

**BİR VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ  
GELİŞTİRİLMESİ: MERSİN İLİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GÖKBEN GÜNEY**

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE**

**ANABİLİM DALI**

**MERSİN**

**AĞUSTOS - 2017**

**BİR VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ  
GELİŞTİRİLMESİ: MERSİN İLİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GÖKBEN GÜNEY**

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE**

**ANABİLİM DALI**

**Danışman**

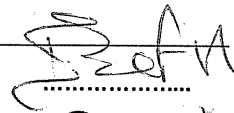
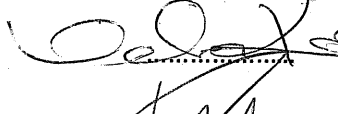
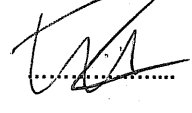
**Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI**

**MERSİN**


**AĞUSTOS - 2017**

## ONAY

Gökben GÜNEY tarafından, Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI danışmanlığında hazırlanan "Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Geliştirilmesi: Mersin İli Örneği " başlıklı bu çalışma aşağıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Görevi	Ünvanı, Adı ve Soyadı	İmza
Başkan	Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI	
Üye	Doç. Dr. Veli KARGI	
Üye	Doç. Dr. İlter ÜNLÜKAPLAN	

Yukarıdaki Jüri kararı Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 22...../...../2014 tarih ve 2017/214... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

  
Prof. Dr. Süleyman DEĞİRMEN  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



*Bu tezde kullanılan özgün bilgiler, şekil, tablo ve fotoğraflardan kaynak göstermeden alıntı yapmak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.*

## ETİK BEYAN

Mersin Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde belirtilen kurallara uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada,

- Tez içindeki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
  - Görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlâk kurallarına uygun olarak sunduğumu,
  - Başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda ilgili eserlere bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu,
  - Atıfta bulunduğum eserlerin tümünü kaynak olarak kullandığımı,
  - Kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı,
  - Bu tezin herhangi bir bölümünü Mersin Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı,
  - Tezin tüm telif haklarını Mersin Üniversitesi'ne devrettiğimi
- beyan ederim.

## ETHICAL DECLARATION

This thesis is prepared in accordance with the rules specified in Mersin University Graduate Education Regulation and I declare to comply with the following conditions:

- I have obtained all the information and the documents of the thesis in accordance with the academic rules.
- I presented all the visual, auditory and written informations and results in accordance with scientific ethics.
- I refer in accordance with the norms of scientific works about the case of exploitation of others' works.
- I used all of the referred works as the references.
- I did not do any tampering in the used data.
- I did not present any part of this thesis as an another thesis at Mersin University or another university.
- I transfer all copyrights of this thesis to the Mersin University.

25 Ağustos 2017 / 25 August 2017



Gökben GÜNEY

## ÖZET

Vergilendirme, ekonomik olaylarla iç içe olan bir olgudur. İzlenen ekonomik programın kaynak ihtiyacına göre vergi mevzuatında yapılan değişiklikler, vergi sisteminin yapısını olumsuz etkilemekte ve vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Temelde, devlet tarafından elde edilen kaynağın nereye aktarıldığı konusunda oluşan belirsizlikle yürütülen vergilendirme işlemi, mükellef odağında da belirsizlik yaratabilmektedir. Öyleyse, birey devlet ilişkisinde yeterli bilgi akışını gerçekleştirebilecek ve vergiye gönüllü uyumu sağlayacak faktörler önem taşımaktadır. Bu amaçla çalışmada, gönüllü vergi uyumunun tanımı, mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının nedenleri ve etkileri genel bir bakış açısıyla açıklanmaktadır. Öte yandan, vergiye uyumuyla ilişkilendirilebilen faktörler, mükellef odaklı bir şekilde psikolojik ve sosyolojik yönleriyle analize tabi tutulmaktadır. Bu doğrultuda, Mersin ili bazında yapılan anket çalışması sonucu SMMM, avukat, memur meslek gruplarına çeşitli sorular yöneltilmiştir. Çalışma bulguları, cinsiyet faktörünün vergiye gönüllü uyuma olan etkisinin geçerliliğini yitirdiğini vurgulamaktadır. Bunun yanında yaş, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi arttıkça vergiye gönüllü uyum kavramına olan ilginin arttığı ve evlilerin bekarlara göre vergiye gönüllü uyum konusunda daha bilinçli olduğu söylenebilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergiye Gönüllü Uyum, Mükellefin Tutum ve Davranışları, Vergi Algısı, Vergi İdaresi, Kamu Gelirleri

**Danışman:** Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI, Mersin Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Mersin.

## ABSTRACT

Taxation is a phenomenon on that is intertwined with economic case. According to monitored economic program resource needs, changes in the legislation, negatively affect the structure of the tax system and reduce voluntary tax compliance. Basically, taxation process which is carried out with the uncertainty about the transfer of the source by the state also creates uncertainty focus on taxpayers. Now than within individual and government relations to perform flow of an adequate inform and to ensure voluntary tax compliance factors are important. In this study for this aim, the definition of voluntary tax compliance causes and effects of attitudes and behaviors of taxpayers against taxes is explained by an overall perspective. On the other hand, the factors that can be associated with the tax compliance are subject to analysis in psychological and sociological aspects in a taxpayer-focused manner. In this direction various inquiries were made to the financial advisor, lawyer, civil servant profession groups with the questionnaire work made on Mersin province basis. The findings of this study emphasize that the gender factor has lost the validity of the effect of voluntary compliance. Moreover it can be said that as age, income level and educational level increase interest in the concept of voluntary compliance increases and that the married people are more conscious about voluntary compliance than the single people.

**Keywords:** Voluntary Tax Compliance, Taxpayer's Attitudes and Behaviors, Tax Perception, Tax Administration, Public Revenues

**Advisor:** Doç. Dr. İ. Erdem SOFRACI, Department of Public Finance, University of Mersin, Mersin.

## TEŞEKKÜR

Çalıőmamda yardım ve katkılarını esirgemeyen, her daim motivasyonumu sağlayan değerli danıőmanım Doç. Dr. İhsan Erdem Sofracı'ya, değerli hocalarımdan Doç. Dr. Veli Kargı'ya ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve yine değerli hocalarımdan biri olan Dursun Göktaő'a, her zaman desteklerini üzerimden eksik etmeyen aileme, ve yanımda olan tüm arkadaşlarıma teőekkürlerimi sunuyorum. Bu tez, BAP tarafından 2017-1-TP2-2249 proje koduyla desteklenmiştir. Maddi manevi tüm katkıları için BAP' a da teőekkürlerimi sunuyorum.



## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇ KAPAK	i
ONAY	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLOLAR DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
KISALTMALAR ve SİMGELER	xi
<b>1.GİRİŞ</b>	<b>1</b>
<b>2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM</b>	<b>2</b>
2.1. Literatürde Vergiye Gönüllü Uyum Hakkındaki Görüşler	2
2.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Süreci Belirleyen Etkenler	7
2.2.1. Ekonomik Etkenler	8
2.2.1.1. Gelir Düzeyi	8
2.2.1.2. Enflasyonist Ortam ve Ekonomik İstikrarsızlık	10
2.2.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı	11
2.2.2. Siyasi Etkenler	16
2.2.3. Kişisel Etkenler	18
2.2.3.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yüğü	18
2.2.3.2. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakış Açısı	20
2.2.3.3. Sosyo-Kültürel Faktörler	21
2.2.3.3.1. Devlete Duyulan Bağlılık ve Güven	21
2.2.3.3.2. Dini İnanç	23
2.2.3.3.3. Siyasal İktidara Bakış Açısı	23
2.2.3.4. Sosyal Demografik Faktörler	24
2.2.3.4.1. Yaş	25
2.2.3.4.2. Cinsiyet	26
2.2.3.4.3. Medeni Durum ve Aile Ölçeği	27
2.2.3.4.4. Eğitim Düzeyi	27
2.2.3.4.5. Mükellefin Mesleği	28
2.2.3.4.6. Mükelleflerin Kamu Harcamaları ile İlgili Düşünceleri	28
2.2.4. Diğer Etkenler	31
<b>3. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ İŞLEYİŞİ</b>	<b>36</b>
3.1. Vergiye Gönüllü Uyum Hususunda Yaşanan Güçlükler	36
3.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Avantaj ve Dezavantaj	37
3.3. Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Önemli Aşamaları	42
3.3.1. Uyum Getirilerinin Değerlendirilmesi	44
3.3.2. İçeriğin İşletilmesini Anlama	45
3.3.3. Riskleri Tespit Etme	46
3.3.4. Riskleri Değerlendirme ve Önceliklendirme	48
3.3.5. Uyum Davranışlarını Analiz Etme	49
3.3.6. Davranış Stratejilerini Belirleme	50
3.3.7. Sürecin dokümantasyonu	52
3.3.8. Performansı İzleme ve Sonuçlarını Değerlendirme	53
3.4. Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulayan Ülke Örnekleri	56
3.4.1. Avustralya Vergi İdaresi(ATO)	56
3.4.2. Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC)	58
3.4.3. Avusturya Federal Maliye Bakanlığı	59

3.4.4. Amerika İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service)	61
<b>4. BİR VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ GELİŞTİRİLMESİ: MERSİN İLİ ÖRNEĞİ</b>	64
4.1. Araştırmanın Amacı	64
4.2. Araştırmanın Kapsamı	64
4.3. Metodoloji	65
4.4. Demografik Bilgiler	66
4.5. Faktör Analizi	67
4.6. Bulgu & Yorumlama	68
4.6.1. Güvenirlik ve Geçerlilik Analizleri	68
4.6.2. Demografik Faktörlerle İlişkili Bulgular	72
<b>5. SONUÇLAR ve ÖNERİLER</b>	81
<hr/>	
KAYNAKLAR	84
EKLER	92
ÖZGEÇMİŞ	97
<hr/>	



## TABLULAR DİZİNİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo 1. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı(%)	9
Tablo 2. Kayıt Dışı Ekonomi Tahmin Sonuçları Input-Output Yöntemi(Milyar TL)	13
Tablo 3. Vergi Türleri İtibariyle 2015 Yılı Vergi İncelemesi Sonuçları(TL)	13
Tablo 4. Bölgelere Göre Kayıt Dışı İstihdam Oranı(%)	15
Tablo 5. Kurumlara Güven Derecesi(%)	17
Tablo 6. 2017 Yılı Şubat Ayı Kamu Harcamalarının Ekonomik Sınıflandırılması(Kümülatif)	30
Tablo 7. Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları(%)	32
Tablo 8. 2016 Yılı Uzlaşma Sonuçları	34
Tablo 9. Faal Mükellef Sayıları(2017 Haziran Ayı İtibariyle)	38
Tablo 10. Mersin İli Faal Mükellef Sayıları(2017 Haziran Ayı İtibariyle)	38
Tablo 11. Sembolik Risk Derecelendirme Matrisi	48
Tablo 12. ATO Vergi Uyum Modeli	49
Tablo 13. Avusturya Federal Maliye Bakanlığı 2014-2016 Yılları Arası Vergi İle İlgili Göstergeler	60
Tablo 14. 2014-2016 Yılları Arası Vergi İle İlgili IRS Verileri	63
Tablo 15. Anket Demografik Bilgiler	67
Tablo 16. KMO and Bartlett's Test	68
Tablo 17. İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği Boyutunda Güvenirlik Analizi	68
Tablo 18. Vergiye Gönüllü Uyum Boyutunda Güvenirlik Analizi	69
Tablo 19. Vergi Politikalarının Önemi Boyutunda Güvenirlik Analizi	70
Tablo 20. Kamu Geliri Harcama Etkinliği Boyutunda Güvenirlik Analizi	71
Tablo 21. Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği Boyutunda Güvenirlik Analizi	72
Tablo 22. Hipotez Gruplarının Cinsiyete Göre Analizi	72
Tablo 23. Hipotez Gruplarının Yaş Grubuna Göre Analizi	73
Tablo 24. Hipotez Gruplarının Mesleklere Göre Analizi	75
Tablo 25. Hipotez Gruplarının Medeni Duruma Göre Analizi	76
Tablo 26. Hipotez Gruplarının Gelir Durumuna Göre Analizi	77
Tablo 27. Hipotez Gruplarının Eğitim Durumuna göre Analizi	78
Tablo 28. Hipotez Gruplarına Göre Boyutlar Arası Korelasyonlar	79

## ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1. Risk Yönetimi İŞleyiş Modeli	43



## KISALTMALAR VE SİMGELER

Kısaltma/Simge	Tanım
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Avustralya Vergi Dairesi
BMVDB	Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
BÜİS	Bandrollü Ürün İzleme Sistemi
CIAT	Amerikan Merkezli Vergi Daireleri
DATAP	Dava Takip Projesi
DGE	Dinamik Genel Denge Modeli
DIF	Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi
DYİAS	Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
HMRC	Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi
IOTA	Avrupa Birliği Merkezli Vergi İdareleri Teşkilatı
IMF	Uluslararası Para Fonu
IRS	Amerika İç Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVİRA	KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
KEÖS	Kamu Elektronik Ödeme Sistemi
KMO	Örneklem Yeterliliği Ölçüm Testi
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
MERAK	Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli
MIMIC	Çoklu Göstergeler-Çoklu Nedenler Modeli
NAO	Ulusal Denetim Ofisi
NRP	Ulusal Araştırma Programı
OBD	Otomatik Bilgi Değişimi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
ÖSYM	Ölçme Seçme ve Yerleştirme Merkezi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
POS	Satış Noktaları Terminali
RA-FIT	Gelir İdareleri Mali Bilgi Aracı
RA-GAP	Gelir İdareleri Boşluk Analiz Programı
SARP	Sahte Belge Risk Analiz Sistemi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
TADAT	Vergi İdaresi Teşhis Değerlendirme
TAKKOM	Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMP	Vergi Mükellefleri Uyum Ölçüm Programı
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRK-İŞ	Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VEDOP	Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VEDOS	Vergi Denetmenleri Otomasyonu Sistemi
VEGAS	Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi

VİMER  
YBS  
YÖK  
WB

Vergi İletişim Merkezi  
Yönetim Bilgi Sistemi  
Yükseköğretim Kurulu  
Dünya Bankası

---



## 1.GİRİŞ

Devletlerin, ekonomik faaliyetlerini idame ettirebilmeleri için bireyleri vergilendirmeleri önemli bir kaynak unsurudur. Türkiye Cumhuriyeti'nde de, tıpkı diğer devletler gibi vergi gelirleri ülkenin refahı ve kalkınması için önem taşımaktadır. Türk vergi hukuku vergi tanımlamalarına bakıldığında, verginin “zorla alınabilme” cebrilik niteliği üzerinde durulmuş ve hatta bireyler vergi ödeme yoluna gitmezlerse, bazı cezai şartların mevcudiyetinden bahsedilerek, uygulanabileceği öne sürülmüştür. Günümüzde bilişimin, teknolojinin ve yatırımın, ülkeler arası rekabeti gerektirdiği bir dünyada, verginin kamu gelirlerini arttırma işlevine yoğunluk kazandırmak ve zorla almak verimsizliğe neden olabilmektedir. Bu nedenle, vergicilikte öne çıkarılması gereken nokta gönüllü uyumdur.

Vergiye gönüllü uyumu, bireylerin kendi ceplerinden devlete bir borç olarak gördükleri miktarı, devletin yürüttüğü faaliyetlerin memnuniyetiyle doğru orantılı bir biçimde, 'kamu harcamalarına katılma bedeli' olarak sunması şeklinde özetleyebiliriz. Dolayısıyla ulus devletlerin, vergicilikte cebrilik unsurunu yalnızca istisnai durumlarda başvurulması gereken bir yol olarak görmeleri gerekmektedir.

Bir toplumda kayıt dışılığa neden olan vergi uyumsuzluğunun, vergiye gönüllü uyuma nasıl evrileceğinin, mükellef odağında araştırılması son derece önemlidir. Daha önce yapılmış çalışmalarda, incelenen konu hakkında mali sosyoloji yönünde yeterince vurgu yapılmadığı gözlemlenmiştir. Mükellef davranışlarını inceleyecek olan çalışmamızda, vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen sosyal ve psikolojik dinamikleri açıklamakta fayda görülmektedir. Bunun yanı sıra parçadan bütüne gidilerek, Mersin ilinde yapılan çalışmamız ışığında, Türkiye açısından izlenmesi gereken politika ve önerilerin belirlenmesinin, sağlıklı ve gerçekçi olabileceği düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümde, ilk olarak vergiye gönüllü uyumun tanımı, vergiye gönüllü uyumun esasları ile teorik ve tarihsel altyapısına değinilmekte, daha sonra vergiye gönüllü uyum konusunda süreci belirleyen etkenler ele alınmaktadır.

İkinci bölümde ise; vergiye gönüllü uyumda yaşanan güçlüklerden bahsedildikten sonra vergiye gönüllü uyum konusunda avantaj ve dezavantaj, bir vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamaları incelemeye tabi olmakta, ardından da vergiye gönüllü uyum konusunda öne çıkan ülke uygulamalarına yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, Mersin ili merkez ilçesinde uygulanan anketle ilgili olarak araştırmanın metodolojisi, araştırmanın bulguları, sonuçları ve değerlendirmesi yer almaktadır.

## 2. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM

Vergi sosyolojik ve psikolojik boyutları olan bir kavram olarak ele alındığında, mükelleflerin vergiyi kabul edip ödemesi, mali sistem açısından olumlu bir süreçtir. Aksi düşünülürse; vergi uyumsuzluğu ve onun bir parçası olan kayıt dışı ekonominin yüksek boyutlara ulaşması, kamu faaliyetlerinin rakamsal olarak ve kalite açısından düşmesine neden olarak, ekonomik büyümenin yavaşlamasını beraberinde getirir. Küresel anlamda, birbirine kümelenmiş birden fazla ulus devlette yaşanan bu yavaşlama, kartopu etkisiyle küresel ekonomiye yayılacağından, olumsuz dışsallık yaratabilmektedir. Bu bağlamda, 1970'lerden itibaren küresel ekonomi, elektronik ticaret gibi olguların gündeme gelişiyle, devletin küçültülmesi politikalarının ve vergi toplamının cebrilikten gönüllülüğe dönüşümü konularında, vergiye gönüllü uyum olgusunun ne olduğunu kavrayabilmek önem taşır.

### 2.1. Literatürde Vergiye Gönüllü Uyum Hakkındaki Görüşler

En genel tanımıyla vergi uyumundan söz edersek, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma derecesi şeklinde ifade edilebilir (James & Alley, 2004: 29).

Hükümet-birey ilişkisinde, vergi uyumu konusunda, hükümet perspektifinden yapılan bir başka tanımlama da şu şekildedir: "Vergi kanunları, cezai yaptırımı olan kanunlar olduğundan, vergi mükelleflerinin uyma zorunluluğu vardır. Dolayısıyla, hükümetin vergi uyumundaki rolü ile gönüllü uyum, vergi ödeyicilerinin kanunda öngörülen şekilde davranmasını ifade eder" (Manhire, 2015: 12).

Bu tanımlamalardan yola çıkılarak, vergi uyumunun hükümet-birey ilişkisinde ağırlıklı olarak hükümet desteğinde ortaya çıktığı, yasaların belli şartlara bağladığı bir vergi uyumunun nasıl gönüllü bir şekilde yürütülebileceği düşünülebilir. Ayrıca, vergi yasalarına yüzde yüz uyumun vergi uyumunu yüzde yüz sağlayıp sağlayamayacağı tartışılabilir. Ancak unutulmamalıdır ki, mükellefi vergi ödemeye zorla ikna etmeye yönelik uygulamalar, onları daha fazla vergi ödeme ve bürokratik işlemlere maruz kalma durumlarından dolayı, ekonomik faaliyetlerini azaltıcı davranışlara yönlendirebilir. Öyleyse bireyler, vergi gelirlerini halkın ortak cüzdanı olarak düşünebileceği, ve kendi gelirlerinden bu cüzdana katkı yapmayı dileyeceği tutarda gönüllü uyuma razı olmaktadır.

Literatürde, vergi uyumunu pek çok perspektiften ele alan çalışmalar mevcuttur. Vergi uyumu konusundaki araştırmalar, ilk olarak Michael G. Allingham ve Agnar Sandmo tarafından gerçekleştirilmiştir. Allingham ve Sandmo'ya göre vergi beyanı, belirsizlik altında verilen bir karardır. Bunun nedeni ise, vergi otoritelerinin, bireylerin gelirini tam beyan edebilmesi için, vergi ödemeyenleri otomatik bir şekilde tespit edip cezalandırabileceği bir sisteme sahip

olamaması olarak görülmektedir. Teoriye göre, mükellefler iki şekilde seçim yapabilmektedir; mükellefler gerçek gelirini beyan edebilirler, ya da gerçek gelirinden daha azını beyan edebilirler. Gerçek gelirinden daha azını beyan etme olasılığı ise, vergi otoriteleri tarafından incelenip incelenmemesine, ve cezaların yüksekliğine(caydırıcılık faktörlerine) bağlıdır (Allingham & Sandmo, 1972: 324).

Allingham-Sandmo modeli olarak adlandırılan Rasyonel Tercih Teorisi, toplumdaki bireyleri, kendi faydasını ençoklaştırmaya çalışan, vergiyi ise minimize eden homoeconomicus(iktisadi birey) olarak ele almaktadır (Aktan,2012: 15).

Allingham ve Sandmo'nun 1972 yılında vergi uyumu ile ilgili yaptığı ilk çalışmanın, 1968 yılında Gary S.Becker 'in "Suç ve Ceza: Ekonomik Yaklaşım" adlı çalışmasından geliştirildiği bilinmektedir. Becker bahsedilen çalışmasında, temel bir perspektifle ulus devletlerin, kanunlarla bireysel ve mülkiyet haklarının yanı sıra, ekonomik aktiviteleri de düzenlediğinden bahseder. Ayrıca adı geçen çalışma, birey odaklı bir bakış açısıyla mevzuatın yürürlüğe girmesinde ayrılan kaynaklar ile cezaların nasıl belirlendiğini sorgular (Becker, 1968).

Vergi uyumuna yönelik yapılan ilk çalışmalardan hareketle, 45-50 yıllık bir dönemden beri bu konunun tartışıldığı söylenebilir.

Denetimlerin uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin etmeye çalışan Allingham Sandmo'nun çalışmasını; Roth, Scholz, Witte(1989), Cox, Dubin, Graetz, Wilde(1990), Erard (1992) çalışmaları takip etmiştir (Plumley, 1996: 3). Vergi uyumunda denetimin genel etkilerini vurgulayan bu çalışmalar sosyo-kültürel değişkenleri ele almadığından, zamanla geliştirilmeye ihtiyaç duymuştur.

Denetimlerin, uyumluluk üzerindeki dolaylı etkisini tahmin ederek Rasyonel Tercih Teorisi'ni açıklayan çalışmalar, aslına bakılırsa uygulamayla doğru orantılıdır. Çoğu gelişmekte olan ülkeler ile, gelişmemiş ülkelerde vergi denetiminin yetersiz olması söz konusu olduğundan, mükellefler vergi kaçırma daha cesaretli olabilmektedir. Ancak, denetim oranı tek başına ele alındığında, vergi uyumunu ile ilgili net bir kanıya varmada yetersizdir.

Tauchen, Witte ve Beron(1989)'da "1979 Taxpayer's Compliance Measurement Program (Vergi Mükellefi Uyum Ölçüm Programı)" ile mikro veri tabanında kesitsel bir çalışma yaparak, denetimlerin uyum üzerindeki etkisinin zayıflığını vurgulamıştır (Plumley, 1996: 3).

Vergi uyumu konusunda yaygın görüşlerden bir diğeri de, mükellefin kendi kendine gönüllülüğüne dayalı vergi ödeyebilme kabiliyetinin dışsal etkenlere bağlı olduğu, ancak temelde içten gelen bir dürtünün(ahlak, etik, bilinç, kültür) de etkili olabileceğidir.

Vergi uyumu olgusunu açıklamak, bir yandan mükelleflerin devletin otoritesinin gereği olarak verginin ödenmesi gereken bir yükümlülük olduğunun farkına varması, diğer yandan ise mükelleflerin vergi oranlarını yüksek bulmalarından dolayı vergiye uyum konusunda sıkıntı yaşadıklarını ifade etmesi noktasında çelişen durumları barındırır. Dolayısıyla, devletin

belirlediği vergi oranlarına mükellefin uyum sağlayabilmesi, gelirinden harcayacağı bu miktarı kabul ederek ödeyebilmesine bağlıdır.

Tarihsel süreçte, vergi oranlarının mükellef üzerinde vergi tazyikine neden olacak şekilde belirlendiği “Poujade Hareketi” dönemin ilk, ve en önemli vergi reaksiyonu olarak kabul edilmiştir. Kenan Bulutoğlu, 1953 yılında gerçekleşen Poujade ayaklanmasını Fransa'nın en fakir eyaleti olan Lot kasabasında, mükelleflerin verginin tahsiline fiilen engel olması ve ödenecek vergiyi kabul etmemesini, maliye ve siyasetin sıkı ilişkisinin bir sonucu olarak görmüştür (Bulutoğlu, 1958).

Vergi oranlarının yüksek olması, ceza miktarı, denetim oranı gibi değişkenlerin vergi uyumunu açıklamada salt yeterlilik sağlayamaması üzerine geliştirilen ve sosyo kültürel değişkenleri içeren Ahlaki Duygular Teorisi, vergi uyumunu etkileyen faktörlere tamamlayıcılık katmaktadır.

Ahlaki Duygular Teorisi, bireyi homo-economicus olarak görmek yerine, bireyin etkilendiği tüm değişkenleri ele alıp psikolojik algılarını inceleyerek onların ekonomik sistemdeki davranışlarını açıklamamıza yardımcı olmaktadır.

Bireyi psikolojik yönleriyle ele alan Ahlaki Duygular Teorisi, rasyonel güdüler dışında bireyin sahip olduğu diğerkam güdüsünü, tercih belirlemede önemli bir etken olarak görür. Toplumu oluşturan bireylerin, bencil duyguları dışında başkalarının yararını da kendi yararı kadar düşünebileceğini açıklayan diğerkam güdüsü(altruizm), insanların toplu yaşama bağlılığı fikrine dayanmaktadır. Bireyler bir arada olduğu sürece birbirlerinin gelişimine destek olurken, kendi gelişimlerini de tamamlayarak refahlarını artırırlar.

Vergi ahlakı ve buna bağlı vergi uyumu hususunda diğerkâmlık önemli bir unsurdur. Çünkü vergi ödemek; kolektif faaliyetlere katılım hususunda siyasi otoriteye bağlı yaşayan, topluma aidiyetlik duygusu barındırmayıp bencil yaşayan bireylerin yanında diğerkâmcı bireyleri de içinde barındıran bir faaliyettir. Toplumdaki tüm bireylerin bencil yaşayan bireylerden oluşması toplumsal refah açısından çeşitli sıkıntılar doğuracağından, bencil şekilde yaşamını sürdüren bireyleri diğerkâmcı bireyler haline getirmek devletin görevidir. Bu dönüşümün, tıpkı bir sihirli değnek gibi birden oluşması beklenemez. Ancak, devlet toplumu bütünleştirmek adına yapacağı faaliyetlerle bunu destekleyebilir. Nitekim gönüllü uyum da bu faaliyetlerden bir tanesidir.

Siyasi aktörlerin, vergi ödemedeki kurguladığı politikaları içsel motivasyonu ile birleştiren bireyler, bu birleşim düzeyinde kamu faaliyetlerine katılmak isteyecektir. Nitekim, vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişkin olduğu ülkelere bakıldığında, vergi, hizmet talep etme ve hizmeti alma özgürlüğü biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Bu ülkelerde içsel motivasyonun neden bu denli yüksek olduğu ileriki bölümlerde incelenecek olup, çalışmamızın bu kısmında içsel motivasyonu etkileyen ahlak ve bilinç kavramlarını vergi ile ilişkilendirmeyi uygun bulmaktayız.

Verginin zorunluluğundan ziyade, iç huzurla, usulüne uygun olarak, bir hediye gibi devlete verilmesini öngören Novadis'e göre; "İnsan, vergilerini sevgilisine bir buket çiçek verdiği gibi ödemelidir" (Cansız, 2006: 116).

Dünyada, devlet ve bireyler arasındaki ilişkilerin gelişimi adına bilinç düzeyini artırıcı çeşitli politikalar uygulanıyor olsa da, bireylerin doğuştan sahip olduğu veyahut sonradan kazandığı bir takım algısal mekanizmalar, bilinç düzeyini olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir.

Konuyu, maliye literatüründeki mali yanılısama kavramı ile daha ayrıntılı açıklamaya çalışalım.

Puviani(1903)'nin çalışmasından etkilenen Buchanan ve Wagner'e göre(1977); vergi ödeyicileri yüksek bilgi maliyetlerinden dolayı(vergilerin artan oranlılığı, vergilerin karmaşıklığı, vergilerdeki otomatik artışlar, vergileme yerine borçlanma ve para basma gibi faaliyetler gibi unsurların etkisini gözetmeksizin) dönemler arası bütçe kısıtının farkına varmazlar (Schuknecht, 2004: 8). Bireyler, kamu kesimini ödedikleri vergilere göre değerlendirdiklerinde, kamu hizmeti talepleri de buna bağlı olarak artar ya da azalır (Kirmanoğlu, 2011: 242). Vergi ödeyicisi algısının ne yönde olduğu politik birimler için önem taşıdığından mali yanılısama, uzun dönemde vergi yükünün artabileceğini öngöremeyen bireyler için olumsuzluk teşkil etmektedir. Dolayısıyla siyasi birimler, konjonktüre göre vergi gelirlerini arttırma adına, mali yanılısamayı yaratmak ya da beslemek isteyebilirler. Ancak bu durum, bireyin vergi ile ilgili bilincini zedeleyebilir.

Yukarıdaki durum göz ardı edildiğinde(mali yanılısamanın vergi bilincini olumsuz etkilemediği bir toplumda), kamu hizmetlerinin karşılanmasında verginin öneminin farkında olan bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirme isteğinin düzeyi, yani vergi bilinci artar (Akdoğan, 2003: 180-181).

Cullis ve Jones(1992) bireylerin iki tür yanlış bilince sahip olduğunu savunmuştur. Bunlardan biri; kamu hizmetinden kaynaklanan vergi yükünü tahmin etmeyen yani mali yanılısamaya maruz bırakılan optimist(iyimser) bilinç, diğeri ise; vergi yükünü aşırı tahmin eden yani vergi ile alınan kamu hizmetini karşılaştırdığında devletin elde ettiği geliri haksız gören pesimist(kötümser) bilinç türüdür (Cullis & Jones, 1992: 416-419).

Öyleyse, bireylerin üzerindeki vergi yükünü tam olarak algılayamadıkları bir toplumda, her iki yanlış bilinç türüne rastlamak muhtemeldir. Bu nedenle, başarılı bir vergi sistemi için temel şartlardan birisi bilinçtir.

Vergi kitaplarında çokça rastladığımız diğeri bir kavram olan vergi ahlakı; vergisel yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz olarak ifa edilmesi anlamına gelmektedir (Schmölders, 1976: 111).

Peki bireyin vergi ahlakını hangi etkenler şekillendirir? Bireyler vergi ahlakının oluşmasında hangi unsurları önemsemektedir?

Her şeyden önce Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ya da gelişmiş ülkelerin bir kısmında var olan temel sorun, toplumdaki her bireyin erdem duygusuna sahip olmaması nedeniyle, bir takım yasal müeyyidelerle toplumsal ahlakilik seviyesi arttırılmaya çalışılmasıdır.

Vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırmanın bir toplumda dışlanma ve refah kısıtlayıcı baskı içermesi, ahlakiliği etkilemekle beraber, toplumun vergileri “tüm bireylerin refahını sağlayıcı ortak cüzdan” olarak düşünen mükelleflerden oluşması da, ahlakilikte önemli unsurlardandır. Ortak cüzdan anlayışı oluştuğu takdirde, bireylerin devletten beklediği, kayıt dışılığın önlenmesi ve toplumdaki hiçbir bireye ayrıcalık tanınmadığı, cezalar ve yaptırımlar karşısında tüm bireylerin eşit olduğu hususudur. Devlet kuralları uygularken uzlaşmacı bir tavır izlediğinde, uzun vadede vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı düşünülmektedir.

Öte yandan, vergilerin haksız yere alındığına dair düşüncelere sahip olan bireyler için de vergilerin ne için alındığı, nereye harcanacağı ve mali sömürüyle karşılaşılacağı net olarak ortaya konulması gerekmektedir. Öyleyse, toplumu meydana getiren vatandaşların her birinde bulunmasının toplumsal refahı arttırmada önemli olduğunu bildiğimiz ahlak kavramının ne anlama geldiğini ve vergilendirilmeyle ilişkisini açıklamaya başlayalım.

Adam Smith 1759 yılında, “The Theory of Moral Sentiments” adlı kitabında, ahlakın meydana geldiği unsurları tartışırken, temelde iki soru üzerinde düşünmekten bahseder (Smith, 1759: 139):

- Erdem hangi duyguları barındırır?
- Erdemin içerdiği duyguları barındıran karakter bizi hangi davranışlara yöneltir?

Yukarıdaki sorular erdemın hedonist ve alturist duygularla olan ilişkisine vurgu yapmaktadır.

Tarihsel süreçte felsefe kitaplarında, erdem ve ahlak konuları sık sık tartışılan konular olup, Sokrates, Eflatun ve Aristoteles gibi önemli filozofların çalışmalarında yer almıştır.

Eski Yunan felsefesinde de çeşitli tanımlamaları yapılan ahlak kavramına, Bentham faydacı felsefeyle birleştirilerek farklı bir boyut kazandırmıştır. Benthamcı düşünceye göre faydacılık, insan davranışının ahlakiliğini sorgulamada, hedonist duyguları barındırır (Güriz, 1963: 2). Bireylerin, arzu ettiği şeylerin peşinden gitmesine neden olan duygu hazdır. Faydacı felsefeye göre insan, doğuştan gelen bir güdüyle haz veren şeylere istek gösterirken, acı veren şeylerden kaçınır (Kirmanoğlu, 2011: 9).

Bentham'ın ahlak teorisinde; bireyler yapmış oldukları eylemlerle mutluluğu yakalama, acıyı yok etme eğiliminde olduğu sürece doğru bir eylem içindedir (Yıldız, 2014: 18). Bu bağlamda bütün düşünceler ahlakiliğin iyi olma, adil olma, bilgi gibi kıstaslara bağlılığını ortaya koymaktadır.

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin gelişkin olduğu bir toplumda, mükellef açısından yükümlülüklerin sorunsuz işleyeceği düşünülebilir. Ancak vergi idaresi ve vergi ödeyicisi arasındaki ilişkinin sağlıklı işleyişinde, maddi edimin yerine getirilmesi söz konusu olduğundan, hükümetin bireylere yaklaşımı da önem taşımaktadır.

Vergi uyumunda, hükümet birey ilişkisini açıklayan çalışmaların öncülerinden Feld ile Frey; mükellef ve vergi otoritesi arasında karşılıklı saygı ve hoşgörü ile birbirine ortaklık ilişkisi içinde davranmayı, psikolojik vergi sözleşmesi olarak ele almaktadır. Psikolojik vergi sözleşmesi yapılmadığında, örneğin vergi idareleri, mükelleflere hiyerarşik düzende üst-ast ilişkisi içerisinde yaklaşmaya kalktığı takdirde, bireylerin vergi kaçırmaya eğimli olduğu ifade edilmektedir (Feld & Frey, 2007: 104).

Nitekim, son yıllarda ana akım neoklasik yaklaşım çerçevesinde uygulanan neoliberal politikalar sonucunda vergi politikaları, vergi yükü, devletin finansman kaynakları ve ekonomik sistemin işleyişi bir dönüşüm geçirmektedir. Bu dönüşümün iki ayağında birey ve devlet arasındaki ilişkiler yeniden şekillenmektedir. Yalnız maliye politikalarında yaşanan dönüşüm değil, aynı zamanda konjonktür de sürecin işleyişine katkı sağlamaktadır. Bu anlamda kritik nokta, vergi uyumuna etki eden faktörler ışığında vergi uyumsuzluğunun nedenlerini belirlemek ve buna uygun politikaları sürdürmek olmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, vergiye gönüllü uyum konusunda süreci belirleyen etkenler irdelenecektir.

## **2.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Süreci Belirleyen Etkenler**

Vergiye uyum üzerinde etki yaratan değişkenleri ele alan Rasyonel Tercih Teorisi'nin zamanla yeterliliğinin sorgulanması üzerine ön plana çıkarılan Ahlaki Duygular Teorisi, vergiye uyumu etkileyen faktörlere sosyal, kültürel psikolojik, dinsel ve etik faktörleri eklemektedir. Tarihsel süreçte yapılan mükellef odaklı çalışmalar, toplumsal değişkenlerin neler olduğunu ve vergiye uyumunu hangi boyutlarda etkilediğini araştırmayı hedeflemiştir.

Toplumsal değişkenlerin ve ulusal kültürün ülkenin vergi kaçırma tutum ve davranışını etkilediği yönündeki çalışmalar, Hofstede' in analizi ile dört farklı yaklaşımla açıklanmaktadır (Sakinç & Cura, 2012: 48-49);

- Belirsizlik Toleransı; bireylerin belirsizlik ve kargaşadan rahatsızlık duyma derecesini ifade etmektedir. Belirsizlik ve kargaşanın hoşgörüyü olumsuz etkileyeceğinden hareket ederek, hükümetin kanunların ve düzenlemelerin var olduğu bir sistem kurma gereksinimi oluşmaktadır. Aksi takdirde kaotik ortam, insanları daha korumacı politikalara itecektir.
- Bireysellik Ölçütü; insanların kendini "ben" ya da "biz" olarak algılama ölçütüdür. Bireysellik ölçütü fazla olduğunda bireysel haklar ve bireysellik fazla, düşük olduğunda

ise daha kolektif ülkelerin bireyler arasındaki bağı oluşturduğu belirtilmektedir. Bu savdan hareketle, ülkede 'biz' düşüncesinin yaygınlaşmasının ülkenin kalkınmasına olumlu katkı sağlayacağı kanaatine varılabilmektedir. Dolayısıyla bu ölçüt diğerkamlılıkla vergiye uyum arasındaki sıkı ilişkiyi yansıtmaktadır.

