

TURK VERGI

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

VERGİ UYUMU AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANALİZİ

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET BÜLBÜL

İstanbul, 2014

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI

VERGİ UYUMU AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANALİZİ

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET BÜLBÜL

Danışman: YARD. DOÇ. DR. KEMAL CEBECİ

İstanbul, 2014



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

MALİYE Anabilim Dalı MALİYE TEORİSİ Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi MEHMET BÜLBÜL'ün VERGİ UYUMU AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANALİZİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 21.08.2014 tarih ve 2014-30/11 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından ~~oy birliği~~ / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 25. 8. 2014

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Yrd. Doç. Dr. KEMAL CEBECİ	
2. Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. ENGİN CAN	
3. Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. İDRİS SARISOY	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Mehmet BÜLBÜL
Anabilim Dalı	: Maliye
Programı	: Maliye Teorisi
Tez Danışmanı	: Yard. Doç. Dr. Kemal Cebeci
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans-Ağustos 2014
Anahtar Kelimeler	: Vergi Uyumu, Gelir, Vergi İncelemesi ve Denetimi, Teknoloji Vergi Afları, Vergi Cezaları ve Ceza Benzerleri, Vergi Sisteminin Karmaşıklığı, Vergi Kanunlarının Sık Değişimi

ÖZET

Vergi uyumu, vergiler kadar eski bir konudur. Ekonomi ve vergilemenin geçirdiği evrelere göre farklılık göstererek günümüze kadar ulaşmıştır. Vergi uyumu ile ilgili ilk çalışmalar, vergi uyumsuzluğu ile başlamış, kayıtdışılık temelinde devam etmiş, mükelleflerin motivasyonlarını arttırıp gönüllü uyumu sağlamayı da içine alacak şekilde genişlemiştir.

Vergi uyumu; devlet veya mükellef tarafından vergi görevinin en kısa sürede, en az maliyetle, tam, doğru ve kesintisiz olarak vergi yasalarına göre yerine getirilmesi sürecidir. Vergi uyumunu etkileyen gelir düzeyi, enflasyon, ekonominin gelişmişlik düzeyi, yolsuzluk, ekonomik istikrar, köyden kente göç, işsizlik, yaş, cinsiyet, eğitim, ailedeki birey sayısı, teknoloji, kültür ve gelenek, coğrafi faktörler, hukuk sistemi, kamusal mal ve hizmete bakış, vergi sisteminin karmaşıklığı ve kanunların sık değişmesi, vergi afları, vergi yardımcıları, vergi matrah ve nispeti, vergi cezaları ve incelemeleri vb. birçok faktör bulunmaktadır.

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerin analiz edilmesi sonucu, devlete yüklenen görevleri yerine getirmesi için ihtiyacı bulunan kaynağın büyük kısmını oluşturan vergi gelirini sürdürülebilir olarak sağlaması mümkün olabilecektir.

GENERAL KOWLEDGE

Name and Surname : Mehmet BÜLBÜL
Department : Finance
Program : Finance Theory
Supervisor : Asist. Prof. Kemal Cebeci
Project Type - Date : MS--August 2014
Key Words : Tax Compliance, The Income Level, The Tax Inspection and Audit, Technology, Tax Amnesty, Tax Penalties and Fines Equivalentents, Complexity of Tax System, Frequent change of Tax Law,

ABSTRACT

Tax compliance is an old issue in tax history and has come until today with changes due to economic cycles and taxation stages. The first researches about tax compliance started with tax disharmony, continued on a basis of informality and expanded with trying to increase motivation of tax payers and to provide their voluntary compliance.

Tax compliance is the process of accomplishment of tax-related obligations accurately and uninterruptedly by both state and tax payers in least time and with minimum cost. There are many factors affecting tax compliance such as income level, inflation, development level of economy, defraudation, economic stability, migration, unemployment, age, gender, education, number of individuals in families, technology, culture and tradition, geographical factors, laws, perspective of people about public goods and services, unstability and complexity of taxation system, tax amnesties, tax base, tax penalties etc.

It is possible for governments to have sustainable and regular tax revenues which can meet the most of fiscal needs of it only after analyzing the factors that affects tax compliance.

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	VIII
ŞEKİL LİSTESİ.....	X
KISALTMALAR	XI
GİRİŞ.....	1
1.BÖLÜM: VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1. Vergi Uyumunu Kavram ve Tanım	3
1.2. Vergi ve Vergi Uyumu İlişkisi.....	4
1.3. Vergi Politikası Açısından Vergi Uyumunun Önemi.....	5
1.4. Vergi Uyumuyla İlgili Temel Vergilendirme Kavramları	6
1.4.1. Vergi Kaçakçılığı	6
1.4.2. Vergiden Kaçınma	6
1.4.3. Vergi Reddi	7
1.4.4. Vergi Bilinci	7
1.4.5. Verginin Harmonizasyonu (Uyumlaştırılması)	8
1.4.6. Vergi Rekabeti	8
1.4.7. Verginin Amortismanı	9
1.4.8. Vergi Kaybı.....	9
1.4.9. Vergi Adaleti	9
1.4.10. Vergi Dolandırıcılığı.....	9
1.4.11. Vergi Planlaması.....	10
1.5. Geleneksel ve Modern Vergilendirme İlkeleri.....	10
1.5.1. Adam Smith'in Vergilendirme İlkeleri.....	11

1.5.1.1. Adalet İlkesi.....	11
1.5.1.2. Kesinlik İlkesi.....	11
1.5.1.3. Uygunluk İlkesi	11
1.5.1.4. İktisadilik İlkesi	11
1.5.2. Vergilemede Modern İlkeler.....	11
1.5.2.1. Etkinlik İlkesi	12
1.5.2.2. Adalet İlkesi.....	12
1.5.2.2.2. Vergide Genellik Prensibi	12
1.5.2.2.3. Vergide Eşitlik Prensibi	13
1.5.2.3. Ödeme Gücü İlkesi	13
1.5.2.4. Fayda İlkesi.....	14
1.6. Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Yüklerinin Değerlendirilmesi	14
1.6.1. Brüt Vergi Yükü.....	15
1.6.1.1. Subjektif Vergi Yükü.....	15
1.6.1.2. Objektif Vergi Yükü	17
1.6.1.3. Toplam Vergi Yükü	17
1.6.1.4. Sektörel Vergi Yükü	17
1.6.1.5. Bölgesel Vergi Yükü	17
1.6.2. Net Vergi Yükü	18
1.6.3. Gerçek Vergi Yükü.....	18
1.7. Vergiye ve Uyuma İlişkin Tarihsel Bakış ve Literatüre İlişkin	
Değerlendirmeler.....	18
1.7.1. Vergiye Tarihsel Bakış.....	19
1.7.2. Vergilemede Global Eğilimler	21
1.7.3. Vergi Uyumuyla İlgili Literatür.....	22
2.BÖLÜM: VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	29
2.1. Ekonomik Faktörler.....	31
2.1.1. Gelir Düzeyi	31
2.1.1.1. GSMH Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi	31

2.1.1.2. Kişi Başı GSMH Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi	33
2.1.1.3. Gelir Dağılımının Vergi Uyumuna Etkisi.....	34
2.1.2. Enflasyon.....	35
2.1.3. Ekonomik İstikrar	37
2.1.4. Yolsuzluk.....	38
2.1.5. Köyden Kente Göç.	39
2.1.6. Ekonominin Gelişmişlik Düzeyi	39
2.1.7. İşsizlik	39
2.2. Sosyal Demografik ve Teknolojik Faktörler	40
2.2.1. Medeni Durum.....	40
2.2.2. Eğitim	41
2.2.3. Yaş.....	42
2.2.4. Cinsiyet	43
2.2.5. Ailedeki Birey Sayısı	44
2.2.6. Teknoloji.....	44
2.2.7. Kültür ve Gelenekler.....	46
2.2.8. Coğrafi Faktörler.....	46
2.3. İdari, Hukuki ve Siyasi Faktörler	48
2.3.1. Hukuk Sisteminin Etkisi	48
2.3.1.1. Düzenleyici İşlemler	48
2.3.1.2. Hukuk Uygulamalarına İlişkin Faktörler	49
2.3.2. Kamusal Mal ve Hizmete Bakış	49
2.3.3. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı....	52
2.3.4. Vergi Afları.....	55
2.3.5. Vergi Yardımcıları.....	58
2.3.6. Verginin Matrah ve Nispeti.....	60
2.3.6.1. Vergi Oranı	60
2.3.6.2. Vergi Matrahı.....	61
2.3.6.3. Vergi Matrah ve Vergi Oranı İlişkisi	62
2.3.7. Vergi İncelemeleri ve Cezalar	63

2.4. Vergi Politikasına İlişkin Faktörler	66
2.4.1. Dolaylı Vergiler.....	66
2.4.2. Dolaysız Vergiler	68
3. BÖLÜM: ÜLKEMİZDE VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE VERGİ UYUMU AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANALİZİ.....	69
3.1. Ülkemizde Vergi Sisteminin Gelişimi	69
3.1.1. 1923-1960 Döneminde Vergi Sisteminin Gelişimi.....	69
3.1.2. 1960-2000 Dönemi Vergi Sisteminin Gelişimi.....	70
3.1.3. 2000'den Günümüze Vergi Sisteminin Gelişimi.....	71
3.2. Vergi Uyumunu Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi.....	72
3.2.1. Gelir Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi	73
3.2.2. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	81
3.2.3. Ülkemizde Vergi Denetimi ve İnceleme Sürecinin Vergi Uyumuna Etkisi	88
3.2.4. Ülkemizde Vergi Cezaları ve Ceza Benzerlerinin Vergi Uyumuna Etkisi	99
3.2.5. Ülkemizde Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi.....	109
3.2.6. Ülkemizde Birey Hükümet İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi.....	112
3.2.7. Teknolojinin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi	113
3.2.8. Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi	120
3.2.9. Vergi Yardımcılarının Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi	128
3.2.10. Sosyal ve Demografik Faktörlerin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi	129
4.SONUÇ VE ÖNERİLER	131
KAYNAKÇA.....	131

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	29
Tablo 2: Ülkelerin Vergi Uyumunu Açısından Değerlendirilmesi	30
Tablo 3: Vergi İşlem Maliyetinin Analizi	55
Tablo 4: Gelir Düzeyine Göre Yıllar İtibariyle Vergi Gelirleri ve Yükünün Değerlendirmesi.....	73
Tablo 5: Gelir Düzeyi İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki	76
Tablo 6: Gelir Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Göre Esneklikleri.....	77
Tablo 7: Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Göre Esneklikleri	78
Tablo 8: 2005 Yılı İtibariyle Vergi Kanunlarında Değişikliğe Neden Olan Kanunlar.....	84
Tablo 9: 2000-2014 Döneminde Kanunlarda Yapılan Değişiklikler ve Kanunları Açıklayıcı Değişiklikler	85
Tablo 10: Ülkemiz Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları	90
Tablo 11: Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Süresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları	90
Tablo 12: Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Başkanlıklara Göre Vergi Müfettişlerinin Aktif İşgücü Dağılımı	93
Tablo 13: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibariyle Dağılımı	94
Tablo 14: Ülkemizde Yıllar İtibariyle Vergi İncelemesi Sonuçları	94

Tablo 15: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları	95
Tablo 16: Vergi Türleri İtibariyle İade İnceleme Sonuçları	96
Tablo 17: Vergi Türleri İtibariyle 2013 Yılı İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları	104
Tablo 18: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Düzenlenen Vergi İncelemeleri Sonuçları	105
Tablo 19: Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları	110
Tablo 20: Merkez ve Taşra Kadrolarında Görev Yapan Personelin Eğitim Durumu	110
Tablo 21: G.M.S.İ Beyannamesi 2013 Sonuçları	117
Tablo 22: Ülkemizde Uygulanan Vergi Afları	123
Tablo 23: 4811 Sayılı “Vergi Barışı” Kanunu Uyarınca 31.12.2003 VE 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarları	125
Tablo 24: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler	127
Tablo 25: Mükellef Sayıları ve Nüfus İstatistiklerinin Değerlendirilmesi	130

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Mükellef Davranışları Yönünden Oran Tutum Analizi	16
Şekil 2: Amerikan Gelir İdaresi Faaliyet Organizasyon Şeması	62
Şekil 3: GSYİH ile Tahsilat Toplamına Göre Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki	75
Şekil 4: Vergi Cezaları	100

KISALTMALAR

KDV	Katma Değer Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
VUK	Vergi Usul Kanunu
GV	Gelir Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
s.	Sayfa
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

GİRİŞ

Vergi; devletin gelir kaynaklarının en önemli ve ölçek olarak en fazla yer tutan kaynağı olması itibariyle uyum açısından dikkate alınması gerekmektedir. Vergi uyumu; vergi incelemeleri, cezalar, vergi idaresi, sosyal ve demografik faktörler gibi bir çok faktörden etkilenmektedir. Bu faktörlerin belirlenmesi ve faktörler üzerine yapılacak çalışmaların vergi gelirini kamunun ihtiyaç duyduğu düzeyde tutması ve bu konuda süreklilik sağlaması adına önemli olduğunu düşünmekteyiz.

Vergi uyumu ile ilgili ilk çalışmalar vergi uyumsuzluğu ile başlamış ve kayıtdışılık temelinde devam etmiş olup mükelleflerin motivasyonlarını arttırıp gönüllü uyumu sağlamayı da içine alacak şekilde genişlemiştir. Teknoloji ve küreselleşmenin etkisiyle uluslar arası boyut kazanmaktadır. Özellikle Avrupa Birliği ve OECD'nin öncülüğünde uluslar arası etkileri değerlendirilmektedir.

Vergi uyumu her ne kadar 1970'li yıllardaki Allingham ve Sandmo'nun yapmış olduğu değerlendirme sonucu ön plana çıkmış olarak kabul görse de vergi tarihi kadar eski bir kavram olduğu açıktır. Özellikle 1929 sonrası Keynesyen ekonomi politikalarının etkisiyle devletin ekonomideki ağırlığının artmasına bağlı olarak vergi gelirlerinin artması zorunluluğu ortaya çıkıp vergi uyumu üzerine çalışma zorunluluğunu kendiliğinden ortaya çıkmıştır.

Dünyada yapılmış çalışmalar ve ülkemizde yapılmış çalışmaların değerlendirilmesi altında, çalışmamızı "Vergi Uyumu Açısından Türk Vergi Sistemi" olarak belirledik. Çalışmamız üç bölümden oluşacaktır.

İlk bölümde vergi uyumunun teorik çerçevesi ve Türk vergi sisteminin gelişimi altında vergi uyumu, vergi uyumuyla ilgili kavramlar, vergi uyumuyla ilgili literatür değerlendirecektir.

İkinci bölüm vergi uyumuyla ilgili dünyada ve ülkemizde yapılan çalışmalar bağlamında ekonomik faktörler, sosyal, demografik ve teknolojik faktörler ile vergi idaresiyle ilgili kamusal faktörler değerlendirmeye alınacaktır.

Çalışmamızın amacını oluşturan üçüncü bölümü ülkemizin vergi sisteminin gelişimi ile vergi uyumu açısından ülkemiz vergi sistemi; gelir düzeyi, vergi denetimi ve inceleme süreci, vergi cezaları ve ceza benzerleri, vergi idaresi, birey hükümet ilişkileri, teknoloji, vergi afları ve sosyal, demografik faktörler altında değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu değerlendirmeler ışığında ülkemiz vergi sisteminde vergi uyumunun durumu ve vergi uyumunu arttırıcı sonuçlar ve önerilere ulaşılmaya çalışılacaktır.

1. BÖLÜM: VERGİ UYUMUNUN TEORİK ÇERÇEVESİ VE VERGİLEMEYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Vergiler kamu giderlerinin karşılanması için öncelikli kaynaklardır. Kamusal hizmetlerin sürekliliği için vergilerin uyumlu şekilde zamanında tahsil edilmesi önem taşımaktadır. Bu bölümde öncelikle vergi ile vergi uyumu arasındaki ilişkiye değinilecektir. Vergi uyumu; vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi rekabeti, vergi harmonizasyonu, vergi amortismanı, vergi rekabeti, vergi dolandırıcılığı ve vergi planlaması kavramlarıyla ilişkisi literatürde kabul görmüş kavramlar olup bu bölümün ikinci kısmında ilişkili tanım ve kavramlara yer verilecektir. Bu bölümün üçüncü kısmında dünyada ve ülkemizde vergi uyumuyla ilgili çalışmalara yer verilecektir.

1.1. Vergi Uyumu: Kavram ve Tanım

Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün tam olarak belirtilmesini ifade eder¹.

Bir diğer tanıma göre ise vergi uyumu; vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Vergi uyumsuzluğu ise vergi yükümlülüğünün mükelleflerce, bilerek veya bilmeyerek, hem düşük hem de yüksek gösterilmesi anlamına gelmektedir².

Devlet veya mükellef tarafından verginin etkin, en kısa sürede, en az maliyetle, tam, doğru ve kesintisiz olarak vergi yasalarına göre yerine getirilmesi sürecine vergi uyumu denilmektedir. Bu kavramın içerisine devletin uyumu sağlamak için gerçekleştirdiği denetim inceleme, cezalar gibi zorlayıcı kavramlar girse de mükellefiyetin gerektirdiği ödevleri yerine getirirken mükellefiyetle ilgili zaman, mekan faydası, süre gibi kolaylıklarda vergi kanunlarına uyumun tam olarak sağlanmasına yönelik faaliyetler de dahil olmaktadır. Uyumu sağlarken mükellefin içinde yaşadığı ülke şartlarından memnuniyetinin ölçüsü kamu hizmetlerinin memnuniyet düzeyi, vergi

1 Recep Aygün, "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2012, s.88.

2 Mehmet Tuncer, "Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye" (**Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi, SBE, 2002), s:1.

idaresiyle ilgili yaklaşımları, elde ettiği gelirinin beyan düzeyindeki hissiyatının toplumsal düzen içerisindeki değerlendirilmesini içeren vergi ahlakı gibi bir çok kavram vergi uyumunun konusu içerisinde kendine yer bulmaktadır. Yaptığımız çalışmalar sonucu vergi uyumu kavramının vergi uyumsuzluğunu kayıtdışı ekonomi gibi kavramları da içerdiği söylenebilir.

1.2. Vergi ve Vergi Uyumu İlişkisi

Devlet ile vergi arasında kuvvetli bir bağ mevcuttur. Vergi devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Her ne kadar vergi toplumsal yaşamın bir gereği olsa da tarih boyunca vergi, devlet ile vatandaşları arasında önemli ihtilaf çekişmelere toplumsal kavgalara neden olmuş sosyal, siyasal ve kültürel değişimlere bağlı olarak değişim göstermiştir.

Devletler mali uygulamalarını bütçe politikalarıyla yönetirler. Bütçenin mali amaçları da kaynak dağılımı, gelir ve servet dağılımının düzenlenmesi ile ekonomik istikrarı sağlayacak şekilde düzenlemedir³. Bu amaçlara yönelik harcama politikaları yanında gelir politikalarına ve dolayısıyla vergi politikası da önem arz etmektedir.

Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve / veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir⁴.

Vergi otoritesinin öncelikli görevi vergileri ve ilgili kanunlarda kendisine verilmiş vergi benzeri ödemeleri toplamak ve bunu yapar iken vergi sistemi ve yönetimine güveni sağlamak ve sürdürmektir. Vergi mükellefleri önemsemeyerek, dikkatsizlikle veya bilere kasıtlı şekilde vergi kaçırabilmektedirler. Vergi yönetiminin de zayıflığına paralel olarak vergi kanunlarına uyumda başarısızlık örnekleri kaçınılmaz

³ Richard Musgrave, **Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, Şener Orhan, Yaşar Methibay (çev.), Ankara: Asil Dağıtım, 2004, s.5,6.

⁴Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 4. Baskı, 2013, s.72.

olacaktır. Dolayısıyla vergi yönetimi vergi kanunlarına karşı uyumsuzluğu minimum tutacak strateji ve yapıyı oluşturmalıdır⁵.

Vergi mükellefleri⁶;

-Vergi sistemine kayıt olmak,

-Zamanında beyanname veya vergilendirme ile ilgili bilgileri vermek,

-Gerekli raporlamayı yapmak ve talep edildiğinde vergi otoritesi tarafından talep edilen bilgileri kaydetmek depolamak ve paylaşmak,

-Vergi ve vergi benzerleri ile ilgili ödemeleri zamanında yapmak, ile mükelleftir.

1.3. Vergi Politikası Açısından Vergi Uyumunun Önemi

Müdahaleci devlet anlayışının yaygınlaşmasına bağlı olarak devlete yüklenmiş görevlerin nitelik ve boyutlarında değişimler meydana gelmiş bu durum devletin gelir ihtiyacında artışa neden olmuştur. Vergi gelirlerinin devlet harcamalarındaki payın büyük çoğunluğunu alması ile vergiye uyum sağlamak gereksinimi de daha da önemli hale gelmiştir⁷.

Hükümetler kamu ekonomisi fonksiyonları olan kaynak ayırımı, gelir dağılımı ve ekonomik istikrarı sağlayabilmek için vergi gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Vergiye uyum sağlanamaması durumunda daha az vergi geliri toplanıyor ve vergide kaçakçılık olgusu ile karşı karşıya kalmamız olasıdır. Vergide uyumun bozulması ile istatistiki verilerde sapmalar, faiz oranlarında olası yükselmeler ve buna bağlı olarak yatırımlarda azalma, milli gelir ve gelir dağılımında bozulmalar göstermektedir. Bu makro ekonomik faktörlerin yanında herkesin kendi üzerine düşen payı ödediği durumda ortaya çıkan gelir dağılımı ile toplumda adalet duygusunun tesisi de sağlanmaktadır⁸.

⁵ OECD, "Guide Note, Compliance Risk Management, Managing and improving Tax Compliance", 2004, s.7.

⁶ OECD, "Guide Note, Compliance Risk Management, Managing and improving Tax Compliance s.7.

⁷ Tuncer, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, s.20

⁸ Tuncer, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, s.20-27

1.4. Vergi Uyumuyla İlgili Temel Vergilendirme Kavramları

Vergi uyumuna ilişkin kavramlar olarak vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, vergi reddi, vergi amortismanı, vergi harmonizasyonu, vergi bilinci, vergi kaybı gibi kavramlar üzerinde durulmuşken son dönemde özellikle Avrupa Birliği'nin yaptığı çalışmalarda agresif vergi planlaması, vergi dolandırıcılığı kavramlarda yer almaya başlamıştır.

1.4.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi yasalarına kasten aykırı olarak hareket ederek vergi yükünden kurtulmak veya hafifletme amaçlanır. Mükellef tarafından gelirin düşük gösterilerek eksik gösterilen matrah vergisi oranında gelirin yükseltilmesi mümkün olabilmektedir. Faaliyet veya vergiye tabi unsurun vergi idaresi bilgisi dışına çıkarılıp beyan edilmemesi, gelir, servet veya harcamanın kayıtlara intikal ettirilmemesi, indirilecek giderlerin düzey ve bileşenlerinin vergi kaybına yol açacak şekilde değiştirilmesi şeklinde vergi kaçakçılığıyla karşılaşılabilir⁹. Vergi suçlarına karşı çalışmamızın ileriki kısımlarında değindiğimiz para ve hapis cezaları uygulama alanı bulmaktadır.

1.4.2. Vergiden Kaçınma

Mükellef veya vergi sorumlusunun vergi yasalarına aykırı hareket etmeksizin vergi yükünün bir kısmı veya tamamından kurtulması durumudur. Vergiden kaçınma yasal olup suç teşkil etmemektedir. Vergiyi doğuran olayla ilişkilendirilmeden de vergiden kaçınılabilmektedir. Lüks tüketiminden kaçınıp yüksek vergi oranından uzak durmak, emlak vergisine konu emlak almak yerine kiracılığı tercih etmek veya daha fazla vergi ödememek için boş zamanı arttırmayı tercih etmek de vergiden kaçınma olarak literatürde yer almaktadır¹⁰.

Vergiden kaçınma yasal olarak bir suç unsuru barındırmaz iken vergi kaçakçılığı vergiye dayanak yasalara kasti olarak uymamayı ifade ettiğinden suç unsuru da içermektedir.

⁹, Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.123-124.

¹⁰ Gülay Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.163,164.

1.4.3. Vergi Reddi

Yasa ile konulan verginin halkın tepkisi sonucu kaldırılmasını ifade etmekte olup toplumsal bir tepkidir. Fransa'da 1954 yılında Poujade hareketi olarak bilinen olay ile vergi reddi olayına rastlanmıştır¹¹.

Ülkemizde de salınan vergilerin arttırılması, muafiyetler ve istisnaların uygulama şekli, yönetim tarafından vergi yanında talep edilen mal ve hizmetler dolayısıyla vergiyi reddetme ve konulan verginin kaldırılmasına yönelik halk hareketleri ve isyanlarına rastlanılmaktadır. Osmanlı döneminde Celali isyanları ile 1519 tarihinde ağırlıklı vergi yönetimi ve vergilerin ağırlığına karşı isyan faaliyetleri başlamıştır. İsyân bastırılmış olsa da bu isyanı Baba Zünnun İsyânı, Kalender Çelebi İsyânı, Patrona Halil İsyânları takip etmiştir. Vergiden muaf birimlere vergi konulması sebebiyle karşılaşılan Niş isyanı gibi toplumsal olaylara da rastlanmaktadır. Niş İsyânında hem muaf olan kesim hem de vergi daha önce vergi ödeyen kesim arasında da toplumsal olaylar gerçekleşmiştir¹².

1840 yılında Rumeli'de Cuma Muhassıllığına bağlı Çarşamba kazasında istenilen aşırı vergiye karşı muhassıla karşı vergi reddi olayına rastlanılmıştır¹³.

1.4.4. Vergi Bilinci

Kamu hizmetlerinin üretilmesinde verginin önemine hakim, vergilendirmenin mali amacını bilen kişiler vergi yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki tutumları vergi bilincini ifade ederken, vergi ahlakı; mükellef veya vergi sorumluluklarının vergi yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki tutumları vergi bilincini oluşturmaktadır¹⁴.

¹¹ Erginay, s.124,125.

¹² Coşkun Aktan, Dilek Dinleyici, Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara: Phoenix Yayınları, 2002, s.208-217.

¹³ Selçuk İpek, **Anadolu Halk Türkülerinde Vergi İsyânı**, Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2010, s.57.

¹⁴ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.167.

1.4.5. Verginin Harmonizasyonu (Uyumlaştırılması)

Vergi yasaları arasında ülkeler arasında uyumun artırılması, yasaların birbirine yaklaştırılması amaçlanmakta olup, tüm Avrupa Birliği ülkelerinin Katma Değer Vergisi uygulamasını kullanması yoluyla sağlanması örnek olarak verilebilir¹⁵.

Avrupa birliğinde 1963 tarihli Neumark Raporu ile vergi uyumlaştırması süreci başlamış ve dolaylı vergilerde büyük bir ilerleme görülmüştür. Dolaysız vergilerde ise uyumlaştırmanın yerini vergi rekabeti almıştır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasının amacı ulus devletler arasındaki mevcut vergi oran ve uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin ve sermayenin hareketliliğini arttırmak öngörülmüştür¹⁶.

1.4.6. Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerinin azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri (özellikle kalifiye işgücü ve sermaye) için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır¹⁷.

Doğal kaynakların yoksunluğu yönünden dezavantajlı ülkeler özel vergi rejimleri ve vergi teşvikleri oluşturarak bu durumu dengelemeye çalışabilirler. Doğal kaynaklar dışında yerleşim gibi ek maliyet gereken durumlar için de vergi bir araç olabilmektedir. Bu durum verginin bir çok faktörün yanında önemli rol oynadığını göstermektedir. Ülkeler yatırımları arttırabilmek amacıyla uluslararası vergi sisteminde uyumsuzluklara neden olabilmektedirler. Kasıtsız yaratılan bu vergi rekabeti çok uluslu firmalar tarafından kullanılıp vergi yükleri azaltılmaya çalışılabilmektedir. Uluslar arası vergi rekabeti sadece düşük vergi oranlarını uygulama yoluyla gerçekleştirilmemelidir.

¹⁵ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.168.

¹⁶ Coşkun Aktan, İstiklal Vural, "Vergi Rekabeti" **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Sayı:22 Ocak Haziran 2004, s.13.

¹⁷ Vural, Aktan, "Vergi Rekabeti", s.2.

Ülkelerin istedikleri kamu hizmetini sağlamasını gerektirecek oranları sağlayabilecek yapıya sahip olmalıdır¹⁸.

1.4.7. Verginin Amortismanı

Gelir getiren menkul veya gayrimenkul sermaye malları ile dayanıklı tüketim malları üzerine konulan vergi ile malın değerinin azalması iken, verginin kapitalizasyonu ise bu mallar üzerindeki verginin kaldırılması sebebiyle malın değerinin artışı ifade etmektedir¹⁹.

1.4.8. Vergi Kaybı

Hukuki anlamda vergi yasalarına uygun hareket etmemek, ekonomik anlamda da vergi yasalarındaki bazı düzenlemeler dolayısıyla devletin vergi kaybetmesini ifade etmektedir. Vergi kaybı hukuki anlamda vergi ziyayı ile vergi kanunlarımızda ifadesini bulurken ekonomik anlamda istisna ve muafiyetlerin durumu örnek verilebilir²⁰.

1.4.9. Vergi Adaleti

Vergi yükünün mükellef arasında adil dağıtılması amacıyla dikkate alınacak ilkedir. Vergilendirme yoluyla adalet; başta kendiliğinden ortaya çıkmış adaletsiz bir durumun düzeltilmesi için vergiden yararlanılması iken vergilemede adalet, adaletli vergi yükü sağlayacak vergilendirmenin gerçekleştirilmesini ifade eder. Yatay adalet aynı gelir düzeyine sahip olanların aynı miktar vergiyi ödemesi, dikey adalet farklı gelir düzeyinde olanların farklı miktarlarda vergi ödemesini içermektedir. İstifade ve ödeme gücü yaklaşımları kapsamında değerlendirme bulmakta, ödeme gücünü gösteren kriterler gelir, servet ve harcama olmaktadır²¹.

1.4.10. Vergi Dolandırıcılığı

Son dönemde Avrupa Birliğinin özellikle 2008 krizi sonrası genişleyici maliye politikası sonucunda ihtiyacı olan mali kaynağı bulmak ve Uluslar arası firmaların

¹⁸ Levent Özer, **Vergilemede Global Eğilimler**, 1. Basım, İstanbul: Scala Yayıncılık, 2009, s.69.

¹⁹ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.168.

²⁰ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.166.

²¹ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.178.

faaliyetlerin ile vergiyi azaltma çabaları eşliğinde AB içerisinde işbirliği ile üçüncü ülkeler ile yapılan anlaşmalar ve dünyadaki faaliyetler sonucu ortaya çıkmış bir kavram niteliğinden vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve agresif vergi rekabeti kavramlarıyla yakın olsa da vergi idareleri arasındaki bilgi paylaşımı banka vb kuruluşlara bilgi verme zorunluluğu getiren uygulamalar yoluyla kendini göstermektedir²².

1.4.11. Vergi Planlaması

Birey ve firmalar ile devlet için farklı anlamlar ifade etmektedir. Birey ve firmaların vergi yüklerini minimize etmek için gösterdikleri çabaları kapsamaktadır. Vergiden kaçınmaya benzemektedir. Vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanabileceği veya vergi boşluklarından yararlanabileceği faaliyet alanlarının seçimi, küreselleşmenin ve teknolojinin gelişmesine paralel vergi cennetlerinde veya ülkeler içerisinde serbest bölge türü vergi avantajlarından yararlanabileceği üretim bölgeleri seçme veya transfer fiyatlandırması yoluyla karı vergi oranının düşük olduğu ülkeye aktarma çabası bireysel vergi planlaması olarak örnek verilebilmektedir. Bireylerin veya firmaların vergi planlamasına bireysel vergi planlaması da denilmektedir. Buna karşılık devlet için kamu harcamalarına yetecek vergi hâsılatı elde edebilmek ve böylelikle de ulaşılmak istenen makro ekonomik büyüklüklere ulaşmak için gerekli kararların alınıp uygulanmasını ifade etmektedir. Devletin yaptığı vergi planlamasına makro vergi planlaması da denilmektedir²³.

1.5. Geleneksel ve Modern Vergilendirme İlkeleri

Vergilendirme ile ilgili ilkeler tarihsel süreçte değişim göstermiştir. Konumuz ile ilgili olarak Adam Smith'in vergilendirme ilkeleri geleneksel ve vergilendirmede toplumsal ve iktisadi ilkeler ise modern ilkeler olarak ele alınacaktır.

²² Vergi Dolandırıcılığı ilgili olarak Avrupa Birliği tarafından yayınlanmış çalışmanın detaylarını içermektedir. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf (07/07/2014)

²³ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.164.

1.5.1. Adam Smith'in Vergilendirme İlkeleri

Adam Smith'in vergilendirme ilkeleri; adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadiliktir²⁴.

1.5.1.1. Adalet İlkesi

Ödeme güçleriyle orantılı vergi ödenmesi durumunda adil vergi yükü dağılımının gerçekleştiğini ilkesine dayanmaktadır.

1.5.1.2. Kesinlik İlkesi

Ödenecek vergi ve borcun keyfi değil kesin olması ilkesine dayanıp, ödeme zamanı ödeme şekli, ödenecek miktar, herkes için açık ve belli olmalıdır. Bu ilke ile vergi ve borcun yasalarla düzenlenip yasalarda açık hükümler ile ifadesini öngörmektedir.

1.5.1.3. Uygunluk İlkesi

Verginin en uygun en az rahatsızlık yaratacak şekil ve zamanda tahsilini amaçlamaktadır.

1.5.1.4. İktisadilik İlkesi

Vergi dolayısıyla hazineye giren dışında vatandaşların elinden mümkün olduğunca az para çıkmasını, halkın elinden çıkan para ile hazineye girmesi arasında geçen sürenin mümkün olduğu kadar az olmasını sağlayacak şekilde tahsilini amaçlamaktadır.

1.5.2. Vergilemede Modern İlkeler

Toplumsal ve iktisadi ilkeler olarak adalet, etkinlik, fayda, ödeme gücü ilkelerine yer verilecektir.

²⁴ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.172.

1.5.2.1. Etkinlik İlkesi

Vergilerin refah kaybı yaratmaması veya yaratılan refah kaybının minimum düzeyde olmasıdır. Piyasanın arz ve talep yanını oluşturan tüketici ve üreticilerin refahları toplamı toplumun refahını vermektedir. Konulan vergi ile ortaya çıkan refah değişimleri sonucu tüketici ve üretici rantlarında azalmanın devletin vergi gelirlerinden fazla olması durumunda aşırı yük ortaya çıkmakta ve konulan verginin etkin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır²⁵.

1.5.2.2. Adalet İlkesi

Fert veya fert gruplarının zamana göre değişiklik gösteren ekonomik siyasal, sosyal ve ahlaki durumları sebebiyle vergi adaletinde kesinlik bulunmamaktadır. Kesinlik bulunmamasına karşın adalete yaklaşmak adına devrin genel düşünceleri içinde tartışmalar yapılmaktadır. Vergi adaletini belirleme de zamanımızda başlıca genellik ve eşitlik prensipleri kullanılmaktadır. Vergide genellik; bütün vatandaşların ve yabancıların vergi vermeleri, eşitlik ise ödeme gücüne göre bütün mükelleflerin vergi yüküne katılmaları anlaşılmaktadır²⁶.

1.5.2.2.2. Vergide Genellik Prensibi

Bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetmeksizin herkes kendi gelir ve mallarından vergi vermek zorundadır. Bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılarla dışarıda oturmakla beraber ülke içerisinde faali yet gösteren veya malı bulunan herkes vergi ödemek durumundadır. Ülkede bulunan vatandaşlar devletin egemenlik yetkisine bağlı olarak vergi verecekler, yabancılar ise devamlı veya geçici olarak gelir elde ettikleri gelirler ve ülkede bulunan mal ve mülkleri dolayısıyla vergi ödemek zorundadırlar. Kanun koyucular, vergi muafiyet, istisnaları ile bir kısım kişi ve mevzular vergi dışı bırakabilmektedirler²⁷.

²⁵ Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2009, s.266.

²⁶ Erginay, s.44.

²⁷ Erginay, s.44.

1.5.2.2.3. Vergide Eşitlik Prensibi

Fertlerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade etmektedir. Vergi önünde eşitlik; vergi kanunları önünde eşitlik anlamında alınırsa vergi adaleti kavramı yönünden daha hukuki ve kesin bir ölçü elde edilmektedir. Vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükelleflerin aynı vergi rejimine tabi olmaları vergi önünde eşitlik olarak dikkate alınmalıdır²⁸.

1.5.2.3. Ödeme Gücü İlkesi

Gelir bir kimsenin, belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratların toplamıdır. Gelir; toplam ekonomik hâsılattan kişinin aldığı payı gösterip, kişinin tasarruf ve tüketim gücünün ölçüsüdür. Bir kimsenin geliri kendisi ve ailesini geçindirecek miktarda ise ödeme gücü olmadığı kabul edilmesine istinaden mükelleflerin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirden fazla olan kısmı vergi ödeme gücünü göstermektedir. Ödeme gücü ilkesi; iş gelirlerinden sermaye gelirlerine göre daha az vergi alınması esasına dayanan ayırma kuramı, mükelleflerin kendilerini geçindirebilecek miktardaki gelirlerinin vergi dışı bırakılmasına dayanan asgari geçim indirimi, matrahın artışına bağlı olarak uygulanacak oranın artışına dayanan artan oranlılık kuramı ile belirlenmektedir²⁹.

Mali güç, vergilendirmede ölçüt olarak alınmakla birlikte harç, resim ve diğer mali yükümlülüklerde yararlanma ve karşılıklılık ilkesi geçerlidir³⁰.

Vergilendirmede ödeme gücü ilkesi uygulanması durumunda gelirin yeniden dağılımı fonksiyonu da yerine getirilebilmektedir. Ayrıca ödeme gücünü gelir dışında servet ve tüketim miktarının da temsil ettiğini düşünen görüşlere karşın ödeme gücünün göstergesinin gelir/servet olduğu kabul görmektedir. Ödeme gücünün göstergesi olan gelir kişinin şahsi özelliklerine göre farklılaşabilmektedir. Oysa tüketim vergileri bu fark öngörülmeden aynı şekilde vergilendirilmektedir. Ayrıca gelir arttıkça tüketime

²⁸ Erginay, s.47.

²⁹ Erginay, s.51-66.

³⁰ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 1980, s.145.

ayrılan pay düşeceği için (azalan marjinal tüketim eğilimi) yüksek gelirliler düşük vergilendirilecektir³¹.

1.5.2.4. Fayda İlkesi

Kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergiler arasında bağlantı olmalıdır. Bir kısmın faydalandığı hizmetlerin bedelini başka bir kesim ödeyecek olması vergilendirmede mali sömürü yaratacaktır. Bedelini ödemediği halde kamu hizmetlerinden fayda elde edenler mali rant elde edeceklerdir. Faydalanma ilkesi kamu hizmetlerinin niteliğinden dolayı tam olarak uygulanması mümkün olmamakta hizmet ile vergi arasında dolaylı bağlantı kurulabilmektedir³². Harç, resim ve diğer mali yükümlülükler faydalanma ve karşılıklılık ilkesine göre uygulanmaktadır³³.

1.6. Vergi Uyumu Çerçevesinde Vergi Yüklerinin Değerlendirilmesi

Vergiye karşı tutumların en önemli değerleyicisi mükellef üzerindeki vergi yükü olmaktadır. Vergi yükünün belirleyicisi vergi oranı olmaktadır. Vergi oranları mükelleflerin tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olmaktadır³⁴.

Vergi ve benzeri yükümlülükler geliri azaltan unsurlardır. Böylelikle kullanılabilir gelir (Yd), gelirden (Y) vergi (T) düşüldükten sonra kalan kısmı göstermektedir.

$$Yd=Y-T$$

Vergilerde kullanılan istisna ve muafiyetler vergi oranlarını dolaylı olarak düşürerek vergi yükünü azaltmaktadır³⁵.

Kişiler gelirlerinin tamamını tüketebildikleri (C) veya bir kısmını tüketip bir kısmını tasarruf (S) edebilir.

³¹ Kirmanoğlu, s.262.

³² Kirmanoğlu, s.262.

³³ Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" s.145.

³⁴ Aktan, Dinleyici, Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, s.119.

³⁵ Aktan, Dinleyici, Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, s.135.

$$Yd=C+S$$

Vergi, kişilerin gelirlerinden bir kısmını yasalar gereğince devlete aktarmalarının gerektirmektedir. Bu kişilerin bazıları vergiyi vatandaşlık görevi olarak görerek bir an evvel bu yükümlülüğü yerine getirip huzur duyabilir. Ancak bazıları ise kurtulunması gereken bir yükümlülük olarak ele alıp kurtulunması gereken bir durum olarak ele alıp kısmen veya tamamen kurtulmaya çalışmaktadırlar³⁶.

