kanunların kaldırılmaksızın üzerine eklenen yeni vergi kanunlarının sayısının fazla olması, yürütme organı tarafından mükellef gruplarına sağlanan istisna, muafiyet ve indirimlerin çokluğu sayılabilir. Ayrıca, zamanında vergisini ödeyen mükelleflerin haksız bir şekilde cezalandırıldığı algısına yol açabilecek vergi aflarının sık sık çıkarılması da, mükelleflerde belirsizlik ve adaletsizlik hissi yaratarak vergi uyumsuzluğunu tetikleyen kanuni unsurlar arasında yer almaktadır. Bu tür durumlar, vergi mevzuatının anlaşılmasını güçleştirmekte ve mükellefler üzerinde, yasal çerçevede belirtilen vergi yükümlülüklerini yerine getirmeme yönünde bilinçli veya bilinçsiz bir eğilim oluşturabilmektedir.

İdari sebepler bağlamında, vergi idarelerinin denetim ve cezalandırma süreçlerinde yetersiz kalması, idari yapıların ve bilgi işlem sistemlerinin tam anlamıyla gelişmemiş olması, mükellef ile vergi idaresi arasında yeterli düzeyde bir işbirliği ve koordinasyonun sağlanamaması gibi unsurlar, vergi

uyumsuzluğunun ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme motivasyonunu azaltmakta ve idari eksiklikler nedeniyle sistemin etkinliğini düşürmektedir.

Bunun yanı sıra, kişisel sebepler de vergi uyumsuzluğunun önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. Mükellefin sahip olduğu vergi bilinci ve vergi eğitiminin yeterince gelişmemiş olması, vergi ödeme sürecine ilişkin algısal farklılıklar, bireyin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik ortamın vergi kaçırma eğilimini tetiklemesi, mükellef üzerinde davranışsal bir etki yaratmaktadır. Bu bağlamda, mükelleflerin kişisel tutum ve değerleri, vergi ahlâkı, etik algıları ve toplumsal normlarla uyumu, vergiye uyum davranışlarının şekillenmesinde kritik bir rol oynamaktadır (Öner, 1991:97).

Sonuç olarak, vergi uyumsuzluğu, sadece mükelleflerin kasıtlı eylemlerinden kaynaklanmamakta, aynı zamanda kanuni, idari ve kişisel faktörlerin bir araya gelmesiyle ortaya çıkan çok boyutlu ve karmaşık bir olgu olarak değerlendirilmelidir. Bu nedenle, vergi uyumsuzluğunu azaltmaya yönelik politikalar ve uygulamalar, yalnızca denetim ve cezalandırma mekanizmaları ile sınırlı kalmamalı; aynı zamanda mevzuatın anlaşılabilirliğini artırmak, idari süreçleri iyileştirmek ve mükelleflerin vergi bilincini güçlendirmek gibi kapsamlı stratejileri içermelidir.

2.2.1. Vergi Uyumsuzluğu Çeşitleri

Vergi uyumsuzluğu olgusu, yalnızca mükelleflerin kasıtlı olarak gerçekleştirdikleri bir eylemle sınırlı değildir; bazı durumlarda, farkında olmaksızın, yani istem dışı bir şekilde de ortaya çıkabilmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi uyumsuzluğu hem bilinçli ve isteyerek yapılan bir davranış biçimi olarak hem de bilgisizlik, mevzuatın sık sık değişmesi, yeni düzenlemelerin yeterince duyurulmaması veya kanunların hızla yürürlüğe girmesi gibi nedenlerle farkında olmadan gerçekleşen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede, vergi uyumsuzluğu genel olarak iki temel kategoriye ayrılabilir: iradi (bilinçli) vergi uyumsuzluğu ve gayri iradi (bilinçsiz) vergi uyumsuzluğu.

İradi vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin mevcut vergi mevzuatını bilerek ve isteyerek ihlal etmeleri, yani vergi yükümlülüklerini azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli yollarla vergi kaçırma veya vergiden kaçınma davranışında bulunmaları durumudur. Bu tür bir uyumsuzlukta mükellef, kendi ekonomik çıkarlarını korumak adına, yasal sınırları bilmesine rağmen bunları kasıtlı olarak ihlal eder.

Buna karşılık gayri iradi vergi uyumsuzluğu, mükelleflerin herhangi bir kötü niyet taşımaksızın, bilgi eksikliği, karmaşık vergi düzenlemeleri, sık

sık değışen mevzuat, idari süreçlerdeki belirsizlik veya teknik yetersizlikler gibi nedenlerle vergi yükümlölüklerini eksik veya yanlış yerine getirmeleri durumunu ifade eder. Bu tür uyumsuzluklarda mükellef, vergi yasalarının gereklerini tam olarak bilmemesinden veya uygulama sürecinde karşılaştığı engellerden dolayı hatalı davranışta bulunmakta, ancak bu hatalar bilinçli bir tercihten ziyade, sistemin karmaşıklığından kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla, vergi uyumsuzluğunu yalnızca kasıtlı bir davranış olarak görmek eksik bir değerlendirme olur. Gerçekte, bu olgu hem mükelleflerin niyetine hem de içinde bulundukları ekonomik, idari ve hukuki koşullara bağlı olarak farklı şekillerde ortaya çıkmakta ve hem bireysel hem de sistemsel faktörlerin bir bileşimi olarak değerlendirilmektedir.

2.2.1.1. İradi (Bilinçli) Vergi Uyumsuzluğu

İradi vergi uyumsuzluğu, vergi mükelleflerinin, devlet tarafından kendilerine kanunlar çerçevesinde yüklenmiş olan vergisel sorumluluklardan bilerek ve isteyerek kaçınmaları, yani bu yükümlölükleri kısmen ya da tamamen yerine getirmemeleri durumunu ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, mükellefler vergi idaresi tarafından belirlenmiş olan vergi ödevlerini ve beyan yükümlölüklerini tam, doğru ve zamanında yerine getirmemek suretiyle, kendi çıkarlarını koruma veya vergi yüklerini azaltma amacı taşımaktadır.

Bu durum, mükelleflerin tamamen bilinçli hareket ettikleri ve mevcut vergi mevzuatının gerektirdiği kuralları bilmelerine rağmen, bunlara uymamayı tercih ettikleri bir eylem biçimidir. Mükellef, vergi yükümlölüğünü kasıtlı olarak ihlal ederken, kimi zaman gelirini olduğundan düşük göstermek, kimi zaman giderlerini abartmak ya da kayıt dışı işlemler yapmak gibi çeşitli yöntemlere başvurabilmektedir. Böylece vergi borcunu azaltmak veya hiç ödememek amacıyla, yasaların öngördüğü çerçeveden bilinçli bir sapma söz konusu olmaktadır.

İradi vergi uyumsuzluğunun temelinde çoğunlukla, mükelleflerin vergi sistemine, vergi adaletine veya kamu otoritesine duydukları güven eksikliği yatmaktadır. Mükellefler, topladıkları vergilerin kamu yararına uygun biçimde kullanılmadığına, vergi yükünün toplumda adil dağılmadığına veya bazı kesimlerin vergisel ayrıcalıklardan faydalandığına inandıkları durumlarda, vergisel yükümlölüklerini yerine getirme konusundaki motivasyonlarını kaybetmektedir. Bunun sonucunda da, vergi bilinci ve ahlaki zayıflamakta, iradi vergi uyumsuzluğu davranışı artış göstermektedir.

Dolayısıyla iradi vergi uyumsuzluğu, yalnızca bireysel bir eylem değil, aynı zamanda toplumsal, ekonomik ve idari nedenlerin de bir yansımasıdır.

Vergi idaresinin etkinliğinin düşük olması, denetim mekanizmalarının yetersizliği ve vergi cezalarının caydırıcı olmaması da bu tür uyumsuzlukların yaygınlaşmasına zemin hazırlamaktadır. Bu nedenle, iradi vergi uyumsuzluğu hem mükellef davranışlarını hem de vergi sisteminin yapısal sorunlarını anlamak açısından önemli bir gösterge niteliğindedir (Biberoğlu, 2006:29).

2.2.1.2. Gayri İradi (Bilinçsiz) Vergi Uyumsuzluğu

Gayri iradi vergi uyumsuzluğu, vergi mükelleflerinin iradeleri dışında gelişen çeşitli durumlar sonucu ortaya çıkan ve mükellefin doğrudan kontrolü dışında gerçekleşen bir vergi ihlali biçimidir. Bu tür uyumsuzluk, mükellefin kendi isteği veya kasıtlı bir tercihi ile değil, tamamen mükellef dışı faktörler sebebiyle meydana gelmektedir. Örneğin, mükellef, vergi yükümlülüğünü zamanında yerine getirmeyi unutabilir, vergi beyan ve ödeme sürecinden haberdar olmayabilir ya da sürekli değişen ve karmaşık bir yapı arz eden vergi kanunları nedeniyle takip edemeyebilir. Ayrıca, vergi kanunlarının sayıca fazla ve anlaşılması güç olması, vergi hesaplamasında kullanılan sistemlerde oluşabilecek teknik veya hesaplama hataları gibi dışsal etkenler de gayri iradi vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkmasına sebebiyet verebilir.

Gayri iradi vergi uyumsuzluğunda, mükellef, etik açıdan tamamen doğru ve sorumlu bir şekilde hareket etmesine rağmen, sistemin veya mevzuatın karmaşıklığı, ihmal edilen teknik detaylar veya bilgi eksikliği nedeniyle, sanki iradi bir şekilde yükümlülüğünü yerine getirmemiş gibi bir durumla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durum, özellikle toplumsal ve mesleki çevrelerde, mükellefin itibarına olumsuz yansiyabilmekte, dürüst bir vergi mükellefi, haksız bir biçimde onursuz bir davranışta bulunmuş olarak damgalanabilmektedir. Sonuç olarak, gayri iradi vergi uyumsuzluğu, mükellefin niyetini ve davranışının doğruluğunu etkilemese de, vergi sistemi, idare süreçleri ve mevzuatın karmaşıklığı nedeniyle ortaya çıkan ve mükellefin şahsi ve toplumsal itibarını etkileyebilen bir durumdur (Biberoğlu, 2006:30).

2.2. Toplumun Gönüllü Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Vergi mükellefleri, bir araya gelerek toplumun yapıtaşlarını oluşturmakta ve bu bireylerin toplam davranışları, toplumun genel vergi tutumunu şekillendirmektedir. Toplum içerisinde bireylerin vergiye karşı geliştirdikleri tutumlar, genel davranış kalıpları ve sosyal normlar, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlama derecesini doğrudan etkileyen unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler iki ana kategoriye ayrılmaktadır: birincisi, toplumun kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan ve toplumsal değerler, normlar, kültürel alışkanlıklar ve sosyal ilişkiler gibi içsel faktörlerdir; ikincisi ise, toplumun

dışından gelen ve ekonomik koşullar, hukuki düzenlemeler, devletin vergi politikaları, denetim ve cezai mekanizmalar gibi mükellefin kontrolü dışında kalan dışsal faktörlerdir. Dolayısıyla, gönüllü vergi uyumu, hem toplumun içsel yapısına hem de dışsal etkilerin bir araya gelmesiyle şekillenen karmaşık ve çok boyutlu bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır.