- Erkillik Ölçütü; toplum içinde farklılaşmış cinsiyet rolünün derecesini anlatmaktadır. Ülkenin cinsiyete yönelik yüksek bir erkillik ölçütü ülkenin başarı, kahramanlık, girişkenlik ve maddi başarı ile ilgili unsurların baskınlığını göstermektedir. Düşük erkillik ölçütü yani feminen görünüm ise ülkenin ilişki, alçak gönüllülük, yaşam kalitesi gibi unsurlarını öne çıkartmaktadır.
- Güç Uzaklığı Ölçütü; hiyerarşinin kurumlar ve örgütlerdeki eşit olmayan güç dağılımının kabul edilebilirliğidir. Buradan hareketle yüksek güç uzaklığının vatandaşların güç ve refahını eşitsizliklerini arttırdığı, düşük güç uzaklığı tersini ifade etmektedir. Bu bağlamda, geçiş ekonomileri Ortadoğu ülkeleri ve Asya ülkelerinde yüksek güç uzaklığına sahip olduğu ve kayıt dışılığın yaygın olduğu bilinmektedir.

Bizim çalışmamızda ise vergiye uyumu belirleyen etkenler ekonomik etkenler, siyasi etkenler, kişisel etkenler olarak üç temel başlık altında incelenecektir.

### **2.2.1. Ekonomik Etkenler**

Bireylerin vergilere uyumunu etkileyen ekonomik faktörler milli gelir düzeyi, enflasyonist ortam ve ekonomik istikrarsızlık, kayıt dışı ekonominin varlığı, gibi değişkenlerdir.

#### **2.2.1.1. Gelir Düzeyi**

Milli gelir ile gönüllü uyum ilişkisinde, milli gelir düzeyinin artışının vergi uyumunu arttırdığı yönünde çalışmalar olduğu gibi, vergi uyumsuzluğunu arttıracığına yönelik bulgular içeren çalışmalara da rastlanmaktadır.

Bilindiği üzere gelir, bireylerin ekonomik davranışlarını yönlendirdiğinden, vergi ödeme eğilimini doğrudan etkilemektedir. Vergi uyumunun bileşenleri olarak kabul edilen gerçek vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi, gelir düzeltmeleri, gelirden yapılacak indirimlerin doğru hesaplanabilmesi, vergi beyannamesinin zamanında düzenlenmesi nihayetinde vergiye tabi gelirin doğru beyan edilmesi gelir düzeyiyle ilişkili olarak vergiye uyumu etkileyen süreçler olmaktadır (Bülbül, 2014: 31).

Bireyler vergi ödediklerinde gelirlerinde bir azalma yaşanacağından vergiyi bir yük olarak hissederler ve dolayısıyla hoşnutsuzluk yaşarlar (Arslan, 1994:30). Vergi ödeyen bireylerin refahları toplamı, devletin bu vergilerle yaptığı harcamalardan yararlananların refah

artışından daha düşük olduğu toplumlarda vergi yükünün artması olumlu karşılanabilmektedir (Erdoğan, 2013: 5).

Alınan vergi toplumsal refahı arttırmada bir araç olarak düşünüldüğünden bireysellik ölçütünün düşük olduğu, verginin refah arttırmada bir unsur olarak görüldüğü ülkelerde, vergi yükünün artması bireyleri vergi uyumsuzluğuna yönlendirmemektedir.

Gelişmiş ülkelerde refah seviyesinin yüksek olmasının yanı sıra kişi başına düşen gelirin, satın alma gücünün de yüksek olması nedeniyle, vergi miktarının gelir içindeki payı düşük düzeyde gözükmemektedir. Bu nedenle, gelişmiş ülkelerde vergiye uyumun daha yüksek olduğu ifade edilmektedir (Yaşar Çil, 2012: 53).

**Tablo 1:** Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı(%)

Ülkeler	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Avustralya	27.08	25.83	25.60	26.27	27.36	27.56	27.85	-
Avusturya	41.40	40.97	40.83	41.02	41.67	42.53	42.82	43.46
İngiltere	33.01	31.55	32.53	33.40	32.70	32.47	32.07	32.52
ABD	25.69	23.02	23.49	23.90	24.07	25.66	25.88	26.36
Türkiye	24.22	24.64	26.20	27.83	27.64	29.27	28.76	30.03

**Kaynak:** (www.oecd.org, OECD Tax Revenue)

Tablo 1'de ilerleyen bölümlerde yer vereceğimiz üzere, vergiye gönüllü uyum programını başarıyla uygulayan OECD(Organisation for Economic Co-Operation and Development-Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)'ye üye bazı ülkeler (Avustralya, Avusturya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri(ABD)) ile Türkiye'deki toplam vergi yükü verileri karşılaştırılmıştır. Bu verilerden de anlaşıldığı gibi, genel olarak bu ülkelerde vergi yükünde sürekli artış yaşanmıştır. Ancak 2008-2009 yılları arasında, ekonomik faaliyetlerin azalması ve vergi indirimlerine başvurulması ile, Türkiye dışında diğer ülkelerde vergi yükünde düşüşler görülmüştür. Türkiye'ye bakıldığında, toplam vergi yükünün gelişmekte olan kimi ülkelere kıyasla az olduğu görülse de, ileride bahsedeceğimiz gibi subjektif vergi yükünün yoğun hissedilmesi nedeniyle vergiye gönüllü uyumda etkinliği aksatmaktadır.

Diğer yandan, milli gelirin bireyler, sektörler veya üretim faktörleri arasındaki bölüşümünde çarpıklıklar yaşanması vergiye gönüllü uyum açısından sorun teşkil edebilmektedir. Bilindiği üzere Türkiye'de, neoliberal politikaların etkisi ile ekonomik büyümenin sermaye sınıfı lehine gerçekleşerek bu kesimin tasarruflarını arttırması, ayrıca sermaye sahiplerinin bir takım yöntemlerle vergi yükünü kendi avantajlarına çevirebilirken, düşük gelirli gruplarının temel ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler nedeniyle vergi yükünü yoğun bir şekilde hissetmesi, toplumda sınıfsal farklılıkları arttırarak, gelir adaletsizliğini kronikleştirmektedir. Tasarruf tercihlerini etkilememesi, büyümeyi daha az etkilemesi gibi

nedenlerle yıllar itibariyle daha fazla popülerlik kazanan harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olması özellikle gelişmekte olan ülkelerde düşük gelirli bireylerin vergiye bakış açısını olumsuz etkilemektedir (www.kalkinma.gov.tr, 2014). Dolayısıyla, bireylerin vergiye uyumu da olumsuz etkilenmektedir.

Harcama vergileri, küreselleşme ile birlikte vergi yükünün dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaydığı bir ekonomik ortamda, vergi yükünü ağır hisseden düşük gelirli mükellef grupları, harcanabilir gelirlerini arttırabilme adına vergiye karşı bir direnç gösterebilir. Bu nedenle, düşük gelirli mükellef gruplarının da, vergiye uyuma kazandırabilmesinde gelirden ve vergilemede adalet düşüncesi ödeme gücü ilkesini ön plana çıkarmaktadır.

### **2.2.1.2. Enflasyonist Ortam ve Ekonomik İstikrarsızlık**

Maliye politikasının temel amaçlarından ekonomik istikrarı sağlama işlevi, istihdam düzeyi ile fiyatlar genel düzeyinde istikrarı kapsamaktadır. 1980'li yıllardan itibaren, özellikle gelişmekte olan ülkelerde baş gösteren borç krizleri, gelişmiş finansal sistemlerin yaşadığı finansal kırımlar, ekonominin istikrarsız yapıya doğru evrildiğinin en önemli göstergelerinden olmaktadır. Krizleri aşmada uygulanan planlar, borç ertelemeleri borç indirimleri ve kurtarma paketleri geçici yönde iyileşmeler sağlasa da, kamu borçları ve gelir dağılımı adaletsizlikleri ile ülkelerin dış etkenlere bağımlılığı giderek artmaktadır.

Dışa açık ekonominin getirdiği bir diğer olumsuzluk da, sıcak para girişine bağlı olarak para piyasalarında sıklıkla değişim yaşanmasıdır. Bunun yanı sıra, faiz oranları da sürekli değişkenlik göstermektedir. Böyle bir belirsizlik hakim iken, yatırımcı ve tüketicilerin ileriye görme olasılığı zayıf kalmaktadır. Yatırımcıların geleceğe dönük beklentilerindeki tereddütler ekonominin gelişimini olumsuz etkilemektedir. Yaşanan krizler, mükellefleri mevcut gelir düzeylerini sürdürebilmek adına, yükümlülere vergi uyumsuzluğuna itebilmektedir.

Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren artan belirsizlik, birçok ülkede uygulanan Yeni Keynesyen para politikasının başarılı olamamasına neden olmaktadır<sup>1</sup>. Son dönemde, çokça tartışılan politika başarısızlığının nedenleri; Merkez Bankalarının enflasyon odaklı faiz oranlarını belirlemesi, doğal faiz oranı yaklaşımı, finansal piyasalardaki bir takım gelişmelerden kaynaklanabilmekte, tüm bu etkenler belirsizlik ile birleştiğinde krizlerin öngörülebilme olasılığını engelleyebilmektedir. Hükümetlerin enflasyon odaklı bir para politikası yürüttüğünde, varlık fiyatlarındaki artışın neden olacağı bir çevrimin yol açabileceği kriz öngörülemediğinde ise, hem tüketim hem de enflasyon hassasiyet kazanmaktadır (Tokucu, 2010: 44).

---

<sup>1</sup> Bu konuda genel bir değerlendirme için bkz. Tokucu E. (2010). Kriz ve para politikaları: "Para politikalarının başarısızlığı üzerine". Ekonomik Yaklaşım Dergisi, 21, 76, 31-54.

Krizin iktisat politikaları ile etkisinin minimize edilememesi, iflas riskine giren mükelleflerin vergi kaçırma göze alabilmesine neden olmaktadır.

Diğer yandan kriz dönemlerinde, enflasyonla mücadelede kamu gelirleri içerisinde diğer gelir türlerine oranla en fazla paya sahip ve ekonomiye etkisi bakımından önemli araçlardan biri olan vergilerle ilgili bir takım düzenlemelere başvurulduğu bilinmektedir. Bu anlamda ekonomideki toplam talebi kıstak amacıyla, hükümetlerin uygulayabileceği en güçlü vergi politikası ise, artan oranlı gelir vergisidir. Artan oranlı gelir vergisi konjonktürel dalgalanmalara duyarlıdır.

Artan oranlı bir tarife yapısına sahip vergi sistemlerinde, enflasyon ile nominal gelirlerdeki yükselme toplam harcama düzeyini azaltmakta, ancak vergi gelirlerinin reel değerlerinin artmasına yol açmaktadır. Bu bağlamda devletin elde ettiği gelir, enflasyon vergisi olarak adlandırılmaktadır (Şen, 2003: 2). Enflasyonla vergi gelirleri arasındaki bu ilişki “Olivera Tanzi” etkisiyle açıklanmaktadır.

Kamu maliyesi açısından bakıldığında siyasal yönetimler iç borç baskısı arttığı ölçüde enflasyon vergisini gelir yaratan bir araç olarak kullanmaktadır. Enflasyon vergisi, gelişmekte olan ülkelerde yaygın olup, bu ülkelerin bir kısmında, normal vergi gelirlerine alternatif olarak düşünülmektedir (Sofracı, 1995: 261). Ancak birey açısından bakıldığında, vergi dilimlerinin enflasyona karşı ayarlanmaması durumunda, daha yüksek vergi dilimine tabi bireylerin satın alma gücü olumsuz etkilenmektedir. Dolaylı bir vergi gibi görünen enflasyon vergisi, reel vergi yükü arttırdığından vergiye uyumu zorlaştıran unsurlardandır.

### **2.2.1.3. Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı**

Küreselleşen dünyada kayıt dışı ekonomi, gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler bakımından önemli bir sorun olarak görülmekte, makroekonomik boyutlarıyla önem arz etmektedir. Kavramsal olarak iyi tanımlayabilmek için Türkçe literatüre bakıldığında kayıt dışı ekonomi; gizli ekonomi, nakit ekonomisi, illegal ekonomi, yer altı ekonomisi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, kara ekonomi, gölge ekonomisi, enformel ekonomi, görünmeyen ekonomi gibi kavramlarla ifade edilmektedir (Yazıcı, 2008: 108).

Kayıt dışılık üzerine uluslararası çalışmalar yürüten Schneider’e göre kayıt dışı ekonomi; GSMH(Gayri Safi Milli Hasıla)’ ya katkıda bulunan GSYİH(Gayri Safi Yurt İçi Hasıla)’ ya eklenmesi gereken, ancak kayıt dışı olan tüm ekonomik faaliyetler bütünüdür (Buehn & Schneider, 2011: 3).

Gelişmekte olan ülkelerde, kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranının fazla olmasının bir takım nedenleri bulunmaktadır. Örneğin, istihdam alanında var olan küçük işletme ve iş alanlarının yaygınlığı, tarım ve hizmet sektörünün ağırlıkta olması, ya da ekonomik

açıdan yetersizlik nedeniyle istihdam olanaklarının yetersizliği gibi aksaklıklar, kayıt dışılığa neden olabilmektedir (Us, 2004: 10).

Gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımının bozuk olması nedeniyle, düşük gelir grupları da kayıt dışı faaliyetlerde bulunmaya eğilimli olmaktadır. Diğer yandan hızlı nüfus artışı, kentleşme, ahlak kodları, eğitim gibi sosyo-politik etkenler de kayıt dışılığa neden olmaktadır.

Günümüzde, konjonktürel durumlarla şekillenen maliye politikaları ve vergileme politikaları, bireyin satın alma gücünü olumsuz yönde etkilediği ölçüde bireylerin devlete aktardıkları gelir kaynaklarını kısmasına, ya da bu kaynakları tamamen ortadan kaldırmasına neden olmaktadır (Çiçek, 2006: 74).

Milli gelirin sektör ve bireylere eşit dağılmadığı, vergi yükünün, satın alma gücü düşük gelir gruplarında toplandığı vergi sistemlerinde, kamu harcamalarından yeterli ölçüde yararlanmadığını düşünen bireyler, mali sömürü düşüncesiyle vergi kaçırma ile var olan gelirleri kayıt altına almama yoluna gidebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi ile ilgili en büyük sorunlarından birisi, vergi tabanının dar olması nedeniyle kayıt dışılığın yarattığı vergi kaybını, vergi yükünü potansiyel vergi mükellefi üzerinde arttırarak gidermeye çalışmasıdır. Bu durum, bireylerin daha fazla kayıt dışı alanlara yönelmesine neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin boyutları ile ilgili geçmişten bugüne pek çok çalışma bulunmaktadır. Türkiye’de kayıt dışılığın büyüklüğünün ölçülmesi için farklı modeller kullanılarak yapılan çalışmalarda büyüklüklerin tahmini olarak saptanması ve sonuçlar arasında tutarsızlıklar olduğu bilinmektedir<sup>2</sup>. Bu nedenle halen küresel anlamda kayıt dışı ekonomiyle mücadelede çarpıcı bir sonuç elde edilememektedir.

HUK(Hesap Uzmanları Kurulu), input-output(girdi-çıktı) yöntemini uygulayarak 1998–2004 arası dönem için Türkiye’de kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü hesaplayan bazı sonuçlara varmıştır. HUK tarafından yapılan bu çalışmayla belli bir dönemde sektörler itibariyle yaratılan katma değerlerin toplamının, ulusal KDV(Katma Değer Vergisi) tabanını oluşturması ve bu taban üzerinden hesaplanacak KDV’nin, ilgili dönemde beklenen toplam KDV’yi verdiği varsayılmıştır. Bu bağlamda aşağıdaki veriler TÜİK(Türkiye İstatistik Kurumu)’in yayınladığı, sektörler arasında mal ve hizmet akımını gösteren, input-output tablolarından hareketle, KDV uyum ve kaçığının bulunması esasına dayandırılmıştır (www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr, 2009: 6).

---

<sup>2</sup> Kayıt dışı ekonominin GSMH içindeki boyutları hakkında daha fazla bilgi edinmek için bkz. Yurdakul F. (2008) Türkiye’de kayıt dışı ekonomi: Bir model denemesi. A.Ü., S.B.F. Dergisi, 63, 4, 205-221.

**Tablo 2:** Kayıt Dışı Ekonomi Tahmin Sonuçları Input-Output Yöntemi(Milyar TL)

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
<b>KDV Kaybı</b>	2.004	2.655	3.704	7.367	10.293	13.125	14.843
<b>Gelir V. Kaybı</b>	1.168	1.460	1.441	3.223	3.500	4.340	4.782
<b>Kurumlar V. Kaybı</b>	251	458	547	1.022	1.422	2.202	2.899
<b>Toplam Vergi Kaybı</b>	3.423	4.573	5.692	11.612	15.216	19.667	22.524

**Kaynak:** (www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr, 2009: 34)

Tablo 2’de görüldüğü gibi, Türkiye’de 2004 yılında en yüksek vergi kaybı KDV üzerinden yapılmıştır. Gelir vergisi türünde de 1998 yılında 1.168 olan vergi kaybı sürekli artış eğiliminde olup 2004 yılında 4.782’ye çıkmıştır. Gelir vergisini takip eden ve sürekli artış gösteren kurumlar vergisinde ise, bu tutar 2.899’a yükselmiştir.

Kayıt dışı ekonominin kavramsal olarak vergi incelemeleriyle de sıkı bir ilişkisi vardır.

**Tablo 3:** Vergi Türleri İtibariyle 2015 Yılı Vergi İncelemesi Sonuçları(TL)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
<b>Kurumlar Vergisi</b>	5.721.126.309	882.807.654	1.539.588.634
<b>Kurumlar Vergisi Geçici</b>	8.247.413.332	688.885.406	988.481.872
<b>Gelir Vergisi</b>	477.830.515	146.704.285	267.338.801
<b>Gelir Vergisi Geçici</b>	728.880.855	59.758.994	83.018.947
<b>Katma Değer Vergisi</b>	7.277.771.008	5.227.813.584	11.601.867.902
<b>Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi</b>	3.060.606.206	155.262.020	185.344.151
<b>ÖTV</b>	361.759.435	1.261.294.944	2.584.748.238
<b>Damga Vergisi</b>	11.158.719.400	46.451.701	48.127.689
<b>Gelir Vergisi Stopaj</b>	3.594.105.473	418.115.608	475.060.192
<b>Kurumlar Vergisi Stopaj</b>	570.998.366	63.369.042	92.038.347
<b>Diğer Vergiler</b>	5.550.770.223	853.536.745	977.467.856
<b>TOPLAM</b>	<b>46.749.981.122</b>	<b>9.803.999.983</b>	<b>18.843.082.627</b>

**Kaynak:** (www.vdk.gov.tr, 2015)

Tablo 3’e bakıldığında 2015 yılı itibariyle toplamda 46.749.981.122 TL matrah farkı ortaya çıkmış ve 9.803.999.983 TL’lik tutarın tarhı talep edilmiştir. Yarattığı vergi kaybının yanı sıra, kaçakçılık fiillerinin yoğun olduğu ÖTV ve KDV’deki matrah farkının diğer vergi türlerine oranla yoğunluğu dikkat çekicidir.

Vergi ödeme konusundaki uyumsuzlukların bir diğer nedeni de, kayıt dışılıkla ilgili olarak faaliyetini kayıt içi yürüten bireylerin, hükümetin vergisini verenleri cezalandıran, vergi

vermeyenleri ödüllendirdiğine yönelik düşünceye kapılmasıdır. Böyle bir mekanizmada yazılı kuralların net oluşmaması, vergi nasıl olsa kaçırılıyor algısını beraberinde getirir. Mükelleflerin vergi kaçırıldığına inanması, vergiden kaçınmayı ve/veya vergi kaçırmayı normal bir davranış olarak algılamasına neden olmaktadır.

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, vergilerin kaynağının gelir üzerinden alınan vergilerden harcama üzerinden alınan vergilere doğru geçişin arttığı yönündeki düşüncelere, vergi uyumu ile gelir düzeyi arasındaki ilişkiyi açıkladığımız kısımda yer vermiştik. Harcama vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, mükelleflerin artan tüketim vergisi oranlarına tepki olarak tüketimlerini belgesiz yürütme alışkanlığını arttırdığı söylenebilmektedir. Böylece, vergi uyumsuzluğu kısaca şu döngüde gerçekleşir; bireyler kayıt dışılıkla gelir düzeylerini vergiden arındırırken, kayıt dışılık arttıkça vergi otoriteleri vergi oranlarını artırır ve kayıt dışılığın giderek artmasına yol açar, vergi oranları arttıkça kayıt dışılık artmaya devam eder.

Kayıt dışı sektörün yanında, kayıt dışı istihdam da vergiye uyum konusunda çözülmesi gereken önemli bir sorundur.

TÜİK Hanehalkı İşgücü Araştırması ile, kayıt dışı istihdamın yıllar itibari ile önemli düşüşler gösterdiğine dair bulgular saptamıştır. Verilere göre; Türkiye’de 2004 yılında %50,1 olan kayıt dışı istihdam oranı, 2015’te %33,6’ya gerilemiştir (www.tuik.gov.tr, 2015).

Kayıt dışı istihdamın sektör bazında en yüksek olduğu alan %81,2 ile tarım olurken onu %20,1 ile hizmet sektörü takip etmekte, hizmet sektörü içinde %35,6 ile inşaat sektörü önemli bir payı oluşturmaktadır. Sanayi ise %19,1’ini alan sektörlerdendir. Yaş itibariyle bakıldığında ise 55 yaş üstü ile 15-19 yaş grubunda kayıt dışı istihdamın yoğunlaştığı görülmektedir. TÜİK verileri son olarak eğitim düzeyi ile kayıt dışı istihdam arasında güçlü bir pozitif orantı kurarak okuma yazma bilmeyenlerin %88,9’luk kayıtdışı istihdam oranının genel lise mezunlarında %20,2’ye düştüğünü yükseköğretim düzeyinde ise %5,7 seviyesine indiğini ortaya koymaktadır (www.tuik.gov.tr, 2016).

Bilindiği üzere, kayıt dışı istihdamla mücadelede kurumlar arası bilgi ve veri paylaşımı yoluyla çapraz sorgulama, denetim etkinliğinin sağlanması, risk odaklı denetime ağırlık verilmesi, istihdam üzerindeki maliyetlerin yeniden yapılandırılması, sosyal güvenliğin kalitesinin artırılması, sosyal güvenlik bilincinin oluşturulması gibi politikalarda SGK(Sosyal Güvenlik Kurumu)’ya önemli rol düşmektedir (www.sgk.gov.tr, 2017).

SGK, TÜİK verilerinden yararlanarak her yıl bölgelere göre kayıt dışı istihdam oranlarına ilişkin veriler yayınlamaktadır.

**Tablo 4:** Bölgelere Göre Kayıt Dışı İstihdam Oranı(%)

<b>Bölgeler</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Ankara	19,3	21,36	21,36	17,67	16,08	17,37	17,09	17,77
İstanbul	25,17	24,35	22,65	19,36	16,49	18,82	18,36	19,14
Bursa, Eskişehir Bilecik	29,91	28,42	28,05	23,67	24,55	20,41	20,44	19,86
İzmir	28,97	30,47	32,91	30,13	30,38	27,48	23,47	25,93
Tekirdağ, Edirne Kırklareli	41,32	39,8	37,5	32,88	30,64	30,15	28,59	31,4
Antalya, Isparta Burdur	46,01	44,21	41,86	38,64	36,86	32,89	28,97	31,48
Kocaeli Sakarya, Düzce Bolu Yalova	36,81	38,46	37,93	34,48	32,31	32,82	30,01	26,4
Kayseri, Sivas Yozgat	42,07	45,32	50,87	50	39,11	32,85	34,83	32,79
Balıkesir Çanakkale	48,39	45,77	45,22	42,25	41,4	38,21	34,89	37,4
Gaziantep Adıyaman, Kilis	59,32	57,82	53,18	49,13	44,27	38,45	35,09	33,99
Aydın, Denizli Muğla	43,04	42,55	45,86	48,1	44,3	36,62	35,63	35,15
Hatay Kahramanmaraş Osmaniye	57,57	61,28	58,61	53,69	48,94	40,95	36,72	42,18
Kırıkkale Aksaray, Niğde Nevşehir Kırşehir	47,65	51,21	46,41	43,13	44,71	38,38	37,91	38,26
Manisa, Afyon Kütahya, Uşak	45,54	42,92	43,43	45,22	45,65	39,7	39,37	39,88
Konya Karaman	52,95	54,33	50,13	43,99	43,99	39,69	40,17	41,74
Adana, Mersin	53,9	52,77	53,42	47,52	43,97	45,71	43,31	41,74
Zonguldak Karabük, Bartın	60,67	52,91	53	51,72	52,4	49,37	46,32	44,81
Malatya, Elazığ Bingöl, Tunceli	53,79	57,73	53,18	55,38	58,58	48,06	46,32	44,7
Samsun, Tokat Çorum, Amasya	62,69	55,78	50,5	46,92	47,82	46,61	46,52	45,88
Kastamonu Çankırı, Sinop	59,07	62,72	62,96	57,19	50,95	50	48,8	53,77
Mardin, Batman Şırnak, Siirt	63,82	61,08	57,26	51,47	49,06	54,67	51,47	41,21
Erzurum Erzincan Bayburt	59,48	63,28	56,13	49,35	49,2	56,1	52,35	48,88
Trabzon, Ordu Giresun, Rize Artvin Gümüşhane	67,26	64,71	61,78	62,27	55,74	54,09	52,46	50,87
Şanlıurfa Diyarbakır	67,92	63,59	60,69	63,27	61,6	67,67	65,05	62,77
Van, Muş, Bitlis, Hakkari	66,75	71,57	74,85	72,74	69,75	70,42	70,8	66,92
Ağrı, Kars, Iğdır, Ardahan	78,62	74,34	73,26	69,51	71,43	71,54	71,1	68,52

**Kaynak:** (www.sgk.gov.tr, 2017)

Tablo 4'te, bölgelere göre kayıt dışı istihdam oranı verilerinde, Mersin ili 2016 yılında %41,74 kayıt dışı istihdam oranıyla, kayıt dışı istihdamın yoğun olduğu iller arasında riskli bölgede yer almaktadır.

Vergiye gönüllü uyum sürecini belirleyen ekonomik etkenler toplu bir şekilde değerlendirildiğinde, tüm unsurların birbirine bağlı yapısı dikkat çekmektedir. Örneğin, kayıt dışı ekonominin azaltılması için ekonomik istikrarın sağlanması, enflasyonun düşük düzeylerde olması gerekli unsurlardandır. Gelişmekte olan ülkelerin yüksek kamu borçları, sermaye girişlerine bağımlı yapıları nedeniyle sürekli dışarıdan borçlanmaya başvurmaları, enflasyonu arttırmaktadır. Hükümetin popülist politikaları ile kamu harcamalarını yükseltmesi ve vergi toplama ve vergi denetim sisteminin aksak işleyişi de devreye girdiğinde, kriz olgusu gündeme gelmektedir. Devletin krizi aşmak için aşırı vergi yükü yaratabilecek yönde uyguladığı vergi politikaları, ya davar olan açıkları kapatmak için borçlanmaya başvurması, bireyleri vergiye uyumdan uzaklaştırarak kayıt dışı alanlara yönlendirebilecektir.

### **2.2.2. Siyasi Etkenler**

Vergiye gönüllü uyum konusunda, süreci belirleyen etkenlerden biri de siyasi etkenlerdir. Siyasi etkenlerin oluşmasında, birey devlet ilişkisinin nasıl bir yapıda olduğu önem taşımaktadır.

Torgler(2003)'e göre; birey ile devlet arasındaki ilişkiler duygusal bağ ve sadakati içeren psikolojik bir sözleşme şeklindedir. Psikolojik sözleşmenin oluşması ise, bireyden devlete ve devletten bireye doğru gerçekleşen pozitif eylemlere bağlıdır. Bu nedenle sözleşmenin her iki tarafı için "karşılıklılık esası" geçerlidir (Torgler, 2003: 7). Bu teori, uygulamada değerlendirecek olursa, bireylerin devletten gizli olan her tasarrufu için bir vergi yöneticisi atanamayacağına göre, hükümetin taahhütlerinin seçmenin/mükellefin istek ve arzularıyla örtüşmesi gerekeceği söylenebilmektedir.

Siyasi etkenleri, Kamu Tercih Teorisi yönünden ele aldığımızda; siyasi karara alma mekanizmalarının, yukarıda bahsettiğimiz üzere seçmenlerin/mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılamak için, bir yarış halinde olacağı açıktır. Ancak, siyasi karar alma mekanizmaları demokrasinin var olduğu ülkelerde demokrasiyi yozlaştırıcı bir takım politikalara yönelirse vergi uyumsuzluğunu olumsuz etkilenmektedir. Dolayısıyla, siyasi aktörler bu noktada hem siyasi yozlaşma hem de ekonomik yozlaşmanın aynı anda oluşmasına neden olmaktadır.

Bunun yanı sıra, hükümet biçimi de vergi ödeyicilerin ve/veya seçmenlerin vergi ile ilgili alınan kararlara tepkisinde farklılıklar yaratmaktadır.

Çağımızın, en iyi yönetim şekli olarak kabul edilen demokrasiyle yönetilen ülkelerde, bireylerin belli aralıklarla yapılan seçimlerle vergi politikalarını etkileyebilme gücü vardır.

Bireylerin yönetime katılması, geniş özgürlük alanları ile kamu hizmetlerinin nicelik ve nitelik yönünden artmasını sağlar ise, vergiye gönüllü uyum olumlu etkilenecektir.

Diğer yandan, demokrasinin olmadığı, otokratik bir yönetim şeklinde ise birey ile devlet arasında ast üst ilişkisi vardır. Rasyonel bir otokrat, toplumdan maksimum sürdürülebilir kaynağı çıkarıp bireylerin refahını gözetmeksizin, bu kaynağı kendi istediği alanlarda kullanabileceği şekilde elinde bulundurmak ister. Böylelikle, vergi toplama üzerindeki tekeli, vergi oranını sınırlamasına neden olur, ancak marjinal vergi oranı sürekli arttığında vergi kaynaklarının olumsuz etkilenmemesi için, belli bir noktada vergi kaçırmayı azaltmak amacıyla, daha fazla vergi geliri arttırıcı yöndeki müdahalelerden kaçınır. Hatta, yine vergi toplamayı kolaylaştırma amacına yönelik olarak otokrat, kendi tüketimine ayırdığı kaynakların bir kısmını kamu malları ile topluma aktarmayı tercih edebilir (McGuire & J.R, 1996: 76). Devleti toplumun üstünde konumlandıran bu yönetim biçiminde, vergi gelirlerini arttırmaya yönelik politikalar, demokratik yönetim biçimine göre daha önceliklidir.

Aynı zamanda, otokrasilerde ödenen vergilerin asla gönüllü bir eylem olmadığı, bu nedenle bireylerin normal olarak vergi kaçırmaya yöneleceği yüksek olasılıkla tahmin edilebilmektedir. Ayrıca otokratik yönetimde hükümetler tarafından yapılan yüksek askeri harcamalar ve baskı maliyetleri de, sürekli olarak vergi geliri arttırıcı politikaları tetikleyeceğinden, bireyleri vergi uyumundan uzaklaştırabilmektedir (Garcia & Haldenwang, 2015: 5).

Öte yandan güven duygusu bireyleri refaha ulaştıran önemli bir etken olduğundan, birey devlet ilişkisinin de güven duygusuna oturtulmaya ihtiyacı olmaktadır. Bu anlamda çeşitli periyodlarla ülkemizde çeşitli kurum ve kuruluşlara yönelik olarak güven düzeyini ölçmeye yönelik çeşitli çalışmalara rastlanabilmektedir.

Kadir Has Üniversitesi Türkiye Araştırmaları Merkezi tarafından her yıl Aralık ayında yapılan “Türkiye Sosyal-Siyasal Eğilimler Araştırması” 2016 yılı sonuçları Türkiye’de kurumlara güvenle ilgili çarpıcı sonuçlar ortaya koymaktadır.

**Tablo 5:** Kurumlara Güven Derecesi(%)

Kurumlar	2015	2016
Cumhurbaşkanlığı	46,9	49,4
Ordu	62,4	47,4
Polis	51,9	47,4
Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)	43,0	46,0
Hükümet	46,1	45,6
Yargı	38,8	35,5
Sivil Toplum	42,3	26,2
Üniversiteler	49,8	24,7
YÖK/ÖSYM	40,1	22,1
Siyasi Partiler	33,9	21,8
Medya	27,8	15,1

**Kaynak:** (www.khas.edu.tr)

Tablo 5'te 26 ilde 18 yaş ve üzeri 1000 kişiye çeşitli kurum ve kuruluşlara güven düzeyini ölçmeye yönelik araştırma verileri sonucunda, bireylerin %49,4'lük oran ile en çok Cumhurbaşkanlığı kurumuna güvendiği anlaşılmaktadır.

2015 yılı %62,4'lük oran ile vatandaşın en güvendiği kurum olan Türk Silahlı Kuvvetleri, 2016 yılında polis teşkilatıyla birlikte %47,4 ile, en güvenilir ikinci kurum olmuştur. En az güvenilen kurum ise %15,1 ile medyadır. Üniversiteler, Yükseköğretim Kurulu(YÖK) Ölçme Seçme ve Yerleştirme Merkezi(ÖSYM)'ye olan güvende neredeyse yarı yarıya olan düşüş ise dikkat çekicidir.

Bireylerin, devlete ve devletin çeşitli kurumlarına yönelik güven düzeyinin artırılması birey devlet ilişkisini de arttıracığından, vergi uyumu politikalarını olumlu etkilemektedir.

### **2.2.3. Kişisel Etkenler**

Vergiye gönüllü uyumda kişisel etkenler, bireylerden kaynaklanan ve bireylerin davranışlarıyla şekillenen etkenlerdir. Dolayısıyla, bireyden bireye farklılık gösteren bu etkenler, vergiye gönüllü uyum hususunda da farklılık yaratmaktadır. Kişisel etkenleri; vergi ödeme gücü ve bireysel vergi yükü, yükümlülerin diğer yükümlülere bakış açısı, sosyo-kültürel faktörler, sosyal demografik faktörler ile mükelleflerin kamu harcamaları ile ilgili düşünceleri olarak temelde beş başlık altında incelenebilir.

#### **2.2.3.1. Vergi Ödeme Gücü ve Bireysel Vergi Yükü**

Vergi ödeyicilerinin, vatandaşlık bilinci temelinde vergi politikalarının her vatandaşa adil bir şekilde uygulandığının farkında olması, vergiye gönüllü uyumda önemli bir unsurdur. Vergide adalet, vergi yasalarının adil bir şekilde oluşturulmasının yanı sıra, uygulamada da adaletin sağlanmasının gerekliliğini kapsar.

Vergilerin uygulanması bakımından adil olması hususunda yararlanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesi öne sürülen yaklaşımlardandır. Bu nedenle maliye literatürünün önemli yaklaşımları olan ödeme gücü ilkesi ile fayda ilkesine kısaca değinmenin yararlı olacağı kanısındayız.

Öncelikle ödeme gücü yaklaşımı, bireylerin gelirleriyle orantılı olarak vergi ödemesini içeren bir yaklaşımdır. Bu amaçla tarihsel süreç içerisinde ilk olarak ödeme gücünün bir göstergesi olarak servet alınmış, daha sonra sanayileşme ile beraber gelir de ödeme gücüne dahil edilmiştir. Son zamanlarda ise, küreselleşme ile gelişmekte olan ülkelerde ağırlık kazanan tüketim düzeyinin ödeme gücü olarak kabul görmesi yaygınlaşmıştır (Erginay, 1998: 52).

Bireyin ödeme gücünü temsil eden gelir, servet ve harcama kalemlerini vergilendirmenin bireyler üzerinde yarattığı psikolojik oluşumlar birbirinden farklıdır.

Thomas Hobbes'un 1651'de mutlak güç ve yetkilere sahip egemen devlet anlayışını açıkladığı ünlü eseri Leviathan'da, harcama vergisine bakış açısını şu şekilde dile getirmektedir;

*"Daha çok çalışıp, emeğinin meyvelerini saklayan ve az tüketen bir kimsenin; avare yaşayıp az kazanan ve kazandığının hepsini tüketen bir kimseye bakışla daha çok vergilendirilmesinin sebebi ne olabilir?"* (Akalm, 1981: 381).

Kuşkusuz Hobbes'un yaşadığı yüzyıldan günümüze geçen 350 yıl içerisinde dünyanın geçirdiği dönüşüm, birçok ülkede mutlak gücün yerini demokrasinin almasına neden olurken, kimi gelişmekte olan ülkelerde mutlakiyetçi yapının demokrasiden daha fazla itibar kazanmasına neden olmuştur. Çünkü günümüz gelişmekte olan ülkeleri, dışa bağımlı yapıları sebebiyle küresel ekonomik kırımlar yaşarken, krizden kurtuluşun ancak bir liderin çabasıyla mümkün olabileceğine inanmıştır. Aslına bakılırsa, siyasi yapıların vergi politikalarını etkilediği bir mekanizmada mutlakiyetçi yapının çıkar gözetmesi nedeniyle bazı kesimleri destekleyici politikaları, desteklenmeyen kesimlerin refah kaybını meydana getirebilmektedir. Bu nedenlerle bir ülkede vergiye gönüllü uyum sağlanmak isteniyorsa, öncelikle bireylerin, devletin kendilerine adil ve eşit bir vergi rejimi uyguladığına inanması gerekir.