1.6.1. Brüt Vergi Yüğü

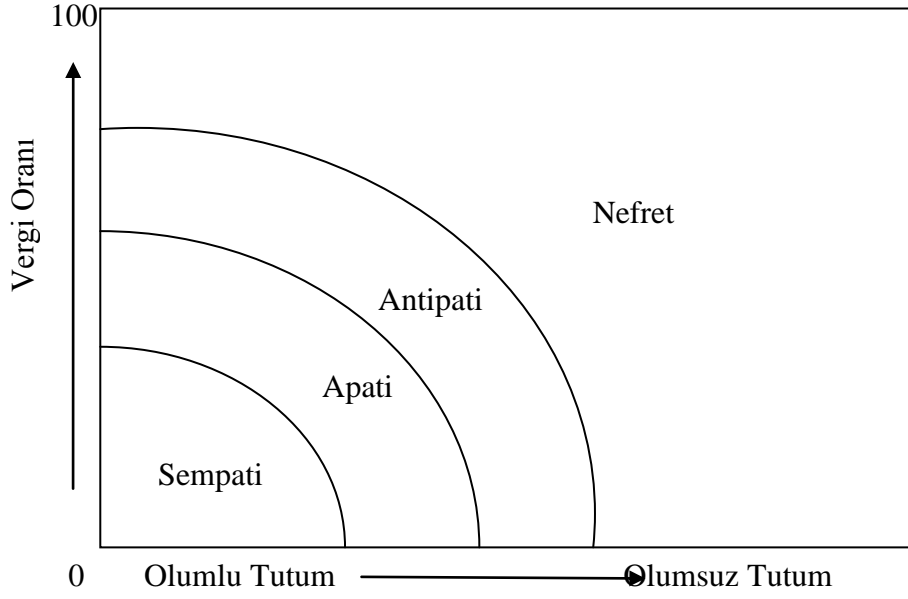
Vergi yüğü subjektif, objektif, sektörel, bölgesel gibi brüt olarak vergi yükünün hesaplanmasına dayanan kavramlar ile değerlendirilmektedir. Vergi sadece bir yük değildir. Ödenen vergiler ile devlet tarafından topluma bir takım hizmetler sunulmaktadır. Toplum ve bireyleri doğrudan veya dolaylı olarak bu hizmetlerden fayda elde edip refahları artmaktadır. Bu etkiyi göz ardı eden vergi yüğü brüt vergi yüğü olarak ifade edilmektedir.

1.6.1.1. Subjektif Vergi Yüğü

Mükelleflerin ödedikleri vergi sebebiyle gelirlerinde meydana gelen azalmadan dolayı kişinin üzerinde yaratılan psikolojik baskı ve ağırlıktır. Psikolojik baskı ve ağırlığın derecesini ölçmek mümkün olmadığından bu yük subjektif nitelikte olup kişiden kişiye değişiklik göstermektedir³⁷.

³⁶ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.148.

³⁷ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.149.



Şekil 1: Mükellef Davranışları Yönünden Oran Tutum Analizi

Kaynak: Coşkun Aktan, Dilek Dinleyici, Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Ankara: Phoenix Yayınları, 2002, s.100.

Mükellefler başlangıçta düşük vergi oranları ile olumlu bir tavır sergilemekte severek ve isteyerek vergi ödedikleri söylenebilmektedir. Eğitim seviyesi, devlete bağlılık, sosyal sınıf farklılıkları gibi unsurlar ile vergiye karşı tutumlar sempatiden ilgisizlik anlamına gelen apatiye doğru kaymaktadır. İlgisizlik aşamasındaki vergi oranlarının artışı ile mükellefler toplu olarak haksızlığa uğradıklarının ve suistimale maruz kaldıkları hissine kapılırlar ve vergiye karşı hile ve gizli olarak tepki verirler. Vergi oranlarında artışa bağlı olarak antipati aşaması nefrete doğru yönelmekte ve vergi alerjisi olarak ifade bulan bir durum ile karşılaşmaktadır. Nefret aşamasında protesto ve gösteriler ile vergi yönetimine karşı direnebilme olabilmektedir³⁸.

Subjektif vergi yükü kavramının psikolojik vergi yükü olarak da isimlendirildiği görülmektedir. Psikolojik vergi yükü mükellefin bilgi seviyesine ve hissettiği vergi tazyikine göre değişmektedir. Bireysel düzeyde oluşan hoşnutsuzluk haliyle ilgili olduğundan vergi baskısı olarak da ifade edilmektedir³⁹.

³⁸ Aktan, Dinleyici, Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, s.119,120.

³⁹ Aktan, Dinleyici, Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, s.119.

1.6.1.2. Objektif Vergi Yüğü

Ödenen vergi miktarı (V) ile toplam bireysel gelir (G) arasında ilişkinin sayısal olarak tespit edilebildiğı oran objektif vergi yüğü (Vy) olarak isimlendirilmektedir. Böylelikle mikro düzeyde değerlendirme yapmak mümkün olmaktadır⁴⁰.

$$V_y = V / G$$

1.6.1.3. Toplam Vergi Yüğü

Bir ülkede belli bir dönemde ekonomideki vergi yükünün ne düzeyde olduğunu oransal olarak ortaya koymak için kullanılır. Toplam vergi yüğü vergi hâsılatı ile Gayri safi milli hâsıla arasındaki oran vasıtasıyla değerlendirilmeye tabi tutulur. Bu hesaplamalar yapılır iken merkezi idarenin tahsil ettiği vergilere, yerel idarenin tahsil ettiği vergiler yanında vergi benzeri yükümlülüklerde dâhil edilmektedir. Ayrıca para fiskal yükümlülük şeklinde elde edilen gelirlerde toplanan vergilere eklenerek Gayri safi milli hâsılaya bölünerek toplam vergi yüküne de ulaşılmaya çalışılmaktadır. Böylelikle ülkede makro düzeyde değerlendirme yapılarak uluslar arası düzeyde karşılaştırma ve değerlendirme ihtimali ortaya çıkmaktadır⁴¹.

1.6.1.4. Sektörel Vergi Yüğü

Ekonomide sektörlerden her birinin ödediğı vergi ile yarattığı GSMH arasındaki ilişki, sektörel vergi yüğü olarak ifade edilmektedir.

1.6.1.5. Bölgesel Vergi Yüğü

Her bölgede elde edilen vergi hâsılatı ile o bölgenin yarattığı GSMH arasındaki oransal ilişkiyi gösteren vergi yüküdür. Ülkelerin her bölgesinde yaratılan katma değer o bölgenin özelliklerine göre değişiklik göstermektedir. Bölgenin GSMH'ya katkısı ile vergi hâsılatları arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi ile vergi gayreti ve vergi uyumları konusunda değerlendirmelere yapılabilmektedir.

⁴⁰ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.149.

⁴¹ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.149,150.

1.6.2. Net Vergi Yüğü

Vergilerin topluma sunulun hizmetler ile refahı arttırma işlevi ile vergilerin bir kısmı kişilere ve topluma yansıtılmaktadır. Böylelikle net vergi yüküne ulaşılmaktadır. Bu işlev bireysel ve toplumsal olarak değerlendirilmektedir. Sadece faydası bölünebilir ve fiyatlanabilir nitelikteki kamu hizmetleri bu fayda hesabında dikkate alınabilirken ne kadar fayda elde edilebileceği hesaplanmasının zorluğu olan hizmetler dikkate alınmamaktadır⁴².

$$V_y = \frac{(\text{Kişinin Öd. Vergi Miktarı} + \text{Kendisine Yansıtılmış Vergi Miktarı}) - (\text{Kamu Hiz. Elde Ettiği Fayda} + \text{Yansıttığı Vergi Miktarı})}{\text{Kişinin Elde Ettiği Gelir}}$$

$$V_y = \frac{\text{Toplam Vergi Hâsılatı} - \text{Topluma Kamu Hizmetlerinde Sağladığı Fayda}}{\text{GSMH Kayıtlı} + \text{GSMH Kayıtdışı}}$$

1.6.3. Gerçek Vergi Yüğü

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin bulunduğu ekonomide vergi yükünü hesaplamada kullanılan gelir gerçeği yansıtmaktan sapmaktadır. Sektörel, bölgesel, bireysel, vergi yükünden gelir miktarı kayıtdışında kaldığı ölçüde vergi yükü olduğundan yüksek görünecektir⁴³. Ayrıca kayıtdışında gerçekleşen faaliyetler dolayısı elde edilen gelir vergi dışı kaldığından vergi hasılatı miktarında da sapsmalar meydana gelmektedir.

1.7. Vergiye ve Uyuma İlişkin Tarihsel Bakış ve Literatüre İlişkin Değerlendirmeler

Vergi tarihsel süreç itibariyle toplumsal yaşamın bir parçası olmuş ve toplumun yönetim şekline göre değişim göstermiştir. Toplumlar kamu hizmetlerinin karşılanması için topladıkları verginin sürekliliğini sağlamak için uyumu arttırmaya yönelik çalışmalar yapılagelmiştir. Vergiye uyumun sağlanmasına ilişkin literatür çalışmalar her ne kadar Allingham ve Sandmo tarafından 1972 yılında başladığı kabul edilse de

⁴² Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.150.

⁴³ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.151.

vergilerin tarihi kadar eski olduğunu tahmin etmek zor olmayacaktır. Vergilemede her dönemin ihtiyacına göre şekillenen global eğilimler oluşmaktadır. Çalışmamızın bu kısmında vergiye tarihsel bakış, vergilendirmede global eğilimler ve vergi uyumuyla ilgili literatür çalışmaları değerlendirilecektir.

1.7.1. Vergiye Tarihsel Bakış

Vergi, tarihi ve sosyal müessesedir. Çok eski devirlerde de vergilere rastlanır. Eski Sümer, Yunan ve Roma medeniyetlerinde az veya çok önemli vergiler bulunmaktadır. Ancak kökenleri itibariyle vergiler ihtiyari mahiyet gösterir. Devirlerine göre kabile reisi, derebeyi ve krallara verilen bir hediye veya yardım şeklinde kendini göstermektedir. Devlet egemenliğini ellerinde bulunduranların başlıca gelirleri, bu hediye ve yardımlar yanında kendi mülk kaynaklarından meydana gelirdi. Kamu hizmetlerinin gelişmesi ve artmasıyla beraber bu gelirler yeterli hale gelmemeye başlamış ve bu hediye, yardım ve mülk gelirleri yetersiz gelmeye başlamış ve böylelikle bu hediye ve yardımlar zora dayanan bir şekil almıştır⁴⁴.

Vergi, ilk zamanlarda yardım adına taşıyan ödemeler, daha sonraları rica, lütuf ve ihsan şeklini almış, süreç içerisinde fedakârlık ve nihayet zorunluluk veya yükümlülük anlamına gelen kelimeler ile ifade edilmiştir. Fransızcada başlıca (aide) yardım, (contribution) vazife, fedakârlık ve (impot) cebir kelimeleri bir gelişme halinde yerleşmiştir. Yurdumuzda imdadiye, iane, mükellef, vergi kelimeleri böyle gelişme göstermiştir⁴⁵.

Yaşayan bir olay olan vergiye tarihte insan toplulukları veya toplumların ortaya çıkışından itibaren rastlanmaktadır. Klan, kabile, aşiret, şehir-devlet ve devlet şeklindeki topluluk ve toplumlara geçince mali olaylar, kurumlar ve özellikle vergiler de kendi yapısı içinde değişimler ve farklılıklar göstermektedir⁴⁶. Toplum olarak yaşamının gereği olan mal ve hizmetlerin sunumu için gerekli gelirin elde etme şekline göre vergilerin yapısının değişim gösterdiği görülmektedir.

⁴⁴ Erginay, s.31

⁴⁵ Erginay, s.31

⁴⁶ Nihat Falay, **Maliye Tarihi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.8.

İlkçağlarda vergi baş üzerinden alınan vergiler, arazi üzerinden alınan vergiler ve mağluplardan alınan vergiler haraç niteliğindedir. Roma dönemine gelindiğinde vergi mevzuları capita denilen gruplar halinde capita adedine bölünerek her yıl eyaletlere ve bölgeye dağıtılıyordu. Vergiler para veya ürün şeklinde tahsil ediliyordu. Gerek ilkçağlarda gerek Roma döneminde kamu hizmetlerine bir karşılık, bir bedel olarak bakılıp yorumlandığı görülmektedir. Ortaçağda bu karşılık esasına dayanan vergi feodaliteyle birlikte imparatorlukların küçük krallıklar ve feodal beyliklere dönüşmesiyle malikane gelirleri halini almıştır. Yeniçağın ilk dönemlerinde vergi, olağanüstü gelir niteliğinde iken daha sonraları temel gelir halini almıştır. Feodalitenin yıkılmasına paralel artan toplumsal ihtiyaçların malikâne gelirleriyle karşılanması ihtimali kalmamış malikâne gelirleri yanında vergi gelirleri de zorunlu hal almıştır. Ancak liberalizmin gelişmesiyle beraber vergi gelirleri bir takım tekel şeklindeki hakların kullanımı şeklinde verilen imtiyazlar için uygulanan ruhsat ve tekel harçlarından ibaret kalmıştır⁴⁷.

Tarihteki ilke demokrasi savaşları iktidarın vergilendirme konusundaki keyfi tutumlarına başlamış, halk temsilcilerinden oluşan parlamentolar ilk yetkilerini vergilendirme konusunda almışlardır. Parlamentoların onayı olmaksızın vergi alınamayacağı batı demokrasilerinin temel anayasal ilkelerinden biri olarak kabul edilmiştir. İngiltere’de 1215 tarihli Büyük Özgürlük Fermanı, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1776 tarihli Bağımsızlık Bildirgesi, Fransa’da İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci, vergilendirme yetkisinin kullanılması ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümlere yer vermektedir⁴⁸.

Krala asilzadenin kanını, papanın duasını halkların ise vergisini vermesine dayanan inanış sınıfların ortadan kalkması ile vergi herkes tarafından verilmesi prensibi kabul görmüş bu sonuca bağlı olarak anayasalarda yer almıştır⁴⁹.

Osmanlı İmparatorluğu’nda batı ülkelerine göre vergilendirme ile ilgili süreç daha geç başlamaktadır. Nitekim 1804 tarihli Sened-i İttifak ile padişahın vergilendirme gücü ayanlar yararına sınırlandırılmıştır. 1839 yılında Gülhane Hatt-ı Hümayunu ile

⁴⁷ Falay, s.10-13.

⁴⁸ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” s.131.

⁴⁹ Erginay, s.44.

padişah tek taraflı iradesi ile vergilendirme gücünü sınırlandırmış, 1856 Islahat ve 1875 tarihli Adalet Fermanlarıyla batı ülkelerinin baskısı ile belli ilke ve kurallara uymayı üstlenmiştir⁵⁰.

1.7.2. Vergilemede Global Eğilimler

Globalleşme ile uluslar arası hareket eden kaynakların hareketi artmış ve takibi ve denetim süreçleri zorlaşmıştır. Bu durum hükümetlerin gelirin yeniden dağılımı konusunda hareket alanını kısıtlamaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişme ile ülkeler arası sınırlar sanal hale gelmekte ve dünya ülkeleri arasındaki sermaye, mal, hizmet ve emek hareketlerini izleyerek vergilendirilebilir geliri tespit etmek zorlaşmaktadır. Ayrıca vergi cenneti olarak ifade edilen sıfır veya düşük oranlı vergiler olan ülkelere kaynaklar hareketlenmektedir⁵¹. Bu durum ülkeler arasında özellikle bankacılık işlemlerinde bilgi paylaşımını zorunlu hale getirmekte ve çifte vergilendirme anlaşmaları ile hem bilgi paylaşımı hem de vergi sistemleri arasındaki harmonizasyon sağlanmaya çalışılmaktadır.

Dünyada son dönemde globalleşmenin de etkisiyle iktisadi bütünleşme artıp bireyler ve şirketler düşük vergi oranlarından faydalanma olanağı bulmaktadırlar. Özellikle sermaye ve kısmen nitelikli emek üzerinde yüksek vergilendirilme yapılması mümkün olamamaktadır. Ülkelerin kamusal hizmetleri sunmak için gerek duydukları vergiden dolayı vergi oranlarının düşürülmesi, ikili gelir vergisi sistemleri, örtülü sermaye kullanımına ilişkin önlemler transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen yabancı kurumların vergilendirilmesinin düzenlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır⁵². Nitekim ülkemizde 2006 yılında yürürlüğe giren Kurumlar vergisi kanununda transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve kontrol edilebilen yabancı kurum kazancına yer verilmiştir.

Dünyadaki finansal hareketlilik reel mal ticaretini finanse etmekten ziyade ulusal paraların değişim hadlerindeki belirsizlik ve bunun yarattığı spekülasyon

⁵⁰ Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.132.

⁵¹ Fazlı Emektar, “Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim: Toplumsal İhtiyaçları Finanse Eden Vergilemeden Politika Aracı Olan Vergilemeye Giden Süreç” *Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi*, İstanbul Sayı:121, Ocak 2014, s.53.

⁵² Özer, s.60-61.

olanaklardan kaynaklanmaktadır. Bu sermayenin kısa vadeli giriş çıkışlarının belirsizliği ve hızı ile oluşan spekülâtif riske karşı merkez bankaları daha yüksek miktarlarda rezerv tutmaya zorlanmakta bu durumda fiziksel yatırımlara ayrılacak kaynakların giderek daralmasına neden olmaktadır⁵³. Böylelikle hem ayırma kuramına ile sermayenin emekten daha yüksek oranda vergilendirilmesi mümkün olamamakta hem de yapılacak yatırımlar süresince ve sonrasında oluşacak vergi kapasitesinden faydalanma imkânı azalacaktır.

1.7.3. Vergi Uyumuyla İlgili Literatür

Vergi uyumu konusunda standart model olarak görülen ilk çalışma 1972 yılında Alingham, Sandmo tarafından yapılmıştır. Ortaya koydukları modelde vergi mükelleflerinin beyan ettikleri gelirin; vergi oranı, denetim sonucu yakalanma ihtimali ve uyumsuzluk sonucu karşılaşılabilecek cezai yaptırımlara göre değişeceği öngörüsüne dayanmaktadır. Yakalanma ve yakalandığı durumda vergi mükellefinin karşılaşılabilecek ceza arttıkça vergiye karşı uyumun artacağını ifade etmektedirler⁵⁴.

Clotfelter tarafından 1983 yılında yapılan çalışmada geçmişe yönelik olarak 1969 yılının Amerikan İç Gelir İdaresinden elde edilen veriler üzerinden yaptığı çalışmada gelir ve marjinal vergi oranlarının, oluşan vergi uyumsuzluğuna etkisinin hem vergi öncesi gelir hem vergi sonrası gelirden beyan edilen gelir üzerinde etkili olduğunu gösterilmiştir⁵⁵.

Skinner tarafından 1986 yılında yapılan çalışmada vergi oranları sabit olarak değerlendirilmesine karşın ücret, sermaye gibi kaynakların vergi oranlarındaki değişimlerinden nasıl etkilendiği de araştırılmıştır. Ücret ve maaşların içerikleri ile vergi oranı arasındaki ilişkinin pozitif olduğu tüketim, çalışma süresi ve tasarruf eğilimini etkilediği öngörülmektedir. Gerçek faiz oranının bileşenleri ile vergi oranı arasındaki ilişkinin negatif olduğu görülmüştür, bu durum parasal gelir üzerinden alınan faizin

⁵³ Eriş Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme**, 16. Baskı, İstanbul: İletişim Yayınları, 2012, s.20.

⁵⁴ Michael Allingham, Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," **Journal of Public Economics, North-Holland Publishing Company**, 1972, s.323-338.

⁵⁵ Charles Clotfelter "Tax Evasion and Tax Rates; An Analysis of Individual Returns" **Review of Economics and Statistics**, 1983, Vol,65, No:3 s.363

vergilendirilmesi net faiz oranının değişkenliği de artacaktır. Aynı alışma ile vergilerin kaçınılmaz olsa bile belirsiz olmaması gerektiği üzerinde durulmuřtur⁵⁶.

Alm, Jackson ve Mckee tarafından 1992 yılında yapılan laboratuvar çalışmasında gelirin artması ile vergi uyumunun pozitif etkilendiği ortaya konulmuştur. Aynı çalışmada ceza oranı arttırılmanın vergiye uyuma çok etki göstermeyeceği, vergi incelemelerinde tespit edilme ihtimali dşuk ise ceza oranının değişmesinin etkisi dşuk olacaktır. Vergi inceleme sayısı ve etkinliği arttırılıp tespit ihtimali arttırılmadan ceza oranlarını değiştirmenin vergi uyumuna etkisi sınırlı olacaktır⁵⁷.

Torgler tarafından 2003 yılında gerçekleştirilen çalışmada iyi eğitimli mükelleflerin vergi kanunları ve etkileri konusunda daha fazla bilgiye sahip olduklarından uyum düzeyinin daha iyi bir pozisyonda değerlendirebilecekleri ve eğitim düzeyi arttıka mükelleflerin bilgi düzeyine paralel kaçakçılık ve kaçınma için fırsatları daha iyi kullanabilecek ve devletin geliri nasıl değerlendirdiği konusunda farkındalıkları daha fazla olacağı ngrlmř⁵⁸. Bu görüş Saraçoğlu tarafından yapılan anket çalışması ile eğitim düzeyi yükseldikçe vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusunda bilinç düzeyinin artıp vergiye uyumsuzluk azalabileceği sonucuna ulařılmıştır⁵⁹.

Hyun tarafından 2005 yılında yapılan çalışma da toplam geliri oluşturan unsurların farklılığına göre vergi uyumunun değişiklik gsterceği ngrlmştur. Ağırlıklı olarak serbest meslek kazancından geliyor ise vergiye uyumunun azalacağını iddia etmek zor olacaktır⁶⁰. Ancak vergi uyumunu takip etmek zorlaşacağı için uyumunun azalabileceğini varsaymak da mümkün görünmektedir.

Ülkemizde 2013 yılından da öz ve Gümüş tarafından Eskişehir'de yapılan çalışmada mükelleflerin geliri arttıka vergiye karşı uyumlarının artacağı dolayısıyla

⁵⁶ Jonathan Skinner, "The Welfare Cost of Uncertain Tax Policy", **Nber Working Paper Series, National Bureau of Economic Research**, 1986, S:21

⁵⁷James Alm, Betty Jackson, Micheal Mckee, "Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data" **National Tax Journal**, Vol. 45 No:1 1992, s.110.

⁵⁸Torgler Benno, "Tax Morale Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance" Universitat Basel, 2003, s.12.

⁵⁹Saraoęlu, s.31.

⁶⁰ Hyun, Jin Kwon, "Tax Compliance in Korea and Japan: Why are they different?" Visiting Scholar of Policy Research Institute, Mnistry of Finance, Japan, 2005, s.5.

idarenin mükelleflerin gelirini arttırıcı faaliyetleri teşvik edip vergi uyumunu arttıracağı ve vergi gelirlerini de arttıracağını öngörmüşlerdir.⁶¹

Gencil ve Kuru tarafından 2012 yılında yapılan çalışmada gelir düzeyi az olan mükelleflerin özellikle tüketim malları içerisine yerleştirilmiş dolaylı vergiler dolayısıyla gelirlerinin daha da azalması vergi bilincini ve böylelikle vergi uyumunu da azalmadığı ve belirli kesimlere yönelik değilde mükellefleri kapsayıcı tedbirler ile vergi yükünün paylaşılması yoluyla vergi uyumunun arttırılacağı öngörülmüştür.⁶²

Tuncer tarafından yapılan çalışmada ülkemizde vergi karşılıksız zora dayanarak alınsa da kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanması vergi uyumu açısından olumlu sonuçlara sebep olabileceği, mükelleflere yönelik olarak kendi vergi ödemeleri ile finanse edildiğini ve faydalanacaklarını bildikleri mal ve hizmetler ile ilgili halkla ilişkiler faaliyetleri vergi uyumunu arttırabileceği belirtilmiştir.⁶³ Ayrıca yolsuzluk algısı devlete olan güveni zedeleyip verginin uyumunu azaltacağı hesap verilebilirlik ve şeffaflık ile vergi uyumu pozitif etkilenecektir. Nitekim İpek ve Kaynar tarafından yapılan alan çalışmasında ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi ile şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi de vergi bilincini artırma ile vergi uyumuna olumlu katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.⁶⁴

Şahpaz ve Saruç tarafından yapılan çalışma ise İpek ve Kaynar tarafından yapılan çalışmanın aksine sunulan kamusal mal ve hizmetler ile vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır.⁶⁵

İpek ve Kaynar tarafından yapılan 2009 yılında yapılan çalışma da evli mükelleflerin bekar mükelleflere oranla vergiler ve kamu hizmeti arasındaki ilişkide daha hassas oldukları sonucuna varılmıştır.⁶⁶ Bu duruma karşın Saraçoğlu tarafından

⁶¹Gamze Oz Yalama, Erdal Gumus, "Determinants of Tax Evasion Behavior:Empical Evidence from Survey Data", **CsCanada International Management** Vol:6 No:2, 2013 s.22

⁶²Ufuk Gencil, Elif Kuru, "Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi, Türkiye Değerlendirmesi", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt 10 Sayı 20, 2012, s.55.

⁶³ Mehmet Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye" **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/52/2/Tuncer-Mehmet.pdf> (05 Mart 2014), s.115.

⁶⁴ Selçuk İpek, İlknur Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları" **Maliye Dergisi**, Sayı 157, Temmuz Aralık 2009, s.122.

⁶⁵ Kadriye Şahbaz, Saruç İzgi, Naci Tolga, "Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Sakarya Örneği" **Sakarya Üniversitesi İktisat Dergisi**, Aralık 2012, s.88.

⁶⁶ İpek, Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları" s.122.

yapılan alan çalışmasında vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünenlerin evli ve bekârlar da çok yüksek oransal fark tespit edilememiştir⁶⁷.

Ömürbek ve Çiçek tarafından yapılan anket çalışması ile üniversite öğrencilerinin beyan edilecek vergiye dayanak faturayı düzenlemeyen ve yazarkasa fişini kesmeyen mükelleflerin devlet karşısında sebepsiz zenginleşecekleri düşündükleri görülmüştür⁶⁸.

Şahpaz ve Saruç tarafından üniversite öğrencileri üzerinde yapılan çalışmada alınan üniversite eğitiminin vergi ödeme istediğini arttırmadığı üniversite öğrencilerinin %52 tarafından ifade edilmiş, aynı çalışmada alınan üniversite eğitiminin vergi ahlakını farklı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Vergi ile ilgili eğitim alan iktisadi idari bilimler fakültesi öğrencilerinin vergiye bakış açısının diğer fakültelerin altında olduğu görülmüştür⁶⁹.

Cinsiyet ile ilgili çalışmalarda cinsiyetin vergi uyumuna etkisi konusunda farklı sonuçlara ulaşılabilmektedir. İpek ve Kaynar⁷⁰ ile Şahbaz ve Saruç⁷¹ tarafından yapılan çalışmalarda kadın yükümlülerin vergi uyumunun erkeklere karşı daha yüksek olduğunu ortaya koyarken Ömürbek ve Çiçek⁷² tarafından yapılan çalışmada erkek öğrencilerin vergiyi vatandaşlık görevi olarak gördükleri ve uyum düzeylerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

İpek ve Kaynar tarafından yapılan çalışmada ayrıca ailedeki birey sayısının artması ile vergilerin ödenmediğine ilişkin inancın daha yaygın bir kanaat olduğu tespit edilmiştir⁷³.

Emektar tarafından yapılan çalışmada internet gibi bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte mal hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının doğrudan fiziksel bağlantı kurulmadan veya değiş tokuş olmadan gerçekleşmesi mümkün hale

⁶⁷ Saraçoğlu Fatih “Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi” KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:15 Aralık 2008 S:32

⁶⁸ Nuri Ömürbek, Hüseyin Çiçek, Serdar Çiçek,”Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları” **Maliye Dergisi**, Sayı 153, Temmuz Aralık 2007, s.121.

⁶⁹Şahpaz, Saruç, s.82,83.

⁷⁰İpek, Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları” s.128.

⁷¹Şahpaz, Saruç, s.84.

⁷²Ömürbek, Çiçek, s.121.

⁷³İpek, Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları” s.128.

geldiği ve yapılan işlemin hangi ülkenin egemenlik sınırlarında gerçekleştiğini belirlemek, gelirin ve dolayısıyla karın nerede elde edildiği, mükellefin kimliği, tüketim ve gelir unsurların belirlenmesinde kullanılan merkez adresi gibi bilgileri elde etmek daha zor hale geldiği öngörülmüştür⁷⁴.

Torgler tarafından yapılan çalışmada hukuk sisteminin yaptırım gücü sebebiyle vergi mükellefleri üzerinde vergi ödeme ve vatandaş olarak topluma katkılar sunma noktasında içsel bir motivasyon olarak da yer aldığı ifade edilmiştir⁷⁵.

Alm tarafından 1988 yılında yapılan çalışmada vergi politikalarında belirsizlik kişilerin davranışı ve refah çalışmasında vergi tabanı belirsizliği, vergi oranının belirsizliği, belirsizliğin kişilerin refahlarına etkisine göre bireylerin kesintiler, vergi barınakları, kaçınma, birikim, işgören arzı gibi kararlarında değişikliklere neden olup vergi uyumuna etki ettiği öngörülmüştür⁷⁶. Akgül tarafından yapılan çalışma ile vergi sistemin karmaşıklığı, vergi bilincini düşürüp, vergi uyumunu azaltmakta, bu durum vergiye uyum azalttığı ölçüde de beyan dışı ekonomik faaliyetleri genişlettiği sonucuna ulaşılmıştır⁷⁷. Konak tarafından yapılan anket çalışmasında bu sonucu destekler nitelikte olup yaptığı çalışmada vergi mükelleflerinin %71,6'lık kısmı vergi kanunlarının çok sık değişmesi sebebiyle değişiklikleri takip etmekte zorlandıklarını tespit etmiştir⁷⁸.

Tuay ve Güvenç tarafından yapılan çalışmada ödemek zorunda olunan vergilerin sayısının çokluğu üzerlerindeki vergi yükü çok ağır olmasa da psikolojik olarak vergiye karşı olumsuz bakışa neden olup vergi sistemini karmaşık hale getirerek ikiliğe neden olacak denetimi ve vergi uyumsuzluğunun artmasına neden oluşturacağını öngörmüştür⁷⁹.

⁷⁴Emektar s.55-60.

⁷⁵Torgler Benno, "A Knight without a sword or a Toothless Tiger? The Effect of Audit Courts On Tax Morale Switzerland" **Center for Research in Economics, Management and the Arts**, Basel,2004 s.22,23.

⁷⁶James Alm,"Uncertain Tax Policies, Individual Behaviour and Welfare" **The American Economic Review**, 1988, s.237-244.

⁷⁷Gülay Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2006, s.87.

⁷⁸ Ahmet Cihad Konak, "Türkiye'de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma", **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi SBE, 2009, s.116.

⁷⁹Elif Tuay, İnci Güvenç, **Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Ankara:Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın 51, 2007, s.30

Alm tarafından 1998 yılında yapılan çalışmada vergi aflarının gelişmiş ülkelerde de başvurulmasına karşın özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaygın olduğu hatta rutin hale geldiği gözlenmekte olduğunu ortaya koymaktadır⁸⁰. AYGUN gelişmekte olan ülkelerde aflara sıkça başvurulmasının politik gereklilik oy maksimizasyonu yanında acil gelire kavuşmak ihtiyacı içinde başvurulduğu ancak vergi affı beklentisinin uzun dönemde vergi gelirlerinde azalışa ve dürüst mükellefleri de af kollayan mükellef tipine dönüşmeye neden olacağını ortaya koymaktadır⁸¹.

Tuncer tarafından 2002 yılında gerçekleştirilen çalışmada vergi aflarının başarılı olma şartı, tekrar af beklentisinin ortadan kaldırılması ve vergi uyumuna yönlendirici tedbirlerin alınmasına bağlanmaktadır⁸².

Yaraşır af uygulamalarının sıklıkla tekrarlanmasıyla ülkelerin çok sağlam temellere dayanmadığını göstergesi olduğunu ve af kanunları ile mevcut sistemdeki aksaklıkların, eksikliklerin tespit ve tamir edilmesi, sistemin güçlendirip geliştirilmesi de göz önüne alınıp uzun dönemde vergi uyumunun artırılmasına odaklanılmasını önermektedir.⁸³ Aynı çalışmada dürüst mükellefler için vergi aflarının ceza, diğer mükellefler için ise ödül olarak görüldüğünü de ortaya koymaktadır⁸⁴.

Tuncer tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin beyan kararıyla ilgili olarak bütün durumlar hakkında bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmeleri dolayısıyla, vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamalarıyla ilgili belirsizliklere karşı vergi uzmanlarından destek alma yoluna gidildiği ve vergi uyum açısından vergi yardımcıları da diyebileceğimiz bu kişilerin üzerine odaklanarak uyumun arttırılabileceğini aynı zamanda mükellefler ile idare arasında bir köprü vazifesi de görebileceğini belirtmektedir. Aynı çalışma da bu duruma karşın aynı çalışmada vergi yardımcılarının

⁸⁰ Alm James, Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty” International Studies Program, **Working Paper 98-6**, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998.
<http://ssrn.com/abstract=471321>

⁸¹ Fatih Savaşan, “ Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)” s.43.

⁸² Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye**, s.110.

⁸³ Yaraşır, s.186.

⁸⁴ Yaraşır, s.186.

vergi kanunlarındaki eksiklikleri ile takip ve tespit zorlukları olan durumları mükelleflere önererek vergi uyumsuzluğuna da neden olabileceklerini öngörmektedir⁸⁵.

⁸⁵Mehmet Tuncer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi” **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 7/1,2005, s.220.

2. BÖLÜM: VERGİ UYUMUNU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi uyumu literatürde; ekonomik, sosyal, demografik, idareyle ilgili faktörler gibi birçok faktörün etkilemesi altında ele alınmıştır. Çalışmamız ekonomik faktörler, sosyal, demografik ve teknolojik faktörler, vergi idaresiyle ilgili kamusal faktörler olarak üç başlık altında değerlendirilmiştir. Ekonomik faktörler gelir düzeyi, ekonomik istikrar, enflasyon, köyden kente göç, yolsuzluk, ekonominin gelişmişlik düzeyi ve işsizlik olarak ele alınmıştır. Sosyal, demografik ve teknolojik faktörler; medeni durum, eğitim, yaş, cinsiyet, ailedeki birey sayısı, kültür ve gelenek, coğrafi faktörler ve teknoloji sınıflamaya tabi tutularak değerlendirilmiştir. Hukuk sisteminin analizi, kamusal mal ve hizmete bakış, vergi sisteminin karmaşıklığı ve kanunların sık değişmesi, vergi afları ve vergi yardımcıları, vergi matrah ve nispeti, vergi incelemeleri ve cezalar, vergi idaresi ile ilgili kamusal faktörler olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 1: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Ekonomik Faktörler	Sosyal, Demografik ve Teknolojik Faktörler	Vergi İdaresi ile İlgili Kamusal Faktörler
Gelir Düzeyi	Medeni Durum	Hukuk Sistemi
Enflasyon	Yaş	Kamusal Mal ve Hizmet Bakış
Ekonominin Gelişmişlik Düzeyi	Cinsiyet Eğitim	Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Kanunların Sık Değişmesi
Yolsuzluk	Ailedeki Birey Sayısı	Vergi Afları
Ekonomik İstikrar	Teknoloji	Vergi Yardımcıları
Köyden Kente Göç	Kültür ve Gelenek	Vergi Matrah ve Nispeti
İşsizlik	Coğrafi Faktörler	Vergi İncelemeleri ve Cezalar

Literatürde ülkelerin vergi uyumunu sayısal olarak değerlendirmeye yönelik çalışmalara da rastlanmaktadır. Aşağıdaki tabloda yer alan vergi uyumu ile ilgili değerlendirmede ülkeler 0'dan 6'ya kadar seviyeler ile değerlendirilmiştir. Yüksek skora sahip olanlar yüksek vergi uyumuna sahip olduğu sonucuna varılmaktadır. En

yüksek vergi uyumu skoruna sahip ülkeler Singapur, Yeni Zelanda ve Avustralya olarak yer almakta iken en düşük vergi uyumuna sahip ülkeler ise Türkiye, İsveç ve İtalya olarak yer almaktadır.

Tablo 2: Ülkelerin Vergi Uyumu Açısından Değerlendirilmesi

Ülke Listesi	Vergi Uyumu
Singapur	5,05
Yeni Zelanda	5,00
Avustralya	4,58
Birleşik Krallık	4,67
Hong Kong	4,56
İsviçre	4,49
Amerika Birleşik Devletleri	4,47
Şili	4,20
Japonya	4,40
Norveç	3,96
Kanada	3,77
Danimarka	3,70
Avusturya	3,60
Finlandiya	3,53
Almanya	3,41
Hollanda	3,40
İspanya	3,29
Tayvan	3,25
Endonezya	2,53
Meksika	2,46
Arjantin	2,41
Polonya	2,19
Portekiz	2,18
Türkiye	2,07
İsveç	1,91

Kaynak: Belkaoui Ahmed Riahi, "Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected of Tax Morale, *Journal International Accounting, Auditing and Taxation*, 2004, s.138.

2.1. Ekonomik Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörler çalışmamızda gelir düzeyi, enflasyon, yolsuzluk, ekonomik istikrar, ekonominin gelişmişlik düzeyi, köyden kente göç, işsizlik olarak ele alınacaktır.

2.1.1. Gelir Düzeyi

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biride gelir düzeyidir. Vergi uyumunun bileşenleri⁸⁶ olarak kabul edilen; vergi yükümlüğünün doğru hesaplanması, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamaları, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamesinin zamanında düzenlenmesi, yanında vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi kavramını da içerdiğinden gelir düzeyinin vergi uyumunu belirleyen kavramlardan biri olduğu kabul görmektedir.

Çalışmamız kapsamında GSMH düzeyinin, kişi başı GSMH düzeyinin ve gelir dağılımının vergi uyumuna etkileri değerlendirilecektir.

2.1.1.1. GSMH Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi

Gelir makro düzeyde gayri safi milli hasıla kavramıyla bir ekonomide belirli bir dönemde üretilen nihai mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları ile ifade edilen değerleri toplamı yani o ülke vatandaşlarının sahip olduğu üretim faktörleri tarafından gerçekleştirilen üretim değerini ifade etmektedir. GSMH yaratılan, kazanılan ve harcanan gelir olmak üzere üç tür hesaplanmaktadır. Harcama yaklaşımı; tüketim, yatırım, kamu harcamaları ve net ihracat toplamından, üretim yaklaşımı; her sektörün üretime yaptığı katkılar toplamından, gelir yaklaşımı; ücretler, kar, faiz ve rant gelirleri toplamından oluşmaktadır⁸⁷.

İktisadi anlamda gelir başlıca kaynak ve safi artış teorisi ile açıklanmıştır. Kaynak teorisinde kişilerin sahip oldukları emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim

⁸⁶ Roth Jeffrey, John Scholz, "Taxpayer Compliance", Vol.1: An Agenda for Research, **Philadelphia, University of Pennsylvania Press**, 1989, s.20.

⁸⁷Göksel Armağan, <http://web.adu.edu.tr/user/garmagan/courses/ge/macro.pdf> (05/08/2014)

şeklindeki üretim faktörlerinden elde ettikleri değerler olarak ücret, faiz, rant, ve kar gelir olarak değerlendirilmiştir. Üretim faktörleri dışındaki elde edilen ikramiye, miras değerler gelir olarak kabul görmemektedir. Safi artış teorisinde ise belli bir zaman diliminde elde edilen iktisadi kazançlar gelir olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla bir dönemdeki tüketim miktarı ve servet artışlarına kaynaklık eden piyango, ikramiye, hibe, yardım, nafaka, kumar, bahis hırsızlık, rüşvet vb. yoluyla elde edilen tüm değerler safi artış teorisine göre gelir kapsamında sayılmaktadır.⁸⁸

Gelir kavramı ile maliye teorisyenleri arasındaki anlayışa göre gelir; net varlıklardaki toplam artış olarak anlaşılabilir gelmektedir. Böylelikle bir belli bir dönem ile ilgili tüketim artışı net varlıklardaki artış olarak tanımlanmaktadır. Hangi şekilde elde edilirse edilsin hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın servetteki bütün artışlar eklenmelidir. Kira, faiz, kar ve ücret gibi faktör kazançları ve her türlü arazi kazançları kapsmalıdır⁸⁹.