2.2.1. İçsel (Toplumdan Kaynaklanan) Faktörler

Mükelleflerin bir araya gelerek oluşturduğu toplumun kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan ve vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler oldukça çeşitlidir ve çok boyutludur. Bu içsel faktörler arasında öncelikle toplumun demografik yapısı önemli bir yer tutmaktadır; yani toplumdaki yaş dağılımı, cinsiyet oranları, meslek gruplarının dağılımı ve nüfus yoğunluğu gibi unsurlar, bireylerin vergiye karşı tutumlarını şekillendirmede etkili olmaktadır. Bunun yanı sıra, toplumun genel eğitim düzeyi, bireylerin bilgiye erişim kapasitesi ve toplumsal bilinç düzeyi de vergiye uyum sağlama açısından kritik bir rol oynamaktadır. Toplumun ekonomik yapısı ve gelir seviyesi ile vergi oranları da, mükelleflerin vergi yükünü algılama biçimlerini ve vergiyi ödeme eğilimlerini belirleyen temel unsurlar arasında yer almaktadır. Ayrıca, toplumun politik tercihleri, bireylerin hangi siyasi görüşleri benimsediği ve hangi partilerin iktidara gelmesini desteklediği, vergi bilinci ve vergiye uyum davranışları üzerinde doğrudan etkiler yaratmaktadır. Toplumun dini inançları, kültürel değerleri, gelenek ve görenekleri ise, bireylerin vergiye karşı ahlaki ve etik bakış açılarını şekillendirerek, gönüllü vergi uyumunun sosyal temellerini oluşturmaktadır. Son olarak, mali sömürü ve mali rant gibi olgular da, toplumun kendi içinden kaynaklanan faktörler olarak, bireylerin vergiye yaklaşımını etkileyen önemli dinamikler arasında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, içsel faktörler, toplumun kendi yapısal ve kültürel özelliklerinden doğan karmaşık bir etkileşim ağı ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyum davranışlarını şekillendirmektedir.

2.1.1.1 Toplumun Demografik Yapısı

Yapılan bilimsel ve ampirik çalışmalar göstermektedir ki, yaş ile vergi uyumu arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Yaşlı bireyler, yaşı daha genç bireylere nazaran risk almayı sevmeyen, vergi üzerine daha fazla bilgi sahibi olan, vergi vermenin sosyal ve siyasi bir olay olduğunu düşünen bu bağlamda verginin önemini daha iyi kavrayan mükelleflerdir. Yaşlı bireylerin verginin önemini daha iyi anlamasında temel sebep, verginin karşılığı olarak görülen kamu hizmetlerinden yaşlı bireylerin, genç bireylere nazaran daha fazla yararlanması olarak gösterilebilir. Yapılan çalışmalar neticesinde ortaya çıkan sonuç, yaş ile vergi bilinci arasında doğru bir orantının olduğudur.

Vergiye uyum noktasında da, vergi bilincine binaen, yaş ile vergi uyumu arasında da bir doğru orantının olduğu sonuçları ortaya çıkmıştır (Özdemir ve Ayvalı, 2007:51). Spicer ve Lundstedt (1976), Vogel (1974), Orviska ve Hudson (2002), Baldry (1987), Ritsema vd. (2003), Wahlund (1992), Clotfelter (1983), Feinstein (1991), Tittle (1980), Witte ve Woodbury (1985), Hanno ve Violette (1996), Dubin ve Wilde, (1988) ve Slemrod (1984), Richard ve Tittle (1981), Warneryd ve Walerud (1982), Groenland ve Van Veldhoven (1983), Thurman ve diğerleri (1984) yapmış oldukları bilimsel çalışmalar neticesinde yaş ile gönüllü vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmışlardır (İpek ve Kaynar, 2009:118).

Demografik faktörler, bir toplumun vergi uyumu düzeyini anlamak açısından oldukça önemli göstergeler sunmaktadır. Bu bağlamda, bireylerin medeni durumu, yani evli veya bekar olmaları, vergiye uyum davranışları üzerinde belirleyici bir etkiye sahip olabilmektedir. Bekar bireyler, genellikle kendi gelirleriyle kendilerine yettikleri için, mali sorumlulukları evli bireylere kıyasla daha sınırlıdır; dolayısıyla, medeni durumlarının değişmesi ve evlilik gibi yeni yükümlülüklerin ortaya çıkması, ek gelir elde etme ihtiyacını beraberinde getirebilir. Bu durum, bekar bireylerin vergiye uyum konusunda evli bireylere kıyasla daha disiplinli olabileceği izlenimini verse de, bekar bireylerin alacakları risklerin seviyesi genellikle daha yüksek olduğundan, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimleri de bekar bireylerde daha fazla gözlenebilmektedir. Bu konuda yapılan akademik çalışmalarda farklı bulgular ortaya çıkmıştır: Crane ve Nourzad (1990), evli bireylerin bekar bireylere göre vergi uyumunun daha düşük olduğunu belirtirken, Orviska ve Hudson (2002), medeni durum ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Öte yandan, Torgler ve Schneider (2004) tarafından yapılan araştırmalar, evli bireylerin sosyal çevreleri ve etkileşim ağlarının bekar bireylere kıyasla daha geniş ve nitelikli olduğunu göstermiş, bu durumun vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşmıştır (İpek ve Kaynar, 2009:119).

Demografik faktörler kapsamında bir diğer önemli unsur ise cinsiyettir. Literatürdeki çalışmalar, kadınların erkeklere kıyasla vergiye daha uyumlu olduklarını göstermektedir. Kadınlar, vergi ödevlerini daha eksiksiz yerine getirme eğiliminde olup, vergiye katılım düzeyleri açısından erkekleri geride bırakmaktadır. Ayrıca, vergi sisteminin adalet boyutunu değerlendirdiklerinde, kadınlar genellikle sistemi erkeklerden daha adil bulmakta, vergi kaçırma durumunda yakalanma olasılığı ile ceza riskini daha ciddi algılayarak uyum davranışı göstermektedirler (Chung, 2004:137). Bardley (1987) tarafından yapılan çalışmalarda, kadınların vergideki değişim ve gelişmelere karşı daha sadık ve uyumlu oldukları ortaya konulmuştur. Jackson ve Jaouen (1989) ise, kadınların vergi denetimleri sonucu karşılaşabilecekleri cezalar ile vicdan

azaplarını karşılaştırmış ve vicdan azabının, vergi cezasının üzerinde bir motivasyon kaynağı olduğunu saptamıştır (Çoban, 2004:47).

Bu bulgular bir araya getirildiğinde, toplumun demografik yapısının vergi uyumu açısından belirleyici bir rol oynadığı anlaşılmaktadır. Yaş ortalaması yüksek, kadın nüfusu yoğun ve evli bireylerin sayısı bekar bireylerden fazla olan toplumlarda, bireylerin vergiye gönüllü uyum düzeyinin daha yüksek olduğu ve toplum genelinde vergi bilincinin daha sağlam bir zeminde şekillendiği söylenebilir. Dolayısıyla, demografik özellikler, sadece bireylerin vergi davranışlarını değil, aynı zamanda toplum genelinde vergiye olan genel eğilim ve bilinç düzeyini anlamada da kritik bir gösterge niteliği taşımaktadır.

2.1.1.2. Toplumun Eğitim Düzeyi

Eğitim, bir toplumda bireylerin sadece akademik bilgi ve becerilerini geliştiren bir araç olmanın ötesinde, toplumun kültürel yapısının, örf ve adetlerinin, gelenek ve göreneklerinin içselleştirilmesi ve bu değerlerin sonraki kuşaklara aktarılması açısından en temel ve vazgeçilmez faktörlerden birini oluşturmaktadır. Eğitim yoluyla bireyler, içinde bulundukları döneme ait temel değerleri kavrama, toplumsal norm ve kuralları anlama ve zihinsel olarak yaşadıkları topluma uyum sağlama kapasitesini geliştirme imkânına sahip olmaktadır. Bu süreç, bireylerin sadece toplumsal ve kültürel değerleri benimsemesine değil, aynı zamanda ahlâki ve kanuni değişimlere karşı adaptasyon süreçlerini sorunsuz bir şekilde gerçekleştirmelerine de olanak tanımaktadır. Dolayısıyla eğitim, toplumdaki bireylerin hem ahlâki hem de yasal çerçevede şekillenen davranışlarını etkileyen en önemli değişken faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir (Baloğlu vd., 2010:23).

Toplum içerisinde eğitimli bireyler, vergi mevzuatında meydana gelen değişiklikler ve yeni düzenlemelere, eğitimsiz bireylere kıyasla çok daha hızlı ve etkin bir biçimde uyum sağlayabilmektedir. Eğitim, bireylerin ekonomik ve sosyal perspektifleriyle vergilerin alınma nedenlerini daha iyi anlamalarına imkân tanırken, bu durum vergi kaçırma ve vergi yükümlülüğünden kaçınma eğilimlerini azaltmaktadır. Öte yandan, eğitimli bireyler, mevzuattaki açık ve fırsatları eğitimsiz bireylere göre daha kolay fark edebildikleri için, teorik olarak vergiden kaçınma veya vergi azaltma yollarına erişim açısından daha avantajlı olabilirler. Ancak, yapılan ampirik ve bilimsel çalışmaların büyük çoğunluğu, eğitim düzeyi yüksek bireylerin, eğitimsiz bireylere kıyasla vergiye daha uyumlu olduğunu ve vergiye gönüllü uyum davranışlarının eğitimle birlikte artış gösterdiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, eğitim ile vergi uyumu arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını işaret etmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:147).

Eğitim, bireylerin sadece bilgi ve becerilerini artırmakla kalmaz; aynı zamanda iyi birey olma, eleştirel düşünebilme, sorun çözmede katılımcı olma, toplumsal sorumluluk bilincini geliştirme, vergi bilincini ve vergi ahlâkını oluşturma gibi davranış ve tutumların gelişmesine de zemin hazırlar. Vergi eğitimi, küçük yaşlardan itibaren sistematik bir biçimde verildiğinde, ilerleyen yaşlarda bilinçli ve vergiye gönüllü uyum gösteren bireylerin yetişmesini sağlamaktadır. Bu şekilde yetişen bireyler, yalnızca kendi vergi sorumluluklarını yerine getirmekle kalmaz, aynı zamanda toplumsal boyutta vergi bilincinin yayılmasına ve toplumun genel vergi uyumunun güçlenmesine katkı sağlar. Bugünün çocukları, yarının yetişkinleri olacağından, vergi eğitiminin erken yaşlardan itibaren verilmesi, hem bireysel hem de toplumsal düzeyde vergiye gönüllü uyum ve bilinçli davranışların şekillenmesi açısından kritik bir öneme sahiptir (Egeli ve Diril, 2014:36).

Öte yandan, eğitim ile vergi uyumu arasında bazı çalışmalar farklı sonuçlar ortaya koymuştur. B.R. Jackson ve V.C. Milliron (1986) tarafından yapılan ampirik araştırmalarda, eğitilmiş bireylerin vergi açısından kendilerine avantaj sağlayacak kanun açıklarını arama ve bu fırsatlardan yararlanma eğilimlerinin eğitimsiz bireylere göre daha yüksek olduğu belirlenmiş, dolayısıyla vergi denetimi ve cezalarına karşı aldıkları riskin, vergi uyumu ile negatif bir korelasyon gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmada, eğitilmiş bireylerin vergiden kaçınma veya vergi azaltma yönündeki davranışları, onların vergiye uyumlu olmadığını işaret eden bir bulgu olarak değerlendirilmiştir. Ancak genel olarak kabul gören görüş, eğitilmiş bireylerin, bilgileri ve farkındalıkları sayesinde, eğitimsiz bireylere kıyasla vergiye daha uyumlu oldukları yönündedir.

Vergi, mükellef açısından bir mali yük veya gider kalemi olarak değerlendirildiğinde, vergi ödeme sürecinin kendisi bir maliyet unsuru yaratmaktadır. Bu maliyet, bireylerin bilgi ve beceri düzeyi ile doğrudan ilişkilidir; çünkü bilgisizlik, vergi ödeme işlemlerinde ek zaman ve çaba gerektirerek işlem maliyetini artırmaktadır. Eğitim sayesinde bilgi seviyesi yükseldiğinde, bu işlem maliyeti azalmakta ve mükellefin vergi yükü daha kolay ve etkin bir şekilde yerine getirilebilmektedir. Dolayısıyla, eğitim, vergi uyumunu artıran temel unsurlardan biri olarak öne çıkmakta ve bireylerin gönüllü vergiye uyum süreçlerini destekleyen önemli bir faktör olarak işlev görmektedir (Torgler ve Schneider, 2004:9).