Verginin ödeme gücüne göre alınmasının temel amacı, gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Vergi adaleti yatay ve dikey vergi adaletinden oluşmaktadır. Kamu maliyesinde, eşit durumda olanların eşit işleme tabi tutulması "yatay eşitlik" bir diğeriyle eşit olmayan durumda bulunan kişilerin birbirinden farklı işleme tabi tutulması "dikey eşitlik" olarak ifade edilmiştir (Akdoğan, 2006: 208).

Türkiye'de yatay ve dikey eşitliğin sağlanması vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonominin yaygınlığı ve finansal sermaye ile şirketleri çekmek amacıyla uygulanan aşırı teşviklerin yoğunluğu gibi nedenler vergi adaletini olumsuz etkilemektedir (Şener, 2007: 220). Vergi adaletinin nasıl sağlanacağı hususunda ise, kamu harcamaları, vergi yansıması, muafiyet ve istisnalar gibi konularda titizlikle çalışılması, vergi sonrası gelirin reel anlamda karşılaştırılması önem taşımaktadır.

Vergilemede fayda yaklaşımına katkıda bulunan Adam Smith ve faydacı yaklaşımı savunan yazarlara göre ise adil bir vergi sisteminde, vergi mükellefleri kamu hizmetlerinden ve/veya kamu mallarından elde ettikleri fayda doğrultusunda vergi ödemektedir (Musgrave & Musgrave, 1989: 209).

Ödeme gücü ilkesini savunanlar, faydacı yaklaşımın tüm kamu hizmetlerine uygulanmasının mümkün olmaması iddiasıyla bu yaklaşımı eleştirmektedir (Çoban & Aktan, 2006: 139). Dolayısıyla, ödeme gücü yaklaşımı, verginin üzerinden alındığı mal ve hizmetler ile bireylerin ödeme gücünü doğru yansıtabilme konularında, vergi uyumunu etkileyebilme gücüne sahiptir.

Daha önce ekonomik etkenlerde bahsettiğimiz üzere vergi ödeme, gelir grupları açısından bakıldığında, yüksek gelir gruplarının lüks tüketim ve tasarruflarında, düşük gelir gruplarının ise zorunlu tüketim mallarında azalmaya yol açar. Bu bağlamda, düşük gelir gruplarının vergi yükü, yüksek gelir gruplarına göre daha fazla olup, subjektif yük daha ağır hissedilmektedir (Çataloluk,2008: 217). Türkiye’de vergi yükünün gelir grupları arasındaki dağılımı da bu şekildedir. Ayrıca, Türkiye’de ekonomik yapı nedeniyle marjinal tüketim eğilimi yüksek, ancak tasarruflar düşük düzeydedir. Bu nedenle vergi gelirlerinin istenilen düzeyde olması için, vergi yükü dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Dolayısıyla, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, yukarıda bahsettiğimiz nedenlerden ötürü düşük gelir grupları vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmaya daha fazla eğilimli olmaktadır.

Diğer yandan, kayıtlı ekonomiye dahil olan firmalar üzerinde vergilendirmeden kaynaklı oluşabilecek ek maliyetler de, mükellefleri vergi uyumundan uzaklaştırarak vergi yükünü arttırabilmektedir. Bu anlamda faydasını maksimize etmek isteyen bireyler, ek maliyetleri ortadan kaldırmak isteyebilir.

### **2.2.3.2. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakış Açısı**

Bir vergi yükümlüsünün, diğer vergi yükümlülerinin vergiye karşı tutum ve davranışlarına göre, vergi ödeme konusundaki istekliliği, zaman içinde değişim gösterebilmektedir. Bu değişim olumlu yönde olup, toplumdaki bireylerin vergi uyumu hususunda birbirini destekleyici yönde hareket etmesi şeklinde olabileceği gibi, vergi uyumsuzluğunun giderek artmasına da yol açabilecek şekilde olumsuz yönde de olabilir.

Bireyler, yükümlülüklerini yerine getirirken içsel veya dışsal zorunlulukların yönlendirmesine maruz kalırlar. Eğer yükümlülük bir başkasının iradesinden dolayı yerine getiriliyorsa ‘mecburiyet’ yani dışsal etken söz konusu olurken, kendi iradesiyle yerine getiren bireyler için yükümlülük içseldir ve ödev halini alır (Kant, 1990: 48-49). Bu bağlamda, içsel vergisel yükümlülükleri ahlak ve bilinç kavramları ile ilişkili düşünmek mümkündür.

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bakıldığında mükellefler diğer mükellefleri vergi ödemeye teşvik edici tutum izlerken, vergi ahlak ve bilinç düzeyi düşük olan toplumlarda, vergi ödemeyen bireyler, ödeyenler açısından uyumu zedeleyici etki yaratırlar. Şöyle ki herhangi bir ortamda, vergi ödemeyen bireylerin çokluğu ile karşılaşan vergisini ödeyen birey, kendisi kandırılmış hissine kapılarak vergi kaçırma davranışına yönelebilir. Bu duruma vergi sistemimize göre, vergisini beyan esasına göre ödeyen yükümlüler ile vergileri kaynakta kesilen yükümlüler arasında rastlanması muhtemeldir (Çiçek, 2006: 63).

Bilindiği üzere kaynakta kesinti ile vergilendirilen mükellefin ödediği vergi ile ödemesi gereken vergi arasında herhangi bir fark yoktur, ancak beyan usulünün bu şekilde otomatik

takip mekanizmasına sahip olmaması, bireylerin gelir gider dengesinde oynamalarla vergi yükünü hafifletmesine neden olabilmektedir. Bu durum, devlet açısından ağır vergi kayıpları yaratır. Böylece vergi ödemediği halde yaşam standardı yüksek olan kamu hizmetlerinden bedavacı yararlanma imkanı bulan bireylerin yoğun olduğu bir toplumda, vergisini ödeyenler açısından vergi yükü dışında psikolojik bir yük de oluşabilmektedir.

Toplumdaki sosyal normların önemini vurgulayan bir bakış açısıyla çalışmalarını yürüten Frey ve Torgler'e göre; mükellefler, diğer vergi mükelleflerinin sosyal açıdan davranışlarına bağlı olarak, vergi ile ilgili davranışlarını belirlemektedir. Eğer mükellefler diğer mükelleflerin dürüst oldukları algılanırsa, gönüllü olarak kendi vergilerini ödemeye yönelirler (Frey & Torgler, 2006: 3). Bu nedenle mükellefleri gönüllülük hususunda toplumdan ayrı düşünmek ve buna yönelik politikalar geliştirmek yararsız olacaktır.

### **2.2.3.3. Sosyo-Kültürel Faktörler**

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen sosyo-kültürel faktörleri; devlete duyulan bağlılık ve güven, dini inanç ve siyasal iktidara bakış açısı olarak sınıflandırabiliriz.

#### **2.2.3.3.1. Devlete Duyulan Bağlılık ve Güven**

Yükümlülerin demokratik bir yönetim biçiminde, bölgesel çıkarlara karşı ulusal çıkarların korunduğuna olan inancı devletin yapmış olduğu somut faaliyetlerle biçimlenmektedir.

Demokratik yönetim biçimlerinde devletin, sınıfsal iktidar aracı olmaması, ancak işçilerinde kamusal çıkarı ve uluslararası konularda da ulusal çıkarı savunması kaçınılmazdır. Küreselleşmenin kapitalizmin krizlerini açığa çıkardığı günümüz ekonomisinde hem işçi hem de kapitalist sınıflar için orta yolu bulacak olan taraf devlettir (Jessop, 2008: 234). Devlet, adil ve eşitlikçi bir tutum izlemelidir.

Bireylerin kamu kurumlarına olan güvenini etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Bunlar; dürüstlük ve açıklık, hizmet sunumunda güven, etnik köken, hataların telafi yöntemleri, yönetim, bürokrasi, personel davranışları, bilgilendirme ve denetimlerde bağımsızlık, hizmetler açısından beklentiler, organizasyon tipi, konuşmadan öte dinleyen devlet modeli, liderlik ve kurumsal yönetim, kamu hizmeti sunumunda personel davranışları gibi etkenlerdir (MORİ, 2003: 7).

Diğer yandan, bireylerin kamuya karşı tutumunda, devletin halka hesap verebilir ve şeffaf olması gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, kamu gücünü rüşvet gibi bir takım çıkarlar elde etmeye yönelik kullanılmasının yaygınlık kazanması kayıt dışılığı beslemektedir.

Yapılan bazı araştırmalara göre, rüşvetin genel olarak gelişmekte olan ülkelerde yaygın olmasının nedenleri; rasyonel bürokrasinin yaygınlaşmaması, patrimonial kültürün yaygınlığı, demokrasinin içselleştirilememiş olmasından kaynaklanmaktadır (Özsoylu, 1999: 107).

Uluslararası Saydamlık Kurumu'nun hazırladığı 100 puan üzerinden hesaplanan uluslararası yolsuzluk sıralaması 2016 yılı verilerine göre, Danimarka 90 puanla yolsuzluğun en az olduğu ülke olarak ilk sırada yer alırken, diğer İskandinav ülkeleri olan İsveç ve Norveç ile Yeni Zelanda İsviçre gibi ülkeler sıralamada ilk 5'i oluşturmaktadır. 1996 yılında 22. sırada yer alan Türkiye ise, 100 puan üzerinden 41 puan alarak 75. sıraya gerilemiştir. Rapora göre, AB üyesi ülkeler olan Yunanistan'ın 44 puanla 69. sırada, İtalya'nın 47 puanla 60. sırada yer alması, bu ülkelerin kamu sektöründe yolsuzlukla mücadele edememelerinden dolayı borç krizine girdikleri kanısını güçlendirmektedir. Öte yandan az gelişmiş ülkeler olan, Latin Amerika ülkeleri ve geçiş ekonomileri, yolsuzluk açısından zengin ülkeler olarak alt sıralarda yer almaktadır (www.transparency.org, 2016).

Türkiye'nin şeffaflık sıralamasına göre konumunda, Latin Amerika ülkelerine yakınlığı dikkat çekicidir. Türkiye'de, yolsuzluk algısını düşürülmesine yönelik herhangi bir önlem alınmadığı takdirde, birey devlet ilişkilerinin giderek güvenden uzaklaşacağını ve buna bağlı olarak da kayıt dışı ekonomiyi besleyen faaliyetler artacağını söylemek güç değildir.

Kimi zaman, bireylerin devlete olan güveninin arttırılmasında teknolojik araçlardan yararlanılabilmektedir. Bu anlamda Türkiye'de, devlete olan güven konusunda 2003 yılında uygulamaya geçilen e-devletin devlete olan güveni etkileyip etkilemediği, çeşitli çalışmaların konusunu oluşturmuştur.

E-devletin hayatımıza getirdiği değişiklikleri konu alan bir çalışmada, e-devlet kullanan bireylerin, kullanmayanlara oranla devlete olan güveninde az da olsa artış olduğunu ileri sürülmüştür (Delibaş & Akgül, 2010).

Bu anlamda, son yıllarda vergi ile ilgili konularda teknolojik araçların kullanımının arttığını bildiğimiz halde, ülkemiz için daha ciddi ve kalıcı uygulamaların gerekliliğinden bahsetmek yerinde olacaktır. Aksi halde, günümüzde yolsuzluğun en yoğun görüldüğü ülkelerdeki gibi, mükellefler açısından gönüllü uyumda olumsuz bir dışsal baskı oluşması olağan gözükmemektedir.

Bir devlet aksaklığı olarak kamu gücünün kötüye kullanılması da, mükelleflerin vergi ödemekten kaçınmasında vicdanını rahatlatmakta, hükümete karşı güvenini sarsmaktadır. Vergi denetmenleri ile mükellef arasındaki rüşvete dayalı bir ilişki oluşması, aynı zamanda toplanan vergilere yönelik olarak hükümetin hangi faaliyetlerde bulunduğu açıkça ortaya konulamaması, yolsuzluk algısını güçlendirmekte, vergi ödeme isteğini olumsuz etkilemektedir.

Ampirik çalışmalara baktığımızda; yolsuzluğun vergi ödeme eğilimini negatif etkileyeceğini belirten Robert W.McGee(1999)'ye göre; hükümetlerin yolsuzluğa yatkınlığının

oluştığı bir ortamda, vergi kaçırmanın etik olup olmayacağını sorgulanabilir. Rasyonel bakış açısıyla değerlendirildiğinde, mükellef açısından bazı vergilerin alınmasının haksız bulunması durumunda, vergi ödemenin ahlaki bir görev olma niteliğinin azalacağından bahsedilebilmektedir (Mcgee, 1999: 152).

#### **2.2.3.3.2. Dini İnanç**

Bireyler genel olarak yükümlülüklerini yerine getirirken, bir topluma ait olduğu bilincinde hareket etmektedir. Yani, kendi benliğimiz dışında sosyal benliğin zorunlu kıldığı davranışlar yükümlülüğümüzü yerine getirme hususunda etkili olur (Bergson, 2013: 14-15).

Bireylerin vicdanını etkileyen sosyal benlik olgusu, toplumdan bağımsız bireyler yerine, toplumun kuralları içinde huzurla yaşayan bireylerin oluşmasına katkı sağlayan bir unsurdur. Ancak, bazen bireylerin davranışları, toplumun değer yargılarının da üzerinde, din kaynaklı bir takım kurallar bütünü ile şekillenebilmektedir. Farklı kültür ve farklı coğrafyada oluşmuş birtakım dini inanışlar, bireyin ahlakını etkileyerek ona disiplin verir.

Tarihten bugüne, İslam'da vergiye bakış incelendiğinde, dinin mali yapıyı destekleyici olduğu görülmektedir. Osmanlı Devleti döneminde vergiler; şer'i ve örfi vergilerden oluşmuştur. Vergilemenin esasını ise, günümüzdeki vergileme sisteminin yapısından farklı olarak, vergilerle muhtaç durumdaki bireylerin gereksinimlerinin giderilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanısıra, üretim faktörlerinden emeğin korunduğu emeğin katkısı arttıkça verginin azaldığı bir vergi yapısına rastlanmaktadır (Falay, 2000).

Dini inançları doğrultusunda hareket eden mükellefler, inancına uygun olduğunu düşündüğü vergileri ödemeye istekli olabilir. Tam tersi olarak, dini inançlarını gözetmeyen mükellefler, vergiye karşı bir direnç sağlayabilir. Bu açıdan, dini kurumların bireylere verginin gerekliliğine dayalı paylaşımları, vergiye karşı istekliliği arttırabilmektedir (Çataloluk, 2008: 221).

#### **2.2.3.3.3. Siyasal İktidara Bakış Açısı**

Hükümet tarafından sağlanan olumlu eylemler, vergi mükelleflerinin tutumlarını olumlu etkileyerek vergi sistemine olan bağlılıklarını arttırmada önemli rol oynamaktadır.

Bir ülkenin gelişmesi, vergilerini maksimum kapasitede toplayabilmesi için, bireylerin parlamentoya güveni ve demokrasi memnuniyetinin de yüksek olması gerekmektedir. Mükellefler, politikacıları rahat bir şekilde kontrol edebiliyorsa, toplumsal işbirliğine katılım ve vergi istekliliği olumlu yönde seyredecektir (Frey & Torgler, 2006: 14).

Siyasal iktidarın, vergi yükünün ağır hissedildiği gelir grupları üzerinde yeni vergi salma, vergi oranları ile muafiyet ve istisnaları bu kesimler aleyhine etkileme davranışları ve vergi denetimi hususunda tolere edici bir takım esnek uygulama biçimleri, vergi afları ve tahsilat kolaylıklarının fırsata dönüştürülmesine katkı sağlayıcı yönde düzenlemeleri, vergiye gönüllü uyumu azaltıcı etki yaratabilmektedir (Berksoy & Demir, 2004: 520).

Amerikan sosyal psikolog Harold H.Kelly, öne sürdüğü bir teori olan Yükleme (Atıf) Teorisinde; bireylerin başka bireylere yaptığı yüklemelerde(başka bireyleri idrak etme biçiminde) tek bir değişken ya da birden fazla değişkenin etkili olabileceğinden bahsedilmektedir. Teoriye göre, bireylerin başka bir birey hakkındaki yanılma payları bu değişkenlerin niteliğine göre artıp azalabilmektedir (Kelly, 1973: 108).

Siyasal iktidara bakış açısı da Atıf Teorisi bağlamında düşünüldüğünde her bireyin siyasal iktidarla ilgili düşünceleri farklı birer değişkenle ilişkilendirilebilmektedir. Bu bağlamda bireyler, siyasi görüşüne uygun olan iktidarın tüm açıklarını kapatıp mutlak doğruyu sağladığına inanma, siyasi görüşlerine uygun olmayan iktidarın ise olumlu faaliyetlerini dahi göz ardı etme eğiliminde olabilmektedir. Çoğu zaman yanlış değerlendirmeleri yaratan yükleme biçimleri ise, vergi ile ilgili davranışlarımız açısından tehlike yaratabilmektedir.

#### **2.2.3.4. Sosyal Demografik Faktörler**

Sosyal ve demografik özellikler, vergiyi konu alan çalışmalarda temel değişkenler olarak kullanılmaktadır. Bu bakımdan yaş, cinsiyet, medeni durum ve aile ölçeği, eğitim düzeyi, mükellefin mesleği ile vergi ödeme eğilimi arasında bir ilişki olduğu düşünülmektedir.

Slemrod ve Sorum(1984)'te uyum maliyeti ve yaş, cinsiyet mesleki durum gibi değişkenler göz önünde bulundurulduğunda, uyum için harcanan süre ve uyum maliyetinin önce arttığının daha sonra yaşla birlikte düşüşe geçtiğini ileri sürmektedir (Slemrod & Sorum, 1984: 23).

Sosyal demografik faktörlerin gönüllü uyuma etkisini araştıran çeşitli çalışmalarda, sosyal demografik faktörler ile gönüllü uyum arasındaki ilişkinin işleyişine yönelik birbiriyle tamamen zıt bulgulara rastlanabilmektedir.

Bu amaçla, çalışmamızın bu kısmında, daha önce yapılan ampirik çalışmalar ışığında ayrıntılı bir değerlendirme yapmayı uygun bulmaktayız. Buna ek olarak çalışmamızın ampirik kısmında da gönüllü uyumda önemli olduğunu bildiğimiz sosyal demografik faktörleri ayrıntılarıyla inceleyeceğimizi belirtmek isteriz.

#### 2.2.3.4.1. Yaş

Yaş dağılımı, bir toplumun vergi toplama potansiyeli hakkında önemli ipuçları verebilmektedir.

Yaş ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik yapılan çalışmalar sonucu genç mükellef gruplarının yaşlılara oranla vergi uyumunun daha az olduğunu ortaya koymaktadır (Çiçek, 2006: 67). Bu teorinin çıkış noktası genç nüfusun, harcanabilir geliri arttırma konusunda ve risk almada yaşlı bireylere oranla daha istekli olmaları olarak gösterilebilir.

Yaşla ilgili verilere bakıldığında; 2016 yılında dünya nüfusunun %8,7'sini yaşlı nüfusun oluşturduğu, en yüksek yaşlı nüfus oranına sahip ülkelerin %31,3 ile Monako, %27,3 ile Japonya %21,8 ile Almanya olduğu bilinmektedir. Türkiye ise bu sıralamada 66. Sırada yer almaktadır (www.tuik.gov.tr, 2017).

Bu veriler doğrultusunda yaş ve gönüllü uyum arasındaki pozitif ilişkide, Türkiye'de gönüllü uyum Almanya ve Japonya'dan yüksek olduğu düşünülebilir. Fakat yaş, tek başına vergiye karşı inanç, tutum ve davranışları ifade etmede yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla, vergiye uyum konusunda bu kısma kadar değindiğimiz birçok faktörün yadsınamaz etkisi bulunduğu toplu değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Vogel(1974), vergi kaçırma konusunda gençlerin yasadışı fırsatları öğrenme yeteneğinin daha fazla olduğu düşüncesiyle yaşlıların, gençlere göre vergi kaçırma daha az istekli olduğunu ileri sürmüştür (Vogel, 1974: 512). Aynı şekilde, Joel Slemrod(1984), yaş ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif ilişki olduğuna dair bulgular elde etmiştir (Slemrod, 1985: 237).

Yukarıdaki teoriden hareketle Türkiye'de nüfus ve yaş ilişkisine bakıldığında, 2016 yılı 79.814.871 olan toplam nüfusun 1.773.852'si Mersin ilinde yaşamaktadır. Türkiye genelinde genç ve yaşlı nüfus oranlarına bakılırsa; %16,28'i 15-24 yaş arası nüfus olup %42,85'i 25-54 yaş arası ve 55 yaş ve üstü %17,18 olduğundan genç nüfusun vergi toplama potansiyeli açısından olumsuz etki yaratabileceği söylenebilir. Mersin, %15,51 genç nüfus oranıyla, genç nüfus bakımından Türkiye ortalamasının altında yer alan şehirlerdendir (www.tuik.gov.tr, 2016).

Ancak Mersin ili, 2011 yılından beri Suriye iç savaşının da etkisiyle yoğun göçe maruz kalmıştır. Mersin'de Suriyeli göçmenlerin resmi rakamlara göre 130 bini aştığı, buna düzensiz göç de eklendiğinde rakamın 300 bini aştığı bilinmektedir (www.mtso.org.tr, 2015). Suriye'den göç edenlerin ise büyük çoğunluğunu genç nüfus oluşturmaktadır.

2016 yılı araştırmalarında kayıt dışılık boyutunda Mersin'de 700'ün üzerinde Suriyeli esnafın olduğu ve kayıt dışı olarak faaliyet yürüttüğü tahmin edilmektedir (Çakıcı, Yılmaz, & Çakıcı, 2016: 834). Göçmenlere vatandaşlık verilmesinin halen tartışıldığı bir siyasal ortamda, göçmenlerin bu konuda eğitimi ve entegrasyonu sağlanmadığı takdirde, Mersin ili de dahil

yoğun göç alan illerimizde gönüllü uyum açısından da risk oluşabileceğini söylemek mümkündür.

Ülkemizde, yaş ile uyum arasında ters orantı kuran çalışmalara da rastlanabilmektedir. Örneğin, Eskişehir ilinde farklı mükellef gruplarına yöneltilen “mükelleflerin yaşları ilerledikçe vergi kaçırma eğilimleri azalır” ifadesine katılımcıların %39'u katılırken %44'ü katılmıyorum yanıtını vermiştir (Öz Yalama & Gümüş, 2013: 93).

Çanakkale ilinde ticari kazanç elde eden yükümlülere yönelik yapılan bir çalışmada ise; 25 yaş ve altı olan yükümlülerin vergiye yaklaşımının olumlu olduğu yaş ilerledikçe vergiye uyumun azaldığı sonucuna ulaşılmıştır (İpek & Kaynar, 2009: 188).

#### **2.2.3.4.2. Cinsiyet**

Vergi ödeme eğilimini etkileyen demografik değişkenler arasında, cinsiyet faktörünün bir değişken olarak ele alınmasının nedeni, kısaca erkeklerin ve kadınların yaşama bakış açısının farklılığından kaynaklanmaktadır.

Kadınların iş yaşamına daha az katıldığı dönemlerde, vergi kaçırmaya bakış açısının daha düşük olabileceği savunulurken, günümüzde kadınlarında erkeklerle aynı statüde, aynı şartlara tabi olabileceği şeklinde bir bakış açısıyla düşünürsek, bu farkın biraz daha azaldığını ve vergi ödeme davranışlarının bireysel çıkardan hareketle benzeştiğini söyleyebiliriz.

Bununla birlikte, Avusturya'da büyük şehirlerde yaşayan kendi işinde çalışan ticari kazanç elde eden girişimcilere uygulanan anket sonucunda cinsiyet ile vergi uyumu ilişkisinde negatif yönlü bulgulara rastlanmış ve kadınların vergi kaçırma riskinin daha düşük olduğu şeklinde bir genellemenin yanlış olabileceği kanaatine varılmıştır (Kirchler & Maciejovsky, 2001: 187).

Öte yandan bu farkın risk tutumlarından kaynaklandığı, kadınların erkeklerden daha fazla riskli davranışlardan kaçındığı söylenebilmektedir (Eckel & Grossman, 2008: 3). Ayrıca halen ataerkil bazı toplumlarda, kadınların erkeklere göre piyasa ekonomisinde daha az yer alması, erkeklerin kadınlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğilimi olduğuna dair bulgulara rastlanabilmektedir.

Spicer ve Becker, Colorado'dan çeşitli üniversitelerde okuyan yaş ortalaması 21-29 arası olan 21'i erkek 36'sı kadın 57 öğrenciye vergi kaçırma konusunda uyguladıkları bir deney sonucunda, erkeklerin kadınlara oranla vergi kaçırmaya daha yatkın olduğuna dair bulgulara rastlamıştır (Spicer & Becker, 1980: 172-173).

### **2.2.3.4.3. Medeni Durum ve Aile Ölçeği**

Bir başka gönüllü uyum değişkeni ise medeni durumdur. Torgler'e göre; evlilerin vergi ahlaki bekarlara göre daha gelişkindir (Torgler, 2003: 13). Bu teorinin dayanağı bireylerin evlilik yoluyla toplumsal bağının artacağı, medeni durumun suç işlemeyi engelleyeceğidir.

Öte yandan literatürde, evlilerin bekarlara oranla daha fazla uyumsuzluk göstereceğine yönelik düşünceler de bulunmaktadır (Biberoğlu, 2006: 52). Bu yaklaşımın temel dayanağı ise, aile bağlarının kuvvetli olduğu ataerkil toplumlarda, bireyin aile bireyelerine karşı olan sorumluluklarının, birey devlet ilişkisinde devlete olan sorumluluklarından daha ağır basması olarak görülebilir. Özellikle gelir düzeyi düşük olan bireylerde sorumluluğun daha da ağırlaşması, vergi uyumsuzluğu uygulamalarının meşru görülmesini sıklaştırmaktadır.

Aynı şekilde, sorumluluğun arttığı ölçüde, aile ölçeğinin büyüklüğünün de artması da bireylerin uyumsuzluk davranışlarının şekillenmesinde kritik değer taşımaktadır.

Dolayısıyla burada köyden kente göç, nüfus artış hızındaki düşüş nedeniyle hanehalkı büyüklüğünün giderek azalması gibi faktörlerin incelenmesi büyük önem taşımaktadır. Kalabalık ve tek çalışana bağlı hayatını idame ettiren aile yapılarında, hanehalkı büyüklüğü ile vergiden kaçınma arasında nedensellik bağı kurulabilmektedir.

### **2.2.3.4.4. Eğitim Düzeyi**

Bireyler, sosyal statüsü ne olursa olsun, yaşamları boyunca vergi ile ilgili yasaların biri veya birkaçının yükümlülüğü altına girmektedir. Her eğitim düzeyine uygun şekilde vergi sistemleri açık veya anlaşılır olmadığı takdirde, mükellefler vergiye uyum konusunda sorun yaşamaktadır. Bu sorun, eğitim seviyesinin vergi bilincinde önemli bir değişken olmasına neden olmaktadır.

Eğitim değişkeninin rolünü araştıran Witte ve Diane F.Woodbury(1985), Beron(1985), Tauchen ve Witte(1992), Dubin and Wilde(1988) vergi ile ilgili olarak, IRS verileri ile diğer bilgi kaynaklarından topladıkları verilerle(nüfus sayım verileri) bazı bulgular ileri sürmüştür. Bu çalışmanın sonucunda, sanayi sektöründe çalışan yetişkin nüfusun vergiye gönüllü uyumunun daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. İşsizlik oranı ve lise mezunu yetişkin nüfusun yüzdesinin etkisi üzerinde ise çelişkili sonuçlar ortaya çıktığı ifade edilmiştir (Andreoni, Erard, & Feinstein, 1998: 840).

Eğitim ve vergiye uyum yönünde yapılan çalışmalar, eğitilmiş insanların vergiye ilişkin davranışlarının, vergiye uyumu her zaman sağlamayacağı noktasında birleşmektedir. Eğitilmiş bireyler vergi kanunları ve muhasebe sisteminin işleyişi konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları ile denetime girme riskinin düşük olduğunu bilmeleri sonucu vergiden kaçınmaya daha yatkın olabilmektedir (Biberoğlu, 2006: 47).

#### **2.2.3.4.5. Mükellefin Mesleği**

Toplumdaki bireylerin vergi yükü, bulunduğu meslek itibariyle farklılık arz etmektedir.

Vergi yükünün, meslek itibariyle bir başkasına yansıtılabildiği bir vergi sisteminde, bireyin daha fazla çalışarak vergi yükünün yarattığı gelir kaybını bir başka meslekte çalışarak giderebilmesi de mümkündür (Çataloluk, 2008: 221). Ancak, bir ülkede yansıma nedeni ile vergi yükü, vergi ödeme potansiyeli fazla olan mükelleften çıkıp, vergi ödeme gücü az olan mükellef üzerinde kalıyorsa, vergi adaleti olumsuz etkilenecektir.

Kendi işini yürüten serbest meslek erbabı mükellefler ile, ücretli çalışan mükelleflerin gönüllü uyumu karşılaştırıldığında, serbest meslek erbabı gerekli giderleri düşerek vergiyi kendisine tasarruf edebilme yetisine sahipken, ücretli çalışanlarda böyle bir durum söz konusu değildir. Ücretli çalışanlarda, vergi matrahının hesaplanmasında mesleki harcamaların indirim olarak dikkate alınmaması vergi adaletini olumsuz etkileyerek ücretlilerin çalışma verimliliğini olumsuz etkileyen sonuçlar doğurabilmektedir.

Ücretli çalışanlarla ilgili olarak, 3 üniversitede 268 akademisyen katılımcıya yapılan bir ampirik çalışmaya göre, mesleki giderlerini indiremeyip ağır vergi yüküne maruz kalan akademisyenlerin ilk olarak genel tüketimlerini azaltma şeklinde vergiye karşı tutum sergileyecekleri sonucuna ulaşılmıştır (Diril & Arat, 2015: 133). Dolayısıyla bu durum, direk olarak bireylerin çalışma motivasyonunu olumsuz etkileyeceği, gibi dolaylı yünden genel tüketimi de azaltabilmektedir.

Scholz, gönüllü uyumu etkileyen faktörleri incelerken, doğru beyanda bulunmama eğiliminin maaş ve ücret geliri ile negatif, serbest meslek geliri ile pozitif bir ilişkide olduğundan bahsetmiştir (Scholz, 1993: 27).

Stopaja tabi mükellefler için önemli bir konu da, vergilendirmede özel-kamu sektörü ayrımıdır. Özel sektörde çalışanların ağır çalışma koşulları, uzun mesai saatleri nedeniyle vergi taziyekine daha fazla maruz kaldığı bilindiğinden, vergilemeye gönüllü uyum konusunda güçlükler yaşanabilmektedir.

#### **2.2.3.4.6. Mükelleflerin Kamu Harcamaları ile İlgili Düşünceleri**

Vergiyi, toplumsal refaha ulaşmada bir araç olarak gören, vergi bilinci ve vergi ahlakı gelişkin bireyler, vergilerin toplanması hususundaki ayrıntıları bilmek istediği kadar, toplanan vergilerin nerelere harcandığını da takip etmede istekli olacaktır. Kamu harcamalarının kolaylıkla takibinin sağlanmasının yanı sıra, mükelleflerin tercihlerine de uyumluluğu önem taşımaktadır (Çiçek, 2006: 64). Bu nedenle idari(organik), fonksiyonel, bilimsel ve ekonomik sınıflandırmaya tabi olan kamu harcamalarının analizini, Türkiye açısından ayrıntılarıyla

gözlemlemek için çeşitli iller bazında değerlendirme yapmak gerekir (Tuncer & Yüksel, 2011: 220).

Kamu harcamalarının izlenmesi ilk olarak WB(World Bank-Dünya Bankası) tarafından ortaya atılmıştır. Türkiye’de ise; 2010 yılından beri 68 STK(Sivil Toplum Kuruluşu)’nın bir araya gelerek oluşturduğu “Kamu Harcamaları İzleme Platformu” kamu harcamalarının nerelerden takip edileceği ve kamu harcamalarının toplumsal gelişimi arttırabilmesi için harcamaların hangi noktalarda ağırlık kazanması gerektiğini çeşitli raporlarla gözler önüne sermektedir. Platformun Temmuz 2015 raporuna göre, Türkiye’de mahalli idare harcamaları OECD ülkelerine göre sınırlı düzeyde olup, kamu harcamaları merkezi yönetim harcamaları ağırlıklı yapı izlenmektedir (kahip.org, 2015: 2).

2017 yılı(yalnızca Ocak ve Şubat ayı), mahalli idare harcamaları belediye giderlerinden 3.959.253’ü büyükşehir ilçe belediyelerinde yapılırken, büyükşehir dışı il belediyeleri 1.319.751, büyükşehir belediyeleri harcamaları 4.408.789’dur. 2016 yılına bakıldığında harcamaların; 20.421.058’i büyükşehir ilçe belediyeleri, 6.807.021 büyükşehir dışı il belediyeleri 22.532.230 bin TL’si ise büyükşehir belediyelerine ait olduğu bilinmektedir (www.muhasabat.gov.tr, 2017).

Ayrıca belediye ve bağlı kurumların kişi başına harcamalara bakıldığında; 2013 yılı Ankara, İstanbul, Kocaeli, İzmir, Konya, Gaziantep, Eskişehir ve Antalya gibi şehirlerimizde yaşayan birey başına kamu harcama oranı yüksek iken, genel olarak doğu illerimizde bu oranın düşük olduğu göze çarpmaktadır (kahip.org, 2015). Böyle bir ortamda ilk olarak saydığımız illerin nüfusu en kalabalık olduğu için buralarda harcamaların yüksek olduğu düşünülebilir. Ancak doğru bir analiz için, harcamaların fonksiyonel dağılımı incelenmelidir. Örneğin; Ankara’da, merkezi yönetimde bazı kamu kurum ve kuruluşları ve bakanlıklar diğer iller için yapılan bazı harcamaları, merkezi ihale ile yaptırdığından, ve ödemeleri merkez saymanlıklarından yaptırdığından, ilgili harcama Ankara’da yapılmış gibi görülebilmektedir (tesev.org.tr, 2015).

Öte yandan, kamu harcamalarının ekonomik sınıflandırılması da harcamaların genel ekonomiye etkisini gözlemlemek bakımından önem taşır. Ekonomik sınıflandırmada, devletin kamu hizmetlerini yürütmede mutlak suretle ihtiyacı olan; personel giderleri, SGK prim gideri, mal ve hizmet alımları, cari transferler, sermaye giderleri, sermaye transferleri gibi kalemlerdir. Bu harcama kalemleri dışında kalan ve ülkemizde her yıl diğer harcamalara oranla yüksek oranlarda seyreden faiz harcamalarının boyutu dikkat çekicidir. Genelde yıllar itibariyle her yıl artış gösterdiği bilinen transfer harcamalarından biri olan faiz harcamaları, konjonktüre karşı esnek değildir (Özen , 2003: 216).

Bu nedenle, ekonomik kriz dönemlerinde yoğun artış gören faiz harcamalarının, takip eden yılda tekrar borçlanmaya sebebiyet vermesi, diğer harcama kalemlerinin de kısılmasına yol açtığından baskı altına alınması gerekmektedir.

**Tablo 6:** 2017 Yılı Şubat Ayı Kamu Harcamalarının Ekonomik Sınıflandırılması(Kümülatif)

Harcama Kalemleri	Yapılan Harcama(Bin TL)
Personel Giderleri	2.560.076
SGK Prim Gideri	393.008
Mal ve Hizmet Alımları	724.162
Faiz Harcamaları	11.674.409
Cari Transferler	18.267.537
Sermaye Giderleri	92.610
Sermaye Transferleri	5.280.157
Borç Verme	110.410
<b>TOPLAM</b>	<b>39.102.369</b>

**Kaynak:** (www.muhasabat.gov.tr, 2017)

Tablo 6'ya bakıldığında personel ve diğer cari harcamalar ile yatırım harcamalarının azlığına karşın faiz ödemelerindeki yükseklik, ekonomiyi ve üretimi olumsuz etkilerken bireylerin kamu harcamalarına bakışımı da olumsuz etkileyerek gönüllülüğünü azaltabilmektedir. Öte yandan kamu hizmetlerinin nicelik ve nitelik yönünden düşmesine yol açmaktadır.

2016 yılında farklı bölgelerde yaşanan yoğun terör olayları ile siyasi istikrarsızlıkların ekonomiyi olumsuz etkilediği ülkemizde döviz kurunun artışı, ülke içi yatırımı olumsuz etkilemiş ve dış borç stokunu arttıran nedenlerden olmuştur. Tüm bunların üzerine dışa bağlı ekonomi ve dış politikada yaşanan sorunlar, 2017 yılı itibariyle 304,5 milyar TL dış borç stoku ile 478,6 milyar TL olan iç borç stoku Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin belirsizlik içinde sürdürülmesine neden olmaktadır (www.hazine.gov.tr, 2017).

Ayrıca vergi geliri az olmasına karşın, sınırlara yakınlığı sebebiyle teröre maruz kalan doğu bölgelerine ayrılan kaynaklar ile, askeri anlamda kamu harcamalarının artması zorunluluğu doğduğundan, vergi veren bölgelere yatırım darbe görmektedir. Bu nedenle bir önceki yıla göre artış göstererek, 2016 Aralık ayı savunma hizmetlerine 26.453.792 bin TL, kamu düzeni ve güvenlik hizmetlerine 43.284.658 bin TL harcama yapıldığı bilinmektedir (www.muhasabat.gov.tr, 2017). Bu durum, vergilerin sosyal korumaya, gelecek nesillere, muhtaç insanlara, engelli bireylere refah arttırıcı hizmet olarak kullanımını engellemektedir.