Net varlık gelirlerindeki artışa dayanan gelir tanımı ile gelirin vergilendirilmesi öncesi realize edilmesi kuralı pratik biçimde uygulama imkânı bulmaktadır. Satış yapmadan önce değerlendirilmesi güç olduğundan gerçekleşmeyen kazançların değerlemeye tabi tutulması oldukça keyfi bir davranışa yol açmaktadır. Bu durum pratikte değerlemeye dayanan bir GV uygulamasını sağlama olanağına yer vermemektedir⁹⁰. Bu durum amortisman uygulamaları ile gelirin elde edilmesinde değerlendirmeye alınan yıpranma payı içinde geçerli olmaktadır.

Özsermayedeki gerçekleşen değişimi dikkate aldığımızda enflasyon karşısında reel olarak deflakte edecek bir biçimde değerlendirmesi önem kazanmaktadır. Fiyatlar genel seviyesindeki yükselişin alacak ve borçlar adına da enflasyon oranında değerlemeye tabi tutulması vergiye tabi gelirin tespitinde önemli olacaktır⁹¹.

1969 yılının Amerikan İç Gelir İdaresinden elde edilen veriler üzerinden Clotfelter tarafından yapılan çalışmada gelir ve marjinal vergi oranlarının, oluşan vergi

⁸⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 6.Baskı, 2011, s.3-4

⁸⁹ Musgrave, s.205

⁹⁰ Musgrave, s.207

⁹¹ Musgrave, s.208

uyumsuzluğuna etkisinin hem vergi öncesi gelir hem vergi sonrası gelirdede beyan edilen gelir üzerinde etkili olduğunu gösterilmiřtir⁹².

2.1.1.2. Kişi Başı GSMH Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi

Gayri safi milli hâsılanın toplam nüfusa bölünmesi ile kişi başı GSMH rakamına ulaşılmaktadır. Kişi başı GSMH düzeyi mikro ekonomi düzeyinde vergi uyumuna ilişkin veri sağlamaktadır.

Ülkemizde GV kanunu 1. Maddesinde gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların gerçek tutarıdır şeklinde kişisel gelir tanımlanmıştır.

Vergi uyumu konusunda model olarak görülen ilk çalışmalar Alingham, Sandmo tarafından yapılmıştır. Ortaya koydukları modelde vergi mükelleflerinin beyan ettikleri gelir; vergi oranı, denetim sonucu yakalanma ihtimali ve uyumsuzluk sonucu karşılaşacakları cezai yaptırım ile belirlenmektedir. Yakalanma ve yakalandığı durumda vergi mükellefinin karşılaşacağı ceza arttıka vergiye karşı uyumun artacağını ifade etmektedirler⁹³.

Ülkemizde Eskişehir'de yapılan bir araştırmada gelir arttıka vergi mükelleflerinin vergi uyumun arttırdığını ortaya koymuştur. Vergi otoritesi vergi mükelleflerinin yönetim ölçümlerini arttırmak yoluyla vergiye uyumu arttıracadı görüşüne karşın vergi mükelleflerinin gelirinin arttırmak yoluyla uyumu arttıracadı savunulmaktadır.⁹⁴ Alm, Jackson ve Mckee tarafından yapılan laboratuvar çalışması ve ABD Gelir İdaresi Başkanlığının vergi uyum değerlendirmelerinde de paralel sonuçlar elde edilmiş gelirin artması ile vergi uyumunun pozitif etkilendiği ortaya konulmuştur.⁹⁵

⁹² Clothfelter s.363.

⁹³ Sandmo, Allingham, s.323-338.

⁹⁴ Oz, Gumus, s.22.

⁹⁵ Alm, Jackson, Mckee, s.110.

Hırvatistan’da yapılan bir araştırma da ise gelir miktarı ile vergiye uyum sağlamak için gerekli zaman ve uyum maliyetleri arasında pozitif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁹⁶.

Amerika Birleşik Devletleri vatandaşları dünyanın neresinde gelir elde ederse etsin beyanının ülkesinde yapmak durumundadır. Okyanus ötesi bölgelerde elde edilen gelirler ile ilgili olarak da Amerikan Gelir İdaresinin uyum çalışmaları yapmaktadır⁹⁷.

İsveç’te yapılan bir araştırmada yüksek gelir elde eden yükümlüler ile düşük gelir elde eden yükümlülere aldıkları hizmete göre ödedikleri vergi oranının makul olup olmadığı sorulduğunda yüksek gelirlerin %60 düşük gelirli olanların %40 oranında hayır cevabı verdikleri görülmüştür. Yüksek gelir grubundaki mükelleflerin düşük gelir grubundaki mükelleflere göre vergiler ve kamu harcamaları konusunda daha tutucu oldukları sonucuna da varılabilmektedir⁹⁸.

2.1.1.3. Gelir Dağılımının Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi uyumunun gerçekleşmesi ile herkesin kendi üzerine düşen adil vergi payını ödemesi adil gelir dağılımına ulaşılmaktadır. Vergi uyumsuzluğu durumunda dürüst mükelleflerden dürüst olmayan mükelleflere doğru gelir yeniden dağıtıldığı söylenebilmektedir. Vergi politikası ile yatay ve dikey adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla asgari geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlı vergileme mekanizmalarıyla adil gelir dağılımını yeniden tesis etmeye çalışılmaktadır⁹⁹.

Gelir düzeyi az olan mükelleflerin özellikle tüketim malları içerisinde yerleştirilmiş dolaylı vergiler dolayısıyla gelirlerinin daha da azalması vergi bilincini ve böylelikle vergi uyumunu da azaltmaktadır. Verginin tabana yayılmasına ve gelirin artırılmasına yönelik kapsamlı düzenlemeler gerekli olmakla birlikte süreç içinde zorunlu hale gelme eğilimi oluşturacaktır. Ayrıca belirli kesimlere vergisel avantajlar

⁹⁶ Helena Blazic, “Personal Income Tax Compliance Costs at an Individual Level in Croatia”, **Australian Tax Forum**, 2004, s.22-23.

⁹⁷ Income Tax Compliance by U.S. Citizens and U.S. Lawful Permanent Residents Residing Outside The United States and Related Issues, Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1998, s.44,45.

⁹⁸ Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2008, s.15.

⁹⁹ Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye**, s.19.

sağlamaktan çok mükellefleri kapsayıcı tedbirlerin alınması vergiye karşı tepkiyi azaltıp daha düşük vergi yükü altında mükelleflerin vergi uyumu da artacaktır¹⁰⁰.

Toplam Geliri oluşturan unsur ağırlıklı olarak serbest meslek kazancından geliyor ise vergiye uyumunun azalacağını iddia etmek zor olacaktır¹⁰¹. Ancak vergi uyumunu takip etmek zorlaşacağı için uyumunun azalabileceğini varsaymak da mümkün görünmektedir.

Küçük ve orta büyüklükte işletmelerin gelirleri kadar maliyetleri de vergi uyumunda etkili olmaktadır. Vergi uyumunu sağlamaya yönelik olarak yapacağı danışman veya yardımcı ücretleri gibi harcamalar ile nakit akımında yaşadıkları sıkıntıların neticesinde kısa ve esnek olmayan ödeme zamanlarında ödemelerin gerçekleştirilmesi durumu da vergi uyumunu negatif etkilemektedir¹⁰².

Amerika’da yapılan bir araştırma da gelir miktarında meydana gelen artışlarda büyük ölçekli işletmeler ölçek ekonomilerinin etkisiyle vergiye uyum maliyetleri gelirdeki artışa göre daha düşük miktarda artmaktadır¹⁰³. Bu durum büyük ölçekli firmalarda ticari kar miktarını olumlu etkilemektedir.

Dünyada gelir düzeyinin vergiye uyumu açısından negatif ve pozitif etkileri olduğunu belirleyen gerek ampirik gerek teorik açıdan yapılmış çalışmalar bulunsa da ülkemizde gelir düzeylerindeki farklılığın vergiye yaklaşımda herhangi bir farklılık göstermediğini belirten çalışmalara da rastlanmaktadır¹⁰⁴.

2.1.2. Enflasyon

Enflasyon fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve hissedilir biçimde artışıdır. Enflasyon sonucu gelirleri enflasyondan daha az artan gelir grupları üzerinde vergi etkisine neden olup adaletsiz ve tersine artan oranlı bir vergi etkisi yaratmaktadır.

¹⁰⁰ Gencil, Kuru, s.55.

¹⁰¹ Hyun, Jin Kwon, s.5.

¹⁰² European Commission, Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs, Haziran 2007, S:6 http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/support_measures/taxsimple/taxsimp_en.pdf (14/07/2014)

¹⁰³ Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, “The Income Tax Compliance Cost of Big Business” **Tax Foundation, Washington**, 1993, s.21.

¹⁰⁴ Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt 16 Sayı 1, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., 2009, s.16.

Dolayısıyla enflasyonun şiddeti ve maliyeti gelir grupları bazında farklılık arz edecektir. Enflasyonu düşürmeye yönelik toplumsal uzlaşının olmadığı bir ekonomide enflasyonun mevcut vergi etkisinin gelir grupları arasında paylaştırılması ve gelirin yeniden dağıtım amacı ihlal edilmeden uygulanması enflasyonun yaratacağı etkiyi azaltacaktır¹⁰⁵.

Enflasyon geniş bir kamu üretim kesimi olan karma ekonomide işletmeleri maliyetlerini yükseltir. Hükümetler fiyat artışlarını maliyetlerine yansıtmak yerine kamu işletmelerinin fiyatlarını sabit tutarak enflasyonun hızını kesmeye çalışmaktadır. Bu durum kamu kesimi açığını (Para Basımını) arttırarak enflasyonun etkisini arttırmaktadır. Böylelikle enflasyonun yaygınlığı ile vergi kanunları sık sık değişikliğe zorlanır ve hükümetler vergi sistemlerini enflasyona dayanıklı hale getirmeye çalışmak için indeksleme ve kanunlarda değişiklik yapma yetkisi alma yoluna gitmektedir¹⁰⁶. Böylelikle takibi zorlaşan verginin uyumu negatif etkilemektedir.

Vergi politikası devlet müdahalesi altındaki faktörlerden dolayı sık sık öngörülemezdir. Buna karşın vergi kodlarına yaygın müdahaleler fark edilebilmektedir. Sermaye kazancının enflasyona karşı durumu gibi gelecekteki ekonomik koşullara göre esnek olan vergi hüküm ve kararlarında değişken çevre şartları da önemlidir. Ne devlet ne de vergi mükellefleri ekonomik aktiviteler veya enflasyon oranındaki değişimin ışığı altında yapılan ayarlamalardan fayda sağlayacaktır. Vergiler kaçınılmaz olsa bile belirsiz olmamalıdır¹⁰⁷.

Gelirin artan oranlı vergilemesinin kullanıldığı bir ekonomide enflasyon mükelleflerin fiktif karlarının da vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Artan oranlılığı belirleyen gelir dilimlerinde meydana gelen kayma ile mükellefler reel gelirleri artması da daha üst bir gelir dilimine kayarak vergi yükleri hızlı bir artış trendine girmektedir¹⁰⁸. Böylelikle artan oranlı gelir tarifesinin vergi adaletini sağlayarak vergi uyumunu arttırıcı etkisi enflasyonist dönemlerde vergi uyumunu bozabilmektedir.

¹⁰⁵ İsmail Engin "Enflasyonun Vergi Etkisi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2000, s.111.

¹⁰⁶ Sami Kükrer "Türkiye'de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:2, Haziran 1999, s.84.

¹⁰⁷ Skinner, s.21-22.

¹⁰⁸ Ahmet Ay, Halil Sugözü, Savaş Erdoğan, "Türkiye'de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012)", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı**, 2014, s:27.

Özsermayenin enflasyon karşısında reel olarak deflake edecek bir biçimde değerlendirmesi, fiyatlar genel seviyesindeki yükselişin alacak ve borçlar adına da enflasyon oranında değerlemeye tabi tutulması vergiye tabi gelirin tespitinde önemli olacaktır¹⁰⁹.

Yüksek enflasyon ödeme sürelerindeki gecikmeye bağlı olarak vergi gelirlerini de olumsuz etkilemekte ve bu durum özellikle gelir üzerinden alınan vergilerde kendini göstermektedir. Geçici vergi uygulaması da enflasyonun gelir vergileri üzerindeki etkisini en aza indirmek amacıyla kullanılmaktadır. Cari dönemde elde edilen kazançlardan gelecekte alınması gereken vergilerin bir bölümünün tahsil edilmesi esasına dayanan geçici vergi, henüz elde edilmemiş ve gelecekte şüpheli veya değersiz hale gelebilecek kazançları da içermektedir. Vergilerini yasalara göre düzenli ödeyen mükelleflerin günlük işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve kısa vadeli yükümlülüklerin yerine getirilmesi amacıyla sahip olunan çalışma sermayesini ve süreç içerisinde yatırımları olumsuz etkilemektedir¹¹⁰. Dolaysız vergilerden olan gelir vergileri üzerinden önceden alınan geçici vergiler ile enflasyon etkisi ortadan kaldırılmaya çalışıldığı gibi KDV ve Özel Tüketim Vergisi gibi dolaylı vergilerde ise ödeme süreleri üç aylıktan aylığa bazen aylıktan onbeş günlüğe döndürerek tahakkuk tahsilât süresi kısaltılabilmektedir¹¹¹.

2.1.3. Ekonomik İstikrar

Bütçe politikalarıyla yönetilen devletlerin mali uygulamalarında ortaya konan bütçenin kaynak dağılımı, gelir ve servet dağılımının düzenlenmesi ile ekonomik istikrarı sağlamak şeklinde mali amaçları mevcuttur¹¹². Bu amaçlara yönelik harcama politikaları yanında gelir politikalarına ve dolayısıyla vergi politikası da önem arz etmektedir. Ortaya konan vergi politikaları hem ekonomik istikrarı sağlamak hem de sağlanan ekonomik istikrarın vergi uyumunu arttırması beklenmelidir.

¹⁰⁹ Musgrave, s.208.

¹¹⁰ Mehmet Mucuk, "Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri", **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Araştırmalar Dergisi**, s.241. <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/viewFile/358/353> (09/08/2014)

¹¹¹ Hüseyin Şen, "Olivera – Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma" **Maliye Dergisi**, 2003, s.8.

¹¹² Musgrave, s.5,6.

Vergiye uyum sağlanamaması durumunda vergi geliri daha az toplanıp vergide kaçakçılık olgusu ile karşı karşıya kalmamız olasıdır. Vergide uyumun bozulması ile istatistiki verilerde sapmalar, faiz oranlarında olası yükselmeler ve buna bağlı olarak yatırımlarda azalma, milli gelir ve gelir dağılımında bozulmalar ortaya çıkacak¹¹³ ve bu durumda ekonomik istikrarı zedelenecektir.

Ekonomik istikrara, fiyatlar genel seviyesinde istikrar ve tam istihdamın sağlanmasıyla ulaşılmaktadır. Ekonomilerde daralma ve kriz dönemlerinde yaşanan işsizlik ile vergi uyumsuzluğu artmakta işsizlik sigortasının olmadığı ülkelerde enformal ekonomi gelişmesi sonucu vergi uyumu düşmektedir¹¹⁴.

2.1.4. Yolsuzluk

Yolsuzluk vergi uyumunu arttıran ekonomik faktörlerdendir. “*Yolsuzluk; kamu gücünün özel çıkarlar için kullanılması*” olarak tanımlanmaktadır.”¹¹⁵.

Devletin etkin olduğu daha az yolsuzluğun olduğu ülkeler daha az bürokratik gecikme ve daha yüksek vergi uyumu sağlamaktadır. Vergi uyumu ile bürokratik gecikme arasında pozitif ilişki mevcuttur. Bu korelasyon, bürokratik gecikme ve takdir yolsuzluk rüşvet alma opsiyonu desteklemektedir. Yolsuzluk negatifli devlet memurlarının maaşlarıyla negatif ilişkili olmasına karşın daha yüksek güce sahip bürokratlar hem daha yüksek ücret hem de önemli rüşvetler toplamaları olasıdır. Daha etkin düşük yolsuzluğun bulunduğu ülkeler ortalamalarda veya daha az müdahaleci olduğu görüşü de tutarlıdır¹¹⁶.

İyi bir kurumsallaşma kayıt dışı ekonomiyi engeller ancak iyi olmayan kurumsal yapı var iken aşırı düzenlemeler, yolsuzlukları arttırarak vergi uyumunu azaltacaktır¹¹⁷.

Yolsuzluklardaki veya yolsuzluk söylentilerinden artış ile bireylerin devlete olan güvenini azalmaktadır. Böylelikle verginin sağlayacağı ve toplum tarafından

¹¹³ Tuncer, *Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye*, s.20-27.

¹¹⁴ Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, s.102,103.

¹¹⁵ Kemal Özsemerci, *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*, Sayıştaş Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizi, Ekim,2003, s.4.

¹¹⁶ La Porta Rafael, Lopez de Silanes Florencio, Shleifer Andrei, Vishny Robert “The Quality of Governmet” *National Bureau of Economic Research Working Paper* No:6727, 1998, s.23.

¹¹⁷ Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, s.96.

paylaşılan faydayı açıklamak zorlaşacak veya etkin olmayacaktır. Ayrıca politik arenadaki bozukluklar ve yolsuzluklardaki artış ile şeffaflık ve hesap verilebilirlik algısı azalıp mükelleflerin vergiye uyumlarını negatif etkileyecektir¹¹⁸.

2.1.5. Köyden Kente Göç.

Yasadışı dış göç ve köyden kente iç göç enformel ekonomiyi etkileyerek vergi uyumsuzluğuna zemin hazırlamaktadır. Ekonomik temelli göç yanında kentlerde toplanmış yüksek öğretim opsiyonları köyden kente göçün önemli sebeplerindedir. Ülkemizdeki ekonomik yapının gelişmesi ile köyden kente göç 70'li yıllar itibariyle önemli yer tutmuştur¹¹⁹.

2.1.6. Ekonominin Gelişmişlik Düzeyi

Ekonomik gelişmişlik düzeyi, toplumdaki bireylerin zihniyetinden üretim birimlerinin organizasyonu ve büyüklüğüne, ekonomide hakim olan sektörlerin niteliğine, ekonominin kayıt düzenine geçmesine ve kurumsallaşmaya kadar pek çok faktör üzerinde etkilidir¹²⁰.

Gelişmiş kişi başı milli geliri yüksek olan ekonomiler de ekonomideki tasarruf oranı da yüksek olmasına bağlı faiz oranlarının da düşük olması sebebiyle büyük ölçekli işletmeler kurmak mümkün olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise milli gelir düzeyinin ve dolayısıyla tasarruf oranının düşüklüğü ile ekonomideki işletme büyüklüğü kişi yada aile firması niteliğindeki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerden oluşmaktadır. Ölçek büyüyüp işlem sayısı arttıkça gelir ve giderin takibi ve beyanı artmakta ekonominin kayıtlı hale gelmekte ve vergiye uyum düzeyi artmaktadır¹²¹.

2.1.7. İşsizlik

Üretim faktörlerinden biri olan emek, üretime katılmasına bağlı olarak maaş, ücret olarak getiri elde edecektir. Diğer üretim faktörleri de emeğin katılımıyla üretimlerini gerçekleştireceklerdir. Hem emek üzerinden oluşan maaş ve ücret hem de

¹¹⁸ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.122.

¹¹⁹ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.96.

¹²⁰ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.101.

¹²¹ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.102.

üretim sonucu oluşan ürün ve hizmetin el değiştirmesinde oluşan vergi içerisinde etkili olacaktır.

Emeğin üretim aşamalarında yer almak istemesine karşın bunu gerçekleştirememesi sonucu ortaya çıkan işsizlik kayıtdışı çalışma şeklinde kendini gösteren vergi uyumsuzluğunun önemli sebeplerindendir. Konjoktürel dalgalanmalar daralma ve çöküş aşamasında üretimdeki düşmeye paralel işsiz oranlarını artması işsiz kalanları özellikle işsizlik sigortasının olmadığı ülkelerde yaşamlarını devam ettirebilmek amacıyla sosyal güvencenin olmadığı ağır çalışma şartları altında veya düşük ücretle çalışmak zorunda kalabilmektedirler¹²². Emek sahibi kişilerin vergi sürecinin takibi dışında çalışmalarına neden olacak bu durumda vergi uyumunu negatif etkileyecektir.

2.2. Sosyal Demografik ve Teknolojik Faktörler

Vergi uyumunun medeni duruma, cinsiyete, yaşa, eğitime, ailedeki birey sayısı, kültür ve gelenek, coğrafi ve teknolojik faktörlere bağlı olarak değerlendirildiği sosyal, demografik ve teknolojik faktörlere yer çalışmamızın bu bölümünde yer verilecektir.

2.2.1. Medeni Durum

Medeni durum vergi kanunlarında özellikle elde edilen gelirin vergilendirmesinden dikkate alınan faktörlerden biridir. Eşin çalışmasının vergilendirmede dikkate alındığı görülmektedir.

Macaristan'da evlilik dolayısıyla vergi indirimi müessesesi mevcut değilken Polonya'da bu uygulamaya ek olarak çocuk indirimi de bulunmamaktadır. Macaristan'da artan vergi yükü etkisiyle ailedeki çalışan ikinci birey düşük ücretli işlerden ayrılmaktadır. Slovak Cumhuriyeti'nde ise çocuklar için vergi kredisi uygulanmaktadır¹²³.

¹²² Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.103.

¹²³ Drezgic Sasa, Blazic Helena, **Family Tax Burden: A Comparative Analysis of Croatia and CEE**, s.10. https://bib.irb.hr/datoteka/221120.Family_Tax_Burden.pdf (14/07/2014)

Medeni durumun vergi uyumu üzerindeki etkisi üzerine Çanakkale ilinde yapılan çalışmada evli mükelleflerin bekar mükelleflere oranla vergiler ve kamu hizmeti arasındaki ilişkinin değerlendirildiği sorulara katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde daha fazla tercih ettiği tespit edildiğinden vergiye uyum konusunda daha hassas oldukları sonucuna varılmıştır¹²⁴.

Saraçoğlu tarafından yapılan alan çalışmasında vergi sisteminin adaletsiz olduğunu düşünenlerin evli ve bekârlar da çok yüksek oransal fark tespit edilememiştir¹²⁵.

2.2.2. Eğitim

Eğitimin vergi uyumuna etkisi hakkında yapılan çalışmada iyi eğitilmiş mükelleflerin vergi kanunları ve etkileri konusunda daha fazla bilgiye sahip olduklarından uyum düzeyinin daha iyi bir pozisyonda değerlendirebilecektir. Ancak eğitim düzeyi arttıkça mükelleflerin bilgi düzeyine paralel kaçakçılık ve kaçınma için fırsatları daha iyi kullanabilecek ve devletin geliri nasıl değerlendirdiği konusunda farkındalıkları daha fazla olacaktır¹²⁶. Eğitim düzeyi yükseldikçe vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusunda bilinç düzeyinin artıp vergiye uyumsuzluk azalabilecektir¹²⁷.

Olağanüstü dönemlerde yeni vergilerin getirilmesi veya oranların yükseltilmesi ve olağanüstü şartlar ortadan kalkınca kaldırılması veya düşürülmesi fikrine konusunda ilköğretim mezunlarının, lise ve üniversite mezunlarına göre Çanakkale ilinde daha az doğal karşıladıkları tespit edilmiştir. Ayrıca ilköğretim ve üniversitesi mezunlarının olağan üstü durumlarda getirilen ve oranları yükseltelen vergilerin olağanüstü durumlar ortadan kalkınca kaldırılması veya azaltılmasına yönelik inançlarının lise mezunlarına göre yüksek olduğu tespit edilmiştir¹²⁸.

¹²⁴ İpek, Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları" s.122.

¹²⁵ Fatih Saraçoğlu "Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" **KMU İİBF Dergisi** Yıl:10 Sayı:15 Aralık 2008 s.32.

¹²⁶ Torgler Benno, "Tax Morale Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance" Universitat Basel, 2003, S:12

¹²⁷ Saraçoğlu, s.31.

¹²⁸ İpek, Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları" s.126.

Saraçoğlu tarafından yapılan alan çalışmasında eğitim düzeyi ortaokul, lisans ve doktora düzeylerinde arttıa vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesi artmaktadır¹²⁹. Eğitim seviyesinin artışı adaletsizlik ile ilgili algıyı arttırmaktadır.

Ömürbek ve iek tarafından yapılan anket çalışması ile üniversite öğrencilerinin beyan edilecek vergiye dayanak faturayı düzenlemeyen ve yazarkasa fişini kesmeyen mükelleflerin devlet karşısında sebepsiz zenginleşecekleri düşündükleri görlmüřtür¹³⁰.

şahpaz ve Saruç tarafından üniversite öğrencileri üzerinde yapılan çalışmada alınan üniversite eğitiminin vergi ödeme istediğini arttırmadığı üniversite öğrencilerinin %52 tarafından ifade edilmiştir. Aynı çalışmada alınan üniversite eğitiminin vergi ahlakını farklı düzeyde etkilediği tespit edilmiřtir¹³¹. Vergi ile ilgili eğitim alan iktisadi idari bilimler fakültesi öğrencilerinin vergiye bakış açısının diğer fakültelerin altında olduğu görlmüřtür¹³².

Hırvatistan'da yapılan bir çalışmada genç bayanlar beyanlarını bir başkasına hazırlatırken yaş ile bir birlikte kendilerinin doldurması oranı artmaktadır. Yaşlı insanlar vergi için daha fazla zaman harcamaktadır¹³³.

2.2.3. Yaş

Yaş da vergi uyumu konusunda literatürde uyuma etki eden faktörlerden biri olarak değerlendirildiği görülmektedir. Literatür çalışmalarında ileriki yaştaki vergi mükelleflerin geçmiş birikimleri sebebiyle sahip oldukları gelirin çokluğu ve bu geliri korumak için muhafazakr davrandıkları ve bu gelir üzerinde daha az vergi vermeye yönelik bir arayışa genç vergi mükelleflerine göre daha az yneldiklerine ilişkin görüşlere rastlanmaktadır

50 yaş ve üzeri vergi mükelleflerinin vergi mevzuatını basit ve anlaşılır bulmadıkları ve vergi sisteminin ekonomik gelişmelere uyum sağlamadığı düşüncesinin

¹²⁹ Saraçoğlu s.31.

¹³⁰ Ömürbek, iek, s.121.

¹³¹ şahpaz, Saruç, s.82.

¹³² şahpaz, Saruç, s.83.

¹³³ Blazic, s.23.

daha fazla hakim olduğu görülmüştür. 30 yaşın altındaki vergi mükelleflerinin vergi gelirlerinin etkin kullanılmadığına ilişkin inancın daha yüksek olduğu tespit edilmiştir¹³⁴.

2.2.4. Cinsiyet

Cinsiyet, vergi literatüründe vergi uyumuna etkisi olduğu düşünülen alanlardan biridir. Vergi uyumuna ilişkin yapılmış çalışmalarda cinsiyetin vergi uyumuna etkisi konusunda farklı sonuçlara ulaşılabilmektedir.

Malezya’da yapılan bir çalışma ile cinsiyetin vergi uyumuna etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Nüfustaki erkekler tarafından yönlendirilen bayan yoğunluğu her ne kadar sayıları fazla olması etkisiyle kendine güven de sağlasa vergi uyumu bazında farklılık sunmamaktadır¹³⁵.

İspanya’da yapılan bir çalışmada ise cinsiyetin (kadın) vergi morali üzerinde etkisi olduğu beşeri sermaye olan bu bireylerin kendilerini buldukları topluma ait hissetmelerinin vergi uyumuna pozitif etkisi olduğu vurgulanmaktadır¹³⁶.

Çanakkale ilinde yapılan çalışmada vergi karşısında kadınların vicdani sorumlulukları daha fazla hissetmelerinin ve erkeklere göre daha itaatkâr yapıda olmalarının kadın yükümlülerin erkek yükümlülere göre vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olmasına sebep olduğu edilmiştir¹³⁷.

Sakarya İlinde yapılan araştırmada kız öğrencilerin vergi kaçırma eğiliminin erkek öğrencilere göre daha düşük olduğu vergi ahlakının yüksek olduğu tespit edilmiş, bayanların vergiye uyum konusunda daha olumlu bildirimlerde bulunacağı kabul edilmektedir.¹³⁸

¹³⁴ İpek, Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları” s.127-128.

¹³⁵ Mohamad Ali Roshidi bin Ahmad, Hajah Mustafa bin Mohd Hanefah, Mohd Asri bin Mohd Noor, The Effects of Knowledge on Tax Compliance Behaviours Among Malaysian Taxpayers, <http://www.docstoc.com/docs/21229886/THE-EFFECTS-OF-KNOWLEDGE-ON-TAX-COMPLAICE-BEHAVIOURS-AMONG> (14 Temmuz 2014)

¹³⁶ Martinez-Vazquez, J. and B. Torgler, “The Evolution of Tax Morale in Modern Spain”, *Journal of Economic Issues*. XLIII, 2009, s.22.

¹³⁷ İpek, Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları” s.128.

¹³⁸ Şahpaz, Saruç, s.84.

Isparta ilinde iktisadi ve idari bilimler fakültesi öğrencileri ile anket düzeyinde çalışmada erkek öğrenciler kız öğrencilere göre daha vergiye uyumlu oldukları ve vatandaşlık görevi olarak gördükleri tespit edilmiştir¹³⁹.

Ülkemizde bölgeler arası farklılık ve katılımcılara sorulan sorular veya kullanılan anket yöntemi ile ilgili olarak cinsiyetin vergi uyumuna etkisi konusunda net sonuçlara ulaşılamamış olmakla beraber fırsat eşitliği, bayanlara pozitif ayrımcılık gibi kavramların etkisiyle de süreç içerisinde bu çalışmaların devam edeceği öngörülebilecektir.

2.2.5. Ailedeki Birey Sayısı

Ailedeki birey sayısı vergilendirmede dikkate alınan faktörlerden bir diğeridir. Özellikle ailedeki çocuk sayısının vergi indirimi veya desteği uygulamalarına da rastlanmaktadır.

Çanakkale ilinde yapılan bir çalışmada ülkede vergilerin ödenmediğine ilişkin inancın üç kişilik ve beş kişilik aileye sahip yükümlülerde daha yaygın bir kanaat olduğu tespit edilmiştir¹⁴⁰.

Üretim ve istihdam durumuna ilişkin olarak ortaya çıkan genç nüfus oranının azalması veya nüfusun yaşlanması problemi karşısında geliştirilen çözümlerden doğurganlığın arttırılması bireylerin kendilerini daha güvende hissedecekleri, geleceklerini öngörebilecekleri kayıtdışı ekonomi düzeyinin azaltılması, vergi ve dolayısıyla sosyal güvenlik sistemine uyumun arttırılması yoluyla mümkün olabilecektir¹⁴¹.

2.2.6. Teknoloji

Teknoloji vasıtasıyla vergi konusunda vergi idaresi, mükellefler, firmalar, diğer devlet kuruluşları gibi süreçle ilgili birimlerin vergiyle ilgili işlemlere ulaşması ve dahil

¹³⁹ Ömürbek, Çiçek, s.121.

¹⁴⁰ İpek, Kaynar, "Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları" s.128.

¹⁴¹ İsmet Özkul, "Nüfus Artış Eğilimleri Alarm Veriyor" **Dünya Gazetesi**, 11 Şubat 2014, s.6.

olması kolaylaşmaktadır. Ayrıca değişen ticaret yapısı itibariyle elektronik ortama kayan ticarete ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın yapısı değişmektedir.

Teknoloji İnternet gibi bilgi teknolojilerinin gelişmesiyle birlikte mal hizmetlerin üretim, reklam, satış ve dağıtımlarının doğrudan fiziksel bağlantı kurulmadan veya değiş tokuş olmadan gerçekleşmesi mümkün hale gelmiştir. Yapılan işlemin hangi ülkenin egemenlik sınırlarında gerçekleştiğini belirlemek, gelirin ve dolayısıyla karın nerede elde edildiği, mükellefin kimliği, tüketim ve gelir unsurların belirlenmesinde kullanılan merkez adresi gibi bilgileri elde etmek daha zor hale gelmiştir¹⁴².

Vergi idaresi de sunduğu elektronik ortamlar ve platformlar vasıtasıyla sadece mesai saatlerinde değil 7/24 vergi ile ilgili platformlar vasıtasıyla mükellefler ile iletişimine devam edebilme imkanı bulabilmekte ve böylelikle mekan ve zaman farkını ortadan kaldırıp vergi uyumunu arttırabilmektedir. Ayrıca ödeme araçlarındaki değişim ile kredi kartı ve gelişen finansal işlemler ile vergi tahsilatının süresi ve etkinliği artmaktadır.

Mükellef ile iletişimin yanında kamu kurumları arasındaki bilgi paylaşımı yoluyla işlemler için gerekli bilgilere ulaşım süresi kısaldı ve işlemlerin daha hızlı gerçekleşmesi sağlanmakta mükelleflerin taleplerine daha hızlı cevap verilebilmekte ve vergisel süreçler daha hızlı takip edilebilmektedir. Böylelikle kırtasiye işlemleri azalıp etkinlik artmaktadır.

Bu durumların yanında ticaretin elektronik ortama kayması ile bazı ürünlerde oluşan rekabet avantajının da etkisiyle elektronik ticaretin hacmi son yıllarda hızla artmaktadır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde başlıca dört yaklaşım sergilenmektedir. Bunlar elektronik ortamın serbest bölgeler gibi değerlendirilip elektronik ortamda gerçekleşen ticaretin geçici olarak veya tamamen vergi dışı bırakılması, ticari mahiyetin önemi dikkate alınmaksızın aktarılan vergi üzerinden bit vergisi denilen bir vergi salınması, elektronik ticaretin mevcut mevzuata göre

¹⁴²Emektar, s.55-60.

gerçekleştirilmesi ve elektronik ticaret ile ilgili yeni hükümler ve yeni vergiler sunulmasıdır¹⁴³.

2.2.7. Kültür ve Gelenekler

İrk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı birçok faktörün birleşiminden oluşan vergi kültürü vergi açısından bir altyapı oluşturup her toplumda aynı olması beklenmediği gibi bu özelliklerin şekillendireceği vergi kültürünün de her toplumda aynı olmasını beklemek mümkün değildir. Vergi ahlakı ve vergi kültürünün yeterli olmadığı toplumlarda yüksek cezalara karşın vergi kaçakçılığı istenen düzeylere inmemektedir. Vergi mükellefleri içerisinde yaşadıkları toplumun kültürel özelliklerinden etkilenmekte bu özellikler devlete bağlılık ve vatandaşlık bilinci gibi kavramları etkilemektedir. Demokrasi düzeyinin arttığı ülkelerde vergi kültürü ve ahlakının arttığı görülmektedir¹⁴⁴.

Vergi sistemlerinin yapısı, bir ülkede gelişmiş ve yerleşmiş vergi geleneğinin de etkisi altında şekillenmektedir. Ülkede yerleşmiş vergi sistemi ve vergi sistemi içinde egemen vergi iyi bir vergi olmasa da veya iktisadi ve sosyal yapıyla tam bir uyum içerisinde olmasa da kalıcı nitelik taşıyabilmektedir¹⁴⁵.

2.2.8. Coğrafi Faktörler

Ülkeler içerisindeki coğrafi yapının üretim faktörlerini etkileyerek vergiye gelirlerini ve dolayısıyla vergi uyumunu da etkileyebilmektedir. Milli gelirin dağılımı ile vergi yükünün coğrafi / bölgesel olarak dağılımı benzer eğilim göstermektedir. Milli gelirden daha fazla pay alan coğrafi bölümlerin vergi yükü daha yüksek olmaktadır¹⁴⁶.

¹⁴³ Tülin Canbay, **Dünyada Vergilendirme Anlayışındaki Değişim**, Bursa: Dora Yayınevi, 2009, s.189-191.

¹⁴⁴ Mehmet Tosuner, Cemil İhsan Demir, “ Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri” **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 14.Sayı, 2009, s.10,13.

¹⁴⁵ Esfender Korkmaz, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul: Gür-Ay Matbaası, 1982, s.36.

¹⁴⁶ Abdullah Tekbaş, Gökhan Dökmen, “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı” **Maliye Dergisi**, Sayı:153, Temmuz Aralık 2007 s.210,211.

Coğrafyanın büyüklüğü ve durumu vergi idaresinin vergi toplamasında da etkili olmaktadır. Kurulacak organizasyonel yapı içerisinde vergi uyumunun takip ve tespit edilmesi ve arttırılabilmesi imkanı bulunmaktadır¹⁴⁷.

Ne kadar vergi toplanacağı yanında kimden, hangi sektör, sınıf, kuşaktan ve coğrafi birimden vergi alınacağı da önemli bir sorundur. Vergi gelirlerinin büyük kısmının büyük bir seçmen kitlesi yerine düşük esneklikli, oy potansiyeli yüksek olmayan bir sınıfsal, sektörel ya da coğrafi gruptan elde etmek politikacıların oy maksimizasyonu hedefleriyle örtüşebilir¹⁴⁸.

Kendi organizasyonlarında yer veremeyecekleri birimler ve hizmetlerin organize olarak altyapı ve üst yapı olarak sunumun yapılabileceği organize sanayi siteleri şeklindeki coğrafi alanlarda toplanacak kobilerin¹⁴⁹ gelir gider yapıları daha uygun hale gelip vergiye uyumları artabilecek bu durum ayrıca vergiye tabi matrahının da artmasına katkı sunabilecek ve vergi gelirlerine pozitif etki yapacaktır.

Teknolojinin gelişmesine bağlı olarak modern vergi sistemlerindeki coğrafi temeller, elektronik ticaretin coğrafi bölgeye bağlı olmama karakteri arasındaki uyumsuzluk ticaretin vergilendirilmesinde olumsuzluğa neden olmaktadır. Ayrıca elektronik ticaretin coğrafi alandan bağımsız olarak gelişmesi ile şirketlerin yer değiştirmesi bir bilgisayardan bir diğer bilgisayara taşınma gibi kolay bir uygulama ile gerçekleştirildiğinden vergilendirmenin takibi zorlaşacaktır.¹⁵⁰

Ayrıca uluslar arası vergi yapısında iki vergi sistemi kuzeybatı Avrupa ülkeleri ile İngilizce konuşulan bu ülkeler dolaysız vergilendirmeye dayanmaktadır. Akdeniz, Latin üleleri ve Fransa ile bu ülkelerin uzantıları Orta ve Güney Amerika gibi deniz aşırı

¹⁴⁷Basri Hasan Aktan, “Türkiye’de Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları” **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: 2004, s.85.

¹⁴⁸ Turgay Berksoy, İbrahim Demir, “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: 2004, s515, 522.

¹⁴⁹ İdris Sarısoy, Sinan Sarısoy, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikaları: Japonya ve Güney Kore Örnekleri” **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2008, Cilt XXV, Sayı:2, s.400.

¹⁵⁰ İhsan Günaydın, Serkan Benk, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: 2004, s.390,391.

¹⁵⁰ Korkmaz, s.36.

ülkeler de dolaylı vergilendirmeye önem verilir. Almanya’da ise karma bir sistem geçerli olup muamele vergileri önemli yer tutmaktadır¹⁵¹.

2.3. İdari, Hukuki ve Siyasi Faktörler

Verginin tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar olan bütün süreçlerinde kamu ve dolayısıyla idarenin görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Hukuk sistemi, kamusal mal ve hizmete bakış, vergi kanunlarının sık değişmesi ve vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi yardımcıları vergi vergi matrah ve nispeti, vergi incelemeleri ve cezalar, vergi idaresiyle ilgili olan kamusal faktörler olarak çalışmamızda değerlendirilecektir.

2.3.1. Hukuk Sisteminin Etkisi

Hukuk sisteminin hızlı etkin çalışması mükelleflerin toplumsal yapının gerektiği kurallara uyumunu etkilediği gibi vergi kanunlarına da uyum göstermelerine yardımcı olacaktır.

2.3.1.1. Düzenleyici İşlemler

Vergi uyumsuzlukları nedeniyle idarece, ikmalen ve resen tarh edilen vergi ve cezalara karşın Vergi Usul Kanunu ile vergi mükellefleri ve sorumlularına pişmanlık talepli olarak tahakkuk talebinde bulunma ve uzlaşma müessesine ek olarak belli süreler dahilinde mahkemeler eliyle de uyumsuzluğun aşılması mümkündür.

Duyarlı yapılan düzenlemeler ile hükümetler mükelleflerin davranışları düzenleme imkânına sahip olmaktadır. İnsanlar ulusları ile kendilerini tanımlayıp uluslarında kendi paylarına düşen adil vergiyi ödemeyi talep etmektedirler. Saygılı ve eşit muamele gördükleri toplumlarda dürüstçe vergilerini beyan etmeyi istemektedirler. Bunun dışındaki durumlarda kaynakların kullanımını dramatik olabilmektedir¹⁵².

¹⁵¹ Korkmaz, s.36.