2.1.1.3. Toplumun Gelir Seviyesi

Gelir düzeyi ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlayan bilimsel ve ampirik araştırmalar, mükelleflerin sahip olduğu

gelirdeki artış ile vergiye gönüllü uyum arasında ters yönlü, yani negatif bir korelasyon bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda, mükellefin gelirinde meydana gelen herhangi bir artışın, aynı mükellefin vergiye gönüllü uyum düzeyini düşürdüğü söylenebilir. Gelir arttıkça, mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı da doğal olarak yükselmektedir ve bu durum, mükellefin kendisi açısından vergi yükünü azaltma yollarına, yani vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi davranışlara başvurmasına neden olabilmektedir. Bu durumun temel nedeni, mükellef açısından vergiden kaçınma veya vergi kaçırma riskinin sağladığı faydanın, ödemesi gereken verginin mali yükünden daha yüksek algılanmasıdır (Kumluca, 2003:93).

Buna paralel olarak, vergi oranları ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ele alan bilimsel çalışmalar, vergi oranlarında meydana gelen değişimlerin, gönüllü vergi uyumunu hem olumlu hem de olumsuz yönde etkileyebileceğini göstermektedir. Örneğin, vergi oranlarında bir artış meydana geldiğinde, mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yoluyla elde edebilecekleri potansiyel gelir de artacağından, gönüllü vergi uyumu düşme eğilimi gösterebilir. Öte yandan, vergi oranlarının artması, vergi sonrası kullanılabilir geliri azaltacağından ve buna bağlı olarak, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma sonucunda elde edilecek kazanç da azalacağından, risk için alınacak getirinin düşmesi vergi idaresi açısından beyanların daha doğru yapılmasına ve gönüllü vergi uyumunun korunmasına yardımcı olabilir (Akbulut, 2003:92-93).

Bu konuyla ilgili olarak, Arthur Laffer'ın yaptığı çalışmalarda da vergi oranları ile gönüllü vergi uyumu arasındaki ilişkinin önemli bulguları ortaya konmuştur. Laffer'a göre, vergi oranlarındaki sürekli artış, mükellefin kullanılabilir gelirini azaltmakta ve bu durum, vergiye gönüllü uyum açısından olumsuz bir sonuç doğurmaktadır. Mükellefler, belirli bir noktaya kadar vergi oranlarındaki artışı tolere edebilmekte, ancak artışlar sürekli ve yüksek seviyelerde devam ettiğinde, vergi yükünü dengelemek amacıyla vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına başvurma eğilimi gösterebilmekte ve gönüllü vergi uyumundan uzaklaşabilmektedir (Tuay ve Güvenç, 2007:31).

Bununla birlikte, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarının tek belirleyicisi vergi oranlarındaki artış değildir. Vergi idaresinin denetim kapasitesi, uygulanan cezaların şiddeti ve vergi kaçırma durumunun tespit edilme olasılığı gibi faktörler de, mükelleflerin davranışlarını belirleyen önemli unsurlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, mükellefler, sadece artan vergi oranlarından etkilenmekle kalmayıp, vergi denetimi ve olası yaptırımların varlığı doğrultusunda da vergiye uyum veya uyumsuzluk sergileyebilmektedir.

Sonuç olarak, yapılan araştırmalar ışığında denilebilir ki, mükelleflerin gelir düzeyi ile gönüllü vergi uyumu arasında genel olarak negatif bir korelasyon mevcuttur; yani mükellefin geliri arttıkça, vergisini tam ve gönüllü bir şekilde ödeme eğilimi azalmakta ve vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimi artmaktadır. Benzer şekilde, vergi oranlarındaki sürekli artışlar da, mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkileyebilmekte ve bu durum, risk-fayda dengesi çerçevesinde değerlendirilerek, mükelleflerin daha yüksek risk almasına neden olabilmektedir. Bu bağlamda, vergi koyucuların, toplumun taleplerini göz ardı etmeden ideal vergi miktarını belirlemeleri, vergiyi adil ve ölçülü bir şekilde tasarlamaları, verginin takibini sıkılaştırmaları ve vergi vermekten kaçınan mükelleflere karşı etkili yaptırımlar ve cezalar uygulamaları, gönüllü vergi uyumunu artırmak ve vergi kaçakçılığı davranışını minimize etmek açısından büyük önem taşımaktadır.

2.1.1.4. Toplumun Politik Tercihleri

Vergi mükellefleri, bulundukları toplumun doğal olarak seçmenlerini oluşturur ve bu seçmenler, demokratik süreçler çerçevesinde kendilerine en yakın buldukları siyasi oluşumlara destek vererek, bu oluşumların iktidar olma hakkını elde etmelerine katkıda bulunurlar. Mükellefler, seçmen kimlikleriyle, iktidara talip olan siyasi partiler veya koalisyonlar arasından kendi düşünce, inanç ve çıkarlarına en uygun olanı seçme eğilimindedirler. Bu seçim sürecinde mükellefler, genellikle en az vergi yükü getireceğini düşündükleri ve buna karşılık olarak topluma sunulacak kamu hizmetlerinin en yüksek düzeyde olmasını hedefleyen partilere yönelirler. Bu durum, siyasi partilerin kendilerini toplum nezdinde en avantajlı şekilde konumlandırmak için sürekli bir yarış ve rekabet içerisinde olmalarını sağlar; dolayısıyla her parti, programını ve vaatlerini, seçmenlerin ihtiyaç ve beklentilerine göre şekillendirir ve vergi politikalarını da bu strateji çerçevesinde kurgular (Çoban, 2004:55).

Seçmenlerin oylarıyla iktidara gelen siyasi oluşum, ülke genelinde vergi ile ilgili pek çok kararı almak ve uygulamakla yükümlüdür. Bu nedenle, vergi politikalarını oluştururken toplumun farklı kesimlerini dikkate almak, sosyal dengeyi ve toplumsal adaleti korumak açısından büyük önem arz etmektedir. Siyasi iktidarın, vergi politikalarını yalnızca kendi siyasi kaygıları çerçevesinde değil, toplumun her kesimine uygun bir şekilde belirlemesi, vergi yükünün adil dağılımını sağlamak ve toplumsal güveni korumak açısından kritik bir unsurdur. Siyasi iktidar, yeni vergiler ekleyebilir, mevcut vergilerde değişiklik yapabilir, istisna ve muafiyetleri yeniden değerlendirebilir, denetim oranlarını artırabilir ve cezai yaptırımlar uygulayabilir; bunun yanı sıra vergiye teşvik

edici politikalar geliştirerek, toplumun tepkisini minimize etmeye çalışır ve vergi gelirlerini artırmayı hedefler (Berksoy ve Demir, 2004:520).

Siyasi iktidarın izlediği vergi politikaları, mükelleflerin olumlu veya olumsuz davranışlara yönelmesinde belirleyici bir faktördür. Kendi siyasi tercihinine yakın olan partiye oy veren mükellefler, iktidara gelen parti tarafından uygulanan vergi politikalarına daha ılımlı ve uyumlu yaklaşırken; desteklediği parti iktidara gelmeyen mükellefler, uygulanan politikaları genellikle olumsuz ve eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmekte ve vergiye uyum konusunda isteksizlik gösterebilmektedir. Bu olumsuz bakış açısının temel nedeni, muhalefet partilerinin siyasi eleştirilerini toplumun ilgili kesimlerine yönlendirme çabası ve iktidara destek vermeyen seçmenler üzerinde algı oluşturma çabalarıdır. Psikolojik açıdan değerlendirildiğinde, siyasi iktidarı destekleyen mükellefler, yeni vergi politikalarını ve uygulamalarını daha olumlu bir gözle izlerken, siyasi iktidarı desteklemeyen mükellefler, söz konusu politika ve uygulamalara karşı olumsuz bir tutum geliştirmekte ve buna bağlı olarak vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimi artmaktadır (Şenyüz, 1995:39-40).

Bununla birlikte, siyasi iktidarın vergi politikalarını toplum nezdinde meşru ve uygulanabilir kılmak için şeffaflık ve güvenilirlik esaslarını gözetmesi gerekmektedir. Mükellef, kendisine güven vermeyen ve adil bulmadığı bir sistem içerisinde yer almak istemez; güvenin zedelenmesi, mükellefin uygulanan vergi politikalarına uyum göstermemesine ve alternatif yollarla vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışlarına yönelmesine neden olur. Böyle bir durumda mükellef, vergi vermekten çekinmez, utanmaz ve geleceğe dönük beklentiler oluşturmada, umutsuz bir biçimde sistemle ilgilenir. Bu noktada, mükellef siyasi iktidara küskün olmanın yanı sıra, devlet yapısına karşı da güvensizlik geliştirebilir ve yeni vergi politikalarına karşı muhalefet ederek, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarını keşfetmeye çalışır. Bu nedenle siyasi iktidarın, vergi politikalarını oluştururken toplumun tamamına hitap eden, adalet ve güven duygusunu asla zedelemeyen bir yaklaşım benimsemesi, aynı zamanda mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına yönelmesini önleyici bir faktör olarak büyük önem taşır. Ayrıca, mükelleflerin de vergilerini verirken, verginin kullanım alanı ve kamuya sağladığı hizmetler hakkında bilgi talep edebilecekleri mekanizmaların geliştirilmesi, gönüllü vergi uyumunun sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır (DPT ve ÖİK, 1995).

Sonuç olarak, siyasi iktidar, seçim sürecinin ardından uyguladığı vergi politikalarında, kendi siyasi ideolojisine yakın olan mükellefler ile görüşlerine katılmayan veya muhalif olan mükellefler arasında ayrı politikalar izlememeli;

tüm mükellefler açısından adil, güvenli ve şeffaf bir vergi sistemini tesis etmeye özen göstermelidir. Aynı şekilde mükellefler de, kendi tercih ettikleri siyasi oluşum dışında bir parti veya koalisyon iktidara gelmiş olsa dahi, uygulanan vergi politikalarına karşı tutumlarını irrasyonel biçimde şekillendirmemeli; denetim mekanizmalarının açık, makul ve ılımlı olduğu bir çerçevede, vergiye uyum göstermeye devam etmelidir.

2.1.1.5. Toplumun Din, İnanç, Gelenek ve Görenekleri

Ahlaki faktörler çerçevesinde değerlendirilen, toplumun din, inanç, gelenek ve görenekleri, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamada kritik bir rol oynamaktadır. Vergi kayıplarını önlemek amacıyla uygulanan hukuki ve idari yaptırımlar tek başına yeterli olmayabilir; bu noktada toplumun kendi değer sisteminden kaynaklanan dini, kültürel ve ahlaki normlar devreye girer. Toplum içinde, yalnızca hukuki ve idari mekanizmalarla vergiye uyumlu mükellefler oluşturulamayabilir. Bu nedenle, mükelleflere vergiden kaçınma veya vergi kaçırmanın, vatandaşlık bilinci ve toplumsal sorumluluk ile bağdaşmadığı, vergiye ilişkin belgelerde sahtecilik yapmanın onursuz bir davranış olarak değerlendirildiği ve vergi vermenin sadece hukuki bir yükümlülük değil, aynı zamanda toplumun bütününe karşı yerine getirilmesi gereken bir sorumluluk olduğu ahlaki değerler aracılığıyla anlatılmalıdır.

Vergi ahlakı, tanım olarak, vergiye tabi kazanç veya irat sahibi olan mükellefin, vergi idaresi tarafından belirlenmiş olan koşul, şekil ve ölçülere uygun şekilde vergisini ödeme konusunda sergilediği tutum ve davranışların tümünü ifade eder (Şenyüz, 1995:55). Vergi idaresi, yalnızca hukuki ve idari yaptırımlar uygulamakla kalmayıp, aynı zamanda toplumda vergi bilincini artırmak ve vergi ahlakını pekiştirmekle yükümlüdür. Aksi takdirde, mükellefler üzerinde yaptırım gücünü kaybeden vergi idaresi, toplumun gönüllü vergi uyumu anlayışından uzaklaşmasına sebep olabilir (Gerçek, 2003:211).