Mükelleflerin vergi bilincini olumsuz etkileyen faktörlerden bir diğeri de, hükümetin kamu gelirlerini niteliksiz alanlarda harcamasıdır. İsrاف, yolsuzluk, gibi kamu hizmetinin nitelik ve niceliğini düşüren faktörlerin ortadan kaldırılması, bireylerin gönüllülüğünü arttıran en önemli unsurlardandır. Dışa bağımlı ekonomiye rağmen, çok uzak değil bir 20 yıl öncesi

TOBB(Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği)'un yayınlamış olduğu verilerde 1990-2000 döneminde toplam zarar ve kayıpların 195,2 milyar dolar olduğunu saptamıştır (www.tobb.org.tr, 2001).

Gelişmekte olan bir ülke için birçok verimli alanda kullanılacak bu tutarın, elbette hükümet tarafından bilinçsizce harcanması, borçlanma zorunluluğunun bugünlere gelmesinde önemli bir etkidir.

#### **2.2.4. Diğer Etkenler**

Vergi uyumu, sadece birey odaklı olmayıp, devlet tarafından da yerine getirilmesi gereken bir takım unsurlar bulunmaktadır. Burada, diğer etkenler başlığı altında inceleyeceğimiz vergi sistemi ve vergi yönetimi unsurları, gönüllü uyumu bir anlamda sistemsel nedenlere bağlamaktadır.

Vergi otoritelerinin, bazı mükellef grupları aleyhine vergi oranlarında artış gerçekleştirerek vergi yükünü etkilemesi, mükelleflerin vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yollarına başvurmasında önemli bir etkidir. Üstelik vergi oranlarının sürekli artması vergi gelirlerini azaltıcı, ekonomik büyümeyi ise yavaşlatıcı bir takım etkiler gösterebilmektedir.

Vergi oranı ile vergi gelirleri ilişkisini inceleyen Arthur Laffer'in oluşturduğu Laffer eğrisi; belli düzeye kadar vergi oranları arttırılmasının vergi gelirlerini arttıracığını, ancak optimal vergilendirilebilir kapasitenin aşılması halinde, ekonomide daralma yaşanacağı ve vergi gelirlerinin azalacağını ileri sürülmüştür (Ferhatoğlu, 2006: 2).

Literatüre bakıldığında, vergi oranlarının vergi kaçakçılığının temeli olduğu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin, daha yüksek gelir beyanını teşvik suretiyle verginin tabana yayılmasını sağlayacağı ilgili çalışmaların da olduğu bilinmektedir (Çil, 2012: 65).

Buradan yola çıkılarak, vergi oranlarının, vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olmaması adına, vergilerin hangi mükellef grupları üzerinde arttırıldığının da önemli olduğu söylenebilmektedir.

Öte yandan yapılan çalışmalarda, denetim ve cezalara ilişkin olarak vergi yönetimi unsurlarının önemine de vurgu yapılmaktadır. Denetim ve cezalar birbiriyle ilişkili olmasından öte, cezalar ne kadar arttırılırsa arttırılsın denetim zayıfsa vergiye uyum sağlanamayacağı bilinmektedir. Bu nedenle, vergi denetimlerinin geniş kapsamlı ve sıklıkla yapılması, cezaların ise bireylerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yolundaki tercihlerini caydıracak niteliğe sahip olması başarılı bir vergi yönetiminin unsurlarındandır. Ayrıca yalnızca cezaların değil, kimi zaman vergi dairelerinin uyguladıkları telkin yönteminin de vergi ödeme eğilimini arttırabilmede bir araç olarak kullanılabilmesi mümkündür.

Vergi yönetiminin gönüllü uyumla ilişkisini incelenirken, denetim, inceleme, uzlaşma ve ceza ilişkisi ile vergi affı gibi uygulamaların ülkelerin ekonomik yapısı içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Türkiye açısından bakıldığında, bu uygulamaların vergiye gönüllü uyum programının sürdürülmesine engel olacak bir nitelik taşıyıp taşımadığı önem kazanmaktadır.

Ülkemizde, vergi incelemelerini yapma ve kayıt dışılığı azaltma amacı taşıyan VDK(Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı)'ya gelişen sistemler bütününde elektronik denetim ve teftiş çalışmalarında büyük iş düşmektedir.

Türkiye'de 31.12.2015 tarihi itibarıyla 9.205 vergi müfettişinin olduğu bilinmektedir (www.vdk.gov.tr, 2015: 14). Türkiye'de vergi müfettişlerinin az olmasının yanında, vergi inceleme oranlarının da düşük düzeylerde seyrettiği bilinmektedir.

**Tablo 7:** Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları(%)

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	%2,9
2014	2.472.658	55.284	%2,24
2015	2.527.084	58.676	%2,32

**Kaynak:** (www.vdk.gov.tr, 2015)

VDK'nın Tablo 7'deki raporuna göre; 2014 yılında Gelir Vergisi(Gayrimenkul Sermaye İradı(GMSİ) hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin %2,24'ü incelemeye tabi olurken, 2015 yılında oran %2,32 olmuştur (www.vdk.gov.tr, 2015: 43).

Denetim ve incelemenin yetersizliğinden bahsederken, vergi uyumunun yüzde yüz denetim ve incelemeyi arttırarak, sağlanabileceği düşünülmemelidir. Burada asıl vurgu, vergiye gönüllü uyumu sağlama adına yapılan çalışmaların denetim ve inceleme uygulamalarının etkin yürütülmesiyle gerçekleştirilmesidir.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin çözüm bekleyen başka bir sorunu da, vergi sisteminde muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş tutulmak zorunda kalınmasıdır (Savaşan, 2011: 20). Yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için uygulanan muafiyet ve istisnalar, düşük gelir grupları lehine ya da belli sektörleri ivme kazandırmada kullanılmayıp daha çok etkisiz alanlarda yoğunlaştığında, vergi adaletinin zedelenmesine neden olup, bireyleri vergiye uyumdan uzaklaştırmaktadır.

Ayrıca Türk Vergi Sistemi'nde, ekonomik ve sosyal amaçları destekleyici yönde vergi harcamalarına sıklıkla başvurulmaktadır. Bu kapsama, sık sık yapılan vergi afları ve varlık barışı uygulamaları eklenebilir.

1923'ten bu yana Türkiye'de 34 vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Özellikle, son yıllarda belirli ekonomik krizler sonrası, devlete yüksek vergi tahsilatı sağlayan mali aflara 2003'te

yürürlüğe giren 4811, 2008'de yürürlüğe giren 5811, 2011'de yürürlüğe giren 6111, 2013'te 6486 ve 2016'da yürürlüğe giren 6736 sayılı kanun örnek oluşturmaktadır. Bu afların, vergiye gönüllü uyum performans göstergelerini iyileştirip iyileştirmediği ise, tam olarak bilinmemektedir.

Mali af kanunlarının vergiye gönüllü uyum performans göstergeleriyle ilişkisini karşılaştıran bir çalışmaya göre; af dönemlerinde GİB(Gelir İdaresi Başkanlığı)'in toplam bütçesi içinde vergi uyumunu arttırmaya ilişkin ödeneklerin payı 2009-2011'de %18 iken, 2013'te %41,55, 2016'da ise %4'tür. Bu sonuç, GİB tarafından yayınlanan uyum performans göstergelerinin çeşitliliğinin sınırlı olduğu, ve mükellefin uyumunu kolaylaştıran elektronik kayıt uygulamalarını içermediğine vurgu yapmaktadır (Şahin Orkunoğlu, 2017: 51).

Yukarıda belirttiğimiz mali aflar içinde, 2016 yılında çıkarılan 6736 sayılı kanunun, yüksek vergi tahsilatı dışında Otomatik Bilgi Değişimi(OBD) anlaşmasına zemin oluşturma özelliği taşıdığı bilinmektedir. ABD tarafından ilk adımları atılan ve daha sonra OECD'nin de dahil olduğu OBD anlaşmasına 2018 yılından itibaren Türkiye'nin de katılımı konuşulmaktadır. Türkiye bu anlaşmayla vergi mükellefleriyle ilgili bilgileri, gelir sağlanan kaynağın ikamet edilen ülkeye taşınmasına yardımcı olmayı hedeflemektedir (Poyrazlı, 2015: 7).

Belirli ekonomik olaylar ve uluslararası etkiler göz önünde bulundurulmadığında; devletin vergi aflarından beklediği temel hedefler; geçmişte işlenen suçların olumsuz etkisini bertaraf etmek, toplanamayan vergileri toplamak, kayda girmeyen mükellefleri sisteme dahil etmek şeklinde özetlenebilir (Kargı, 2011: 103). Bu hedeflerin gerçekleşmesi ise belirli ölçütlere bağlıdır.

Ölçütlerden biri olan demografik değişkenlerden yaş, eğitim ve cinsiyetin vergi affına bakış açısına olan etkisi çeşitli çalışmalarla değerlendirilmiştir.

Ticari kazanç elde eden mükelleflere yönelik yapılan bir çalışmada; yaş ile vergi affına olumsuz bakış arasında pozitif ilişki kurarken, eğitim düzeyiyle vergi affı arasında bir ilişki kurulamamakta, cinsiyet değişkeninde ise erkeklerin kadınlara oranla vergi affına daha olumlu baktıklarına dair kanıya varılmıştır (İpek, Aktaş, & Kaynar, 2013: 95).

Mersin ili merkez ilçede yapılan başka bir anket çalışması ise; vergi aflarıyla vergi ödememe eğilimi ve vergi kaçakçılığı arasında pozitif ilişkiyi ortaya koyan bulgulara ulaşmıştır (Kargı, 2009: 9).

Vergi afları, ancak sıkça başvurulmaması ve aynı suçun tekrarlanmamasına yönelik olduğunda, vergiye uyumu olumlu etkileyebilmektedir. Aksi takdirde bireylerde güvensizlik, adalet anlayışının zedelenmesi ve tekrar af çıkacağı yönünde beklenti oluşturma gibi sonuçları itibarıyla uyumu azaltıcı etki yapabilmektedir (Saygın, 2013: 178-179). Bu nedenle vergi sisteminin vergi aflarına gerek duymayacak şekilde revize edilmesi vergiye uyumda daha önemli olmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına yönelik olarak birey ile vergi daireleri arasındaki uzlaşmanın doğru uygulamalar çerçevesinde yürütülmesi vergi yönetiminin başarılı bir şekilde yürütülmesini sağlayan bir diğer etkidir. Uzlaşma konusunda, uzlaşma miktarını belirlemeden önce, mükellef ve vergi dairesi arasındaki vergi planlaması unsurlarının gözetilmesi gerekir.

Bu anlamda Türk Vergi Sistemi'nde, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası yapılan uzlaşma durumunda, devlete idari maliyetleri azaltma, hızlı vergi tahsilatı, yüksek vergi-ceza sorumluluğundan dolayı ödeme sıkıntısı çeken mükellefe ise, idarenin vazgeçtiği miktarda vergi borcu ve/veya cezasının ortadan kalkmasıyla ödeme kolaylığı yaratıldığını söylemek mümkündür (Öncel, Çağan, & Kumrulu, 1985: 179). Böylece, uzlaşmanın iki tarafı da uzlaşma sonuçlarından fayda sağlamaktadır.

Ancak günümüzde, uzlaşmanın vergide eşitlik ve adaleti bozarak gönüllü uyumu olumsuz etkileyici bir özellik taşıyıp taşımadığı çeşitli çalışmaların konusunu oluşturmaktadır.

Şöyle ki; iki mükelleften birinin uzlaşma yoluna gitmeyi tercih ettiğini varsayalım. Bu durumda mükellef, kendisine tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezasının hukuki dayanağını tahlil eder. Eğer dayanak güçlüyse, tahakkuk tutarının en azından bir kısmından kurtulmak için uzlaşma yoluna gidecektir. Dayanağın güçlü olmaması durumunda ise dava açarak vergi ödemeyi reddedecektir (Eroğlu & Eftekin, 2015: 243). Dolayısıyla uzlaşma oranlarının yüksek olduğu bir ülkede vergi sistemi etkinliğini yitirebilmektedir.

**Tablo 8:** 2016 Yılı Uzlaşma Sonuçları

Komisyon Adı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı (TL)	Affedilen Vergi Oranı(%)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza Tutarı (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza Tutarı(TL)	Affedilen Ceza Oranı(%)
Merkezi Uzlaşma	268,766.445	58,960.357	%78,06	341,575.433	-	-
Koordinasyon Uzlaşma	191,845.974	50,963.086	%73,44	265,819.441	12,913.434	%95,14

**Kaynak:** www.gib.gov.tr, 2017: 114 <sup>3</sup>

Uzlaşmanın Türkiye'de uygulanış biçimine yönelik olarak fikir edinebilmek açısından Tablo 8'de bazı verilere yer verilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere, 2016 yılı uzlaşma sonuçlarının, merkezi uzlaşma komisyonu ile koordinasyon uzlaşma komisyonu arasında fark yaratmadığı görülmektedir.

2016 yılında, merkezi uzlaşmada vergilerin %78,06'sı koordinasyon uzlaşmada ise %73,44'ü silinmiştir. Öte yandan, 2016 yılı merkezi uzlaşmada affedilen ceza oranına

<sup>3</sup>Uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dahildir. Ancak uzlaşılan tutara, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

ulaşılamamakla birlikte, fikir vermesi açısından koordinasyon uzlaşmaya bakılırsa, cezaların %95,14'nün yani tamamına yakınının ortadan kalktığı anlaşılmaktadır. Yukarıdaki veriler ışığında, Türkiye'de uzlaşma unsurunun cezaların caydırıcılığına zarar verecek şekilde uygulandığı söylenebilmektedir.

Bu noktada, GİB tarafından yayınlanan 2016 yılı uzlaşma sonuçlarını, bir de, çalışma alanımız olan Mersin ili açısından değerlendirelim.

Uzlaşmaya konu olan vergi tutarının 2,375.828 TL, uzlaşma sonucunun 2,365.377 TL, uzlaşmaya konu olan ceza tutarının 4,784.694 TL uzlaşma sonucunun 991.186 TL olduğu Mersin ilinde affedilen vergi %004 affedilen ceza ise %79.28'dir (www.gib.gov.tr, 2017: 114). Dolayısıyla, Mersin'de uzlaşmanın daha çok vergi cezaları üzerinde yoğunlaştığı söylenebilmektedir.

Mersin ilinde, vergi dairesi çalışanlarına yapılan başka bir çalışmada ise; vergi uyumsuzluklarını çözmede, uzlaşmanın vergi yargısına göre daha az maliyet getirdiğine dair düşüncelere yer verilmiştir (Gürler Hazman & Aksu, 2013: 119).

Buradan hareketle, ülkemizde uzlaşmanın gönüllü uyumu olumlu etkileyebilmesi için, vergi sistemimizin adalet ilkesini zedelemeyecek şekilde işleyişinin gerekliliğine vurgu yapmayı uygun bulmaktayız.

Literatürde yer alan çalışmalar ışığında vergiye gönüllü uyum ile vergiye gönüllü uyum sürecini belirleyen etkenleri ayrıntılı bir şekilde gözden geçirdiğimiz bu bölümden sonra, vergiye gönüllü uyumla ilgili çeşitli öneriler geliştirebilmek adına Türkiye'de ve dünyada vergiye gönüllü uyum programının işleyiş sürecine göz atmayı uygun bulmaktayız.

### 3. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ İŞLEYİŞİ

Bir vergiye gönüllü uyum programının geliştirilmesi için, uyumu gerçekleştirmek isteyen ülkenin hangi uygulamaları etkin yürütebileceğinin, hangilerini yürütmede zorlanacağını tahmini gereklidir. Bu tahminin, zaman ve maliyet açısından devlete bir yük getirmemesi için ise, uluslararası uyum faaliyetleri ile başarılı ülke uygulamaları takip edilmelidir.

Uyumu sağlamak adına, gerekli sosyolojik ortam ile kaynaklar her ülke için farklılık arz etse de, temel amaç aynıdır. Bir ülkede, vergiye gönüllü uyumu sağlamak bir anda gerçekleşen bir olay olmadığından, tarihsel süreçte uygulamalar açısından geride kalan ülkelerin, bu alanda gelişmiş ülkeleri yakalayabilmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergiye gönüllü uyumu sağlamada izlenilecek yol haritası çıkarılırken, var olan teknoloji ve kaynağın etkin alanlara yönlendirilmesinde, gelişmiş bazı ülke uygulamaları önem taşımaktadır.

Bu bölümde amaçlanan temel olgu, ülkemizde vergiye gönüllü uyumu ve buradan hareketle vergi gelirlerimizi olumlu etkileyecek bir yol haritası çıkarmaktır.

Bu anlamda ilk olarak vergiye gönüllü uyum konusunda yaşanan güçlükleri hem ülkemiz hem de diğer ülke örnekleri üzerinden literatürde öne çıkan hususlar bağlamında açıklamaya çalışmak önceliğimiz olacaktır.

#### 3.1. Vergiye Gönüllü Uyum Hususunda Yaşanan Güçlükler

Vergiye gönüllü uyum konusunda yaşanan güçlükler, kamu idarelerinin sistemselsel ya da kurum bazında aksak çalışması sonucu, mükellef odağında vergiye gönüllü uyumla ilgili olarak yaşanan sorunları (vergi aksaklıklarını) ifade eder.

Fransız araştırmacı Reynaud(2012), vergi aksaklıklarını üç başlıkta sınıflandırmaktadır (Reynaud, 2012: 23);

- İştirak etmeme; toplumdaki bireylerin vergiye karşı kayıtsız kalması, daha az çalışması, vergi ödemeyi düşünmemesi gibi davranışlar göstermesidir. Bu durumda toplumdaki bireyler toplumun bir parçası olduğunu hissetmemektedir.
- Hakkının gaspedildiği hissi; burada birey bir üst dereceye geçerek haksızlığa uğradığı düşüncesiyle vergi kaçırmaya yönelebilmektedir.
- Vergi alerjisi; vergiye karşı tepkinin en üst derecesidir ve birey, vergi ile ilgili tüm konulara karşı olumsuz yaklaşır. Dolayısıyla, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışlarına sıklıkla yönelerek, vergi ödemeyi reddeder.

Birey devlet ilişkisinin aksak olduğu toplumlarda, vergi aksaklıklarının da yaşanacağı mutlaklıdır. Demokratik bir toplumda, bireyin devletten beklediği, bireyin temel özgürlüklerini

esas alan bir anlayışla kamu hizmetlerini gerçekleştirecek, ve bireylerin devletten kuşku duymasına imkan vermeden, şeffaflıkla varlığını sürdürecektir bir yapıdır.

Bunun yanında, vergi sistemi ile verginin tahsilinde önemli olan kurumların da modernize edilmesi gerekmektedir. Burada gelir idaresinin gelirlerin tahsilinde güçlü bir sisteme ihtiyaç duyması ve bu sisteme hizmet eden vergi idarelerinin de modernizasyonu, vergisel faaliyetlerde(vergi matrahının belirlenmesi ve ödenecek verginin hesaplanması, denetim ve tahsil konularında) kapasitesini arttırması vergiye gönüllü uyumun geliştirilmesinde kilit noktadır. Aksi takdirde bürokratik engellerle karşılaşan bireyler kayıt dışında kalmayı tercih edebilmektedir (Kılıç, 2011: 369-370).

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması için çeşitli güçlüklerle mücadele eden kamu otoritesi, bir uyum programı oluşturmadan önce avantaj ve dezavantajları göz önünde bulundurmalı, ona göre kaynak ayırmalıdır.

### **3.2. Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Avantaj ve Dezavantaj**

Vergiye gönüllü uyumun bir program halinde uygulanması ve etkin çalışabilmesi için, öncelikle bir plan dahilinde hareket edilmesi ve fayda maliyet analizi yapılması gerekir. Fayda maliyet analizi yapılırken, gönüllü uyum programı sonucu hem bireyin hem de devletin faydasını maksimize edecek unsurlar gözetilmelidir. Gönüllü uyumun sağlayacağı faydalar, vergi uyumsuzluğunu(kayıt dışılığı) ortadan kaldırma sonucunda elde edilecek faydalarla birebir örtüşmektedir.

Gönüllü uyum programının devlet açısından sağlayacağı en önemli getiri vergi gelirlerindeki artıştır. Örneğin; kayıt dışı ekonominin, toplam ekonomik büyüklüğün üçte biri olarak tahmin edildiği ülkemizde gönüllü uyum, yaratacağı vergi geliri artışıyla, ekonominin büyümesine katkı sağlamaktadır (www.seta.org, 2011: 3).

Uluslararası literatürde, kayıt dışılığın ölçülmesi hususunda önemli çalışmalar yürüten Schneider ile Elgin'in(2016), 1999-2010 yılları arasında, 38 ülkeyi kapsayan, iki farklı yöntemle(Multiple Indicators and Multiple Causes(MIMIC)-Dynamic General Equilibrium(DGE)) ölçtükleri kayıt dışı ekonomi tahminleri, çarpıcı sonuçlar ortaya koymuştur. Çalışmaya göre; genellikle Türkçe literatürde de sıklıkla kullanılan bir yöntem olan MIMIC modelinde, kayıt dışı ekonominin ortalama boyutu Türkiye'de %30.6 olup, sıralamada kayıt dışılığın ortalama boyutunun en yüksek olduğu %34.6 ile Bulgaristan ve %32.2 ile Romanya'dan sonra gelmektedir (Elgin & Schneider, 2016: 67).

Kayıt dışılık, gelişmekte olan ülkelerde gelirin yeniden dağılımını bozduğundan dolayı, toplumun belli bir kesiminin marjinal vergi yükünü arttıran, önemli bir sorundur. Bu sorunun

çözümünde bir reçete sunan vergiye gönüllü uyum programı, verginin tabana yayılmasını sağlayarak ödenmesi gereken vergiyi bireylere ve sektörler bölüştürmektedir.

Ülkemizde siyasi karar alma mekanizmaları, ekonomiyi iyileştirici politikalarından bahsederken, vergilemede adaleti sağlamak amacıyla verginin tabana yayılması konusunda çalışmalar yürütüleceğine dair politikalar sunmaktadır. Buna rağmen, geçmişten bugüne verginin tabana yayılması hususunda kalıcı bir hamle görülememektedir.

Tablo 9'da, vergi kapasitesini tahlil etme açısından, GİB tarafından yayınlanan ve her yıl artış gösterdiği bilinen faal mükellef sayılarının, 2017 Haziran ayı itibarıyla vergilere göre dağılımına yer verilmiştir.

**Tablo 9:** Faal Mükellef Sayıları(2017 Haziran Ayı İtibarıyla)

<b>Vergiler</b>	<b>Sayı (Bin Kişi)</b>
Gelir Vergisi	1.852.482
Gelir Stopaj Vergisi	2.652.065
G.M.S.İ	1.904.972
Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi	769.649
Kurumlar Vergisi	741.226
KDV	2.538.793
<b>Toplam</b>	<b>10.459.187</b>

**Kaynak:** (www.gib.gov.tr, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017)

Tablodan da anlaşılacağı gibi, nüfusu 79 milyonu aştığı bilinen Türkiye, yaklaşık olarak 10.5 milyon faal mükellefi barındırmaktadır.

Bu bağlamda, bir de çalışmamızın konusu olan Mersin ilinde vergi kapasitesini ölçmeye yönelik olarak fikir verecek faal mükellef verilere göz atalım.

GİB, 2016 yılı Aralık sonu itibarıyla genel bütçe vergi gelirlerine bakıldığında; Ankara, İstanbul, İzmir Kocaeli Antalya gibi illerden sonra, vergi tahsilatında 81 il içerisinde 6. sırada yer alan Mersin, bir liman şehri olarak vergi potansiyelinin yüksek olduğu iller arasında yer aldığı görülebilmektedir (www.gib.gov.tr, 2016). Ancak, Tablo 10'da görüldüğü üzere, nüfusu 1 milyon 700 bini aşan Mersin'de yalnızca 201.411 faal mükellef bulunmaktadır.

**Tablo 10:** Mersin İli Faal Mükellef Sayıları(2017 Haziran Ayı İtibarıyla)

<b>Vergiler</b>	<b>Sayı (Bin Kişi)</b>
Gelir Vergisi	39.576
Gelir Stopaj Vergisi	55.367
G.M.S.İ	21.162
Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi	19.698
Kurumlar Vergisi	13.591
KDV	52.017
<b>Toplam</b>	<b>201.411</b>

**Kaynak:** (www.gib.gov.tr, Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017)

Bu verilerden hareketle halen hem Türkiye hem de Mersin ili özelinde, verginin eşit ve adil dağılımı konusunda birtakım sorunlar olduğu söylenebilmektedir. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum programı ile verginin tabana yayılmasının sağlanması, yalnızca mikro boyutta düşünüldüğünde vergi gelirlerine önemli bir hacim kazandıracaktır.

Vergiye gönüllü uyum programının kurum bazında faydası ise, kurumlar arası rekabetin artmasına yol açabilmesidir. Son yıllarda teknolojik gelişmelerin artmasıyla birlikte, kurumlar arası rekabetin teknolojinin kullanıldığı kurumlar lehine işlediği bilinmektedir.

Ülkemizde ise, yeterli teknolojik altyapının oluşturulamaması ve makroekonomik nedenlerin bir sonucu olarak düşük katma değerli üretim, yani emek yoğun üretim söz konusudur. Akademisyenlerin, finansal otoritelerin ve mali uzmanların öngörüsü ise, emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime geçilmezse, çok yakın bir gelecekte Türkiye'nin uluslararası rekabet düzeyi ve ücretlerde düşüş gibi sorunlarla karşılaşacağı yönündedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, emek yoğun ve sermaye yoğun üretim biçimlerinin birbiriyle rekabet edebilmesi için, emek yoğun üretim biçimine sahip firmaların üretim maliyetlerini kısması gerekmektedir. Bu ülkelerde firmalar, üretim maliyetlerini kısarken, vergi ve sosyal güvenlik primlerinden kaçınma gibi yollara başvurarak kısa dönemde rekabeti sağlayabilmektedir. Buradan hareketle, vergi uyumsuzluğu rekabet artışını getirir şeklinde bir yanılgıya düşmek mümkündür (Önder M., 2012: 45).

Nitekim, kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiyi beslediği, istihdama katkı sağladığı yönünde çalışmalara rastlanabilmektedir (Önder, 2000: 245). Ancak bu yolla rekabet sağlayan firmaların piyasada ömrü kısadır. Yani yalnızca bir vergiye gönüllü uyum programının uygulanması durumunda, rekabetin uzun dönemde sağlanması söz konusudur.

Çünkü uzun dönemde piyasada, genellikle küçük ölçekli firmalar, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma davranışları sonucu piyasada kayıtlı ekonomi açısından haksız rekabete, verimli firmaların da verimsiz olarak çalışmasına yol açmaktadır (www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr, 2009: 33). Kayıt dışılığa hizmet eden, satışlarını gerçeğe uygun şekilde beyan etmeyen, sigortasız veya düşük ücret göstererek işçi çalıştıran, şirket giderlerini yüksek göstererek gerçek gelirini gizleyen firmaların mali tabloları gerçeği yansıtmadığından, bu firmaların kurumsallaşması da söz konusu olamamaktadır.

Vergiye gönüllü uyum programıyla birlikte, küçük firmalara yapılabilecek indirim ve teşviklerle, bu firmaların rekabet edebilir düzeye getirilmesi uzun dönemde büyümeyi sağlayacaktır.

Şüphesiz, vergiye gönüllü uyum programının bir diğer önemli faydası da, vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergide adaleti arttıracak güce sahip olmasıdır. Vergi gelirlerinin artması, devlet açısından ne kadar önemliyse, toplumdaki bireylerin nicelik ve nitelik yönünden katkı sağlayabilecek kamusal faaliyetlerden yararlanması için de o kadar önemlidir.

Günümüzde, demokrasinin gelişmesi, refah devletine duyulan ihtiyaç, hızlı kentleşme gibi nedenlerle kentte yaşayan bireylerin kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin talepleri artış göstermiştir.

Gelişmiş ülkelerde yeni akım olarak popüleritesini arttıran ‘Yeni Kamu Hizmeti’ anlayışına göre; kentte yaşayan vatandaşların ihtiyaçlarına yönelik, şeffaf, katılımcı aynı zamanda kaliteli, etkin ve hızlı hizmet yürüten kamu kesimi ön plandadır (Sezer, 2008: 153). Bu akımın, gelişmekte olan ülkelere de uyarlanabilmesi, devletin elde ettiği gelirleri vatandaşın ihtiyacı olan alanlara kaynak olarak aktarabilmesi için, gönüllü uyum programının geliştirilmesi önem taşır.

Ayrıca gönüllü uyum, gelişmiş ülkelerin de temel sorunlarından biri olan gelir dağılımındaki adaletsizliği engelleyici güce sahiptir.

Bilindiği üzere, vergi sistemimizin bir handikapı olan vergi erozyonu, vergi yükünün bireyler arasında adaletsiz dağılımı nedenlerinden biri olarak, yıllar boyu maliye bilimi araştırmalarının temel konusunu oluşturmuştur. Şöyle ki, vergi istisna muafiyet ve indirimlerin amaç dışında kullanılması, vergi matrahında azalma ve gelir dağılımında bozulmayı meydana getirmektedir (Saraçoğlu, 2000: 92). Bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla, çeşitli araçlar yardımıyla en riskli grupları belirlemek ve vergi yükünü bu gruplar üzerinde adil dağıtacak çalışmalar yapmak, gönüllü uyum çalışanlarının temel görevidir.

Gönüllü vergi uyum programının vadettiği diğer bir iyileştirme ise, sosyal güvenlik sistemi ve çocuk işçi konuları üzerindedir. Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de, eğitim alması gereken yaşta, ekonomik koşullar nedeniyle sokaklara çalıştırılmak üzere yollanan çocuklar, yoksulluğun bir sonucudur.

Türkiye’de, yoksulluk sınırı altında yaşayan bireylerin oranı, 2015 yılında %21.9’dur (www.tuik.gov.tr, 2017). TÜRK-İŞ(Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu) araştırmasının 2017 Haziran ayı sonuçlarına göre; bekar bir kişinin aylık yaşama maliyeti 1.889.38, dört kişilik bir ailenin açlık sınırı 1.508.35 TL, yoksulluk sınır ise 4.913.19 TL’dir (www.turkis.org.tr, 2017). Asgari ücret ise, 2017 yılında %8 artışla 1.404.06 TL olmuştur (www.csgb.gov.tr, 2017).

Bu rakamlardan anlaşılacağı gibi, Türkiye’de halen asgari ücretin, yoksulluk sınırının altında olması, geleceğe yönelik umutsuz bir tablo ortaya koymaktadır. Hanehalkı sayısının fazla olduğu ve bağımlı çocuğu olan aileler, geçimini sağlayabilmek için kayıt dışı alanlara yönelirken, sosyal güvenlik sisteminin dışında kalmaktadır. Geçim sıkıntısı çeken ebeveynlerin yoksulluk nedeniyle eğitim harcamaları karşılanamayan çocukları, erken yaşta çalışma hayatına girerek kayıt dışılığa donanımsız işgücüne, ve dolayısıyla düşük gelirli çalışma koşullarına hizmet etmektedir. Yoksulluğun bu kısır döngüsünde, vergiye gönüllü uyum programıyla, sosyal güvenlik ağının dışında kalan bu kesimin, belirli haklardan faydalanmasını sağlamak, gelişmişliğin ön koşuludur.

Vergiye gönüllü uyum programının, makro anlamda ekonomiye de çeşitli katkıları bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle ekonomik potansiyelin tam olarak öğrenilememesinin yarattığı belirsizlik ortadan kalkabilir. Bununla birlikte devlet borçlanması azalabilir, ve toplumsal refah artabilir.

Vergiye gönüllü uyum programının son önemli işlevi ise; toplumun ahlakilik seviyesini arttırmaya katkı sağlamasıdır. Çalışmamızın giriş kısmında, gönüllü uyum teorilerini tartışırken bahsettiğimiz gibi, vergi kaçırma bir ahlak sorunudur. Ahlaki eğitimi düşük olan toplumlarda yaşayan bireyler, genellikle geçimini sürdürebilmek için yasa dışı faaliyetlere başvurmaktadır.

Dolayısıyla, vergi kaçırmanın yüksek olduğu geçiş ülkelerinde, kayıt dışılığın baval ticareti, mafya gibi yasa dışı faaliyetlerden kaynaklanması, vergi kültürünün düşük düzeyde kalması, ülke ekonomilerinin gelişmemesi sonucunu verir (Abdiyeva, Özdil, & Pirimbayev, 2015: 52).

Vergiye gönüllü uyum programı, mükellef memnuniyetini artırma amaçlı olduğundan, mükellef bazında herhangi bir dezavantajı bulunmamaktadır. Vergiye gönüllü uyumun dezavantajı sayılabilecek tek unsur, programın uygulanması ve işleyişi için gerekli faaliyetlerin yürütülmesi konusunda devlete getireceği maliyettir. Ancak kaynaklar doğru alanlara aktarıldığı takdirde, bu durum bile bir dezavantaj teşkil etmemektedir.

Gönüllü uyumda devletin karşılaştacağı maliyetler, genelde denetim konularında kamu personel istihdamı ve vergi dairelerinin modern yapıya kavuşturulmasıyla ilişkilendirilir. Modern bir vergi organizasyonu oluşturmak için en önemli adım, vergi dairesi başkanlıklarını mükellef büyüklüğüne göre koordinasyonuna ilişkin çalışmalar yürütmektir.

2017 yılı itibariyle Türkiye’de 29 ilde 30 vergi dairesi başkanlığı bulunmaktadır (www.gib.gov.tr, 2017). İstanbul’da iki tane bulunan vergi dairesi başkanlıklarından biri “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı(BMVDB)” dır.

BMVDB, büyük mükelleflerin kısa ve orta dönemde vergi uyumlarını arttırmak için kurulmuş olan, mükellef odaklı vergi politikalarının bir sonucudur (Kahriman, 2016: 240).

Küreselleşen çağda, büyük mükelleflerin çoğunluğunun çok uluslu şirketlerden oluşması, vergilemeye ilişkin riskleri bakımından ayrı değerlendirilmesini gerektirmektedir. Ülkemizde bu amaçla kurulan BMVDB, şuan yalnızca İstanbul’daki mükelleflerle sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, diğer (İstanbul dışındaki) büyük mükellefler için hizmet verememektedir. Gönüllü uyum programıyla vergi dairesi başkanlıklarının çoğaltılması ve modernizasyonu, il ya da bölge bazında büyük mükelleflerin vergi ile ilgili sorunlarının çözülmesi, vergi sistemindeki değişikliklerden haberdar olması, çeşitli avantajlardan yararlanması sağlanabilmektedir. Devlet açısından bakıldığında ise, büyük mükelleflerin içinde bulunduğu ekonomik ortam daha iyi analiz edilebileceğinden uyum riski bulunan grupların tespiti daha kolay gerçekleşecektir.

Devlet tarafından, gönüllü uyumun avantaj ve dezavantajı karşılaştırıldıktan sonra, vergiye gönüllü uyum programını uygulama safhasına geçilmektedir. Vergiye gönüllü uyum sürecinde her ülkenin takip etmesi gereken belirli aşamalar bulunmaktadır. Bu aşamalar ülkenin mali durumu ve uyum faaliyetleri üzerinde çalışma gayretine bağlı olarak kısa bir sürede tamamlanabilir, veyahut yıllar boyu belli bir aşamada sabit kalabilir.

O halde, çalışmamızın bu kısımda değineceğimiz vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamalarını, yine ileride belirteceğimiz üzere başarılı ülkelerin mali durumu, kullanılan yöntemler ile uygulama başarısından yola çıkarak analiz etmek gerekmektedir.

### **3.3. Bir Vergiye Gönüllü Uyum Programının Önemli Aşamaları**

Vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamaları, devlet tarafından mükellef davranışlarının neden sonuç ilişkisi içinde düşünülmesini gerektiren bir süreçtir. Gönüllü uyum süreci, risk yönetimi yaklaşımı çerçevesinde açıklandığından, öncelikle bu yaklaşıma göz atmakta fayda görmekteyiz.