¹⁵² Martina Hartner, Silvia Rechberger, Erich Kirchler, Alfred Schabmann, “ Procedural Fairness and Tax Compliance” **Economic Anlysis & Policy**, Vol 38, 2008, S:150

Avustralya’da yapılan bir çalışmada kendilerini ülkelerine bağlı olarak görenlerde usul ve dağıtıcı adalet algılarının yüksekliği ile hukuk kurallarına uyum arasında pozitif ilişki olduğu görülmüştür¹⁵³.

2.3.1.2. Hukuk Uygulamalarına İlişkin Faktörler

Hukuksal zeminde anayasa, kanun ve diğer mevzuat hükümlerinin birbiriyle uyumunda eksiklik bulunması, birbiriyle çelişen kanun ve uygulamalar sonucunda mahkemelerin verdiği kararlarda birbiriyle çelişebilmektedir. Birbiriyle çelişen kararlar üst mahkemelere temyiz ve itiraz olarak yansiyip ihtilafli dosya sayısının artışına da neden olabilmektedir. Bu durum mükellefleri de net olmayan hükümler dolayısıyla dava süreciyle haklarını aramaya teşvik etmekte ve vergi uyumsuzluğuna tevşik etmekte veya vergi uyumuna ilişkin süreyi uzatmaktadır.

Vergiye uyum noktasında hukukun topluma dağıtılması ve bölüşülmesi, yöntemleri sunması ve cezalandırıcı etkileri potansiyel olgulardandır¹⁵⁴. Ayrıca adalet sisteminin yeterliliği vergi uyumu için önemli bir pozitif etkendir. Hukuk sisteminin yaptırım gücü sebebiyle vergi mükellefleri üzerinde vergi ödeme ve vatandaş olarak topluma katkılar sunma noktasında içsel bir motivasyon olarak da yer almaktadır¹⁵⁵.

2.3.2. Kamusal Mal ve Hizmete Bakış

Kamusal mal ve hizmetler bedelsiz olabileceği gibi belirli bir katkı karşılığında da yerine sunulabilmektedir. Bireylerin katkıda bulunmaksızın sunulan kamu mal ve hizmetlerden memnun oldukları kabul edilse de yapılmış bir laboratuvar çalışmasında kamusal mal ve hizmete bakış negatif bakıldığı veya önemsenmediği ancak birey tarafından katkı sunulan kamusal mal ve hizmetlerin pozitif ve önemli görüldüğü görülmüştür. Bedelsiz sunulan ürünlerin vergi ödemeleri ile finanse edilen faydaların

¹⁵³ Micheal Wenzel, *Tax Compliance and Psychology of Justice: Mapping the Field, Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, 2003, s.61-62.

¹⁵⁴ Wenzel, s.61.

¹⁵⁵ Torgler Benno, “A Knight without a sword or a Toothless Tiger? The Effect of Audit Courts On Tax Morale Switzerland”, s.22,23.

varlığının kişiler tarafından bilinmesi vergi uyumunun artırılmasında bir araç olarak kullanılabilir¹⁵⁶.

Modern anlamda devletin egemenlik haklarının bir göstergesi olan ve ödeme gücü ilkesine göre toplanan mali yükümlülük olan vergi herhangi bir faydanın değişimine dayanmamakta olsa da kamu hizmetlerinin karşılığı olarak algılanması vergi uyumu açısından olumlu sonuçlara sebep olabilmektedir. Mükelleflere yönelik olarak kendi vergi ödemeleri ile finanse edildiğini ve faydalanacaklarını bildikleri mal ve hizmetler ile ilgili halkla ilişkiler faaliyetleri vergi uyumunu arttıracaktır¹⁵⁷. Ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi ile şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi de vergi bilincini artırma ile vergi uyumuna olumlu katkı sağlayacaktır¹⁵⁸.

Toplanan vergiler ile sunulan mal ve hizmetler ile bunların paylaşılması ve faydalarının görülmesi yoluyla hükümet politikalarına duyulan güven sonucu oluşan tatmin vergiye karşı uyumu arttıracaktır¹⁵⁹.

Ekonomik teşvikleri ve bunların sonucu olarak kaynakların, yatırımların ve inovasyonunun tahsisini belirleyen şey ekonomik kurumlardır. Ekonomik kurumların nasıl işleyeceğini bunların nasıl bir evrim sürecinden geçeceği siyasi kurumlar tarafından belirlenir¹⁶⁰. Dolayısıyla ülkedeki doğal kaynak, sermaye, emek ve müteşebbis miktarı yeterli olsa dahi bu kaynakların yönetiminin etkin olarak yürütülmesi siyaset kurumunu yürüten hükümete bağlıdır.

Hükümetlerin yaptığı işlere yönelik algılanan adalet algısı vergiye uyuma etki eden sosyo-psikolojik faktörler arasında gösterilebilir. Hükümetlerin yetkilerini kullanırken vergi mükellefleri olan vatandaşlara arasında ayırım yapmaktan kaçınması bu adalet algısına katkı sağlayacaktır¹⁶¹.

¹⁵⁶ Alm, Jackson, Mckee, s.111.

¹⁵⁷ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.115.

¹⁵⁸ Ömürbek, Çiçek, s.121.

¹⁵⁹ Tuncer, "Hükümet--Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi", s.118.

¹⁶⁰ Daron Acemoglu, "Bazı Milletler Neden Başarısız Olur" 2.Merih Celasun'a Saygı Günü, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1340285379-5.Daron_Acemoglu_Bazi_Milletler_Neden_Basarisiz_Olur.pdf (17/07/2014)

¹⁶¹ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.108.

Devlet etkinliği kategorisinde, daha az yolsuzluğun olduğu ülkeler daha az bürokratik gecikme ve daha yüksek vergi uyumu sağlamaktadır. Bürokratik gecikme ile vergi uyumu arasında pozitif ilişki mevcuttur. Bu korelasyon, bürokratik gecikme ve takdir yolsuzluk rüşvet alma opsiyonu desteklemektedir. Yolsuzluk negatifli devlet memurlarının maaşlarıyla negatif ilişkilidir. Diğer taraftan daha yüksek güce sahip bürokratlar hem daha yüksek ücret hem de önemli rüşvetler toplamaları olasıdır. Daha etkin düşük yolsuzluğun bulunduğu ülkeler ortalamalarda veya daha az müdahaleci olduğu görüşü de tutarlıdır¹⁶².

Yüksek performans gösteren devletler daha büyüktür ve daha yüksek vergi geliri toplarlar. Fakir performans gösteren devletler ise daha küçük ve daha düşük vergi geliri elde etmektedirler. Ancak bu sonuç devletin büyüklüğü, devletin kalitesinde artış meydana getirme anlamına gelmemekle beraber kötü yönetilen büyük devletler yanlış yönlendirilebilmektedir¹⁶³.

Yolsuzlukların yaygılaşması veya yolsuzluk söylentilerinin artması bireylerin devlete olan güvenini zedelemekte ve verginin sağlayacağı ve toplum tarafından paylaşılan faydayı açıklamak zorlaşacak veya etkin olmayacaktır. Ayrıca yolsuzlukların yaygılaşması ve politik arenadaki bozukluklar ile şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin azaldığı algısı mükelleflerin vergiye uyumlarını negatif etkileyecektir¹⁶⁴.

Mustafa Kemal Atatürk tarafından vergi idaresine bakışın ifadesi de konuyu net olarak açıklamaktadır.

“Cumhuriyet rejiminde nef’i hazine demek; kanunun hazine lehine tesbit ettiği hakla, kanunun mükellefi karşılaştırdığı vazifeyi gayet denk bir halde elde tutmak demek olduğunu bir an hatırlardan uzak tutmamak önemli prensibimizdir”¹⁶⁵

İdarenin sunduğu mal ve hizmetler ile ilgili olarak kalitenin artırılması ve vatandaşlara tarafsız hizmet götürülmesi vergi uyumuna olumlu katkı yapacaktır. Vergi yönetimi ile ilgili olarak mükelleflerin vergiyle ilgili her aşamada birinci öncelikle

¹⁶² La Porta, Lopez, Shleifer, vd., s.23.

¹⁶³ La Porta, Silanes, s.37.

¹⁶⁴ Tuncer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, s.122.

¹⁶⁵ Nazmi Karyağdı, “Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi”, **Ankara Sanayi Odası**, Sayı:386, 2001, s.375.

karşılaştıkları vergi idarelerinin örgütlenme, personel, araç gereç donanımı ve bilgi akışının yeterli düzeye ulaştırılması mükelleflerin memnuniyetinin artırılmasına yönelik çalışmalar vergi uyumunu arttıracaktır.

Kamusal mal ve hizmetler ile ilgili olarak sonuçları yukarıda paylaşılan çalışmalara karşın kamu harcamaları ile vergi kaçakçılığı arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşan çalışmalara da rastlanmaktadır¹⁶⁶.

İtalya’da yapılan bir çalışmada vergi mükelleflerinin politik ideolojilerinin vergi uyumu konusunda değişik etkileri olduğu öngörülmüştür. Kamu harcamaları konusunda yapılan basit seviyeli değerlendirme ile kamu otoritesine güven yüksek ise ve işbirliğine zorlanan mükelleflerde vergi uyum seviyesinin arttığı tespit edilmiştir¹⁶⁷.

Doğu ve Batı Almanya’nın birleşme süresini içerisine alan bir araştırmada 1990 yılında Doğu Almanya’da vergi morali Batı Almanya’ya göre yüksek iken 1997 yılına gelindiğinde fark olmadığı ortaya konulmuştur. Vergi ve hukuk sisteminin doğasındaki farklılık ve güven, değişime ve birleşmeye bakış, dini faktörlerin bu farklılığa neden olabileceği belirtilmiştir¹⁶⁸.

2.3.3. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Güncel vergi yasalarını yorumlamak bile zorluklar içeriyorken ayrıca vergi politikalarında da değişiklikler yapmak belirsizliği daha da artırıcı etken olmaktadır. Bireyler vergi mevzuatının sürekli değişmesi durumunda vergi planlaması yaparken zorlanmakta yeni gelen değişikliklerin gelirlerini nasıl etkileyeceğini bilmek istemektedirler. Bireyler ve firmalar amortisman, kesinti, yatırım gibi kararları alırken bu değişiklikler dikkate alınmakta personeline yaptığı ödemelerde maaş ve maaş yerine geçen ödemeler ile vergilendirme riskini dağıtmaktadırlar. Vergi politikalarında

¹⁶⁶ Şahpaz Kadriye İzgi, Saruç Tolga Naci, “Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Sakarya Örneği” Sakarya Üniversitesi İktisat Dergisi, Sakarya, Aralık 2012 S:88

¹⁶⁷ Edoardo Lozza, Barbara Kastlunger, Semira Tagliabue, Erich Kirchler, “The Relationship Between Political Ideology and Attitudes Toward Tax Compliance: The Case of Italian Taxpayer,” **Journal of Social and Political Psychology**, Sayı:1, 2003, S:65,66.

¹⁶⁸ Lars Feld, Benno Torgler “Tax Morale After The Reunification of Germany: Result From A Quasi Natural Experiment” S:29 http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/paper_3_feld_torgler.pdf (14/07/2014)

belirsizlik kişilerin davranışı ve refah çalışmasında vergi tabanı belirsizliği, vergi oranının belirsizliği, belirsizliğin kişilerin refahlarına etkisine göre bireylerin kesintiler, vergi barınakları, kaçınma, birikim, işgören arzı gibi kararlarında değişikliklere neden olur.¹⁶⁹

Bürokratik işlemlerin kolaylaştırılması ve vergi işlemlerinin basitleştirilmesi mali olmayan teşvik uygulaması olarak da nitelenebilmektedir¹⁷⁰. Ayrıca vergi sisteminin basitleştirilmesi ile vergi ile yükümlülükler hafifletilmiş olacaktır.

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerle ilgili çok sık değişikliğe gidilmektedir, vergi kanunlarında sıkça yapılan değişikliklerin yanında tebliğlerle ve bazen kanun hükmünde kararnamelerle getirilen değişik uygulamalar mevzuatı karmaşıklarıştırmaktadır. Böylelikle mevzuattaki karmaşıklık birtakım çelişir ifadeleri dahi oluşturup vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Vergi sistemin karmaşıklığı, vergi bilincini düşürüp, vergi uyumunu azaltmakta, bu durum vergiye uyum azalttığı ölçüde de beyan dışı ekonomik faaliyetleri genişletmektedir.¹⁷¹

Konak tarafından yapılan anket çalışmasında vergi mükelleflerinin %71,6'lık kısmı vergi kanunlarının çok sık değişmesi sebebiyle değişiklikleri takip etmekte zorlandıkları yönünde beyan vermişlerdir.¹⁷²

Vergi mükelleflerinin vergi kurallarını kolay anlayabilmeleri doğru ve en az maliyetle etkin şekilde uyum sağlamalarına, vergi idaresinin de kolay etkin şekilde yönetebilmesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Karmaşık kurallar hataların oluşmasına ve sisteme olan itibarın düşmesine neden olup uyumu azaltır. Basitlik vergi mevzuatına uyumun artması mükelleflerin yaptıkları veya yapmaya planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını anlamaları açısından önemli bir unsurdur.¹⁷³

Vergi yasalarında sık sık değişikliğe gidilmesi vergi mevzuatını karmaşıklarıştırıp, mükellefler, hatta uzmanların dahi kafasını karıştırmakta, vergi

¹⁶⁹ Alm, "Uncertain Tax Policies, Individual Behaviour and Welfare", s.237-244.

¹⁷⁰ Sarısoy, Sarısoy, s.389.

¹⁷¹ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.87.

¹⁷² Konak, s.116.

¹⁷³ Garip Ayaz, "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Klavuz İlke"

<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/111/Iyi+Bir+Vergi+Sistemi+Icin++On+Kilavuz+Ilke+> (18/11/2012)

bilincine ve vergiye uyumuna zarar vermektedir. Vergi yasaları üzerinde çok gerekli ve faydalı olunacak değişiklikler olmadıkça deneme yanılma yoluyla düzenlemelere gidilmemesi vergiye uyumu arttırmak açısından faydalı olacaktır.¹⁷⁴

Ödemek zorunda oldukları vergilerin sayısının çokluğu üzerlerindeki vergi yükü çok ağır olmasa da psikolojik olarak vergiye olumsuz bakabilirler. Bu durumda vergi sistemini karmaşık hale getirip ikiliğe neden olacak denetimi ve vergi uyumsuzluğunun artmasına neden oluşturacaktır.¹⁷⁵

Konak tarafından yapılan anket çalışmasında vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının okuduklarında %72,4'ü rahatlıkla anlayamadıkları yönünde görüş bildirmiştir.¹⁷⁶

Mükelleflerin beyan kararıyla ilgili olarak bütün durumlar hakkında bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmeleri dolayısıyla, vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamalarıyla ilgili belirsizliklere karşı vergi uzmanlarından destek alma yoluna gitmektedir. Bu durum vergiye uyum açısından vergi yardımcıları da diyebileceğimiz bu kişilerin üzerine odaklanarak uyumun arttırılabileceği sonucunu beraberinde getirmektedir. Yasalardaki düzenleme ve değişikliklerin mükelleflere aktarım ve uygulamada vergi yardımcıları etkin rol oynayabileceği gibi yasal boşlukların avantajlarından yararlanmaları noktasında vergi uyumsuzluğunu arttırıcı etkiye neden olabileceklerdir.¹⁷⁷

2011 yılında İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından 299 çeşit vergi bulunduğu açıklanmıştır. Bunların 211 tanesi vergi, 20 fon ödemesi, 22 harç ödemesi ve 46 çeşit ceza olduğu açıklanmıştır.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.217.

¹⁷⁵ Tuay, Güvenç, s.30.

¹⁷⁶ Konak, s.117.

¹⁷⁷ Tuncer, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi" s.220.

¹⁷⁸ İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası "Arikan: 299 vergi türü var, 2012 Yılında Bu Sayı Hızla Azaltılmalı", 2011, s.1. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/bulten/25122011_2011YiliVergileri.pdf (17 Kasım 2013)

Tablo 3: Vergi İşlem Maliyetinin Analizi

Etkinlik Maliyetleri	Zorunlu	Gönüllü		Zorunlu	Gönüllü	Yönetim Maliyetleri
	Parasal Maliyetler			Parasal Olmayan Maliyetler		
	Uyum Maliyetleri					
	Uygulama Maliyetleri					

Kaynak: Australian Taxation Studies Program, Australian Taxation Office, Australian Tax Research Foundation, 1997, http://archive.treasury.gov.au/documents/1009/HTML/docshell.asp?URL=05_Tax_Complexity_and_Compliance.htm (02/06/2014)

Politika koyucular sadece kişilerin davranışlarının, firmaların değişimleri ve gelirlerin özel sektörden kamuya aktarılmasındaki yönetim ve etkinlik maliyetlerine dikkat ederler. Uyum maliyetleri ise kayıtların derlenmesi, muhasebe sistemlerine aktarılması, korunması, iade formlarının doldurulması, alternatif işlem etkinliklerinin değerlendirilmesi, hukuksal prosedürlere uydurulması, çalışanlar adına vergi kesintilerinin yapılması gibi parasal olmayan maliyetler iken parasal maliyetler firmaların ve kişilerin finansal işlemlerini birleştirme dolayısıyla firma karı, kişi gelirini etkileyen maliyetlerdir. Uyum maliyetleri ayrıca özel tipte gelirlerin raporlanması, kesintilerinin yapılması gibi zorunlu maliyetler ile vergi yükümlülüğünü minimize edebilecek alternatif yollar seçmeyi içerir.¹⁷⁹

2.3.4. Vergi Afları

Vergi afları vergi uyumunu etkileyen bir diğer unsurdur. Vergi uyumu ile mükellefler ödemedikleri vergi borçlarını veya bu borçlarla ilgili cezai kovuşturmaların kısmen veya tamamen kurtulma vaadiyle ödeme yapmaya davet edilmesidir¹⁸⁰. Bir diğer tanıma göre vergi affı; bir kanunla konulan vergi veya cezanın vergiyi veya cezayı

¹⁷⁹ Australian Government of Treasury, http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/15_Chapter_13.asp (04/03/2014)

¹⁸⁰ Savaşan, s.42.

doğuran olayın meydana gelmesinden sonra yürürlüğe giren bir başka kanunla kaldırılmasıdır¹⁸¹.

Sadece ödeme yönünde irade değil mükelleflerin çeşitli nedenle yerine getirmediği muhasebesel ve vergisel işlemler ile ilgili geriye dönük düzeltme ve matrah artırımı şeklinde mükelleflerin beyan etmediklerini kendilerinin bildiği gelirleri beyan etmelerini ve bu yolla inceleme ve sonucu oluşacak cezai müeyyide karşı savunma zırhına sahip olunacak düzenlemeler de vergi aflarında sık sık karşılaşılan uygulamalardır.

Vergi afları sadece gelişmekte olan ülkelerde değil gelişmiş ülkelerde de sık sık başvurulan bir mekanizmadır. Ancak Şili, Arjantin, Bolivya, Brezilya, Hindistan, Meksika, Türkiye gibi ülkelerde daha sık yer almakta ve rutin hale geldiği gözlenmektedir¹⁸². Gelişmekte olan ülkelerde aflara sıkça başvurulmasının sebepleri politik gereklilik oy maksimizasyonunun yanında acil gelire kavuşmaktır. Vergi affı beklentisi ile kısa dönemde oluşan tahsilât artışı bilinçli olarak geciktirilmiş vergi borçlarını da içermektedir. Bu durum uzun dönemde vergi gelirlerinde azalışa ve dürüst mükellefleri de af kollayan mükellef tipine dönüşmeye neden olacaktır¹⁸³.

Vergi aflarının çıkarılış zamanları, çıkarılma sıklıkları, vergi aflarından sonra alınan tedbirler, ülke genelinde mükellefin vergi aflarının olumlu veya olumsuz değerlendirilmesi açısından önemli olmaktadır¹⁸⁴.

Vergi uyumunu arttırmaya yönelik optimal bir vergi programının kısa ve uzun dönemde ortaya konabilecek kazanç ve kayıpları değerlendirilmesi sonucu uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmelidir¹⁸⁵.

Vergi aflarının başarılı olabilmesi olumlu çıktılar elde edebilmek için tekrar af beklentisinin ortadan kaldırılması ve vergi uyumuna yönlendirici tedbirlerin alınması

¹⁸¹ Oktar Ateş, Vergi Hukuku, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008, S:180

¹⁸² Alm James, Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty” International Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998.
<http://ssrn.com/abstract=471321>

¹⁸³ Savaşan, s.43.

¹⁸⁴ Aygün, s.89.

¹⁸⁵ Tuncer, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye, s.110.

önem arz etmektedir. Vergi tabanında gerçekleşen bir artış veya kayıtdışı ekonomide gerçekleşen azalış da vergi affının değerlendirilmesinde kıstas olarak kullanılabilir¹⁸⁶.

Sıklıkla af uygulamalarının bulunması ülkelerin çok sağlam temellere dayanmadığını göstergesidir. Af kanunları ile mevcut sistemdeki aksaklıkların, eksikliklerin tespit ve tamir edilmesi, sistemin güçlendirip geliştirilmesi de göz önüne alınıp uzun dönemde vergi uyumunun artırılmasına odaklanılmalıdır¹⁸⁷.

Her 2,5 senede bir ülkemizde vergi affı çıkarıldığı düşünüldüğünde sıklıkla başvuru alan vergi afları mükellefleri vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmekte isteksiz davranmaya yönlendirmektedir. Böylelikle vergi afları dürüst mükellefler için ceza diğer mükellefler için ödül olmaktadır¹⁸⁸.

1998 yılında İrlanda’da yapılan vergi affı ülke tarihinde ilk ve son olarak sunulduğundan başarılı oldu ancak af ile beraber artan kamu gelirleri dolayısıyla Avrupa Birliği içerisinde en yüksek vergi oranına sahip ülkelerden olmasına karşın indirimine gitmeyip inceleme ve denetimlere devamına odaklanıldı¹⁸⁹.

1981 yılında Hindistan’da gerçekleştirilen vergi affında aftan beklendiği kadar kaynak elde edilmediği gibi inceleme ve denetim süreçleri daha da etkinleştirilmediği için vergi tabanı da geliştirilememiştir¹⁹⁰.

1984 yılında Belçika’da gerçekleştirilmeye çalışılan ancak 1985 yılında feshedilen af uygulamasında ise sıcak para veya kayıtdışı kaynağın ekonomiye kazandırılması ve kazandırılan kaynak üzerinden belirlenen oranlarda vergi alınması amaçlanmaktaydı¹⁹¹.

¹⁸⁶ Sevinç Yaraşır "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi" **Vergi Dünyası**, 2013 Mart, s.176.

¹⁸⁷ Yaraşır, s.186.

¹⁸⁸ Yaraşır, s.186.

¹⁸⁹ Uchitelle Elliot, "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries" **FRBNY Quarterly Review/Autumn**, 1989, s.50.

¹⁹⁰ Uchitelle, s.51.

¹⁹¹ Uchitelle, s.51-52.

Kolombiya’da gerçekleştirilen vergi affı ile dönemsel vergi gelirleri ve tabanı affın başladığı 1987’den 1988’e artış gösterdi. Ancak gelecekte aynı şekilde devam edeceğinden şüphe duyulduğu görülmektedir¹⁹².

Fransa’da 1982 yılında gerçekleştirilen ancak başarılı olamamış vergi affından sonra 1986 yılında yurtdışına yasadışı yollarla gönderilmiş kaynakların ülkeye geri getirilmesinde vergi oranı %10 düşürülmüş, servet vergisi de kaldırılmıştır. Böylelikle bankalar dışındaki özel sermaye %400 oranında artış göstermiştir¹⁹³.

Gelişmekte olan ülkeler vergi toplama ile ilgili sistemlerinin tamamını geliştirmedikçe vergi aflarının getirileri daha az olacaktır. Buna ek olarak çok fazla uygulanan vergi afları gelecekteki vergi aflarının başarı şansını da düşürmektedir. Yapısal ve vergi reformları eşlik eden ve iyi dizayn edilmiş vergi aflarının hem gelişmekte hem gelişmiş ülkelerde yararlı sonuçlar göstermesi potansiyeli vardır¹⁹⁴.

2.3.5. Vergi Yardımcıları

Vergi yasal düzenlemelerin fazlalığı ve sürekli değişmesi yanında uzmanlık isteyen bir konu olduğundan mükellefler muhasebe ve vergi ile ilgili konularda organizasyon yapıları içerisinde çeşitli uzmanları istihdam edebildikleri gibi dışarıdan vergi uzmanlarından destek ve danışmanlık almaktadırlar¹⁹⁵. Danışmanlık alınan birimlere de vergi yardımcısı denilebilmektedir. Dolayısıyla vergi uyumu konusunda bu kişi veya kurumların etkinliği ve yönlendirmesi ile mükelleflerin hak ve alacakları bilme ve takip edebilmesi yanında ödevlerini zamanında gerektiği gibi yerine getirmede vergi uyumuna katkı sağlamayabilmektedirler. Vergi yardımcılarının vergi kanunlarındaki eksiklikler ile takip ve tespit zorluğu olan durumlarda mükellefleri vergi uyumsuzluğuna da neden olabilmektedirler.

Vergi otoritesi de çoğu durumda mükelleflerin temsilcisi olarak bu kurumlarla karşı karşıya kalmakta ve mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesinde ve mükellef hakkında bilgi temin etmede vergi yardımcılarına başvurmaktadır.

¹⁹² Uchitelle, A.g.e. S:52

¹⁹³ Uchitelle, A.g.e. S:53

¹⁹⁴ Uchitelle, A.g.e. S:53

¹⁹⁵ Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye** s.110.

Vergi yardımcıları mükellefler lehine mesleki tecrübeleriyle parasal tasarrufa neden olur iken sosyal kaynakların kullanılmasında tasarruf sağlamayabilirler. Ancak bu durum israf da değildir. Etkinlik ve adalet çerçevesinde vergi kanunlarının uygulamasından beklenen sonuçları verdikleri ölçüde sosyal fayda sağlanmasına fayda sağlayacaktır¹⁹⁶.

Vergi yardımcıları kendilerine verilen önem ile vergi idaresi ile mükellef arasında vergi uyumunun artırılmasında önemli rol üstlenebilirler. Vergi yardımcılarına özellikle vergisel düzenlemelere gidildiğinde daha fazla ihtiyaç duyulur. Bilgi düzeylerinin yüksekliği ve sayılarının az olması ile vergi idaresiyle sürekli ilişki içinde olmaları ile değişiklikleri daha hızlı ve uygun olarak anlamaları mümkün olabilecektir. Böylelikle mükellefler ile ilişkili olmanın yarattığı güven ile mükellef lehine vergi idaresi ile köprü vazifesi görebileceklerdir¹⁹⁷.

Son yıllarda vergisel düzenlemelerde karmaşıklığın artması ile vergi yardımcılarına ihtiyaç artmaktadır. Kendi işinde çalışan, yüksek geliri, yaşlı, yüksek marjinal vergi oranıyla karşı karşıya olan mükellefler ile karmaşık beyannameye sahip mükellefler daha fazla yardım alma eğilimindedir. Vergi uyumsuzluğu durumunda karşılaşılabilecek yaptırım böylelikle azaltılabilecektir¹⁹⁸.

Vergi yardımcılarının vergi uyumunu arttırıcı etkisi yanında mükelleflere yasal boşluk ve belirsizliklerin avantajından yararlanma için bilgi paylaşılıp ve yönlendirme yapılarak vergi uyumsuzluğu artabilecektir¹⁹⁹.

Ülkemiz ölçeğinde vergi yardımcılarının durumu ve vergi uyumuyla ilgili etkisi konusunda yapılacak çalışmaların vergi uyumuna katkı sağlayacağını düşünmekteyiz.

Uganda’da yapılan bir çalışmada girişimciler yanında karar mekanizmasında yer alan müdür vb yöneticilerin küçük ve orta büyüklüklerdeki işletmelerde istihdamına yönelik limitler öngörmektedir. Bu profesyoneller vasıtasıyla vergi uyumunun daha

¹⁹⁶ Tuncer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi” s.222.

¹⁹⁷ Tuncer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi” s.225.

¹⁹⁸ Tuncer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi” s.226.

¹⁹⁹ Tuncer, “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, s.226.

kolay gerçekleşeceğini ve böylelikle vergi yasalarına uyum ve vergi gelirlerinin toplanmasında etkinin artacağını öngörmektedir²⁰⁰.

2.3.6. Verginin Matrah ve Nispeti

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer faktör ve vergi matrahı ve nispetidir. Bu matrah ve nispeti vergi oranının uygulanacağı veriyi oluşturmaktadır. Matrah ve nispet ile orantılı olarak tarh edilecek vergi ortaya çıkacaktır.

2.3.6.1. Vergi Oranı

Vergi oranı, vergi matrahı gibi ödenecek verginin belirlenmesinde öncelikli dikkate alınan değerdir. Matrahın belirlenen vergi oranına göre hesaplanan ve ödenen vergi belirlendiğinden vergiye uyumun sağlanması adına dikkate alınması zorunlu unsurlardandır.

Vergi oranı arttırıldığında vergiye uyumun düşeceğine yönelik öğrenciler üzerine yapılmış bir laboratuvar çalışması da mevcuttur²⁰¹. Vergi oranının etkisi konusunda net bir değerlendirmeye varmak zor olmaktadır.

Oluşacak verginin belirlenmesinde Laffer eğrisine literatürde sıkça yer verilmektedir. Laffer eğrisi; vergi oranlarının belirli bir noktaya kadar yükseltilmesinden sonra daha fazla yükselen vergi oranlarının vergi gelirini düşüreceğini açıklamaktadır. Bu durumda optimal vergi oranına ulaşması ve kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlamak adına vergi gelirlerinin ihtiyaç düzeyinde toplanmasına yardımcı olacaktır.

Dünyada yaşanan kriz para ve maliye politikasındaki genişleme ile çözmeye çalışmış pek çok ülke yükselen kamu borç oranlarına karşı vergi oranlarını arttırmayı bir çözüm olarak dikkate alabilmektedirler. Örneğin kamu borcunun milli gelire oranının % 230 seviyesine ulaştığı Japonya'da KDV'ne 1997 yılında yapılmış % 3'ten %5'e artış sonrasında bu çalışmanın yapıldığı dönemde KDV'ni % 8'e yükseltmeye yönelik siyasi

²⁰⁰ Isaac Nabeta Nkote, Festo Tusubira Nyende, "Income Tax Compliance among SME's in Uganda: Taxpayers' Proficiencies Perspective, *International Journal of Business and Social Science*, 2013, s.141.

²⁰¹ Alm, Jackson, Mckee, s.112.

irade sergilemiştir. KDV’ni tükettikleri veya satın aldıkları ürün ve hizmetler üzerinden ödeyecek vergi mükellefleri olan tüketiciler arasında tüketimin öne çekilmesi gereken ihtiyaçlar konusunda değerlendirmeler dikkat çekmektedir. Özellikle yukarıdaki ramsey kuralı etkisine paralel talep esnekliği yüksek beyaz eşya gibi dayanıklı tüketim ürünlerinin talebinin vergi oranlarının artışına kadar öne çekilmesi tavsiye edilmektedir²⁰².

Vergi oranları yapılan çalışmalarda genellikle sabit olarak değerlendirilmesine karşın ücret, sermaye gibi kaynakların vergi oranlarındaki değişimlerinden nasıl etkilendiği de araştırılmıştır. Ücret ve maaşların içerikleri ile vergi oranı arasındaki ilişkinin pozitif olduğu tüketim, çalışma süresi ve tasarruf eğilimini etkilediği öngörülmektedir. Gerçek faiz oranının bileşenleri ile vergi oranı arasındaki ilişkinin negatif olduğu görülmüştür, bu durum parasal gelir üzerinden alınan faizin vergilendirilmesi net faiz oranının değişkenliğini de artacaktır²⁰³.

2.3.6.2. Vergi Matrahı

Vergi matrahı vergi borcunun hesabında dikkate alınan unsur veya büyüklüktür. Matrahın özelliklerine göre vergiler advolarem ve spesifik olarak isimlendirilmektedir. Advolarem matrahı değer olarak oransal olarak uygulanırken spesifik vergiler matrahı fiziki unsur veya tek birim olarak almaktadır²⁰⁴. Dolayısıyla ödenecek uyuma özen gösterilen vergilerin belirlenmesinde matrah öncelikle önem taşımaktadır.

Dünyada vergi uyumu ile ilgili çalışmalarda Amerikan Gelir İdaresinin çalışmalarına sıkça başvurulduğu görülmektedir. Vergi mükelleflerine sunulacak hizmetin kalitesi ve mükelleflerini uyuma zorlayıcı faaliyetler sonucu vergi uyumunu sağlanacağı formül halinde sunulmaktadır.

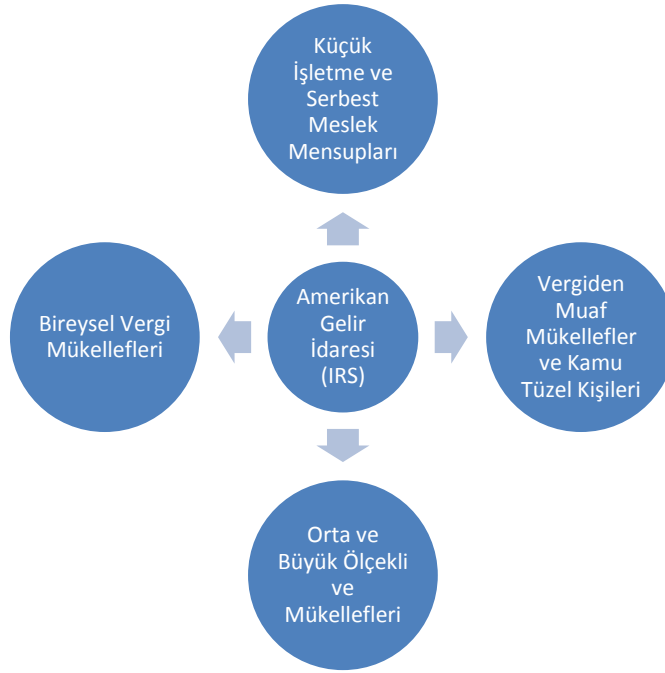
$$\text{Uyum} : \text{Servis} + \text{Zorlama}^{205}$$

²⁰² Dünya Gazetesi, 1 Nisan 2014, s.10.

²⁰³ Skinner. s.21.

²⁰⁴ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.130.

²⁰⁵ Irs Strategic Plan, 2005-2009, S:6 http://www.irs.gov/pub/irs-utl/strategic_plan_05-09.pdf (16/07/2014) Zorlama Kavramı Enforment olarak yer verilmiş olup uygulamayı da içerdiği görülmektedir.



Şekil 2: Amerikan Gelir İdaresi Faaliyet Organizasyon Şeması

Kaynak: Irs Strategic Plan, 2005-2009, s.6. http://www.irs.gov/pub/irs-utl/strategic_plan_05-09.pdf (16/07/2014)

Yukarıdaki tabloda vergi uyumunu sağlama adına Amerikan gelir idaresi tarafından benzer özellikler ve ihtiyaçlar gösteren mükelleflere verilecek hizmetlerin ve uygulamalar yoluyla zorlamaya ilişkin işlemler altında mükellefler dört grup altında toplanmıştır. Bunlar; küçük işletmeler ve serbest meslek mensupları, bireysel vergi mükellefleri, orta ve büyük ölçekli vergi mükellefleri, vergiden muaf mükellefler ile kamu tüzel kişileri olarak sınıflamaya tabi tutulmuştur. Mükelleflerin vergi matrahını oluşturacak bileşenlere göre sınıflamaya tabi tutulduğu görülmektedir.

2.3.6.3. Vergi Matrah ve Vergi Oranı İlişkisi

213 sayılı VUK'nun 20. Maddesinde verginin tarhi “Verginin tarhi, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.” denilerek verginin hesaplanma süreci tanımlanmıştır. İlgili kanunlarında ve oranlar ve nispetler belirlenmiştir.

Vergi beyanı da belirsizlik altında verilen bir karardır. Beyan edilen vergiye karşı uyumsuzluk olup olmadığı vergi otoritesininin direk belirleme ihtimalinin düşük olduğu durumda düşük beyan vergi kararında avantaj sağlayacaktır²⁰⁶.

Vergilerin mallar arası tercihlerde vergi sonucunda değişmesine bağlı olacak aşırı yük oluşturması ihtimali mevcuttur. Devletin vergi hâsılatını minimum aşırı yük yaratarak elde etmesi amacıyla talep esnekliği düşük olan malları yüksek oranda, talep esnekliği düşük olan malları düşük oranda vergilendirmesi gerektiğini belirten kurala Ramsey kuralı denilmektedir²⁰⁷.

Vergi politikası devlet müdahalesi altındaki faktörlerden dolayı sık sık öngörülemezdir. Buna karşın vergi kodlarına yaygın müdahaleler fark edilebilmektedir. Sermaye kazancının enflasyona karşı durumu gibi gelecekteki ekonomik koşullara göre esnek olan vergi hüküm ve kararlarında değişken çevre şartları da önemlidir. Ne devlet ne de vergi mükellefleri ekonomik aktiviteler veya enflasyon oranındaki değişimin ışığı altında yapılan ayarlamalardan fayda sağlayacaktır. Vergiler kaçınılmaz olsa bile belirsiz olmamalıdır²⁰⁸.

Dünyada vergi gelirleri üzerinde karma sistemler ile vergilendirme yapıldığı da görülmektedir. İskandinav ülkelerinde uniter vergi sistemi içinde seduler vergilemenin de izlerini taşıyan GV'ni, ikili vergileme sistemi ile sermaye gelirlerindeki vergi yükü düşürülüp global sermayeden daha fazla pay alıp hem vergi gelirlerini korumayı hemde arttırma amaçlamaktadır. Bu uygulama ile diğer ülkelerin vergi tabanları diğer ülkelere kaymakta bu durumda vergi rekabeti oluşturmaktadır²⁰⁹.

2.3.7. Vergi İncelemeleri ve Cezalar

Vergi uyumu ile ilgili standart model olarak da isimlendirilen çalışmada devletin uyumsuzluğu engellemek için başvuracağı araçlar, vergi oranı, yanında ceza oranı ve

²⁰⁶ Sandmo, Allingham, s.326-327.

²⁰⁷ Kirmanoğlu, s.91.

²⁰⁸ Skinner, s.21-22.

²⁰⁹ Özer, s.85.

devletin incelemelere aktaracağı kaynağın etkisiyle uyumsuzluğun tespit edilmesi olasılığının artacağı açıklanmıştır²¹⁰.

Vergi incelemelerinin seviyesi, bilgi elde etmek daha kolay olduğundan kaç mükellefin seçtiği ve incelemenin yoğunluğu pratik olarak pratik karşılaştırmalarda tercih edilmektedir. İnceleme süreçleriyle ilgili bilgi sunulmasının zorluğundan ve dolayısıyla yayınlanmış bilgi olmadığından vergi incelemelerinin seviyesine başvurulmamaktadır²¹¹.

Vergi mükelleflerinin beyan ettikleri vergi miktarı bilinmemesine karşın çeşitli uzmanlıklardaki gelir düzeyi hakkında bilgi sahibi olunabilmektedir. Her uzmanlıkla ilgili ortalama gelir düzeyinin altındaki mükellefler daha çokça incelenebilmektedir. Bu durum mükelleflerin ortalama beyan ettikleri tutarı yukarı sürükleyebilecektir. Bu durumda vergi kaçakçılığını düşürüp vergiye uyumu arttıracaktır²¹².

Vergi otoritesi ayrılan kaynakların ve kaynakların etkinliğinin artırılması ile vergi inceleme ve denetimleri ile yapılacak düzenlemeler yoluyla vergi cezaları direk kontrol edilebilmektedir. Bu iki araç birbirlerinin yerine ikame edilebilmektedir. Beklenen vergi gelirlerinde incelemelerin azaltılmasıyla oluşan ceza oranlarının artırılmasıyla telafi edilebilir²¹³. Ancak ceza oranı artırılmanın vergiye uyuma çok etki göstermeyeceğine ilişkin laboratuvar çalışmaları da mevcuttur. Vergi incelemelerinde tespit edilme ihtimali düşük ise ceza oranının değişmesinin etkisi düşük olacaktır. Vergi inceleme sayısı ve etkinliği artırılıp tespit ihtimali artırılmadan ceza oranlarını değiştirmenin vergi uyumuna etkisi sınırlı olacaktır²¹⁴.

Vergi incelemelerinin yönetsel maliyetler nedeniyle inceleme ve denetimleri artırıldığında yönetsel maliyetlerde artacak ancak vergi ile ilgili sunulan servis, vergi toplama gibi vergi hizmetlerinin seviyesinde düşüş olabilecektir²¹⁵.

²¹⁰ Sandmo, Allingham, s.338.

²¹¹ Hyun, Jin Kwon s.5.

²¹² Sandmo, Allingham, s.332.

²¹³ Sandmo, Allingham, s.330.