Kişiler, dini ve inançsal değerlerin etkisiyle vergiye daha uyumlu hale gelmektedir. Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma hırsızlık olarak gören mükellefler, dinî inançları gereği bu tür eylemlerden uzak durmakta ve vergiye gönüllü uyum göstermektedirler. Özellikle semavi dinlere inan bireyler, bu dinlerin yasakladığı hırsızlık, devlet malını zimmete geçirme gibi eylemlerden kaçınmakta ve bu davranışları hem bu dünyada hem de ahirette cezalandırılacak eylemler olarak görmektedirler. Dolayısıyla, bir birey siyasi iktidarın koyduğu vergi politikalarını benimseyip benimsemese de, dini inançları gereği vergiye uyumlu davranış sergilemektedir (Biberoğlu, 2006:54).

Toplumda davranış ve tutumların çoğunluk tarafından kabul görmesi, erdemli davranış olarak tanımlanır. Erdemli davranış, toplumun büyük kısmı tarafından kabul edilen, din, inanç, gelenek ve göreneklerle uyumlu, ahlaki normlara dayalı eylemler bütünüdür. Toplumsal bütünlüğü sağlamak, güven ve adaleti tesis etmek açısından vergi ahlaki önemli bir unsur olarak öne çıkar (Şenyüz, 1995:33).

Mükellefler açısından erdemli davranış, diğer tüm faktörlerin önünde gelmelidir. Denetimler sonucu vergi kaçırma durumunun ortaya çıkması halinde, erdemli mükellefler suçluluk, pişmanlık ve utanma duygularını yaşar. Ahlak ve erdemden yoksun bireyler ise, vergi kaçırma davranışının tespit edilmeyeceğini varsayabilir ve ortaya çıksa bile bundan rahatsızlık duymayabilir. Buna karşın erdemli bireyler, böyle bir durumda önce aile ve çevresel değerleri göz önünde bulundurur, cezadan çok pişmanlık ve utanma duygusunu ön plana çıkarır. Ancak yapılan ampirik araştırmalar, genel ahlak ile vergi ahlakını karşılaştırdığında, toplumda genel ahlakın yüksek olmasına karşın vergi ahlakının daha düşük seviyelerde kaldığını göstermektedir. Bu durum, yalnızca gelişmemiş ülkelerde değil, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde de gözlemlenmekte olup, vergi psikolojisinin vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediğinin açık bir göstergesidir (Schmölders, 1976:108).

Sonuç olarak, vergi ahlaki olarak nitelendirilen din, inanç, gelenek ve görenekler, toplumda vergiye uyumu teşvik eden en etkili faktörlerden birini oluşturmaktadır. Vergi idareleri, yalnızca hukuki ve idari mekanizmalarla gönüllü vergi uyumunu sağlamakta yetersiz kalmaktadır. Bu noktada mükelleflerin benimsemiş olduğu dini ve ahlaki değerler devreye girmektedir; bireyler, dini inançları gereği hırsızlık olarak kabul ettikleri vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarından uzak durmakta ve vergi ödeyen sorumlu birer birey olarak toplumsal yapıya katkıda bulunmaktadır. Toplumun büyük bir kısmı tarafından kabul edilen ahlaki ve erdemli davranışlar, vergiyle bütünleşmiş durumdadır ve denetimler sonucu vergi kaçırmanın tespiti halinde, toplum nezdinde olumsuz algı oluşmakta; mükellef ise pişmanlık ve utanma duygusu yaşayarak, gelecekte benzer davranışlardan kaçınmaktadır.

2.1.1.6. Mali Rant ve Mali Sömürü

Siyasi otorite konumundaki iktidar, kamusal mal ve hizmetlerin dağıtımı konusunda kimin hangi ölçüde ve hangi miktarda fayda sağlayacağını belirleme yetkisine sahiptir. Vergilerin toplanmasında izlenen yöntem ise, bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda esasına göre değil, onların ödeme gücü temel alınarak belirlenmektedir. Her ne kadar vergileme ilkeleri arasında yer alan adalet ilkesini göz önünde bulundursa da, bireylerin ödemiş

oldukları vergiler ile kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda arasında bir eşleşme çoğu zaman sağlanamamaktadır. Bu eşitsizlik, mali sömürü ve mali rant kavramlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Mali rant, mükellefin ödemiş olduğu vergi miktarına göre elde ettiği kamu hizmetlerinden sağladığı faydanın daha yüksek olması durumunu ifade ederken; mali sömürü, tam tersine, mükellefin ödemiş olduğu verginin sağladığı faydanın, aldığı kamu hizmetlerinin faydasından daha düşük olması durumunu tanımlar. Başka bir deyişle, bazı mükellefler daha az vergi ödeyip daha fazla kamu hizmetinden faydalanabilirken (mali rant), bazıları ise daha fazla vergi ödeyip daha az kamu hizmetinden yararlanabilmektedir (mali sömürü) (Demir, 2009:5-6).

Bireylerin kamusal hizmetlerden ne ölçüde yararlandıkları, gönüllü vergi uyumu üzerinde doğrudan etkili olabilmektedir. Siyasi iktidarın mükellefler ile kurduğu ilişki ve yürüttüğü kamu harcama politikaları, vergiye uyum sürecinin artmasına veya azalmasına yol açabilmektedir. Vergi koyma ve tahsil süreçlerini yöneten siyasi iktidarın, mükellefler tarafından nasıl algılandığı, vergiye gönüllü uyumun oluşmasında belirleyici bir rol oynar. Eğer bir mükellef, ödemiş olduğu verginin karşılığında yeterli düzeyde kamu hizmeti almadığını düşünüyor veya siyasi iktidara olan güvenini kaybetmişse, bu durum onun gönüllü vergi uyumunda ciddi bir kırılmaya yol açabilir. Benzer şekilde, kamu hizmetlerinin kalitesinin düşük olması, yolsuzluk ve kayırmacılık gibi uygulamaların yaygınlığı, bürokratik engellerin fazla oluşu, ekonomik kaynakların israf edilmesi ve aynı sınıftaki mükelleflerin farklı vergilendirilmesi gibi durumlar da vergiye gönüllü uyumu azaltan etkenler arasında sayılabilir (Tunçer, 2002:125).

Dolayısıyla, siyasi iktidarın vergileme sürecinde daha adil, şeffaf ve eşitlikçi bir yaklaşım sergilemesi; aynı zamanda sunduğu kamu hizmetlerinin tüm mükelleflere eşit ve adil şekilde ulaştırılmasını sağlaması, mali rant ve mali sömürü olgularını minimum seviyeye indirecek ve toplumun gönüllü vergi uyumu düzeyinin artmasına katkıda bulunacaktır.

2.1.1. Dışsal (Toplumsal Dışındaki) Faktörler

Bireyler ve toplumdan bağımsız bir şekilde ortaya çıkan ve bireylerin gönüllü vergi uyumunu etkileyen faktörler: Vergi denetimi, vergi cezalarının işlevselliği, vergi afları, vergi sisteminin karmaşık yapısı, istisna ve muafiyetler ve vergi idaresinin yapısından oluşmaktadır.

2.1.1.1. Vergi Denetimi

Devlet, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, vergi yükümlülüğünü tam olarak yerine getirmeyen veya hiç yerine getirmeyen mükellefleri tespit etmek

amacıyla yürütmekte olduğu denetim faaliyetleriyle, vergi sisteminin etkinliğini ve adaletini sağlamaya çalışmaktadır. Bu bağlamda vergi denetiminin temel amacı, sadece mevcut vergi kayıplarını ortaya çıkarmak değil, aynı zamanda vergi kaçakçılığının başlamadan önlenmesini sağlayarak mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki oluşturmaktır. Denetim, eğitim gibi vergilemede adalet ve çeşitlik gibi geniş kapsamlı amaçlara hizmet etmesinin yanı sıra, esas olarak mükelleflerin yasalara uygun bir biçimde vergilerini ödemelerini temin etmeyi hedefler. Mükelleflerin, her an denetlenebileceklerinin bilincinde olması durumunda, vergisel yükümlülüklerini zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirmesi beklenir; bu şekilde, herhangi bir vergi kaçırma veya vergiye aykırı davranışın ortaya çıkmadığı durumlarda, denetim süreci amaçlarına ulaşmış sayılmaktadır. Ayrıca, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmenin getireceği maliyet, denetimler sonucunda ortaya çıkabilecek cezai ve hukuki yaptırımlardan daha düşük olduğundan, mükelleflerin vergilerini zamanında ve doğru şekilde ödemesi sağlanabilmektedir (Aktan ve Çoban, 2006:146).

Öte yandan, vergi denetimlerinin yetersiz, seyrek veya etkisiz olduğu ortamlarda, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi ve bu yöndeki teşebbüsleri artış göstermektedir. Denetimin zayıf olduğu bir sistemde, mükellefler kendi kullanılabilir gelirlerini artırmak amacıyla çeşitli vergi kaçırma yöntemlerine başvurmakta ve böylece kazançlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Ancak denetim mekanizmasının etkin bir şekilde çalışması ve vergi kaçırma durumlarının tespit edilip cezai yaptırımların uygulanması, mükellefler üzerindeki yakalanma ihtimalini artırmakta ve dolayısıyla vergi kaçırma riskini ciddi ölçüde yükseltmektedir. Bu nedenle, vergi denetimlerinin sıkı, düzenli ve caydırıcı bir şekilde yürütülmesi, hem vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi hem de mükelleflerin vergisel disiplininin sağlanması açısından zorunlu ve elzem bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir (Karakoç, 2004:104).

Vergi denetimi, vergisini zamanında ve usulüne uygun olarak ödeyen mükellefler açısından herhangi bir olumsuz durum yaratmazken; vergilerini zamanında ödemeyen veya yasalara aykırı beyanda bulunan mükellefler açısından ciddi bir risk ve yaptırım faktörü oluşturmaktadır. Bu çerçevede, vergi denetiminin yalnızca mükelleflerin uyumunu sağlamakla kalmayıp, aynı zamanda mali, sosyal ve hukuki pek çok amaca hizmet ettiği ve vergi sisteminin güvenilirliğini, adaletini ve etkinliğini artırmak açısından kritik bir işlev gördüğü söylenebilir.

- Vergi denetiminin mali amacı, bütçeye kaynak yaratma ve sağlama amacı anlaşılmaktadır
- Vergi denetiminin sosyal amacı, vergilemede adalet ve çeşitlik

kavramlarının yerini bulması ve sosyal dengenin kurulması amacı anlaşılmaktadır.

- Vergi denetiminin hukuki amacı, yasa koyucu tarafından getirilmiş olan verginin tam ve eksiksiz bir şekilde alınarak, devlet kavramının büyüklüğünün tescil edilmesi amacı anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi ile gönüllü vergi uyumu arasında pozitif bir ilişki mevcuttur. Yani vergi denetiminde meydana gelen bir artış aynı zamanda, mükelleflerin vergiye uyumunda bir artışa sebep olmaktadır. Vergi denetiminin yapıldığı bir önceki denetim, ilerleyen zamanda yapılan denetimle birlikte mükellefin vergi kaçırma eğilimini iki şekilde etkiler: İlk olarak başından bir denetim geçiren mükellef, kendisinin denetime tabi tutulabileceği ihtimaliyle karşı karşıya kaldığından bundan sonraki süreçlerde de vergi beyanını doğru, eksiksiz ve usulüne uygun bir şekilde vermeye devam eder. İkinci olarak, başından bir denetim geçiren mükellef, diğer denetimlerde kendisinin denetlenme bir kez daha denetlenme ihtimalinin düştüğünü, bu bakımdan vergi beyanında eksik beyan etmesinin kendisini çok etkilemeyeceğini ve vergi kaçırma riskini almasının kendi kazancını arttıracığını düşünebilmektedir (Akbulut, 2003:94).

Vergi denetimi ihtimalinin yüksek olması ve mükellefin bir gün kendisinin de denetlenebileceği algısının oluşması, vergi kaçırma eğiliminde bir düşme görülmesine olanak tanır. Ancak dünya geneline bakıldığı zaman bazı gelişmiş ülkeler dışında, gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi denetimi istenilen düzeye erişmemiştir. Vergi denetim düzeyinin beş yıllık zamanaşımı süresine göre dizayn edilmesi yani mükellefin her beş yılda bir denetleneceğini bilmesi, o mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırıcı nitelikte işlev görür. Vergi denetim oranlarının %2-3 civarında olması vergiye gönüllü uyum çerçevesinde düşünüldüğü zaman yetersiz bir oran gibi görülmekte, aynı zamanda mükellefin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarının oluşmasına sebebiyet vermektedir (Karabacak, 2005:134).