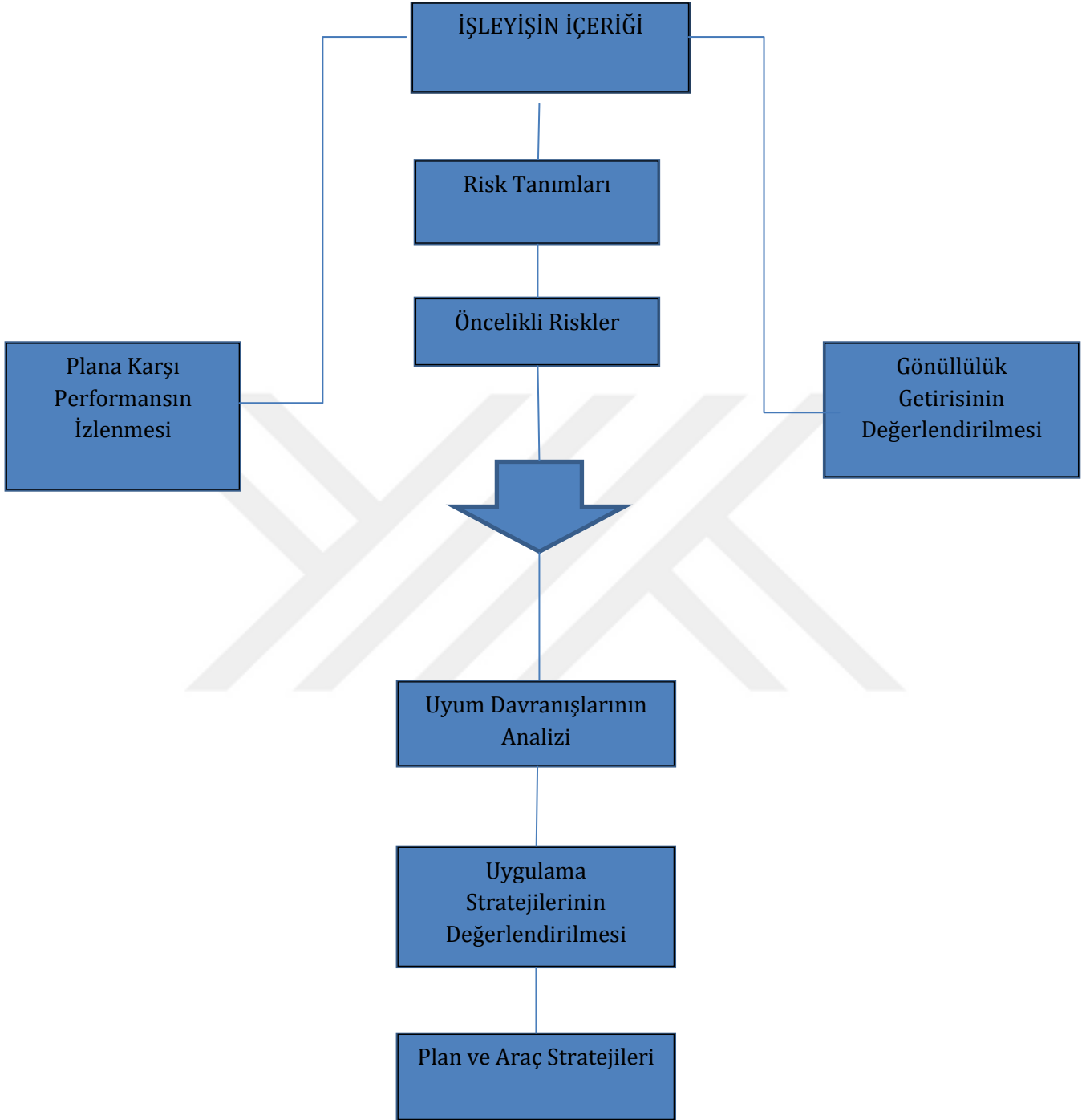
İlk olarak ATO(Australian Tax Office- Avustralya Vergi Dairesi) tarafından oluşturulan, OECD ve Avrupa Komisyonu tarafından da benimsenen risk yönetimi yaklaşımı uyum boşluklarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Kısaca, alınan risk hafifletici etkenlerin etkisini ölçer ve kaynakları farklı vergi mükellefi kesimlerine bölüştürmeyi sağlar (www.imf.org, 2015: 43).

Bir gelir idaresinin risk yönetimi yaklaşımının getirilerinden yararlanabilmesi için, bazı özellikleri sağlaması gerekir (www.oecd.org, 2004: 8);

- Stratejik planlama üzerine yapılandırılmış bir temel,
- Uyumsuzluğun altında yatan etmenler üzerine odaklanma ve vergi uyum risklerinin büyük olduğu alanların tedavisinde çeşitliliği sağlama,
- Programın etkinliği ve etkililiği bakımından daha iyi sonuçlar elde etme (vergi kanunları ve mükellefe verilen hizmet bakımından yapılan iyileştirmeler)
- Dış denetime dayanabilecek savunabilir bir yaklaşım,
- Kanıta dayalı bir değerlendirme için daha güçlü bir temel

Bu nitelikleri taşıyan bir gelir idaresi tarafından yürütülmesi gereken risk yönetim sürecinin bir model şeklinde özeti şöyledir;

**Şekil 1:** Risk Yönetimi İşleyiş Modeli



**Kaynak:** (www.oecd.org, 2004: 9)

Şekil 1'de belirttiğimiz risk yönetim sürecini doğru tamamlayabilmek adına, vergiye gönüllü uyumu uygulayıcıları, proaktif düşünce biçimleri geliştirmeli ve uygulama öncesi aşamalı bir planı oluşturmalıdır. Bir vergiye uyum programının önemli aşamalarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (www.imf.org, 2010: 4-14);

- Uyum getirilerinin değerlendirilmesi,
- İçeriğin işletilmesini anlama,
- Riskleri tespit etme,
- Riskleri değerlendirme ve önceliklendirme,
- Uyum davranışlarını analiz etme,
- Davranış stratejilerini belirleme,
- Sürecin dokümantasyonu,
- Performansı izleme ve sonuçlarını değerlendirme,

Bu aşamaları takip eden uygulayıcılar, risk yönetimi yaklaşımında mükelleflerin hangi uyumsuzluk davranışının tolere edilebileceği ve hangisinde derhal harekete geçilmesi gerektiği ayrımını yapmaya risk kategorileri ile yardımcı olmaktadır.

Şimdi de, vergiye gönüllü uyumda titizlikle yürütülmesi gereken bu aşamaları Türkiye’de gönüllü uyum bağlamında yürütülen çalışmalar üzerinden örneklendirerek kısaca açıklamaya çalışalım.

### **3.3.1. Uyum Getirilerinin Değerlendirilmesi**

Programın ilk aşaması olan uyum getirilerinin değerlendirilmesi aşamasında öncelikle, önceden var olan planın etkili yürütülüp yürütülmediği ile ilgili çalışmalara göz atılmaktadır. Bir uyum programıyla ilgili ilk defa çalışma yürütenler ise, daha önce yürüttükleri stratejilerin etkililiğini değerlendirmelidir.

Türkiye’de GİB’nin ilk olarak 2011-2013 “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı” ile Mükellef Risk Yönetimi Projesi’nin geliştirileceği ve vergi idarelerinin bu projeye bağlanacağına yönelik bir duyuru yaptığı söylenebilmektedir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 2011: 5).

Aynı raporun 2015 yılı versiyonunda ise; analize tabi tutulacak mükelleflerin, vergiye uyum düzeylerinin belirlenmesi ve uyum düzeyi yüksek olan mükelleflerin ödüllendirileceğinden bahsedilmiştir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 2017: 3).

GİB’in son olarak 2016 yılında yayınladığı performans programına bakıldığında; vergiye gönüllü uyumu arttırmaya yönelik toplumsal farkındalık ve vergi bilincini artırma ile, mükellef memnuniyetinin artırılmasına yönelik performans göstergeleri vergi uyumunda ölçülebilir, spesifik ve çarpıcı bir sonuç ortaya koyamadığı görülmektedir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 2017: 141-143).

Dolayısıyla, öncelikle geçmiş yıllarda ne gibi sorunlar nedeniyle vergiye gönüllü uyum konusunda aksaklıklar yaşandığı tespit edilmelidir. Çalışmaların etkinliğini sorgulamak gönüllü uyumun başlangıç noktası olduğundan, ileriki çalışmalara ışık tutacaktır.

Uyum getirilerinin değerlendirilmesinde sürecin önemli bir unsuru da, önceki planda yer alan performans göstergelerinin uygulanabilirliğinin araştırılmasıdır. Bu noktada bizim önerimiz, gelir idaresi tarafından yıl içerisinde bazı kısıtlardan dolayı yürütülemeyecek olan performans göstergelerinin çıkarılması, ve bunların yerine dış faktörleri de göz önüne alarak, daha etkili sonuçlar elde edebileceği unsurları bir araya getirilmesidir.

### 3.3.2. İçeriğin İşletilmesini Anlama

Önceki çalışmaların değerlendirilmesinden sonra, vergiye gönüllü uyum programının ikinci aşamasında gelir idareleri, uyum riskleri ve bununla ilgili hedefler bakımından net bir tablo ortaya koymalıdır.

Vergiye gönüllü uyum programı hususunda yürütülecek faaliyetler; stratejik plan, vizyon, misyon ve değerler hakkında açık ifadeler içermelidir (www.imf.org, 2010: 5). İçeriğin işletilmesinin toplumun her kesimi tarafından anlaşılması, konunun sosyo-ekonomik yayılımının daha büyük boyutta olmasına yardımcı olacaktır.

Bilindiği üzere, eğitilmiş bireyler vergilerin ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonlarını göz önünde bulundurduğundan, vergiye karşı olumlu yaklaşımları daha fazladır. Burada bahsettiğimiz eğitimin, illa ki mali konularda uzmanlaşma biçiminde olması gerekmez. Kimi zaman, iletişim kanallarıyla alınan eğitimler de, kişilerin ihtiyacı olan bilgi gereksinimini karşılayabilmektedir.

Vergi uyumsuzluğu, bir ahlak sorunu olması dışında bir eğitim sorununun varlığına işaret eder. Günümüzde gelişen teknolojiye, Türkiye'deki eğitim sisteminin gelişimini yayınlanan ulusal ve uluslararası verilerle çok rahat bir şekilde güncel olarak takip etmek mümkündür. Bu noktada, soruna çözüm yolu bulmak adına, ülkemizde eğitim sisteminin gelişim seyrine eleştirel bir bakış açısı kazandırmayı yerinde bulmaktayız.

Ülkemizde istatistiki çalışmaları yürüten TÜİK'in yaptığı araştırmalara göre; Türkiye'de okuryazar nüfus oranı, 1935'ten bu yana istikrarlı bir şekilde artış göstermektedir. Özellikle 15 ve üzeri yetişkin nüfus incelendiğinde 1935'te okur yazar nüfus oranı toplam nüfusun %18.7'sini oluştururken 2013 yılında bu oran %95.3'e ulaşmıştır (www.tuik.gov.tr, 2014: 23).

Beşeri sermayenin oluşumunu etkileyen diğer bir unsur olan okullaşma oranlarına baktığımızda ise, Dünya'da 1950-2010 yılları arası dünya okullaşma yılı ortalaması beş yıl artarken, Türkiye'de 1950 yılında 1 yıl iken 2010 yılında yedi yıla yükselmiştir (Wigley & Wigley, 2013: 314).

Okullaşma oranlarının, cinsiyet açısından ayrımı ise geleceğin istihdam oranlarını vereceğinden, ayrı değerlendirilmelidir. Son dönemde, kızların okullaşma oranlarını artırıcı sosyal sorumluluk projeleri yürütüldüğü bilinmektedir. 1997-1998'de ilköğretimde kızların

okullaşma oranı %78,9 iken, 2010-2011 öğretim yılında %98,2'ye yükselmiştir. Bu durum ortaöğretimde 1997-1998 öğretim yılında %37,9 iken 2010-2011 öğretim yılında %69,3'e ulaşmıştır (Sofracı İ. , 2016: 10). Dolayısıyla çalışmalar kısıtlı olsa da geleceğe yönelik umut vadetmektedir.

Öte yandan ülkemizde refah seviyesini arttırma hedefiyle, önlisans, lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimi alan bireylerin çoğaltılmasına son yıllarda ağırlık verilmektedir. YÖK 2016-2017 öğrenci sayılarıyla ilgili verileriyle; Türkiye'de önlisans, lisans, yüksek lisans ve doktora seviyesinde toplamda 7 milyonu aşkın bireyin öğrenim gördüğünü söylemek mümkündür. Nitekim, yükseköğretime erişimi hızlandırmada bir adım olarak devlet tarafından kurulan üniversite sayısı 114, vakıf üniversitesi sayısı 65'e çıkartılmıştır (www.yok.gov.tr, 2017).

Buraya kadar eğitimle ilgili tüm verilerde niceliksel olarak iyileştirme sağlandığı açıktır. Ancak niteliksel olarak olumlu bir sonuç gözlemlenememektedir. Bu durumun bir kanıtı, gelişmişlik endekslerinde Türkiye'nin halen gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmasıdır.

Türkiye'de üniversitelerde teknolojik araç kullanımı konusunda yetersizlikler, öğretim elemanlarının yetersizliği ve çeşitli altyapı ve yönetim sorunları ile, bütçe yetersizlikleri gibi temel sorunlar çözülmedikçe mezun olan bireylerin, işsizlik sorunlarının devam edeceği öngörülebilmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz sorunlar bireyin hayata bakış açısını şekillendirebildiği gibi vergiye bakış açısını da belirlemektedir. Dolayısıyla devlet vergiye gönüllü uyum programının içeriğinin işletilmesini anlamada faydalı olabilmek için eğitim alanına daha fazla harcama yapılmalıdır.

### **3.3.3. Riskleri Tespit Etme**

Vergiye gönüllü uyumun en önemli aşamalarından biri olan riskleri tespit etme sürecinde tüm risk unsurlarını tespit etme, hem zaman hem de maliyet açısından olanaksızdır.

Bu nedenle, riskleri tespit etmede tüm mükellefleri potansiyel risk ve ortak özelliklere dayalı olarak çeşitli gruplara bölmek uygulama kolaylığı sağlayacaktır (www.imf.org, 2010: 5-6).

Gelir idaresi, bu anlamda çeşitli kaynaklardan(denetim sistemi, bankalar, büyük ölçekli işletmeler, mükellef memnuniyetine yönelik geniş çaplı anketler ve telefon görüşmeleri sonuçları, finansal tablolar, mükellef bilgileri bildirimleri, sosyal güvenlik kuruluşları, sivil toplum örgütleri çalışmaları, gümrük, firmalarla ilişkili olan diğer firmaların takibi, gibi.) sağladığı bilgilere göre mikro veya makro anlamda riskleri tanımlayabilmektedir.

Uygulama alanı ülkemiz olduğunda, risklerin tanımlanması açısından herhangi bir engel oluştuğunda, yukarıda belirttiğimiz risk belirleme araçlarından veri elde etmek, ve risk ortamını yeniden değerlendirmek, mümkün olabilmektedir.

Öte yandan, GİB tarafından yıllar itibariyle vergilendirme dönemlerinde öne çıkan(en fazla vergi ödeyen) faaliyet kollarının da, risk tanımlama açısından gelir idarelerine kolaylık sağlayabileceği düşünülmektedir.

GİB tarafından 2015 yılında yayınlanan, kendisine en çok vergi tahakkuk eden gelir vergisi mükellef listesinde; menkul kıymet yatırım ortaklığı, kendine ait kiralanan gayrimenkullerin kiraya verilmesi veya leasingi, bağımsız müzisyen ses sanatçısı konuşmacı sunucu, faaliyet kolları en üst sıralarda yer alan faaliyet kolları olmuştur. Yine aynı yılda yayınlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet kollarına göre dağılımında ise, risk analizinin sektörel anlamda daha çeşitli bir şekilde yapılabileceği söylenebilmektedir. Kurumlar vergisinde öne çıkan faaliyet kollarında, ilk sıralarda yer alan bankacılık sektörünü, iletişim ve teknoloji hizmetleri, havaalanı işletmeciliği, elektrik enerjisi iletimi, maden işletmeciliği, tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ile büyük ölçekli inşaat firmaları takip etmektedir. Dolayısıyla bu faaliyet kolları dahilinde de, hedeflere uygun risk tanımlamaları yapmak mümkündür (www.gib.gov.tr, 2017).

Risk tanımlamalarında, hatayı minimuma indirebilmek için, risk analizine geçmeden önce bilgi unsurlarının sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Mükellefin verdiği bilgilerin şeffaf olması, bu noktada önemlidir. Aksi halde, risk sonuçları yanıltıcı olacağından bir denetim mekanizması uygulamaya konulmalıdır. Örneğin; ülkemizde de uygulanmakta olan mükellef bilgileri bildiriminde, bildirim yapan mükelleflerin, herhangi bir bildirim unsurunun değişmesi halinde, sisteme yeni bilgileri girip girmediğinin takibi gerekmektedir.

Bu bağlamda, ATO'nun kabul ettiği vergi uyum modelinin, risk yönetimini sağlamak için yukarıda belirttiğimiz standartlara göre oluşturulduğu söylenebilmektedir. Avustralya Ulusal Üniversitesi ile ATO tarafından oluşturulan bireysel kayıt sisteminin temel özelliği, uyumu teşvikte esnek, uyumsuzluk durumunda ise sert yaptırımlara sahip olmasıdır (Braithwaite, 2003: 5).

Bir yazılım odağında oluşturulan bu sistemde, tüm vergi mükellefleri çeşitli vergi yükümlülüklerini hesaplamak için yazılımı kullanmaktadır. Dolayısıyla ATO farklı aşamalardaki mükelleflere en uygun yaklaşımı belirlemede risk farklılaştırma çerçevesinde(büyük, orta ve küçük işletmeler piyasası ve sektörel uygulamalar gibi) hareket etmektedir (ATO, 2013: 26).

### 3.3.4. Riskleri Değerlendirme ve Önceliklendirme

Gelir idarelerinin, risk farklılaştırma çerçevesini tanımladıktan sonra izlemesi gereken yol, bir risk tablosu oluşturarak, gönüllü uyumun hangi alanlarda güçlü hangi alanlarda zayıf kalacağını belirleme, ve uyumsuzluğun kabul edilebilirliğine göre çözüm üretmektir. Bu anlamda değerlendirme ve önceliklendirme kesinlikle nesnel kanıtlara dayanmalıdır.

Konunun daha iyi anlaşılması adına, aşağıdaki risk derecelendirme matrisinin bir örneğinin incelenmesinde fayda görmekteyiz.

**Tablo 11:** Sembolik Risk Derecelendirme Matrisi

Sonuç/Olasılık	Çok Hafif	Hafif	Orta	Ciddi Ölçüde Önemli	Çok Ciddi Ölçüde Önemli
Çok Düşük (25 yılda 1)	Önemsiz	Önemsiz	Düşük	Düşük	Orta
Zayıf (10 yılda 1)	Önemsiz	Düşük	Düşük	Orta	Yüksek
Orta (3 yılda 1)	Önemsiz	Düşük	Orta	Yüksek	Yüksek
Yüksek (3 yılda 1'den fazla)	Düşük	Orta	Yüksek	Yüksek	Aşırı Yüksek
Çok Yüksek (Her sene/ sık sık)	Düşük	Orta	Yüksek	Aşırı Yüksek	Aşırı Yüksek

**Kaynak:** (www.imf.org, 2010: 7)

Tablo 11'de gösterdiğimiz üzere, riskleri önceliklendirmede aslında temel amaç, büyük riskleri küçük olanlardan ayırmaktır. Ortaya konulan risk sonuçlarının değerlendirilmesi için benzer bir matrisin ATO'da da kullanıldığı bilinmektedir.

Tabloda sol üst tarafta yer alan bize olasılık ve sonuçlar(gelirler) hakkında açıklayıcı tanımlar elde etme imkanı sağlamaktadır. Olasılık derecesinin belirlemede kullanılan çok düşük, zayıf, orta, yüksek, çok yüksek kavramları uyumsuzluğun hangi süreçlerde ortaya çıkabileceğine dair yakın ve uzak olasılıkları göstermektedir.

Bununla beraber yukarıda sağlanan risk derecelendirme oranları(önemsiz, düşük, orta, yüksek, aşırı yüksek kavramları) organizasyon açısından riskin üstesinden gelmekle yükümlü olan yönetime işaret eder (www.oecd.org, 2004: 29). Bu yolla, daha yüksek derecelendirilen risk grupları, daha yüksek yönetim birimleri tarafından çözüme kavuşturulacak, sınırlı mali kaynaklar öncelikle en sorunlu bölgelere yönlendirilecektir.

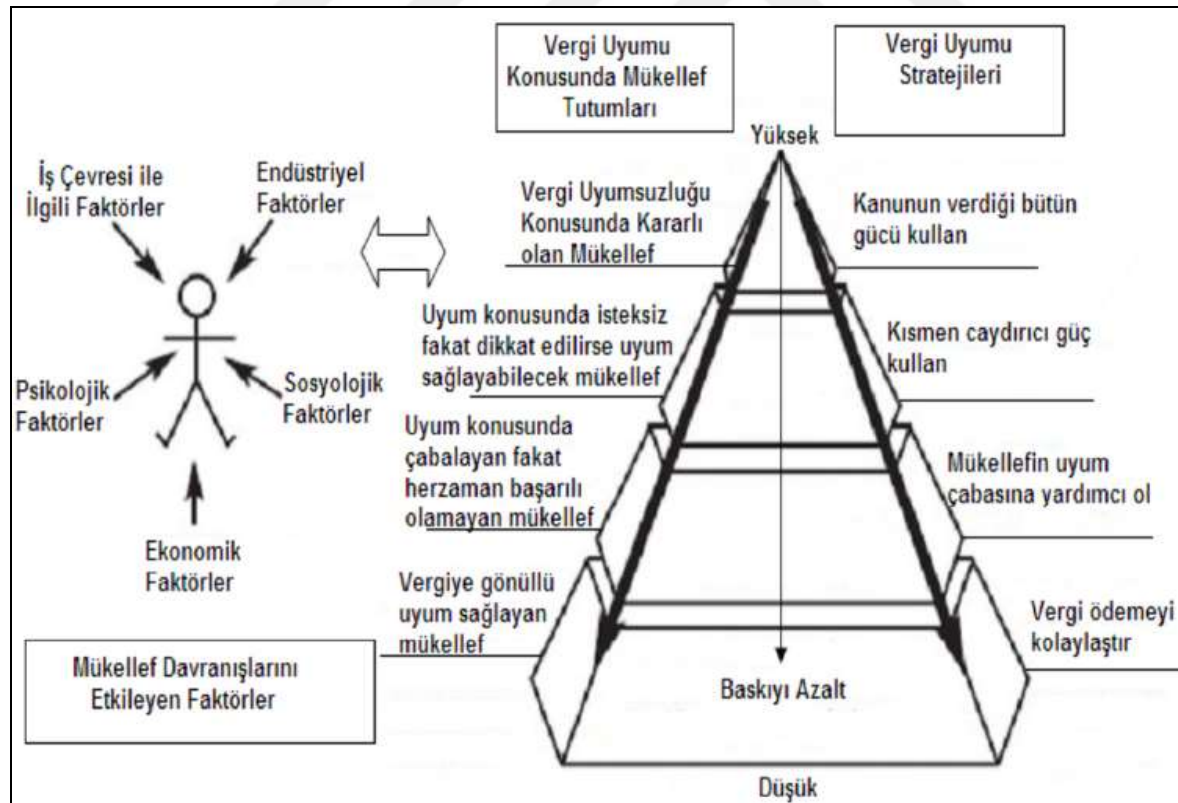
### 3.3.5. Uyum Davranışlarını Analiz Etme

Riskler tespit edilip değerlendirildikten sonra, elde edilen çıktılarının uyum açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

OECD tarafından da uygulanması istenen ATO uyum modeli, uyum davranışlarını analiz etme hususunda da yol göstericidir (ATO, 2013). Modelin dikkat çeken noktaları; mükellef davranışlarını etkileyen faktörlere, bizim de ilk bölümde yer verdiğimiz faktörler dışında endüstriyel faktörler ile iş çevresi ile ilgili faktörleri eklemiştir.

İşletmelerin uyum davranışını etkileyen endüstriyel faktörler; endüstrinin tanımı ve büyüklüğü, büyük ölçekli işletmeler, kar marjı, maliyet yapısı, rekabet, mevsimsel faktörler, altyapı konularından oluşmaktadır. İş çevresi ile ilgili faktörler ise; tüccarlık, ortaklık güven konularında yapısal özellikleri, işletmenin yaşı ve büyüklüğü, faaliyet türü, mali verileri, sermaye, yatırımlar vb. faktörleri içermektedir (www.oecd.org, 2004: 40). Tüm bu faktörler çerçevesinde mükellefler, dört aşamadan oluşan piramit şeklinde bir dağılımda konumlandırılırlar.

**Tablo 12:** ATO Vergi Uyum Modeli



**Kaynak:** (Benk & Kartalçı, 2015: 52)

Tablo 12’de görüldüğü üzere dört aşamalı sınıflandırmada, gelir idarelerinin mükellef üzerindeki baskısı yukarıdan aşağı doğru azalırken, yasal müeyyideler ve caydırıcı unsurların etkisi aşağıdan yukarı doğru artmaktadır.

Böylelikle, aşamalı olarak uygulanan bir vergiye gönüllü uyum programında, uyum riski düşük olan mükelleflere kolaylık sağlanarak uyumu arttırılırken, uyum riski yüksek olan mükelleflere, doğrudan üst merciler tarafından müdahale edilir. Böylece, uyumun iki farklı ucu arasında(uyumu en yüksek ve uyumu en düşük olan grup) dengeli ve adil bir yaptırım sistemi oluşturulur.

Her ülkede, mükellef davranışlarını etkileyen faktörler arasındaki yoğunluk farklı olduğundan, her bir faktörün etkisine göre uyum modeli oluşturmak daha faydalı olacaktır.

Ülkemizde ise, sektörel bazlı bir analiz yapılırken mükellef davranışlarının sosyo-politik nedenlerden(hızlı nüfus artışı, kentleşme, ahlak kavramındaki dönüşüm, eğitim gibi) bağımsız olması düşünülemez. Bu nedenlere, gelir dağılımı adaletsizliği, işsizlik gibi makroekonomik sorunlar ile kamu otoritesinden kaynaklı sorunları ve küreselleşmenin ulus devleti ortadan kaldırması gibi pek çok neden ekleyebiliriz.

O halde, öncelikle yukarıda saydığımız sosyo-politik nedenlerin olumsuz etkisini azaltmak için, kamu otoritesinin güçlü yapısı sağlanmalıdır. Daha sonra kamu otoriteleri doğru müdahalelerle uyumluluk seviyesini arttırmaya çalışmalıdır.

Ülkemizde, yukarıda bahsettiğimiz nedenler dışında sosyal kimlik ve kategorizasyonun uyum ile ilişkisini bir analize tabi tuttuğumuzda; kentleşme süreci, hanehalkı büyüklüğü, aile yaşamı, hemşehrilik olgusu, kadının toplumdaki yeri ve istihdamı ile çocuk istihdamı gibi unsurların önemi ortaya çıkmaktadır (Sofracı İ. , 2016: 15-18). Dolayısıyla kamu otoritesi ve gelir idareleri tarafından aidiyet ve sosyal kategorizasyon süreçleri de analize dahil edilmelidir.

### **3.3.6. Davranış Stratejilerini Belirleme**

Uyum davranışlarının analizinden sonra gelir idaresi, önceliklendirdiği risklerle ilgili hataları azaltmak için, hedefleri doğrultusunda çıktılarını bir araya getirerek, davranış stratejilerini belirleme safhasına geçmektedir.

Bu safhada, gelir idaresi tarafından hizmetlerin iyileştirilmesi, mükellefin uyum maliyetlerinin en aza indirilmesi ve düzenli olarak kontrolünü sağlama gibi faaliyetler ön plana çıkmaktadır (www.imf.org, 2010: 11).

Gelir idaresi, davranış stratejilerini belirlemeden önce bir başarı kriteri oluşturmalıdır. Bu başarı kriterine ulaşmak için mükelleflerin soru ve sorunlarını dinlenmelidir.

Ülkemizde, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’na bağlı olarak çalışan Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükellef temsilcileri aracılığıyla gelir idaresinin uygulama ve

pozisyonuyla ilgili bilgi ve ihbar yönetimi gibi bir takım hizmetler vermektedir. 2007 yılından beri hizmet veren AB(Avrupa Birliği) destekli VİMER, uygulanmaya geç başlaması ve çalışan sayısının az olmasından dolayı zaman zaman eleştirilmektedir. Bir gönüllü uyum programında vergi ile ilgili konularda mükellefe danışmanlık sağlama hizmeti veren bu çağrı sisteminden, toplumun her kesiminin daha hızlı bilgi sahibi olup yararlanması sağlanmalıdır.

Mükellef kaynaklı bilgi sunmanın dışında gelir idareleri, eğitim materyalleri ve bilgi teknolojilerin hususunda tüm imkanlardan faydalanmalıdır. GİB'in teknolojik altyapısını oluşturulan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) mükelleflerin vergiye uyumunu sağlama konusunda yapılan önemli çalışmalardan biridir.

1998'de gelir idaresinin mükellef odaklı hizmet sunumu için ilk adımı atılan VEDOP 1'in ardından VEDOP 2 ile veri ambarı oluşturma, Vergi Denetmenleri Otomasyonu Sistemi(VEDOS), e-beyanname gibi gelişmelere geçiş yaşanmıştır. 2007'de ise, VEDOP 3 ile mal müdürlükleri ve takdir komisyonları sisteme dahil edilerek sistemin tamamlayıcı unsurlarını oluşturmuştur (www.gib.gov.tr, 2014: 26).

Türkiye'de 2009 yılından itibaren, tamamen web sitesi bazlı uygulamalara geçiş hızlandırılmıştır. Aşağıda, vergi ile ilgili teknolojik uygulamaların; vergi idaresi, işletmeler, meslek mensupları, vergi denetimi vergiye gönüllü uyum bazında geniş bir sınıflandırılmasına yer verilmektedir (Doğan, 2015: 12-13);

- Vergi Teknolojileri ve Vergi İdaresi; VEDOP, Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO), e-Tahsilat, Doküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi (DYİAS), Dava Takip Projesi (DATAP), e-Haciz, Özelge Otomasyon Sistemi, e-Yoklama, Haciz İhbarnameleri Takip Programı, Takdir Komisyonu Otomasyon Sistemi(TAKKOM), Kamu Elektronik Ödeme Sistemi(KEÖS), Yönetim Bilgi Sistemi(YBS), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi(KDVİRA), Mükellef Karne Sistemi

- Vergi Teknolojileri ve İşletmeler; e-Fatura, e-Defter, e- Arşiv Fatura, e-Bilet, Ödeme Kaydedici Cihazlar, Muhasebe Programları, Transfer Fiyatlandırması Emsal Veri Tabanları Sistemleri, Vergi Planlama Sistemleri

- Vergi Teknolojileri ve Meslek Mensupları; e-Beyanname, e- Sözleşme Girişi, Beyanname Çağrı Merkezi, İnternet Vergi Dairesi

- Vergi Teknolojileri ve Vergi Denetimi; Kayıt Saklama Gereksinimleri, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli(MERAK), Sahte Belge Risk Analiz Sistemi(SARP), Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi(VEGAS), Bandrollü Ürün İzleme Sistemi(BÜİS)

- Vergi Teknolojileri ve Vergiye Gönüllü Uyum; Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi,POS(Point Of Sales Terminal) Satışlarının İzlenmesi, e-Ticaretin İzlenmesi, GİB Sosyal Medya, VİMER, Mükellef Geri Bildirim Sistemi, Borç Bilgilendirme Sistemi, Kısa Mesaj Bilgilendirme Sistemi, Vergibilir Projesi.

Hem gelir idarelerinin yönetim maliyetlerini azaltan, hem de mükelleflerin bürokratik engellerden kurtaran, ve onların hareket alanlarını geliştiren bu tür uygulamaların en önemlileri, 2017 yılında e-fatura ve e-defter uygulamalarının bazı mükelleflerde uygulanmasının zorunlu kılınmasıdır (www.efatura.gov.tr, 2016).

Öte yandan, geliştirilmeye devam eden e-haciz sistemiyle, vergi ödeme gücü olmasına rağmen vergi uyumsuzluğu gösteren mükelleflere müdahale söz konusudur (www.gib.gov.tr, 2016: 37).

Ülkemizde vergi ile ilgili işlemlerin teknolojik bir yapıya kavuşturma süreci geç başladığından bu sürecin tamamlanmasının zaman alacağını düşünmekteyiz. Ancak yine de, gönüllü uyum programı dahilinde sürecin hızlandırılmasının ve daha fazla çalışma yürütülmesinin altını çizmekte fayda görüyoruz.

Davranış stratejileri geliştirme sürecinde bir başarı kriteri belirleyen, vergi ile ilgili konularda çeşitli elektronik kaynaklar aracılığıyla bilgilendirmeyi sağlayan gelir idaresi, daha önceden belirlemiş olduğu risk grupları üzerinden, uyumsuzluk davranışlarını gidermeye yönelecektir. Bu noktada ise, daha önceki uyumsuzluk faaliyetlerinin göz önünde bulundurulması esastır.

Örneğin, uyum maliyetlerinden dolayı faaliyetlerini belgelendirmeyen mükellefler için mükellefin uyum maliyetlerinin en aza indirmek amacıyla vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir bir yapıya kavuşturulması sağlanabilir. Diğer yandan, vergi ile ilgili konularda eksik bilgi nedeniyle uyumsuzluk gösteren mükellefler için, eğitimin sağlanması, yeterli hukuki ve mali bilgiye sahip olan mükellefler için denetimin güçlendirilmesi halinde uyumda geniş ve kapsamlı etki yaratacaktır.

### **3.3.7. Sürecin dokümantasyonu**

Sürecin dokümantasyonu aşaması, yukarıdaki tüm aşamalardan bağımsız olmayıp her aşamanın sonucunun belgelendirilmesini kapsamaktadır.

Bu nedenle kayıtlar aşağıdaki unsurları içermelidir (www.imf.org, 2010: 14);

- Müdahale için tanımlanmış ve öncelik sıralamaları yapılmış tüm riskler,
- Planlanan müdahalelerin doğası ve zamanlaması,
- Belirli faaliyetler için ayrılan kaynaklar,
- Her stratejinin dağıtımını için hesapverebilir bölge ya da yetkilinin adı,
- Etkinlik göstergeleri,
- Kalite göstergeleri,
- Etkinlik göstergeleri,
- Sürecin izlenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan düzenlemeler

Sürecin dokümantasyonunun hammaddesini, yukarıda bahsedilen unsurların şeffaflıkla yürütülmesi oluşturmaktadır.

ATO denetim sisteminin şeffaflıkla ilgili öngörüsü, niteliksel verilere dayanan sistemde, uyum ekibinde yer alan personellerin subjektif görüşleri ve önyargı durumlarının ortadan kaldırılması için kararlarını belgelendirmeleridir (ATO, 2013: 59). Böylelikle tüm faaliyetlerin gizlilik olmadan yürütülebilmesi sağlanacaktır.

### **3.3.8. Performansı İzleme ve Sonuçlarını Değerlendirme**

Nihayetinde, vergiye gönüllü uyum programı, performansı izleme ve sonuçlarını değerlendirme aşamasıyla tamamlanmaktadır.

Risk yönetim modelinin etkinliğini kontrol etmede, performans takibi önemli bir aşamadır. Etkinlik kontrolü sistematik olarak(en az 3 ayda bir) yapılmalıdır (www.imf.org, 2010: 14). Ancak büyük risklerin oluştuğu istisnai durumlarda, yetkililerin hemen müdahale açısından raporlamaları sıklaştırabilmeleri söz konusudur.

Kimi zaman konjonktürel durum, ülkelerin performans göstergelerinin olması gerektiği yönden sapmasına neden olmaktadır. Örneğin; ekonomik krizin gerçekleştiği yıllarda, çeşitli nedenlerle bireylerin vergi ödeme istekliliğinde düşüşler meydana gelebilir. Devlet, ekonomiyi canlandırma ve vergi gelirlerinin azalmasını önleme amacıyla vergi indirimleri politikasına başvurabilir (Yılmaz Akgül, 2013: 219).

Böyle bir ekonomik ortamda, özellikle performans göstergelerinin gönüllü uyuma teşvik edici bir yöntem izlenmesi, uyum maliyetlerinin ise eşit ve minimum düzeyde seyri sağlanmalıdır. Yine, uyum maliyetlerinin içinde yer alan psikolojik maliyetlerin nedenleri de sorgulanmalı devlet odaklı bir sorun ise (uygulamaları anlama güçlüğü, yasayı ihlal etme korkusu vb.) çözüme odaklanılmalıdır (Akça Balkaya, 1999: 69).

Performans takibinin, gelecek planlamalarına da bir kriter oluşturacağı düşünülürse, hedef ve gerçekleşen değerlerin yer aldığı performans sonuçlarının saklanması önemlidir. Ayrıca performans sonuçları sorumlu olan yetkili birimle ilgili, faaliyet maliyetleri tablolarını da içermektedir. Maliyetlere ilişkin bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması şeffaflık ve hesapverilebilirlik açısından iyi yönetimin varlığına işaret etmektedir.

Performans göstergeleri sonucunda, herhangi bir başarısızlıkla karşılaşılırsa nedenleri mutlak suretle sorgulanmalıdır.

Son dönemde, gelir idaresinin risk yönetim yaklaşımı konusunda temel işlemlerini geliştirme ve uygulamasına yardımcı olmada küresel bir çözüm olarak FAD(Mali İşler Bölümü)'e bağlı RA-GAP(Gelir İdaresi-Uyum Boşlukları), RA-FIT(Mali Bilgi Aracı), TADAT(Vergi İdaresi

Teşhis Değerlendirme Aracı) olmak üzere üç yeni araç gündeme gelmiştir (www.imf.org, 2015: 64).

RA-GAP; gelir idaresinin uyum boşluklarını sayısallaştırma ve anlama konusuna odaklanan, başlangıçta KDV üzerine odaklanan, şimdilerde ise tüm vergilerde uygulanmak üzere geliştirilen bir programdır. Vergi uyum boşlukları incelenirken politika boşluğunu da göz önüne almaktadır (Kloeden, 2014: 4).

RA-FIT; gelir idarelerinin standart veri seti üretimi ve performanslarını web tabanlı olarak izleme amacıyla oluşturulan bir programdır. Düşük gelirli ülkelerdeki gelir idarelerine performansları daha iyi değerlendirmesi ve izleyebilmesi için hazırlanmıştır. 2012 yılında 80'den fazla düşük ve orta gelirli ülkedeki gelir idaresi verilerini kullanarak, gelir idaresinin uygulaması gereken politikaları küresel olarak açıklamaya çalışmıştır (www.imf.org, 2014).

2014 yılında ise IMF(International Monetary Fund-Uluslararası Para Fonu) ile bazı uluslararası ve bölgesel organizasyonlar CIAT(Inter-American Center of Tax Administration-Amerikan Merkezli Vergi Daireleri), IOTA(Intra-European Organisation of Tax Administrations-Avrupa Birliği Merkezli Vergi İdaresi Teşkilatı), OECD, WB veri toplamada ortak bir platform oluşturmada destek vermiştir (www.imf.org, 2013).

TADAT; vergi idaresi sisteminin performansını nesnel ve standartlaşmış bir şekilde değerlendirme amacıyla oluşturulmuştur. Vergi idarelerinin performanslarının değerlendirilmesinden sonra ise mükellef için vergi idaresinin daha iyi hizmet verebilmesi amacıyla yapılacak reformların listelenmesini sağlar. Dolayısıyla diğer bir işlevi kamu harcamalarının yönetim kalitesini belirlemektir (www.imf.org, 2015: 66-67).