²¹⁴ Alm, Jackson, McKeel, s.110.

²¹⁵ Hyun, Jin Kwon s.6.

Vergi incelemelerinin zamanlaması da bir diğer etkidir. Vergi uyumsuzluğunun bulunduğu dönem ileriki bir dönemde tespit edilebilecektir. Ayrıca incelenen dönemde uyumsuzluğa rastlanılmadığı gibi farklı dönemlerde de uyumsuzluk olabilecektir. Geçmişle ilgili olarak meydana gelen bir vergi uyumsuzluğu sadece vergi değil ceza ile beraber düzenleme bulacaktır²¹⁶.

Bulunulan dönemde oluşan vergi uyumsuzluğu gelecekte tespit edileceğinden gelecekteki gelir ipotek altına alınabilecektir. Bulunulan dönemdeki beyan geçmiş dönemlerdeki uyumsuzluktan da faydalanabilecektir. Gelecekteki durumu göz ardı eden vergi mükellefleri veya sorumluları geçmişteki durumlarından en üst seviyede fayda sağlamak istemektedirler²¹⁷. Geçmiş yıllarda oluşan zararın yıllar içerisinde vergi kayıtlarında indirim olarak aktarılabilmesi yoluyla gelir ve KV'nde; önceki dönemden indirilecek devreden vergi ile KDV, özel iletişim vergilerinde geçmiş dönemden gelen veriler günümüzdeki beyanları da etkileyecektir.

Beyanlarında tutarlı mükellefler geleceği göz ardı eden mükelleflere göre daha yüksek bir uyum düzeyi göstereceklerdir. Geleceği umursamayan mükellefler gelecekte inceleneceklerini ve uyumsuzluğun tespit edileceğini bildiklerinde beyan ettikleri gelir artacaktır²¹⁸.

Vergi otoritesinin denetim ve incelemeler sonucunda belirlediği gerçek gelir ile beyan edilen gelire uygulanacak vergi oranı normal vergi oranından yüksek olmalıdır. Beyan edilen gelire uygulanacak oran düşük olmaz ise beyan etmeme tercih edilecektir. Bu durumda vergiyi gerçek gelire göre beyan etmemek dezavantaj meydana getirecektir²¹⁹.

Bazı durumlarda verginin beyan edilmemesi durumunda maddi cezalar yanında mahkemelerin takdiri ekseninde hapis cezaları da öngörülebilmektedir. Bu durumda vergiye uyumsuzluğun maliyetini arttıracaktır²²⁰.

²¹⁶ Sandmo, Allingham, s.333.

²¹⁷ Sandmo, Allingham, s.334.

²¹⁸ Sandmo, Allingham, s.337.

²¹⁹ Sandmo, Allingham, s.324-326.

²²⁰ Sandmo, Allingham, s.324-326.

Mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi kararını verirken yukarıdaki gelir, cezalar, vergi oranları, tespit edilme ihtimali gibi verilerin yanında manevi faktörler de etkili olacaktır. Vergiyi eksik beyan ederek gelirden gelecek marjinal fayda ile verginin eksik beyanın tespiti sonucunda kişinin toplumdaki saygınlığına etki etmesi durumu her ne kadar kişiden kişiye durumun değişiklik göstereceği kabul edilse de başa baş etki gösterebilecektir²²¹.

Fransa'da yapılan bir araştırma geçmişte denetim geçirmiş ve gelecekte denetlenme ihtimali düşük olduğunu düşünen bir işveren için vergiye uyum azalıp beyan dışı çalıştırılan çalışan sayısının artacağı öngörülmektedir. Ayrıca incelemelerin artışı ile etkinliğin düşeceği ve beyan edilen çalışan ve dolayısıyla vergi gelirinin azalabileceği de öngörülmektedir²²².

2.4. Vergi Politikasına İlişkin Faktörler

Vergilerin uygulanmasıyla ilgili dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımı vergi uyumunun sağlanması yönünden dikkate alınmaktadır. Vergi gelirinin nasıl bir yol izleyerek sağlandığının görülmesi ve değerlendirilmesi yoluyla oluşturulan vergi politikaları vergi uyumuna etki gösterebilecektir.

2.4.1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergiler bir işlem sırasında mal ve/veya hizmetin fiyatına dâhil edilmek suretiyle tahsil edilen vergilerdir. Vergi sistemimizde kullanılan KDV, ÖTV, banka sigorta muameleleri vergisi gibi vergilerde mal veya hizmetin fiyatı üzerinden hesaplanıp, mal ve hizmetin fiyatına dâhil edilen ve malı satın alanlar veya hizmetten faydalananlardan tahsil edilen dolaylı vergilere örnektir²²³.

Dolaylı vergilerin tespitine yönelik olarak kullanılan bir başka kriter ise yansımadır. Yansıtılan vergilerde kanuni ve fiili mükellefi aynı olmayan vergiler dolaylı vergilerdir. Dolayısıyla dolaylı vergiler yansıtılabilmektedir. Dolaylı vergiler objektif

²²¹ Sandmo, Allingham, s.326-327.

²²² Di Porto Edoardo, "Audit, Tax Compliance and Undeclared Work" Lile France, s.12. <http://www.laboratoirevevelli.it/pdf/wp94.pdf> (14/07/2014)

²²³ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.186.

olmadıklarından adil olmayıp mali anesteziye uygun olup mükellefe hissettirmeden vergiyi almak mümkündür²²⁴.

Dolaylı vergilerin toplanmasındaki kolaylık, bütçeye aktarım sürecinin az olması ve veriminin yüksek olması harcama vergilerinin yüksekliğinin nedenlerindedir. KDV ve Özel Tüketim Vergilerinin ülkemizde toplanan vergiler içinde payının artmasını beraberinde getirmektedir²²⁵. Dolaylı vergilerde vergi adaletini sağlayıcı artan oranlılık, en az geçim indirimi gibi unsurları kullanmak imkânı sınırlı olup, vergi adaletini sağlamada tüketimin farklı oranlarda vergilendirilmesi, lüks mallara yüksek oranda vergi uygulamak veya zaruri tüketim mallarını vergi dışı bırakmak gibi sınırlı imkanlardan faydalanılmaktadır²²⁶.

Mükelleflerin gelir düzeyi azaldıkça özellikle tüketim malları içerisine yerleştirilmiş dolaylı vergiler dolayısıyla gelirlerinin daha da azalması vergi bilincini ve böylelikle vergi uyumunu da azaltmaktadır. Verginin tabana yayılmasına ve gelirin artırılmasına yönelik kapsamlı düzenlemeler gerekli olmakla birlikte süreç içinde zorunlu hale gelme eğilimi oluşturacaktır. Ayrıca belirli kesimlere vergisel avantajlar sağlamaktan çok mükellefleri kapsayıcı tedbirlerin alınması vergiye karşı tepkiyi azaltıp daha düşük vergi yükü altında mükelleflerin vergi uyumu da artacaktır²²⁷.

2012 yılında Gencil ve Kuru tarafından yapılan çalışmada gelir düzeyi az olan mükelleflerin özellikle tüketim malları içerisine yerleştirilmiş dolaylı vergiler dolayısıyla gelirlerinin daha da azalması vergi bilincini ve böylelikle vergi uyumunu da azalmadığı ve belirli kesimlere yönelik değilde mükellefleri kapsayıcı tedbirler ile vergi yükünün paylaşılması yoluyla vergi uyumunun arttırılacağı öngörülmüştür²²⁸.

Avrupa birliğinde 1963 tarihli Neumark Raporu ile vergi uyumlaştırması süreci başlamış ve dolaylı vergilerde büyük bir ilerleme görülmüştür. Dolaysız vergilerde ise uyumlaştırmanın yerini vergi rekabeti almıştır. Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırmasının amacı ulus devletlerarasındaki mevcut vergi oran ve

²²⁴ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.186.

²²⁵ Hilmi Çoban, Selami Selami, "Vergi Mükelleflerine Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği", **Pamukkale Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü**, s.777.

²²⁶ Korkmaz s:26,

²²⁷ Gencil, Kuru, s.55.

²²⁸ Gencil, Kuru, s:55.

uygulamalarından kaynaklanan rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırarak kişilerin ve sermayenin hareketliliğini arttırmak öngörülmüştür²²⁹.

2.4.2. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler bir mal veya hizmetin fiyatına dahil edilmeksizin tahsil edilen vergilerdir. GV, KV, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergiler her zaman kanuni mükellef aynı zamanda fiili mükellef değildirler ve yansıtılabilmektedirler²³⁰.

Dolaysız vergiler subjektif oldukları için adildirler. Dolaysız vergilerin vergi yükleri hissedildiğinden mükellefler tepki gösterip vergi kaçakçılığına yönelebilmektedirler²³¹. Ancak artan oranlar, en az geçim indirimi, istisna ve muafiyet uygulayarak ödeme iktidarına uydurmak kolay olmaktadır²³².

Dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha devamlı bir gelir temin etmektedir. Emlak vergisi, ücret ve maaşlar üzerinden sabit gelirlere dayanan vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı yüksek ise depresyon dönemlerinde kamu gelirleri daha az etkilenir²³³.

Dolaysız vergilerde ödeme genel olarak matrahın elde edildiği dönemden sonraki dönemde olmaktadır. Yükümlünün ödememesi ve cezalı ödemesi durumunda gelir tahminlerinde yanılmaya yol açar. Dolaysız vergilerde vergi yükü ve etkisi açık olduğundan daha çok toplumsal tepki doğurur. Böylelikle hükümetlerde oy kaygısı ve gelir dağılımından adalet gibi gerekçeler ile istisna ve muafiyetleri de beraberinde getirme potansiyeli barındırıp vergi matrahının daralması gibi sakıncaları bulunmaktadır²³⁴.

²²⁹ Aktan, Vural, “Vergi Rekabeti” s.13.

²³⁰ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.186.

²³¹ Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, s.186.

²³² Korkmaz, s.25.

²³³ Korkmaz, s.25.

²³⁴ Korkmaz, s:25.

3. BÖLÜM: ÜLKEMİZDE VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE VERGİ UYUMU AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ANALİZİ

Toplumsal ihtiyaçların ve toplumsal yapının süreç içerisinde gösterdiği değişim ile vergi sistemi değişmekte ve bu değişim ve gelişim, vergi uyumuna ilişkin süreçleri de etkilemektedir. Çalışmamızda Cumhuriyetin kuruluşundan modern vergilendirme sistemlerine geçiş olarak gösterilen 1960'lı yıllar ve küreselleşmenin etkisiyle 2000'li yıllar ayırım noktaları olarak kabul edilmiş, bu bağlamda vergi sistemi üç bölüm altında değerlendirilmiştir.

Bu bölümün ikinci kısmında ise daha önceki bölümlerde vergi uyumunu etkileyen kriterlerin etkisi altında vergi uyumu açısından vergi sistemimizin analizine yer verilecektir.

3.1. Ülkemizde Vergi Sisteminin Gelişimi

Vergi; ülkenin ekonomik, siyasî yapısı, sosyal olaylar, dünyadaki gelişmeler gibi bir çok değişkenden bağımsız düşünülmemektedir. Yıllar içerisinde ülkemizdeki vergi sistemi; cumhuriyetin kuruluşu, ikinci dünya savaşı, çok partili yaşam, dünyadaki kutuplaşma, dünyadaki gelişmeler, küreselleşme, Avrupa Birliği süreci vb. birçok değişimden dolayı veya direk olarak etkilenmiştir. Türkiye'nin vergi sistemi 1960 ve 2000'ler baz alınarak benzer özellikler gösteren üç dönem olarak değerlendirilmiştir.

3.1.1. 1923-1960 Döneminde Vergi Sisteminin Gelişimi

Cumhuriyetin kuruluşu ile beraber Osmanlı vergi sistemi yerine batı tabanlı vergi sistemi getirilmeye çalışılmış, 1923-1930 arası aşar, ağnam ve temettü gelirleri yerine sayım ve kazanç vergileri yürürlüğe konulmuştur. 1930-1939 arası bina vergisi kanunu ve arazi kanunu, 1939-1949 yılları arasında varlık vergisi ve tarım mahsulleri ofisi kanunu çıkartılarak servet vergilerinin sayısı ve yapısı değişmiştir. Osmanlı

Devleti'nde zekat, öşür ve cizye gibi şer-i vergiler ile savaş sonucu kazanılan ülkelerden alınan örfi vergiler cumhuriyet ile beraber değişim ve dönüşüme uğramıştır²³⁵.

2.Dünya savaşı sonrası değişen kutuplaşan dünyada çok partili hayata geçişin etkisiyle vergi sistemi de değişim göstermeye devam etmiştir. Dağınık olan vergiler Federal Almanya'dan örnek alınarak²³⁶ 1949 yılında kabul edilen KV, 1956 yılında kabul edilen Gider Vergileri ve 1950 yılında kabul edilip 1960 yılında güncellenen GV kanunu ile toparlanmaya ve sayıları azaltılmaya çalışılmıştır. 1953 yılında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki kanunu bu kanuni düzenlemeleri takip etmiştir. 1950 yılında kabul edilen VUK 1960 ihtilali sonrası 1961 yılında Milli Birlik Komitesinin teklifiyle Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir.

3.1.2. 1960-2000 Dönemi Vergi Sisteminin Gelişimi

70'li yılların başı itibariyle gelir ve kurumlar vergileri yoluyla gelir elde etmek takip tespit süreçleri itibariyle çok başarılı olamadığından ancak kamunun devam eden kaynak ihtiyacı ile tespiti ve takibi daha kolay olan vergi gelirlerine yönelim olmuştur. İlgili dönemde binalara artan talep dolayısıyla ve fiyatlarını da istikrar altına alabilmek amacıyla 1970 yılında emlak vergisi kanunu yürürlüğe girmiştir. Aynı yıl taşıt alım vergisi, işletme vergisi, gayrimenkul kıymet artış vergisi ve spor toto vergisini bünyesinde barından finansman kanunu yürürlüğe girmiştir. Böylelikle verginin tespit ve takibinin gelir vergilerine göre daha kolay olduğu servet ve harcama vergilerine yönelim artmıştır.

1984 yılında istihsal vergisi, nakliyat vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihkak Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ile İşletme vergilerinin yerini KDV almıştır. 24 Ocak kararları ile dışa açık ekonomi ve ihracata yönelik üretim yapısı hedefleri paralelinde, bünyesinde yapılan indirimlerin vergiden mahsup edilebilme ve ihracat gerçekleştirilmesi halinde bu işlemle ilgili vergilerin iadesini sağlayan iade müessesesi getirilmiştir.

²³⁵ Ahmet Kayan, "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", **Maliye Dergisi**, Sayı: 135, 2000, s.84-85.

²³⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25/09/1947 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisine Sunulan ilk versiyonunun gerekçesinde Kurum Tabiri Corporation Körperschaft denilerek Almanya Vergi Sisteminin örnek alındığına yer verilmiştir.

$Y=C+I+M-X$ denklemindeki²³⁷ milli gelir üzerinde KDV uygulaması ile $C=Y-I+M-X$ şeklinde tüketimin vergilendirilmesi yoluyla yatırımların ve ihracatın artırılması ve mal ithalinin azaltılması veya düzenlenmesi imkânı gelmektedir.

KDV kanunu ile gelir vergilerinde sağlanan toparlanma ve düzenlemelere paralel olarak harcama vergilerinin de dağınık yapısı toparlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca belge düzeninin sağlanması ve KDV'nin uygulanmasının sağlanması amacıyla vergi iadesi müessesesi, vergi yükü üzerinde kalan tüketicilere de getirilmiştir. İlk 10 yıllık değerlendirmede de KDV'nin vergi gelirlerini %50 oranında arttırdığı tespit edilmiştir²³⁸.

89 yılında finansal liberalizasyon ile borçlanma opsiyonlarının artırılması ve dışa açık ekonomi hedefiyle kamu ve özel sektör için kaynak sağlanmak amaçlansa da finansal liberalizasyon 94, 99, 2001 krizlerinin de gerekçesi olmuştur. Bu duruma karşın Özşahin tarafından yapılan çalışma²³⁹ ile finansal liberalizasyonun kurumsal kalite, dışa açıklık ve eğitim düzeyinin olumlu sonuçları ile ekonomik büyümeye olumlu etki ettiği de görülmüştür. Finansal liberalizasyon kısa vadede olumsuz etki yaratsa da uzun vadede ülkemiz için olumlu sonuçlar doğuran bir uygulama görünümündedir. Ekonomiyi büyütmesi ve dış kaynak sağlaması yoluyla vergi kapasitesini de arttırdığı iddia edilebilse de konuyla ilgili yapılacak araştırmalar ile değerlendirme uygun görülmektedir.

3.1.3. 2000'den Günümüze Vergi Sisteminin Gelişimi

4369 sayılı vergi reformu olarak da ifade edilen yasa ile ülkemizde gelirin tanımı genişletilmiş; gelir, kurumlar, veraset, emlak vergisi oranları ve tapu harçlarında indirim gidilmiş; kusur olarak ifade bulan vergi cezaları, kabahatler ve suçlar olarak ayırma tabi tutularak vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uygulamaya konulmuş; vergi kimlik numarası uygulamasına geçilmiştir. Uygulama için 98 ile 2003

²³⁷Y=Milli Gelir, C=Tüketim Harcamalarını, M=İthalat, I=Yatırım Harcamalarını temsil etmektedir.

²³⁸4369 sayılı kanunun gerekçesinde Katma değer vergisi uygulamasının başarısı bu cümleler ile ifade bulunmuştur.

²³⁹Daha detaylı bilgi için Şerife Özşahin, Türkiye Ekonomisinde Finansal Liberalizasyon ve Ekonomik Büyüme Etkileşiminin ARDL Yöntemi ile Analizi, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2012, S:79

yılları arasında yürürlük tarihleri de benimsenmiş olsa da 99 ve 2001 krizleri ile amacına ulaşmamıştır.

Avrupa Birliği ile yapılan 1996 yılındaki gümrük birliği anlaşmasında dolaylı vergiler ile ilgili ayrımcılık yapmama ilkesi yeterli görülür iken 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine aday adaylık kabul edilmiş ve AB mevzuatına uyum zorunluluğu çerçevesinde mevzuata uyumlaştırma zorunluluğu oluşmuş, 2003 yılında ise ÖTV kabul edilmiştir. ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle; KDV'nin yanı sıra ithalat, imalat veya iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanması esasına dayanan KDV oranından daha yüksek oranda vergilenen mallar ÖTV kapsamına alınmıştır²⁴⁰.

Küreselleşme sonucu sermayenin sınırlarının kalkması ile özellikle sermaye gereksinimi içindeki ülkeler arasında sermaye çekebilmek, uluslar arası bir iktisadi merkez düzeyine erişmek amacı güden bir rekabet başlamıştır. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde de 2006 yılında KV Kanunu yenilenmiş, vergi oranı düşürülmüş ve vergi güvenlik müesseseleri olan örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve kontrol edilebilen yabancı kurum kazancı KV mevzuatımıza dâhil olmuştur.

2013 yılı itibariyle KV ile GV kanunlarının birleştirilmesi çalışmaları da meclis komisyonlarında devam eden çalışmalarındadır.

3.2. Vergi Uyumunu Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi

Çalışmamızın bir önceki bölümünde ekonomik, sosyal, demografik ve teknolojik faktörler ile vergi idaresi ile ilgili kamusal faktörlerin vergi uyumu konusundaki etkileri değerlendirilmiş ve literatürde yer alan çalışmalara değinilmiştir. Bu bölümde ise gelir düzeyinin, vergi denetimi ve inceleme sürecinin, vergi cezaları ve ceza benzerlerinin, vergi idaresinin, birey hükümet ilişkilerinin, teknolojinin, vergi aflarının, sosyal ve demografik faktörlerin ülkemizdeki vergi uyumuna etkileri değerlendirilecektir.

²⁴⁰ 12/06/2002 gün ve 24783 Sayılı Resmi Gazete'de yer alan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Gereğesinden faydalanılmıştır.

3.2.1. Gelir Düzeyinin Vergi Uyumuna Etkisi

Gelir düzeyi vergi uyumunu genellikle olumlu olarak etkileyen kriterlerden biri olarak literatür çalışmalarında yer almaktadır. Çalışmamızda gelir düzeyi değiştiğinde vergi uyumunda meydana gelen değişim, vergi tahsilatı düzeyindeki değişmeye paralel olarak değerlendirilecektir.

Tablo 4: Gelir Düzeyine Göre Yıllar İtibariyle Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Değerlendirmesi

Vergi, Gelir, Yükü Dönem	Tahsilat Toplamına Göre Vergi Gelirleri	Çıktı Tabanlı GSYİH	Vergi Yükü (%)	Sosyal Güvenlik Kesintileri dahil Vergi Yükü (%)
1990	78.715	528.369	14,90	17,83
1991	132.249	847.031	15,61	18,68
1992	245.249	1469.755	16,69	20,09
1993	449.299	2.664.115	16,86	20,19
1994	860.361	5.200.118	16,55	19,16
1995	1.751.413	10.434.647	16,78	18,81
1996	3.754.77	19.857.343	18,91	21,89
1997	8.035.827	38.762.506	20,73	23,74
1998	14.820.613	70.203.147	21,11	24,17
1999	24.208.275	104.595.920	23,14	27,43
2000	40.262.996	166.658.020	24,16	28,68
2001	62.709.657	240.224.080	26,10	31,73
2002	86.277.112	350.476.090	24,62	29,49
2003	117.943.584	454.780.660	25,93	31,33
2004	134.571.045	559.033.030	24,07	29,82
2005	157.416.558	648.931.710	24,26	29,70
2006	185.979.955	758.390.790	24,52	30,01
2007	203.053.211	843.178.420	24,08	29,31
2008	230.245.029	950.534.250	24,22	30,29
2009	234.668.594	952.558.580	24,64	30,68
2010	287.873.494	1.098.799.300	26,20	32,72
2011	361.152.735	1.297.713.200	27,83	35,59
2012	391.590.167	1.415.786.000	27,66	35,18

Kaynak: OECD'nin İstatistik Havuzundan Temin Edilmiştir. Veriler 1000 TL olarak alınmıştır. <http://stats.oecd.org/> (31/05/2014)

Gayri safi yurtiçi hâsıla ile vergi tahsilâtı toplamının yıllar içinde gelişiminin değerlendirildiği Tablo 4'te, yıllar itibariyle gayri safi yurtiçi hasıla ve vergi tahsilâtının

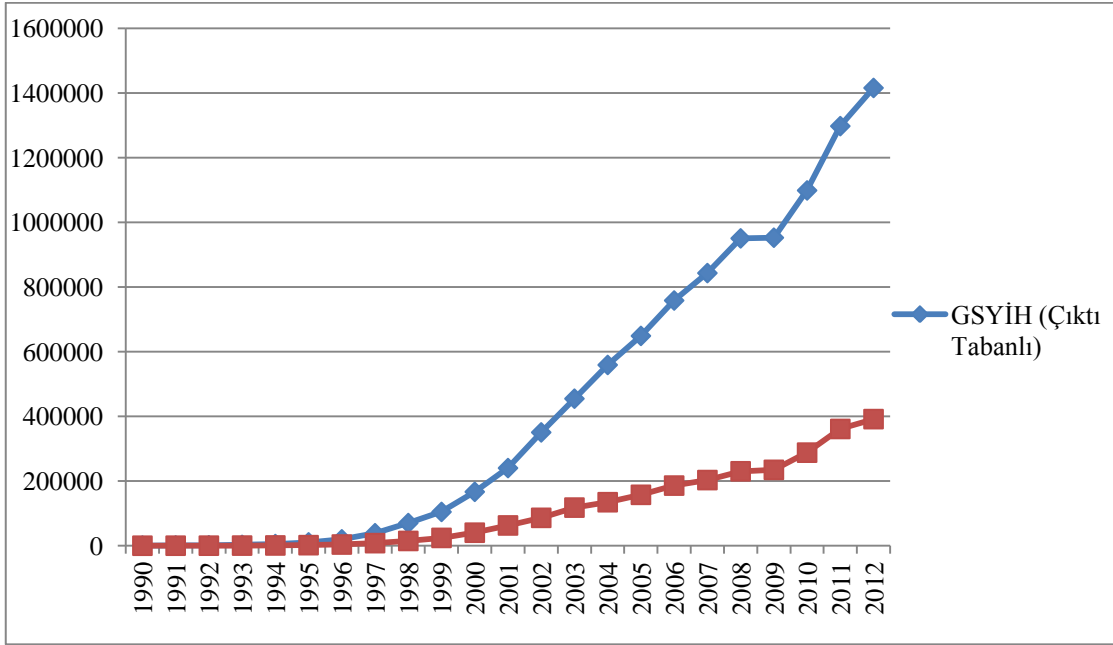
arttığı görülmektedir. Değerlendirmenin yapıldığı periyodun uzunluğu itibariyle ilk yıllar da miktarlar arasında ilişki grafikte görülme de (Şekil 3) enflasyonun etkisiyle gayri safi yurtiçi hâsıla ve vergi tahsilâtlarının yüksek oranda artış gösterdiği görülmüştür.

Ülkemizde aylık geliri 5000 TL üzeri olan mükellefler, aylık gelir düzeyi 501-1000 TL olan mükelleflere kıyasla, ödedikleri verginin ihtiyaç duyulan alanlara harcadığına daha az inanmaktadır. Gelir düzeyi arttıkça verginin ihtiyaç duyulan alanlara harcadığına olan inanç düşmektedir. Verginin toplumun ihtiyaç duyulan alanlarına harcadığına olan inanç yüksek ise bu mükelleflerin vergilerini eksiksiz ve zamanında ödeme eğilimi artmaktadır. Verginin kullanıldığı alanları onaylamayan yada bekledikleri hizmetleri alamayan mükelleflerin vergiye uyumlarının düşmesi kaçınılmazdır²⁴¹.

Ülkemizde vergi gelirlerinin arttırılması yanında üyesi olmaya çalıştığımız Avrupa Birliği'nde en düşük sosyal güvenlik kesintileri dahil vergi yükü oranı %26,1 ile İrlanda'da, en yüksek Danimarka'da %49,3 oranında olmasına karşın AB ortalamasında %40 oranını geçmektedir. Sosyal güvenlik harcamalarının direk vergiler ile finanse edilmesi vergi yükü miktarını Danimarka gibi ülkelerde yükseltmektedir²⁴². Bu durum ülkemizde de vergi yükünün 1990'lardan beri artış gösterse de henüz AB ortalamalarını altında yer aldığını göstermektedir.

²⁴¹ Tuay, Güvenç, s.138.

²⁴² Avrupa Birliği, Vergilendirme, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/02_taxation.pdf (29/04/2014)



Şekil 3: GSYİH ile Tahsilat Toplamına Göre Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki²⁴³

²⁴³ OECD verilerinin süzülmesi sonucu oluşturulan Tablo 4 veriler kullanılmıştır.

Tablo 5: Gelir Düzeyi İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki

Gelir Düzeyi Vergi Geliri Dönem	Çıktı Tabanlı GSYİH	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler
1990	52.836.936	5.255	14.439	26.342
1991	84.703.188	8.034	26.645	45.959
1992	14.697.551	11.464	48.089	79.779
1993	26.641.159	21.854	93.970	143.692
1994	52.001.185	49.700	208.823	255.260
1995	10.434.647	118.193	426.011	495.955
1996	19.857.343	214.920	893.324	983.320
1997	38.762.506	460.610	1.882.640	2.204.579
1998	70.203.147	869.847	3.248.790	4.916.695
1999	104.595.920	1.083.197	4.842,900	7.594,292
2000	166.658.020	2.935.330	9.735,140	11.889,675
2001	240.224.080	4.268.810	14.432,900	18.093,141
2002	350.476.090	6.170.560	22.568,500	21.393,823
2003	454.780.660	9.394.600	29.367,300	27.937,936
2004	559.033.030	9.760,820	30.707,100	29.746,846
2005	648.931.710	11.171,500	34.356,600	34.335,329
2006	758.390.790	11.157,700	41.336,800	40.140,687
2007	843.178.420	13.750,600	43.285.300	48.197.403
2008	950.534.250	16.905.000	46.776.900	54.935.030
2009	952.558.580	18.022.800	46.986.900	56.468.694
2010	1.098.799.300	20.924.900	62.533.300	61.317.113
2011	1.297.713.200	26.992.800	78.641.800	75.799.871
2012	1.415.786.000	29.017.400	81.571.600	85.510.607

Kaynak : OECD İstatistik havuzundan faydalanılmıştır. <http://stats.oecd.org/> (31/05/2014)

Dolaylı vergilerin toplanmasındaki kolaylık, bütçeye aktarım sürecinin kısa olması ve veriminin yüksek olması harcama vergilerinin yüksekliğinin nedenlerindedir. Bu durum ülkemiz açısından da KDV ve Özel Tüketim Vergilerinin toplam vergiler içindeki payının artmasını beraberinde getirmektedir²⁴⁴.

²⁴⁴ Çoban, Sezgin, s.777.

Ülkemizde gelir unsurlarından, gelir ve kurumlar vergileri ile vergi tahsil edilmektedir. Dolayısıyla vergi esnekliği hesaplamaları ile yıllar itibariyle Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'da meydana gelen değişimlerin vergi gelirlerine etkisini değerlendirmek yerinde olacaktır.

Tablo 6: Gelir Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Göre Esneklikleri

YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%) (1)	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%) (2)	ESNEKLİK (2/1)
1999	104.595.916	48,99	4.936.551	41,78	0,85
2000	166.658.021	59,34	6.212.977	25,86	0,44
2001	240.224.083	44,14	11.579.424	86,37	1,96
2002	350.476.089	45,9	13.717.660	18,47	0,4
2003	454.780.659	29,76	17.063.761	24,39	0,82
2004	559.033.026	22,92	19.689.593	15,39	0,67
2005	648.931.712	16,08	22.817.530	15,89	0,99
2005	648.931.712	16,08	26.849.808	16,29	1,01
2006	758.390.785	16,87	31.727.644	18,17	1,08
2007	843.178.421	11,18	38.061.543	19,96	1,79
2008	950.534.251	12,73	44.430.339	16,73	1,31
2009	952.558.579	0,21	46.018.360	3,57	16,78
2010	1.098.799.348	15,35	49.385.289	7,32	0,48
2011	1.297.713.210	18,1	59.885.000	21,26	1,17
2012	1.416.798.490	9,18	69.671.645	16,34	1,78
2013	1.561.510.015	10,21	78.725.694	13	1,27

Kaynak : Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm (31/05/2014)

GV'nin yıllar itibariyle GSYH'a göre artış düzeyi 2001 yılı hariç olmak üzere 2005 yılına kadar GSYH'nın altında kalmaktadır. Takip eden yıllarda 2010 yılı hariç olmak üzere günümüze kadar GV GSYH'ya oranla daha yüksek bir artış düzeyi sunmaktadır. 2006 yılı itibariyle ülkemizde GSYH'nın artışı daha yüksek oranda GV'ne tabi unsurlar üzerinden alınan vergide artışı beraberinde getirmektedir. Böylelikle GV'ne tabi unsurlar üzerinden alınan verginin ülkedeki gelir arttıkça atmasıyla vergi uyumunun da arttığı görülmektedir. Ancak GV'nin unsurları olan ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye

iradı ve diğer kazanç ve iratlar üzerinden tahsil edilen vergilerin ayrı ayrı esnekliklerinin hesaplanması yoluyla; gelir unsurlarının ülkedeki gelir düzeyinin değişiminden etkilenme düzeyine bakılarak, vergi uyumunu arttırmak için izlenecek politikaların belirlenmesinde faydalı olacağını düşünmekteyiz. Nitekim çalışmamızın ilk kısmında belirttiğimiz Hyun tarafından yapılan çalışmada; ücret gelirlerindeki artışın, kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirmeye tabi olması ve tespiti ve takibinin kolaylığı sebebiyle serbest meslek kazancı gelirlerine kıyasla vergi uyumunun daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 7 : Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya Göre Esneklikleri²⁴⁵

YILLAR	GSYH	ARTIŞ (%) (1)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	ARTIŞ (%) (2)	ESNEKLİK (2/1)
1999	104.595.916	8,99	1.549.525	07,05	2,19
2000	166.658.021	9,34	2.356.787	2,1	0,88
2001	240.224.083	4,14	3.675.665	5,96	1,27
2002	350.476.089	5,9	5.575.495	1,69	1,13
2003	454.780.659	9,76	8.645.345	5,06	1,85
2004	559.033.026	2,92	9.619.359	1,27	0,49
2005	648.931.712	6,08	11.401.986	8,53	1,15
2005	648.931.712	6,08	13.583.291	8,89	1,17
2006	758.390.785	6,87	12.447.354	8,36	-0,5
2007	843.178.421	1,18	15.718.474	6,28	2,35
2008	950.534.251	12,73	18.658.195	18,7	1,47
2009	952.558.579	,21	20.701.805	10,95	51,43
2010	1.098.799.348	5,35	22.854.846	0,4	0,68
2011	1.297.713.210	8,1	29.233.725	7,91	1,54
2012	1.416.798.490	,18	32.111.820	,85	1,07
2013	1.561.510.015	0,21	31.434.546	2,11	-0,21

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı. Bütçe Gelirleri,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm (31/05/2014)

GSYH artışı enflasyonun da etkisiyle ilk yıllarda yüksek oranda artış göstermiş buna paralel 2000 ve 2004 yılları hariç olmak üzere KV, GSYH karşısında %1'in

²⁴⁵ Veriler 1998 Baz yıl üzerinden değerlendirilmiş olup 1999-2013 dönemini içermekte ve Bin TL olarak değerlendirmeye alınmıştır.

üzerinde esneklik rakamları sergileyip daha yüksek oranda artış göstermiştir. 2006 yılında yeni KV kanununu yürürlüğe girmiş ancak GSYH'ya oranla KV tahsilatında artış bir yana, az da olsa düşüş görülmüştür. 2009 yılında GSYH'da meydana gelen düşük oranlı artışın etkisi ile KV tahsilatının oranında %10,95 gibi yüksek olmayan bir oranda artış olmasına karşın, KV esneklik rakamı % 51,43 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında ise KV azalış göstermiştir. Yukarıdaki veriler eşliğinde KV'nin esneklikleri değerlendirildiğinde; GSYH'nın vergi gelirlerine etkisi konusunda ilgili yıldaki gelişmeler de analize dahil edilerek birlikte değerlendirme yapılması ve bu değişkenleri ile ekonometrik analizlere başvurulması yoluyla sonuçlara ulaşılmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.

Vergi uyumunun sağlanabilmesi konusunda belge düzeni de önemli yer tutmaktadır. Bu düzene göre yapılan işlemlerin kayıtlara geçmesi, verginin takip ve uyumsuzluğun tespiti açısından önem arz etmektedir²⁴⁶. KDV konusuna giren işlem ile düzenlenen belgeler; ayrıca belgeyi tanzim eden mükellef tarafından gelirin tespiti ve beyanında da kullanılacağından gelirin beyanı, takip ve tespiti açısından önemli olmaktadır²⁴⁷. KDV en geniş tabanlı vergi olması açısından etkin olarak uygulandığında vergi uyumunu arttırırken, etkinsizleştiği durumda vergi uyumsuzluğunu arttıracaktır²⁴⁸.

Ülkemizde yapılan araştırmalarda vergi yükü yüksek olarak ifade edilmektedir. Vergi sistemi ülkemizde adil olarak kabul edilmese bile kaçırarlara hak verilemeyeceği kabul görmektedir²⁴⁹.

2013 döneminde Borsa İstanbul da işlem gören firmalardan 251'i yılı karla, 138'i ise zararla kapatmıştır²⁵⁰. KV matrahı ve oluşacak verginin tespiti ancak firmaların yılı kar ile kapatmasına bağlı görünmektedir. Dolayısıyla firmalar hem yatırım yaparak büyümek ve böylelikle piyasa değerlerini arttırmak hem de yatırımcılarına kar payı dağıtmak durumundadırlar. Yatırım yapıldığı ölçüde beyan edilecek kar düşecektir, bu nedenle de ancak orta ve uzun vadede vergi potansiyeline imkân sağlanmaktadır.

²⁴⁶ Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye**, s.125.

²⁴⁷ Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye**, s.:125.

²⁴⁸ Tuncer, **Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye**, s.124.

²⁴⁹ Şahpaz, Saruç s.8.

²⁵⁰ Tefvik Güngör, "TÜFE artışı % 8.39, yurtiçi ÜFE % 12.31" **Dünya gazetesi**, 3 Nisan 2014, s:2.

Vergi geliri sağlamanın yanında, vergi konusu ve kişilerinin desteklenmesi de maliye politikasının işlevleri içindedir. Dolayısıyla muafiyet ve istisnalar yoluyla tahsil edilmeyen vergi (vergi harcamaları), vergi gelirlerini düşürüp muafiyet ve istisnadan faydalanamayan mükellefler bazında rekabet dezavantajına dönüşmekte ve vergi uyumsuzluğuna da neden olabilmektedir²⁵¹.

2013 yılı vergi istatistiklerine istinaden GV içinde (78.725.694 bin TL) beyan üzerine tarhiyat yöntemiyle, başka bir ifade ile beyannamesini doldurarak kazançlarını bildirenlerin payının (3.691.355 bin TL) % 4,6 seviyesinde kaldığı görülmektedir. Bu sonuç beyan sisteminin etkinliği açısından endişe vericidir. Bu hesaplama paralel olarak vergi gelirleri içinde beyanname vererek GV'ni ödeyenler % 1,004 seviyesindedir. Farklı bir yaklaşımla GV beyannamesinin verilme zorunluluğu kaldırılırsa toplam vergi gelirleri içinde sadece % 1 dolaylarında kayıp olacaktır. Sonuç itibarıyla beyan sistemi etkin ve verimli çalışmamakta ve gelirin vergilendirilmesi mümkün olamamaktadır. Bu duruma karşılık GV içinde stopaj yoluyla vergilendirilenlerin sağladığı vergi geliri -yani kaynakta kesinti yöntemi ile (ücret, işyeri kira kazançları vb.)-, toplam GV'nin % 92,8'ini oluşturmaktadır. Bu durum GV'nin tamamen tevkifat yöntemi ile tahsil edildiğini ya da edilebildiğini göstermekte olup GV'nde tevkifat (stopaj) yönteminin hâkim durumda olduğunu²⁵² ve aslında GV'nin bir dolaylı vergi gibi işlem gördüğünü ortaya koymaktadır.

İstanbul Sanayi Odası'nın yayınladığı 500 büyük sanayi kuruluşu listesine göre 2012 yılında 500 büyüğün 437'si yani %87,4'u kar, 63'ü zarar ederken; 2013 yılında kar elde eden firma sayısı 371'e yani %74,2'ye düştüğü, zarar eden firma sayısının 129'a yani %25,8'e yükseldiği görülmüştür. Coğrafi olarak da ilk 500 firma arasında Anadolu kökenli firma sayısı 2008'de 233 iken, 2012 yılında 262'ye çıkmış, 2013 yılında ise 273'e ulaşmış durumdadır. Sektörel bazda ilk 100 sanayi kuruluşu içerisinde; 20 gıda ve tavukçuluk, 18 demir çelik, 12 otomotiv, 8'er tane de madencilik ve kimya firması bulunmaktadır²⁵³. Gelir vergilerine dayanak matrah; ticari kar elde edilmesi üzerine istisna, muafiyetler ve çeşitli kanunlardan gelen hak ve borçlar ile VUK ile

²⁵¹ Tuncer, *Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye*, s.127.

²⁵² Biyan Özgür, Dünya Gazetesi, <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm> (05/06/2014)

²⁵³ Arolat Osman, Dünya gazetesi, 25 Haziran 2014, S:03

uygulanan kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınmasıyla ortaya çıkar. Vergi miktarı matrah üzerine uygulandığı için her ne kadar kar elde edilmiş olsa da, bu durumun vergi matrahlarına ve dolayısıyla vergi gelirlerine ne kadar yansıdığı da dikkate alınmalıdır.

Gelirin vergilendirilmesi bir yana elde edilen gelir sonucu oluşan kar payının dağıtımını da vergiye tabidir. Uygulamada yedek akçe olarak ayrılan kar payının dağıtımını sırasında uygulanan %15 stopajın vergilendirilmesinde belirli dönem indirimine gidilmesi talepleri de görülmektedir²⁵⁴. Oluşan kar payının, kar payı üzerindeki mevcut vergi dolayısıyla dağıtılmasının önünde engel olduğu düşüncesinin kurumlar bünyesinde mevcut olduğu görülmektedir.