2.1.1.2. Vergi Cezalarının İşlevselliği

Yasa koyucular tarafından hazırlanarak yürürlüğe giren her türlü yasal düzenleme, toplumun tüm bireyleri için bağlayıcı nitelik taşır ve bu düzenlemelere uyulması zorunludur. Kanunlara aykırı şekilde gerçekleştirilen her türlü eylem, hukuken bir yaptırıma tabi olup cezai sorumluluğu beraberinde getirir. Bu durum, vergi kanunları açısından da farklı değildir. Vergi kanunlarına uygun olmayan her türlü işlem veya beyan, yasal çerçevede bir suç teşkil eder ve cezai yaptırımla karşılık bulur. Suçun niteliğine, ağırlığına ve işleniş biçimine göre bu yaptırımların türü ve miktarı

değişkenlik gösterebilir. Vergi suçlarına ilişkin cezaların artırılması, vergiye aykırı davranışlarda bulunmak isteyen mükelleflerin bu tür fiillerden elde edecekleri olası kazançların azalmasına neden olur. Dolayısıyla, özellikle vergi kaçakçılığı ve vergi kanunlarına aykırı işlemlerin tespiti halinde, cezanın caydırıcılığını güçlendirmek amacıyla en üst sınırdan uygulanması gerekmektedir (Çomaklı, 2008:115).

Vergi cezalarının, diğer suç türlerine uygulanan cezalara kıyasla daha yüksek oranlarda belirlenmiş olması, vergi kaçakçılığı eğiliminin azalmasında önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü bu cezalar hesaplanırken yalnızca kaçırılan vergi miktarı değil, aynı zamanda tahsil edilemeyen verginin faizi ve maliyeti de göz önüne alınmakta, bu da vergi kaçırmanın maliyetini, vergiyi zamanında ve yasalara uygun bir şekilde ödeme maliyetinin çok üzerine çıkarmaktadır. Bu durumda, mükellef açısından vergi kaçırmak ekonomik bir rasyonellik taşımamaktadır. Vergi cezalarının yüksekliği, mükellefleri vergi kaçırma eyleminden uzak tutmakta; kişi, ödemesi gereken verginin yüksekliğine rağmen, vergi kaçırdığı takdirde karşılaşacağı ağır yaptırımların farkında olduğundan, bu eylemden caymaktadır. Böylelikle cezaların yüksekliği, vergi kaçakçılığını azaltan ve gönüllü vergi uyumunu teşvik eden bir önleyici mekanizma işlevi görmektedir (Yılmaz, 2006:70-71).

Vergi cezalarının mahiyeti ve nasıl uygulanması gerektiği konusu ise akademik çevrelerde uzun süredir tartışılmaktadır. Bu tartışmaların bir kısmı, vergi suçlarının toplumsal düzeni ve kamu gelirlerini tehdit eden bir yönü olduğundan hareketle, vergi cezalarının yalnızca maddi değil, aynı zamanda hürriyeti kısıtlayıcı (örneğin hapis) nitelikte de olması gerektiğini savunmaktadır. Diğer bir görüş ise vergilerin ekonomik bir araç olduğu, dolayısıyla bu alandaki yaptırımların da ekonomik nitelikte kalması gerektiği yönündedir. Ancak her iki görüş de temelde ortak bir noktada buluşmaktadır: vergi cezalarının amacı, kamu maliyesinde ortaya çıkabilecek kayıpları önlemek, vergi sisteminin caydırıcılığını sağlamak ve mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmeye teşvik eden bir denetim ve yaptırım mekanizması oluşturmaktır (Biberoğlu, 2006:77).

Vergi cezalarının uygulanma düzeyi ile mükelleflerin vergiye aykırı eylemlerde bulunma oranı arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Denetimlerin sıklığı ve cezaların ağırlığı, mükelleflerin beyan davranışlarını şekillendirmektedir. Bir mükellef, sistemde denetimlerin sık yapıldığını ve cezaların ciddi şekilde uygulandığını gördüğünde, vergi kaçırmanın getireceği riskin, potansiyel kazancından daha yüksek olduğunu düşünür. Bu durumda mükellef, gelirinin tamamını beyan ederek yasal sınırlar içinde vergilendirilmekte bir sakınca görmez. Bu şekilde uygulanan etkili denetim

ve caydırıcı cezalar, hem mükellef davranışlarını disipline eder hem de diğer bireyler üzerinde vergilemede adaletin sağlandığına dair bir güven algısı oluşturur. Bu güven duygusu, toplum genelinde gönüllü vergi uyumunun artmasını teşvik eden önemli bir psikolojik unsur olarak karşımıza çıkar (Aktan ve Çoban, 2006:146-147).

Ancak yalnızca denetim sıklığının artırılması, vergi kayıplarını tamamen önlemek için yeterli değildir. Denetimlerin etkinliği, uygulanan cezaların caydırıcılığıyla desteklenmediği takdirde, sistemde beklenen düzeyde vergi uyumu sağlanamaz. Dolayısıyla, vergi denetimlerinin düzenli ve kapsamlı biçimde yürütülmesinin yanı sıra, bu denetimlerin sonuçlarının somut cezai yaptırımlarla desteklenmesi gerekmektedir. Denetim ve ceza sisteminin birbirini tamamlayıcı bir şekilde işlemesi, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etme olasılığını en aza indirecek, vergi bilincini güçlendirecek ve toplum genelinde vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Neticede, güçlü bir denetim ve etkili bir ceza sistemi, hem vergi gelirlerinin korunmasına hem de adaletli bir mali düzenin tesisine hizmet eden temel unsurlar olarak değerlendirilmektedir.

2.1.1.3. Vergi Afları

Vergi afları, en genel ve açık biçimiyle, devletin egemenlik yetkisinden doğan gücünü kullanarak, vergi yasalarına aykırı davranan mükellefler hakkında uygulamış olduğu idari, mali ve hukuki yaptırımların kısmen veya tamamen kaldırılması olarak tanımlanabilir (Şenyüz, 1995:71). Başka bir ifadeyle vergi affı, devletin çeşitli nedenlerle tahsil edemediği ya da eksik tahsil ettiği vergi alacaklarına ilişkin cezai yaptırımlardan, faizlerden veya ek mali yükümlülüklerden feragat etmesi ve mükelleflere belirli koşullar altında bir ödeme kolaylığı ya da borç silme imkânı tanıması anlamına gelmektedir (Demir, 2009:7). Vergi afları, tarih boyunca pek çok ülkede ekonomik, mali ya da sosyal gerekçelerle başvurulmuş bir maliye politikası aracı olarak karşımıza çıkmıştır. Özellikle ekonomik durgunluk dönemlerinde, kamu gelirlerini artırmak, bütçe açıklarını kapatmak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek amacıyla gündeme gelen bu uygulamalar, mali sistemin istikrarını sağlamada kısa vadede etkili bir yöntem olarak görülmektedir.

Ancak vergi affı, kamu maliyesi literatüründe yalnızca teknik bir düzenleme olarak değil, aynı zamanda etik, ekonomik ve sosyal boyutlarıyla da tartışılan bir olgudur. Bu bağlamda, vergi aflarının gerekliliği veya gereksizliği üzerine iki temel yaklaşım ortaya çıkmaktadır. Vergi affını “gerekli” gören görüşe göre, bu tür düzenlemeler hem devlete hem de mükelleflere önemli faydalar

sağlamaktadır. Özellikle geçmişte çeşitli nedenlerle vergi yükümlülüklerini yerine getirmemiş, kayıt dışı faaliyetlerde bulunmuş ya da vergisel yükümlülüklerini eksik beyan etmiş mükellefler açısından vergi affı, bir tür “yeni başlangıç” fırsatı sunmaktadır. Mükellef, geçmişte yaptığı hatalardan pişmanlık duyabilir; ancak cezai yaptırımların ağırlığı nedeniyle sisteme geri dönmekte tereddüt yaşayabilir. Vergi affı, bu mükelleflerin yeniden vergi sistemine kazandırılmasına ve kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkıda bulunur.

Ayrıca, vergi affı ekonomik nedenlerle vergi borcunu ödeyemeyen bireyler için de bir mali kolaylık sağlar. Özellikle ekonomik kriz, gelir kaybı veya nakit akışı sıkıntısı gibi nedenlerle vergi borçlarını zamanında ödeyemeyen mükellefler açısından, af uygulamaları ödeme planlarının yeniden yapılandırılması ve faiz yükünün hafifletilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu sayede hem devlet tahsil edemediği gelirleri kısmen de olsa toplayabilir, hem de mükellefler mali sisteme yeniden entegre olabilir. Ayrıca vergi affı, vergi tabanını genişletmekte ve uzun vadede vergi oranlarının düşmesine katkıda bulunabilmektedir. Bu durum, vergi yükünün daha geniş bir kesim arasında adil biçimde paylaşılmasını sağlayarak, vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler açısından da olumlu bir sonuç doğurabilir (Güner, 1998:262).

Buna karşın, vergi aflarının olumsuz yönlerine dikkat çeken ve bu uygulamaları gereksiz veya zararlı gören bir diğer görüş ise oldukça güçlüdür. Bu bakış açısına göre, vergi afları kamu maliyesinde disiplin eksikliğinin, vergi idaresinin etkin çalışmamasının ve vergi toplama konusundaki başarısızlığın bir göstergesidir. Devletin sürekli olarak af çıkarma yoluna gitmesi, vergi sisteminin güvenilirliğini ve caydırıcılığını zayıflatmakta, vatandaşın devlete olan güvenini sarsmaktadır. Zira vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler, bu tür af uygulamaları nedeniyle kendilerini cezalandırılmış hissederken; vergisini eksik ödeyen veya hiç ödemeyen mükellefler, cezai yaptırımlardan kurtuldukları için ödüllendirilmiş olmaktadır.

Bu durum, toplumda adalet ve eşitlik duygusunun zedelenmesine yol açmakta, vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler, affedilen borçlulara nazaran mali yükümlülüklerini yerine getirmiş olmalarına rağmen, herhangi bir avantaj elde edememekte; buna karşın yükümlülüklerini ihmal eden mükellefler, faiz ve cezadan muaf tutulmak suretiyle mali açıdan avantajlı duruma geçmektedir. Bu da vergisini dürüst şekilde ödeyen bireyler için bir “ahlaki cezalandırma” niteliği taşımaktadır. Üstelik vergi afları, mükellefler nezdinde “nasıl olsa bir gün af çıkar” düşüncesini güçlendirerek, gelecekteki gönüllü vergi uyumunu

azaltmaktadır. Yani, sık aralıklarla çıkarılan aflar, kısa vadede kamu gelirini artırsa da uzun vadede vergi sisteminin sürdürülebilirliğini tehdit eden bir unsur haline gelmektedir (Karakoç, 2004:98-99).

Ayrıca, vergi afları ekonomik sistem içinde haksız rekabetin de doğmasına neden olmaktadır. Vergisini zamanında ödeyen işletmeler, yükümlülüklerini yerine getirmedikleri halde aftan yararlanan işletmeler karşısında dezavantajlı duruma düşmektedir. Bu durum hem mali adaleti zedeler hem de dürüst vergi davranışını cezalandıran bir yapının oluşmasına neden olur. Dolayısıyla, vergi afları kısa vadede mali bir rahatlama aracı olarak görülse de uzun vadede ekonomik disipline, vergi bilincine ve toplumsal güvene zarar vermektedir.