Odaklandığı performans sonuç alanları aşağıdaki şekilde sıralanan TADAT, Avrupa Komisyonu, WB, IMF gibi uluslararası kurumların yanında; Japonya, Hollanda, Norveç, İsviçre, İngiltere ve Almanya gibi gelişmiş ülkeler tarafından desteklenmektedir (www.tadat.org, 2015);

- Hesapverebilirlik ve şeffaflık,
- Operasyon etkinliği ve etkililiği,
- Vergi uyumsuzluğu çözümü,
- Raporlamanın doğruluğunu sağlama,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi (vergilerin zamanında ödenmesi),
- Vergi beyannamelerinin zamanında dosyalanması,
- Gönüllü uyumu destekleme,
- Riski yönetiminin etkinliği,
- Kayıtlı vergi tabanında bütünlük,

Yukarıdaki bütün aşamaların incelenmesiyle elde ettiğimiz kaniye göre, gönüllü uyumun gerçekleşmesi için uygulanacak bir program, titizlikle yürütülecek bir çalışmayla mümkündür. Uygulanan her işlem, ülkelerin mali yapısına göre farklı sonuçlar getirebilmektedir. Buna

rağmen, gönüllü uyum maliyetli ve uluslararası değişkenlerden bağımsız olamayacağından, küresel bir çalışmayla tüm ülkelerin göz önünde bulundurulması gereken değişkenler ortaya konulmalıdır.

Bu anlamda, küreselleşmenin ön plana çıkardığı örgütlerden biri olan OECD, ilk olarak 1997 yılında “Risk Yönetimi-Uygulama Notu” adlı raporla, gelir idarelerinin optimum bir uyum stratejisi hedefiyle uzun dönemde uyumu sağlamak ve buna daha az kaynak ayırmaya yönelik en iyi sistematik yöntemin risk yönetimi olduğunu belirtmiştir (www.oecd.org, 1997: 4).

1999 yılında ise, 1997 yılındaki raporun devamı olarak uyum ölçümünde kullanılan denetime dayalı yöntemlerin uyumsuzluğa olan etkisiyle ilgili değerlendirmelere yer vermiştir. Ayrıca rapor, ülkelerin aralarında yaptıkları anlaşmalar aracılığıyla ya da küresel bir forum oluşturarak uyuma ilişkin bilgi ve veri paylaşımı sağlamasının önemini vurgulamaktadır (www.oecd.org, 1999: 14).

2002 yılında “Vergi İdaresi Uyum Alt Grubu Forumu” oluşturan OECD; vergi idaresinin etkin, verimli ve adil çalışmasına yardımcı olması ve uyum maliyetini azaltılması için G20 üyeleri de dahil olmak üzere OECD üyesi ülkeler ve üye olmayan ülkeleri içeren 47 ülkeyi bu kapsamda toplamıştır.

2004 yılında yayınlanan “Uyum Riski Yönetimi; Vergi Uyumunu Geliştirmek ve Arttırmak” adlı raporda ise; risk yönetimi işleyiş modelini sunarak bir gönüllü uyum programının tüm aşamalarını anlatılmaktadır (www.oecd.org, 2004).

Yine 2004 yılında “Denetim Durumu Seçim Sistemleri” adlı raporda uyum seviyelerinin korunması açısından denetim programının dolaylı birçok etkisinin olabileceği ileri sürülmüştür (www.oecd.org, 2004).

2004’ten itibaren mükelleflerin uyumunun izleme konusunda göstergeleri değerlendiren Uyum Alt Grubu 2008’de “Mükelleflerin Uyumunun İzlenmesi: Gelir İdaresi Deneyimlerine Dayalı Pratik Bir Rehber” adlı raporla mükelleflerin uyumluluğunu izlemenin kapsamı, kilit unsurları ve yararlanılan göstergeler hakkında bilgilendirmelere yer vermiştir (www.oecd.org, 2008).

OECD’nin bu alandaki çalışmaları devam ederken, 2010-2011’nda “Uyum Riski Davranış Stratejilerinin Etkinliğini Değerlendirme” raporunu yayınlamıştır (www.oecd.org, 2010). Bu raporu, 2013-2014’te yayınladığı “Uyum Sonuçlarının Ölçütleri Bir Pratik Rehber” adlı bireysel risk davranış stratejileri üzerinde yoğunlaştığı raporu takip etmektedir (www.oecd.org, 2014).

Son olarak 2015 yılında OECD tarafından yayınlanan ülkelerin vergi daireleri ile ilgili verilerin toplandığı “Vergi Dairesi” raporda gelir idarelerine sorulan sorular aracılığıyla vergi konusunda beş temel risk alanı belirlenmiştir. 34 OECD ve 22 OECD üyesi olmayan ülkeyi içeren çalışmada dokuz risk kategorisinden oluşan risk sıralamasında en çok öne çıkan beş risk olarak;

KDV dolandırıcılığı, kayıt dışı ekonomi faaliyetleri, transfer fiyatlandırması, diğer vergiden kaçınma yolları ve ödenmemiş vergi borçları gösterilmiştir.

Risk analiz sisteminin resmi olarak tüm OECD ülkelerinde uygulandığı bilinmektedir. Tüm bu ülkeler arasında ise; ATO, HMRC (Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi-Her Majesty's Revenue and Customs), Avusturya Federal Maliye Bakanlığı, IRS (Amerika İç Gelir İdaresi-Internal Revenue Service), OECD raporlarında farklı özellikleriyle ön plana çıkan risk yönetim uygulamalarını içermektedir.

Biz de çalışmamızın bu kısmında, uluslararası raporlarda öne çıkan gelir idarelerinin, diğerlerinden farklı olarak risk analizinde etkinliğini sağlayan özelliklerine değinerek, yürütülen faaliyetlerin altyapısı hakkında bilgi edinmeyi sağlamayı amaçlamaktayız.

### **3.4. Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulayan Ülke Örnekleri**

Vergi denetiminde risk analizi, hem idarenin maliyet etkinliğini sağlamada, hem de uyum konusunda sorunlu mükellefin, uyum safhasına geçmeleri için vergiye olan dirençlerini sınamada etkili bir araçtır.

Günümüzde, uluslararası rekabetin artması ve dolayısıyla kamunun kıt kaynaklarla bireylere kamusal mal ve hizmet sunumunda zorlandığı bir dönem yaşanmaktadır. Böyle bir dönemde, idari birimlerin daha verimli çalışması için uluslararası teknolojik gelişmeleri takibi önemlidir. Her bilginin teknolojik araçlarda toplandığı ve istendiğinde raporlara dökülebildiği bir sistematik araç olan risk analizi sistemi, vergiye uyumu kolaylaştırmada gelir idarelerine yardımcı olmaktadır. Bu özelliğiyle risk analizi sistemi, birçok ülke tarafından tercih edilmektedir.

Vergiye gönüllü uyum programı dahilinde risk analizi uygulayan ülkeler tarihsel perspektiften ayrı düşünülemez. Bu nedenle, bu başlık altında OECD raporlarında çeşitli özellikleriyle ön plana çıktığını saptadığımız bazı ülke uygulamalarına yer verilecektir.

#### **3.4.1 Avustralya Vergi İdaresi(ATO)**

Bir vergiye gönüllü uyum programının önemli aşamalarında değindiğimiz üzere, uyum yaklaşımının bir model şeklinde uygulanması ilk kez ATO tarafından geliştirilmiştir.

Tarihsel dönemler içinde ATO'nun işbirlikçi uyum modeli, 1996 yılında nakit ekonomisinde uyumu arttırmak için kurulan "Nakit Ekonomi Görev Grubu" ile başlamaktadır. 1998'de tamamlanan bu grup ile, nakit ekonomisinde bir uyum programı geliştirilmesi önerilmiştir (Whait, 2012: 438). Ancak daha sonra bu grubun toplumun geniş bir kesimini

kapsaması için, literatürde de yer alan ekonomik, sosyal, psikolojik faktörleri ele alması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

ATO, zamanla mükellef davranışlarını etkileyen faktörler ışığında, bu davranışlara karşı gelir idarelerinin hangi stratejilerin uygulanması gerektiğinin anlaşılması, ve stratejilerin mükellef odağında belirlendiği demokratik anlayış ile duyarlı regülasyonu oluşturmuştur.

Duyarlı regülasyonun bir parçası olan ikna etme ve cezalandırma yöntemi, gönüllü uyumun zeminini oluşturan adalet algısının sağlanmasında önemlidir. Buna göre; vergiye direnç gösteren mükellefler üzerinde regülasyonlar arttırılmalı, uyuma yatkın mükellefler için ise bilgilendirici düzenlemeler yapılmalıdır (Ayres & Braithwaite, 1992: 26).

1990'lı yılların sonunda vergiye gönüllü uyum konusunda bir çok reform uygulayan ATO, reformların en önemli ayağının Avustralya halkıyla iyi ilişkiler kurmak olduğu noktasında çalışmalarını sürdürmüştür. Bu nedenle oluşturduğu mükellef ve vergi idaresi haklarını koruyan 12 maddelik mükellef sözleşmesiyle, mükelleflerin yükümlülüklerine uyma noktasında profesyonel, duyarlı, adil, açık ve bağımsız inceleme yoluyla hesap verebilir olma, kasıtlı bir şekilde uyumsuzluk gösterenler üzerinde etkili çalışmalar yürütme ile toplumun saygı, destek ve güvenini sağlama hedefleriyle hareket etmiştir (Braithwaite V. , 2003: 1).

2015 yılı OECD vergi daireleri raporuna göre, Avustralya'da en riskli vergi alanları transfer fiyatlandırması ve diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dolandırıcılığı ve diğer vergi kaçırma yolları ile, kayıt dışı ekonomi olarak belirlenmiştir (www.oecd.org, 2015: 130).

Uyumsuzluğun saptanmasında ise, mükellef davranışlarını etkileyen faktörlerin karmaşık olması nedeniyle, vergi gelirlerinde önemli payı olan büyük işletmelerin risk yönetiminde ayrı değerlendirilmesini esas almıştır. Bu amaçla Haziran 2003'te şirketlerin vergi risk yönetimi prosedürlerini inceleyen ATO "Büyük İşletme ve Vergi Uyumu" adlı raporu yayınlamıştır (Wunder, 2009: 15).

Küreselleşmeyle dinamik bir sosyal, politik ve ekonomik ortamda faaliyet gösterdiğinin bilincinde olan ATO, büyük işletmelere yönelik daha az denetim müdahalesi, daha sağlam kayıt tutmastratejisiyle kurumsal yönetimi geliştirmeye odaklanmaktadır (www.ato.gov.au, 2014: 11).

ATO son olarak yayınladığı 2015-2016 yılındaki raporla mükelleflerin şikayetlerini doğrudan bir çağrı sistemiyle dinleyen ve bu şikayetleri olabildiğince hızlı sonuçlandıran bir yapıya bürünmüştür. Böylesine sistematik bir çalışmanın sonucunda bazı konularda şikayetler ATO'nun kendine geliştirmesine ve daha kapsamlı değerlendirmeler yapmasına imkan sağlamaktadır. Son yıllarda bu şikayetlerin en önemlileri haciz bildirimleri ödeme düzenlemelerine ilişkin karar verme ve iletişim konusundaki sorunları, faaliyet bildirimi ve gelir vergisi beyan sorunlarına yanıt vermeyi geciktirme, denetim faaliyetlerindeki sorunlar olarak

sıralanabilmektedir. Şikayetlerin %95'inin ise aynı dönemde sonuçlandırılması ise sistemin başarısının kanıtıdır (ATO, 2016: 2).

Bu durum bizlere bir kez daha gelir idarelerinin mükellefle iletişime geçmenin, alanında uzman personelle kısa dönemde uyum sorununu gidermenin önemini hatırlatmaktadır. Ayrıca ATO, vergi ile ilgili bilgilerin her aşamasını kamuoyuna duyurma anlamında da bir örnek oluşturmaktadır.

### **3.4.2. Birleşik Krallık Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC)**

Birleşik Krallık, vergi bilinci ve vergi etiğinin yüksek olduğu, vergi politikalarının politik sistemle içi içe olduğu bir yapı arz etmektedir. Dolayısıyla, HMRC müşterilerinin çoğu vergiye uyumludur.

1983'ten bu yana gümrük ve tüketim vergisi istatistikçileri aracılığıyla "KDV Merkezi Risk Analizi" ile yıllık olarak KDV'de risk sıralaması oluşturulmaktadır. Bu metodolojide, sıralamayı ve şeffaflığı geliştirmek için kredi puanlama tekniklerinden büyük ölçüde veri tahsisi olmaktadır. Böylece, daha doğru ve ayırıcı bir risk sıralaması yapılabilmektedir (e.c.europa.eu, 2006: 89-90).

HMRC, gönüllü uyumla ilişkili olarak toplam KDV vergi boşluğu hesaplamada, top-down(yukarıdan aşağıya doğru) yaklaşımla net teorik vergi yükümlülüklerinden, gerçek KDV makbuzlarındaki tutarı çıkarmaktadır (www.oecd.org, 2009: 38). 2002 yılından beri kamuoyuyla paylaşılan tahmini KDV boşluklarıyla, bir yandan uyumsuzluğun altında yatan nedenler anlaşılmaya çalışılırken, diğer yandan da vergi boşluklarının diğer ülkeler tarafından nasıl yönetildiğine yönelik bir strateji oluşturmak hedeflenmektedir.

HMRC, risk analizi yaparken aynı zamanda İngiltere'de tüm işletmelerin %99'undan fazlasını etkileyen KOBİ(Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler)'lere yönelik olarak uyum stratejisini farklılaştırma yolunda projeler yürütmektedir. Çünkü KOBİ'ler sınırlı gelir potansiyeline sahip işletmeler olup, hakkında daha az bilgiye sahip olunması iyi bir kayıt tutmada danışmanlık tayin edilmesine ihtiyaç duyulması gibi özellikleri nedeniyle yüksek uyum riski barındırmaktadır. KOBİ'ler için risk kriterleri; kayıt tutma kalitesi, işletmenin geçmişteki uyumluluk davranışı, brüt gelirden maliyet oranları ve kesintileri, iş yapısı ve sektör faaliyetleri ile sektör ortalamaları ve endüstri bazında karşılaştırmalar şeklinde özetlenebilir (Leoprick & Engelschalk, 2011: 48-49).

2007 yılında yayınlanan "Bir Farklılık Yaratma: Büyük İşletmelerle Olan Bağlantıların Gözden Geçirilmesini Sağlama" adlı raporla büyük işletmeler için ayrı bir uyum risk yönetimi yaklaşımı geliştirmiştir. Bu anlamda, denetim raporlarına göre uyumlu olduğu tespit edilen

büyük işletmelerin idari yüklerini azaltma yönünde uygulamalar geliştirileceği açıklanmıştır (www.hmrc.gov.uk, 2007: 15).

HMRC, her yıl uyum faaliyetleri neticesinde elde edilen gelirleri, uyum geliri başlığı altında yayınlamaktadır. 2015-2016 yılları arasında 26.6 milyar £ gelir elde edildiğini açıklayan HMRC, NAO(Ulusal Denetim Ofisi-National Audit Office) katkılarıyla uyum gelirini her yıl arttırmaktadır. Bunun yanında, mükelleflerden gelen çağruların %88'ine cevap veren HMRC, sorun çözümünde de etkin ve hızlı bir yol izlemektedir (www.gov.uk, 2016: 12-19).

OECD'nin vergi idarelerini içeren 2015 yılı raporuna göre; Birleşik Krallık'ta en fazla uyum riski taşıyan alanlar; transfer fiyatlandırması ve diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dolandırıcılığı dışındaki vergi kaçırma yolları, kayıt dışı ekonomi ile ödenmeyen vergi borçlarıdır (www.oecd.org, 2015: 130). Belirlenen en yüksek risk alanlarında risk analizi yapan yönetim komitesi ise en yüksek seviyedeki risklerin daha fazla incelenmesi için çalışmalarını yürütmektedir.

Son olarak inceleyeceğimiz 2015-2016 dönemi HMRC performans göstergeleri, tüm bu politikaların başarısı hakkında fikir vermektedir.

2016 yılında yayınlanan yıllık veri setine göre; Birleşik Krallık'ta, 2005-2006 yılları arasında %8,4 olan vergi açığı, 2013-2014 yılları arasında %6.4'e gerilemiştir.

Birleşik Krallık'ta uygulanan politikalarda sürekli gelişme sağlanması, vergi gelirleri de yıllar itibariyle düzenli olarak artış göstermesine neden olmaktadır. 2014-2015 yılları arasında 517.7 milyar £ olan vergi geliri, 2015-2016 yılları arasında 536.8 milyar £ olmuştur (www.hmrc.gov.uk, 2016: 16-18).

### **3.4.3. Avusturya Federal Maliye Bakanlığı**

Avusturya'da, risk odaklı denetim ve kontrol faaliyeti, öncelikle gönüllü olarak yükümlülüklerini yerine getirmeyen birey ve işletmeleri hedef almaktadır. Yerel risk yönetimi çerçevesinde, risk kategorileri oluşturan Avusturya Vergi ve Gümrük İdaresi vergi tabanını iyileştirme, yeterli bilgi alışverişini sağlama ve uluslararası işbirliği ile risk analizi uygulamalarını sürdürmektedir.

Avusturya'da risk analizi uygulamasında, muhtemel vergilenecek tutar(ciro) belirlemede, işletme giderlerinin tahmini olarak sektörel bazda belirlenmesi söz konusudur. Bu amaçla 54 küçük işletme faaliyeti için belirlenen tahmini gider oranları hesaplanmıştır. (Örneğin; satış acentelerinde %12, ziraatçiler için %20-70 aralığı demir işinde faaliyetini sürdürenler için %16, gibi). Dolayısıyla sektörel bazda bu oranlardan daha fazla harcama beyan edenler risk kategorisi üst sıralarda yer alabilmektedir (Leoprick & Engelschalk, 2011: 51).

Avusturya Vergi ve Gümrük İdaresi'nin bir diğer önemli özelliği geleceğe yönelik işbirlikleri ile risk analizi uygulamalarını destekleyen faaliyetlerde bulunmasıdır (english.bmf.gv.at, 2015: 19).

Bu faaliyetlerden en önemlisi OECD raporlarında da sıklıkla yer verilen "Büyük İşletmeler için Yatay İzleme Programı" dır. 2011 yılından itibaren büyük işletmeler, bu program aracılığıyla gelir idaresine işbirlikçi izleme talebinde bulunabilmektedir. Programa yıllar itibarıyla artan işletme katılımı sonucunda, gelir idareleri tarafından vergi tahsilatının doğru ve zamanında yapılması sağlanırken, işletmelerin de risk planlamalarını güvenli bir şekilde sürdürebilmeleri söz konusu olmaktadır (www.oecd.org, 2015: 131).

Avusturya Gelir ve Gümrük İdaresi tıpkı diğer gelir idareleri gibi uyum konusunda mükellefin soru ve sorunlarına önem vermektedir. Finans Online adlı çağrı hattıyla vergi ile ilgili konularda daha hızlı bilgi verebilme, vergi hesaplama ve elektronik tahakkuk gibi hizmetlerle bürokratik engellerin önüne geçmeyi hedeflemektedir (english.bmf.gv.at, 2013: 13-15).

Avusturya Vergi ve Gümrük İdaresi uyum konusunda yaptığı ziyaretler dışında bireylerin eğitimine yardımcı olacak projelere de başvurmaktadır. 2015 yılında Viyana'da yüksek teknik okul ile işbirliği yapılması ve seçmeli ders olarak "Vergi Uyumu" eğitimi verilmesi hakkında sunum yapılmıştır. Avusturya genç yaşta vergi konularında sorumlu bireyler yetiştirme hususuna önem vermektedir (english.bmf.gv.at, 2015: 19).

**Tablo 13:** Avusturya Federal Maliye Bakanlığı 2014-2016 Yılları Arası Vergi İle İlgili Göstergeler

Konu	2014	2015	2016
Vergi Gelirleri	78,5 Milyar €	82.4 Milyar €	81.14 Milyar €
Denetim Personeli Sayısı (Gümrük Hariç Toplam)	7.396	7.412	7.382
Büyük Mükelleflerin Denetimi (KDV)	3.133	3.030	3.403
Ek Vergi Tarhiyatı	847 Milyon €	902,1 Milyon €	654.6 Milyon €
Büyük Mükelleflerin Denetimi (Diğer)	1.088	1.093	1.113
Ek Vergi Tarhiyatı	3.1 Milyon €	11.2 Milyon €	9.6 Milyon €
Vergi Soruşturması	150	152	447
Ek Vergi Tarhiyatı	7.1 Milyon €	13.4 Milyon €	8.1 Milyon €
Vergi Ofislerindeki İnceleme Sayısı	38.936	26.682	26.664
Ek Vergi Tarhiyatı	182 Milyon €	67.4 Milyon €	29.8 Milyon €
Vergi Ofislerindeki Denetim (KDV)	26.656	29.252	27.485
Ek Vergi Tarhiyatı	549 Milyon €	747.6 Milyon €	718 Milyon €

**Kaynak:** (english.bmf.gv.at, Publications)2015-2016 verilerinden derlenmiştir.

Tablo 13'te, Avusturya Vergi ve Gümrük İdaresi 2016 verileriyle, idarenin performans göstergeleri ışığında uyum faaliyetlerinin başarısı göze çarpmaktadır.

Tabloya göre; 2016 yılı vergi gelirlerinin 2015 yılına göre azaldığı görülse de, 2014 yılına göre arttığı görülmektedir. Tabloda, büyük mükellef denetimlerinin öne çıkması bu mükellef gruplarının KDV açısından uyumsuzluklarının fazla olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda Avusturya, son yıllarda büyük mükelleflerin denetimine ağırlık vermiştir. Dolayısıyla denetimler yoluyla, en fazla ek vergi tarhiyatının büyük mükellefler ve vergi ofislerindeki denetim üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Ayrıca 2014-2015 yılları arasında toplam denetim personeli sayısı arttıkça, vergi gelirlerinin artması da göze çarpmaktadır. Risk analizinin amacı, riskli gruplara yönelik çalışmaları arttırması dolayısıyla diğer mükellef gruplarında denetimleri azaltarak belli bir standarta sabitlemeyi sağlamaktır. 2014 ve 2016 yıllarında vergi personeli sayısı azalmasına rağmen vergi gelirleri artması bir etkinlik göstergesi olabilmektedir.

2015 OECD vergi idareleri raporuna göre; Avusturya'da en fazla uyum riski taşıyan alanlar; transfer fiyatlandırması ve diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dolandırıcılığı, yasa dışı yollarla vergi kaçırma ve ödenmeyen vergi borçlarıdır (www.oecd.org, 2015: 130). Burada bahsettiğimiz diğer ülkelerdeki risk alanlarının dışında, Avusturya'da yasa dışı yollarla vergi kaçırmanın öne çıktığını görmekteyiz. Son yıllarda kara para aklama faaliyetlerinin de medyaya yansması, yasa dışı faaliyetlerin Maliye Bakanlığı tarafından araştırılmasını gündeme getirmiştir.

#### **3.4.4 Amerika İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service)**

Dünya ekonomisi içindeki payı göz ardı edilemeyecek büyüklükte olan ABD de, temel finansman kaynağı olan vergilerin usulüne uygun toplanmasında, titizlikle çalışmalarını yürütmektedir.

ABD, Schneider'in kayıt dışı ekonominin hacmini ölçmeye yönelik yaptığı çalışmalarda her yıl kayıt dışılığın en az olduğu ülkelerden biri olma konumunu korumaktadır (Schneider, 2015: 7). Bu durumun en önemli nedenlerinden biri de kuşkusuz ABD'nin uyum faaliyetlerine en erken başlayan ve sürekli faaliyetlerin kapsamını ve hızını geliştiren ülkelerden biri olmasıdır.

IRS, ilk olarak 1962 yılında bilgisayarlı denetim sistemini başlatmıştır (www.gao.gov, 1976: 13). Akabinde, bu sistemi destekleyen iki verimli denetim programının oluşturulmasıyla birlikte, vergi gelirleri maksimizasyonunda önemli gelişmeler yaşanmıştır.

Bu denetim programından ilki, 1964 yılında oluşturulan TCMP'dir. 1967 yılında denetimde uzmanlaşmış bir çizgide ilerleyen TCMP, Ayırt Edici Envanter Fonksiyon

Sistemi(Discriminant Inventory Function System-DIF) adında mükellefleri gelir ve harcamaların doğruluğuna göre puanlayan ek bir komplikasyon aracı ile desteklenmiştir (Hunter & Nelson, 1996: 108).

Programların geliştirildiği ilk yıllarda birey ve kurum bazında beyan edilen bilgiler ışığında analiz yapılırken 1980'li yıllar boyunca üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin bilgisayar ortamında eşleştirilmesi sağlanmıştır (Dubin, Graetz, & Wilde, 1990: 395).

2002 yılından itibaren ise, oluşturulan Ulusal Araştırma Programı (National Research Program-NRP) ile uyumsuzluk konusunda alınan önlemlerin derecesi arttırılmıştır. Bu program IRS'ye uyum programı dahilinde; veri toplamada başarılı bir strateji tasarlama ve uygulama, ödemeleri ölçme, dosyalama ve raporlamada uyumsuzlukları tespit etme, analizlerin ilgili operasyon birimine ulaştırılması konusunda yardımcı olmaya devam etmektedir (www.irs.gov).

Öte yandan, NRP verileri yardımıyla incelenmek istenen dönemler için tahmini vergi boşlukları ile tahmini uyumluluk oranları elde edilmektedir. Böylece, elde edilen sonuçlarla gönüllü uyumluluk seviyesi ve buna uygun stratejiler geliştirilmektedir (www.irs.gov, 2016: 3).

2015 OECD vergi idareleri raporuna göre, ABD'de en fazla uyum riski taşıyan alanlar; transfer fiyatlandırması dışındaki diğer vergiden kaçınma yolları, KDV dolandırıcılığı dışındaki diğer vergi dolandırıcılıkları, yasa dışı yollarla vergi kaçırma, ödenmeyen vergi borçları ile doldurulmayan beyannamelerdir (www.oecd.org, 2015: 130).

ABD'de vergi kaçırma yönelik devlet tarafından çok sert bir bakış açısı vardır. Ünlü Amerikalı yayımcı, yazar kaşif, bilim adamı ve diplomat olarak bilinen Benjamin Franklin, "Hayatta kesin olan iki şey vardır; Ölüm ve Vergi" adlı söylemiyle verginin ne kadar önemli bir yer tuttuğundan açıkça bahsetmiştir.

Dolayısıyla, alınan önlemlere rağmen toplumda halen yasa dışı yollarla vergi kaçırma bireylerin olması, vergi sisteminin başarısızlığından çok gelir eşitsizliğine neden olan bazı makroekonomik durumlarla açıklanabilmektedir.

Zira, aşağıda Tablo 14'te 2014-2016 IRS verileriyle ABD'ye ait olumlu performans göstergeleri yer almaktadır. Bu göstergeler ışığında, beyanname sayısı ile toplam vergi gelirinin yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. 2015-2016 yılları arasında ise, denetlenme oranını düşüğü göze çarpmaktadır. Buna rağmen, bu yıllar arasında ek vergi tarhi ve cezalar artış göstermiştir. Bu durum bizlere, risk analizinin doğru bir şekilde uygulandığının sinyallerini vermektedir.

**Tablo 14:** 2014-2016 Yılları Arası Vergi İle İlgili IRS Verileri

Konu	2014	2015	2016
Beyanname Sayısı	189.656.600	191.857.005	192.936.878
Toplam Vergi Geliri	3.064 Trilyon \$	3.302 Trilyon\$	3.333 Trilyon \$
Denetlenen Beyanlar Toplamı	1.384.365	1.373.788	1.166.379
Denetlenme Oranı	% 0.7	% 0.7	% 0.6
Ek Vergi Tarhı	33.1 Milyar \$	25.1 Milyar \$	26.9 Milyar \$
Ceza	25.5 Milyar \$	24 Milyar \$	27.3 Milyar \$
Suç Soruşturması	4.606	4.486	3.721

**Kaynak:** İlgili yıllara ait veriler (2014, 2015, 2016) ([www.irs.gov](http://www.irs.gov)) verilerinden derlenerek hazırlanmıştır.

2016 yılında, ABD’de göze çarpan verilerden bir diğeri de, 506.1 milyon mükellefe web sitesi aracılığıyla, 76.2 milyondan fazla mükellefe yazışma yoluyla ve yaklaşık 299.6 milyon kişiye çağrı hattıyla vergi ile ilgili konularda bilgilendirme hizmeti sunmasıdır ([www.irs.gov](http://www.irs.gov): 45). Her yıl arttığı bilinen bu verilerin mükellefin vergi sistemine bağlılığı bakımından gönüllü uyuma etkisinin yüksek olduğu açıktır.

Çeşitli ülkelerde risk analizi uygulamaları düşünüldüğünde, risk analizinin Türkiye’de uygulanabilirliği üzerine bazı birey ve devlet odaklı sınırlamalar olduğunu söyleyebiliriz.

2015 OECD vergi idareleri raporu, Türkiye’de en fazla uyum riski taşıyan alanları KDV dolandırıcılığı ve diğer vergi kaçırma yolları, yasa dışı faaliyetler dışında vergiden kaçınma ile doldurulmayan beyannameler olarak tespit etmiştir ([www.oecd.org](http://www.oecd.org), 2015: 130). Bu sınırlamalar ışığında, biz de çalışmamızın bundan sonraki kısmında, risk analizinin belirli alanlarda yayılmasına neden olan risk faktörlerini bir model aracılığıyla saptamaya çalışacağız.

#### **4. BİR VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ GELİŞTİRİLMESİ: MERSİN İLİ ÖRNEĞİ**

Vergiye gönüllü uyum mükellef odağında psikolojik ve sosyolojik yönleriyle değerlendirilmesi gereken küresel bir konudur. Gönüllü uyum hususunda, mükellefleri bilinçlendirme, içeriğini aşılama anlamında öncelikle bireylerin vergi ile ilgili davranışlarında etkili olan etkenlerin varlık sebebinin ve sonuçlarının değerlendirilmesi gerekir.

Birçok ülkede, avukatlar ve serbest muhasebeci mali müşavirler(SMMM) gibi alanında uzman kişilerin uyumluluk riski taşıması, bu soruna vergi sisteminin revizyonu dışında daha başka ne tür iyileştirme reçetelerinin uygulanabileceğini gündeme getirmektedir. Çalışmamızın ilgi alanına giren meslek gruplarındaki uyumsuzluğun giderilmesinin, yüksek vergi tahsilatı ve toplumun tüm kesimlerini içine alan bir vergi sistemine güven açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Bu amaçla, vergiye gönüllü uyum üzerine yapılan bir alan araştırmasıyla uyumsuzluğun temel nedenlerini sorgulamaya çalıştığımız bu bölümde, Mersin ili merkez ilçe içinde yaşayan çeşitli meslek gruplarının görüşleriyle ilgili bilgi ve bulgulara yer verilecektir.

##### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, vergiye gönüllü uyum ve buradan hareketle, vergi gelirlerimizi olumlu yönde etkileyecek bir yol haritası çıkarmaktır. Mükellef odağında yürütülen çalışmada Mersin ili merkez ilçesi örneklem olarak seçilmiştir.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı**

Araştırmanın kapsamını, Mersin ili merkez ilçede faaliyetlerini yürüten SMMM, avukat ve memur meslek grupları oluşturmaktadır.

Çalışmanın ana kütesine kısaca göz atacak olursak; 31.12.2016 itibariyle Türkiye’de 100.461 olan baroya kayıtlı avukat sayısının 57.985’i erkek 42.476’sı kadınlardan oluşmaktadır. Aynı yıl verilerine göre Mersin ilinde ise baroya kayıtlı, 1116 erkek 681 kadın avukat bulunmaktadır (www.barobirlik.org.tr, 2017).

SMMM’lerin sayısını belirtmeden hemen önce, bu meslek mensubunda yapılan bir değişikliğe dikkat çekmekte fayda bulunmaktadır. Bilindiği gibi, 26 Temmuz 2008’de 5786 nolu kanunla 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik(SM), SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik(YMM) Kanunu” değişikliğe uğramış ve ‘serbest muhasebecilik’ unvanı kaldırılmıştır (www.resmigazete.gov.tr, Resmi Gazete, 2008).

Serbest muhasebecilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetkilerine sahip olamamasını öngören bu kanunla, bazı SM'ler, SMMM'liğe geçiş yaparken, bazıları da görevini yetki sınırları çerçevesinde yürütmeye devam etmiştir. SMMM'liğe geçiş yapmak için staj giriş sınavına müracaat edenlerin, yalnızca lisans mezunları olmaması(ilköğretim, meslek lisesi ve ön lisans mezunları) ve sınav sonucu SMMM unvanını hak edenlerin, küresel çağda yeterli eğitim donanımı ve teknolojiyi kullanabilme açısından yeterliliğini gündeme getirmiştir.

2017 TÜRMOB üye istatistiklerine göre Türkiye'de halen SM konumunda 1588 kadın 7648 erkek çalışanın, Mersin ilinde ise, toplamda 288 çalışanın olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte, Türkiye'de halen çalışmakta olan 65.735 erkek 27.767 kadın SMMM olup, Mersin ilinde toplamda 1519 SMMM faaliyetini sürdürmektedir(www.turmob.org.tr, 2017).

Örnekleimizi oluşturan son meslek grubu ise memurlardır. Çalışmamızda yer alan memurlar, ücretli çalışan kesim olarak çeşitli branşlardaki öğretmenler ile, gelir idaresinde dışında çeşitli kamu kurumlarında çalışan devlet memurlarını içermektedir.

Bu bağlamda anket çalışmamızda, nüfusu 1.773.852 olan Mersin ilinde, halen faaliyetini sürdüren yukarıda bahsettiğimiz mükellef gruplarından basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılarak, 326 mükellefe anket yöntemi uygulanmıştır.

### **4.3. Metodoloji**

Çalışmamızın konusuna ve amacına uygun olarak, veri toplamak amacıyla anket yöntemi uygulanmıştır. Anket örneklemin tamamına uygulanmadan önce 100 kişiye yönelik olarak geçerlilik ve güvenilirlik bir ön çalışma ile test edilmiştir. Araştırmaya yönelik veriler elde edildikten sonra, verilerin işlenmesi ve araştırmaya yönelik hipotezlerin analizinde " SPSS for Windows" (20.0) programı yardımıyla ANOVA testi, Student t testi uygulanmıştır. Anket ve örneklem arasındaki ilişki doğrultusunda Kaiser-Meyer-Olkin Testi(KMO) 0.815, açıklanan varyans ise %53'tür.

Anket soruları, örnekleme oluşturan kişilerin kendi düşüncelerini içeren yanıtlar vermesini isteyerek birebir sorulmuştur. Ankette bulunan vergiye gönüllü uyumla ilişkili 40 soru; 5'li likert tipi(Kesinlikle Katılmıyorum '1' Katılmıyorum '2' Kararsızım '3' Katılıyorum '4' Kesinlikle Katılıyorum '5') sorulardan oluşmaktadır. Yapılan bazı analizler sonucunda 16 sorunun anket değerlemesinden çıkarılmasına karar verilmiştir. Kalan 24 soru beş boyutlu bir yapıyı ortaya koymuştur.Böylece, anketin kişisel bilgilerle ilgili olan kısmında yer alan 6 soru ile birlikte, toplamda 30 olan soru sayısı değerlemeye alınmıştır.

#### 4.4. Demografik Bilgiler

Anket çalışmasında örnekleme oluşturan bireylere ilk olarak demografik özellikleri ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Öncelikle, 24 sorunun beş boyutlu yapısı, boyutların güvenilirliği güvenirlilik testi ile, boyutların demografik değişkenlerle ilişkisinde istatistiksel anlamda fark olup olmadığı, tek yönlü varyans analizi(Oneway ANOVA testi), tek örneklem t- testi ve boyutların kendi içinde ilişkisinin olup olmadığı Pearson korelasyon ile incelenmiştir.

İstatistiksel kararlarda  $p=0.05$  kritik değer olarak alınmıştır. Dolayısıyla gruplar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını anlamak için  $p$  değerine bakılmaktadır.  $P$  değerinin (%95 anlamlılık düzeyinde) 0,05'ten küçük olması durumunda gruplar arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmekte, 0,10 ile 0,05 arasında bir değer ise sınırda anlamlılığı ifade etmektedir.

Tablo 15'e bakıldığında; mükelleflerin %67.8'ini erkek %32.2'sinin kadın olduğu görülmektedir. Türkiye'de çalışma hayatında kadın işgücünün halen azınlıkta olduğu bilinmektedir.

Yaş ağırlığına bakıldığında; %29.2 ile en fazla 31-40 yaş arası mükellef, en az ise 61 ve üzeri yaştaki mükellef olduğu söylenebilir.

Çalışmamızı serbest meslek ve ücretli çalışanlar olarak temelde iki grupta incelersek; gönüllü uyumu sağlamada aracı işlev gördüğünü düşündüğümüz sayısal olarakta yoğunlaştığımız SMMM örneklemin %60.4'ünü ve devlet memurları %18.4'ünü avukatlar %21.2'sini oluşturmaktadır.

Medeni durum değişkenine göre, katılımcıların %65.9'u evli %34.1'i bekarıdır.

Vergiye gönüllü uyumda önemli bir değişken olan gelir durumu değişkeninde gelir durumu 4000 TL ve üzeri mükellefler örneklemin %39.4'ünü temsil ederken 3000-4000 arası gelir elde eden mükellefler %18.4'ünü, 2000-3000 arası %24.2'sini, 1000-2000 arası %11.3'ünü 1000 TL'den az olanlar ise %6.7 ile çok küçük bir grubu temsil etmektedir.