3.2.2. Vergi Kanunlarının Sık Değişmesi ve Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi kanunlarının basit, herkes tarafından anlaşılabilir olmaması veya net olmayan ifadeler barındırması gibi verginin karmaşıklığı ile vergi kanunlarında yapılan değişiklikler vergi uyumsuzluğu oluşturan nedenler arasındadır. Türk vergi sisteminde yer alan vergilerle ilgili çok sık yasal değişikliğe gidilmektedir, bunun yanında tebliğlerle ve bazen kanun hükmünde kararnamelerle getirilen değişik uygulamalar da mevzuatı karmaşıklaştırmakta ve takibi zorlaştırmaktadır. Mevzuattaki karmaşıklık birtakım çelişir ifadeleri dahi oluşturup vergi bilincini olumsuz etkileyebilmektedir. Yani vergi sistemin karmaşıklığı, vergi bilincini düşürüp, vergi uyumunu azaltmaktadır.²⁵⁵ Konak tarafından yapılan anket çalışmasında vergi mükelleflerinin %71,6'lık kısmı vergi kanunlarının çok sık değişmesi sebebiyle değişiklikleri takip etmekte zorlandıkları yönünde beyan vermişlerdir.²⁵⁶ 2011 yılında İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından 299 çeşit vergi bulunduğu açıklanmıştır. Bunların 211 tanesi vergi, 20 fon ödemesi, 22 harç ödemesi ve 46 çeşit ceza olduğu açıklanmıştır.²⁵⁷

²⁵⁴Dünya Gazetesi, 25 Haziran 2014, s.5. Kayseri Sanayi Odası'nca karpayı üzerinden alınan verginin oranının düşürülmesi talebi de görülmektedir.

²⁵⁵ Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, s.87.

²⁵⁶ Konak, s.116.

²⁵⁷ İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, s.1.

Tablo 8: 2005 Yılı İtibariyle Vergi Kanunlarında Değişikliğe Neden Olan Kanunlar

Kanun Adı	Kabul Tarihi	Kanun No	Resmi Gazete Tarihi
Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık Birimlerinin Sağlık Bakanlığına Devredilmesine Dair Kanun	06/01/2005	5283	19/01/2005
Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğünün Kaldırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	13/01/2005	5286	28/01/2005
Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	21/04/2005	5335	27/04/2005
Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	12/05/2005	5350	18/05/2005
Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	03/07/2005	5398	21/07/2005
Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	22/12/2005	5436	22/12/2005
T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-Kur'dan Aylık veya Gelir Almakta Olanlara Ek Ödeme Yapılması ile Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağkur'dan Aylık veya Gelir Almakta Olanlara Ödenen Gelir ve Aylıklarda 2006 Yılında Yapılacak Artışlar ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun	08/02/2006	5454	15/02/2006
Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	30/03/2006	5479	08/04/2006
Özel Tüketim Vergisi Kanununda, Katma Değer Vergisi Kanununda ve Petrol Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	27/04/2006	5493	02/05/2006
Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	27/06/2005	5527	07/07/2006
Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	01/07/2006	5538	12/07/2006
Konut Finansmanı Sistemine İlişkin Çeşitli Kanunlarda Değişiklik	21/02/2007	5582	06/03/2007

Yapılması Hakkında Kanun			
Yurt Dışına Çıkış Harcı Hakkında Kanun ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	08/03/2007	5597	23/03/2007
Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Paylarının Düzenlenmesi Hakkında Kanun	14/03/2007	5602	21/03/2007
Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun	15/03/2007	5604	28/03/2007
Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	28/03/2007	5615	04/04/2007
Bankacılık İşlemleri Yapma ve Mevduat Kabul Etme İzni Kaldırılan Türkiye İmar Bankası Türk Anonim Şirketince Devlet İç Borçlanma Senedi Satışı Adı Altında Toplanan Tutarların Ödenmesi Hakkında Kanun	24/05/2007	5667	30/05/2007
Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	01/06/2007	5679	07/06/2007
Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun	20/02/2008	5736	27/02/2008
Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun	28/02/2008	5746	12/03/2008
Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	04/06/2008	5766	06/06/2008
İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun	02/07/2008	5779	15/07/2008
Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	10/07/2008	5786	26/07/2008
Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	30/07/2008	5795	01/08/2008
2009 Yılında İstanbul Şehrinde Yapılacak Beşinci Dünya Su Forumunun Organizasyonu İle Katma Değer Vergisi Kanununa Bir Geçici Madde Eklenmesine Dair Kanun	15/10/2008	5804	23/10/2008
Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	12/11/2008	2810	25/11/2008
Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun	13/11/2008	5811	22/11/2008
Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	18/02/2009	5838	28/02/2009
Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	16/06/2009	5904	03/07/2009
Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi İle Bazı Kanun ve	25/06/2009	5917	10/07/2009

Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun			
Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	24/12/2009	5942	31/12/2009
Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	28/01/2010	5951	05/02/2010
Arsa Üretimi ve Değerlendirilmesi Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	25/02/2010	5953	09/03/2010
Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	23/07/2010	6009	01/08/2010
Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	13/02/2011	6111	25/02/2011
Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	23/02/2011	6170	12/03/2011
6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	07/02/2012	6274	11/02/2012
Katma Değer Vergisi Kanunu İle Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunda ve Kamu İhale Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	31/03/2012	6288	04/04/2012
Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun	03/05/2012	6303	18/05/2012
Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	31/05/2012	6322	15/06/2012
Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	13/06/2012	6327	29/06/2012

* <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (22/11/2012)

*Gelir İdaresi Başkanlığının Mevzuat Sayfasından Derlenmiştir.

Yukarıdaki tablodan 2005 yılı itibariyle vergi kanunlarıyla ilgili olarak yapılmış 41 adet değişiklik içeren kanun bulunduğu görölmektedir. Ayrıca yine bu dönemde 5520 sayılı KV Kanunu 13.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tablo 9: 2000-2014 Döneminde Kanunlarda Yapılan Değişiklikler ve Kanunları Açıklayıcı Değişiklikler

Kanun No	Kanun Adı	Bakanlar Kurulu Kararları	Yönetmelikler	Tebliğler	Sirküler
213	Vergi Usul Kanunu	3	9	179	71
193	Gelir Vergisi Kanunu	33	1	58	97
5422	Kurumlar Vergisi Kanunu	6	-	9	33
5520	Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni)*	12	-	9	33
3065	Katma Değer Vergisi Kanunu*	47	-	54	66
4760	Özel Tüketim Vergisi	10	-	39	21
488	Damga Vergisi Kanunu	2	-	26	19
4925	Harçlar Kanunu	10	-	37	13
197	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	3	-	28	4
6183	Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun	10	-	52	-
Toplam		136	10	491	357

*Kurumlar Vergisi Kanunu 13/06/2006 tarihinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu 01/08/2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

www.gib.gov.tr adresinden 01/01/2000-31/05/2014 tarihleri arasındaki dönemi içeren veriler dikkate alınarak hazırlanmıştır.

2002 yılında birçok vergi ortadan kaldırılarak vergi çeşidinin azalmasına yönelik adımlar atılmış ve ÖTV yürürlüğe girmiştir. Ayrıca vergi kanunlarının açıklaması ve içeriğiyle ilgili olarak yapılan değişikliklere baktığımızda 136 adet bakanlar kurulu kararı, 10 yönetmelik, 491 tebliğ, 357 sirkü yayınlanmıştır.

Vergi mükelleflerinin vergi kurallarını kolay anlayabilmeleri doğru ve en az maliyetle etkin şekilde uyum sağlamalarını kolaylaştırırken, vergi idaresinin de kolay ve etkin şekilde yönetebilmesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Karmaşık kurallar hataların oluşmasına ve sisteme olan itibarın düşmesine neden olup uyumu azaltır.

Basitlik; vergi mevzuatına uyumun artması, mükelleflerin yaptıkları veya yapmaya planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını anlamaları açısından önemli bir unsurdur.²⁵⁸

Konak tarafından yapılan anket çalışmasında vergi mükelleflerinin %72,4'ü, vergi kanunlarını okuduklarında rahatlıkla anlayamadıkları yönünde görüş bildirmiştir.²⁵⁹

Mükelleflerin beyan kararıyla ilgili olarak bütün durumlar hakkında bilgilendirilmiş kabul edilmeleri nedeniyle, mükellefler vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamalarıyla ilgili belirsizliklere karşı vergi uzmanlarından destek alma yoluna gitmektedir. Bu durum, vergi yardımcıları da diyebileceğimiz bu kişilerin üzerine odaklanarak veri uyumunun artırılabilmesi sonucunu da beraberinde getirmektedir. Yasalardaki düzenleme ve değişikliklerin mükelleflere aktarım ve uygulamada vergi yardımcıları etkin rol oynayabileceği gibi yasal boşlukların avantajlarından yararlanmaları noktasında vergi uyumsuzluğunu artırıcı etkiye de neden olabileceklerdir.²⁶⁰

Gelir unsurlarının vergilendirmesinde, ticaret kanunumuza paralel şekilde gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilmesi uygulamasına uygun olarak GV ve KV uygulamaları kullanılmaktadır. Birbirlerine sürekli olarak başvuran bu kanunlar uygulamayı zorlaştırmaktadır. Özellikle vergi sorumlularınca yapılacak beyan uygulamalarında GV Kanunu 94. Madde ile KV Kanunu 15 ve 30. maddelere başvurulsa da uygulamayı takip etmek ve değerlendirmek çok da basit olmamaktadır. Son dönemde üzerinde çalışılan yeni GV kanunu ile kurumlar ve gelir vergilerinin tek çatı altında toplanacağı ve uygulamanın takip ve değerlendirmesinin basitleşeceği düşünülmektedir.

Kanunlara ek olarak getirilen tebliğ, tüzük, yönetmelik, sirkü gibi düzenlemelerin takibi de her geçen gün güçleşmektedir. Mevzuatın basitleştirilmesi adına 26/04/2014 tarih 28983 sayılı resmi gazetede KDV Uygulama Genel Tebliği

²⁵⁸ Garip Ayaz, "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Klavuz İlke"
<http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/111/Iyi+Bir+Vergi+Sistemi+Icin++On+Kilavuz+Ilke+> (11/08/2014)

²⁵⁹ Konak, s.117.

²⁶⁰ Tuncer, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", s.220.

yayınlanıp 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe girmiş ve daha önce yayınlanan 123 adet KDV genel tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi ile doldurulan GMSİ beyanname sayısı 1.210.816'dır²⁶¹. Böylelikle kira gelirlerinde beyan edilecek gelirin tespiti ve beyanın tam ve doğru olarak gerçekleştirilmesinde basitlik sağlandığı gibi uygulamada gönüllü vergi uyumuna yönelik adımlarda atılmıştır.

Tarihsel kökeni ve uygulamaların sürekliliği açısından teknik terimlerin değiştirilmesinin zorluğuna karşılık Arapça, Farsça veya güncel hayatta kullanılmayan Türkçe kelimeler; kanunların lafzını ve yorum açısından ruhuna inip uygulamaları takip etmeyi zorlaştırmaktadır. Tahakkuk, terkin, tenzil vb. birçok kelimenin aşamalı olarak günümüz Türkçesine dönüştürülmesinin kanunlarının karmaşıklığını azaltıp anlamını sadeleştireceğini düşünmekteyiz.

Teknolojinin gelişmesine paralel olarak sayısı her geçen gün artış göstermekte olan yapılan düzenlemelerin elektronik posta yoluyla paylaşılmasına dönük uygulama, mevzuata ulaşmayı kolaylaştırıp bilgi akışını hızlandırmakta ve vergi uyumunu arttırdığı düşünülmektedir. Bu kapsamda 2013 yılında Gelir İdaresi tarafından bilgilendirme yapılan abone sayısının 324.082 olduğu ifade edilmiştir²⁶².

Ülkemizde işletmeler 2012 yılında vergi ödemesi için 223 saat harcamakta olup, 2006 yılında bdurum u 254 saat olarak gerçekleşmekte idi. Elektronik fatura sistemi ve e-fatura portallarının oluşturulması vergi ödemedeki uyum süresini 254 saatten 223 saate düşürmüştür. Vergi ödemeleri içerisinde en büyük pay 97 saat ile KDV ödemelerine ayrılmakta ve firmalar 15 farklı vergi ödemesi gerçekleştirmektedir. Türkiye bu veriler bağlamında, Dünya ortalaması olan 267 saat ile ortalamanın biraz altında ancak G20 ülkeleri ortalaması olan 218 saatin üzerinde yer almıştır. Ülkemizde ödenen 15 vergi, dünya ortalaması olan 27,2'nin oldukça altında gerçekleşse de G20 ülkelerinin 13 olan sayısının üstünde gerçekleşmiştir. Türkiye vergi ödeme kolaylığı

²⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

²⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

açısından dünyadaki 185 ekonomi arasında 80. sırada yer almaktadır. Uyum maliyetinin yüksek olduğu ülkelerde vergi uyumsuzluğunun arttığı görülmektedir²⁶³.

3.2.3. Ülkemizde Vergi Denetimi ve İnceleme Sürecinin Vergi Uyumuna Etkisi

Denetim ve inceleme işlemleri VUK'nun vergilendirme ile ilgili 1.kitabının 7. bölümünde yoklama ve inceleme kısımlarında öngörülmüştür.

Yoklamanın; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılacağı VUK 127. Maddesinde düzenlenmiş olup; Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak yoklama ile aşağıdaki hususları tespit edilebilmektedir.

-Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,

-3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

-Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

-Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

²⁶³ Pricewatercooperhouse, "Paying Taxes 2013" 2014, s.88,89,93.

-Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,

Yoklama; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklama işi ile yetkilendirilenler, vergi inceleme memurları ve gelir uzmanları tarafından yerine getirilmektedir.

Yoklama mali olayların şekli yapısı üzerine odaklanmış iken, vergi denetiminde ise amaç vergi sistemimizdeki usul olan mükellef beyanının doğruluğunun tespitidir. Yoklama ile vergi dairesinin bilgisi dâhilinde mükellef faaliyetinin yapıp yapılmadığı, mükellefin gerekli bildirimleri yerine getirip getirmediği, mükellefe yüklenen belge ve kayıt düzenine ilişkin ödevleri yerine getirip getirmediği tespit edilmeye çalışılıp olayın fotoğrafı çekilmeye, mükellefiyet ile ilgili hususlar tespit edilmeye çalışılır²⁶⁴.

Yoklama için herhangi bir zaman sınırlaması bulunmayıp haber verilmeksizin her zaman, geceleri faaliyette bulunan yerler için ise geceleri de olmak üzere yoklama yapılabilmektedir²⁶⁵. Yoklama; yoklama fişi denilen tutanak ile yerine getirilir. Yoklama fişi sosyal güvenlik kurumu ile yapılan ortak çalışmalar kapsamında 3 nüsha olarak düzenlenip yoklama yapılan ve yapan tarafından imzalanarak, nezdinde yoklama yapılan kişiye de bir nüshası teslim edilir. Mükellef veya temsilcisine temsil edilecek yoklama fişi bu kimseler yoklama sırasında yerlerinde yok ise yedi gün içerisinde ilgisine tebliğ edilerek, kayıt altına alınan hususlar hakkında bilgi sahibi olması amaçlanır²⁶⁶.

2013 yılında; vergi uyumsuzluğunun yaygın olduğu tespit olunan bandrollü ürünlere yönelik 120.847 mükellef, akaryakıt kaçakçılığını önlemeye yönelik olarak ise 79.416 mükellef denetlemeye tabi tutulmuştur²⁶⁷.

²⁶⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.147.

²⁶⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 130. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

²⁶⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 129. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

²⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.39.

Tablo 10: Ülkemiz Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları

Yıl	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
2009	3.948	3.811.489	153.171.031
2010	3.759	3.753.669	150.326.505
2011	3.802	3.462.338	128.094.973
2013	3.963	4.428.127	150.437.509
2014	2.933	2.829.606	95.589.664

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.62.

Denetime katılan personel sayısı ve denetlenen mükellef sayılarına göre 2013 yılı hariç olmak üzere kesilen usulsüzlük cezası miktarı düşmektedir. 2014 yılı için bu çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle denetimlere katılan personel sayısı ve denetlenen mükellef sayısının önceki yıllar üzerinde olacağı görülmektedir.

Tablo 11: Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Süresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları

	Yılı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Mükellefiyeti Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısı	Hasılat Tespiti Yapılan İşyeri Sayısı	Tespit Edilen Hasılat Miktarı (TL)	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
Yılbaşı Tatili	2012	99.893	961	6.106	61.045.254	3.005.072
	2013	85.127	462	3.807	48.258.636	2.319.302
Kurban Bayramı Tatili	2012	137.670	1.070	3.981	33.143.724	3.427.677
	2013	67.400	490	1.846	31.923.162	1.389.993
Ramazan Bayramı Tatili	2012	145.283	1.545	5.492	59.873.188	4.324.375
	2013	78.474	478	2.956	59.618.877	1.924.608

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.62.

Denetimlerin sadece mesai saatleri içerisinde değil mesai saatleri dışında, bayram ve resmi tatillerde de uygulanması zorunluluk teşkil etmektedir. Yukarıdaki tabloda 2012 yılına göre 2013 yılında yılbaşı, kurban bayramı ve ramazan bayramı tatillerinin üçünde de denetlenen mükellef sayıları, yeni mükellefiyet tesis ettirilen mükellef sayıları, denetim yapılan işyeri sayıları, tespit edilen hasılat miktarı ve kesilen ceza miktarında azalış meydana gelmiştir. 2012 yılı sonu itibariyle denetime katılan personele mesai saatleri dışında çalışma ücreti olarak verilen mesai uygulamasının kaldırılmasının bunun sebebi olduğunu düşünmekteyiz.

Yoklamadan sonra vergi uyumuna katkıda bulunabilecek bir diğer süreç vergi incelemeleridir. Vergi uyumsuzluğuna ilişkin ölçülebilir ve karşılaştırılabilir veriler sunduğundan, vergi inceleme sonuçları uyumsuzluğun takibinde önemli hale gelmektedir.

Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve ödenmesini sağlamaktır²⁶⁸.

Beyana dayanan vergi sisteminin sağlıklı şekilde ilerleyebilmesi için vergi incelemesinin yaygın ve etkin bir şekilde yapılması, vergi inceleme uygulamasının ise hem verginin araştırılması hem de kayıp kaçığı önleme işlevlerini yerine getirmesi gerekir²⁶⁹.

Vergi inceleme kural olarak mesai saatleri içinde gerçekleştirilir. Beyannameyi verilmemiş faaliyetin devam ettiği dönem dâhil tarh zaman aşımı süresi içinde her zaman yerine getirilebilir. Bir dönem ile ilgili inceleme yapılmış olması tekrar incelenmesine engel değildir. Vergi inceleme yapılacak mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur²⁷⁰. Ancak özellik gerektiren açılış, kapanış, KDV iade gibi yoklamalarda önceden haber verilmesinin mükellefler ile kurulacak iletişim düzeyine paralel olarak tekrarlanan ve tebliğ edilmekte problem hale gelen yoklama fişlerini azaltıp vergiye ve vergisel sürece uyumu arttıracaktır.

²⁶⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 129. Maddesi (30/12/1980 tarih 2365 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa Eklenmiştir)

²⁶⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.149

²⁷⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.150

Karşıt inceleme yoluyla mükelleflerin iş ilişkisinde bulunduğu kişiler incelemeye alınır. Çapraz denetim uygulaması ile mükellefin faaliyet gösterdiği sektördeki benzer durumdaki işletmelerin hâsılatlarına bakılarak, düşük gelir beyan eden mükelleflerin incelemeye alınması amaçlanmaktadır²⁷¹.

Vergi incelemesi, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yerine getirilmektedir²⁷².

Vergi Müfettişleri; Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde vergi incelemesine ilişkin işlemleri yerine getirmektedir. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. Ayrıca ilgili kanun hükmünde kararname ile vergi incelemesiyle ilgili süreç, görev ve yetkiler de verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde; 29 ilde (İstanbul'da 3, Ankara'da 2 olmak üzere) toplam 32 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu), İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu), İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu), kurulmuştur.

²⁷¹ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 11.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Onbirinci Baskı, Şubat 2013, s.103.

²⁷² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 135. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

Tablo 12: Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Başkanlıklara Göre Vergi Müfettişlerinin Aktif İşgücü Dağılımı

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	0	166	9	17	192
Vergi Müfettişi	2021	223	62	51	2.357
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.818	142	0	0	1960
Toplam	3.839	531	71	68	4509

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.18.

A grubu olarak da ifade edilen küçük ve orta ölçekli mükellefler, grup başkanlığı bünyesindeki müfettişlerin %85'ini oluşturmaktadır. Bu durumun ülkemizdeki ekonomik aktivite içerisinde Küçük Orta Büyüklükteki İşletmelerinin (KOBİ) sayısına paralel yoğunluk gösterdiği düşünülmekte olup vergiye uyum sağlama açısından ortak özellikler gösterdiği düşünülen KOBİ'lerin vergi yönünden takip, denetim ve incelemesinin sınıflandırılmasının yerinde olduğunu ortadadır. Ayrıca küreselleşmenin vergi sistemlerinde yarattığı etki itibariyle örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançların takip edilmesi, denetim ve inceleme süreçlerinin Ç grubu Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı bünyesinde 2013 yılı itibariyle 68 gibi görece sayıca az müfettiş ve başmüfettiş kadrosu ile de olsa takip edilmesi yerindedir. Ancak bu sayının süreç içerisinde arttırılacağı çağımızın gereklerine uygun olarak beklenmektedir.

2013 yılında mesleğe giriş sınavı yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı ilerleyen dönemlerde Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev alacaklardır. 2013 yılı sonu itibariyle vergi müfettişliği görevinde bulunan kişilerin %81'i erkek %19'u kadındır²⁷³.

²⁷³ Vergi Denetim Kurulu, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.17,19.

Tablo 13: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibariyle Dağılımı

Hizmet Süreleri	Personel Sayısı
0-5 Yıl	2.499
6-10 Yıl	1.276
11-15 Yıl	444
16-20 Yıl	222
21-25 Yıl	499
26 Yıl ve Üzeri	610
Toplam	5.500

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.19

Vergi incelemesine yetkili bulunan vergi müfettişlerinin mesleki sürelerinin elde ettikleri tecrübe ile vergi uyumuna katkıda bulunacakları düşünülmekte olsa da, ülkemizde belli bir tecrübeden sonra vergi incelemesine haiz oldukları süre de baz alınarak vergi müfettişlerinin müfettişlik görevlerinde istifa ederek yeminli mali müşavir olarak faaliyet göstermeyi veya ekonomik ve sosyal gerekçeler ile özel sektörde tecrübelerini değerlendirmeyi tercih etmeleri yaygın bir durumdur. Bu durum ile ilgili olarak çalışmalar yapılması ve bu etkinliğin ve tecrübenin kamu bünyesinde değerlendirilmesinin vergi uyumunu arttıracaklarını düşünmekteyiz.

Tablo 14: Ülkemizde Yıllar İtibariyle Vergi İncelemesi Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı* (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.442
2012	46845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: Maliye Bakanlığı **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.50, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.43²⁷⁴

²⁷⁴ Maliye Bakanlığı 2013 yılı faaliyet raporu ve Vergi Denetim Kurulunun 2013 yılı faaliyet raporu aynı verileri içermekle beraber vergi incelemesinde yetkili kişiler sadece vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları olmayıp Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporları itibariyle, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından hazırlanan vergi incelemesi sonuçlarının da tabloya dahil edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca ilgili tabloda kesilmesi istenen ceza tutarı; vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezaları toplamından oluşmaktadır.

İncelenen mükellef sayısı 2012 yılında 46.845 iken 2013 yılında 71.352'ye yükselmiş ve %52 artış göstermiş, bu artışa paralel olarak tarhi istenilen vergi tutarı %88 ve kesilmesi önerilen ceza tutarı da %117 incelenen mükellef sayısındaki artış göstermiştir.

Vergi incelemesine vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları dışında yetkili kılınan diğer kişiler ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleridir. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 466 adet vergi dairesi müdürü²⁷⁵ bulunmakta ve vergi incelemesine yetkili vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcıları kadar etkin olmadıkları düşünülse de kendilerine verilen görev ve yetkiler çerçevesinde idari görevlerine ek olarak vergi incelemesi de yapmaktadırlar.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesinde 81 İl Vergi Dairesi Müdürleri tarafından 2013 yılında toplam 16.525 rapor düzenlenmiştir. Bu raporların sırasıyla 15.489'u vergi inceleme raporu, 251'i iade raporu, 84'ü vergi tekniği raporu, 118'i vergi suçu raporu, 583'ü ise diğer raporlardan oluşmaktadır.

Tablo 15: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı
Gelir Vergisi	1.425	1.973
Kurumlar Vergisi	224	272
Katma Değer Vergisi	2.264	2.939
Özel Tüketim Vergisi	53	49
Banka Sigorta Muameleleri Vergisi	14	22
Veraset İntikal Vergisi	2	2
Damga Vergisi	97	124
Geçici Vergi	2.810	3.409
Diğerleri	6.145	6.699
Toplam	12.924	15.489

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.57

²⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.24.

Yıl içerisinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 12.924 mükellef incelenmiş, 15.489 adet rapor düzenlenmiştir.

Vergi Daireleri kanalıyla özellikle KDV ve ÖTV yoluyla nakit iade yanında vergi, Sosyal Güvenlik Kurumu Ödemeleri, Gümrük Vergileri, Su ve Elektrik gibi tebliğlerde gösterilen borçlara da mahsup işlemleri yerine getirildiğinden bu işlemleri yaparken vergi daireleri uyumsuz durumlara yönelik kendileri inceleme yapabilmekte yada tebliğlerde belirtilen durumlar kapsamında vergi incelemesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu bünyesine incelemeye sevk edebilmektedir. Böylelikle maliye politikasının kaynak dağılımı işlevi de yerine getirilirken aynı zamanda kayıt ve belge düzeninin teşvik ve kontrol edilmesi süreçleri de yerine getirilmektedir.

Tablo 16: Vergi Türleri İtibariyle İade İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	İadesi Talep Edilen Toplam Vergi (TL)	İadesi Reddedilen Vergi (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
Gelir Vergisi	100	111	141.004.774	883.680	72.022	269.026	30.626
Kurumlar Vergisi	3	2	-	587	-	50.109	-
Katma Değer Vergisi	111	128	29.784.376	4.850.967	40.182	227.730	578.651
Diğerleri	7	10	146.535	63.095	-	-	-
Toplam	221	251	170.935.684	5.798.330	112.205	546.865	609.277

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.58

GV ve KV yıl içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler ile bulunulan takvim yılı veya hesap dönemi bazında 4 dönemde birikmiş olarak hesaplanan ve ödenen geçici vergilerin yılsonunda KV hazırlanırken KV'nden mahsup edilmesi olanağı bulunmaktadır. Bulunulan hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde faaliyetlerin değişkenliğine paralel olarak vergiye tabi kar azalabilmekte veya banka finans kuruluşları tarafından yapılan kesintiler ve yıllara sari ve onarım işleri dolayısıyla

oluşan hak edişler üzerinden kesinti yapıp, işin bittiği KV beyannamesinde mahsup edilen vergiler dolayısıyla, gelir veya KV beyannamesinde iadesi gereken gelir veya KV ortaya çıkabilmektedir. İade işlemlerini yerine getirilmesi, inceleme yetkisine haiz VUK 120. Maddesi ile düzeltme ve iade yetkisi verilmiş vergi dairesi müdürü tarafından yapılan tetkikler ile ve vergi inceleme raporu vasıtasıyla gerçekleştirilebilmektedir.

İadesi gereken verginin talep edilmesi durumunda vergiye uyum sağlama açısından yukarıdaki 221 mükellef hakkında 251 vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 2013 yılında iadesi reddedilen vergi miktarı 112.205 TL ve tarh edilen vergi 609.277 TL olarak gerçekleşmiştir. Buradaki sayıların azlığı özellikle iade süreçlerinde mesleki tecrübeleriyle konusunda uzman Yeminli Mali Müşavirlere verilen yetki dâhilinde işlemlerin gerçekleşmesi sebebiyle, iade alan vergi mükelleflerinin vergiye uyum sağlamaya daha yatkın olmasından kaynaklanmaktadır.

VUK 72. maddesine istinaden kurulan takdir komisyonları da 74. maddedeki görevleri nedeniyle inceleme yetkisine sahiptirler.

İdarenin bilgi edinme yoluyla mükellefleri vergi uyumuna yönlendirecek yoklama ve vergi incelemesi uygulamalarının yanında, arama ve bilgi toplama yöntemleri de kullanılabilir.

Arama yapılabilmesi için ihbar veya inceleme dolayısıyla inceleme yapmaya yetkili olanların buna gerek duyması ve gerekçeli bir yazı ile sulh yargıcından istenilmesi üzerine sulh yargıcının izin vermesi yoluyla gerçekleştirilebilir. İhbar sabit görülmediğinde arama yapan kimse talep ederse vergi dairesi muhbirin adını bildirmek zorundadır²⁷⁶.

Bilgi toplama²⁷⁷; vergi uyumunu tesis etmeye yönelik olarak VUK'nun çeşitli maddeleri ile idareye sunulmuş bir yetkidir.

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler; Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi

²⁷⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 142. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

²⁷⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 148,149,150,151. Maddeleri başta olmak üzere Maliye Bakanlığı'na bilgi toplama ile ilgili birçok maddede yetki verilmiştir. (10/01/1960 Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tenkit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler), mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler), banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağıın nev'ini ve miktarını bildirirler) ile gerçek ve tüzel kişiler her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

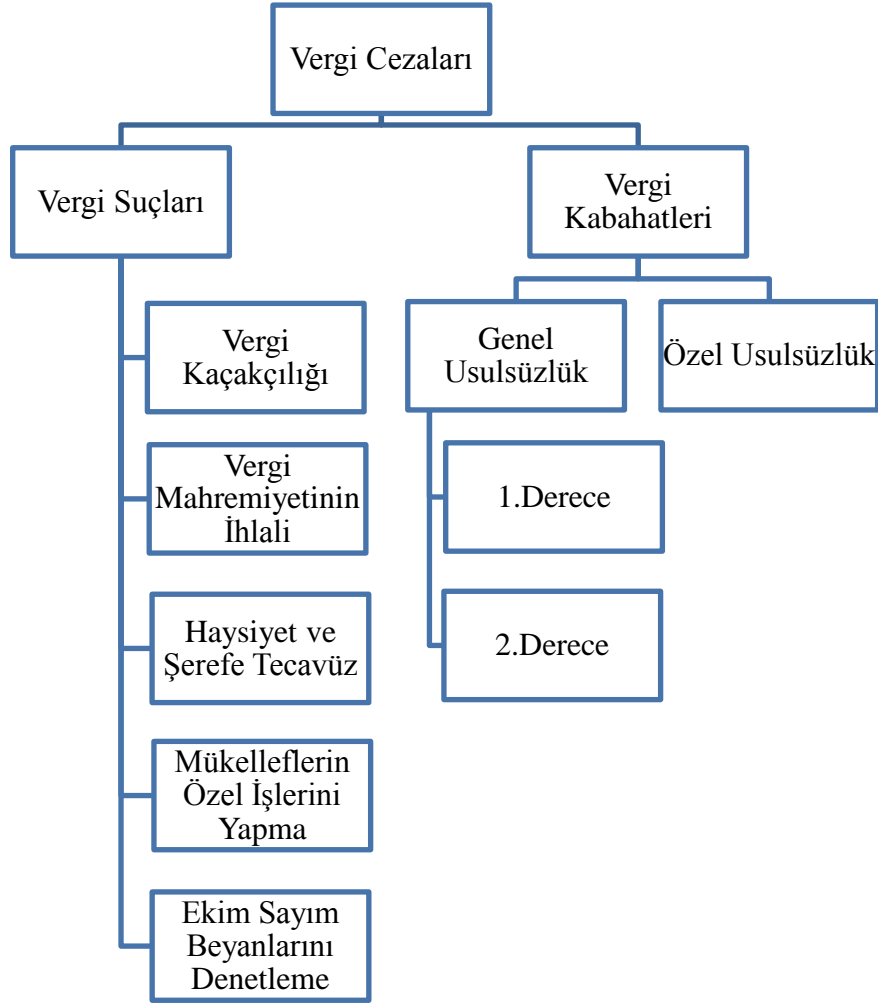
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine (6487 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 11.06.2013) ayrıca avukatlık veya

dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara Őamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

3.2.4. Ülkemizde Vergi Cezaları ve Ceza Benzerlerinin Vergi Uyumuna Etkisi

Ülkemizde vergi cezalarının ifade bulduğu kaynak 213 sayılı VUK olsa da birçok kanun, tebliğ ve kanuni düzenlemelerde cezalara yer verildiği görölmektedir.



Şekil 4: Vergi Cezaları

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 4. Baskı, 2013, s.224.

Vergi ceza hukukumuz bakımından; vergi kanaatleri ile korunan hukuki yarar hazine kaybının önlenmesi iken, vergi suçları itibariyle amaç kamusal düzenin korunması olup, her ikisi bakımından da vergi kanunlarının gereği gibi uygulanması amaçlanmaktadır²⁷⁸. Hukukumuzda vergilere ilişkin vergi usul hükümleri, suç ve ceza bakımından resim ve harçlara da uygulanabilmektedir²⁷⁹.

²⁷⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.225

²⁷⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 1. Maddesi ile “Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.” denilerek vergi ve cezalara ilişkin hükümlerin resim ve harçlara da uygulanacağına hükmetmiştir.

Vergi sistemimizde cezayı muhatabı olan vergi mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlansa da küçük ve kısıtlılar, tüzel kişilerde mükellefiyet ve sorumluluk değişmekte ölüm halinde ise ceza düşmektedir²⁸⁰.

Vergi cezası; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere verilen cezadır²⁸¹. Vergi cezaları; vergi suçları ve vergi kabahatlerinden oluşmaktadır.

Vergi Kabahatleri vergi ziyayı ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük cezalarını içermektedir.

Vergi ziyayı; VUK 341. Maddesinde; *“Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”* şeklinde tanımlanmış, verginin eksik ve zamanında tahakkuk ettirilmemesi ile özellikle vergi iade müessesesi gibi durumlarda fazla alınan verginin iade edilmesi sebebiyle ortaya çıkmaktadır²⁸².

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Ayrıca VUK 353 ve 355 maddeler ile çeşitli kanunlar ve tebliğlerde özel usulsüzlük cezası da öngörülmüş olup, usulsüzlük cezası ile zamanaşımı ve uygulama bakımından ayrılmaktadır²⁸³. Özel usulsüzlük cezasında zamanaşımı beş yıl öngörülürken usulsüzlük cezalarında iki yıldır. Ancak usulsüzlük cezalarında iki yıl içerisinde tekrarlanması halinde %25 ceza artışı ile karşılaşmakta aynı türden kesilen cezalarda aynı yıl içerisinde ¼ oranında ceza uygulanmakta iken, özel usulsüzlük

²⁸⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 332. Madde Küçük ve Kısıtlıların, 333. Madde Tüzel Kişilerin 372. Madde ise Ölüm haline yer vermektedir.

²⁸¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 331. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

²⁸² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 341. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

²⁸³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 351. Maddesi (10/01/1960 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

cezalarında tekerrür uygulamasına yer verilmese de iki kat özel usulsüzlük uygulamaları da mevcut olabilmektedir.

Vergi suçlarını oluşturan durumlar ise vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, haysiyet ve şerefe tecavüz, mükellefin özel işlerini yapma, ekim sayım beyanlarını denetleme başlıkları ile sınıflandırılabilir.

Vergi suçları²⁸⁴;

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

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

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

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

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

VUK'nun 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmayacağı belirtilmiştir.

²⁸⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 359. Maddesi 1960 (10/01/2014 Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344.'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmış olup, vergi ziyai cezası bu durumdaki mükelleflere 3 kat olarak uygulanmakta ve vergi uzlaşma müessesesinden de faydalanma imkânları bulunmamaktadır.

VUK''nın 362. maddesinde vergi mahremiyetinin ihlali; VUK'nda sayılan vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanunu'nun 239.'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı ve suçları tekerrür edenlerin bir daha devlet hizmetinde kullanılmayacağı hükmüne bağlanmıştır.

VUK'nun 363. maddesi ile mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar ile aynı kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların, Türk Ceza Kanunu'nun 257.'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı ve bu hareketlerle vergi ziyasına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344.'üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

Tablo 17: Vergi Türleri İtibariyle 2013 Yılı İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	3.611.848.486	597.221.130	1.004.059.710
Kurumlar Vergisi Geçici	4.288.173.336	417.619.880	682.880.632
Gelir Vergisi	692.410.441	223.582.299	501.875.292
Gelir Vergisi Geçici	1.195.740.550	85.958.809	140.128.500
Katma Değer Vergisi	7.341.473.802	3.750.769.267	8.887.103.974
Banka Sigorta Muameleleri Vergisi	1.729.497.961	82.580.661	107.636.607
Özel Tüketim Vergisi	576.602.754	2.571.361.540	5.934.085.985
Damga Vergisi	28.227.169.653	69.506.793	81.640.429
Gelir Vergisi Stopaj	2.780.790.643	366.834.171	499.984.394
Kurumlar Vergisi Stopaj	880.139.067	90.811.321	103.985.530
Diğer Vergiler	2.351.112.291	305.067.379	1.143.503.426
Toplam	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477

Kaynak: Maliye Bakanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.50, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara s.45.

2013 yılında vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından bulunan vergi incelemeleriyle tespit edilen matrah farkı 53.674.958.984 TL, tarhı önerilen vergi 8.561.313.250 TL ve kesilmesi önerilen ceza tutarı 19.086.884.477 TL olarak tespit edilmiştir. Bulunan matrah farkının %52'si damga vergisinin konusu dahilinde olsa da vergi oranlarının damga vergisinde diğer vergi türlerine göre düşük olması sebebiyle tarhı önerilen toplam verginin %8'inin kesilmesi önerilen cezanın %4'ünü oluşturduğu görülmektedir. Vergi gelirleri içerisinde en yüksek payı alan KDV'nin vergi incelemeleri sonucu tarhı istenilen toplam verginin %43, ÖTV'nin %30, ile kesilmesi önerilen ceza tutarında KDV'nin %46 ve ÖTV'nin %31 oranında pay aldığı görülmektedir. Bu oranın yüksekliği tespit ve takibinin kolaylığı kadar iade süreçlerinin etkisini de barındırdığını düşünmekteyiz.

2013 yılında tütün ve tütün mamulleri, akaryakıt kaçakçılığı, lüks oto ithalatı sırasında Ötv aşındırması, jet yakıtının amaç dışı kullanımı, konut kredili gayrimenkul satışı, aerosol üretiminde kullanılan Lpg konularında organize vergi kaçakçılığı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Çalışmalar sonucunda tütün ürünleri ile ilgili pazarlama

faaliyetinde bulunan 7, satış faaliyette bulunan 10 toplam, 17 ve ilişkili kişiler ile 26 mükellef hakkında çalışma yapıldığı, akaryakıt kaçakçılığı ile ilgili olarak 276 mükellef ve 341 işyerinde 10 numara yağa ilişkin envanter ve denetim çalışmaları yerine getirildiği, lüks oto ithalatı sırasında aşındırılan ötv ile ilgili olarak 172 mükellef incelenmiş 463,7 Milyon TL matrah farkı, 379,5 milyon TL vergi tarhı istenildiği, Jet yakıtının amaç dışı kullanımı hakkında incelemeye sevk edilen 23 mükelleften incelemesi tamamlanan 2 mükellef hakkında 246,3 TL vergi tarhı istenildiği, konut kredili gayrimenkul satışından dolayı incelenene 809 mükellef hakkında 96 milyon vergi tarh edilmesi istenildiği, aerosol üretiminde kullanılan LPG hakkında incelenen 55 mükellef hakkında 27,2 milyon TL vergi tarhının istenildiği tespit edilmiştir²⁸⁵.

Tablo 18: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Düzenlenen Vergi İncelemeleri Sonuçları

Vergi Türü	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilecek Vergi (TL)	Usulsüzlük (TL)	Özel Usulsüzlük (TL)	Vergi Ziyayı
Gelir Vergisi	19.523.920	18.476.344	4.366.337	5.422.858	73.831	22.636.670	7.055.959
Kurumlar Vergisi	9.888.342	9.435.351	17.080.413	2.182.977	2.864	2.249.502	78.872.584
Katma Değer Vergisi	800.703.515	221.229.335	30.489.428	41.081.554	238.579	259.541.581	76.759.162
Özel Tüketim Vergisi	794.968	8.338.744	10.638.595	10.838.064	18.081	66.956	10.862.577
Bank.Sig. Mua.Ver.	-	668.057	30.462	36.517	445	191.130	36.453
Veraset ve İntikal Verg.	4.770	346.661	29.032	29.032	-	29.231	29.032
Damga Vergisi	12.509.682	48.963.178	564.481	422.170	210	417.017	450.477
Geçici Vergi	50.833.831	97.141.519	3.641.701	3.272.855	15.191	1.911.305	4.402.784
Diğerleri	339.965.594	675.821.783	10.662.616	10.841.531	453.312	10.332.936	8.074.523
Toplam	1.234.224.622	1.080.420.972	77.503.065	74.127.558	802.513	297.376.328	186.543.551

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.58.