Sonuç olarak, vergi afları mali sistemin işleyişinde “çift taraflı bir kılıç” niteliği taşımaktadır. Bir yandan kamu gelirlerini artırma, kayıt dışı ekonomiyi azaltma ve mükellefleri sisteme geri kazandırma gibi olumlu etkiler yaratırken; diğer yandan vergi adaletini zedeleme, gönüllü uyumu azaltma ve ahlaki bozulmaya yol açma gibi olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle vergi affı uygulamaları, kısa vadeli gelir artırma politikası olarak değil, yalnızca istisnai durumlarda, kapsamı iyi belirlenmiş, süreklilik arz etmeyen bir mali politika aracı olarak değerlendirilmelidir.

2.1.1.4. Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı

Mükellefin hangi tutarda vergi ödeyeceği, vergi borcunun hangi esaslara göre belirleneceği, vergi idarelerinin bu süreçte uygulayacağı usul ve yöntemler, tarafların karşılıklı hak ve yükümlülükleri ile birlikte, tüm vergilendirme sürecinin çerçevesi vergi kanunları aracılığıyla belirlenmektedir. Bu nedenle, vergi kanunlarının hazırlanması ve yürürlüğe konulması aşamasında, açıklık, sadelik ve anlaşılabilirlik ilkeleri büyük önem taşımaktadır. Zira vergi kanunlarının yorum gerektirmeyecek kadar net ve açık bir biçimde kaleme alınması, hem mükelleflerin yükümlülüklerini doğru şekilde yerine getirmesini sağlar hem de vergi idaresinin görevini etkin biçimde yerine getirmesine olanak tanır. Kanunların açık olmadığı, yorumlamaya açık ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu durumlarda ise hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından hukuki ve idari belirsizlikler ortaya çıkar.

Ne var ki, teorik olarak vergi kanunlarının açık, sade ve anlaşılır olması gerektiği kabul edilse de, pratikte bu idealin çoğu zaman gerçekleştirilemediği görülmektedir. Günümüzde yürürlükte bulunan vergi kanunları, gerek içerik gerekse teknik dil bakımından oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Mali hukuk, muhasebe ve iktisat gibi alanlarda uzman kişiler için bile yorumlanması güç olan bu mevzuat, sıradan bir mükellef açısından çok daha büyük zorluklar barındırmaktadır. Bu durum, mükelleflerin vergisel

yükümlülüklerini tam olarak kavrayamamasına, dolayısıyla da vergiye gönüllü uyumun düşmesine neden olmaktadır. Mükellef iyi niyetli de olsa, vergi kanunlarının dilinin karmaşık olması nedeniyle yanlış beyan ya da eksik ödeme gibi durumlarla karşılaşabilir. Böyle bir durumda, mükellef aslında kasıtlı olmadan vergi kaybına neden olmakta; bu ise hem mükellef hem de devlet açısından istenmeyen sonuçlar doğurmaktadır.

Diğer taraftan, kötü niyetli mükellefler için bu karmaşık sistem bir “fırsat alanı” oluşturmaktadır. Vergi mevzuatındaki belirsizlikler, bu tür mükelleflerin çeşitli yasal boşluklardan yararlanarak vergi kaçırma veya vergi kaçınma davranışlarını gizlemelerine olanak tanımaktadır. Yani, karmaşık vergi düzenlemeleri, dürüst mükellefi cezalandırırken, kötü niyetli mükellefin riskini azaltmakta ve vergi adaletini zedelemektedir. Vergi idaresi açısından bakıldığında da benzer bir sorun söz konusudur; zira mükellefin iyi niyetli mi yoksa kötü niyetli mi olduğunu ayırt etmek, karmaşık bir mevzuat sistemi içinde neredeyse imkânsız hale gelmektedir. Bu da dürüst mükellefin haksız yere cezalandırılması gibi adalet duygusunu sarsan sonuçlara yol açmaktadır (Çoban, 2004:60-61).

Vergi sisteminin karşı karşıya kaldığı temel sorunlardan bir diğeri ise vergi kanunlarında sık yapılan değişikliklerdir. Vergi mevzuatının sürekli olarak değiştirilmesi, hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından ciddi belirsizlikler doğurur. Vergi kanunlarının sık sık revize edilmesi, mükelleflerin sisteme olan güvenini azaltır ve bu durum vergiye gönüllü uyumun düşmesine neden olur. Sürekli değişen vergi oranları, yeni muafiyet ve istisna düzenlemeleri veya farklı beyan süreleri, mükelleflerin sistemden uzaklaşmasına yol açar. Ayrıca bu değişiklikler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarını da teşvik eder; çünkü mükellefler bu değişim sürecinde ortaya çıkan geçici belirsizliklerden yararlanma eğilimine girerler. Bu durumun iki önemli sonucu vardır: İlki, vergi idaresinin yönetim maliyetlerinin (tax administration cost) artması; ikincisi ise vergiye gönüllü uyumun (tax compliance) azalmasıdır (Biberoğlu, 2006:76).

Vergi mevzuatında yapılan düzenlemelerin ayrıntı düzeyi arttıkça, yani kanunlar mikro düzeyde her durumu düzenlemeye çalıştıkça, sistemin anlaşılabilirliği azalmaktadır. Vergi kanunlarının çok fazla detaya boğulması, uygulamada öngörülemeyen sorunlara yol açmakta ve hem mükelleflerin hem de idarenin iş yükünü artırmaktadır. Oysa bu ayrıntılı düzenlemeler, genellikle vergi uygulamalarında yaşanan teknik sorunları çözmek amacıyla yapılmaktadır. Ancak ayrıntı arttıkça, yasanın yorumlanabilirliği düşer ve vergi kanunlarının içinden çıkılmaz bir hale gelmesine neden olur. Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler fayda sağlamaktan ziyade yeni sorunlar doğurur. Bu

noktada yapılması gereken, vergi düzenlemelerinin hazırlanmasında hem mükellef hem de vergi idaresinin uygulamada karşılaşılabileceği zorlukların dikkate alınması, gereksiz karmaşıklıklardan kaçınılması ve basit, anlaşılır bir yasal çerçevenin oluşturulmasıdır (Akdoğan, 1999:101-102).

Karmaşık ve sürekli değişen bir vergi mevzuatı, yalnızca mükellefler açısından değil, aynı zamanda vergi idaresi ve yargı organları açısından da sorun teşkil etmektedir. Vergi düzenlemelerinin açık ve sade bir dille kaleme alınmaması, uygulamada yorum farklılıklarına, buna bağlı olarak da uzun süren vergi davalarına neden olmaktadır. Bu durum, hem idari hem de yargısal süreçlerin etkinliğini azaltmakta, dolayısıyla vergi sisteminin bütünsel verimliliğini düşürmektedir.

Sonuç olarak, vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için kanunların sade, açık, tutarlı ve istikrarlı olması gerekir. Vergi kanunlarının sık değişmesi ve aşırı detaylandırılması, mükelleflerin vergi bilincini olumsuz yönde etkilemekte, vergiye gönüllü uyumu azaltmakta ve vergi idaresi açısından yüksek idari maliyetlere yol açmaktadır. Buna karşın, sade ve öngörülebilir bir vergi mevzuatı, mükelleflerin yükümlülüklerini daha doğru bir şekilde anlamalarına, devlete olan güvenin artmasına ve gönüllü vergi uyumunun güçlenmesine katkı sağlar. Dolayısıyla, vergi düzenlemelerinde amaç, karmaşık teknik ayrıntılardan kaçınıp, hem idare hem de mükellef açısından uygulanabilir, adil ve kolay anlaşılır bir sistemin oluşturulması olmalıdır (Kumluca, 2003:94).

2.1.1.5. İstisna ve Muafiyetler

Devlet, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, sosyal refahı artırmak veya belirli siyasi hedeflere ulaşmak amacıyla bazı kişi, kurum veya sektörler vergisel avantajlar sağlayabilir. Bu avantajlar çoğunlukla istisna ve muafiyet adı altında düzenlenmekte olup, belirli kişi veya gelirlerin geçici ya da kalıcı olarak vergi yükümlülüğü dışında bırakılmasını ifade eder. Ancak, devletin bu tür düzenlemeleri uygularken temel hedefi sadece ekonomik fayda yaratmak değil, aynı zamanda vergilemede adalet, eşitlik ve tarafsızlık ilkelerini korumak olmalıdır. Zira vergi sisteminde yapılan istisna ve muafiyet uygulamaları, doğru yönetilmediği takdirde, piyasanın dengeli işleyişini bozmakta ve rekabet adaletini zedeleyebilmektedir.

Nitekim serbest piyasa ekonomisi, tüm aktörlerin eşit koşullar altında rekabet etmesine dayalı bir sistemdir. Bu nedenle, devletin belirli kişi veya kurumlara ekonomik, siyasi ya da sosyal gerekçelerle sağladığı ayrıcalıklar, piyasa dinamiklerini olumsuz yönde etkileyebilir. Örneğin, büyük sermaye gruplarına veya güçlü işletmelere tanınan vergi istisnaları, rekabet gücü

sınırlı olan küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ'lerin) piyasada tutunma şansını azaltmakta, hatta bazı durumlarda bu işletmelerin faaliyetlerini sonlandırarak piyasadan çekilmelerine yol açmaktadır. Bu durum yalnızca ekonomik yapıyı değil, istihdam düzeyini, gelir dağılımını ve toplumsal refahı da olumsuz etkileyen bir sonuç doğurur.

Bu nedenle devletin, istisna ve muafiyet politikalarını oluştururken son derece dikkatli ve dengeli bir yaklaşım benimsemesi gerekmektedir. Uygulamada alınacak her karar, yalnızca belirli bir grubu destekleme amacı taşımamalı, aynı zamanda piyasa mekanizmasının doğallığını korumaya yönelik olmalıdır. Vergilemede adalet ilkesinin temelini oluşturan herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi anlayışı, bu tür düzenlemelerde göz ardı edilmemelidir. Aksi halde, devletin iyi niyetli olarak sağladığı bir muafiyet ya da istisna, uzun vadede vergi sistemine olan güveni zedeleyebilir ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltabilir.

Dolayısıyla devlet, istisna ve muafiyet kararlarını alırken hem ekonomik dengeleri korumak, hem de sosyal adalet ve rekabet eşitliğini gözetmek durumundadır. Herhangi bir kişi veya kuruma ayrıcalık tanınması, diğer mükellefler nezdinde haksızlık duygusuna yol açacağından, bu tür uygulamaların en alt düzeyde tutulması ya da yalnızca objektif, ölçülebilir ve kamu yararına açık biçimde gerekçelendirilmiş durumlarda uygulanması önem arz etmektedir. Sonuç olarak, devletin vergisel istisna ve muafiyetleri düzenlerken adil, tarafsız, şeffaf ve sürdürülebilir bir vergileme politikası benimsemesi; hem piyasanın istikrarlı işleyişinin korunması hem de toplumsal güvenin sağlanması açısından zorunludur.

2.1.1.6. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresinin temel görevlerinden biri, yalnızca vergi toplamakla sınırlı kalmayıp, aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracak bir sistemin inşasını ve sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Bu kapsamda vergi idaresinin faaliyetleri, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak, onları bilinçlendirmek ve vergiye ilişkin süreçlerde karşılaşılabilecekleri zorlukları en aza indirmek üzerine şekillenmelidir. Bu çerçevede mükelleflerin hak ve sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesi, yasal haklarının korunması, vergisel konularda rehberlik edilmesi ve mükellef ile idare arasındaki iletişim kanallarının açık ve şeffaf bir biçimde işletilmesi vergi idaresinin asli görev alanı içinde yer almaktadır.

Dolayısıyla, mükelleflerin gönüllü olarak vergiye uyum göstermelerini teşvik etmek, yalnızca denetim ve cezalandırma mekanizmalarıyla değil, aynı zamanda güven, şeffaflık ve adalet temelli bir ilişki kurmakla mümkündür.