Mükelleflerin eğitim durumunda ise, en fazla oranı %80.3 ile lisans eğitimi katılımcılar, daha sonra 13.8 ile lisansüstü 5.8 ile lisans öncesi (lise) katılımcılar oluşturmaktadır.

**Tablo 15:** Anket Demografik Bilgiler

<b>Cinsiyetiniz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
Kadın	105	32.2
Erkek	221	67.8
Toplam	326	100
<b>Yaş Grubunuz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
20-30	69	21.2
31-40	95	29.2
41-50	80	24.5
51-60	51	15.6
61 ve üzeri	31	9.5
Toplam	326	100
<b>Mesleğiniz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
SMMM	197	60.4
Memur	60	18.4
Avukat	69	21.2
Toplam	326	100
<b>Medeni Durumunuz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
Evli	214	65.9
Bekar	111	34.1
Toplam	325	100
<b>Aylık Gelir Durumunuz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
1000 TL'den az	22	6.7
1000-2000 TL	37	11.3
2001-3000 TL	79	24.2
3001-4000 TL	60	18.4
4001TL ve üzeri	128	39.4
Toplam	326	100
<b>Eğitim Durumunuz</b>	<b>Sayı</b>	<b>Yüzde(%)</b>
Lisans öncesi	19	5.8
Lisans	262	80.3
Lisansüstü	45	13.8
Toplam	326	100

#### 4.5. Faktör Analizi

Çalışmamızda, vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlere yönelik olarak kurduğumuz hipotezler, daha önce de belirttiğimiz gibi, anket soruları çerçevesinde beş boyutta ele alınmıştır.

Bu boyutlandırmada; mükelleflerin gelir idaresi ve vergi idaresinin yürüttüğü faaliyetlerle ilgili düşüncelerine yönelik sorular “idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliği” mükelleflerin vergiye gönüllü uyum ile ilgili genel düşüncelerine yönelik sorular, “vergiye gönüllü uyum” vergi politikalarının, birey-devlet ilişkisi içindeki öneminin kavranmasını ölçmeye yönelik sorular, “vergi politikalarının önemi algısı” kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasında bir ilişkinin mükellefler tarafından nasıl değerlendirildiğine yönelik sorular “gelir-

harcama etkinliği” mükelleflerin diğer mükelleflere bakış açısını ölçmeye yönelik sorular “mükellefler arasında ödül-ceza ayırımının gerekliliği” şeklinde kısaca belirtilmiştir.

#### 4.6. Bulgu & Yorumlama

##### 4.6.1. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizleri

Literatürde de yer aldığı üzere, istatistiksel yöntemlerde öncelikle Kaiser-Meyer-Olkin olarak adlandırılan, değişkenler arasındaki karşılıklı ilişki düzeyi ve değişkenlerin faktör analizine uygun olup olmadığına dair bir test uygulanmaktadır. Anketi oluşturan ölçeklerin güvenirliliklerini sorgulamak için ise, yaygın olarak Alpha yöntemi kullanılmaktadır.

Çalışmanın güvenirliliğini ve geçerliliğini ölçmek için yapılan analizde, Tablo 16’da da eklediğimiz üzere, KMO örneklem yeterliliği oranı; 0,815 bulunmuştur. Dolayısıyla örneklem büyüklüğünün faktör analizi için gayet yeterli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 16:** KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,815
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2295,549
	df	276
	Sig.	,000

Alpha yöntemi ile elde edilen Cronbach’s Alpha değerleri ise sırasıyla; 0,762, 0,788, 0,704, 0,711 ve 0, 779 olarak bulunmuştur. Değerlerin tümünün, güvenirliliği iyi düzeydedir<sup>4</sup>.

**Tablo 17:** İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği Boyutunda Güvenirlilik Analizi

	Ort.	Standart Sapma	N
Gelir İdaresi Başkanlığı, eğitim materyalleri veya bilgi teknolojileri gibi araçların yardımıyla mükelleflerin uyum konusunda maliyetlerini azaltmıştır.	3,1080	1,02177	324
Gelir İdaresi Başkanlığı vergiye gönüllü uyum konusunda en sorunlu mükellef grubunu belirlemiş ve sorunların giderilmesine yönelik uygulamalar yapmıştır.	2,5648	,99167	324

<sup>4</sup> Alpha değeri 0 ile 1 arasında değer almakta olup test sonuçlarının anlamlı olabilmesi için söz konusu değerlerin 0,50 ve üzeri olması gerekmektedir.

**Tablo 18** Devamı

Gelir İdaresi çalışanları vergiye gönüllü uyum konusunda etkili uygulama ve denetim yürütecek donanımına sahiptir.	2,5679	1,06085	324
Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sağlanan bilgiler mükellefin vergi ile ilgili bilgi gereksinimini karşılamaktadır.	2,7222	1,04244	324
Vergi idaresi vergiye gönüllü uyum konusunda bir stratejiye sahiptir.	2,6327	1,10346	324
Günümüzde ülkemizde uygulanan vergi politikaları vatandaşlık bilinci temelinde gönüllü uyumu olumlu etkilemektedir.	2,8519	1,22017	324

i

darenin uyum faaliyetlerinde etkinliği boyutunda Tablo 17’de , Cronbach’s Alpha katsayısı 0.762 çıkmıştır. İdarenin uyum faaliyetinde etkinliğine ilişkin soruların amacı bireylerin vergiye gönüllü uyumuyla paralel bir şekilde gelir idaresi ve vergi idaresinin yürüttüğü faaliyetleri takip edip etmediği, takip ediyorsa bu faaliyetleri yeterli bulup bulmadığı ve bunun sonucunda herhangi bir uyumsuzluk durumunda idareyi sorunlu bulup bulmadığını araştırmaktır.

**Tablo 19:** Vergiye Gönüllü Uyum Boyutunda Güvenirlilik Analizi

	Ort.	Standart Sapma	N
Vergiye gönüllü uyum vergi gelirlerini arttıran bir unsurdur.	3,8088	1,13178	319
Vergi ödemek öncelikli bir vatandaşlık görevidir.	4,1191	1,00545	319
Vergiye gönüllü uyum ile vergi ahlakı arasında yakın bir ilişki vardır.	3,8809	1,06321	319
Vergi kaçırmayı bir ahlak sorunu olarak görmekteyim.	4,0564	1,10029	319
Herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursam bunu ilgili makamlara ihbar ederim.	3,4702	1,14027	319

Vergiye gönüllü uyum boyutunda Tablo 18'de Cronbach's Alpha katsayısı 0.788 çıkmıştır. Vergiye gönüllü uyum sorularında mükelleflerin vergiye gönüllü uyum, vergi ahlakı, vergi bilinci konularındaki düşünceleri ölçülmektedir.

**Tablo 20:** Vergi Politikalarının Önemi Boyutunda Güvenirlik Analizi

	Ort.	Standart Sapma	N
Vergilendirme ile ilgili bilgilere erişmekte kimi zaman güçlük çekiyorum.	3,4571	1,09108	326
Vergi mevzuatının sık sık değişmesi vergi bilincini olumsuz şekilde etkilemektedir.	4,1166	,96647	326
Türkiye'de uygulanan vergi sisteminin sadelikten uzak olduğunu düşünüyorum.	3,9448	,93316	326
Vergi afları, yeniden yapılandırma politikaları matrah arttırımı gibi yöntemler vergilerini zamanında ödeyen mükellefler açısından vergi adaletini olumsuz etkileyerek vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır.	3,9755	1,19203	326
Yolsuzluk rüşvet gibi kamu haklarının kötüye kullanıldığı haller vergiye gönüllü uyumumu olumsuz etkiler.	6,2362	,92622	326

Vergi politikalarının önemi boyutunda Tablo 19'da Cronbach's Alpha katsayısı 0.704 çıkmıştır. Vergi politikalarının önemi boyutunda ise genel olarak mükelleflerin/vatandaşların günümüzde uygulanan vergi politikaları, vergi sisteminin yapısı, vergi affı ile ilgili düşüncelerinin vergiye gönüllü uyum üzerinde yarattığı etki sorgulanmaktadır.

**Tablo 21:** Kamu Geliri Harcama Etkinliği Boyutunda Güvenirlilik Analizi

	Ort.	Standart Sapma	N
Toplanan vergilerin nerelere harcandığı kolaylıkla takip edilebilmektedir.	1,8681	1,05441	326
Devletin toplanan vergilerin nereye harcandığı konusundaki bilgilendirmede şeffaf olduğuna inanırım.	2,0890	1,16410	326
Devlet, Mersin ili için topladığı vergiden daha fazla harcama yapmaktadır.	2,4448	1,10733	326
Mersin ilinde mükellefler gönüllü uyum konusunda isteklidir.	2,6196	1,03602	326
Mersin vergi idaresinden aldığım hizmetten memnunum.	3,0123	1,11210	326

Kamu geliri harcama etkinliği boyutunda Cronbach's Alpha katsayısı 0.711 çıkmıştır. Bu boyutun konusunu ise Tablo 20'de görüldüğü üzere mükelleflerin/vatandaşların hükümetin yapmış olduğu gelir ve harcama politikalarında etkin olup olmadığının belirlenmesi oluşturmaktadır. Ayrıca buradan hareketle, Mersin ilindeki gelir ve harcama politikalarının takibi ve önemine yönelik sorular da bu kısımda yer almaktadır.

**Tablo 22:** Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği Boyutunda Güvenirlik Analizi

	Ort.	Standart Sapma	N
Vergisini zamanında ödeyen mükellefler ödüllendirilmelidir.	4,2699	1,00191	326
Vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğuna inanıyorum.	4,1963	,96943	326
Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	3,9663	,97764	326

Tablo 21’de, mükellefler arasında ödül-ceza ayrımının gerekliği boyutunda Cronbach’s Alpha katsayısı, 0.779 çıkmıştır. Faktör analizinin son boyutunu oluşturan ödül ceza ayrımı boyutunda, mükelleflerin vergi uyumsuzluğunu nasıl algıladıkları (olağan-olağandışı), yükümlülerin birbirine bakış açısını anlamak adına uyumlu ve uyumsuz mükellefler hakkındaki düşünceleri öğrenilmektedir.

#### 4.6.2. Demografik Faktörlerle İlişkili Bulgular

Çalışmamızda vergiye gönüllü uyumda etkili olan faktörler bağlamında verilen cevapların cinsiyet, yaş, meslek, medeni durum, gelir durumu, eğitim gibi demografik değişkenler bakımından farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Bu bağlamda yapılan analizler ve bu analizlere ilişkin yorumlara aşağıda yer verilmektedir.

**Tablo 23:** Hipotez Gruplarının Cinsiyete Göre Analizi

	Cinsiyet	N	Ort	Standart Sapma	t	p
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	Kadın	105	2,7171	,67787	-,380	,705
	Erkek	221	2,7487	,75001		
Vergiye Gönüllü Uyum	Kadın	105	3,8652	,70742	,186	,852
	Erkek	221	3,8484	,86405		
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	Kadın	105	3,4038	,48197	-1,168	,244
	Erkek	221	3,4742	,56077		
Gelir Harcama Etkinliği	Kadın	105	2,4171	,66397	,184	,855
	Erkek	221	2,4018	,78416		
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği	Kadın	105	4,1048	,76977	-,618	,537
	Erkek	221	4,1629	,84184		

Cinsiyetin katılımcılar tarafından verilen cevaplar üzerindeki etkisini ölçmek için tek örneklem t testi uygulanmıştır. Tablo 22'de görüldüğü üzere, t testi sonucu boyutların hiçbirinde, cinsiyet değişkenine ilişkin istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Dolayısıyla cinsiyete ilişkin bulgular, cinsiyet faktörünün vergiye gönüllü uyumdaki etkisinin azaldığı yönündeki bulguları destekler niteliktedir. Peki çalışma hayatına girebilmek adına kadınla erkek arasındaki fark giderek azalmış mıdır?

TÜİK verilerine göre Türkiye'de okuma yazma bilmeyen kadın nüfus oranının erkeklerden 5 kat fazla olduğu, yetişkin nüfus içerisinde(15 ve üzeri yaş) toplam istihdam oranında erkeklerin payının %65 kadınların ise %27,5 olması bizlere halen ataeril yapının devam ettiğine dair sunulan göstergelerdir(www.tuik.gov.tr, 2017).

Ülkemizde erkeklerin çalışma olanaklarının daha fazla olması ancak fiziksel farklılıklardan ötürü genellikle eğitim düzeyi yeterli olan kadınların yalnızca iş yaşamına girebildiği düşünülürse, bu oranların yüksek olması normal olarak kabul edilebilir. Ancak bunun yanında modern yaşamda, kadının iş gücüne katılımının arttığı da bir gerçektir. Dolayısıyla kadın ve erkek arasında bireysel çıkarların hangisinde daha baskın olduğunu söylemek güç olabilmektedir.

Cinsiyet değişkeninden sonra, verilen cevaplar üzerindeki etkisi araştırılan diğer bir demografik değişken yaştır. Yaşın, hipotez gruplarına göre analizinde, tek yönlü varyans analizi(Oneway ANOVA testi) uygulanmıştır.

Aşağıda, Tablo 23'deki test sonuçlarına göre yaş değişkeninde; yalnızca vergiye gönüllü uyum boyutunda istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Ortalama sonuçlarına göre ise; vergiye gönüllü uyumun 61 yaş ve üzeri kesim tarafından daha iyi kavranmış olduğu tespit edilmiştir. Bu konuda en düşük duyarlılığa sahip kesimin 20-30 yaş arası kesimin olduğu görülmüştür.

Vergiye gönüllü uyumu etkileyen sosyal demografik faktörler içerisinde yaş kısmında belirttiğimiz üzere yaşlı nüfus, Türkiye'de toplam nüfusun yalnızca %17,8'ini oluşturmaktadır.

Çalışmamıza Mersin ilinde halen faaliyetini sürdüren 61 yaş ve üzeri gruptan yalnızca %9.5 oranında katılım sağlanabilmiş olsa da sorulara aldığımız birebir yanıtlar ışığında bu kesimin vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma faaliyetlerine ilişkin daha sert tutum sergiledikleri böyle bir durumla karşılaştıklarında ise, ihbar konusunda daha cesaretli oldukları söylenebilmektedir. Dolayısıyla Mersin ilinde ve ülkemizde çalışma yaşamına yeni giren 20-30 yaş arası bireylerin ve ilerde riskli mükellef grubunu oluşturmamaları için bu konuda bilinçlendirmeleri önemlidir.

**Tablo 24:** Hipotez Gruplarının Yaş Grubuna Göre Analizi

	Yaş	N	Ort.	Standart Sapma	F	p
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	20-30 yaş arası	69	2,7918	,63874	1,628	,167
	31-40 yaş arası	95	2,7579	,74169		
	41-50 yaş arası	80	2,6412	,77636		
	51-60 yaş arası	51	2,6340	,66668		
	61 yaş ve üzeri	31	2,9839	,79391		
	Toplam	326	2,7385	,72666		
Vergiye Gönüllü Uyum	20-30 yaş arası	69	3,6261	1,03351	2,456	,046
	31-40 yaş arası	95	3,9895	,61842		
	41-50 yaş arası	80	3,8856	,72624		
	51-60 yaş arası	51	3,7706	,97202		
	61 yaş ve üzeri	31	4,0000	,64291		
	Toplam	326	3,8538	,81583		
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	20-30 yaş arası	69	3,3739	,47143	,975	,421
	31-40 yaş arası	95	3,5116	,52488		
	41-50 yaş arası	80	3,4550	,55664		
	51-60 yaş arası	51	3,3922	,63241		
	61 yaş ve üzeri	31	3,5290	,48593		
	Toplam	326	3,4515	,53693		
Gelir Harcama Etkinliği	20-30 yaş arası	69	2,3884	,73555	,341	,850
	31-40 yaş arası	95	2,4147	,73989		
	41-50 yaş arası	80	2,3775	,72496		
	51-60 yaş arası	51	2,3765	,79261		
	61 yaş ve üzeri	31	2,5484	,79995		
	Toplam	326	2,4067	,74657		
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği	20-30 yaş arası	69	4,0773	,87661	,729	,572
	31-40 yaş arası	95	4,2351	,75930		
	41-50 yaş arası	80	4,1750	,75933		
	51-60 yaş arası	51	4,0196	,98073		
	61 yaş ve üzeri	31	4,1398	,72405		
	Toplam	326	4,1442	,81859		

Yaş değişkeni de incelendikten sonra, vergiye gönüllü uyumda meslek grupları değişkeni bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını anlamak amacıyla ANOVA testi yapılmıştır. Teste göre; vergiye gönüllü uyum, gelir harcama etkinliği ile mükellefler arasında ödül-ceza ayrımının gerekliği boyutlarındaki istatistiksel farkın anlamlı olduğu saptanmıştır.

**Tablo 25:** Hipotez Gruplarının Mesleklere Göre Analizi

Meslek	N	Ort.	Standart Sapma	F	p	
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	SMMM Memur Avukat Toplam	197 60 69 326	2,7154 2,8222 2,7319 2,7385	,76994 ,68812 ,62962 ,72666	,499	,608
Vergiye Gönüllü Uyum	SMMM Memur Avukat Toplam	197 60 69 326	3,9561 3,9658 3,4645 3,8538	,74780 ,74279 ,94624 ,81583	10,557	,000
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	SMMM Memur Avukat Toplam	197 60 69 326	3,4721 3,5100 3,3420 3,4515	,55722 ,50142 ,49835 ,53693	1,946	,144
Gelir Harcama Etkinliği	SMMM Memur Avukat Toplam	197 60 69 326	2,3279 2,4300 2,6116 2,4067	,71819 ,80996 ,73954 ,74657	3,789	,024
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayırımının Gerekliliği	SMMM Memur Avukat Toplam	197 60 69 326	4,2047 4,2167 3,9082 4,1442	,77762 ,76610 ,93739 ,81859	3,702	,026

Tablo 24’te ortalamalarına bakıldığında; vergiye gönüllü uyum boyutunda memurların en yüksek ortalamaya sahip olduğu ve SMMM ile birbirine çok yakın olduğu görülmektedir. Bu konuyu, SMMM’lerin yaptıkları iş dolayısıyla vergi ile ilgili konulara daha hakim olmaları, memurların ise ücretli çalışan olmalarından dolayı vergiye gönüllü uyumlarının serbest meslek gruplarına göre daha yüksek olması gibi faktörlerin varlığıyla açıklayabiliriz.

Gelir harcama etkinliği boyutuna bakıldığında, ortalamalar tüm meslek gruplarında düşüktür. Dolayısıyla devletin şeffaflığı, kaynakların doğru yerlere aktarılıp aktarılmadığı, alınan kamu hizmetlerinin ve harcamalarının yeterliliği ve etkinliği konusunda katılımcılar halen düşük ya da net olmayan bilgilere sahiptir. Ancak meslek gruplarından avukatların ortalamasının diğerlerine göre nispeten yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Mükellefler arasında ödül-ceza ayırımının gerekliği boyutu incelendiğinde; ödül-ceza ayırımı en çok ücretli olarak çalışan mükellefler, yani memur kesim tarafından istenmektedir. Memur meslek grubunu ise yine yüksek bir ortalamayla SMMM’ler takip etmektedir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, yapılan birebir anketlerde 2017 yılında 6824 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” gereği uyumlu mükellefler için gelir vergisi

ile kurumlar vergisinde yapılacak olan %5'lik vergi indirimi genel olarak desteklenmektedir(www.resmigazete.gov.tr, 2017).

**Tablo 26:** Hipotez Gruplarının Medeni Duruma Göre Analizi

	Medeni durum	N	Ort	Standart Sapma	t	p
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	Evli	214	2,6830	,74035	-1,947	,053
	Bekar	111	2,8447	,69376		
Vergiye Gönüllü Uyum	Evli	214	3,9360	,77885	2,552	,011
	Bekar	111	3,6869	,86168		
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	Evli	214	3,4533	,55898	,196	,845
	Bekar	111	3,4414	,49147		
Gelir Harcama Etkinliği	Evli	214	2,3850	,75939	-,716	,475
	Bekar	111	2,4468	,72611		
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği	Evli	214	4,1651	,82270	,690	,491
	Bekar	111	4,0991	,81476		

Vergiye gönüllü uyumda medeni durum değişkeni bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olup olmadığını belirlemek için t-testi yapılmıştır. Tablo 25'e göre, idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliği ve vergiye gönüllü uyum boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir.

İdarenin uyum faaliyetlerinde etkinliğinde ortalamalara bakıldığında; genel olarak evli ve bekarlar açısından ortalamalar düşüktür. Ancak bekarların, evlilere göre nispeten daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Yani evli katılımcılar vergi uyumsuzluğunu daha çok idareden kaynaklanan sorunlarla ilişkilendirmiştir.

Öte yandan, vergiye gönüllü uyum boyutunda, bekar katılımcılar evli katılımcılara oranla düşük ortalamaya sahiptir. Öyleyse bu boyuta, evli bireylerin vergiye gönüllü uyumu ahlaki olarak nitelendirmeleri dolayısıyla daha iyi kavradıkları, risk alma eğilimlerinin daha az, toplumsal bağlarının daha kuvvetli olması gibi nedenlerle uyum düzeylerinin yüksek olduğu şeklinde açıklama getirilebilmektedir.

Medeni durum değişkeninden sonra vergiye gönüllü uyumda göz önünde bulundurmanız gereken önemli değişkenlerden birisi de gelir durumudur. Hipotez gruplarında gelir durumu açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını anlamak için ANOVA testi yapılmıştır.

Test sonucunda Tablo 26'da görüldüğü üzere vergiye gönüllü uyum ile mükellefler arasında ödül-ceza ayrımının gerekliliği konularında anlamlı fark bulunmuştur.

**Tablo 27:** Hipotez Gruplarının Gelir Durumuna Göre Analizi

Gelir Durumu		N	Ort.	Standart Sapma	F	p
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	1000 TL'den az	22	2,8939	,72108	1,218	,303
	1000-2000 TL arası	37	2,9000	,70575		
	2001-3000 TL arası	79	2,7468	,66926		
	3001-4000 TL arası	60	2,6078	,73491		
	4001 TL ve üzeri	128	2,7214	,76021		
	Total	326	2,7385	,72666		
Vergiye Gönüllü Uyum	1000 TL'den az	22	3,2182	1,04728	4,083	,003
	1000-2000 TL arası	37	3,8811	,94805		
	2001-3000 TL arası	79	3,9392	,68714		
	3001-4000 TL arası	60	3,7933	,96702		
	4001 TL ve üzeri	128	3,9309	,67841		
	Total	326	3,8538	,81583		
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	1000 TL'den az	22	3,2909	,41737	,877	,478
	1000-2000 TL arası	37	3,4108	,57725		
	2001-3000 TL arası	79	3,4380	,48998		
	3001-4000 TL arası	60	3,4400	,56545		
	4001 TL ve üzeri	128	3,5047	,55725		
	Total	326	3,4515	,53693		
Gelir Harcama Etkinliği	1000 TL'den az	22	2,5727	,71260	,492	,742
	1000-2000 TL arası	37	2,4757	,80877		
	2001-3000 TL arası	79	2,3873	,66513		
	3001-4000 TL arası	60	2,4267	,89402		
	4001 TL ve üzeri	128	2,3609	,71080		
	Total	326	2,4067	,74657		
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayırımının Gerekliliği	1000 TL'den az	22	3,7273	,96848	2,641	,034
	1000-2000 TL arası	37	3,9550	,95956		
	2001-3000 TL arası	79	4,1266	,81353		
	3001-4000 TL arası	60	4,2000	,89401		
	4001 TL ve üzeri	128	4,2552	,68285		
	Total	326	4,1442	,81859		

Genel olarak, ortalamalardan hareketle bir sonuca varmak gerekirse; gelir düzeyi arttıkça vergiye gönüllü uyum kavramına olan ilgi de artmaktadır.

Bunun yanında, ortalamalardan hareketle gelir düzeyi arttıkça katılımcıların ödül-ceza sistemine olan isteği de artmaktadır. Bunun nedeni ise, gelir düzeyi arttıkça vergi miktarının gelir içindeki payının düşmesi dolayısıyla bireylerin vergi yükünü yüksek boyutta hissetmemesidir. Böylece vergi yükünü aşırı boyutta hissetmeyen mükellef, vergi yükümlülüğünü daha fazla isteklilikle yerine getirecek, dolayısıyla ödeyen ve ödemeyen arasındaki ayrımın daha sert olması gerektiğini düşünecektir.

**Tablo 28:** Hipotez Gruplarının Eğitim Durumuna göre Analizi

	Eğitim	N	Ort.	Standart Sapma	F	p
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	Lisans öncesi	19	3,1561	,89595	5,057	,007
	Lisans	262	2,6819	,69831		
	Lisansüstü	45	2,8919	,74894		
	Toplam	326	2,7385	,72666		
Vergiye Gönüllü Uyum	Lisans öncesi	19	4,0421	,56796	1,515	,221
	Lisans	262	3,8153	,84707		
	Lisansüstü	45	3,9989	,69450		
	Total	326	3,8538	,81583		
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	Lisans öncesi	19	3,2737	,58958	1,175	,310
	Lisans	262	3,4672	,52733		
	Lisansüstü	45	3,4356	,56775		
	Total	326	3,4515	,53693		
Gelir Harcama Etkinliği	Lisans öncesi	19	2,8000	,60000	2,831	,060
	Lisans	262	2,3824	,71406		
	Lisansüstü	45	2,3822	,93500		
	Total	326	2,4067	,74657		
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği	Lisans öncesi	19	4,0351	,93554	,273	,762
	Lisans	262	4,1425	,80180		
	Lisansüstü	45	4,2000	,87732		
	Total	326	4,1442	,81859		

Tablo 27'de ise; vergiye gönüllü uyumda, eğitim değişkeni bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark olup olmadığını belirlemek için uygulanan ANOVA testi sonucunda; idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliği ile gelir harcama etkinliği boyutlarında, istatistiksel olarak anlamlı fark olduğu görülmüştür.

Bu bağlamda ortalamalar değerlendirildiğinde; idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliğinde en yüksek ortalamaya sahip grubun lisans öncesi(lise) olduğu görülmektedir. Dolayısıyla lisans öncesi eğitim alan bireyler, vergiye gönüllü uyuma ilişkin sorunların idare kaynaklı olduğunu düşünmemektedir. Bunun tam tersini ifade eden lisans eğitimi almış bireyler ise, vergi uyumsuzluğunun idareden kaynaklandığı noktasında birleşmektedir.

İdarenin uyum faaliyetlerinin etkinliği konusunda lisans öncesi ve lisans sonrası eğitim arasındaki fark, lisans öncesi eğitim almış meslek mensuplarının idarenin uyum faaliyetlerinden haberdar olamaması, bu faaliyetleri gözlemlenmede yetersiz kalması sonucuna bağlanmaktadır.

Gelir harcama etkinliği konusunda ise, tüm eğitim düzeylerinde ortalamaların düşük olduğu ancak lisans öncesi eğitimin nispeten yüksek ortalamaya sahip olduğu söylenebilir.

Tüm demografik değişkenlerin verilen cevaplar üzerinde etkilerine yönelik yaptığımız çalışma ile, yalnızca vergi politikalarının önemi algısı boyutunun, herhangi bir demografik değişken ile istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkide olmadığı sonucuna ulaşmaktayız. Bununla

birlikte cinsiyet değişkeninin herhangi bir boyutla arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farka ulaşamamaktadır.

Son olarak tüm değişkenlerin/soruların birbiriyle ilişkisinin ne boyutta olduğunu anlamak açısından hipotez gruplarına göre boyutlar arası korelasyonu incelemeye çalışacağız.

**Tablo 29:** Hipotez Gruplarına Göre Boyutlar Arası Korelasyonlar

		İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	Vergiye Gönüllü Uyum	Vergi Politikalarının Önemi Algısı	Gelir Harcama Etkinliği	Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği
İdarenin Uyum Faaliyetlerinde Etkinliği	Pearson Korelasyon p N	1 326	,225** ,000 326	-,162** ,003 326	,524** ,000 326	,011 ,839 326
Vergiye Gönüllü Uyum	Pearson Korelasyon p N		1 326	,154** ,005 326	,096 ,085 326	,320** ,000 326
Vergi Politikalarının Önemi Algısı	Pearson Korelasyon p N			1 326	-,288** ,000 326	,355** ,000 326
Gelir Harcama Etkinliği	Pearson Korelasyon p N				1 326	-,108 ,051 326
Mükellefler Arasında Ödül-Ceza Ayrımının Gerekliliği	Pearson Korelasyon p N					1 326

Yukarıda eklediğimiz Tablo 28’de, korelasyon tablosuna bakıldığında; boyutların arasında hem pozitif hem de negatif korelasyon olduğu gözükmektedir.

Pozitif korelasyona göre; boyutların birindeki artış sonucu diğerinin de artacağı, birindeki azalış ile diğerinin de azalacağı anlamına gelirken, aralarında negatif korelasyon olan boyutlar; boyutların birinde yaşanan artış sonucu diğerinin azalacağı anlamını taşımaktadır.

Öncelikle pozitif korelasyona baktığımızda; en yüksek korelasyon %52,4 ile idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliği ile gelir harcama etkinliği arasında olup korelasyon katsayısı 0,524’tür.

Öyleyse idarenin uyum faaliyetlerini yürütürken herhangi bir aksaklığa mahal vermediğini, etkin kaynak kullanımını sağladığını, uyum konusunda yetki alabilecek yeterli sayıda uzman bulundurduğunu, teknolojik araçların kullanımının etkili olduğunu söyleyen

bir katılımcı aynı zamanda devletin de şeffaf, hesapverebilir, gelir harcama etkinliğini sağlayabilen yapıda olduğunu düşünmektedir. Pozitif ilişkide bu durumun tam tersini de düşünmek mümkündür.

İkinci olarak yüksek pozitif korelasyon ise; %35,5 ile vergi politikalarının önemi algısı ile mükellefler arasında ödül ceza ayırımının gerekliliği arasındaki korelasyondur.

Kısaca ifade etmek gerekirse, vergi affı politikaları ile yolsuzluk, rüşvet gibi faaliyetlere olumsuz bakan vergi sisteminin basit ve anlaşılır seviyeye getirilmesini isteyen katılımcıların çoğu, devletten vergiye gönüllü uyumda ödül-ceza sisteminin daha keskin yapıya kavuşturulmasını beklemektedir.

En düşük pozitif korelasyonun %15,4 vergi politikalarının önemi algısı ile vergiye gönüllü uyum arasında olduğunu söyleyebiliriz. Bu iki boyut arasında pozitif korelasyon düşük düzeyde olsa da, vergiye gönüllü uyumu iyi kavrayan katılımcıların vergi politikaları önemi algısının yüksek olduğu söylenebilmektedir.

Negatif korelasyonların yüzdesi ise; %16,2 oranında idarenin uyum faaliyetlerinde etkinliği ile, vergi politikalarının önemi algısı arasında görülürken, vergi politikalarının önemi algısıyla, gelir harcama etkinliği arasında daha yüksek bir oran olan %28,8 ile görülmektedir.

Yukarıdaki negatif korelasyon ışığında çıkarılan sonuçlara göre; idarenin uyum sürecinde etkin olduğunu savunan katılımcılar, aynı zamanda günümüz vergi politikalarının da etkin olduğu görüşüne sahiptir. Ancak vergi politikasını etkin bir yapıda değerlendirmeyen katılımcılar, devletin şeffaf ve hesapverebilir bir yapıda olduğu konusunda kuşkulara sahiptir.

## 5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Vergiye gönüllü uyum, mükellef odağında verimli ve nitelikli kamu hizmetinin bir karşılığı olarak, vergi ödenmesi gerekliliğinin farkında olunmasını ifade etmektedir. Birey ve devlet arasındaki bu ilişkinin bozulması durumunda, vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyumsuzluğu, ekonomik etkenler(gelir düzeyi, enflasyonist ortam ve ekonomik istikrarsızlık, kayıt dışı ekonomi), siyasi etkenler(birey, devlet ilişkisi), kişisel etkenler(vergi ödeme gücü ve bireysel vergi yükü, yükümlülerin diğer yükümlülere bakış açısı, sosyo-kültürel faktörler, sosyal demografik faktörler), diğer etkenler(vergi sistemi ve vergi yönetimi) ile sürekli ilişki içindedir.

Vergi uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak amacıyla, ilk olarak ATO tarafından uygulamaya geçirilen risk yönetimi yaklaşımı halen Avustralya, Birleşik Krallık, Avusturya ve Amerika tarafından başarıyla yürütülmektedir. Türkiye’de ise, gelir idaresinin vergiye gönüllü uyum programında risk analizinin başarıyla yürütebilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlar;

- Vergiye gönüllü uyumu uygulayıcıları, proaktif düşünce biçimleri geliştirmelidir.
- Vergiye gönüllü uyum konusunda hedefler belirlenmeden önce daha önce yürütülen stratejilerin etkililiği araştırılmalı ve performans göstergelerinin uygulanabilirliği sorgulanmalıdır.
- Vergiye gönüllü uyum programı hususunda yürütülecek faaliyetler; stratejik plan, vizyon, misyon ve değerler hakkında açık ifadeler içermelidir.
- Bir gönüllü uyum programının içeriğinin toplumun her kesimi tarafından iyi kavranması adına eğitime daha fazla kaynak ayrılmalıdır.
- Risk analizinde, risk unsurlarını belirleme açısından sektörel gruplandırma etkili bir yöntemdir. Dolayısıyla, GİB’nın çeşitli vergilendirme dönemlerinde öne çıkan meslek grubu ya da faaliyet kollarını risk unsurlarını belirlemede bir araç olarak kullanabilmesi önemlidir.
- Gelir idaresi tarafından risk unsurları ve riskli mükellef grupları belirlendikten sonra, vergi uyumu yüksek mükelleflere karşı vergi ödemeyi kolaylaştırıcı, vergiye karşı direnç gösteren mükellef gruplarını ise caydırıcı yöntemlerle yaklaşılmalıdır.
- Vergiye gönüllü uyumda diğer önemli bir konu da, mükelleflerin soru ve sorunlarının sürekli dinlenmesidir. Bu amaçla, mükelleflere yönelik geliştirilen çağrı sistemlerinin daha hızlı çalışması için bu alanda daha fazla kamu personeli istihdamı sağlanmalıdır.

Vergiye gönüllü uyum programının her aşaması, ciddi ve titizlikle yürütülmesi gereken unsurları içermektedir. Bu nedenle, vergiye gönüllü uyumun önemli aşamaları ve özellikle de risk faktörlerinin tespitinde, çeşitli ülkelerde yapılan uygulamalar ile ülkemizdeki ampirik çalışmalar sürekli incelenmelidir.

Bu amaçla çalışmamızda, vergi gelirlerinin giderlere oranla yüksek olduğunu bildiğimiz Mersin ilinde çeşitli risk faktörleri analiz edilmiştir.

Mersin ili, daha fazla vergi geliri elde edilebilir ve daha fazla yatırım yapılabilir bir şehir olmasına rağmen, hükümet harcamalarının bu şehirde yetersiz kalması, şehrin gelişmesinin önünde bir engel olarak görülmektedir.

Mersin ilinde gönüllü uyumun arttırılamamasının nedenleri ise makro boyutta hükümetin uyguladığı vergi politikaları, Türkiye'deki ekonomik etkenler(millî gelir, enflasyonist ortam, ekonomik istikrarsızlık, kayıt dışı ekonomi), siyasi etkenlere dayanmakla birlikte mikro boyutta göç, sosyo-kültürel yapı, din birey devlet ilişkisi sosyal demografik faktörlerdir.

Burada gönüllü uyumda hangi nedenin ne ölçüde etkili olduğunu uyumsuzluğu çözme hususunda belirlemek gereklidir.

Uyumsuzluk nedenlerini belirlemek amacıyla bu çalışmada 2016 yılı nüfusu 1.773.852 olan Mersin ili sınırları içerisinde yaşayan memur, avukat ve SMMM çalışanlarına toplamda 326 kişiye anket uygulanmıştır.

Anket katılımcılarının görüşleri ve literatür taraması sonucu, gönüllü uyumunu olumsuz etkileyen faktörler şu şekilde toparlanabilmektedir;

- Vergiye gönüllü uyum hem ahlak, hem de bir eğitim sorunudur.
- Vergiye gönüllü uyumla ilgili olarak cinsiyet ayrımı günümüz toplumunda bireysel çıkarların ön plana çıkması nedeniyle geçerliliğini yitirmektedir.

• Yolsuzluk algısının yüksek olduğu yerlerde, vergiye gönüllü uyum düşük olacaktır. Türkiye'de halen devletin şeffaflığı, hesap verebilirliği, kamu harcamalarının yeterliliği konularında mükellefler/vatandaşlar eksik ve/veya düşük düzeyde bilgiye sahip olduğu göz ardı edilmemelidir.

• Toplumun gelecek nesillerini oluşturan, çeşitli meslek gruplarına yeni dahil olan ve ağırlıklı olarak 20-30 yaş grubundaki çalışan kesimin, vergi bilincini arttırmaya yönelik uygulamalara başvurulmalıdır.

• Toplumda eğitim düzeyi ve gelir düzeyi arttıkça, vergiye gönüllü uyumu olumlu etkilenmektedir. Bu nedenle, eğitime ve gelir seviyesini arttırmaya yönelik faaliyetler öncelikli olmalı ve daha fazla kaynak ayrılmalıdır.

• Türkiye'de vergi gelirleri, küreselleşmenin bir sonucu olarak kurumlar vergisi ile gelir vergisi oranlarında azalmayı beraberinde getirmiştir. Bu durum, vergi tahsilatının gelir üzerinden alınan vergilerden, harcamalar üzerinden alınan vergilere doğru kaymasına neden olmuştur. Vergilerin mükelleflerin tepkilerini en aza indirecek şekilde, ödeme gücüne göre tahsili gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi uyumsuzluğu giderilirken, ödeme gücü ilkesinin uygulanış biçimine yönelik uygulamaların başarısı gözden geçirilmeli, yatırımların ülkeye çekilebilmesi için ise vergi politikalarında daha kapsamlı stratejiler oluşturulmalıdır.