²⁸⁵ Maliye Bakanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.51-53.

Vergi Dairesi Müdürlerince gerçekleştirilen vergi incelemeleri ile 1.234.224.622 TL matrah üzerinden 1.080.420.972 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 74.127.558 TL vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir.

VUK'na göre bilgi vermekten çekinenler ile 257. madde hükümlerine uymayanlar hakkında hapis cezası ve vergi borcu olanların yurtdışı çıkış yasağı konulması uygulamaları mülga hale gelmiştir ancak bu durum vergi uyumu sağlama açısından geçmişte başvuru yapılan uygulamalardandır.²⁸⁶

Ay kesirleri dikkate alınmayan gecikme faizi ile ay kesirleri dikkate alınan gecikme zammında % 1,4, tecil faizi % 1 oranında belirlenen güncel oranlar ile %10 haksız çıkma zammı, hazinenin zamanında alamadığı verginin enflasyondan arındırılması sonucunda oluşan değer çok üzerinde belirlenip ülkemizde oranlarının yüksekliği sebebiyle ceza olarak ifade edilmektedir. Zamanaşımı süresi itibariyle aradan beş yıl gibi uzun bir sürenin geçmesi sonucu özellikle vergi inceleme raporu ve takdir komisyonu kararıyla tarh edilen vergi ve kesilen cezaya karşı yapılan uzlaşma başvurularında, verginin çok değişmediği ancak vergi ziyayı miktarının oluşacak gecikme faizi de dikkate alınarak %10 seviyesi bazen daha da altına düşürülmesine neden olabilmektedir.

Ülkemizde gerçekleşen kanunlarda zamların ceza şeklinde ifade edildiği 3/3/1961 tarihinde yürürlüğe giren 281 sayılı af yasasının 4. maddesinde “... *vergi cezaları ile zam cezaları*...” denilerek zam uygulamalarına ceza görüntüsü verildiği de uygulamada karşımıza çıkmaktadır²⁸⁷.

Gecikme zammı ve faizi, vergisini zamanında tahakkuk ettiren veya ödeyen mükellefler ile eşitsizliği gidermek ve uyumu arttırmak için uygulamaya konulmuştur. Beyan esasına bağlı vergilendirmenin uygulandığı vergi sistemimizde tahakkukun

²⁸⁶ 4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle VUK 361. Maddesi yürürlükten kalkmıştır. Alacaklı tahsil dairelerince 5982 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 23.09.2010 tarihinden itibaren amme borçluları hakkında 6183 sayılı Kanunun 36/A maddesi gereğince yurt dışı çıkış tahdidi tatbik edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

²⁸⁷ Nami Çağan “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Dergisi**, Sayı:29, 1972, s.117

geciktirilmesi durumunda re'sen, ikmalen veya idarece tarh uygulamasına başvurulmaktadır²⁸⁸.

Gecikme zammı; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. Maddesine ile “*Amme alacağıının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı 1,4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir Türk Lirasından az olamaz*” denilerek ödenmesi gereken verginin vade tarihi ile ödeme tarihi arasında katlanılacak zam miktarı belirtilmiştir. Ayrıca bir kabahat cezası olan vergi ziyayı cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanacağı; bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır, böylelikle cezanın zammına da kanunun izin verdiği görülmektedir.

Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye; gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya; ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkili kılınmıştır²⁸⁹.

Gecikme faizi VUK 112. Maddesi 3. Bendi ile ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

²⁸⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 112. Maddesi 1960

²⁸⁹ Bakanlık bu yetkisini 19/10/2010 tarih 27734 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2010/965 Nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanmış ve oranı aylık %1,4 oranında belirlemiştir.

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılın vergilerde gecikme faizi; uzlaşılın vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır.

Tecil Faizi ise 6183 sayılı kanun 48. Maddesi ile amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabileceği hüküm altına alınmış olmakla beraber amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir. Tecil salâhiyetini kullanacak ve bu salâhiyeti devredecek olanlar, Devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, vilâyet hususi idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye reisleridir.

Haksız çıkma zammı; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 58. Maddesi ile özel yâsasında hüküm bulunan hallerde vadesinde yoksa ilgili kanununun 37. maddesine göre tebliğinden itibaren bir aylık süre içerisinde yargı yerlerine başvurularak dava konusu yapılan kamu alacağı hakkında süratli ve etkin tahsilâtın sağlanabilmesi için itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkında itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağının %10 fazla olarak tahsil edilmesi esasına dayanır. Mahkemeler 6183 sayılı 58. maddesinin birinci fıkrasına göre bu aşamada ödeme emrine itiraz hâlinde mahkeme davayı sırf tahsile ilişkin olarak, böyle bir borcun olmadığı, borcun kısmen ödendiği ve borcun zamanaşımına uğradığı nedenleriyle sınırlı olarak inceleyebilecektir. Hak arama özgürlüğünü engelleyen bir

yönü bulunmadığından haksız çıkma zammının kamu alacağının süratli ve etkin tahsilâtını sağlamaya yönelik olarak kullanılması itibariyle Anayasa mahkemesine yapılan itiraz reddedilmiştir²⁹⁰.

Ödeme emrine karşı dava konusu yapılan kamu alacağının mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmemesi durumunda takip işlemlerine devam edilebildiğinden ödeme emrine keyfi dava açmayı engellenmeye çalışılsa da dava açmaya getirilen bu cezalandırmanın anayasal ilkeler olan hak arama ve hukuk devleti açısından anayasaya aykırılıklar içerdiği konusunda literatürde görüşlere de rastlanmaktadır²⁹¹.

3.2.5. Ülkemizde Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi

Vergi idaresi denilince akla direk olarak vergi daireleri gelmektedir. Ancak devlet vergiye ilişkin hak ve ödevlerini 178 sayılı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Maliye Bakanlığı eliyle yürütmektedir. Vergi daireleri, Maliye Bakanlığı'na bağlı bir bağlı kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 5345 sayılı, 16/05/2005 tarih 25817 sayılı Resmi Gazete'de yer alan **kanun** ile kurulmuştur. Kanunun ilk maddesinde “*gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere*” denilerek kurumun amacı tanımlanmıştır.

²⁹⁰ Anayasa Mahkemesinin 14/05/2011 tarih 27934 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2009/83 Esas, 2011/29 Sayılı Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-9.htm> (12/06/2014)

²⁹¹ Soner Yakar, Vergi Sorunları Dergisi Sayı:250, Temmuz 2009, <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=163> (12/06/2014)

Böylelikle vergi uyumu ile ilgili sorumluluk Gelir İdaresi Başkanlığı ve bünyesindeki Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve kuruma bağlı diğer birimlere kanuni verilmiştir.

Ancak 2007 yılında yapılan bir çalışmada mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yeterince mükellef odaklı davranmadığını düşündüğü ve eğitim düzeyi arttıkça mükellef odaklı davranılmadığı düşüncesinin arttığını ortaya koymaktadır²⁹².

Tablo 19: Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları

Yıllar	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Merkez	1.493	1.376	1.353	1.088	752	688	748
Taşra	41.373	40.900	39.988	40.154	38.151	39.556	40.060
Toplam	42.866	42276	41.341	41.242	38.903	40.244	40.808

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.24.

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi uyumu ile ilgili sorumluluğunu yerine getirirken, verilen hizmetler ve bütçe gelirlerini tahsil etmekte görev alacak her seviyede memur ve diğer personele ihtiyaç duymaktadır. Teknolojinin de gelişmesinin etkisi ile merkez kadrolarda görev alan çalışan sayısı 2012 yılı hariç sürekli azalmaktadır. Toplam çalışan sayısı ise yine 2011 yılı hariç azalmaya devam etse de 2012 dönemiyle beraber artmaya başlamış 2013 döneminde az da olsa artışına devam etmiştir.

Tablo 20:Merkez ve Taşra Kadrolarında Görev Yapan Personelin Eğitim Durumu

	Doktora ve Yüksek Lisans	Lisans ve Önlisans	Lise ve İlköğretim	Toplam
Merkez	46	610	92	748
Taşra	666	30.299	9.095	40.060
Toplam	712	30.909	9.187	40.808

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.24.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde vergi uyumu ile ilgili faaliyetleri yürütecek personelin eğitim durumları yukarıdaki tablodaki sunulmuştur. Çalışanların %75'inin

²⁹² Tuay, Güvenç, s.138.

lisans ve önlisans seviyesinde olması dikkat çekicidir. Son yıllarda lisans mezunlarına gelir uzmanlığı sınavı hakkı verilmesi ile lisans mezunu sayısı artış göstermiştir.

Beşeri sermaye olarak eğitilmiş işgücünün teknolojinin gelişmiş uygulamalarına adapte olması ve verimliliği artırması yoluyla vergiyle ilgili süreçler daha etkin ve hızlı gerçekleşebilecektir²⁹³.

Vergi daireleri ise genellikle mükellef ile yüzyüze gelen idare olarak görünen birimdir. VUK 4. Maddesinde Vergi Dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir

Vergi otoritesi, diğer kamu kuruluşları ile veri alışverişini sağlamaya yönelik çalışmalar kapsamında 2011 itibariyle 66 adet kamu kurumu ve bazı kuruluşlar ile Vergi kimlik no, T.C. kimlik no, adres, mükellefiyet durumu, işe başlama, terk tarihi gibi mükellefiyet bilgilerini, hazırlanan protokoller ile paylaşmaktadır. Talep eden kurum ve kuruluşlar ile paylaşım süreçleri de devam etmektedir²⁹⁴.

Vergi otoritesi, vergi ve cezalarının tahsilatı konusunda çeşitli devlet kuruluşlarıyla da çalışmalarına devam etmektedir. Örneğin Adalet Bakanlığı ile Harç Tahsil Müzekkereleri, Karayolları Genel Müdürlüğü ile idari para cezaları elektronik ortamda gönderilmeye başlanmış, YÖK ile öğrenim/katkı kredileri borçlarına ilişkin bilgilerin ve bunlara ilişkin vergi dairesi/malmüdürlüğünce günlük paylaşımı ve vergi alışverişi ile tahsilatları hakkında çalışmalar devam etmekte, maden arama faaliyetiyle ilgili olarak Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelere ilişkin bedellerin vergi dairesi ve mal müdürlüklerine yatırıldığı elektronik ortamdan kontrol edilmesine yönelik çalışmalar devam etmektedir²⁹⁵.

Vergiye uyumu sağlamaya yönelik vergi otoritesinin kamuoyuyla iletişimini geliştirmek amacıyla Şubat ayının son haftası vergi haftası olarak kutlanmaktadır. Ayrıca verginin her alanda hatırlatılması için gerek vergi haftası gerekse yılın her döneminde spor müsabakalarından açılışlarda, şans oyunlarında vergiyle ilgili

²⁹³ Muammer Şimşek, Cem Kadılar, "Türkiye'de Beşeri Sermaye, İhracat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Nedensellik Analizi", C.Ü. İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 11 Sayı 1, 2010, s.118.

²⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.56.

²⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.66.

hatırlatıcılara yer verilmesi, vergi bilincinin artırılması için 1. Kademe 3,4; 2. Kademe 5,6,7,8. Sınıflara vergi bilinci geliştirilmesi eğitimleri vb. etkinlikler yapılmaktadır²⁹⁶.

Vergi otoritesi bu işleri takip ederken, vergi mükellef ve sorumluları ile süreç içerisinde sorumlu kılınmış diğer birimlere de vergi kanunlarında tanımlanan kazanılmış haklarını sağlamakta merkezi bir rol verilmiştir²⁹⁷. Ülkede uygulanan maliye politikasına bağlı olarak vergi iadesi, vergi muafiyeti, istisnası gibi uygulamalara da riayet edilmelidir.

3.2.6. Ülkemizde Birey Hükümet İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi

Ülkemizde sıkça yaşanan savurganlık ve yolsuzluk şeklindeki yönetim uygulamaları; bireyleri doğrudan ekonomik kendi varlıklarıyla negatif yönde ve genel olarak sisteme yönelik adalet düşüncelerini zedeleyerek vergi yasalarına karşı uyumun azalması veya direnç gösterme şeklinde kendini gösterip dolaylı bir yük oluşturur²⁹⁸.

İstatistikler ve mükelleflerin günlük yaşantısına olumsuz yansıyan kamu harcamaları; mükellefler nezdinden vergi olarak ödenen paraların iyi harcanmadığı ve hükümetler tarafından aldatıldıkları inancına sebebiyet verip, vergisel sorumlulukları yerine getirmekten kaçınmaları yoluyla vergi uyumsuzluğunu arttırabilmektedir²⁹⁹.

Büyük bir kısmı vergiler yoluyla finanse edilen devlet bütçesi ile kamu tarafından sunulan, mükellefler tarafından faydalanılan ve paylaşılan mal ve hizmetler arasındaki ilişkinin paylaşılması ve mükelleflerin bilgilendirilmesinin şeffaflık ve hesap verilebilirlik ile de ilişkilendirilmesinin sürekli hale getirilmesi, mükellefler nezdinde gerek bulunulan dönem gerekse gelecekteki vergi uyumuna katkı sağlayacaktır³⁰⁰.

Politika uygulayıcıları uygulamaya koyacakları her politika için toplumu oluşturan bireyler yoluyla oluşan reaksiyonu dikkate almak durumundadır. Bunun

²⁹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.70,71.

²⁹⁷ OECD, "Guide Note, Compliance Risk Management, Managing and Improving Tax Compliance s.7.

²⁹⁸ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.119.

²⁹⁹ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.124.

³⁰⁰ Tuncer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", s.125.

yanında toplumu oluşturan bireylerin davranışı politika uygulayıcılarının davranışını da etkileyebilmektedir³⁰¹.

Hükümetler ile bireyler arasındaki ilişki kadar bireylerin kendi arasındaki iletişimi ve vergiye, hükümetlere, politika uygulayıcıları gibi ilgili kişilere bakışı ve vergiye karşı uyumu düşük kişilerin etki alanlarındaki diğer insanları da vergiye karşı uyumsuzluk noktasında negatif yönlü teşvik etmektedirler³⁰².

3.2.7. Teknolojinin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

İnternet ve ağ teknolojilerinin gelişmesi ile vergi idaresi ile mükellef arasında yer ve zaman farkı ortadan kalkmaya başladığı gibi etkin olarak kullanılan bir kanal da yaratılmıştır. Yapılacak düzenlemelere taraf olacak veya yapılacak düzenlemelerden etkilenecek mükelleflerin, düzenlemelerin yapılış aşamasında internet kanalıyla taslaqlara katkı sunmasına idarenin kısmi olarak da olsa eğilim gösterip vergi uyumuna gönüllü olarak katılımı sağlamayı amaçladığı da görülmektedir³⁰³.

Vergiye uyum sadece tarh, tebliğ, tahakkuk sürecinde dikkate alınması gereken bir kıstas olmayıp tahsilât aşamasında da vergiye gönüllü veya cebri uygulamalar ile uyum sağlanmaya çalışılmaktadır. Cari dönem kamu alacaklarının tahsilinin hızlandırılması ve vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması, tahsilat işlemlerinin elektronik ortamdan yapılması ve mükellef hesaplarına aktarımların gerçekleştirilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından e-tahsilat sistemi kurulmuştur. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından motorlu taşıtlar vergisi ve 6111 sayılı vergi affi kanununa bağlı ödemelerin emlak vergisinde tahsil dairesi olan belediyelerin de kredi kartı ile internet ödeme opsiyonu sunmasına paralel olarak bankalar ile kredi kartı kuruluşlarının bu tahsilatları taksitlendirdiği de görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasına eklediği sanal pos uygulaması ile 2013 yılında Motorlu taşıtlar vergisi, trafik idari para cezası, geçiş ücreti idari para cezası ve karayolları taşıma kanunu idari para cezası tahsilâtları için 7.723.685 adet işlemden 2.959.474.034 TL, 6111 sayılı kanun kapsamında 577.739 adet işlemden 401.074.320

³⁰¹ Savaşan, s.42.

³⁰² Sahpaz, Saruç, S:93

³⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.41.

TL tahsilât gerçekleştirildiğini beyan etmiştir. Bankalar ile yapılan 26 adet protokol ile bankalar hem şube hem de elektronik ortamda e-tahsilât sistemini kullanarak tahsilat yapabilmektedir ve bu yöntem ile bankalarda hatasız tahsilat oranı %99 olmuştur³⁰⁴. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 41. maddesine³⁰⁵ istinaden vergi, resim, harç, idari para cezaları ve Gelir İdaresi tarafından belirlenecek diğer amme alacaklarının vergi daireleri ile vergi dairelerine bağlı diğer birimlerce POS cihazı üzerinden bankacılık kartları kullanılarak tahsil edilmesine ve Bankalar arası Kart Merkezi A.Ş. ile protokol çalışmaları da devam etmekte olduğu belirtilmiştir. E-tahsilat uygulamasının genişletilmeye ve geliştirilmeye çalışıldığı, böylelikle zaman ve yer değiştirmesinin azaltılması veya ortadan kaldırılması ile tasarruf sağlanıp vergi mükelleflerinin uyumunun arttırıldığı ve idarenin de tahsil işlevini de yerine getirdiği görülmektedir. İnternetin kullanılmasıyla gerçekleştirilen bu uygulamaların mobil uygulamalar olarak telefon, tablet, televizyon gibi teknolojik araçlar ile de kullanılacağını düşünmekteyiz.

VUK 2. Kitabı mükellefin ödevleriyle ilgili bölümünün ikinci kısmı defter tutmaya ayrılmıştır. Vergi uygulaması bakımından, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek amacıyla mükellefe defter tutma ödevi verilmiştir. Teknolojinin gelişmesi ile e-defter uygulaması ile ilgili çalışmalar devam etmekte ve mükelleflere defter tutma ödevi yoluyla vergi uyumunu arttırıcı bir araç sunulmuştur. Bu kapsamda 2013 yılında e-defter uygulamasını kullanmak amacıyla başvuru yapan mükellef sayısı 503, e-defter ile ilgili izin verilen mükellef sayısı 374 olduğu ifade edilmiştir³⁰⁶.

VUK 2. Kitabında defter tutma dışında mükellef ödevlerinden biri de VUK'na göre aksi bir hüküm bulunmadığı takdirde, tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir denilerek fatura, serbest meslek

³⁰⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.41-65.

³⁰⁵ 6183 sayılı Kanun 41. Maddesi hususi ödeme şekillerini tanımlamıştır.

³⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.66.

makbuzu, ücret bordroları ile taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri gibi diğer evrak ve vesikaların düzenlenmesi ve saklanması ve gerektiğinde idare ile paylaşılması ifade edilmiştir. Bu kapsamda e-fatura, e-arşiv, elektronik fatura kayıt sistemi uygulamaları ile teknoloji olanaklarından faydalanarak vergiye uyum sağlama yolunda mükellef ve idare olarak işlemler kolaylaştırılmaya çalışılmaktadır. 2013 yılında bu kapsamda e-fatura uygulamasını kullanmak amacıyla başvuru yapan ve hesabı aktive edilen mükellef sayısı 19.504, elektronik mali mühür sertifikası verilen mükellef sayısı 15.740 olmuştur. 1221 firma ve 2 kamu kuruluşu uygulamayı entegrasyon yöntemi ile uygulamaya başlamış, 1773 firma ve 1 kamu kuruluşu entegrasyon çalışmalarına devam etmektedir. Ayrıca 23 adet firma ilgili tebliğlere istinaden elektronik fatura saklama hizmeti verme izni almıştır³⁰⁷.

Çok sayıda belge üreten ve kağıt ortamda saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin düzenledikleri belgelere ait örnek nüshalarını elektronik ortamda arşivlemelerini sağlamak amacıyla 30/12/2013 tarih 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 433 Sıra nolu tebliğ ile e-arşiv uygulaması başlatılmıştır. E-fatura olarak düzenlenen faturaların elektronik ortamda muhafazası amaçlanmış olup, e-fatura uygulamasını kullanan mükelleflere tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde e-arşiv uygulamasına geçme yükümlülüğü getirilmiştir. Bunun yanında elektronik ticaret işi ile iştiğal eden mükelleflere 01/01/2016 tarihi itibariyle e-arşiv uygulamasına geçmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Hali hazırda elektronik ortamda faaliyet gösteren bu firmaların bu uygulamaya daha kolay uyum sağlayacağı düşünülmektedir.

2013 yılı sonu itibariyle elektronik fatura kayıt sistemi izni verilen mükellefler tarafından düzenlenen 2.836.666.111 adet faturanın ikinci nüshasının dijital ortamdaki arşivlendiği belirtilmiştir³⁰⁸.

E-bilet uygulamasından mükelleflerin yararlanması için gerekli için çalışmalar yapılsa da henüz başvuru olmamıştır³⁰⁹.

³⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.65.

³⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.66.

³⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

E-haciz uygulaması ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79. üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve hakların haczi hakkında maddesine istinaden vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimlerinin, alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen mallar ile her türlü alacakların paraya çevrilerek vergi dairesine aktarılmasını amaçlanmaktadır³¹⁰. Bankalara e-haciz bildiri gönderilen mükellef sayısının, hakkında haciz varakası düzenlenmiş olan mükellef sayısına oranı %66,81 olarak gerçekleşmiştir³¹¹.

Ülkemizde en modern olduğu savunulan beyan esasına dayalı vergilendirme esası benimsenmiştir ve beyanname verilmeden önce de inceleme imkânı bulunsa da beyanname verildikten sonra yapılan incelemeler ile beyan sisteminin pek çalışmadığı görülmektedir³¹². Önceden hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi gibi uygulamalar ile bu sürece teknoloji ve ön kontrol aşamaları ile müdahil olunup verginin arttırılabileceği ve olması gereken vergi beyan miktarına yaklaştırılabileceğini düşünüyoruz. Nitekim önceden hazırlanmış kira beyanname sistemi; kira geliri elde eden mükellefler hakkında banka, ptt, mernis, tapu, sigorta şirketleri, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketlerinden alınan bilgiler kullanılarak GMSİ beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından doldurulup ve mükellef onayına sunulmaktadır. Banka, Ptt, Mernis, Tapu, sigorta şirketleri, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketlerinden alınan bilgiler analiz ve çapraz kontrol suretiyle süzülerek 321.013 mükellef hakkında vergiye uyum kapsamında işlem yapılmak üzere vergi dairesine yönlendirilmiştir³¹³. Proje kapsamında elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

³¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.68.

³¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

³¹² Özgür Biyan, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor" **Dünya Gazetesi**, <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm> (05/06/2014)

³¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.68.

Tablo 21: G.M.S.İ Beyannamesi 2013 Sonuçları

G.M.S.İ Beyannamesi Veren Mükellef Sayısı	1.374.878
İlk Defa G.M.S.İ Beyannamesi Veren Sayısı	330.597
Beyan Edilen Kira Geliri	21.605.074.620 TL
Hesaplanan Vergi	2.944.464.841 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.68.

Belge düzeninin oturtulması vergi uyumunun takibi ve uyumsuzluğun tespiti açısından önemli olmaktadır. 1985 yılı itibariyle yürürlüğe giren KDV kanunu, 2005 yılı itibariyle büyük alış ve büyük satışların Ba-Bs formlarının elektronik ortamdan teknolojinin gelişmesine paralel verilmeye başlanması, belirli meblağın üzerindeki para transferlerinin banka ve finans kuruluşları kanalıyla yapılmasının zorunluluk haline gelmesi, belge ve sonrasında ödemelerin takip ve tespit edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu uygulamanın yanında e-defter ve fatura düzenlemeleri de mükelleflerin iş yükünü azaltıp daha derli toplu muhasebesel işlemleri ile bilgi ve belge düzenini sağlayacaktır³¹⁴.

Ayrıca elektronik ortamda Adalet Bakanlığı ile Harç Tahsil Müzekkereleri, Karayolları Genel Müdürlüğü ile idari para cezaları elektronik ortamda gönderilmesi, YÖK ile öğrenim/katkı kredileri borçlarına ilişkin bilgilerin ve bunlara ilişkin vergi dairesi/malmüdürlüğünce günlük paylaşımı ve vergi alışverişi ile tahsilâtları hakkında çalışmalar yapılmakta; maden arama faaliyetiyle ilgili olarak Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelere ilişkin bedellerin vergi dairesi ve mal müdürlüklerine yatırıldığı elektronik ortamdan kontrol edilmesine yönelik çalışmalar da teknolojinin sunduğu olanaklar yardımı ile vergi ile ilgili kurumlar arası bilgi paylaşım süresini kısaltıp idarenin vergi tahsilatını yapmasını kolaylaştırarak uyumu artırma yönünde atılmış adımlardır³¹⁵.

Ülkemizde internet kullanımının artması ve elektronik ortamda vergi ile ilgili vergi otoritesi tarafından yapılan düzenlemeler ile internet vergi dairesi kullanıcı sayısı 1.844.197 ve internet sayfası kullanıcı memnuniyeti oranı %73 olmuştur. Oranın

³¹⁴ Aygün, s.92.

³¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.66.

yükselmesinin vergiye uyuma olumlu etki göstereceğini düşünmekteyiz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca geliştirilen E-posta bilgilendirme sistemi ile vergi ile ilgili yapılan düzenlemeler dileyen mükelleflere gönderilmekte, mükelleflerin de düzenlemeler ile ilgili olarak bilgi sahibi olması ve uyum sağlama yolunda irade göstermesi amaçlanmaktadır. Bu elektronik postaları 2013 yılı itibariyle alan abone sayısı 324.082 olarak gerçekleşmiştir³¹⁶.

Daha önce el ile yapılan özellikle vergi iade kontrolleri intranet ortamına taşınmıştır ve mükelleflerin KDV ile ilgili iade alım süreçleri onlarca kriter eşliğinde analiz raporlarıyla değerlendirilip iade mahsup işlemleri gerçekleştirilmektedir. Böylelikle mükelleflerin kanundan kaynaklanan haklarının kullanım süresi kısalmaktadır. İdare de iade talep tutarlarındaki eksikliklere göre kanuni sorumluluğunu yerine getirip, KDV iadesi tutarlarının hak edilen miktar ölçüsünde verilmesini sağlama imkanına kavuşmaktadır. Analiz raporlarıyla 2013 yılında azaltılan KDV iadesi talep tutarı, 991.000.813 TL olarak gerçekleşmiştir³¹⁷.

İade alan mükelleflerin sisteme girdikleri indirim, yüklenim, ihraç kayıtlı satış, satış faturaları listeleri, BA-BS formları, Vergi Beyannameleri, matbaalar tarafından sisteme girilen fatura detayları ve diğer kriterler sonucu oluşturulan risk analiz raporlarıyla, iade talep eden mükellefin alım yaptığı sorunlu mükellefler de tespit edilip KDV kayıp kaçağının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu yolla 2013 yılında artışı gerçekleştirilen KDV matrahı 4.801.754.096 TL olmuştur³¹⁸.

Bankalar ile sürekli bilgi edinme kapsamında alınan bilgiler ile pos cihazları yoluyla yapılan satışlar ile KDV Beyannamesi arasında ilişki kurulup mükelleflerin vergiye uyumu arttırılmaya çalışılmaktadır. Pos izleme ve değerlendirme sistemi ile uyumsuz olarak tespit edilen mükelleflerden gönüllü uyum veya ön kontrol çalışmasına hazır hale getirilen mükellef sayısı, 19.781 olmuştur. Satış yapan mükelleflerde özellikle harcama vergilerinde bu kontrol süreciyle ilgili bilgi sahibi olup işleme ilişkin fatura,

³¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40,41.

³¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

³¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

serbest meslek makbuzu, yazarkasa fişi gibi vesikaları düzenleme yoluna yönlendirmektedir³¹⁹.

Gelecekteki verimlilik artışları bakımından basit teknolojiler, daha ileri teknolojilere göre daha az katkı sağlamaktadır. Mesleki teknik eğitim ve yüksek öğretimin teknolojiyi kullanma ve ekonomik büyümeye ve kalkınmaya katkısı da daha fazla olacaktır. Ayrıca teknolojinin kullanımıyla bilginin merkeze alınması teknolojik araçlar ile verimliliği ve etkinliği arttıracaktır³²⁰. Böylelikle teknolojinin vergiye uyumunun sağlanmasında veya uyum düzeyinin arttırılmasındaki etkisi yadsınamaz.

Maliye Bakanlığı'na VUK'nun 149. maddesine istinaden devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle; internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim, araç ve ortamında verilmesi; beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye; beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye; bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir³²¹. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı beyannamelerin büyük bir çoğunluğunu elektronik ortamdan kabul etmektedir. Böylelikle idarenin hizmet verdiği saatler dışında da kanunlarında belirlenen zamanlar dâhilinde mükelleflerce beyanname elektronik ortamdan verilebilmektedir. Beyannamelerin elektronik ortamdan verilmesi ve böylelikle elektronik ortamda saklanması ve gerektiğinde kullanılması hem mükellef hem de vergi idaresi adına vergi uyumunu arttırdığı ortadadır.

³¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

³²⁰ Şimşek, Kadılar, s.118.

³²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 257. Maddesi (29/07/1998 tarih 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4369 Sayılı Kanun ile eklenmiştir.)

Uluslar arası firmaların özellikle teknoloji tabanlı elektronik ortamda gerçekleştirilen ticarete farklı ülkelere sınırlar olmadan Avrupa Birliği gibi platformlarda yapılan satışlarda bir çok ülkenin vergi mevzuatlarının ve uyumunun getirdiği zorluk sebebiyle KDV'nin salınmasında one stop shop yaklaşımını benimsenmiş, 2012 yılı itibariyle e-ticaret, yayın, telekom hizmetleri için uygulanmaya başlanmış, 2015 yılı itibariyle elektronik ortamdan teslimi sağlayacak işletmelerin faydalanması hedeflenmektedir³²².

3.2.8. Ülkemizde Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi

Af kavramı ve özellikle vergi affi olumsuz algılanan ancak çoğunlukla mükellefler için sorumluluktan kurtulma veya ağırlıklı olarak ceza, zam, faiz gibi veri alacakların silinmesi yoluyla sorumluluğun azaltılmasına hizmet edip mükelleflerin başvurularına zemin oluşturmaktadır. Af ile ilgili olarak her ne kadar olumsuz düşünceler olsa da ekonomik ve mali krizler, darbe, kıtlık, afet gibi hallerde çıkarılan aflar; ödeme zafiyetine düşen mükelleflerin rahatlatılıp toplumsal barışın tesis edilmesine de katkı sağlayabilmektedir³²³.

Vergi afları kısa vadede sağladığı gelir yanında vergi toplamak için idarenin katlanması gereken yönetsel maliyetlerde de tasarruf sağlamaktadır³²⁴. Nitekim yargı aşamasındaki ihtilafli dosyaların azaltılmasına da neden olup yargıda etkinlik adına fayda da sağlamaktadır.

Vergi aflarının başarısı, tekrar af beklentisinin ortadan kaldırılması ve vergi uyumuna yönlendirici tedbirlerin alınması şartına bağlıdır.³²⁵ Nitekim Manisa ilinde yapılan bir anket çalışmasında vergi mükelleflerinin %52,8'i vergi aflarına tamamen karşı olmasına rağmen, vergi mükelleflerinin %80,7'si tekrar bir vergi affi çıkacağı beklentisi içerisinde olduğunu belirtmiştir. Mükelleflerin %23,3'ü vergi affını kendilerine temiz bir sayfa açabilme fırsatı olarak görmekte, %29,5 ise bazı mükelleflerin kayırıldığını düşünüp vergi adaletini olumsuz etkileyen bir faktör olarak

³²² Serkan Acinöroğlu, "Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi" **Vergi Dünyası**, Sayı:379, Mart 2013, s.195.

³²³ Aygün, s.89.

³²⁴ Aygün, s.89.

³²⁵ Yaraşır, s.176.

karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca vergi mükelleflerinin vergisini tam ve zamanında ödememe sebebini %37,5 ile vergi affı çıkacağı beklentisi oluşturmakta ve bu durum vergi uyumunu bozmaktadır. Vergisini tam ve zamanında ödemeyen mükellefler karşısında, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığı ve devlete olan güvenin sarsıldığı düşünülmektedir.³²⁶

Vergi afları konusunda yetki anayasamızın 87. Maddesi ile “ *Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının 5’te 4’ünün kararıyla özel veya genel af ilanına yetkilidir*” denilerek TBMM’ye verilmiştir. Böylelikle VUK veya herhangi bir kanunda yer almamaktadır. TBMM eliyle af kanunu olarak vergi afları da uygulanmaktadır.

Af kanunlarının belirli dönemlere ait vergilerle ilgili olarak kesilmiş vergi cezalarını kapsadığı görülmektedir. Böylelikle af kanunu çıkacağı hakkındaki söylentilerin, bazı şahısları suç işlemeye yönlendirmesini engellemek amaçlanmaktadır.³²⁷ Ancak bu 6111 sayılı kanun gibi af kanunları çok kapsamlı olup tarh (tahakkuk) ve tahsil zamanaşımının dikkate alındığı görülmektedir.

Ülkemizde kanun koyucuyu vergi cezalarının affına yönelten bir diğer etken de vergi incelemelerinin çok sınırlı olması ve bu nedenle vergi denetiminin rastlantılara kalmasıdır. Denetimi yapan inceleme yetkisine haiz kişilerin çoğu kez uzman olmaması sebebiyle denetimin etkisiz kalması sonucu ortaya çıkmaktadır. Etkili bir vergi idaresi kuruluncaya ve buna bağlı olarak vergi ahlakı yerleşinceye kadar af kanunlarının çıkarılması uygun görülmektedir³²⁸.

Vergi afları verginin aslı yanında ceza ve zamlara da uygulanmaktadır. Özellikle gecikme zamları vergi alacağından farklı olarak kamu alacağının zamanında ödenmemesinden dolayı devletin uğradığı zararı karşılamak amacıyla alınmakta olup alınacak gecikme zammı ile devletin geç ödemediği ötürü uğradığı zarar arasında açık bir oransızlık bulunduğu görülmektedir. 1961 yılında uygulamaya konulan 281 sayılı kanuna af yasalarında vergi cezaları af kapsamına alınmamıştır. Örneğin, 1951 yılında

³²⁶ Çetin Güneş, Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Manisa, Yönetim ve Ekonomi**, Sayı:2, 2007, s.181.

³²⁷ Çağan “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, s.122.

³²⁸ Çağan “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı” s.115.

çıkarılan 5677 sayılı af kanununda vergi cezaları ve gecikme zamlarının af kapsamı dışında tutulduğu açıkça belirtilmiştir³²⁹.

Tablo 22: Ülkemizde Uygulanan Vergi Afları

Tarih	Affin İsmi
17/05/1924	Afv-1 Umumi Kanunu Sureti (İlk Vergi Affı)
05/08/1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15/03/1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04/07/1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29/06/1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13/06/1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21/01/1947	5050 Sayılı Toprak Mahsülleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26/10/1960	113 Sayılı Af Yasası
28/12/1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23/02/1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezalarının Affı Hakkında Yasa
13/06/1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzeri Affı Hakkında Yasa
05/09/1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16/07/1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03/08/1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28/02/1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15/05/1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20/03/1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtiannın Beyanına İlişkin Yasa
02/03/1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22/02/1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
04/02/1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Knaunun Geçici 4. Maddesi
03/12/1985	3505 Sayılı Yasa
28/12/1988	3512 Sayılı Yasa
15/12/1990	3689 Sayılı Yasa
21/02/1992	3787 Sayılı Yasa

³²⁹ Çağan, "Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı", s.116.

05/09/1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22/07/1998	4369 Sayılı Yasa
06/02/2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07/03/2002	4746 Sayılı Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi
27/02/2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22/11/2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25/02/2011	6111 Sayılı Bazı Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sigortalar Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Kaynak: Çetin Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi**, Sayı:2 Manisa, 2007, s.177.

Ülkemizde modern anlamda vergi sisteminin 1960 yılı itibariyle GV ve KV ile 1961 yılında VUK kabul edilmesi ile başladığı kabul görmekte³³⁰ olup ilgili dönemden sonra yapılan afların bir kısmının analizi önem taşımaktadır. Vergi affının her 2,5 sene gibi kısa sürelerde bir ülkemizde çıkarıldığı düşünüldüğünde sıklıkla başvuru vergi afları mükellefleri vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmekte isteksiz davranmaya yönlendirmekte, böylelikle vergi afları; dürüst mükellefler için ceza diğer mükellefler için ödül olmaktadır³³¹.

281 sayılı yasa ile gelir ve KV ile VUK’larının uygulamaya konulması ile oluşan uyumsuzluğun önüne geçme, 218 sayılı kanun ile 27 Mayıs darbesi ile demokratik rejime geçiş aşamasında oluşan suçların affı, 325 sayılı kanun ile kamu iktisadi teşebbüslerinin çeşitli vergilerden dolayı oluşan borçlarını ödeme güçlüğüne düşmeleri nedeniyle borçlarının silinmesi, 1803 sayılı yasa ile sayılı yasa ile Cumhuriyetin 50. Yılı nedeniyle 1980 darbesi sonrası Milli Güvenlik Kurulu tarafında 1980 öncesinde vergi yargısında birikmiş ihtilafli dosya sayısının azaltılması ve 1980 öncesi oluşan istikrarsızlık ve toplumda oluşan gerginliğin azaltılması, amaçlanmıştır³³². Ancak başarılı olmadığı için 2431ve 2801 sayılı yasalar sırasıyla 1981 ve 1983 yılında uygulamaya konulmuştur. Bu af yasalarının yukarıdaki tablodaki gibi 3505, 3512,3689, 3787 sayılı yasa ile mali reform olarak sunulan 4369 sayılı yasa, 4746 sayılı yasa takip etmiştir. 1980 sonrası dönemde 24 Ocak kararlarının ve 1989 yılında finansal

³³⁰ Aygün, s.90.

³³¹ Yaraşır, s.186.

³³² Aygün, s.91.

liberalizasyon etkisiyle oluşan yeni ekonomik düzleme ülkemizin ekonomik yapısının adapte olmakta zorlanması ile kamunun kaynak ihtiyacı dolayısıyla sık sık başvurulduğunu düşünmekteyiz.

Yukarıdaki listede vergi afları her ne kadar yasa ile uygulamaya konulsa da 2 adet tebliğ dikkat çekmektedir. Bunlar;

- 05/09/1997 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 400 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği: Bu tebliğ ile VUK’na bağlı olarak vergi resim, vergi cezası ve gecikme faizi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun kapsamındaki gecikme zammının o dönem olan yıllık % 120 tecil faiz oranı yerine % 6 ile taksitlendirme imkanı getirmiştir.

- 06/02/2001 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 414 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği: 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerden etkilenen Sakarya, Bolu, Düzce, Yalova, Kocaeli İllerinin merkez ve İlçelerinde meydana gelen depreme ek olarak ödeme güçlüğüne çözüm getirmek ve ilgili dönemde ekonomik istikrarsızlığın önüne geçmek için yukarıdaki uygulamaya paralel yıllık % 36 yerine yıllık % 3 tecil faizi imkanı getirilmesi esasına dayanmaktadır. Yaşanan deprem felaketi nedeniyle varlıklarının %10’unu kaybetmiş olan mükelleflere de ek süre verildiği görülmüştür;

olup, dönemin enflasyon ortamında % 3 ve 6 gibi sembolik yıllık tecil faizleri uygulanması itibariyle vergi affı uygulaması olarak anılmaktadırlar.

4811 sayılı kanun ile uygulamaya konulan af yasası; 213 sayılı VUK kapsamına giren vergi resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi cezaları, gecikme faiz ve zamları, 4306 sayılı kanununa bağlı eğitime katkı payı ve buna bağlı gecikme zamları 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında alınan ecimisiller ve bunlara bağlı gecikme zamları ile 6183 sayılı kanun kapsamındaki bazı alacaklar, Gümrük idareleri tarafından alınan gümrük vergileri, para cezaları ve gecikme zamları şeklinde olan kamu alacaklarını kapsamaktadır. Bu kamu alacakları yanında işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçizat ve demirbaşların beyanının sağlanmasını ile beyannamesini zamanında veremeyen mükellefler için kolaylık getirilmesini de içermektedir.

4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu 2001 yılında yaşanan ekonomik krizin ardından değişen hükümet tarafından ödeme güçlüğü içindeki mükelleflerin durumlarını güçlendirmek ve krizin etkilerini azaltmak amacıyla yapılmıştır³³³.