Vergi idaresi, bu süreci sağlıklı biçimde yürütebilmek için mükelleflerin ihtiyaç duyduğu bilgilere hızlı ve doğru biçimde ulaşabilmesini sağlamalı, dijitalleşen dünyada etkili hizmet kanalları oluşturarak mükellef memnuniyetini artırmalıdır. Vergi dairelerinde sunulan hizmetlerin kalitesi, mükelleflerin idareye duyduğu güveni doğrudan etkileyen bir faktördür. Bu nedenle, vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere karşı **nazik, saygılı, çözüm odaklı ve rehberlik eden** bir tutum sergilemesi, vergi ahlakının yükselmesinde ve vergiye gönüllü uyumun artmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Bunun yanı sıra, vergi idaresinin mükellefleri sadece yükümlülükleri konusunda değil, aynı zamanda sahip oldukları haklar ve yasal güvenceler hakkında da bilgilendirmesi gerekmektedir. Mükelleflerin kendilerini adil bir sistemin parçası olarak görmeleri, onların vergiye karşı tutumlarını olumlu yönde etkiler. Bu durum, sadece ekonomik bir gereklilik değil, aynı zamanda toplumsal bir güven inşası anlamına da gelir. Vergi idaresinin görevi, bu güveni tesis ederek, mükelleflerin vergi sistemine olan inançlarını güçlendirmektir.

Sonuç olarak, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin sağlıklı bir zeminde yürütülmesi, yalnızca idarenin vergi toplama başarısını değil, aynı zamanda toplumun genel vergi ahlakı düzeyini de belirleyen bir unsurdur. Bu nedenle etkin bir vergi idaresi, hem yasal çerçevede belirlenmiş görevlerini eksiksiz yerine getirmeli hem de mükelleflerin beklentilerine duyarlı, güven temelli bir yönetim anlayışı geliştirmelidir. Böyle bir yaklaşım, vergiye gönüllü uyumun doğal bir sonuç olarak ortaya çıkmasına katkı sağlayacak ve uzun vadede vergi sisteminin istikrarını güçlendirecektir.

Sonuç

Mükellef üzerinde gönüllü vergi uyumunun oluşması ve mükellefin vergi uyumsuzluğu yaratacak tutum ve davranışlarda bulunmaması, mükellefin verginin anlam ve önemini anlamasına aynı zamanda vergi bilincinin oluşmuş olmasına bağlıdır. Verginin mahiyetini iyi şekilde anlayan, aynı zamanda vergi bilinci oluşmuş bireylerin vergiye gönüllü uyum süreci hızlanır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanabilmesi için çeşitli faktörler vardır. Bunlar toplumdan kaynaklanan içsel faktörler ve toplumun dışından kaynaklanan dışsal faktörler olmak üzere ikiye ayrılır. İçsel faktörler kendi içerisinde; toplumun demografik yapısı, toplumun eğitim düzeyi, toplumun gelir seviyesi, toplumun politik tercihleri, toplumun din, inanç, gelenek ve görenekleri, mali sömürü ve mali rant olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır. Aynı şekilde dışsal faktörlerde kendi içerisinde; vergi denetimi, vergi cezalarının işlevselliği, vergi afları, vergi sisteminin karmaşık yapısı,

istisna ve muafiyetler ve vergi idaresinin yapısı olmak üzere altı faktörden oluşmaktadır.

Mükellefin gönüllü vergi uyumunun oluşabilmesi için, vergi konusunda almış olduğu eğitim önemlidir. Bu bakımdan bireylere verginin önemini kazandırıp aynı zamanda vergi bilinci oluşturan üniversite eğitiminin, vergiye gönüllü uyum sürecinde pozitif etkisi kaçınılmaz bir gerçektir. Bu bakımdan iyi bir eğitim almış bireylerin vergi bilincinin yüksek bundan hareketle de, gönüllü vergi uyumunun oluşmuş olması beklenmektedir.

Öneriler

Devletin mali istikrarını koruyabilmesi, kamu hizmetlerini kesintisiz sürdürebilmesi ve toplumsal refah düzeyini artırabilmesi, büyük ölçüde bireylerin vergiye karşı geliştirdikleri tutum ve davranışlarla yakından ilişkilidir. Vergi, yalnızca bir ekonomik zorunluluk değil; aynı zamanda toplumsal yaşamın devamı, kamu yararının korunması ve devletin vatandaşlarına karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için vazgeçilmez bir araçtır. Bu nedenle, devletin en temel görevlerinden biri, vatandaşlarında vergi bilinci oluşturmak ve vergisel sorumluluk duygusunu güçlendirmektir. Vergi bilinci, bireylerin verginin toplumsal önemini, kamu hizmetlerinin finansmanındaki rolünü ve vergi ödememenin yaratacağı olumsuz sonuçları kavraması anlamına gelmektedir.

Vergi bilincinin gelişmesi, bir toplumda vergiye karşı gönüllü uyumun artmasının da ön koşuludur. Çünkü birey, ödediği verginin karşılığında aldığı kamu hizmetlerini fark ettiğinde, vergi ödeme davranışını bir yükümlülüğünden çok bir vatandaşlık görevi olarak görmeye başlar. Bu farkındalığın yaratılabilmesi ise sistematik, planlı ve uzun vadeli vergi eğitim politikalarıyla mümkündür. Devlet, vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek için, yalnızca yasal ve idari düzenlemelere değil, aynı zamanda eğitim yoluyla toplumsal bilinç inşasına da ağırlık vermelidir.

Bu bağlamda, ilk öğretim çağından itibaren vergi eğitimi verilmesi, vatandaşların küçük yaşlardan itibaren vergiye karşı doğru bir tutum geliştirmelerini sağlayacaktır. İlkokul düzeyinde verginin temel kavramları, neden ödendiği, kamu hizmetleriyle ilişkisi; ortaöğretimde ise vergi ahlakı, vergisel adalet, vatandaşlık sorumluluğu gibi konular öğretilmelidir. Üniversite düzeyinde ise vergi sistemi, vergi politikalarının ekonomik etkileri ve mali disiplin kavramları işlenmelidir. Vergi eğitimi, ezberci bir yaklaşımdan ziyade, katılımcı, uygulamalı ve yaşamla ilişkilendirilmiş bir anlayışla sunulmalıdır. Böylece öğrenciler, verginin soyut bir kavram değil,

toplumsal yaşamın devamlılığı açısından somut bir gereklilik olduğunu kavrayabilirler.

Bu eğitimi verecek kişilerin nitelikleri de en az müfredat kadar önemlidir. Vergi eğitimini yürütecek öğretmenlerin, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri mezunu olmaları, mali ve ekonomik konularda donanımlı olmalarını sağlar. Ancak bununla birlikte pedagojik formasyon da şarttır; zira mali kavramların öğrencilere doğru yöntemlerle aktarılabilmesi için eğitim bilimleri formasyonuna sahip olunmalıdır. Bu iki alanın birleşimiyle yetişmiş eğitimciler, hem teorik bilgiyi aktarabilir hem de öğrencilerde vergiye yönelik olumlu tutum ve davranış geliştirebilirler.

Devletin vergi bilinci oluşturma sürecinde yalnızca eğitim sistemine değil, toplumsal farkındalık kampanyalarına da ağırlık vermesi gerekir. Günümüz dünyasında tüketim alışkanlıkları, reklam ve dijital yönlendirmeler aracılığıyla sürekli teşvik edilmekte, bireyler gelirlerinin ötesinde bir harcama eğilimi göstermektedir. Bu durum yalnızca bireysel borçlanmayı değil, aynı zamanda kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasını da beraberinde getirmektedir. Devletin burada yapması gereken, bireylere kısa vadede kayıt dışı davranışların getireceği sözde avantajların, uzun vadede hem bireysel hem de toplumsal açıdan büyük kayıplara yol açtığını anlatmaktır. Bu amaçla devlet, kamu spotları, sosyal medya kampanyaları, vergi bilincini artırmaya yönelik ödüllü yarışmalar, farkındalık projeleri ve interaktif platformlar aracılığıyla vatandaşlarla iletişim kurmalıdır.

Bunun yanında, devletin vergiye gönüllü uyumu artırmada yalnızca vatandaşları bilinçlendirmekle yetinmemesi, aynı zamanda vergi idaresinin tutum ve davranışlarını da dönüştürmesi gerekir. Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin temelinde karşılıklı güven, saygı ve şeffaflık yer almalıdır. Vergi idaresi, mükellefleri birer “vergi yükümlüsü” olarak değil, kamu hizmetlerinin finansmanına gönüllü katkı sağlayan birer “vatandaş ortağı” olarak görmelidir. Bu yaklaşım, vergiye karşı algıyı kökten değiştirir.

Vergi idaresinin aldığı kararlar, açık, sade, anlaşılır ve mükellefin bilgi düzeyine uygun bir dille kamuoyuna duyurulmalıdır. Yasal düzenlemeler sık sık değişmemeli, değişiklikler yapılacaksa mükelleflere önceden yeterli süre tanınarak, yeni düzenlemelere uyum sağlama fırsatı verilmelidir. Kanun metinlerinin karmaşık ve yoruma açık ifadeler içermesi, hem idari süreçte hem de mükellef davranışlarında belirsizlik yaratmaktadır. Bu durum, vergiye gönüllü uyumu azaltmakta, vatandaşlarda “adaletsizlik” algısına yol açmaktadır.

Devletin vergiye gönüllü uyumu artırmak için attığı her adım, yalnızca

mali değil, aynı zamanda sosyolojik bir boyuta da sahiptir. Çünkü bireylerin vergiye karşı tutumları, onların devlete duydukları güvenle, adalet algısıyla ve toplumsal aidiyet hisleriyle yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin mükelleflere saygılı, adil ve rehberlik edici yaklaşımı, vergi ahlakını güçlendirir. Bu durum, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermelerini sağlayarak, devletin vergi gelirlerini artırır ve kayıt dışı ekonominin önlenmesine katkı sunar.

Sonuç olarak, vergi bilinci, vergiye bakış açısı ve gönüllü uyum, yalnızca ekonomik birer kavram değil, aynı zamanda toplumsal bir kültürün parçasıdır. Devlet, bireylerde bu kültürü inşa etmek istiyorsa, yalnızca cezai yaptırımlarla değil, eğitim, iletişim ve güven temelli politikalarla hareket etmelidir. Vergi bilincinin güçlü olduğu toplumlarda vatandaş, devleti bir “otorite” olarak değil, bir “ortak” olarak görmekte; vergi ödeme davranışını bir yükümlülük değil, toplumsal bir sorumluluk olarak değerlendirmektedir. Bu nedenle, gönüllü vergi uyumunu hedefleyen bir mali sistem, yalnızca teknik düzenlemelere değil, aynı zamanda vatandaş-devlet ilişkisinin niteliğini dönüştürecek bir kültürel altyapıya da ihtiyaç duymaktadır.

Kaynakça

- Abdiyeva, R., Özdil, T., ve Pirimbayev, C. (2015). Geçiş Ekonomilerinde Vergi Kültürü ve Etkileyen Faktörler: Kırgızistan Örneği. Bilig: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. 75: 43-73
- Akbulut, A.R. (2003). Vergiye Gönüllü Uyum. Vergi Dünyası Dergisi. 266: 90-96
- Akdağ, M. (1959). Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi I, Ankara: Yapı Kredi Yayınları
- Akdoğan, A. (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- _____(2006). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- _____(1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 1(2): 101-102
- _____(1989). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi Aksoy, Ş. (2011). Kamu Maliyesi. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Aktan, C.C. ve Çoban, H. (2006) Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler. Ankara: Seçkin Yayınları
- _____(2006). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. Ankara: Seçkin Yayınları
- ____ve Vural, İ.Y. (2002). Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Gelir Eşitsizliği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri. Ankara: H a k - İ ş Konfederasyonu Yayınları 1999). Ağır Vergi Yüğü ve Yeraltı Ekonomisi. Vergi Sorunları Dergisi. 125: 51-55
- Alicendioğlu, Y. (1981). Vergilemenin Ekonomik Sınırları. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
- Allingham, M.G. ve Agnar, S. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economics. 1(3-4): 324
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe. Journal of Economics Psychology. 27: 224-246, Sanchez, I. ve Dejuan, A. (1995). Economic and Noneconomic Factors in Tax Compliance. Kyklos. 48(1): 3-18

- Amini, M. (2010). The Principle of Equality and Ability Pay in The Dutch Tax System and The Influences By Domestic Law, Tax Treatises, OECD, EU Law, WTO Law. Unpublished Mater's Thesis. Tilburg University
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. Journal of Economic Literature. 36: 818-860
- Ata, A.Y. (2001). Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi. Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Ata, B. (1999). Maliye Politikası. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları
- Aydın, M. (2013). Türkiye’de Vergileme ve İşsizlik. İstanbul: Ijopce Yayınları
- Aytaç, E. ve Tüğen, K. (1987). Kamu Maliyesine Giriş. Ankara: Palme Yayınevi
- Batirel, Ö.F. (2007). Kamu Maliyesi ve Yönetimi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları
- Baş, H. (2011). Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesi’nin Bakış Açısı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Baloğlu, F., Yılmaz, B.E. ve Şeker, M. (2010). Sosyolojik Açidan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları
- Becker, G.S. (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. Journal of Political Economy. 76(2): 169-217
- Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları Sempozyumu Bildiri Kitabı (ss. 513-532). T.C. Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya. 10-14 Mayıs 2004
- Biberoğlu, E. (2006). Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyum. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Canbay, T. ve Çetin, C. (2007). Vergi Uyum Belirleyen Bir Faktör Olarak Vergi Kültürü, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. 5(1): 52-64
- Chung, J. (2004). The Effect of Friendly Persuasion And Gender on Tax Compliance Behavior. Journal of Bussiness Ethics. 133-145
- Coşgun, M. (2012). Popüler Kültür ve Tüketim Toplumu. Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi. 1(1): 837-850
- Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları
- Çak, M., Şeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010). Türkiye’de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması. İSMIMO Yayınları. 134: 76-77
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 120: 213-228

- Çelebi, E.C. (2016). Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çelik, B. (2001). Vergilemede Müdahale İlkesi: Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelemesi. Ankara: Gazi Kitabevi
- Çiloğlu, İ. (2000). Teşvik Politikalarının Yönlendirme Gücü. Hazine Dergisi. 13: 30
- Çoban, H. (2004). Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çomaklı, Ş.E. (2008). Mükellef Sosyo- Psikolojisi Açısından Vergi Ödemesini Etkileyen Genel Faktörler. Vergi Dünyası Dergisi. 322
- Demir, İ.C. (1999). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları: Afyon İli Örneği Anket Çalışması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. Akademik Bakış Dergisi. 18: 1-10
- Demircan, A.S. (2015). Katma Değer Vergisi: Vergi Adaleti, Eşitlik ve Sosyal Devlet. TBB Dergisi. 121: 277-290
- Devos, K. (2014). Tax Compliance Theory and The Literature. Springer Netherlands.
- Dikmen, O. (1964). Maliye Dersleri. İstanbul: Sermet Matbaası
- Doğanyığıt, S. (1993). Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi. Sayıştay Dergisi. 4(13): 36-39
- Dornstein, M. (1987). Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases. Journal of Economic Psychology. 8: 59
- DPT. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Vergi Özel İhtisas Raporu. Ankara
- Dubin, A.J. ve Louis L.W. (1988). An Amprical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. National Tax Journal. 41(1): 61-71
- Dunn, D. (2006). <http://www.wordwiz72.com/econ.html>, (10.09.2017)
- DW. (2010). <http://www.dw.com.tr/almanya-kilisc-devlet-iliskisini-tartisiyor/a-58827>, (10.06.2017)
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. ve Çetinkaya, Ö. (2010). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi
- Egeli, H. ve Diril, F. (2014). Vergi Bilincinin Oluşumunda Bilişim Teknolojilerinin Rolü: İzmir İli İçin Bir Uygulama. Sosyoekonomi. 22(33): 33-55
- Eker, A. ve Meriç M. (2000). Devlet Borçları (Kamu Kredisi). İzmir: Anadolu Matbaası

- Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 12(4): 57-89
- Erginay, A.(1985). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Yayınevi
- Feld, L.P. ve Bruno S.F. (2001). <http://www.oecd.org/tax/administration/278992> (10.09.2017)
- GİB. (2015). <http://www.gib.gov.tr>. (10.09.2017).
- Gerçek, A. (2003). Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği. Bursa: Ekin Kitabevi
- Giray, F.(2006). Maliye Tarihi. Bursa: Ezgi Yayınları
- Gökbnar, A.R., Selim, S. ve Yanıkkaya, H. (2007). Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma, Ekonomik Yaklaşım Dergisi. 18(63): 69-94. (1995). Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Önlemler. Maliye Yazıları. 47
- Göker, Z. (2014). P.Abba Lerner’in Bakış Açısıyla Fonksiyonel Maliye ve Vergiye Dayalı Para Yaklaşımı İle İlişkisi. Sakarya İktisat Dergisi. 3: 62-84
- Güner, A. (1998). Vergi Afları- Vergiye Uyum İlişkisi Üzerine. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 10: 262
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2016). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayınevi
- İlkmen, Ş.N. (1970). Maliye. İstanbul: Kurtulmuş Matbaası
- İnalcık, H. (1958). Osmanlı Hukukuna Giriş. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 13(2): 103
- İpek, S. ve Kaynar İ. (2009). Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları. Maliye Dergisi. 157: 116-130.
- Jackson, B.R. ve Milliron, V.C. (1986). Tax Compliance Research: Fundings, Problems and Prospects. Jornal of Accounting Literature. 5: 125-165
- Kaneti, S. (1989). Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Karabacak, Y. (2005). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri: Arz ve Talep Yanı. Vergi Dünyası Dergisi. 287: 134
- Karabulut, K., Çomaklı, Ş.E., Başar, S. ve Doğruyol C. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınev
- Karakoç, Y. (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önleme Yolları Sempozyumu Bildiri Kitabı (ss.90-114). Maliye Sempozyumu. Antalya. 10-14 Mayıs 2004
- Kasipillai, J. ve Hijatullah, A.J. (2006). <http://web.usm.mu/aamj/11.2.2006/AAMJ%20>. (21.06.2017)

- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*. 135: 80-87
- Kazıcı, Z. (1986). Osmanlıda Örfi Vergiler ve Bu Vergilerin Kaynağı Olan Örfi Hukuk. *Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 4: 284-310
- Kirchler, E., Stephan, M., Barbara K. ve Ingrid W. (2007). Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, International Studies Program. Working Paper. 1- 27
- Kitapçı, İ. (2013). Vergi Etiği- Vergi Psikolojisi. Ankara: Seçkin Kitabevi. (2011). Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Koç, M. (1981). Türk Kamu Maliyesinde Kemalist Devrimler. *Maliye Dergisi*. 44(3): 25-40
- Korlu, R.K., Çetinkaya, Ö. ve Gerçek, A. (2016). Yerel Vergi Bilincinin Faktör Analizi İle Değerlendirilmesi: Bursa Örneği. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 14(28): 443- 465
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunlar Dergisi*. 180: 91-97
- Kurthan, A. (1968). Metadolojik Bir Deneme Olarak Mali Sosyoloji. İstanbul Üniversitesi Yayınları. 221: 1-21
- Lerner, P.A. (1951). The Economics of Employment. New York: Mcgraw Hill
- Muter, B.N. (1989). Vergileme ve Dış Ticaret. Manisa
- Mutluer, M.K., Öner, E. ve Kesik, A. (2003). Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Yayıncılık
- Narta, M.E. (2006). http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/düzce/vergi_haftasi/. (16.06.2017)
- Neumark, F. (1940). Maliye İlmine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler. İstanbul: Güven Matbaası
- Owen, J. (2002). Taxation in a Global Enviroment. *Observer*. 230: 15-16
- Ömürbek, N., Çiçek, H.G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*. 153: 102-122
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2010). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi
- Öncel T. (1982). Gelirin Yeniden Dağılımı Politikası Olarak: Negatif Gelir Vergisi. *Maliye Araştırma Merkezi*. 67: 5
- Öner, E. (2015). Kamu Maliyesi. Ankara: Nobel Yayınları
- Öner, E. (1991). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı- Başlıca Sebepler, Etkiler ve Önlemler. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Özbilen, Ş. (1998). Maliye Politikası. Bursa: Ezgi Kitabevi
- Özdemir, A.R. ve Ayvalı, H. (2007). Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş ve Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler. Maliye Dergisi. 153: 51
- Pehlivan, O. (2005). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi
- Sağlam, M. (2013). Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci. Sosyo-ekonomi. 19(19): 315-334
- Saraç, O. (2006). Gelir Vergisi Kanununda En Az Geçim İndirimi Uygulaması ve Vergilemeye Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Saraçoğlu, F. (2008). Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi İle Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 3(1): 59-74
- Sarı, B. (2016). Türkiye’de Tarım Kesiminde Vergi Uyumu, Vergi Bilinci ve Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi: Malatya Merkez İlçe Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Saruç, N.T. (2015). Vergi Uyumu, Teori ve Uygulama. Ankara: Seçkin Kitabevi
- Saunders, M., Lewis, P. ve Thornhill, A. (2000). Research Methods for Business Students. Second Edition. Prentice Hall
- Savaş, V. (2000). Politik İktisat. İstanbul: Beta Basım AŞ.
- Sayar, N. (1975). Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri. İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları. 1(256). (1970). Kamu Maliyesi- I, İstanbul: İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları
- Scrim, N. (2015). Gönüllü Vergi Uyumunu Arttırmada Kamu Otoritesinin Düzenleyici Rolünün ve Mükellef Çevresinin Önemi: Sıralı Probit Model Yaklaşımı. AKÜ İİBF Dergisi. 12(1): 141-156
- Schmölders, G. (1976). Genel Vergi Teorisi. Çev. Salih Turhan. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları (1959). Fiscal Psychology: A New Branch of Public Finance. National Tax Journal. 12: 340-345
- Spicer, M.W. ve Becker, L.A. (1980). Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. National Tax Journal. 33(2): 171-175
- Sundrum, R.M. (1990). Income Distribution in Less Developed Countries. London: Routledge
- Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecilerin Rolü. Sayıştay Dergisi. 5: 26-27
- Şener, A. (1997). Verginin Önemi Vergi Bilincinin Topluma Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler. Yaklaşım Dergisi. 52: 8-9
- Şener, A. (1990). Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi. İstanbul: İşaret Yayınları

- Şentürk, S.H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. OGÜ İİBF Dergisi. 9(3): 135
- Şenyüz, D. (2008). Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım. İstanbul Barosu Dergisi. Özel Sayı: 17 .(1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını
- Taşkın, Ü. (2013). Rüsum-ı Örfiye. Tarih Okulu. 14: 55-73
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkisi. Maliye Araştırma Merkezi. 54: 68-90
- Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi. 5(7): 1993-1995
- Taytak, M. (2010). İlköğretim 2. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. Maliye Dergisi. 158: 496
- Torgler, B., Schaffner, M. ve Macintyre, A. (2007). Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality. Center For Research in Economics Management and The Arts. 1. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale And Religionity. Journal of Economic Behavior and Organisation, 61(1): 81-109. And Schaltegger, C.A. (2005). <http://leither.yale.edu/sites/default/files/resources/docs/taxmorale>. (20.06.2017). (2005). Tax Morale and Direct Democracy. European Journal of Political Economy. 21: 525-531. (2004). Tax Morale in Asian Countries. Journal of Asian Economics. 15(2): 237-266. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence From Different European Countries. Center For Research in Economics Management and The Arts. 17: 8-9
- Tunçer, M. (2005). Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi. 7(1): 217-228. (2002). Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi. 57(3): 125
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi
- Tüay, E. ve Güvenç İ. (2007). Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı. Gelir İdaresi Başkanlığı. 51: 31
- Vogel, J. (1974). Taxation and The Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. National Tax Journal. 27(1): 499-513
- Weiers, R. (2008). Introduction to Business Statistics. 7th. South Western Cengage Learning
- Yılmaz, G. (2009). Kamu Maliyesi Ders Notları. İstanbul: Türkmen Kitabevi (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları. İstanbul: Mart Matbaacılık

Yüce, M. (2004). Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Mevzuat Dergisi*. 78

Vergi Aynası: Devletle Vatandaş Arasındaki Görünmeyen Sözleşme

Gümrah Can BAŞDAĞ