- Ücretli kesimin vergi yükünü yoğun olarak hissettiği vergi politikalarının bir sonucu olarak, bu kesimin elde ettiği diğer gelirler açısından bir vergi kaybı yaşanmaması için çeşitli teşvik edici uygulamalara başvurulabilir.

- Vergi ile ilgili broşür, reklam, elektronik bilgilendirme gibi etkenler vergi bilincinde kilit unsurlardır. Bu konuda, uluslararası gelişmelerin sürekli olarak takibi ve web kaynaklı çalışmaların artırılması gerekmektedir.

- Mükellef ile vergi idaresi arasında işbirliği ile yürütülen uzlaşmanın gönüllü uyumu olumlu etkileyebilmesi için, cezaların caydırıcılığına zarar vermemesi sağlanmalıdır.

- Vergiye gönüllü uyumda idareden kaynaklanan sorunların azaltılması için, riskli mükellef gruplarının belirlenmesi önemlidir. Küreselleşen dünyada, büyük mükellefler vergiye uyum konusunda önemli bir paya sahiptir. Bu nedenle, büyük mükelleflerin diğer mükellef gruplarından ayrı olarak, bilgisayar ortamında denetiminin yapılması için, vergi idarelerine bağlı kuruluşlar oluşturulmalı ve il bazında harekete geçirilmelidir.

- GİB çeşitli kaynaklardan elde ettiği bilgileri sürekli güncelleme ve risk tanımlamalarında hata olasılığını ortadan kaldırma amacıyla uluslararası gelişmeleri yakından takip etmelidir.

- Çoklu uyum risklerine yönelik etkin bir öncelik sağlandıktan sonra, uyumla ilgili sorumluluk uygulamayı en iyi yürütecek yetkili kamu kurumuna devredilmelidir. Uygulama için gerekli ortamın(istikrarlı yönetim ve finansman) oluşmasında ise, güçlü bir politik desteğin etkisi yadsınamaz.

Çalışmamız, vergiye gönüllü uyumun bir program halinde geliştirilmesi, maliyetlerinin bireylerce kabul edilmesi ve uygulanması ile, sonuçlarının hem bireylere hem de devlete katkı sağlaması amacına hizmet etmektedir. Buna ek olarak, mükellef odaklı uyum programıyla, vergi yasalarının herkesi kapsayacak nitelikte ve bir uzlaşma metni olarak düzenlenmesinin uyumu arttıracığı düşünülmektedir. Birey açısından bakıldığında ise, gönüllü uyumu sağlamak adına, kamu hizmeti ve harcamalar arasında sağlıklı bir ilişki kuran, gelir elde ettikçe kendini devlete borçlu hisseden bireylerin toplumu kalkındıracağı söylenebilmektedir.

Öte yandan Avustralya'da uygulanan vergi uyum modeli gibi başarılı ülke uygulamaları olmakla birlikte, vergiye gönüllü uyum konusunun yalnızca ülke odaklı olmayıp küresel bir sorun olduğu göz ardı edilmemelidir.

Vergiye gönüllü uyum konusunda, gerek OECD gibi uluslararası kurumların yaptığı çalışmaların düzeyi, gerekse ulusal bazda hükümetlerce alınan önlemler ne kadar sıkı tutulursa tutulsun, verginin psikolojik sınırlarının gözetilmesi gerekliliği unutulmamalıdır.

## KAYNAKLAR

- [1]. Abdiyeva, R., Özdil, T., ve Pirimbayev, C. (2015). Geçiş ekonomilerinde vergi kültürü ve etkileyen faktörler: Kırgızistan örneği. *Bilig: Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 75, 43-73.
- [2]. Akalın, G. (1981). *Kamu ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- [3]. Akça Balkaya, F. N. (1999). Vergi maliyeti üzerine. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 1, 67-73.
- [4]. Akdoğan, A. (2003). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- [5]. Akdoğan, A. (2006). *Kamu maliyesi*. Ankara :Gazi Kitabevi.
- [6]. Allingham, M., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, 1, 323-338.
- [7]. Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, XXXVI, 818-860.
- [8]. Arslan, M. (1994). *Türkiye'de vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi güvenlik önlemlerinin etkinliği*. Yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- [9]. ATO. (2013, October). *Review into aspects of the Australian Taxation Office's use of compliance risk assessment tools*. 15.04.2017 tarihinde Australian Government Inspector-General of Taxation (IGT): <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/16/2014/12/use-of-risk-assessment-tools.pdf> adresinden alınmıştır.
- [10]. ATO. (2016, September). *Annual report 2015-16*. 12.05.2017 tarihinde Australian Government Inspector-General of Taxation: <https://cdn.tspace.gov.au/uploads/sites/16/2016/10/IGT-Annual-Report-2015-16.pdf> adresinden alınmıştır.
- [11]. Ayres , I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation transcending the deregulation debate*. New York: Oxford University Press.
- [12]. Becker, G. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*.
- [13]. Benk, S., ve Kartalçı, K. (2015). Gelir idarelerinde risk yönetimi: OECD risk yönetim modeline yönelik bir değerlendirilme. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, 1, 43-59.
- [14]. Bergson, H. (2013). *Dinin ve ahlakın kaynakları*. (Çev. M. Özdil) İstanbul: Sayfa Yayınları.
- [15]. Berksoy, T., ve Demir, İ. (2004). Politik vergi çevrimleri: Türkiye'de vergi yükü üzerinde politik etkiler. *Türkiye'de vergi kayıp ve kaçakları, önlenmesi yolları*, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, (ss. 513-532). Antalya.
- [16]. Biberöglü, E. (2006). *Türkiye'de gönüllü vergi uyumu*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- [17]. Braithwaite, J. (2003, January). Meta risk management and responsive regulation for tax system integrity. *Law&Policy*, 25, 1, 1-16.
- [18]. Braithwaite, V. (2003). A new approach to tax compliance. V. Braithwaite içinde, *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion* (ss. 1-11). Aldershot: Ashgate.
- [19]. Buehn, A., & Schneider, F. (2011, July). Shadow economies around the world: Novel insights, accepted knowledge and new estimates.
- [20]. Bulutoğlu, K. (1958). Vergiye karşı tipik bir reaksiyon: Poujade hareketi. *Maliye Enstitüsü Konferansları, Dördüncü Seri*(No:6), 173-197.
- [21]. Bülbül, M. (2014). *Vergi uyumu açısından Türk Vergi Sisteminin analizi*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- [22]. Cansız, H. (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 8, 2, 115-138.
- [23]. Cullis, J., & Jones, P. (1992). *Public finance and public choice*. McGraw-Hill Book Company.
- [24]. Çakıcı, A., Yılmaz, Ş., ve Çakıcı, A. (2016). Mülteci esnaf sorunları: Mersin'deki suriyeli esnaf üzerinde bir araştırma. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 833-840.
- [25]. Çataloluk, C. (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.

- [26]. Çiçek, H. (2006). *Psikolojik ve sosyal yönden yükümlülerin vergiye karşı tutum ve tepkileri (İstanbul ili anket çalışması)*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- [27]. Çoban, H., ve Aktan, C. (2006). Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektiflerinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler. C. Aktan, D. Dileyici, ve İ. Vural içinde, *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi* (ss. 137-153). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- [28]. Delibaş, K., ve Akgül, A. (2010). Dünyada ve Türkiye'de e-devlet uygulamaları: Türkiye'de e-demokrasi ve e-katılım potansiyellerinin harekete geçirilmesi. *Sosyoloji Araştırmaları Dergisi*, 13, 1, 100-144.
- [29]. Diril, F., ve Arat, M. (2015). Vergileme ilkeleri çerçevesinde ücretliler bakımından mesleki harcamalara bakış: Akademisyenler üzerine bir alan araştırması. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22, 1, 113-138.
- [30]. Doğan, U. (2015, Temmuz). Vergi teknolojileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 9-40.
- [31]. Dubin, J., Graetz, M., & Wilde, L. (1990). The effect of audit rates on the federal individual income tax 1977-1986. *National Tax Journal*, 43, 4, 395-409.
- [32]. e.c.europa.eu. (2006, February). *Risk management guide for tax administrations*. 12.04.2017 tarihinde e.c.europa.eu:http://ec.europa.eu/taxation\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\_cooperation/gen\_overview/risk\_management\_guide\_for\_tax\_administrations\_en.pdf adresinden alınmıştır.
- [33]. Eckel, C., & Grossman, P. (2008). Forecasting risk attitudes: An experimental study using actual and forecast gamble choices. *Journal Of Economic Behavior & Organization*, 68, 1-17.
- [34]. Elgin, C., & Schneider, F. (2016). Shadow economics in OECD countries: DGE vs. MIMIC approaches. *Boğaziçi Journal Review of Social, Economic and Administrative Studies*, 1, 30, 51-75.
- [35]. english.bmf.gv.at. (2013). *Annual Report 2013 of the Austrian Tax and Customs Administration*. 18.04.2017 tarihinde BMF Federal Ministry Of Finance: [https://english.bmf.gv.at/services/publications/BMF-BR\\_Annual\\_Report\\_Tax\\_Customs\\_2013.pdf?5b0teb](https://english.bmf.gv.at/services/publications/BMF-BR_Annual_Report_Tax_Customs_2013.pdf?5b0teb) adresinden alınmıştır.
- [36]. english.bmf.gv.at. (2015). *The Austrian Tax and Customs Administration Annual Report 2015*. 12.05.2017 tarihinde BMF Federal Ministry Of Finance: [https://english.bmf.gv.at/services/publications/Geschaeftsbericht\\_Steuer-Zollverwaltung\\_2015\\_EN\\_v3.pdf?60zi0p](https://english.bmf.gv.at/services/publications/Geschaeftsbericht_Steuer-Zollverwaltung_2015_EN_v3.pdf?60zi0p) adresinden alınmıştır.
- [37]. english.bmf.gv.at. 20.05.2017 tarihinde BMF Federal Ministry Of Finance: <https://english.bmf.gv.at/services/publications/publications.html> adresinden alınmıştır.
- [38]. Erdoğan, Z. (2013). *Türkiye'de global vergi yükü ve vergi yüküne etki eden faktörlerin OECD ülkeleri ile karşılaştırmalı olarak analizi*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- [39]. Erginay, A. (1998). *Kamu maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınları.
- [40]. Eroğlu, O., ve Eftekin, Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, 2, 233-250.
- [41]. Falay, N. (2000). *Maliye tarihi (Ders Notları)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- [42]. Feld, L., & Frey, B. (2007, January). Tax compliance as the result of psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law&Policy*, 29, 1, 102-120.
- [43]. Ferhatoğlu, E. (2006). Avrupa'da düz oranlı vergi sistemi çalışmaları ve başarısı. *Vergi Dünyası*, 298, 170-176.
- [44]. Frey, B., & Torgler, B. (2006). *Tax morale and conditional cooperation*. 15.02.2017 tarihinde [www.crema-research.ch](http://www.crema-research.ch) adresinden alınmıştır.
- [45]. Garcia, M., & Haldenwang, C. (2015). Do democracies tax more? Political regime type and taxation. *Journal of International Development* 28, 4, 485-506.
- [46]. Güriz, A. (1963). *Faydacı teoriye göre ahlak ve hukuk*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- [47]. Gürler Hazman, G., ve Aksu, Y. (2013). Vergilemenin operasyonel maliyetleri: Mersin Vergi İdaresi Başkanlığı örneği. *DergiPark Akademik*, 6, 11, 109-126.

- [48]. Hunter, W., & Nelson, M. (1996, March). An IRS production function. *National Tax Journal*, 49, 1, 105-115.
- [49]. İpek, S., ve Kaynar, İ. (2009). Vergiye gönüllü uyum konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 16, 1, 173-190.
- [50]. İpek, S., Aktaş, E., ve Kaynar, İ. (2013). Demografik faktörlerin vergi affına bakış üzerindeki etkileri: Trakya bölgesinde ticari kazanç elde eden yükümlülere yönelik bir uygulama. *DergiPark Akademik*, 62, 2, 79-98.
- [51]. James, S., & Alley, C. (2004). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2, 2, 27-42.
- [52]. Jessop, B. (2008). *Devlet teorisi*. (Çev. A. Özcan) Ankara: Epos Yayınları.
- [53]. kahip.org. (2015, Temmuz). *Kamu harcamalarını izleme platformu*. 18.02.2017 tarihinde kahip.org. adresinden alınmıştır.
- [54]. Kahriman, H. (2016). Vergiye gönüllü uyum çerçevesinde Türkiye'de Gelir İdaresinin organizasyon yapısı üzerine bir değerlendirme. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12, 1, 229-250.
- [55]. Kant, I. (1990). *Philosophia practica universalis*. (Çev. O. Özügül) İstanbul: Kabalcı Yayınevi.
- [56]. Kargı, V. (2009). Vergiye karşı davranışları etkileyen faktörlerin belirlenmesi: Bir anket çalışmasının bulguları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 245, 151-164.
- [57]. Kargı, V. (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 13, 101-115.
- [58]. Kelly, H. (1973). The processes of causal attribution. *American Psychologist*, 107-128.
- [59]. Kılıç, R. (2011). Vergi idarelerinin görevleri açısından modernizasyon ihtiyacı. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7, 14, 363-376.
- [60]. Kirchler, E., & Maciejovsky, B. (2001). Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position and profession. *Journal of Economic Psychology*, 22, 173-194.
- [61]. Kirmanoğlu, H. (2011). *Kamu ekonomisi analizi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- [62]. Kloeden, D. (2014, April 21-23). Revenue administration-gap analysis program(RA-GAP). *The 5th IMF-Japan High Level Tax Conference for Asian Countries*, (ss. 1-13). Tokyo, Japan.
- [63]. Leoprick, J., & Engelschalk, M. (2011). Simplified risk scoring for SMEs. [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org), M. Khwaja, R. Awasthi, & J. Leoprick (Dü) içinde, *Risk based tax audits approaches and country experiences*. Washington D.C.
- [64]. Manhire, J. (2015). *University of Pennsylvania law review online*. 14.11.2016 tarihinde [www.upenn.edu](http://www.upenn.edu):[http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=penn\\_law\\_review\\_online](http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=penn_law_review_online) adresinden alınmıştır.
- [65]. Mcgee, R. (1999). Is it unethical to evade taxes in an evil or corrupt state? A look at Jewish, Christian, Muslim, Mormon and Baha'i perspectives. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 149-181.
- [66]. McGuire, M., & J.R, M. (1996). The economics of autocracy and majority rule: The invisible hand and the use of force. *Journal of Economic Literature*, XXXIV, 72-96.
- [67]. MORİ, S. (2003). *Trust in public institutions*. 15.02.2017 tarihinde [www.ipsos-mori.com](http://www.ipsos-mori.com). adresinden alınmıştır.
- [68]. Musgrave, R., & Musgrave, P. (1989). *Public finance in theory and practice Fifth Edition*. U.S: McGRAW-HILL International Editions.
- [69]. Öncel, M., Çağan, N., ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- [70]. Önder, İ. (2000). Kayıt dışı ekonomi ve vergileme. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 23-24, 241-254.
- [71]. Önder, M. (2012, Ocak). *Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ve uluslararası uygulamalar ışığında çözüm önerileri*. Mesleki yeterlilik tezi. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- [72]. Öz Yalama, G., ve Gümüş, E. (2013). Vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörler: Eskişehir'den bulgular. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9, 20, 77-98.

- [73]. Özen , A. (2003). Türkiye'de transfer harcamalarının gelişimi ve ekonomik etkilerinin değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5, 1, 205-228.
- [74]. Özsoylu, A. (1999). *Yeraltı ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- [75]. Plumley, A. (1996, November). 05.10.2016 tarihinde [www.irs.gov](http://www.irs.gov): <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/pub1916b.pdf> adresinden alınmıştır.
- [76]. Poyrazlı, M. (2015, Aralık). *İktisadi Kalkınma Vakfı*. 11.06.2017 tarihinde [www.ikv.org.tr](http://www.ikv.org.tr): [http://www.ikv.org.tr/images/files/ikv\\_degerlendirme\\_notu\\_vergilelendirme\\_otomatik\\_bilgi\\_deg\\_isim\\_sistemi\\_mehmet\\_poyrazli.pdf](http://www.ikv.org.tr/images/files/ikv_degerlendirme_notu_vergilelendirme_otomatik_bilgi_deg_isim_sistemi_mehmet_poyrazli.pdf) adresinden alınmıştır.
- [77]. Reynaud, P. (2012). İktisadi psikoloji ve maliye. N. Somel (Dü.), *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları içinde*, 12, (ss. 19-26).
- [78]. Sakınç, S., ve Cura, S. (2012). Mali sosyalleşme ve kültür ilişkisi. A. Çelebi içinde, *Mali sosyoloji üzerine denemeler* (ss. 33-59). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- [79]. Saraçoğlu, F. (2000). Vergi erozyonu açısından gelir vergisinde yer alan müesseselerin analizi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 2, 79-96.
- [80]. Savaşan, F. (2011). *Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışılıkla mücadelenin serencamı*. Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı.
- [81]. Saygın, Ö. (2013). *Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi*. Yayınlanmamış doktora tezi. Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- [82]. Schmolders, G. (1976). *Genel vergi teorisi* (Cilt No:2149). (Çev. S. Turhan) İstanbul: İstanbul Üniversitesi.
- [83]. Schneider, F. (2015). "Size and development of the shadow economy of 31 European and 5 other OECD countries from 2003 to 2015: different developments". <http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf> adresinden alınmıştır.
- [84]. Scholz, J. (1993). The earned income tax credit: Participation, compliance, and antipoverty effectiveness. *Institute for Research on Poverty Discussion Paper no:1020-93*, 1-42.
- [85]. Schuknecht, L. (2004). *EU fiscal rules issues and lessons from political economy*. Germany: European Central Bank.
- [86]. Sezer, Ö. (2008). Kamu hizmetlerinde müşteri(vatandaş) odaklılık: Türkiye'de kamu hizmeti anlayışı açısından bir değerlendirme. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4, 8, 147-171.
- [87]. Slemrod, J. (1985). An empirical test for tax evasion. *The Review of Economics and Statics*, 67, 2, 232-238.
- [88]. Slemrod, J., & Sorum, N. (1984, July). *Nber Working Paper Series*. 15.02.2017 tarihinde [www.nber.org](http://www.nber.org). adresinden alınmıştır.
- [89]. Smith, A. (1759). *The theory of moral sentiments*. London A.Millar.
- [90]. Sofracı, İ. E (1995). Bütçe açığı finansmanı ve enflasyon vergisi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XI, 1-2, 253-266.
- [91]. Sofracı, İ. E (2016, Aralık). Sosyal kimlik kategorizasyonunun mali davranışlar üzerindeki etkisi üzerine bir deneme: Bir vergi mükellefi uyum programı. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 2, 22-45.
- [92]. Spicer, M., & Becker, L. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 33, 2, 171-175.
- [93]. Şahin Orkunoğlu, I. (2017, Mart-Nisan). Türkiye'deki varlık barışı uygulamalarının vergi uyumuna ve tahsilatına etkileri. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, 140, 31-55.
- [94]. Şen, H. (2003). Olivera-Tanzi etkisi: Türkiye üzerine ampirik bir çalışma. *Maliye Dergisi*, 143, 1-9.
- [95]. Şener, O. (2007). *Kamu ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- [96]. [tesev.org.tr](http://tesev.org.tr). (2015). *Kamu harcamaları analizi*. 19.02.2017 tarihinde [tesev.org.tr](http://tesev.org.tr). adresinden alınmıştır.
- [97]. Tokucu, E. (2010). Kriz ve para politikaları: Para politikalarının başarısızlığı üzerine. *Ekonomik Yaklaşım*, 21, 76, 31-54.

- [98]. Torgler, B. (2003, 09). *Tax morale and institutions*. 13.02.2017 tarihinde [www.crema-research.ch](http://www.crema-research.ch) adresinden alınmıştır.
- [99]. Tuncer, İ., ve Yüksel, C. (2011). Kamu harcamalarının ekonomik analizi. A. Kökocak içinde, *Kamu ekonomisi* (ss. 213-275). Ekin Basım Yayın.
- [100]. Us, V. (2004, Haziran). *Kayıtdışı ekonomi tahmini yöntem önerisi: Türkiye örneği*. 15.04.2017 tarihinde [www.tek.org](http://www.tek.org) adresinden alınmıştır.
- [101]. Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27, 4, 499-513.
- [102]. Whit, R. (2012, October). Developing risk management strategies in tax administration: The evolution of the Australian Tax Office's compliance model. *e-Journal of Tax Research*, 10, 2, 436-464.
- [103]. Wigley, S., & Wigley, A. (2013). M. Yıldız , & M. Sobacı içinde, *Kamu politikası kuram ve uygulama* (ss. 308-350). Ankara: Adres Yayınları.
- [104]. Wunder, H. (2009, December). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 18, 1, 14-28.
- [105]. [www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au). (2014). *Australian Government Australian Taxation Office large business and tax compliance*. 12.05.2017 tarihinde [www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au): [https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB\\_I/downloads/BUS16985lrgbustaxcomp.pdf](https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/LB_I/downloads/BUS16985lrgbustaxcomp.pdf) adresinden alınmıştır.
- [106]. [www.barobirlik.org.tr](http://www.barobirlik.org.tr). (2017). *Türkiye Barolar Birliği*. 16.04.2017 tarihinde [www.barobirlik.org.tr](http://www.barobirlik.org.tr): <http://www.barobirlik.org.tr/Detay75022.tbb> adresinden alınmıştır.
- [107]. [www.csgb.gov.tr](http://www.csgb.gov.tr). (2017). *T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, istatistikler, Asgari ücret*. 29.06.2017 tarihinde [www.csgb.gov.tr](http://www.csgb.gov.tr): <https://www.csgb.gov.tr/home/Contents/Istatistikler/AsgariUcret> adresinden alınmıştır.
- [108]. [www.efatura.gov.tr](http://www.efatura.gov.tr). (2016). *e-fatura ve e-defter başvuruları hakkında duyuru*. 05.12.2017 tarihinde [www.efatura.gov.tr](http://www.efatura.gov.tr) adresinden alınmıştır.
- [109]. [www.gao.gov](http://www.gao.gov). (1976). *How the internal revenue service selects individual income tax returns for audit*. 19.05.2017 tarihinde The U.S Government Accountability Office (GAO): <https://www.gao.gov/assets/120/117072.pdf> adresinden alınmıştır.
- [110]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2011). *Kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planı(2011-2013)*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- [111]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2014). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. 11.06.2017 tarihinde [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr): [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib\\_2014\\_Performans\\_Programi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf) adresinden alınmıştır.
- [112]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2016). *2016 Yılı performans programı*. 12.05.2017 tarihinde [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr): [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/GIB\\_2016\\_Performans\\_Programi.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/GIB_2016_Performans_Programi.pdf) adresinden alınmıştır.
- [113]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2016, Aralık). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. 12.03.2017 tarihinde [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr): [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_58.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_58.xls.htm) adresinden alınmıştır.
- [114]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2017). *Gelir İdaresi Başkanlığı*. 04.06.2017 tarihinde <http://www.gib.gov.tr/vergi-dairesi-baskanliklari> adresinden alınmıştır.
- [115]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2017). *Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu*. Ankara: Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- [116]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (2017). *Kayıt dışı ekonominin azaltılması programı eylem planı 2015*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- [117]. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). (Şubat, 2017). *2016 Faaliyet Raporu*. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- [118]. [www.gov.uk](http://www.gov.uk). (2016). *Annual Report and Accounts 2015-16*. 12.04.2017 tarihinde [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/539608/HM\\_RC\\_Annual\\_Report\\_and\\_Accounts\\_2015-16-web.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/539608/HM_RC_Annual_Report_and_Accounts_2015-16-web.pdf) adresinden alınmıştır.
- [119]. [www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr). (2017). *Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü*. 18.02.2017 tarihinde [www.hazine.gov.tr](http://www.hazine.gov.tr) adresinden alınmıştır.

- [120]. www.hmrc.gov.uk. (2007). *Making a difference: Delivering the review of links with large business*. 14.04.2017 tarihinde HM Revenue & Customs: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20110204100530/http://www.hmrc.gov.uk//budget2007/large-business-plan07.pdf> adresinden alınmıştır.
- [121]. www.hmrc.gov.uk. (2016). *Annual Report and Accounts 2015-16*. 12.04.2017 tarihinde HM Revenue & Customs: <https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2015-to-2016/hmrc-annual-report-and-accounts-2015-16-executive-summary> adresinden alınmıştır.
- [122]. www.imf.org. (2010). *Revenue administration: developing a taxpayer compliance program*. 14.05.2017 tarihinde www.imf.org: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1017.pdf> adresinden alınmıştır.
- [123]. www.imf.org. (2013). *The fiscal affairs department presents: "Finding the right FIT"*. 03.05.2017 tarihinde www.imf.org: <https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2013/asiatax/pdfs/masters.pdf> adresinden alınmıştır.
- [124]. www.imf.org. (2014). *IMF fiscal assessment tools*. 05.03.2017 tarihinde www.imf.org: <https://www.imf.org/external/np/fad/news/fadtools.pdf> adresinden alınmıştır.
- [125]. www.imf.org. (2015). *Current challenges in revenue mobilization: Improving tax compliance*. 25.05.2017 tarihinde www.imf.org: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf> adresinden alınmıştır.
- [126]. www.irs.gov. (2016). *Federal tax compliance research: Tax gap estimates for tax years 2008-2010*. Washington DC: Internal Revenue Service.
- [127]. www.irs.gov. (2016). *Internal Revenue Service Data book*.
- [128]. www.irs.gov. (2016). *National Research Program*. 20.05.2017 tarihinde Internal Revenue Service: <https://www.irs.gov/uac/national-research-program-nrp> adresinden alınmıştır.
- [129]. www.irs.gov. (2016). *SOI Tax Stats-IRS Data book*. 22.05.2017 tarihinde Internal Revenue Service: <https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-irs-data-book> adresinden alınmıştır.
- [130]. www.kalkinma.gov.tr. (2014). *T.C Kalkınma Bakanlığı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: T.C Kalkınma Bakanlığı*.
- [131]. www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr. (2009, Nisan). *Kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planı 2008-2010*. 18.02.2017 tarihinde www.kayitliekonomiyegecis.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [132]. www.khas.edu.tr. (2016). *Khas Türkiye sosyal-siyasal eğilimler araştırması 2016*. 06.03.2017 tarihinde www.khas.edu.tr: <http://www.khas.edu.tr/news/1498> adresinden alınmıştır.
- [133]. www.mtso.org.tr. (2015). *Mersin Ticaret ve Sanayi Odası*. 19.02.2017 tarihinde www.mtso.org.tr. adresinden alınmıştır.
- [134]. www.muhasibat.gov.tr. (2017). *T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü*. 18.02.2017 tarihinde www.muhasibat.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [135]. www.oecd.org. (1997, June). *Organisation for economic co-operation and development centre for tax policy and administration*. 16.04.2017 tarihinde www.oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf> adresinden alınmıştır.
- [136]. www.oecd.org. (1999). *Organisation for economic co-operation and development*. 15.04.2017 tarihinde www.oecd.org: <https://www.oecd.org/tax/administration/1908448.pdf> adresinden alınmıştır.
- [137]. www.oecd.org. (2004). *Compliance risk management: Audit case selection systems*. 19.04.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: <http://www.oecd.org/tax/administration/33818568.pdf> adresinden alınmıştır.
- [138]. www.oecd.org. (2004). *Guidance note compliance risk management: Managing and improving tax compliance*. OECD.
- [139]. www.oecd.org. (2008). *Forum on tax administration compliance sub-group, final report, monitoring taxpayers' compliance: A practical guide based on revenue body experience*.

- 19.05.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: <https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf> adresinden alınmıştır.
- [140]. www.oecd.org. (2009). *Developments in VAT compliance management in selected countries*. 15.04.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: <https://www.oecd.org/tax/administration/43728444.pdf> adresinden alınmıştır.
- [141]. www.oecd.org. (2010). *Forum on tax administration: Small/medium enterprise(SME) compliance sub-group, guidance note, evaluating the effectiveness of compliance risk treatment strategies*. 22.05.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: <http://www.oecd.org/ctp/administration/46274278.pdf> adresinden alınmıştır.
- [142]. www.oecd.org. (2014). *Measures of tax compliance outcomes a practical guide*. 23.05.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: <http://www.oecd.org/ctp/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm> adresinden alınmıştır.
- [143]. www.oecd.org. (2015). *Tax administration 2015 comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. 17.05.2017 tarihinde Organisation for economic co-operation and development: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en#page17](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page17) adresinden alınmıştır.
- [144]. www.oecd.org. (2016). 22.04.2017 tarihinde *OECD tax revenue*. www.oecd.org. adresinden alınmıştır.
- [145]. www.resmigazete.gov.tr. (2008). *Resmi Gazete*. 13.05.2017 tarihinde www.resmigazete.gov.tr: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm> adresinden alınmıştır.
- [146]. www.resmigazete.gov.tr. (2017). *Resmi Gazete*. 20.05.2017 tarihinde www.resmigazete.gov.tr: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170308-40.htm> adresinden alınmıştır.
- [147]. www.sgk.gov.tr. (2017). *T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu*. 18.02.2017 tarihinde www.sgk.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [148]. www.tadat.org. (2015). *Tax administration diagnostic assessment tool*. 03.05.2017 tarihinde www.tadat.org: <http://www.tadat.org/> adresinden alınmıştır.
- [149]. www.tobb.org.tr. (2001). *Savurganlık ekonomisi araştırması*. 18.02.2017 tarihinde www.tobb.org.tr. adresinden alınmıştır.
- [150]. www.transparency.org. (2016). *Corruption perceptions index 2016*. 18.02.2017 tarihinde www.transparency.org. adresinden alınmıştır.
- [151]. www.tuik.gov.tr. (2014). *İstatistik göstergeler 1923-2013*. Ankara: Türkiye İstatistik Kurumu.
- [152]. www.tuik.gov.tr. (2015). *Türkiye İstatistik Kurumu Basın Odası Haberleri*. 12.02.2017 tarihinde www.tuik.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [153]. www.tuik.gov.tr. (2016). *Türkiye İstatistik Kurumu Basın Odası Haberleri*. 12.02.2017 tarihinde www.tuik.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [154]. www.tuik.gov.tr. (2017). *İstatistiklerle aile, 2016*. 19.05.2017 tarihinde Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=24646> adresinden alınmıştır..
- [155]. www.tuik.gov.tr. (2017). *Türkiye İstatistik Kurumu haber bülteni*. 18.02.2017 tarihinde www.tuik.gov.tr. adresinden alınmıştır.
- [156]. www.turkis.org.tr. (2017). *Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu*. 29.06.2017 tarihinde www.turkis.org.tr. adresinden alınmıştır.
- [157]. www.turmob.org.tr. (2017). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği*. 13.06.2017 tarihinde www.turmob.org.tr: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Uyelistikleri/Istatistik.aspx?param=vXvxwCI6ot/IL1WTAAXqyo7+IQzWwx2oUzf0ZFm0Q2QIWpk6Ag2NdApm1y4ZbbJGOTnmeQ3qK7L3dglK6V1HIQ==> adresinden alınmıştır.
- [158]. www.vdk.gov.tr. (2015). Ankara: *T.C. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporu*.
- [159]. www.yok.gov.tr. (2017). *Yükseköğretim Kurulu*. 12.06.2017 tarihinde www.yok.gov.tr: <http://www.yok.gov.tr/web/guest/universitelerimiz> adresinden alınmıştır.

- [160]. Yaşar Çil, G. (2012). *Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi: Edirne iline yönelik bir çalışma*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- [161]. Yazıcı, A. (2008). Kayıtdışı ekonomi ve geçiş ülkeleri. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16, 107-130.
- [162]. Yıldız, E. (2014). *Jeremy Bentham'ın ceza teorisi*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi. Ankara Üniversitesi, Ankara.
- [163]. Yılmaz Akgül, G. (2013). Türkiye'de 2008-2009 krizinde uygulanan genişletici vergi politikasının üretim üzerindeki etkileri. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, XXXIV, I, 213-228.



## **EKLER**

### **EK.1 VERİ TOPLAMA ARACI**



**BİR VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM PROGRAMININ GELİŞTİRİLMESİ:  
MERSİN İLİ ÖRNEĞİ ANKET FORMU**

1. Cinsiyetiniz?

( ) Kadın ( ) Erkek

2.Yaş Grubunuz?

( )20- 30 ( )31-40 ( )41-50 ( )51-60 ( ) 61 ve üzeri

3.Mesleğiniz?

.....

4.Medeni Durumunuz?

( ) Evli ( ) Bekar

5.Aylık Gelir Durumunuz?

( ) 1000 TL'den az ( ) 1000-2000 TL ( )2001-3000 TL ( )3001TL-4000

( ) 4001 TL ve üzeri

6.Eğitim Durumunuz?

( ) Lisans öncesi ( )Lisans ( )Lisansüstü

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.Vergiye gönüllü uyum, vergi gelirlerini arttıran bir unsurdur.					
2.Vergi ödemek öncelikli bir vatandaşlık görevidir.					
3.Vergiye gönüllü uyum ile vergi ahlakı arasında yakın bir ilişki vardır.					
4.Vergi kaçırmayı bir ahlak sorunu olarak görmekteyim.					
5.Herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursam, bunu ilgili makamlara ihbar ederim.					
6.Vergiden kaçınmak, yasal boşlukların mükelleflere sağladığı bir fırsattır.					
7.Vergi afları, yeniden yapılandırma politikaları, matrah artırımını gibi yöntemler vergilerini zamanında ödeyen mükellefler açısından, vergi adaletini olumsuz etkileyerek vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır.					
8.Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükellef vergi ile ilgili yükümlülüklerini daha az yerine getirmektedir.					
9.Çevremdekilerin vergi kaçırdığına ve/veya vergiden kaçındığına tanık olursam, vergiye gönüllü uyumum azalır.					
10.Vergiye gönüllü uyum programının uygulanması durumunda oluşacak maliyetlerin devlet tarafından karşılanması uygundur.					
11.Vergi mevzuatımız, basit ve anlaşılabilir bir yapıya sahiptir.					
12.Vergi sistemimiz, mükellefleri ödeme güçlerine göre vergilemektedir.					
13.Vergilendirme ile ilgili bilgilere erişmekte kimi zaman güçlük çekiyorum.					
14.Vergi mevzuatının sık sık değişmesi, vergi bilincini olumsuz şekilde etkilemektedir.					

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
15.Türkiye’de uygulanan vergi sisteminin sadelikten uzak olduğunu düşünüyorum.					
16.Günümüzde ülkemizde uygulanan vergi politikaları, vatandaşlık bilinci temelinde gönüllü uyumu olumlu etkilemektedir.					
17.Vergi cezaları caydırıcı niteliktedir.					
18.Vergi kaçırma cezası ile ilgili uygulanan hukuksal müeyyideler yetersizdir.					
19.Gelir İdaresi Başkanlığı, eğitim materyalleri veya bilgi teknolojileri gibi araçların yardımıyla mükelleflerin uyum konusunda maliyetlerini azaltmıştır.					
20.Gelir İdaresi Başkanlığı, vergiye gönüllü uyum konusunda en sorunlu mükellef grubunu belirlemiş ve sorunların giderilmesine yönelik uygulamalar yapmıştır.					
21.Gelir İdaresi çalışanları, vergiye gönüllü uyum konusunda etkili uygulama ve denetim yürütecek donanıma sahiptir.					
22.Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sağlanan bilgiler, mükelleflerin vergi ile ilgili bilgi gereksinimlerini karşılamaktadır.					
23.Vergi mükellefiyetimle ilgili ödevlerimi yerine getirip getirmediğim, ilgililer tarafından yeterince denetlenmemektedir.					
24.Vergi idaresi, vergiye gönüllü uyum konusunda bir stratejiye sahiptir.					
25.Verginin harcandığı alanları onaylamayan mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumu düşüktür.					
26.Toplanan vergilerin başka alanlara kaynak olarak aktarılması, vergiye gönüllü uyumumu etkilemez.					

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
27.Toplumda, çoğu bireyin vergisini düzenli olarak ödememe ve dolayısıyla bedavacı davranma eğilimi, toplumda kabul görmektedir.					
28.Vergi oranındaki artışlar, bireyleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.					
29.Toplanan vergiler, toplumsal refaha katkı sağlayan önemli bir araçtır.					
30.Devletin, toplanan vergilerin nereye harcandığı konusundaki bilgilendirmede şeffaf olduğuna inanırım.					
31.Yolsuzluk, rüşvet gibi kamu haklarının kötüye kullanıldığı haller vergiye gönüllü uyumumu olumsuz etkiler.					
32.Toplanan vergilerin nerelere harcandığı kolaylıkla takip edilebilmektedir.					
33.Vergisini zamanında ödeyen mükellefler ödüllendirilmelidir.					
34.Vergi yükümlülüğünü yerine getirmemesine rağmen yakalanmayan insanlar olduğuna inanıyorum.					
35.Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.					
36.Mali müşavirler ve/veya serbest muhasebeciler, kimi zaman vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma konusunda teşvik edici olabilmektedir.					
37.Mersin vergi idaresinden aldığım hizmetten memnunum.					
38.Devlet, Mersin ili için topladığı vergiden daha fazla harcama yapmaktadır.					
39.Mersin ilinde mükellefler, gönüllü uyum konusunda isteklidir.					
40.Mersin ili sınırları içinde yaşanan toplumsal sorunlar[ göç, işsizlik, vb durumlar] vergi ile ilgili davranışları etkiler.					

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı ve Soyadı** : Gökben GÜNEY

**E-mail** : guneygokben@gmail.com

**Öğrenim Durumu** :

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	Maliye	Mersin Üniversitesi	2010-2014
Yüksek Lisans	Maliye Teorisi	Mersin Üniversitesi	2015-Halen
Doktora			