Tablo 23: 4811 Sayılı “Vergi Barışı” Kanunu Uyarınca 31.12.2003 VE 30.09.2004 Tarihleri İtibariyle Yapılan Tahsilât Tutarları

4811 SAYILI KANUNUN İLGİLİ MADDESİ	31.12.2003	30.09.2004
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2)	1.140.273.803.306,00	2.063.200.670.160,00
Kesinleşmiş Alacaklar (md.2/c)	6.929.079.966,00	8.663.368.379,00
Kesinleşmemiş veya Dava Safhasındaki Alacaklar (md.3)	365.181.525.872,00	524.112.691.711,00
İnceleme ve Tarhiyat Safhasındaki Alacaklar (md.5)	75.911.720.093,00	156.747.139.688,00
Pişmanlıkla veya Kendiliğinden Beyan (md.6)	115.830.646.700,00	126.172.524.503,00
Gelir Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	150.736.133.979,00	225.173.427.091,00
Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı (md.7)	508.739.206.996,00	780.053.809.231,00
G.V.K 94/6 Vergi Artırımı (md.7)	56.120.302.811,00	88.316.495.319,00
K.D.V. Matrah Artırımı (md.8)	297.313.051.710,00	472.110.013.213,00
Gelir (Stp) Vergisi Matrah Artırımı (md.9)	13.699.398.871,00	22.176.479.241,00
Kıymetli Maden Ziyet Eşyası Değerleme Farkı (md.13)	13.069.600.983,00	15.041.004.160,00
Ecrimisil Alacakları (md.15/2)	16.489.901.503,00	18.148.276.411,00
TOPLAM	2.760.294.372.790,00	4.499.915.899.107,00
KİT, İDT VE MAHALLİ İDARELER TOPLAMI	93.461.444.811,00	214.844.712.807,00
GENEL TOPLAM	2.853.755.817.601,00	4.714.760.611.914,00

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/VBKII/30_09_2004_kumulatif.xls.htm Bin TL olarak tasniflenmiştir. (21/06/2014)

³³³ Aygün, s.91.

5811 sayılı kanun ile uygulamaya konulan af yasası olarak görülse de kanunun amaç ve kapsamı açıkladığı 1. Maddesi “ Gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır. Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazların yurda getirilmesi veya beyan üzerine kayda alınmasına ilişkin usul ve esasları kapsar” denilerek mükelleflerin mali durumlarındaki kaydi kırılmalıklarını azaltmak ve kayıtdışıdaki varlıkları ekonomiye kazandırarak vergi gelirini arttırmayı ve incelemeler sonucu ortaya çıkacak matrah ve vergi farklarına karşı mükelleflere ekonomiye kazandırdıkları fark boyutunda güvence vermeyi amaçlamaktadır. Yapılan incelemelerde bulunan matrah ve vergi farklarına, 5811 sayılı kanun ile ekonomiye kazandırılan kaynak oranında mahsup edilmesi uygulaması benimsenmiştir. Vergi uyumsuzluğu bulunan mükellefler için bir nevi sigorta işlevi görmüş olan kanuna başvuru talebi, daha kapsamlı bir kanuni af yasası olan 6111 sayılı kanununun matrah artırımını ile matrah artırılan yıla inceleme ve dolayısıyla tarhiyat yapılamayacağına ilişkin güvenceye örnek de teşkil etmiştir.

**Tablo 24: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması
Hakkındaki Kanuna İlişkin Bilgiler**

E-beyannameler ile Elektronik Ortamdan Beyanname Bilgileri Girilen Mükelleflere İlişkin Beyanname Özetleri		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Oran (%)
Vergi Matrahı		64.567	48.258.116.475	100
Hesaplanan ve Ödenmesi Gereken Vergi			1.576.625.305	3,3
GENEL TOPLAM				
		Beyanname Sayısı	Tutarı (TL)	Oran (%)
TL Bildirilen Beyanname Sayısı		54.958	14.083.892.247	29,2
Döviz	Amerikan Doları	4.282	9.532.421.443	19,8
	Avrupa Para Birimi	2.375	10.616.009.276	22
	İsviçre Frangı	39	24.915.300	0,1
	Japon Yeni	7	716.822	0
	İngiliz Sterlini	147	159.155.867	0,3
	Avustralya Doları	5	2.028.030	0
	Kanada Doları	6	5.998.571	0
	Diğer	2.227	4.517.947.806	9,4
	Toplam Döviz	9.088	24.859.193.116	51,5
Altın	Külçe Altın	85	3.199.427.368	6,6
	İşlenmiş Altın	371	43.586.306	0,1
	Toplam Altın	456	3.243.013.674	6,7
Menkul Sermaye	Hisse Senetleri	103	243.061.750	0,5
	Tahviller ve Bonolar	131	83.863.023	0,2
	Diğer Menkul Kıymetler	216	2.713.861.387	5,6
	Diğer Sermaye Piy. Araçları	134	51.421.575	0,1
	Toplam Menkul Sermaye	584	3.092.207.735	6,4
Taşınmaz	Arsa	1664	711.580.319	1,5
	Arazi	762	542.791.290	1,1
	Bina	3.814	1.702.134.992	3,5
	Haklar	60	23.303.102	0
	Toplam Taşınmaz			

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2012GV.xls.htm (21/06/2014)

En son ancak vergi afları içerisinde en kapsamlı olduğu düşünülen 6111 sayılı yasa ile uygulamaya konulan vergi affının meclisimize sunulan gerekçesinde “*tabii afet yaşanan yerlerdeki mükelleflerin tabii afet nedeniyle uğramış oldukları sosyal, mali ve psikolojik yıkım dikkate alındığında ve sosyal devlet ilkesi kapsamında, tabii afet yaşanan yerlerdeki dairelere borçlu bulunanlar ile Libya gibi siyasi karışıklıklar meydana gelen ülkelerde bu karışıklıklardan zarar görmüş olan ve hem Türkiye’de hem de bu ülkelerde faaliyette bulunan mükellefler*” denilerek kanundan yararlanması düşünülen mükellef çerçevesi çizilmiş olsa da, 2008 yılında tüm dünyayı etkilemiş krizin etkilerinin ortadan kaldırılmasına yönelik olduğu aşikârdır. Sadece vergi ile ilgili bir af olmayıp belediyeler, il özel idareleri, Sosyal Güvenlik Kurumu, Kredi ve Yurtlar Kurumu gibi bir çok kamu kurumunun alacaklarını kapsayan mali af özelliği göstermektedir.

6111 sayılı Kanun kapsamında 31 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla tahsil edilen genel bütçe vergi gelirleri, teşebbüs mülkiyet gelirleri ile faiz, pay ve ceza gelirleri toplam tutarı 26 milyar 366 milyon TL olarak gerçekleşmiştir³³⁴. Ancak tahsilat kadar bu tahsilatın gerçekleştirilmesi için harcanacak yönetim maliyetlerini düşürdüğünden çift yönlü etki sunmaktadır.

Anayasamızın 104. Maddesi ile Cumhurbaşkanı “*Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak*” şeklinde yetki sahibidir³³⁵.

3.2.9. Vergi Yardımcılarının Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

“İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak ve faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız şekilde sunma...” şeklinde ülkemizde vergi yardımcılarının tanımı ve görevleri 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

³³⁴ Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı, 2014 Mayıs, s.7.
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8437,2014mayisayibutcegerceklesmeleriraporu.pdf?0&crefer=B49F68133F3AB0F6CB2AF199EA7433DF31F1804E1A63E58C1F1B695D93AE3FF6> (21/06/2014)

³³⁵ Daha detaylı bilgi için Çağan “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”,s.114-122.

1989 yılı itibariyle tanımlanmıştır. Meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak sınıflandırılmıştır. Vergi yardımcıları da vergi uyumunun sağlanması adına idare ile mükellef arasında köprü vazifesi görerek vergi uyumuna veya uyumsuzluğuna etki etmektedir.

3.2.10. Sosyal ve Demografik Faktörlerin Ülkemizde Vergi Uyumuna Etkisi

Ülkemizde ve dünyada yapılan çalışmalarda eğitim, yaş, cinsiyet, ailedeki birey sayısı gibi birçok kriterin vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

Eğitim seviyesi arttıkça kuralları algılama ve vergiye uyumun artacağı öngörülmüşken, vergiden kaçınma tarzı uygulamalara yönelmenin artacağı da ifade edilmektedir.

Ülkemizde cinsiyetin vergi uyumuna etkisi konusunda yapılan araştırmalarda farklı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. İpek ve Kaynar tarafından yapılan çalışma ile Şahbaz ve Saruç tarafından yapılan çalışma kadın mükelleflerin vergiye uyumunu yüksek bulurken, Ömürbek ve Çiçek tarafından yapılan çalışma ise erkek mükelleflerin vergi uyumuna daha yatkın olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ülkemiz genç nüfusun ağırlıkta olduğu demografik bir yapıya sahiptir. 2014 itibariyle nüfusun yaş ortalaması 30,8 olmaktadır. 15-64 arası çalışabilir nüfus seviyesinin sürekli artış göstermesi ise beşeri sermayeye yapılmaya devam eden yatırımlarla dünyadaki rekabet gücümüzü ve ekonomik büyüklüğümüzü ve çalışmamızın önceki kısımlarında açıkladığımız gibi vergi hasılatını da arttırabilecektir. 2001 yılı itibariyle GV mükelleflerinde 2004, 2012, 2013 dönemlerinde artış olsa da 2013 yılında ancak 2001 yılı seviyelerine ulaşılmıştır. Basit usule tabi mükelleflerin sayısı özellikle Büyükşehir sayısının artması ve köylerin ilçelere bağlı mahalle statüsüne dönüşmesi ile uygulama alanında oluşan kısıtın etkisiyle düzenli olarak azalış gösterirken, KV mükellefleri 2004 ve 2009 yılları hariç sürekli artış göstermiştir.

Tablo 25 : Mükellef Sayıları ve Nüfus İstatistiklerinin Değerlendirilmesi³³⁶

YIL	Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları	Basit Usule Tabi Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları	Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları	Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayıları	Yıl Sonu Nüfusu	15-64 Yaş Arası Nüfus Oranı (%)	Ortanca Yaş
2001	1.768.653	808.787	565.556	2.810.826	65 603	64,4	26,1
2002	1.746.725	811.515	577.614	2.885.647	66 402	64,9	26,4
2003	1.734.726	818.513	597.107	2.832.976	67 187	65,4	26,8
2004	1.767.129	821.343	620.241	2.198.869	68 010	65,8	27,2
2005	1.712.611	797.039	604.561	2.179.575	68 861	66,2	27,6
2006	1.715.059	785.577	601.958	2.207.794	69 730	66,5	28,0
2007	1.720.485	765.689	623.293	2.247.182	70 586	66,8	28,3
2008	1.721.043	754.780	641.083	2.279.781	71 517	66,9	28,5
2009	1.692.556	740.949	639.991	2.255.722	72 561	67,0	28,8
2010	1.693.430	733.626	646.735	2.264.259	73 723	67,2	29,2
2011	1.700.402	720.801	659.730	2.284.442	74 724	67,4	29,7
2012	1.742.955	709.069	664.314	2.328.185	75 627	67,6	30,1
2013	1.787.067	696.533	661.850	2.366.064	76 482	67,8	30,4
2014	1.778.466	727.513	665.376	2.359.770	77 324	68,0	30,8

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, ve Türkiye İstatistik Kurumu Verilerinden Derlenmiştir.

Toplumu oluşturan bireylerin çalıştığı sektörler bazında da vergiye bakış ve vergi beklentisi değişmektedir. Örneğin ülkemizde avukatlar imalat sanayi çalışanlarına göre verginin ihtiyaç duyulan alanlara harcandığına daha fazla inandığı görülmüştür³³⁷.

Konuyla ilgili olarak eğitim, yaş, cinsiyet, meslek vb demografik sosyal faktörlerin vergi uyumuna etkisi konusunda daha detaylı çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır.

³³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından aylık olarak verilen Gelir Vergisi mükellefleri, Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisine Tabi mükellefler, Kurumlar Vergisi mükellefleri, Katma Değer Vergisi mükelleflerinin yıllık ortalaması alınarak ilgili tabloda yer verilmiştir. Nüfus ile ilgili istatistikler Türkiye İstatistik Kurumu Verilerinden temin edilmiştir. Nüfus ile verilen sayılar bin kişi olarak dikkate alınacaktır.

³³⁷ Tuay, Güvenç, s.137.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi uyumu ile ilgili ilk çalışmalar, vergi uyumsuzluğu ile başlamış, kayıtdışılık temelinde devam etmiş, mükelleflerin motivasyonlarını artırıp gönüllü uyumu sağlamayı da içine alacak şekilde genişlemiştir.

Çalışmamızda öncelikle vergi uyumu ve uyum ile ilgili kavramlara yer verilmiştir. Takip eden bölümde vergi uyumuna etki eden gelir düzeyi, vergi incelemeleri ve cezalar şeklinde ekonomik faktörler; medeni durum, eğitim, yaş, cinsiyet, ailedeki birey sayısı ve teknoloji şeklindeki sosyal, demografik ve teknolojik faktörler; hukuk sisteminin etkisi, kamusal mal ve hizmete bakış, vergi sisteminin karmaşıklığı ve kanunların sık değişmesi, vergi afları ve vergi yardımcıları şeklindeki vergi idaresi ve kamusal faktörler konusunda yapılmış çalışmalara değinilmiştir.

Çalışmamızın adını da alan vergi uyumu açısından vergi sistemimizin analizi altında ülkemizde gelir düzeyinin, vergi denetimi ve inceleme sürecinin, vergi idaresinin, birey hükümet ilişkilerinin, teknolojinin, vergi aflarının ve sosyal demografik faktörlerin ülkemizdeki vergi uyumuna etkisi analiz edilmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Ülkemizdeki gelir düzeyi ile vergi gelirleri arasındaki pozitif ilişki söz konusudur. Özellikle GV'nin GSYH'ya oranına dayalı vergi esnekliği rakamları, gelir arttıkça vergi gelirlerinin daha yüksek oranda arttığını göstermektedir. KV açısından yapılan değerlendirmede uluslar arası vergi rekabetinin de etkisiyle net bir sonuca ulaşmak mümkün olmamıştır. Gelir üzerindeki vergi yükünün değerlendirilmesinde ise ülkemizde sosyal güvenlik kesintilerinin vergi gibi görüldüğü ve bu değerlendirme ekseninde vergi yükünün çok yüksek olduğu öngörüsü hakim olsa da halen aday konumunda bulunduğumuz Avrupa Birliğinin ortalamasının altında yer almaktadır.

Literatür çalışmalarında en modern vergilendirme sistemi olarak öngörülen beyana dayalı tarh sistemi ülkemizde de uygulanmaktadır. Gelirin beyan edilmesinde, kaynakta kesinti yapılan ücretler gibi gelir unsurlarında vergi uyumunun yüksek olduğu, buna karşın beyana dayalı ticari kazanç ve serbest meslek kazancı gibi kazançların vergilendirmesinde uyumun düştüğü görülmektedir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde

ifade edildiği üzere, tahsil edilen GV içerisinde stopaj yoluyla tahsilâtın toplam vergi içerisindeki payının %94 gibi bir oranda yer alması beyan sisteminin çalışması açısından endişe vericidir. Bir diğer gelir unsuru olan gayrimenkul sermaye iradının beyanında ön kontrolleri de içerecek şekilde hazır beyanname sistemi geliştirilmiştir. Daha önceki yıllarda beyana dayalı olarak yürütülen emlak vergisi sistemi, günümüzde takdir komisyonları eliyle belirlenen matrahlar üzerinden yürütülmektedir. Beyana dayalı gelir unsurlarından, vergi uyumunun düşük olduğu literatürde ve yapılan çalışmalarda kabul görmüş olan, ticari kazanç ve serbest meslek kazancında ön kontrolleri içerecek beyanname sistemi gibi uygulamalar faydalı olabilecektir. Gelir ve kurumlar vergilerinde tarh edilen vergi, ticari kara belirlenen istisna, muafiyet, indirimler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alınması sonucu oluşmaktadır. Bu süreç, vergilemeyi karmaşıktırdığı için takip ve tespiti zorlaştırmakta ve vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunmaktadır. Teknolojinin gelişmesi sonucu bankalardan temin edilen kredi kartı hasılatı bilgileri ile beyan edilen vergi miktarlarının karşılaştırılması suretiyle gönüllü vergi uyum çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Böylece mükelleflerde, gerçekleştirilen işlem ve beyanların takip edildiği ve oluşan vergi uyumsuzluğunun tespit edilme ihtimalinin arttığı duygusu yaratılmaktadır.

Vergi gelirlerinin beyanından belge kayıt düzeni önemli yer tutmaktadır. KDV ve ÖTV ile belge düzeninin sağlanmasına yönelik adımlar atılmıştır. Böylelikle diğer vergi gelirlerine dayanak işlemlerin tabanının oluşması mümkün olabilmektedir. KDV ve ÖTV gelir tabanlı olarak değerlendirildiğinde, tersine artan oranlı bir etki sunup vergi adaleti açısından uygun görülmesi de vergi uyumunu arttırmak adına olumlu etki yapmaktadır.

Vergi kanunlarının herkes tarafından anlaşılabilir ve basit olmaması ve sürekli değişim göstermesi vergi uyumunu azalttığı literatürde kabul görmektedir. Nitekim çalışmamızın ikinci bölümünde paylaştığımız çalışmalar da mükelleflerin vergi yasalarını anlamakta ve takip etmekte yetersiz kaldıkları görülmektedir. Ayrıca 2011 yılında İstanbul Mali Müşavirler Odası tarafından yapılan çalışmada ülkemizde 299 çeşit verginin bulunduğu tespit edilmiştir. Kanunların basitleştirilmesi ve günün

gereklerine göre uygun olarak kullanılan dilin sadeleştirilmesi ile günümüz Türkçe'sine yaklaştırılması, mükellefler ve mükelleflere mali konularda destek hizmeti sunan vergi yardımcılarının vergi uyumlarını arttırabilecektir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler ve vergi kanunlarının uygulamasında idare tarafından başvuru tebliğ, yönetmelik, tamim, Bakanlar Kurulu Kararlarının sayısı da vergi sistemini karmaşıktırmaktadır. İşin uzmanlarının bu değişik ve uygulamaları takip etmekte zorlandıkları görülmektedir. Vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve karmaşıklığın azaltılması amacıyla 2014 yılında KDV'ye bağlı 123 adet tebliğ, tek tebliğ olarak uygulama genel tebliği altında toplanmış ve uygulamanın takibi kolaylaşmıştır. Bu uygulamanın 400'ün üzerinde tebliği bulunan VUK, 285 adet tebliği barındıran GVK gibi kanunlara da uygulanması vergi uyumunu arttırabilecektir. Meclisimizde devam eden GVK ile gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi çalışmaları da devam etmektedir. Vergi kanunları yanında Ticaret kanunu ve Borçlar kanunu gibi dilleri yıllar itibarıyla kullanım sıklığını yitirmiş dil öbekleri barındıran kanunlar da günümüzün gereklerine uygun olarak tekrar düzenlenmiştir.

2002 yılında birçok vergi ortadan kaldırılarak vergi çeşidinin azalmasına yönelik adımlar atılmış ve ÖTV kanunu yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 2000 yılından günümüze kadar vergi kanunlarının açıklaması ve içeriğiyle ilgili olarak yapılan değişikliklere baktığımızda 136 adet bakanlar kurulu kararı, 10 adet yönetmelik, 491 adet tebliğ, 357 adet sirküler yayınlanmıştır.

Vergiye uyumu arttıracak bir diğer etken olarak çalışmamızda vergi denetimi ve inceleme süreci ele alınmıştır. Vergi denetimi yoklama ile gerçekleştirilirken, vergi incelemesi defter belgelerin incelenmesi yoluyla uygulanmaktadır. Vergiye karşı uyumsuzluğun tespit edilmesi yoluyla caydırıcılık sağlanması amacıyla yoklama yoluyla yapılan denetim ve defter belgelerin incelenmesi esasına dayanan vergi incelemesi süreçleri yanında idare tarafından bilgi isteme ve gerekli şartlar oluştuğunda arama yapma vergi uyumunu sağlamak amacıyla ülkemizde kullanılan araçlardır. Yoklamanın Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi daireleri eliyle yürütülmesi ve vergi dairesi müdürlerinin de inceleme yetkileri olmasına karşın vergi incelemelerinin Vergi Denetim Kurulu'na bağlı vergi müfettişleri

eliyle yürütülmesi sonucu uygulamaların takibi ve koordinasyonunda aksaklıklar söz konusu olabilmektedir.

Vergi kanunlarına ve düzenlemelerine uyum gösterilmemesi durumunda ceza, faiz, zam gibi müeyyidelerin uygulanması ile vergi uyumuna yönelmenin artacağı literatürde kabul görmektedir. Ülkemizde vergi cezaları; vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile parasal cezalar uygulanmakta iken vergi suçlarına karşı hem hürriyeti bağlayıcı cezalar hem de para cezaları uygulanabilmektedir. Uyumsuzluğun azaltılması amacıyla caydırıcılık sağlama amacıyla Zamanında işlem tesis etmeme veya zamanında ödeme yapmama sonucu hazinenin tahsilâtı zamanında gerçekleştirememesi sebebiyle gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, haksız çıkma zammı gibi ceza benzerleri de vergi sistemimizde caydırıcılık yoluyla vergi uyumu adına başvurulabilen araçlardır.

Ülkemizde vergi uyumuyla ilgili kuruluş kanununda yetkili kılınmış kuruluş her ne kadar Gelir İdaresi Başkanlığı olarak ifade edilse de Maliye Bakanlığı bünyesindeki kuruluşlar ile kamu bünyesindeki tüm kuruluşların görevlerinin bulunduğu ortadadır. Verginin Anayasamızda karşılıksız olarak zora dayalı alındığı ifade görse de kamu hizmetlerinden memnuniyet düzeyi ile hükümetlerin uyguladıkları politikalara bakışın da vergi uyumunu etkileyeceği görülmektedir.

İnternet ve ağ teknolojilerinde ortaya çıkan gelişmeler elektronik ticaret gibi yer ve zamandan bağımsız ticari faaliyetler sonucu vergiyi doğuran olay değişime uğramaktadır. Bunun sonucu yapılan işlemin vergilendirilmesi ve vergilendirileceği yer konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca internet ortamından gerçekleştirilen işlemlere ilişkin olarak bit vergisi ile ilgili çalışmalar ve tartışmaların devam ettiği görülmektedir. Coğrafi sınırları ortadan kaldıran elektronik ortamın yarattığı teknolojiye karşı Avrupa Birliği tarafından uygulanmaya başlanan one stop shop³³⁸ yaklaşımı vergi uyumunun sınırlarını belirleme açısından başvuru çözümleridir. Teknoloji etkisiyle vergi idaresi ile vergi mükellefleri ve sorumluları arasında gerçekleşen etkileşim artışı mükelleflerin vergi ödev ve sorumluluklarını yerine getirmesini

³³⁸ Avrupa Birliği içerisinde birçok ülkedeki KDV mükellefiyetini tek noktada ülkede toplamayı amaçlayan teklifin ismidir.

kolaylaştırırken vergi idaresinin işlemleri takip, tespit, yürütmeyi etkileştirdiği ve tahsilâtı arttırıcı etki gösterdiği görülmektedir. Bu duruma e-defter, e-fatura, e-tahsilât, e-bilet, e-arşiv, e-haciz ve elektronik ortamda beyannamelerin verilmesi ve bildirimlerin yapılması uygulamaları örnek verilebilir. Bunun yanında devlet kurumları arasında elektronik ortamda geliştirilen bilgi platformlarının katkısıyla işlemlerin süresi kısalmıştır. Ayrıca bankalar, tapu, sigorta şirketleri, ptt, sigorta şirketleri, elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketlerinden alınan bilgiler ile oluşturulan hazır gayrimenkul sermaye iradı beyanları sonucu beyan miktarında artış gerçekleşmiş vergi uyumunun arttığı görülmüştür. Vergi iadesine tabi işlemlerden KDV iadesinde hazırlanan analiz raporları ile vergi iadesi süreci hızlandığı gibi mükelleflerce talep edilen vergi iadesi miktarı 2013 yılında 991.000.813 TL³³⁹ azaltılmıştır.

Vergi afları kısa vadeli gelir sağlamak yanında ihtilafı dosya sayısını azaltma, idarenin işlem yükünü ve yönetsel maliyetlerini azaltma ile etkili olurken af beklentisini sürekli hale getirerek mükelleflerin vergi ödemeye uyumunu azaltıp af bekleyen mükellef tipi yaratmakta ve uzun vadede vergi uyumunu bozmaktadır.

Vergi afları bütün ülkeler tarafından uygulanmaktadır. Ancak ülkemiz gibi gelişme olan ülkelerde vergi aflarının uygulanmasına daha sık rastlanmaktadır. Vergi afları ülkemizde kanunla uygulamaya girmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde tecil faizini düzenleme yoluyla borçların yapılandırılmasına da ülkemiz vergi aflarında rastlanılmaktadır. 1923'ten itibaren ülkemizde 28 kanun 2 tahsilât genel tebliği ile her 2,5 yılda bir vergi affı uygulandığı görülmektedir.

Vergisini düzenli ödeyen mükellefler vergi aflarında kendilerini kandırılmış hissetmektedirler. Vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin motivasyonlarının ve vergi uyumlarını devam ettirmek için vergisini düzenli ödeyen mükelleflere belirli yüzdelerde indirim uygulanması veya ödeme sürelerinde ayrı vade tarihinden daha ileri vadeli süreler tayin edilmesinin uygulanabilir olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim Sosyal Sigorta kesintilerinin peşin ödenmesinde indirim müessesesi yürürlüktedir. Banka ve finans kuruluşlarına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkındaki Kanun ile tahsil ettikleri vergi gelirlerinin kamuya aktarılmasında bu kaynakları kullanabilmeleri

³³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Faaliyet Raporu 2013**, Ankara, s.40.

için ek süreler verilmiştir. Bankalarda kendileri ile çalışan vergi mükelleflerini bu süre uzatımından faydalandırdıkları ve vade tarihinde ödemeleri gerçekleştirilmiş gösterip birkaç sonra ödemeleri aldıkları da görülmektedir. Ayrıca ülkemizde vergi sorumluluğu gereğince muhtasar beyanname ve 2 numaralı KDV beyannamesi ile vergi gelirin tahakkuk ve tahsilinin de gerçekleştiği görülmektedir. Bu vergi sorumluluğu kapsamındaki mükelleflere kendilerine ödev yükleyen bu işlem dolay yukarıdaki indirim veya ek süre gibi ek haklar tanınabilir. Nitekim damga vergisinin tahsilinde yetkili kılınıp yaptığı işlemlerde bu damga vergisinin tahakkukunun gerçekleştirilmesinde kendisine VUK. 355. Maddesi ile sorumluluk yüklenmiş noterlere 05/02/1972 tarih 14090 sayılı Resmi gazetede yayınlanan 1512 Noterlik kanununun 118. ve 119. maddeleri ile noterlere tahsil ettikleri vergi, harç ve resim üzerinden % 3'ü oranında prim verilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acemoglu Daron, “Bazı Milletler Neden Başarısız Olur” 2.Merih Celasun’a Saygı Günü, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, http://www.tepav.org.tr/upload/files/haber/1340285379-5.Daron_Acemoglu_Bazi_Milletler_Neden_Basarisiz_Olur.pdf (17/07/2014)
- Serkan Acinöroğlu, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi” Vergi Dünyası, Sayı:379, Mart 2013.
- Akgül Yılmaz, Gülay, Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul: İstanbul Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2006.
- Aktan Çoşkun, Dinleyici Dilek, Saraç Özgür, Vergi, Zulüm ve İsyan, Phoenix Yayınları, Ankara, 2002.
- Aktan Can Çoşkun, Vural İstiklal, “Vergi Rekabeti” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Sayı:22 Ocak Haziran 2004.
- Aktan Basri Hasan, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 2004.
- Allingham Michael, Sandmo Agnar, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, North-Holland Publishing Company, 1972.
- Alm James, Jackson Betty, Mckee Micheal, “Estimating The Determinants of Taxpayer Compliance With Experimental Data” National Tax Journal, Vol. 45 No:1 1992.
- Alm James, Tax Policy Analysis: the Introduction of a Russian Tax Amnesty” International Studies Program, Working Paper 98-6, Georgia State University Andrew School of Policy Studies, 1998, 235-254
- Alm, James,”Uncertain Tax Policies, Individual Behaviour and Welfare” The American Economic Review, 1988, 237-244
- Armağan Göksel <http://web.adu.edu.tr/user/garmagan/courses/ge/macro.pdf> (05/08/2014)
- Arolat Osman, Dünya gazetesi, 25 Haziran 2014, S:03
- Ay Ahmet, Sugözü Halil, Erdoğan Savaş,” Türkiye’de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı, 2014, 23-32

- Ayaz Garip, “İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Klavuz İlke” <http://www.altindagymm.com.tr/tr/html/111/Iyi+Bir+Vergi+Sistemi+Icin++On+Kilavuz+Ilke+> (18/11/2012)
- Aygün Recep, “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi” Vergi Dünyası, İstanbul, Mayıs 2012, 88-92
- Berksoy Turgay, “Demir İbrahim, Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 2004
- Belkaoui Ahmed Riahi, Relationship between tax compliance internationally and selected of tax morale, Journal International Accounting, Auditing and Taxation, 2004, S:138
- Bıyan Özgür, Dünya Gazetesi, <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm> (05/06/2014)
- Blazic Helena, Personal Income Tax Compliance Costs at an Individual Level in Croatia, https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCII_11_paper_04.pdf (15/07/2014)
- Canbay Tülin, “Dünyada Vergilendirme Anlayışındaki Değişim” Dora Yayınevi, Bursa, 2009
- Clothfelter T. Charles, “Tax Evasion and Tax Rates; An Analysis of Individual Returns” Review of Economics and Statistic, 1983, Vol,65, No:3, 363-373
- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1980, 129-151
- Çağan Nami, Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı, Ankara Üniversitesi Hukuk Dergisi, 1972, Sayı:29, 111-122
- Çetin Güneş, Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Manisa, Yönetim ve Ekonomi, 2007 Sayı:2 , 171-187
- Çoban Hilmi, Sezgin Selami, Vergi Mükelleflerine Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği, Pamukkale Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, S:777
- Di Porto Edoardo, “Audit, Tax Compliance and Undeclared Work” Lile France, S:12 http://www.laboratoirevelli.it/_pdf/wp94.pdf (14/07/2014)
- Drezgic Sasa, Blazic Helena, Family Tax Burden: A Comparative Analysis of Croatia and CEE, S:10 https://bib.irb.hr/datoteka/221120.Family_Tax_Burden.pdf (14/07/2014)

Dünya Gazetesi, 1 Nisan 2014 S:10

Dünya Gazetesi 25 Haziran 2014 S:5

Emektar, Fazlı, “Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim: Toplumsal İhtiyaçları Finanse Eden Vergilemeden Politika Aracı Olan Vergilemeye Giden Süreç”
Lebib Yalkın Yayınları Mevzuat Dergisi, Ocak,2014, İstanbul Sayı:121, 53-63

Engin İsmail“Enflasyonun Vergi Etkisi”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2000 s:111

Erginay, Arif, Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, 16.Baskı, Ankara, 1998.

Falay, Nihat, Maliye Tarihi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

Feld Lars, Torgler Benno “Tax Morale After The Reunification of Germany: Result From A Quasi Natural Experiment” S:29
http://www.yale.edu/leitner/resources/docs/paper_3_feld_torgler.pdf
(14/07/2014)

Gencil Ufuk, Kuru Elif, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi, Türkiye Değerlendirmesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 10 Sayı 20, 2012, 29-60.

Giray Filiz, Vergi Teşvik Sistemi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2008.

Günaydın İhsan, Benk Serkan,” Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemede Uluslar arası İşbirliğinin Önemi”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, Antalya, 2004

Güngör Tevfik, Dünya gazetesi s:2 (3nisan 2014)

Hartner Martina, Rechberger Silvia, Kirchler Erich, Schabmann Alfred, “ Procedural Fairness and Tax Compliance” Economic Anlysis & Policy, Vol 38, 2008, S:150

Hyun, Jin Kwon, Tax Compliance in Korea and Japan: Why are they different? Visiting Scholar of Policy Research Institute, Mnistry of Finance, Japan, 2005, S:5

İpek Selçuk, Kaynar İlknur, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları” Maliye Dergisi, Sayı 157, Temmuz Aralık 2009, 116-130

İpek Şelcuk, “Anadolu Halk Türkülerinde Vergi İsyanı” Ekin Basım Dağıtım, Bursa, 2010.

İpek Selçuk, Kaynar İlknur,“Vergiye Gönüllü Uyum” Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, Yönetim ve Ekonomi, 2009, Cilt 16 Sayı 1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, S:16

- Jeffrey A. Roth, Scholz John, "Taxpayer Compliance", Vol.1: An Agenda for Research, Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 1989.
- Karyağdı Nazmi, "Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi", Ankara Sanayi Odası, Sayı: 386, 2001.
- Kayan Ahmet, Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, Maliye Dergisi, Sayı: 135, 2000, 80-87
- Kirmanoglu Hülya, Kamu Ekonomisi Analizi, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 2009,.
- Konak Ahmet Cihad, "Türkiye'de Vergilemenin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Çalışma", 2009.
- Korkmaz Esfender, Vergi Yapısı ve Gelişimi, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- Kükreer Sami,"Türkiye'de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran 1999, Sayı:2 1-96
- La Porta Rafael, Lopez de Silanes Florencio, Shleifer Andrei, Vishny Robert "The Quality of Government" National Bureau of Economic Research Working Paper No:6727, 1998.
- Lozza Edoardo, Kastlunger Barbara, Tagliabue Semira, Kirchler Erich,"The Relationship Between Political Ideology and Attitudes Toward Tax Compliance: The Case of Italian Taxpayer, Journal of Social and Political Psychology, Sayı:1, 2013 51-73
- Martinez-Vazquez, J. and B. Torgler, The Evolution of Tax Morale in Modern Spain, Journal of Economic Issues. XLIII, 2009, 1-26
- Mohamad Ali Roshidi bin Ahmad, Hajah Mustafa bin Mohd Hanefah, Mohd Asri bin Mohd Noor, The Effects of Knowledge on Tax Compliance Behaviours Among Malaysian Taxpayers, <http://www.docstoc.com/docs/21229886/THE-EFFECTS-OF-KNOWLEDGE-ON-TAX-COMPLAICE-BEHAVIOURS-AMONG> (14/07/2014)
- Mucuk Mehmet, "Geçici Vergilerin Çalışma Sermayesi Üzerine Etkileri", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Araştırmalar Dergisi, <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/viewFile/358/353> (09/08/2014)
- Musgrave Richard, "Kamu Maliyesi Teorisi, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme"1958, Çev. Şener Orhan, Methibay Yaşar, Asil Dağıtım, 1.Kitap, Ankara,2004.
- Nkote Isaac Nabeta, Tusubira Nyende Festo, "Income Tax Compliance among SME's in Uganda: Taxpayers' Proficiencies Perspective, International Journal of Business and Social Science, 2013, 133-143

- Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Onbirinci Baskı, Şubat 2013, Ankara.
- Oktar Ateş, Vergi Hukuku, 3.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2008.
- Oz Yalama Gamze, Gumus Erdal, “Determinants of Tax Evasion Behavior:Empical Evidence from Survey Data”, CsCanada International Management Vol:6 No:2, 2013 S:22
- Ömürbek Nuri, Çiçek Hüseyin, Çiçek Serdar,”Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları” Maliye Dergisi, Sayı 153, Temmuz Aralık 2007, S:121
- Özşahin Şerife, Türkiye Ekonomisinde Finansal Liberalizasyon ve Ekonomik Büyüme Etkileşiminin ARDL Yöntemi ile Analizi, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2012, S:79
- Saraçoğlu Fatih “Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi” KMu İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:15 Aralık 2008 S:32
- Savaşan Fatih, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları-Vergi Barışı Uygulama Sonuçları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: VIII, Sayı: 1, 2006, 41-65
- Skinner Jonathan, “The Walfare Cost of Uncertain Tax Policy”, Nber Working Paper Series, National Bureau of Economic Research, 1986,
- Şahpaz Kadriye İzgi, Saruç Tolga Naci, “Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Sakarya Örneği” Sakarya Üniversitesi İktisat Dergisi, Sakarya, Aralık 2012 S:88
- Şen Hüseyin,” Olivera – Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma” Maliye Dergisi, 2003, s:8
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan, Vergi Hukuku 4.Baskı, Ekin Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- Şimşek Muammer, Kadılar Cem, Türkiye’de Beşeri Sermaye, İhracat ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkinin Nedensellik Analizi, C.Ü. İktisadi İdari Bilimler Dergisi, Cilt 11 Sayı 1, 2010, S:118
- Torgler Benno, “Tax Morale Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance” Universitat Basel, 2003.
- Tosuner Mehmet, Demir Cemil İhsan, “ Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri” Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14.Sayı, 2009.
- Tekbaş Abdullah, Dökmen Gökhan, “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı” Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz Aralık 2007, 195-213

- Torgler Benno, "A Knight without a sword or a Toothless Tiger? The Effect of Audit Courts On Tax Morale Switzerland" Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel,2004, 1-29
- Tuncer Mehmet, Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2002.
- Tuncer, Mehmet, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi" Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 7/1,2005
- Tuncer Mehmet, "Hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumuna etkisi ve Türkiye" Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, <http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/52/2/Tuncer-Mehmet.pdf> (Erişim Tarihi: 05/03/2014)
- Tuay Elif, Güvenç İnci, "Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı", Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın 51, 2007.
- Özsemerci Kemal,"Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri", Sayıştaş Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizi, Ekim,2003.
- Özer Levent, Vergilemede Global Eğilimler, Scala Yayıncılık, 1.Basım, İstanbul, 2009.
- Özkul İsmet,"Nüfus Artış Eğilimleri Alarm Veriyor" Dünya Gazetesi, 11/02/2014, S:6
- Şahpaz Kadriye İzgi, Saruç Tolga Naci, "Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler Sakarya Örneği" Sakarya Üniversitesi İktisat Dergisi, Sakarya, Aralık 2012 S:88
- Saraçoğlu Fatih "Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:15 Aralık 2008, 16-34
- Slemrod Joel, Blumenthal Marsha, "The Income Tax Compliance Cost of Big Business" Tax Foundation, Washington, 1993, 411-438
- Skinner Jonathan, "The Welfare Cost of Uncertain Tax Policy", Nber Working Paper Series, National Bureau of Economic Research, 1986, 1-22
- Uchitelle Elliot, "The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries" FRBNY Quarterly Review/Autumn, 1989, 48-53
- Vural İstiklal, Aktan Çoskun,"Vergi Rekabeti" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:22 Ocak-Haziran 2004, 1-18
- Wenzel Micheal, Tax Compliance and Psychology of Justice: Mapping the Field, Valerie A. Braithwaite, Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion, 2003, 41-69

Yakar Soner, Vergi Sorunları Dergisi Sayı:250, Temmuz 2009,
<http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=163> (12/06/2014)

Yaraşır Sevinç, "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi" Vergi Dünyası, 2013 Mart, 175-187

Yeldan Erinç, Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm, Birikim ve Büyüme, İletişim Yayınları, 16. Baskı, İstanbul, 2012.

İnternet Kaynakları

Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu 2014 Mayıs, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,
<http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8437,2014mayisayibutcegerceklesmeleriraporu.pdf?0&crefer=B49F68133F3AB0F6CB2AF199EA7433DF31F1804E1A63E58C1F1B695D93AE3FF6> (21/06/2014)

European Commision, Siplified Tax Compliance Procedures for SMEs, Haziran 2007,
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/support_measures/taxsimple/taxsimp_en.pdf (14/07/2014)

Australian Government of Treasury,
http://comparativetaxation.treasury.gov.au/content/report/html/15_Chapter_13.asp (04/03/2014)

European Commision, Siplified Tax Compliance Procedures for SMEs, Haziran 2007
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf (07/07/2014)

European Union, Taxation, http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/themes/02_taxation.pdf
(29/04/2014)

İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası "Arıkan: 299 vergi türü var, 2012 Yılında Bu Sayı Hızla Azaltılmalı", 2011
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/bulten/25122011_2011YiliVergileri.pdf

Anayasa Mahkemesi Kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110514-9.htm> (12/06/2014)

OECD İstatistik Havuzu, <http://stats.oecd.org/> (31/05/2014)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm

(31/05/2014)

Resmi Raporlar Ve Kaynaklar

Maliye Bakanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Oecd Guide Note, Compliance Risk Management, Managing and improving Tax Compliance, 2004

Australian Taxation Studies Program, Australian Taxation Office, Australian Tax Research Foundation, 1997,

http://archive.treasury.gov.au/documents/1009/HTML/docshell.asp?URL=05_Tax_Complexity_and_Compliance.htm (02/06/2014)

Irs Strategic Plan, 2005-2009, S:6 http://www.irs.gov/pub/irs-utl/strategic_plan_05-09.pdf (16/07/2014)

Income Tax Compliance by U.S. Citizens and U.S. Lawful Permanent Residents Residing Outside The United States and Related Issues, Department of the Treasury Office of Tax Policy, 1998.

Pricewatercooperhouse, Paying Taxes 2013, 2014

Kanunlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu