



T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’ DE MALİ YOLSUZLUĞUN VERGİSEL ARAÇLARLA
AZALTILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Yeşim TOPARLAK

Niğde
Aralık, 2022

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE' DE MALİ YOLSUZLUĞUN VERGİSEL ARAÇLARLA
AZALTILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Yeşim TOPARLAK

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku EKE
Üye : Doç. Dr. Ahmet Arif EREN
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Emine AYRANCI BAĞRIAÇIK

Niğde
Aralık, 2022

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Mali Yolsuzluğun Vergisel Araçlarla Azaltılması**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.
14/12/2022

Yeşim TOPARLAK



ÖN SÖZ

Lisansüstü eğitimim süresince her daim desteğini hissettiğim danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Erdem Utku EKE'YE, Ayrıca hayatımın her anında bana destek olan, yüksek lisans eğitimim boyunca da desteklerini her an hissettiğim, motivasyon kaynağım olan canım kızım ve eşime de müteşekkirim.



ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE MALİ YOLSUZLUĞUN VERGİSEL ARAÇLARLA
AZALTILMASI**

TOPARLAK, Yeşim
Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışman: Dr. Öğretim Üyesi Erdem Utku EKE
Aralık, 2022, 99 SAYFA

Küresel bir sorun olan yolsuzluk olgusu özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri ekonomik, sosyal ve siyasal yönden ciddi ölçüde etkilemektedir. Devlet’in kamu birimlerinde görevlendirdiği bireyler rüşvet, zimmet, dolandırıcılık vb. işlemlerde bulunmaları ve kamu hizmetlerini müsrifçe kullanmaları sonucunda yolsuzluk ortaya çıkmaktadır. Üstelik mali yolsuzluğun göstergeleri olan vergi kaçakçılığı, vergide kayıtdışı ekonomi ve vergi mevzuatı da yolsuzluğun varoluş sebeplerindedir. Bu nedenle yolsuzluğun önlenmesi ve azaltılabilmesi için devletin lüzumlu gördüğü politikalarla müdahale etmesi gerekmektedir. Bu müdahaleler içerisinde vergisel araçların payı büyüktür. Vergilemede eşitlik, adalet, genellik ve kanunilik ilkelerinin sağlanması, vergi affı ve vergi kültürünün uygulanması önemli mücadele araçlarıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümünde yolsuzluk kavramı, mali yolsuzluk tanımı ve nedenleri üzerinde durulmaktadır. Nedenlerine getirilen çözüm önerilerine uyulup-uyulmadığı, eğitimin temelden verilmesinin ne ölçüde önemli olduğundan söz edilmektedir. İkinci bölümde Türkiye de ciddi bir problem olan yolsuzluk olgusu ile bu alanda en iyi 10 ülke kıyaslaması yapılarak aslında yolsuzlukta gelişmiş ülkelerin ne gibi tedbirler aldığı üzerinde durulmaktadır. Bu tezin asıl amacı ise üçüncü bölümde yer alan Türkiye’de varolan mali yolsuzluğa vergisel araçlarla nasıl müdahale edildiği, vergisel anlamda önerilen politikaların uygulamaya geçirildiği takdirde mali yolsuzlukla mücadelede ne denli önemli adımlar atılmış olacağı üzerinde odaklanılmaktadır. Çıkarımlar kamuoyu için hesap verilebilirlik ve şeffaflığın öncelikli olduğu, ayrıca vergi denetiminin ve vergi mevzuatının toplum açısından saydam olması gerektiği, mükelleflere vergi ahlakı ve bilinci yerleştirmek gibi hedeflerin belirlenmesi yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Mali yolsuzluk, vergi kaçakçılığı, vergide kayıtdışı ekonomi, vergi denetimi, vergi mevzuatı, hesap verilebilirlik, şeffaflık, saydamlık



ABSTRACT
REDUCTION OF FINANCIAL CORRUPTION IN TURKEY BY TAX
INSTRUMENTS

TOPARLAK, Yeşim
Public Finance Department
Thesis advisor: Assistant Professor Doctor Erdem Utku EKE
December, 2022, 99 PAGES

The phenomenon of corruption, which is a global problem, seriously affects especially underdeveloped and developing countries economically, socially and politically. Individuals appointed by the state in public units are subject to bribery, embezzlement, fraud, etc. Corruption arises as a result of their dealings with public services and their wasteful use of public services. Moreover, tax evasion, the informal economy in taxation and tax legislation, which are indicators of financial corruption, are among the reasons for the existence of corruption. For this reason, in order to prevent and reduce corruption, the state should intervene with policies it deems necessary. The share of tax instruments in these interventions is great. Ensuring the principles of equality, justice, generality and legality in taxation, tax amnesty and the application of tax culture are important fighting tools.

The study consists of three parts, and in the first part, the concept of corruption, the definition of financial corruption and its causes are emphasized. It is mentioned how important it is to give basic education, whether or not the solution proposals brought about the reasons are followed. In the second part, the phenomenon of corruption, which is a serious problem in Turkey, and the top 10 countries in this field are compared, and what measures are taken by the developed countries against corruption are emphasized. The main purpose of this thesis, in the third chapter, focuses on how the existing financial corruption in Turkey is intervened with tax tools, and how important steps will be taken in the fight against financial corruption if the proposed tax policies are put into practice. The conclusions are that accountability and transparency are prioritized for the public, tax audit and tax legislation should be transparent for the society, and targets such as placing tax morale and awareness on taxpayers.

Key Words: Fiscal corruption, tax evasion, tax informal economy, tax audit, tax legislation, accountability, transparency, transparency

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI, YOLSUZLUK VE MALİ YOLSUZLUK KAVRAMLARI

1.1.VERGİ KAVRAMININ TANIMI.....	5
1.2.YOLSUZLUK KAVRAMI VE TANIMI.....	6
1.3.YOLSUZLUK TÜRLERİ.....	7
1.3.1.Rüşvet.....	7
1.3.2.Zimmet.....	7
1.3.3.İrtikap.....	8
1.3.4.Dolandırıcılık.....	8
1.3.5.Rant Kollama.....	9
1.3.6.Kara Para Aklama.....	9
1.4.MALİ YOLSUZLUĞUN TANIMI.....	9
1.5.MALİ YOLSUZLUĞUN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	11
1.6.MALİ YOLSUZLUĞUN NEDENLERİ.....	12
1.6.1.Sosyal Nedenler.....	12
1.6.1.1.Eğitim Sistemindeki Sorunlar.....	13
1.6.1.2.Benzer Yükümlülük Duygusunun Yeterince Gelişmemiş Olması.....	13
1.6.1.3.Nüfus Artış Hızının Yüksekliği.....	13
1.6.1.4.Kentleşmenin Hızla Artması.....	14
1.6.2.ekonomik Nedenler.....	14
1.6.2.1.Enflasyon Artışı.....	15
1.6.2.2.Devletin Ekonomideki Payı.....	16

1.6.2.3.Kayıt Dışı Ekonomi.....	17
1.6.2.4.Kamu Çalışanlarının Ücretlerinde Düşüklük.....	18
1.6.3.Bürokratik Nedenler.....	19
1.6.3.1. Kamu Düzeninden Kaynaklanan Eksiklikler.....	20
1.6.3.2.Kamuda işe Alma Problemleri.....	21
1.6.3.3.Kamuda Denetim Yetersizliği.....	21
1.6.3.4.Kamuda Hesap Verilebilirliğin Olmaması.....	22
1.7. MALİ YOLSUZLUĞUN GÖSTERGELERİ.....	23
1.7.1.Vergi Kaçakçılığı.....	23
1.7.2.Verginin Mevzuatı.....	25
1.7.3.Vergide Kayıt dışı Ekonomi.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

YOLSUZLUK GÖSTERGELERİ

2.1.YOLSUZLUĞUN ÖLÇÜLMESİ.....	27
2.1.1.Yolsuzluk Algılama Endeksi (CPI).....	28
2.1.2.Uluslararası İş Şirketi Yolsuzluk Endeksi (BICI).....	29
2.1.3. Opasite Endeksi(Şeffaf Olmama) (OPIN).....	29
2.1.4. Uluslararası Şeffaflık Örgütü Rüşvet verme Endeksi (BPI).....	30
2.2.YOLSUZLUKTA GELİŞMİŞ ÜLKELER VE TÜRKİYE KIYASLAMASI.....	31
2.2.1.Danimarka Yolsuzluk Endeksi.....	33
2.2.2.Yeni Zelenda Yolsuzluk Endeksi.....	34
2.2.3.Finlandiya Yolsuzluk Endeksi.....	35
2.2.4.Singapur Yolsuzluk Endeksi.....	36
2.2.5.İsveç Yolsuzluk Endeksi.....	37
2.2.6.İsviçre Yolsuzluk Endeksi.....	39
2.2.7.Norveç Yolsuzluk Endeksi.....	41
2.2.8.Hollanda Yolsuzluk Endeksi.....	42
2.2.9.Lüksemburg Yolsuzluk Endeksi.....	43
2.2.10.Almanya Yolsuzluk Endeksi.....	44
2.2.11.Türkiye Yolsuzluk Endeksi.....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE MALİ YOLSUZLUĞUN VERGİSEL ARAÇLARLA AZALTILMASI

3.1.VERGİ ORANLARININ DÜŞÜRÜLMESİ.....	48
3.2.VERGİ MUAFİYETLERİNİN SINIRLANDIRILMASI.....	50
3.3.VERGİ MEVZUATININ SADELEŞTİRİLMESİ.....	51
3.4.VERGİ CEZALARI YOLUYLA UYGULANMASI GEREKEN POLİTİKALAR.....	52
3.5.VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK.....	53
3.6.KAYNAKTA VERGİLENDİRME VE BEYAN ESAS.....	54
3.7.SAYDAMLIK VE HESAP VERME SORUMLULUĞU.....	56
3.8.VERGİ İDARESİ İÇİNDEKİ REFORMLAR.....	57
3.8.1.Vergi Reformunun Amaçları.....	58
3.8.1.1.Vergi esnekliğinin sağlanması.....	59
3.8.1.2.Mali amacın sağlanması.....	59
3.8.1.3.Kaynak dağılımının sağlanması.....	60
3.8.1.4.Gelir dağılımında adaletin sağlanması.....	60
3.9.VERGİLEME İLKELERİNİN SAĞLANMASI.....	61
3.9.1. Vergilemede Adaletin Sağlanması.....	61
3.9.2. Vergilemede Eşitlik ilkesi.....	62
3.9.3. Vergilemede Genellik İlkesi.....	62
3.9.4. Vergilerin Kanunilik İlkesi.....	62
3.10.VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN OLUŞMASI.....	63
3.11.VERGİ AFFININ UYGULANMASI.....	65
3.12.VERGİ KÜLTÜRÜ'NÜN UYGULANMASI.....	66
SONUÇ.....	67
KAYNAKÇA.....	72
ÖZGEÇMİŞ.....	85

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye'nin Yolsuzluk Endeksi (CPI)	28
Tablo 2. Türkiye Opasite Endeksi (OPIN)	30
Tablo 3. Türkiye Rüşvet Verme Endeksi (BPI).....	31
Tablo 4. Yolsuzlukta Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye Kıyaslaması.....	31
Tablo 5. Vergi Mükellefinin Vergi Kaçırmandan Sağlayacağı Fayda ve Maliyet Analizi.....	55

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1. Danimarka Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	34
Grafik 2. Yeni Zelanda Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	35
Grafik 3. Finlandiya Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	36
Grafik 4. Singapur Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	37
Grafik 5. İsveç Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	38
Grafik 6. İsviçre Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	40
Grafik 7. Norveç Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	41
Grafik 8. Hollanda Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	42
Grafik 9. Lüksemburg Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	44
Grafik 10. Almanya Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	45
Grafik 11. Türkiye Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları.....	46

ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 1. Ücret ve Yolsuzluk Düzeyi Arasındaki İlişki.....19
- Şekil 2. Song ve Yarbrough'un Basit Vergi Uyumunu Davranış Modeli.....64



KISALTMA LİSTESİ

GOÜ:	Gelişmekte Olan Ülkeler
IMF:	Uluslararası Para Fonu
TCK:	Türk Ceza Kanunu
TDK:	Türk Dil Kurumu
KDV:	Katma Değer Vergisi
ÖTV:	Özel Tüketim Vergisi
ÖİV:	Özel İletişim Vergisi
TI :	Transparency International
TESEV:	Türkiye ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
T.B.M.M.:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
CPI:	Yolsuzluk Algılama Endeksi
BICI:	Uluslararası İş Şirketi Yolsuzluk Endeksi
OPIN:	Opasite Endeksi (Şeffaf Olmama)
BIPI:	Uluslararası Şeffaflık Örgütü Rüşvet Verme Endeksi
BM	Birleşmiş Milletler
MASAK	Mali Suçları Araştırma Komisyonu

GİRİŞ

Geçmişten gelerek günümüzde de varolan yolsuzluk kavramı için yapılan tanımlar farklı yazarlarca ayrı ayrı yorumlansa da yolsuzluğu genel olarak “*kamu gücünden özel fayda sağlama*” şeklinde ifade etmek mümkündür. Yolsuzluk sosyo-ekonomik, kültürel ve idari yapının güçsüz olduğu durumlarda görülmektedir Türkiye’de ciddi bir sorun haline gelen yolsuzluk uluslararası boyut kazanarak sadece az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde değil aynı zamanda gelişmiş ülkelerde de görülmektedir.

Yolsuzluk sadece rüşvet, rant kollama ve zimmet gibi maddi çıkarları değil aynı zamanda kayırmacılık, lobicilik, oy ticareti gibi manevi çıkar içerikli yönetsel bozuklukları da içermektedir. Ayrıca işsizlik, enflasyon, kayıtdışı ekonomi, seçim zamanı yapılan müsrifçe harcamalar, kamu kurumlarında kayırmacılık, devlet memurlarına verilen görev ve yetkilerin suiistimali, keyfi takdir yetkisi, nüfusun hızla artması ve ücretlerin düşük olması gibi ekonomik, siyasal, yönetsel ve sosyal nedenler de mevcuttur. Bu nedenle yolsuzluğun külfeti çok boyutlu bir yapıdadır.

Yolsuzluğun oluşmasından hem birey hem de devlet etkilenmektedir. Bireyin adalete ve devlete olan inancı ile güveni kırılmaktadır. Bunun sonucunda bireylerde de devletin sunduğu kamu hizmetlerini kötüye kullanma düşüncesi oluşarak devlet-birey ilişkisi zedelenmektedir. Kamu hizmetlerinin bu denli etkinsiz ve verimsiz kullanılması kaynak dağılımının müsrifçe kullanılmasına ve dolayısıyla enflasyona sebep olarak ekonomik sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sebeple yolsuzluk yalnızca birey ve devlet arasında ortaya çıkan bir problem olmaktan çıkmaktadır.

Yolsuzluğun alt bir alanı olarak karşımıza çıkan mali yolsuzluk olgusu vergilendirme ile ilgili konu kapsamına girmekte olup kamusal işlemlerin uygulanmasında kamu görev ve yetkilerin kötüye kullanılması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda mali yolsuzluk, devletin ekonomiye aşırı müdahalesi sonucu oluşan yolsuzluk şeklidir. Sosyal hukuk devlet anlayışında devletin söz konusu mali yolsuzluğu kontrol altına alması gerekmektedir. Aksi takdirde yolsuzluğun oluşturduğu tahribatlara da katlanılmalıdır.

Mali yolsuzluğun en fazla görüldüğü alanların başında vergi sistemleri gelmektedir. Buna müteakiben bütçe açıkları, gelir kaybı gibi sorunlara neden olmasının yanı sıra ülkenin geleceği için önemli olan ekonomik büyümeyi, istihdamı ve yatırımı da olumsuz etkilemektedir. Vergi mükelleflerinin vergi bilincini negatif etkileyerek kamu hizmetleri için en büyük paya sahip olan vergiye karşı kaçınma düşüncesi gelişebilecektir.

Mali yolsuzluğun sosyal, kültürel, ekonomik ve bürokratik nedenleri de mevcuttur. Bu nedenler beraberinde birçok yolsuzluk faktörünü ortaya çıkarmaktadır ve farklı sonuçlar doğurmaktadır. Söz konusu sonuçlar, bir toplumun kültürel ve sosyal açıdan çok önemli paya sahip olan ülkelerin kalkınması ve geleceği için son derece önemli olan eğitim sistemindeki problemler, kamu yöneticilerinin tepeden bakma anlayışı, temel ihtiyaçlarını gidermede zorlanan insanlarda göç durumunun oluşması ve gittikleri yerlerde nüfusun yoğunluğundan dolayı kalabalıklaşma ortamı ortaya çıkmaktadır. Ve kalabalıklaşma maliyeti, kamu hizmetlerinin sunumunda aksaklıklara neden olmaktadır.

Üretim süreci içerisinde arz miktarı belirlenirken insan ihtiyaçlarını temsilen talebe cevap verilmeye çalışılmaktadır. Ancak arz talep dengesi için önemli bir diğer husus fiyatlardır. Serbest piyasa koşullarında piyasa fiyatı arz ve talebe göre kendiliğinden gerçekleşmektedir. Ancak piyasaların aksadığı bazı alanlarda kamu müdahalesi gerekli olmaktadır. Devletin ekonomiye müdahale biçimlerinden birisi fiyatlara müdahaledir. Ancak gerekli taban fiyatı devlet bünyesinde tekelci yapıda çalışan işletmelere uygulandığı zaman yolsuzluk meydana gelebilmektedir. Aynı zamanda enflasyon, işsizlik ve bir ülkenin temel göstergelerinden olan vergi kapasitesi, vergi yükü, milli gelir, ekonomide kamu kesiminin payı, ithalat, ihracat miktarları ve kayıtdışı ekonomi oranlarındaki dengesizlikler yolsuzluğun asıl sebeplerindedir.

Devlet kurumlarında çalışan bireyler emeğinin karşılığını almak istemektedirler, keza bu özel sektörde de böyledir. Ancak aldıkları ücretle tatmin olmayan kişiler psikolojik ve kendini ezilmiş durumda hissederek yolsuzluğa yönelmektedirler. Mali yolsuzluğu etkileyen bir diğer husus ise; bürokratik nedenlerden kaynaklanan yolsuzluklardır. Hesap verilebilirliğin ve saydamlığın yetersizliği, mevzuatın sade ve

açık olmaması, devlet-birey arasındaki iletişimsizlik, kamu çerçevesinde çalışan bireylerin devlete güvenmemesi, kamuda denetimin iyi işlememesi ve işe almada liyakatsizlik vb. faktörlerin varlığı yolsuzluğa neden olan temel etkenler arasında yer almaktadır.

Mali yolsuzluğun göstergeleri olan vergi kaçakçılığı, vergi mevzuatındaki belirsizlik ve vergide kayıtdışı ekonomi çoğu ülkelerde görülmektedir. Öncelikle bireylere vergi bilincinin yerleştirilip gerekli mevzuatın tanıtılması gerekmektedir. Eğer sistemde değişiklik yapılması gerekiyorsa ülkenin kalkınması ve gelişmesi için değişikliklerden kaçınılmamalıdır. Aksi takdirde mali yolsuzlukta oluşan tahribatı azaltmak mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla bu çalışmanın ana amacı, mali yolsuzluk nasıl önlenir, uygulanacak politikaların ne ölçüde işe yaradığıdır. Yolsuzluğu önleyecek politika tasarımı açısından birçok yöntem mevcut ancak bu tezde vergisel araçlar kullanılarak nasıl azaltılacağı ele alınmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde yolsuzluk olgusundan kısaca bahsedildikten sonra mali yolsuzluğun tanımı, tarihsel gelişimi, nedenleri ve mali yolsuzluğun temel göstergelerini 3 başlık altında anlatılmaktadır. Yolsuzluğun tanımı ve tarihsel sürecinden sonra mali yolsuzluğa neden olan sosyal, ekonomik ve bürokratik nedenler detaylı ele alınmaktadır. Sosyal nedenler arasında eğitim yetersizliği, ortak duyguların yeterince gelişmemiş olması, nüfusun hızla artması ve hızlı kentleşme detaylandırılmakta, ekonomik nedenler içerisinde ise; enflasyon artışı, devletin ekonomideki rolü, kayıt dışı ekonomi ve kamu çalışanların ücretlerindeki düşüklük başlıkları incelenmektedir. Bürokratik nedenler ise; kamu düzeninden kaynaklanan eksiklikler, kamuda işe alma problemleri, kamuda denetim yetersizliği ve kamuda hesap verilebilirliğin olmaması kavramları incelenmekte olup mali yolsuzluğun göstergeleri olan vergi kaçakçılığı, vergi mevzuatı ve vergi de kayıt dışı ekonomi kavramları ayrıntılı açıklanmaktadır.

İkinci bölümde; gelişmekteki bir ülke olan Türkiye ile gelişmiş 10 ülke arasında yolsuzluk endeksi puan verileri kıyaslaması yapılmakta olup neden Türkiye'nin bunların gerisinde kaldığı, gelişmiş ülkelerin ne gibi politikalar izlediği ve bu politikaların başarısı için yönetimin nasıl işlediği gibi faktörler incelenmektedir.

Üçüncü bölümde; tezin asıl amacı olan mali yolsuzluğun vergisel araçlarla nasıl azaltılması gerektiği üzerine odaklanılmaktadır. Söz konusu vergisel araçlar; vergi oranlarının düşürülmesi, vergi muafiyetlerinin sınırlandırılması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergi cezaları yoluyla uygulanması gereken politikalar, vergi denetiminde etkinlik, vergilendirme ve beyan esas, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, vergi idaresi içindeki reformlar başlığı altında vergi reformun amaçları kapsamında vergi esnekliğinin sağlanması, mali amacın sağlanması, kaynak dağılımının sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması şeklinde alt başlıklar üzerinde durulmuştur. Ardı sıra vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşması, vergi affının uygulanması, vergi kültürünün yerleşmesi şeklinde yolsuzlukla mücadele kavramları detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI, YOLSUZLUK VE MALİ YOLSUZLUK KAVRAMLARI

1.1.VERGİ KAVRAMININ TANIMI

Vergi kavramının geçmişten bugüne kadar birçok tanımı yapılmaktadır. Vergi; iktisadi, sosyal ve siyasal faaliyetlerin bütünü ile ilişki içerisinde. Vergi kamudaki harcamaları finanse etmesinin yanı sıra kaynakların kıt olmasından dolayı mevcut olan kaynakların dağılımının etkin ve faydalı bir şekilde yapılmasını mümkün kılmaktadır. Toplumlar arasındaki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında ekonomik büyüme, istihdam, fiyatlar genel düzeyi gibi makro-ekonomik göstergelerde istikrarlı olunmasında verginin rolü oldukça önemlidir (Gökbunar, 1998: 1).

Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre vergi; “*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükûmetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para*” olarak ifade edilmektedir. Akdoğan'a göre vergi, hâkimiyet yetkisini elinde bulunduran devletin, karşılığı olmadan, zora dayanan, kamu hizmetlerini gidermek amacıyla kamu borçları neticesinde ortaya çıkan sorumlulukları karşılamak amacıyla egemenlik yetkisiyle gerçek ve özel hukuk tüzel kişiliği olan herkesten alınan para niteliğindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2011: 118).

1982 Anayasasının Madde 73'te vergi ödevi başlığı altında vergi kavramına şöyle bir tanım yapılmaktadır. Buna göre; *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*

Genel olarak vergi; kamu gelirleri arasında yüksek paya sahip olan, önceden belirlenmiş kurallara göre alınan, mali ve mali olmayan amaçları ifa etmek için bir ülkede bulunan tüm fertlerden cebren, karşılıksız ve tekrardan geri verilmemek üzere

yasal dayanaklara dayanarak alınan kamu faydasını hedefleyen para şeklindeki ödemelerdir.

Devlet temel kamu hizmetlerini yerine getirebilmek yani toplumun ortak ihtiyaçlarını yerine getirebilmenin yanı sıra devlet yatırımları, sosyal ve ekonomik vb. amaçlar için kullanılan kamu geliri içinde en büyük paya sahip olan vergiyi kullanmak durumundadır.

1.2.YOLSUZLUK KAVRAMI VE TANIMI

Yolsuzluk kavramı geniş bir kavram olduğundan karmaşık bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bugünkü ve gelecek nesiller, rahat bir hayat sürdürebilmek için bu karmaşık yapıyı hem öğrenmek hem de öğrendiği bilgileri hayatlarına geçirerek yolsuzluğa karşı önlem almış olmaktadır.

Yolsuzluk olgusu, parayı kolay elde etmek isteyen bireyleri özendirerek onları haksız şartlarda, hakkı olmayan kazanca yönlendirmektedir. Toplumda sürekli yolsuzluklar gerçekleşirse zamanla alışkanlık halini alır ve gitgide yozlaşmaya doğru dönüşebilmektedir (Akgül, 2004: 2).

Yolsuzluk varoluş şekli bakımından tüm toplumu ilgilendirmektedir. Literatürde yolsuzluk ile ilgili çalışmalar incelendiğinde yolsuzluğun, bireylerin devlet içerisinde genellikle büyük güç kazanmak için yaptıkları bir davranış olduğu görülmektedir.

Yolsuzluk; en temel ifadeyle, bireylerin kamu kudretini kötüye kullanarak kendisinin üstün geleceği ya da kendisinin himayesinde bulunan gruplardan bireysel kazanç veya menfaat sağlaması olarak ifade edilmektedir (Stapenhurst, 2000: 9). Yolsuzluk, kamu gücünü kişilerin kendi çıkarları için kötüye kullanmaları olarak da ifade edilebilir. Bu kavram yolsuzluğun en basit ve en sık görülen tanımını açıklamaktadır. Söz konusu tanımlama dünya bankası içinde kabul görmüş olup, kullanılmaktadır (Özsemerci, 2002: 9). Dünya Bankası'na göre yolsuzluk; kamu görevlisinin kendi çıkarı için rüşvet istemesi ve kabul edilmesi durumunda kamu gücünü özel menfaati için kötüye kullanması sonucu bir kamu görevinin istismar edilmesidir. (WB,

<http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm>, 30.12.2021).

Görüldüğü üzere yolsuzluk birçok tanıma bürünmüş olmakla birlikte hepsinde bir ortak yön bulunmaktadır. Tanımlarda çıkar, hukuk dışı davranış gibi ortak

kavramlar kullanılmaktadır ve bu noktada kamu gücü kavramı çıkar olarak görülmektedir. Kamu tarafından karşılıklı çıkar sağlayan bireyler nedeniyle toplum zarar görmüş olmaktadır. Öncelikle yolsuzluk; kamu yönetiminin bir hastalığı, kötü yönetimin önemli göstergelerinden biri olmaktadır. Bu doğrultuda kamu yönetiminin gereken faaliyetlerinin dışına çıkılması, makroekonomik ve siyasal sonuçları itibariyle yolsuzluğun toplumsal maliyetlerini oluşturmaktadır (Aközer, 2003: 14).

1.3.YOLSUZLUK TÜRLERİ

Yolsuzluk kavramı rüşvet, zimmet, irtikap, dolandırıcılık, rant kollama ve dolandırıcılık gibi birçok kavramla içi içe geçmiş bulunmaktadır. Aşağıda bu kavramlar açıklanmaktadır.

1.3.1.Rüşvet

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ("**5237 sayılı TCK**") rüşvet, "*Görevinin ifasıyla ilgili bir işi yapması veya yapmaması için, doğrudan veya aracılar vasıtasıyla, bir kamu görevlisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlanması veya kamu görevlisinin kendisine veya göstereceği bir başka kişiye menfaat sağlaması*" olarak ifade edilmiştir.

Rüşvet, kişisel menfaatler için görev ve yükümlülükleri kötüye kullanma şeklinde ifade edilmektedir. Bazı ülkelerde; hükümetlerin vergileri yükseltmesi, kamusal harcamaları arttırması, şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanamaması, raporlama sisteminin iyi çalışmaması, kurumsal alandaki pozisyonlara yanlış personelin atamasının yapılması gibi durumlar rüşvete davet çıkarmakta ve yolsuzluğu artırıcı nitelik taşımaktadır (Kopits and Craig, 1998: 1).

1.3.2.Zimmet

Zimmet; Bir kamu görevlisinin kendisine verilen devlet kaynaklarını yasa dışı yollarla kendi hesabına ya da başkalarının hesabına geçirmesi, kullanması ya da onu sahiplenmesi olarak nitelendirilir. Zimmet suçu aşağıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere kasti olarak yapılmaktadır.

Zimmet suçu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun 2. Kitabının "kamu idaresi güvenirliliğinin ve işleyişine karşı suçlar" başlığını taşıyan 4. Kısımda

düzenlenmiştir. TCK'nın 247.Maddesine göre; görevi nedeniyle zilyetliği kendisine devredilmiş olan veya koruma ve gözetimiyle yükümlü olduğu malı kendisinin veya başkasının zimmetine geçiren kamu görevlisi zimmet suçunu işlemiş olacaktır.

1.3.3.İrtikap (Haraç)

İrtikap (zorla yiyicilik) kamu görevlisinin belli işlerini yapmak ya da belli hizmetlerini sağlamak amacıyla karşısındakini tek taraflı olarak rüşvet ödemeye zorlamasıdır (Aktan, 2001: 56).

İrtikap ve rüşvet kavramları sıkça karıştırılmaktadır. İki suçta da kamu görevlisi görevini kötüye kullanmaktadır. Ancak rüşvette iki taraf bu suçu ortak bir şekilde gönüllü yaparken, irtikapta kamu görevlisi karşı tarafı ya çıkar sağlamak amacıyla zorlamaktadır ya ikna etmeye çalışmaktadır ya da karşı tarafın yaptığı kabahate sessiz kalarak suçun işlenmesine müsaade etmektedir.

İrtikap suçunun rüşvetten farkı ise, irtikap suçunda hizmet alan taraf ikna edilmeye veya zorla bir bedel ödemeye mecbur bırakılmaktadır. Bu iki suç türü arasında kolaylıkla ayırım yapılamamaktadır (Güner, 2010: 27). İtalyan hukuk anlayışı, teklifin geldiği taraf bakımından değerlendirme yaparak, teklif eğer kamu görevlisinden geliyorsa bu davranış irtikap, hizmetten faydalanacak olan kişiden geliyorsa rüşvet olarak değerlendirmektedir. Fakat bu anlayış ikisini birbirinden ayırmakta eksik kalmaktadır. Sonuç olarak rüşvette iki taraflı bir anlaşma yapılmakta akabinde suçu oluşturan eylem gerçekleşmektedir. Ancak irtikapta kamu görevlisi kullandığı yetkinin verdiği gücün üstünlüğünü kullanarak haksız bir davranış sergilemektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007: 11).

1.3.4.Dolandırıcılık

Dolandırıcılık suçu gelişen teknoloji ile beraber daha da kolaylaşmaktadır. Dolandırıcılık suçu, daha çok toplumsal huzura yönelik ve modern sanayi toplumlarında malvarlığı güvenliğini tehdit eden ihlallerdendir. Suçun dinamik yapısı ve ilerleyen teknoloji icrasını kolaylaştırmakta, kitle iletişim araçlarıyla görüşmeler dahi tehdit şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Ekonominin ve sanayinin gelişmesi ve yoğun insan trafiği suç oranını daha da fazla artırmaktadır (Maviş, 2015: 598).

Dolandırıcılık suçu, “TCK’da, kişiler bir başkasına ya da kendisine fayda sağlamak amacıyla hileli davranışlarla bir kimseyi kandırıp onun veya başka birinin zararı ortaya çıkmaktadır” şeklinde tanımlanmıştır.

1.3.5.Rant Kollama

Rant kollama, mal ve hizmetlerin sunulması ve dağıtımında genellikle kamunun tekel gücüne sahip olduğu alanlarda görülür (Klitgaard, 1988: 43). Rekabetçi piyasalara nispeten tekeli bir piyasada elde edilen kar firmaların ve bireylerin daha fazla büyüklükte rant kollama eyleminde bulunmalarını teşvik etmektedir (Elliott, 1997: 182). Bireylerin normal şartlarda elde edemeyeceği çıkarları elde etme gayretinde bulunmalarıdır. Buna sebep olarak devletin ekonomiye gerektiğinden fazla müdahalesi gösterilmektedir.

1.3.6.Kara Para Aklama

Uyuşturucu, silah, kadın, kumar oynatma vb. yasadışı gelirlerden elde edilen para, kara para aklama olarak nitelendirilmektedir. Paranın elde edilmesi amacıyla işlenmekte olan asıl suçtan uzaklaşma ve elde edilen paranın rahat şekilde kullanılabilmesi için suçlular açısından iki temel amaçla kara para aklama ortaya çıkmaktadır. İlk amaçta, büyük miktarda ve çoğu zamanda nakit olan para kanıt unsuru olduğundan tespiti kolaylaşmaktadır. Bu sebeple söz konusu niteliğinden arındırılması gerekmektedir. İkinci amaçta ise, suç örgütleri suç geliri elde etmektedir. Yapılan araştırmalar suç örgütleri için suç gelirinin çok önemli olduğunu ortaya koymuştur. Çünkü işlenen suç dolayısıyla alınacak cezaya oranla elde edilecek gelirden mahrum kalma riski daha önemli ve caydırıcı görülmektedir (Aydoğan ve Akpınar, 2016: 36).

1.4.MALİ YOLSUZLUĞUN TANIMI

Kamu gücünü, bireylerin özel menfaat sağlamak için kullanması şeklindeki tanım yolsuzluk olgusunu karşılar iken, söz konusu durumlar vergilendirme kapsamında görüldüğü takdirde mali yolsuzluk kavramını karşılamaktadır (Ackerman, 1997: 56).

Yolsuzluk ekseriyetle hukuk ve ahlak kuralları çerçevesinde ele alınmalıdır. Çünkü yolsuzluğun ortaya çıktığı süreçlerde toplumda ciddi bozulmalar meydana gelmektedir. Bu bağlamda yolsuzlukla mücadelede çözüm önerileri de hukuki ve ahlaki açıdan geliştirilmelidir. Daha farklı çözüm önerileri için ise; gelir dağılımında adalet kavramı ile direk ilişkisi bulunan ve toplumdaki ortak ihtiyaçlar üzerinde duran kamu maliyesi ve yolsuzluk arasındaki ilişki vergi araçları kullanılarak en iyi çözüm yollarına ulaşılmaktadır. Kamu kaynaklarının müsrifçe kullanılması veya kamu hizmetlerinin yetersiz veya kalitesiz sunulması kamu harcamaları açısından ortaya çıkan yolsuzluk şeklidir. Vergi gelirleri açısından ortaya çıkan vergi kaçırma ve benzeri yolsuzluklar da kamu hizmetleri için gerekli finansmanın sağlanamamasının yanı sıra vergi yükünün adaletsiz dağılımı ve vergi idaresinin gelir dağılımını bozması biçiminde sonuçlar doğurmaktadır. Bu yönüyle incelendiğinde, kamu harcamaları veya vergi gelirleri açısından ortaya çıkan yolsuzluklar aynı sonucu doğurmakta ve kamu otoritesinden beklenen ortak ihtiyaçları gidermede kabul edilebilir bir gelir dağılımı sağlama fonksiyonunu ortadan kaldırmakta, hatta tersine çevirmektedir (Pınar ve Çubukçu, 2008: 14).

Yolsuzluk kavramı sıkça kamu sektörü ile özdeşleşmektedir. Bu özel sektörde yolsuzluk olmayacak anlamına gelmemelidir, özel sektörde de yolsuzluk vardır ve kamu sektörünü de etkilemektedir (Kırbaş, 2012: 104).

Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International) tarafından özel sektörü de içine alacak şekilde yolsuzluk kavramı ele alınmaktadır. Bu örgüte göre yolsuzluk; "Özel çıkarlar için emanet edilen görev ve yetkilerin kötüye kullanılması" olarak tanımlanmış ve böylece kamu ve özel sektör birlikte değerlendirilmiştir (TI, <http://www.transparency.org>, 30.12.2021). Yolsuzluk hem normatif bir kavram hem de insanlara zarar verebilecek etkileri kapsayan ahlaki yargı, bireysel çıkar sağlayan, hukuka aykırı olan karmaşık bir yapıyı yansıtmaktadır (Harrison, 2007: 676).

Türkçe de yolsuzluk "*Bir görevi bir yetkiyi kötüye kullanma, suiistimal, nizamsızlık*" olarak tanımlanmaktadır (TDK, 1998: 1640). Görüldüğü üzere yolsuzluk ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmakla birlikte en genel geçer tanımı "kamu gücünün özel yararlar için kötüye kullanılması" şeklinde ifade edilmektedir.

Yapılan literatür araştırmalarında, yolsuzluğun en çok görüldüğü alanların başında vergi idarelerinin olduğu görülmektedir. Yolsuzluk dürüst olan vergi yetkililerinin iradesini zayıflatarak suçluluk hissiyatını azaltmakta ve yönetimin

kalitesini düşürmektedir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler için durum aynı şekildedir. Ülkelerin vergi mevzuatının karmaşıklığı da yolsuzluğa neden olan bir diğer önemli hususlardandır (Oral, 2011: 404).

Yolsuzluk nedeniyle vergi gelirlerinde azalmalar olmaktadır. Sebebi; mali ve mali olmayan amaçlardan dolayı vergilendirme asıl hedefinden uzaklaşmaktadır. Yolsuzluk neticesinde meydana çıkan vergi yitikliğinden ötürü gelir kaybı, altyapı hizmetlerinde azalmalar (enerji, gaz boru hattı, telekomünikasyon, su ve kanalizasyon vb.), transfer ödemeleri, vergilendirme ya da yüksek borçlanma ile telafi edilebilmektedir. Fakat bunlarda giderek ekonomik büyüme, istihdam, bütçenin açık vermesi gibi bileşenler üzerinde negatif etki yaratabilmektedir (Edling, 2007: 12-13).

1.5.MALİ YOLSUZLUĞUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Yolsuzluk yeni bir olgu değildir. Sosyal etkileşimin başlangıcından beri var ola gelmiştir (Pearson, 2003: 4). Tarihçilerin kanıtlarına göre yolsuzluk kavramına milattan önce de görülmektedir. İlk yolsuzluklara Sümer uygarlıklarında Sümerolog Veysel Donbaz'ın çözdüğü M.Ö. 4000 yıllarında rastlanılmaktadır. “Sümer Okul Günleri” adı altında rüşvetin ilk belgesi niteliği taşıyan bir olay ele alınmaktadır. Veliler okulda başarısız olan çocuklarının derslerinde çok başarılı olmalarını arzulamaktadırlar. Çocuklarının öğretmenini evlerine davet ederler. Öğretmeni çok güzel misafir edip yedirip, içirip hediyeler verirler ve ilerleyen zamanlarda ilginç bir şekilde çocuk aşırı çalışkan olur hatta çalışkan olmakla kalmaz, sınıfının başkanı olur. Bu olay rüşveti gösteren örnek niteliğindedir (TBMM Araştırma Komisyonu Raporu, 2006: 15). 2300 yıl önce Brahman Başbakanının yolsuzluğun 40 yolunu saydığı; eski Çin’de ise “yang-lien” ismiyle rüşveti engellemek için memurlara ek ödemelerde bulunmaktadır (Klitgaard, 1998: 7).

Rüşvet ile ilgili konularda bir diğer önemli hukuk eserlerinden olan Hammurabi Kanunlarında ise; sorumlu olan yargıçların bir olayı karara bağlamalarının ardından tekrar düşünüp kararı değiştirmek istemeleri durumunda yargıcın görevine son verilecektir ve yeniden asla yargıçlık yapamayacaktır. Aynı zamanda davaya konu olan miktarın on iki katı tutarında tazminat ödeyeceği hükmü yer almaktadır (Akalın, 2006: 80).

Türk tarihinde Osmanlı döneminden örnek verilecek olursa, yolsuzluk olarak nitelendirilen eylemler Kanuni Sultan Süleyman'ın vefatından sonra artmıştır. Bu

dönemde rüşvet verilmeden hiçbir resmi işlemin yapılamadığı tarihi belgelerle ortaya çıkarılmıştır. Başlarda “hediye” olarak ifade edilen bu eylemler Rüstem Paşa döneminde hayat bulmuştur. Fakat bu eylemler zamanla büyümüş önü alınamayan yolsuzluklara bürünmüştür (Akalın, 200: 82).

Günlük yaşamı çokça etkileyen küreselleşme olgusu ile yolsuzluk alanında da sorunlar giderek artmaktadır. Bu dönemde yaşanan ekonomik krizler tüm dünyayı olumsuz etkileyerek ülkelerde uygulanan iktisat politikalarının değişmesine dahi neden olmuştur. Yolsuzluğun ekonomik nedenlerinden başında kriz gelmektedir. Kriz dönemlerinde yaşanan belirsizlik ve ekonomik çöküntü yolsuzluk eylemlerine zemin oluşturmaktadır. Liberalleşme ve küreselleşme sürecinde toplumlararası iletişimin artması ile ahlaki değerlerde de değişikliklere gidilmiş ve bu değişikliklerin çoğu olumsuz yönde olup ahlaki değerler anlamını yitirmeye başlamıştır (Gedikli, 2011: 172). Ayrıca büyük ölçekli yolsuzluklar, kamu gelirlerini (vergi, resim, harç vb.) ve ekonomide yatırımları olumsuz etkilemesinin yanı sıra ekonomik kararlarda rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açabilmektedir (Ackerman, 1999: 8). Görüldüğü üzere yolsuzluk çoğu alanda kendini göstermekte ve olumsuzlukları beraberinde getirip ülkenin geleceğini riske atmaktadır.

1.6.MALİ YOLSUZLUĞUN NEDENLERİ

Dünya genelinde kamu ve özel sektör farkı gözetilmeksizin yolsuzluk olgusuyla mücadele yöntemleri aranmaktadır. Bu kapsamda mali yolsuzluğun nedenleri ve bunlara getirilen çözüm önerileri aşağıda detaylı anlatılmaktadır.

1.6.1.Sosyal Nedenler

Yolsuzluk nedenleri arasında sosyal, ekonomik ve kültürel etmenler gösterilebilir. Öte yandan ülkelerin gelişmişlik seviyesi de bir neden olarak değerlendirilebilir. Buna göre, gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluk daha fazla görülürken, gelişmiş ülkelerde yolsuzluk daha az görülmektedir (Özçelik, Yaşar ve Önder, 2006: 102). Elbette bir ülkenin gelişmişlik düzeyini sadece sosyal, ekonomik ve kültürel faktörler belirlemez. Ancak bunlar toplumun yapısını belirleyen temel etkenlerdir. Mali yolsuzluk kavramı suç teşkil etmektedir. Dolayısıyla belirlenen faktörlerin tam gelişmemiş olması toplumda ahlaki yönden sapmalara neden olacaktır.

1.6.1.1.Eğitim Sistemindeki Sorunlar

Eğitim, bir toplumun sosyal ve kültürel yapısını ve buna bağlı olarak da ekonomik ve siyasal yönden gelişmişlik düzeylerini belirleyen önemli faktörlerdendir. Eğitim seviyesinin düşük olduğu toplumlarda suç işleme oranını daha yüksek olduğu tam tersi durumunda ise, eğitim seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda suç işleme oranının daha düşük olduğu görülmektedir.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde önemli bir sorun haline gelen eğitim ve kültür düzeyinin düşüklüğü nedeniyle bireylerin çalışmasından ve başarisından ziyade, yakın olma, toplumsal ilişkiler, hanelerin birbirleriyle bağları gibi faktörler önceliklidir. İnsanların spekulatif kazanç sağlamak istemeleri ve emek olmadan fayda elde etmeleri başarıyı engelleyerek, bireylerde çalışma motivasyonu azaltmaktadır. Bu hususları yaşayan ülkelerde yolsuzluk olaylarına daha çok rastlanılmaktadır (Aktan, 1992: 54).

1.6.1.2.Benzer Yükümlülük Duygusunun Yeterince Gelişmemiş Olması

Kamu yararı ifadesi ile toplumsal faydayı arttırmak yurttaşlık bilincine paralel bir seyir izlemektedir. Halkın bakış açısı kamu hizmetinden yararlanmanın temel bir yurttaşlık hakkı olduğu, bunun "ltuf-iyilik" olmadığı yönünde olmalıdır. Aksi takdirde halkın söz konusu bakış açısına bürokrat kesiminin "tepeden bakan-aşağılayıcı" yaklaşımı eklenince yolsuzluk ve rüşvetle karşı karşıya kalma ihtimali yükselmektedir (Kavut, 2000: 26).

1.6.1.3.Nüfus Artış Hızının Ykseklıği ve G

Nüfusun ve gn hızla artması, hızlı kentleşme ve beraberinde kişilerin hayatlarını devam ettirebilmesi için gereken temel ihtiyaçlar olan sağlık, eğitim, elektrik, vb. alanlarındaki kamu hizmetlerinde artış olmaktadır ve devlet bunları karşılamada yetersiz kalabilmektedir. Neticede toplumlar söz konusu yetersizliği karşılamak için yasadışı yollara başvurarak yolsuzluğa başvurmaktadırlar (Adaman, arkoğlu ve şenatalar, 2001:32).

Toplumlar yaşam kalitelerini iyileştirmek için köyden ya da gelişmemiş kırsal bölgelerden gelişmiş kentlere göç etmektedirler. Göç olgusu da beraberinde birçok sorunu getirmektedir.

Göçler başlıca, sosyal, ekonomik, ulaşım vb. nedenlerden dolayı tercih edilmektedir. Bireylerin bu ülkeleri tercih etmesi birçok olumsuzlukları da beraberinde getirmektedir. İç göçlerin hem sebebi hem de sonucu olduğu varsayılan bölgelerarası dengesizlik bir kısır döngü oluşturmaktadır. Söz konusu dengesizlik üretilen toplumsal refahında dengesiz dağılmasına ve böylece göçe neden olarak, dengesizliği şiddetlendirmektedir (Başel, 2007: 524-525).

Nüfusun hızla artması bölge ya da ülkedeki imkânların yetersiz hale gelmesi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Bunlardan en önemlisi yolsuzluklardır. Öncelikle ekstra açılması gereken istihdam alanlarında maaşların düşük olması, düşük maaşlarla hayatını idame ettiremeyenler için yolsuzluk olgusu fırsat haline gelmektedir (Akalan, 2006: 98). Nüfus artış hızının yüksekliği; işsizlik, enflasyon, sosyal güvenlik kayıtdışı ekonomi ve vergi alanlarında bozulmalar meydana getirmektedir. Bu alanlarda bozulmalar yolsuzluk için kaçınılmaz olmaktadır.

1.6.1.4.Kentleşmenin Hızla Artması

Nüfus artışı, göçler, kültür ve eğitim yetersizliğinin yanı sıra artan kentleşmede yolsuzluğu artırmaktadır (Bakırtaş, 2012: 89-90). Aslında geçmişten bugüne kadar yolsuzluğun kentsel yaşamla iç içe olduğu söylenebilir. Bu durum neticesinde göçten yerleşim alanlarına geçişle beraber yolsuzluk daha yaygın hale gelmektedir.

Sanayileşmeyle birlikte işgücü ihtiyacı doğmuştur. Bireyler işgücü ihtiyacını karşılamak için kentlere göç etmiştir. Göç sonucunda gecekondulaşma ve kentsel alanda yerleşim problemleri oluşmaktadır. Çarpık kentleşmenin olmasıyla birlikte haksız yere kazanç elde etme ve gecekondulaşma problemleri ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle hızlı kentleşme, gecekondulaşma ve yolsuzluk arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur (Çelen, 2007: 147-148).

1.6.2.Ekonomik Nedenler

Ekonomi içerisinde bir ülkede yaşayan insanların geçimlerini sağlayabilmek için üretimde bulunmaları ve bunların dağıtılmasını gerçekleştirmeleri gerekir.

Ekonomik faktörlerin temelinde; geçim sıkıntısı, işsizlik, gelir dağılımında adaletin olmaması gibi parasal kazanç (gelir) yatmaktadır. Ancak kıt kaynaklarının olması ve beklentilerin yüksek olması neticesinde gelişmekte olan ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok fonksiyonunu yerine getiren devlet, bu hizmetlere olan talebi çoğu kez gerçekleştirememektedir. Bu şekilde kamu hizmetlerine olan talebin yetersiz kalması yolsuzluğa imkân vermektedir.

Rant oluşturmak ve rant kollama faaliyetlerini artırmak için bu ekonomik faaliyetlere devlet tarafından kısıtlamalar konmuştur (Akçay, 2000: 115). Elliot ekonomideki rolü gereği, devletin rekabeti kısıtlayıcı ticari engeller veya monopol yapıda bulunan devlet işletmelerinin meydana getirdiği çeşitli rant kollama faaliyetleri neticesinde uygulamakta olduğu çeşitli politikaların yolsuzluğa neden olduğunu belirtmektedir (Elliot, 1997: 182).

1.6.2.1.Enflasyon artışı

Enflasyonun satın alma gücünü düşürmesi, enflasyonun yükselmesi ve buna bağlı olarak kayıtdışı ekonominin varlığı yolsuzluğa zemin oluşturmaktadır. Başka bir deyişle fiyatların sürekli artması yolsuzluk ve enflasyon arasında doğrudan bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Servetler üzerinde uzun süreli enflasyon yaşanan ortamlarda ise gelir veya kurumlar vergisi ödeyen mükelleflerin, zaman içinde sermayeleri eriyerek varlıklarını devam ettiremeyecek hale gelecek ve hatta tasfiyelerine kadar gidilebilecektir. Bundan dolayı sermayelerini vergi olarak ödemek istemeyen mükellefler, vergi kaçırmaya gitmektedirler (Vural, 2003: 65).

Enflasyon farklı şekillerde ifade edilse de genel olarak üretici ve tüketici üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Şüphesiz enflasyonun tüketiciye yansıyan kısmı vergiler olmaktadır. Vergiler içinde dolaylı vergiler, nominal fiyatlar üzerinden hesaplandığı için mükellef daha yüksek vergi ödemeye maruz kalmaktadır. Bu durumun sonucunda ise haksız yere fazla vergi ödeyen mükellef yasa dışı yollar aramakta ve vergiyi ödememek için elindeki bütün imkânları kullanmaktadır (Karaca, 2014: 88-89-95-96). Mükellefin direnci sonucunda yolsuzluk türlerinden olan vergi kaçırma eylemi ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma suç sayılan bir yolsuzluk eylemidir. Mükellefin vergi yükünü azaltmak ya da vergi ödememek amacıyla

gerçekleştirdiği olaylar ile yasalara aykırı tüm eylem ve uygulamaları kapsar. O nedenle dünyanın her yerinde suç olarak sayılmaktadır. (Şen ve Sağbaş 2017: 175).

Yolsuzluğun tahsis verimliliği ve kaynak dağılımı üzerinde de negatif etkileri vardır. Yolsuzluk, devlet görevlilerinin yolsuzluk yaptıkları göze çarpmasın diye genellikle büyük projelerde görülmektedir. Çünkü yolsuzluğun tespiti bu açıdan daha da zorlaşmaktadır. Birçok ekonomik sorun ile ilişkili olan yolsuzluk, beraberinde kamuda kaynak israfına neden olmakta, kaynak israfı bütçe açıklarına ve dolayısıyla enflasyon ve yüksek faiz gibi diğer sorunları da doğurmaktadır (Bayar, 2007: 3).

1.6.2.2.Devletin Ekonomideki Payı

Ekonomi de devletin rolü önem taşımaktadır. Özellikle piyasa da monopol yapıların var olması ekonomik yapıyı sekteye uğratmaktadır. Tekelci bir yapının varlığı gerçekleştirilmek istenen hizmeti olumsuz etkilemektedir. Çünkü bireylerin karşılaştırma fırsatları olmayıp sadece bir şansı olmaktadır. Söz konusu durum da yolsuzluğun ortaya çıkmasına imkân vermektedir. Ayrıca hesap vermenin eksikliği ve sunulan hizmetlerde ihtiyari (isteğe bağlı) karar verme yetkisinin yetersizliği yolsuzluğa özendirerek yolsuzluğun ortaya çıkmasını sağlamaktadır (Konu ve Ata, 2016: 196).

Ekonomi içindeki yapısal faktörler de yolsuzluğa neden olmaktadır. Bunları; düşük ücret, enflasyon, gelir dağılımında adaletsizlik, yoksulluk, ekonomik çekişme, dışa açıklığın varlığı gibi hallerde devletin ekonomide bunlara ne derece de müdahale ettiği ve izlemiş olduğu politikalar belirlemektedir. Arz ve talebin denk olmadığı yani sunulan kamu hizmetinin yetersizliği durumunda tayinlama gerçekleşmektedir. Bu bağlamda siyasi yetkililer tayinlamaya müdahale etmelidir. Aksi takdirde, gerekenin yapılmaması, ayrımcılık ve hesap verme sorumluluğunun yetersizliği keyfi davranmaya teşvik etmektedir (Adaman vd., 2001: 18).

Kamusal alanda üretim, mal ve hizmet alımları, ihaleler, piyasalar üzerindeki denetim, izin ve ruhsat verme, kota uygulama, vergi toplanması ve denetimi, tüm bunlar siyasal yolsuzluğun sık rastlandığı alanlardır. Bu nedenle devletin bunlar üzerindeki düzenlemeleri saydam bir şekilde yapması gerekmektedir (Adaman, vd., 2001: 13). Saydam bir şekilde yapmadığı ve aşırı müdahale ettiği takdirde yolsuzluk meydana gelmektedir. Devletin ekonomi içindeki payı ne kadar azalırsa yolsuzluk o

denli azalacaktır. Tam tersi durumunda ise, devletin ekonomideki rolü artıka yolsuzluk artacaktır.

1.6.2.3.Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıtdışı ekonomi (enformel ekonomi ya da kara ekonomi olarak da adlandırılır); sınırları tam ve kesin olarak bilinmeyen, devletin vergilemesinde gizlenen, kayıtlı olmayan, vergi matrahının olması gerektiğinden daha düşük gösteren, belli bir çıkar gözetmek amacıyla yapılan kara para aklama, sahtecilik vb. resmi olmayan tüm ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır (Gümüşay, 2003: 2).

Kayıtdışı ekonomi, bir ülkenin izlediğı mali, sosyal ve ekonomik politikaların alt yapısını oluşturan milli gelir, istihdam, döviz, ithalat, ihracat, vergi yükü, vergi kapasitesi, enflasyon oranı, kamu kesiminin ekonomideki büyüklüğü, ödemeler dengesi gibi temel göstergelerde yanlışlıklara yol açabilmektedir (Kırbaş, 2012: 60).

Gelişmiş ülkelerde, kayıtdışı ekonomiden bahsedildiğinde ilk akla gelen silah ve uyuşturucu kaçakçılığı iken; gelişmekte olan ülkelerde, gelirin kayıt altına alınmaması gibi durumlar kayıtdışı faaliyetler olarak görölmektedir. Geçiş ekonomilerinin yapılanma süreci ve özellikle iktisadi kriz dönemleri sonrasında kayıtdışı ekonomide artış görölmektedir. “*Bilinmeyeni bilmek (knowing the unknown)*” gibi bir uğraşı olan kayıtdışı ekonomi, makroekonomik değışkenlerin tahmininde sapmalara neden olmaktadır. Bu sapmalar da mevcut iktisat politikalarının güvenilirliğini zedelemektedir. Kayıtdışı ekonomiye sebep olan unsurlar, yasal düzenlemelerdeki karmaşıklık, vergi ve sosyal güvenlik katkılarının yükü ve kamu sektörü ile legal iktisadi faaliyetlerin maliyetleri olarak çeşitlendirilebilir. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre ayırım yapıldığında ise gelişmekte olan ülkelerde gelirin kayıt altında tutulamamasından kaynaklanan kayıtdışı faaliyetler, gelişmiş ülkelerde uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi yasadışı faaliyetlerden kaynaklanmaktadır (Güler, Toparlak, 2018: 210).

Yolsuzluğun yüksek olduğı ülkelerde kayıtdışıliğin daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar mevcuttur. Bu da ekonomik büyümeyi sekteye uğratmaktadır. Dahası devlet vergi oranlarını artırarak vergi gelirleri neticesinde oluşan gelir kaybını karşılamak amacıyla vergi oranlarını artırmaktadır ancak bu durum gelir artışı

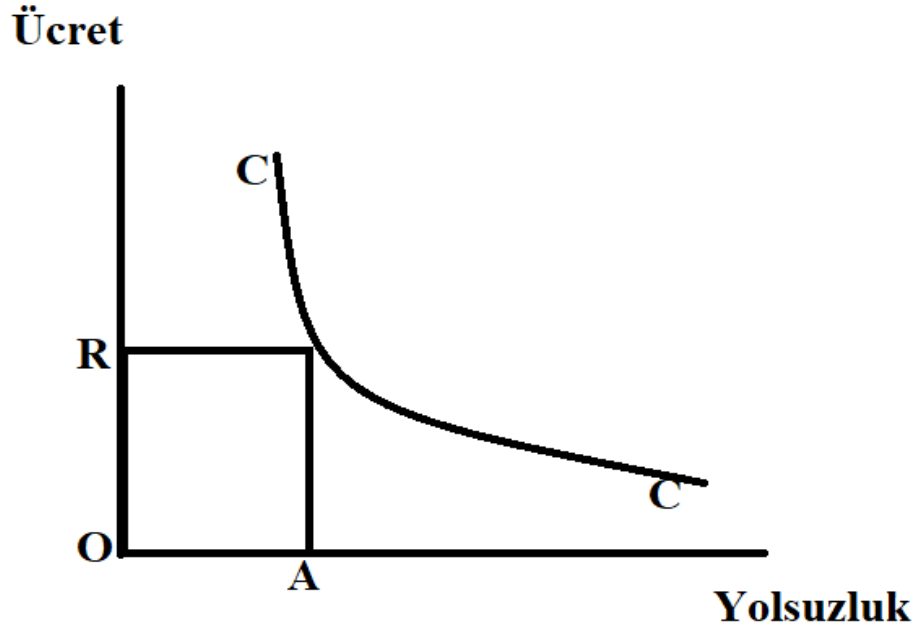
sağlamak yerine kayıtdışı ekonomiyi daha da körüklemektedir (Jhonson, Kaufman ve Lobaton, 1999: 1).

Rüşvet ve kayıtdışılık kavramlarının birbirlerinin nedeni ve sonucu olma özellikleri vardır. Şöyle ki kayıtdışılık piyasa ekonomisinde toplanamayan vergi gelirleri ile kamu kesiminde kendini göstermekteyken, rüşvet ve yolsuzluklar piyasa ekonomisinde görülen kayıtdışılığın kamudaki görüntüsünü oluşturmaktadır (Şeker, 2007: 98).

1.6.2.4.Kamu Çalışanlarının Ücretlerinde Düşüklük

Ücret, düşünsel ve tüm fiziksel emek olarak ifade edilmektedir. Kişiler çalıştığı için karşılığını almak istemektedirler. Bu nedenle ücretin kişileri tatmin edecek düzeyde olması gerekmektedir. Kamu hizmetlerinin etkin ve verimli hale gelebilmesi için toplumda bulunan tüm bireylere yasalarla belirlenmiş olan kurallar çerçevesinde kamu hizmetlerini sunarken adil davranılması gerekmektedir. Kamudaki ücret düşüklüğünden dolayı zaten bireyler kendi temel ihtiyaçlarını karşılamada yoksun iken bu tip hizmetleri adaletli bir şekilde yerine getirmeleri oldukça güçtür. Ne yazık ki özellikle Gelişmekte olan ülkeler (GOÜ)'de kamuda düşük ücret uygulanmaktadır. Bu nedenle gelir dağılımında ki adaletsizliği fazlasıyla hissetmektedirler. Kişiler aile üyelerini geçindirmek için büyük uğraşlar vermektedirler. Kamuda ki görevliler hem söz konusu durumu hem de başkalarının kendilerinden daha yüksek ücretlendirmeye tabi tutulmasını hazmedememektedirler ve onlara karşı hırs, kıskançlık ve kindarlık beslemektedir. Sonuçta bireylerin ailesinin geçindirebileceği gelirin altında ücret alması bireylerde bir yandan maddi problemler oluştururken diğer yandan psikolojik sıkıntılar oluşturmaktadır. Kişiler de farkı kapatmak amacıyla rüşvet gibi gayri resmi yollara başvurmaktadır. Bu olay yolsuzluğun oluşmasına zemin hazırlamaktadır (Gedikli, 2011: 173).

Aşağıda şekil 1'de R(Rate/ücret) noktasındaki ücretler, kamu çalışanının ailesinin minimum geçiminin sağlayacağı seviyeyi göstermektedir. Bu ücret seviyesinde yapılan yolsuzluk (A noktası/Anger), öfkeden kaynaklanmaktadır. Bu noktanın ötesindeki yolsuzluk(C/Corruption) ise ihtiyaçtan ve bazı kamu çalışanlarının ahlaki ve psikolojik yapılarından veya reddedemeyecekleri kadar büyük rüşvet teklif edilmesinden kaynaklanmaktadır. Yapılan tekliflere kamu görevlileri farklı tepkiler göstermektedir.



Şekil 1. Ücret ve Yolsuzluk Düzeyi Arasındaki İlişki

Kaynak: Tanzi, 1998: 16-18

Haque ve Sahay (1996) ücret düzeyi ile yolsuzluk arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu belirterek aynı sonuca ulaşmıştır. Ücretlerin yükseltilmesi yolsuzluğu büyük oranda azaltmaktadır ancak yolsuzluğu çok düşürmek bütçeye önemli yük getirerek ücret artışını gerektirmekte, yine de yolsuzluk devam edebilmektedir. Birçok ülke (Peru ve Arjantin gibi) yolsuzluğu önlemek için özellikle gümrük ve vergi idareleri gibi birimlerde ücretleri artırmışsa da yolsuzluklar sayısal olarak düşmüş, fakat büyük yolsuzluk yapanların davranışları değişmediği için toplam yolsuzluk ve maliyeti azalmamıştır (Tanzi, 1998: 16-18).

1.6.3.Bürokratik Nedenler

Bürokrasinin giderek yozlaşmasıyla beraber yasalar aracılığıyla belirlenen bazı suç sayılan durumlar oluşmuştur. Genel olarak kuralcılıktan ve yükümlülüklerden kaçınma, rüşvet ve zimmet gibi yolsuzluğu ortaya çıkaran durumlara meyletmek, kamu kurumlarında yönetim gerektiren işlerde kayırmacılığa yönelerek işlerini yürütmek ve politik davranmak gibi hukuk dışı olaylardan dolayı ülkeden ülkeye

farklı müeyyideler uygulanmaktadır. Her ne kadar bunlara yaptırım uygulansa da günümüze gelinceye kadar bu şekli olan bürokrasi manası birtakım düzenlemelere ihtiyaç duymaktadır (Çakır, 2014: 19). Bürokrasinin siyasallaşması yanında, bürokratik yapımızda yolsuzluklara neden olan dissal faktörler de mevcuttur. Bunlar;

a. Kamu gücünün denetlenmemesi, yani hukuk devleti ilkesinin işlememesi

b. Kamu hizmetlerinin sunumundan faydalanan bireylerin kamu iktidarıyla oluşan iletişimsizliğin nedeninin eşitsizlik ve saydamlık ilkesinin yeterince uygulanmadığının düşünülmesi,

c. Yararlanılan kamu hizmetinin karışık olması, zaman alması ve belirli iş standartlarının tanımlanmaması,

d. Sunulan kamu hizmetlerinde bireye güvenilmemesinden dolayı onların tüm davranışlarının ve eylemlerinin kontrol edilme çabası,

e. Devlet-birey ilişkilerinde eşitlik olmaması veya devletin sosyal sorumluluklarının kontrol edilmemesi ve yükümlülüklerinin tartışılmaması

f. Kamu da çalışan bireylerin sisteme güvenmemesi sebebiyle ihtiyari ya da gayriihtiyari yolsuzluk zincirine katılmış olması olarak sıralanabilmektedir (Özsemerci, 2003: 48).

Bürokraside yozlaşmanın yaygınlaşması demek bireylerin bunu kanıksaması ya da alışkanlık haline getirmesi anlamına gelmemelidir. Çünkü söz konusu durumu kabullenmek ilerde daha kötü sonuçlara neden olabilmektedir. Ülkelerin bu durum karşısında kamu görevlilerine yeterli caydırıcı cezaları vermelidir. Aksi halde bu durumun yaygınlık kazanması kamu alanında yozlaşmanın önünü açmaktadır (Özbilen, 1999: 93).

1.6.3.1. Kamu Düzeninden Kaynaklanan Eksiklikler

Her zaman her yerde hukukta yasalarla belirlenmiş kurallara ve normlara ihtiyaç vardır, eğer bir ülkede yasalarla belirlenmiş belirli kurallar olmazsa toplumlar kendi kafalarına göre davranırlar. Bunun sonucunda toplumda bozulmalar meydana gelmekte buna paralel olarak da idarede işleyişin bozulmasına ve yozlaşmanın ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Hukukta konulan kuralların esas oluşunun yanı sıra caydırıcılıkta göz önünde bulundurularak belirlenmelidir.

1.6.3.2.Kamuda İŖe Alma Problemleri

Yeniden yapılanma ve değişim süreci yaşıyan kamu yönetim sistemimiz içinde bulunduğumuz gelişen teknoloji ve bilgi çağı nedeniyle kamu personeli problemini ortaya çıkarmaktadır. 1949 yılında hazırlanan Neumark raporundan itibaren günümüze kadar yapılan çalışmalarda, çağdaş personel yönetiminin vazgeçilmez unsurlarından olan liyakat ve kariyer öğelerinin yeterli düzeyde yerine getirilememesi, işe uygun kişiyi bulmakta yaşanan güçlükler, kamu personelinin işe alımıyla ilgili sorunlar, kamu personelinin coğrafi dağılımının düzgün yapılamaması, mevcut kamu personelinin yetersiz olduğuna ilişkin sorunlar başlıkları üzerinde durulduğu gözlenmektedir (Neumark, 1949: 1). Çağdaş bir personel sisteminin taşınması gereken özelliklerini taşımayan ve pek çok önemli problemi içinde barındıran bir personel sisteminin başarılı olmasını beklemek optimistik bir yaklaşım olacaktır. Kamu hizmetlerinin kalitesinin azalması, içinde bulunduğumuz coğrafyanın kirlenmesi, iş etkinliğinin düşmesi ve yağmacılık gibi mevcut sorunlar sistemin zaman içinde kurumsallaşmasına ve buna paralel olarak da yolsuzluğa neden olmaktadır (Tortop, Aykaç, Yayman ve Özer, 2012: 495- 496).

Kamu personeli seçiminin etkin ve verimli çalışma yapmadan gerçekten bu birime personel alınacak mı ya da verilen işi o personel yapabilecek mi araştırılmadan kamu kurumlarına personel alınması kamu sektörünü gerçek amacından uzaklaştırmaktadır. Ayrıca, istihdam sayısının bilinmemesinden dolayı kadro ihtiyacı fazla olduğu halde ihtiyacı az olan diğer kurumlarda personel şişkinliği görülebilmektedir. Aynı zamanda Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından yapılan araştırma neticesinde, kamu harcamaları etkinliği konusunda harcamaların yeterli olmamasının başlıca nedeni; bakanlık sayısının fazla olması, birden fazla bölümün aynı işi yapması ve memur sayısının yüksek olması gösterilmektedir (Cingi, Tosun ve Güran, 2002: 79).

1.6.3.3.Kamuda Denetim Yetersizliği

Denetim konusu hem kamu yönetiminin hem de özel sektörün en çok üzerinde durulduğu konular arasında yer almaktadır. Denetim konusunun yönetimin bir fonksiyonu olduğu düşünüldeğü takdirde sebebini anlamak daha kolaydır. Örgütsel amaçlara ulaşabilmek için özel sektör ve kamu yönetiminin dönemler itibariyle

yaptıkları çalışmaları incelemek gerekmektedir. Mevcut durumlarını iyi anlaşılmayan hiçbir örgütün asıl hedeflerine ulaşması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle örgütlerin faaliyetlerini yerine getirirken iç ve dış denetim mekanizmalarına kurumlarında yer vermeleri bir zorunluluktur. Kamu yönetiminde denetim sorunu, özel sektöre kıyasla daha bürokratik ve uzun bir süreç alması, özel sektörün tekniklerinin kamuda uygulanmasını zorunlu hale getirmektedir. Bu çerçevede klasik denetim araçları yanında performans denetimi gibi yeni yöntem ve tekniklerle kamu kurumlarının hem örgütsel açıdan hem çalışanlar açısından denetlenmesi yoğun biçimde önemli bir hale dönüşmüştür. Bu denetim mekanizmalarıyla öncelikle örgütlerin saydam bir yönetim sürecine dâhil olmaları istenmektedir. Bunun yanında kurum yönetimi yönetsel süreçte, örgüt içerisinde kim neyden sorumlu, hangi işin hangi düzeyde yapıldığının veya yapılmadığının tespitini sağlayabilecek denetim araç ve gereçlerinin saptanması için büyük önem arz etmektedir (Karkacier, Güven ve Aslan 2017: 539-540).

Kendi mesleki hayatlarında, geniş bürokratik organizasyonlarda veya yönetim kademelerinde çalışan denetçiler, yolsuzluk olduğunun farkına varabilirler ancak yolsuzlukla ilgilenmek için kendilerini çaresiz hissedebilirler. Yolsuzluğu yaraşır şekilde ele almak için denetçiler kendi denetim araçlarında hazır yöntemler bulamazlar. Örneğin, trafikte bireyin kural ihlali yapması ve polisin bunun farkına varması neticesinde ceza kesmesi yerine, rüşvet alması gösterilmektedir. Polis memuru suçüstü yakalanmadıkça herhangi biri bu durumu açığa çıkaramaz. Denetçiler bunun ortaya çıkarılmasıyla yükümlü değiller. Dolayısıyla denetçiler söz konusu durumlarda müdahale edemez. Denetçilerin sıradan görevleri vardır. Bu demek değildir denetçiler yolsuzluk ile ilgili konularla ilgilenmiyor, ancak devlet dairelerinde ve büyük kamusal ve özel kuruluşlarda yine de yolsuzlukla karşı karşıya kalınmaktadır. Denetçiler genellikle sosyal, kültürel ve politik yolsuzlukla ilgilenmezler. Mevcut uygulamadaki eksiklikler yüzünden, kamu ve özel sektörde uygulanan kanun ve yönetmeliklerdeki yönetim basamaklarında yolsuzluk meydana gelmeye devam etmektedir (Khan ve Özsemerci, 2006: 87).

1.6.3.4.Kamuda Hesap Verilebilirliğin Olmaması

Yetki ve sorumluluk alan kamu görevlilerine verilen görev ve yetkilerin uygulanıp uygulanmadığı, istenilen şekilde hareket edip edilmediği hesap

verilebilirliğin talep ettiği bir gerçektir. Saydamlık ve hesap verilebilirlik iç içe olan kavramlardır.

Saydamlık oranı arttıkça yolsuzluk oranı düşmektedir. Yani saydamlık ve yolsuzluk arasında ters yönlü bir ilişki söz konusudur (Toolkit, 2004: 18). Benzer şekilde hesap verilebilirlik de arttıkça yolsuzluk oranı düşmektedir (Klitgaard, 1998: 4). Bu ifade şu şekilde formülize edilmektedir:

$$C = M + D - A$$

Burada C: Yolsuzluğu, M: Tekelci yapıları, D: Takdir yetkisini, A: Hesap verilebilirliği ifade etmektedir. Formülden de anlaşılacağı üzere hesap verilebilirlik arttıkça yolsuzluk azalmakta, tekelci yapıdaki ve takdir yetkisindeki artış yolsuzlukta artışa sebep olmaktadır.

Kamu kaynaklarının etkin kullanılabilmesi, yolsuzlukların asgari seviyeye indirilmesi ve kamu yönetimine güvenin artırılması hesap verebilirlik açısından öncelikli ve önemlidir (Tutar ve Altınöz, 2017: 227).

1.7. MALİ YOLSUZLUĞUN GÖSTERGELERİ

1.7.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı kavramı dar ve geniş anlamı olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Dar anlamda vergi kaçakçılığı, mükellefin, vergi kanunlarının yasalarda belirlediği vergi miktarının ya hiç ödenmemesi ya da az ödenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Öcal, 2001: 36-37). Geniş anlamıyla ise, vergi matrahını gizlemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranarak, gelirin ve servetin vergilendirilen kısmını vergi dairesinden gizlemek ya da hileye başvurmak şeklinde tanımlanır (Soydan, 1993: 11).

Vergi kaçırma ve yolsuzluk kavramsal olarak birbirlerini kapsayabilir ve vergi kaçakçılığı yolsuzluk faktörü olarak düşünülebilir (Flatters ve Macleod, 1995: 397). Ancak yolsuzluk ve vergi kaçakçılığı birbirinden bağımsız olarak da var olabilir. Yolsuzluğun bireyleri vergi kaçırmaya teşvik edip etmediği önemli bir husustur. Yani yolsuzluğun olmaması vergi kaçakçılığını ortadan kaldırmayacaktır. Mükellefler elde ettiği gelirlerini yükseltmek için rüşvet vermeye istekli olabilmektedir. Gelirini maksimize etme amacıyla olan vergi memurları ise bireylerin vergilerine göre rüşvet talep etmektedirler. Fakat istenen rüşvet miktarının artması ile rüşvet vermekte

zorlanılarak beraberinde vergi kaçakçılığında azalma meydana getirmektedir (Akdede, 2006: 145-147).

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgu olduğundan, vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı ile karşılaşmak mümkündür. Kanuna aykırı ve bilerek verginin yükümlülüğünden ve ödenmesinden kaçışı ifade eder. Bu durum başarılı olan bir vergi politikası oluşturmaya yönelik çabaları zedelemektedir. Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi matrahının dış işaretlere göre tespiti önemli bir işlev görebilir. Kaçakçılığın yaygınlaşmasına imkân veren usul, beyan usulüdür. Beyan usulü, mükelleflerin kendi matrahını beyan etmesidir. Vergi kaçakçılığının sadece önlenmesi değil, bastırılması amaçlanmalıdır. Vergi kaçakçılarının cezalandırılması vergi kaçırma yönelenlerin heveslerini kırabilmektedir (Çomaklı ve Turan, 2016: 323).

Vergi oranlarında artış, vergi idaresinin etkinsizliği, vergilendirmede adalet ilkesinden uzaklaşılması, vergi mevzuatının karmaşıklığı, kayıt dışı ekonomin yaygınlığı, devletin gelir kaybı, devlete karşı güven problemi, vergi bilincinin yerleşmemesi, vb. faktörler vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Devlet bu faktörleri en aza indirmek için bu alanlara müdahale etmelidir.

Devlet bütçesi gelirlerinin azalması üzerinde vergi kaçakçılığının etkisi büyüktür. Vergi kaçakçılığı devletin vergi gelirlerinin yani bütçe gelirlerinin azalmasına ve bütçede açık oluşmasına sebep olur. Bütçe açıklarının da vergiler, emisyon, iç ve dış borçlanma dolayısıyla enflasyon ve faiz oranları üzerinde etkisi oldukça fazladır (Susam, 2020: 307).

Mauro vergi kaçakçılığını ve yolsuzluğu birçok açıdan ele almıştır bunlardan bazılarını ele alacak olursak,

a) Vergi kaçakçılığı veya bazı kimselere usulsüz şekilde vergi muafiyeti sağlanması vergi gelirlerinde aşınmaya/kayba sebep olabilir.

b) Kamu harcamalarındaki yükseliş veya yolsuzluk sebebiyle vergi gelirlerindeki aşınma bütçe sonuçlarını olumsuz etkileyebilir. Kamu finans kuruluşları tarafından piyasa faiz oranlarının altında uygunsuz bir şekilde borç verilmesi parasal sorunun yanı sıra bütçe sorunlarına da yol açabilir (Mauro, 1997: 6-7).

1.7.2.Vergi Mevzuatı

Mali yolsuzluk olarak da ifade edilen vergi mevzuatı, içinde barındırdığı karışıklıkların yorumlanması ve giderilmesinde yasal idareler yetkilidir. Ancak, bu karışıklıklar çıkar amacı gözetilerek yapılırsa yolsuzluk ortaya çıkabilmektedir (Tanzi ve Davoodi, 2000: 39). Vergi yasalarının anlaşılmasında zorlanması, vergi mükelleflerinin yasaları uygulamak için vergi memurlarından yardım almalarını gerektirmekte, bu durum kötüye kullanıldığı takdirde rüşvete zemin hazırlanmaktadır (Edling, 2007: 16- 17). Vergi mevzuatının sade, anlaşılır olması ve boşlukların vergi yetkilileri tarafından düzeltilmesi gerekmektedir. Vergi teşvikleri, genellikle kamu görevlilerinin takdirine bağlı olduğu için yolsuzluğa ortam yaratır. Vergi teşviklerini ortadan kaldırmak ve bunları geniş tabanlara yaymak için daha düşük oranlara sahip vergi sistemleriyle değiştirmek gerekmektedir. Maalesef, bazı hükümetlerin oynamak istediği roller bu teşviklerin kullanılmasını geciktirmektedir. Dolayısıyla yolsuzlukla mücadele bir kez daha devletin rolünde bir reforma ihtiyaç olduğu görülmektedir (Tanzi, 1998: 34).

1.7.3.Vergide Kayıt Dışı Ekonomi

Bir ülkede yaşayan toplumlarda kayıtdışı ekonomiyi önlemek ya da tamamen ortadan kaldırmak için bireylere vergi ahlakı ve bilinci yerleştirilmelidir. Aksi halde vergi mevzuatı mükemmel olsa dahi vergi idaresinin aktif ve verimli çalışması işe yaramayacaktır. Aslında temelde eğitimin ne kadar önemli olduğu bir kez daha görülmektedir. Bu nedenle vergi ahlakı ve bilincinin oluşması için medya yoluyla toplumlara bunun utandırılması gereken bir suç olduğu aşılmalıdır. Bireylere suç dolayısıyla katlanılan yaptırımlar anlatılmalı ve bu durumdan caydırılmaya teşvik edilmelidir. Halk destekli sağlam kampanyalar düzeltilerek güvenli ortamlar oluşturulmalıdır. Öte taraftan kayıtdışılığın çokça görüldüğü alanlarda kamu ve özel sektör iş birliği içine girerek gerektiğinde temsilcilerden destek alarak ortak çözüm yolu arayışına girilmektedirler (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2009: 44).

Mükelleflere vergi bilincinin yerleşmesinin vergi de kayıtdışı ekonomi için ne denli önemli olduğundan bahsedildi. Vergi bilincinin yerleşmesi şu faktörlere bağlıdır; bireylerin eğitim seviyesi, vergi ile ilgili mükelleflerin ne kadar bilinçlendiği, eğitim alanında organizasyonların ne ölçüde düzenlendiği, vergi dairelerinin bu

meyanda ki uygulamaları ve faaliyetleri ile sağlıklı ve verimli bir iletişim olanağıyla incelenip incelenmediğı, vergi kurallarına uyum ve vergi yönetimine destek veren kuruluşların bu konudaki girişimleri ve çalışmaları olarak gösterilmektedir (Akdoğan, 2011: 189).

Vergi bilincinin zihne yerleşmesi sayesinde, verginin mantığını anlamak kolaylaşmaktadır. Çünkü toplumun yararına hizmet edeceği düşüncesi vergilere olumlu yönden bakmaya teşvik edecektir. Aksi takdirde devlet tarafından vergiyi zorla alınma düşüncesi ceza olarak hissedilip, insanların vergi ödeme arzularını azaltacak ve bu durumda vergi alanında kayıt dışı ekonominin artmasına neden olacaktır (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 126).



İKİNCİ BÖLÜM

YOLSUZLUK GÖSTERGELERİ

2.1.YOLSUZLUĞUN ÖLÇÜLMESİ

Yolsuzluk yapı itibariyle ölçülmesi zor olan bir unsurdur. Bunun altında yatan en önemli neden ise yolsuzluğun elde edilme ve gözlemlenme açısından zor bir olgu olmasıdır. Bu nedenle yolsuzluk ile ilgili oluşturulan ölçeklerin tamamında yaklaşık değerlerden söz edilmektedir. Bu doğrultuda yolsuzluk olarak tanımlanan kavram da algılanan yolsuzluk kavramı olarak ele alınmaktadır (Tunahan, 2018: 119). Sandholtz ve Koetzle (2000)'e göre; yolsuzluk faaliyetinin hayal edilmesinin güç, gizli başlayıp gizli devam ettirilen bir süreç olmasından dolayı yolsuzluğun hesaplanması ile ilgili eksiklikler söz konusudur (Sandholtz ve Koetzle, 2000: 42-43).

Yolsuzluğun gerçek manada ölçülebilmesi için başta akla gelmeyen birçok faaliyeti de ölçmek gerekecektir. Örneğin; rüşvet, kayıtdışı ekonomi, asimetrik bilgi, eğitim vb. bunların miktarını ölçmek tek başına mümkün olamamakta, görünürde bu faaliyetlerin neden, nasıl ve neye bağlı olarak ortaya çıkarıldığı hepsinin hesaplanması gerekmektedir. Bu durumda pek mümkün değildir. Yolsuzluk ölçümünün başarılı olabilmesi için içerisinde barındırması gereken 4 unsur vardır (Bayar, 2007: 6). Bunlar;

a) Güvenilirlik: Ölçümü hazırlayan kişiler objektif olmalı ve bir veya birkaç kişinin kişisel görüşünü değil, genel görüşü dikkate alıp yansıtmalıdır.

b) Geçerlilik: Gerçekte ne ölçülmek isteniyorsa tam olarak o ölçülmelidir (yani yolsuzluk).

c) Doğruluk: Standart sapmalar küçük olmalı, ölçüm hataları büyük olmamalıdır. Anketi ne kadar fazla kişi cevaplırsa o kadar doğruluk oranı artmaktadır.

d) Kesinlik: Niceliğin neyi ölçtüğü hakkında herkes mutabık olmalıdır, sorular muğlak veya subjektif standartlara bağlı olmamalıdır.

Paldam (1999) yolsuzluğu ölçen iki baskın teori olduğunu belirtmiştir. Teorinin biri endojen muamele terimlerinden geri besleme döngüsü ve üretimin ekonomik faktörünü içeren yolsuzluğu ele alan ekonomik gelişimdir. Yolsuzluğu ölçen diğer teori ise yolsuzluğa eksojen faktör gibi muamele eden kültür ve

politikanın ürünüdür. Hükümet yasaları, ekonomik gelişim ve politik kurumlar yolsuzluğa bazı genişlemelerde katkıda bulunmaktadır. Daha az yolsuzluk olan ülkeler, iyi demokrasi ve şeffaflıkta diğer ülkelere nazaran en iyi olanlar arasındadır. (Treisman, 1998: 2)

2.1.1.Yolsuzluk Algılama Endeksi (CPI)

1993'te kurulan, dünya çapında faaliyet gösteren, küresel bir sivil toplum kuruluşu olan Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün (Transparency International) amacı, yolsuzluğa karşı duyarlılığın artırılması ve gereken farkındalığın oluşturulmasıdır. 0 ile 100 arası bir ölçek bandında kurulmuştur. Sıfır ülkede yapılan tüm eylem ve işlemlerin yolsuzluk altında yapıldığını gösterir. On ise yolsuzluğun hiç olmadığı seviyeyi göstermektedir. Politikacıların, örgütlerin, yerli ve yabancı iş dünyasını vb. değerlendirmelerini içermektedir. Uluslararası Şeffaflık Örgütü 2012 yılından itibaren bu puanlama aralığını değiştirerek 0-100 arasında bir puanlama aralığını kullanmaya başlamıştır.

CPI göre, Türkiye' nin son yedi yılda yolsuzluk değerleri aşağıdaki şekildedir.

Tablo 1. Türkiye'nin Yolsuzluk Endeksi (CPI)

YILLAR	TÜRKİYE'NİN CPI SIRALAMASI	TÜRKİYE'NİN CPI PUANI
2015	66	42
2016	75	41
2017	81	40
2018	78	41
2019	91	39
2020	86	40
2021	96	38

Kaynak: <https://www.transparency.org/en>, 30.12.2021

Yolsuzluk Algı Endeksi'ne göre 38 puan alan Türkiye, küresel sıralamada 180 ülke arasında 96'ncı sırada bulunmaktadır. Türkiye bir önceki yıl yayınlanan endekste ise 40 puan ile 86'inci sırada yer almaktadır. İstanbul'da bulunan Uluslararası Şeffaflık Derneği, Türkiye'nin küresel sıralamada "*ekonomik, sosyal ve politik istikrarsızlıkların yoğun olduğu, demokrasi ile tanışmamış birçok ülkenin gerisinde*"

kaldığına dikkat çekerek, 2012 yılından itibaren Türkiye'nin puanı ve sırasının hızlı bir biçimde düştüğünü belirtmektedir. Zaman zaman bir önceki yıllara nazaran daha iyi bir puan olsa da son 8 yıl içinde en çok gerileyen 5 ülke arasındaki yeri değişmemiştir (<https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/dnk>, 20.11.2021).

2.1.2.Uluslararası İş Şirketi Yolsuzluk Endeksi (BICI)

Şirketin ismiyle birlikte anılan bu endeks Business International (BI) şirketi tarafından hazırlanmaktadır. Bu şirket elde ettiği verileri yatırımcılara ve çok uluslu şirketlere satmaktadır. BI firması 1980-1983 döneminde 68 ülke için 56 ülke riski faktörünü ve 1971-1979 dönemi içinde 57 ülke için 30 ülke riski faktörünü yayınlamıştır. BI faktör değerlendirme raporlarını araştırma yaptıkları ülkenin analist ve oradaki temsilci/muhabirlerine dayandırmaktadır. Alınan bu verilerde BI şirket merkezi tarafından tekrardan incelenmektedir. Endeksler, analistlerin risk ve verimlilik faktörleri konusundaki bakış açılarını yansıtır ve yatırımcıların söz konusu ülkedeki şartlara ilişkin değerlendirmelerini göstermek için de alınabilir. Bu firmanın oluşturduğu endekslerin inandırıcılığına delil olarak bu endeksleri elde etmek için firmaya ödenen paralar gösterilebilir. Bu endeks 0 ile 10 arasında değerler almaktadır. Endeks değerinin 10 olması veya 10'a yaklaşması söz konusu ülkenin iyi kurumlara sahip olduğunu göstermektedir (Mauro, 1995: 683-684).

2.1.3.Opasite Endeksi (Şeffaf Olmama) (OPIN)

Opasite Endeksi (OPIN), 2000 yılında itibaren Kurtzman Group adında özel bir şirket tarafından yayımlanmaktadır. Bu endeks şeffaflığın önünde engel olabilecek unsurları puanlayarak ülkelere göre sıralama yapmaktadır. Puanlama 100 üzerinden yapılmaktadır. Bu sıralamada her kriter için puanlama yapılmakta ve sonuç olarak bir ortalama alınıp ülkelerin şeffaflık durumları kıyaslanmaktadır. Puan azaldıkça şeffaflık artmakta, puan arttıkça şeffaflık azalmaktadır (Beşel, 2014: 5).

Tablo 2. Türkiye Opasite Endeksi (OPIN)

Türkiye	2001	2005-2006	2007-2008	2007-2008					2009
				C	L	E	A	R	
	74	43	36	52	39	47	12	31	36

Kaynak: Joel KURTZMAN - Glenn YAGO, Opacity Index 2007 -2008-2009 Measuring Global Business Risk, April 2008, Milken Institute, <http://www.milkeninstitute.org/pdf/2008Opacityindex.pdf>, Pricewaterhouse Coopers, “The Opacity Index 2001”, January 2001, http://www.irisprojects.umd.edu/anticorruption/Files/PWC_Opacityindex.pdf, Erişim Tarihi:12.08.2022

C: Corruption (Yolsuzluk)

L: Legal System (Yasların Etkinliği)

E: Economic Opacity (Ekonomik ve Mali Politikaların Şeffaflığı)

A: Accounting Standarts (Muhasebe Standartlarındaki Yetersizlik)

R: Regulatory Quality (Regülasyonlar)

Tablo 2’de 2001, 2005-2006, 2007-2008 ve 2009 verileri ele alınmaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere yolsuzluk saydamlığı engelleyen bir faktördür. Buna göre Türkiye 52 puan ile yolsuzluğun en fazla olduğu ülkeler arasındadır.

2.1.4.Uluslararası Şeffaflık Örgütü Rüşvet Verme Endeksi (BPI)

İlk olarak Rüşvet verme endeksi (Bribe Payers Index-BPI), 1999 yılında öncü 19 ekonomi üzerinden rüşvet verme endeksini yayımlamıştır. Söz konusu 19 ekonomi arasında Türkiye bulunmamaktadır. Daha sonra 2002, 2006, 2008 ve 2011 yıllarında Rüşvet verme endeksi yayınlanmıştır. Ancak 2002 ve 2008 yılı raporlarında Türkiye bulunmamaktadır. BPI, ülkelerin ihracatında önemli bir rol oynayan uluslararası yatırımcıların rüşvet verme eğilimini saptamak için tasarlanmıştır. Endeks değerleri sıfır ve on arası değişmektedir. Sıfıra yaklaştıkça rüşvet verme endeksi artmakta, 10’a yaklaştıkça rüşvet verme endeksi azalmaktadır.

Tablo 3. Türkiye Rüşvet Verme Endeksi (BPI)

Türkiye	2006				
	Gözlemci Sayısı	Ortalama puan (0-10)	Standart Sapma	Hata Payı (%95 Güvenle)	
	1755	5.23	3.14	0.15	
	2011				
	Gözlemci Sayısı	Ortalama Puan (0-10)	Standart Sapma	Hata Payı (%90 Güvenle)	
139	7.50	2.7	Alt Sınır	Üst Sınır	
			7.2	7.9	

Kaynak:

https://www.transparency.org/files/content/pressrelease/BPI_2006_Analysis_Report_270906_FINAL.pdf

https://www.files.ethz.ch/isn/134888/Bribe%20Payers%20Index%202011_single%20pages.pdf, 12.07.2022

Tablo 3'e göre Türkiye 2006 yılında 5,23 puan da iken, 2011 yılında 7,50 puan ile rüşvet verme endeksi azalmaktadır.

2.2.YOLSUZLUKTA GELİŞMİŞ ÜLKELER VE TÜRKİYE KİYASLAMASI

Tablo 4. Yolsuzlukta Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye Kıyaslaması, 2020-2021

Ülkeler	Puan	Sıralama	Bir Önceki Yıl Puan	Bir Önceki Yıl Sıralama
Danimarka	88	1	88	1
Yeni Zelenda	88	1	88	1
Finlandiya	88	1 Yükseliş	85	3
Singapur	85	4	85	3
İsveç	85	4	85	3
Norveç	85	4 Yükseliş	84	7
İsviçre	84	7 Düşüş	85	3
Hollanda	82	8	82	8
Lüksemburg	81	9 Yükseliş	80	9
Almanya	80	10	80	9
Türkiye	38	96 Düşüş	40	86

Kaynak: <https://www.transparency.org/en/cpi/2021>, 04.03.2022

Tablo 4'e göre Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün 2020-2021 yılı sıralama ve puan durumlarında Yolsuzluk Global Endeksine göre yolsuzlukta en iyi 10 ülke ve Türkiye kıyaslaması yapılmaktadır. Türkiye 2020 yılında 40 puan ile 86.sıradan 2021 yılında puan kaybederek 38 puan ile 96.sıraya gerilemiştir.

Yolsuzluk Algı Endeksi; ülkelerin hukuk şekli bakımından temel ilke ve kuralları, yayın yasağı, devletin demokratik yapısı, fikir serbestliği, sivil halkın teşkilatlanmadaki rolü gibi konularla doğrudan ilişkili olduğu bilinmektedir. Gelişmiş ülkeler bu alanda iyi konumda iken söz konusu alanlarda ihlaller ortaya çıktığı zaman Türkiye hem güvensiz bir ülke görünümüne gelmekte hem de yolsuzluk olgusu açısından tehlikeli duruma düşmektedir. 2014 yılında yapılan araştırmalar göre en büyük sorun işsizlik, onu takiben de %44 oranında yolsuzluk sebebiyle ortaya çıkan yoksulluktur. 2016 yılından itibaren yoksulluk yolsuzluğun da önüne geçerek önemli sorun haline gelmiştir. Toplumun temel gıdaları düşünmesi ahlaki problemleri arka plana itmektedir. Bu durumda Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisini hatırlatmaktadır. (Tan, Çekinmez ve Erol,2018: 242-243). Abraham Maslow'a göre insanlar ihtiyaçlarını karşılamak için ona odaklanmalıdırlar ve isteklerine motive olmalıdırlar. Ancak bu şekilde davranışlarına yön verebilirler. İnsanların temel gereksinimleri ve davranışlarının nedenleri arasında sıkı bir bağ vardır (Cüceloğlu, 2018: 233).

Yolsuzluk tarih boyunca değişik yöntem ve uygulamalar ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler de nerdeyse her dönemde sorun haline gelen bir olgudur. Ancak gelişmiş ülkelerde ekonomik ve siyasi düzeyin iyi olması, kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması, demokrasi, bütçe saydamlığı vb. nedenlerden dolayı yolsuzlukla mücadele kapsamında daha iyi olduğu görülmektedir (Şahin, 2017: 115).

Ülkelerin mevcut vergi sistemleri, sosyo-ekonomik durumları, siyasal seçim dönemleri ve yargı sistemleri yolsuzluk olgusunu etkileyen belli başlı diğer faktörleri oluşturmaktadır. Bu nedenle yolsuzluk bir hayli karmaşık yapıya sahiptir. Ancak ampirik çalışmalar göstermektedir ki kamu alanında da yolsuzluğu artırıcı etmenler bulunmaktadır. Bu etmenler hesap verilebilirliğin yetersiz olması, saydam olmaması ve takdir yetkisinin olmaması olarak sayılabilmektedir. Dolayısıyla yolsuzluğun üstesinden gelebilmek için bu üç faktör üzerine odaklanılmalıdır. Türkiye'nin aksine gelişmiş ülkelerde (Danimarka, Singapur, Lüksemburg, İsveç, İsviçre, Almanya vb.) yolsuzluk düşüktür. Sebebi, kamu alanında hesap verilebilirlik, saydamlığın olması ve takdir yetkisini kısıtlayan unsurlar mevcuttur. Gelişmemiş ülkelerde söz konusu

unsurların olmamasından dolayı yolsuzlukla mücadele daha da zorlaşmaktadır (Giray, 2010: 166).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri vergi araçları açısından kıyaslayacak olursak; Vergi kültürünün yüksek olduğu gelişmiş ülkelerin vergiye de uyumlu olduğu görülmektedir. Örneğin; Danimarka dünyada vergi kültürü yüksek olduğundan vergi uyumu konusunda da iyi olduğunu kanıtlanmıştır. Aynı zamanda dünyada gayrisafi hasılasına göre oransal olarak vergi geliri en yüksek olan ülkedir. Görüldüğü üzere vergi kültürü ve vergi uyumu birbiriyle doğrudan ilişkilidir (Doğan Özer, 2020: 177). Aynı şekilde vergi ahlakı ne zaman yüksek ise, önceki araştırmalar vergi uyumunun yüksek olacağını öne sürmektedir. Bu nedenle, kamu kurumlarına güven gibi sosyal normların teşvik edilmesi arzu edilen bir politikadır. Bu bağlamda, Danimarka ve Norveç gibi ülkelerin yüksek vergi ahlakına sahip oldukları bilinmektedir (Alm ve Torgler, 2006: 239).

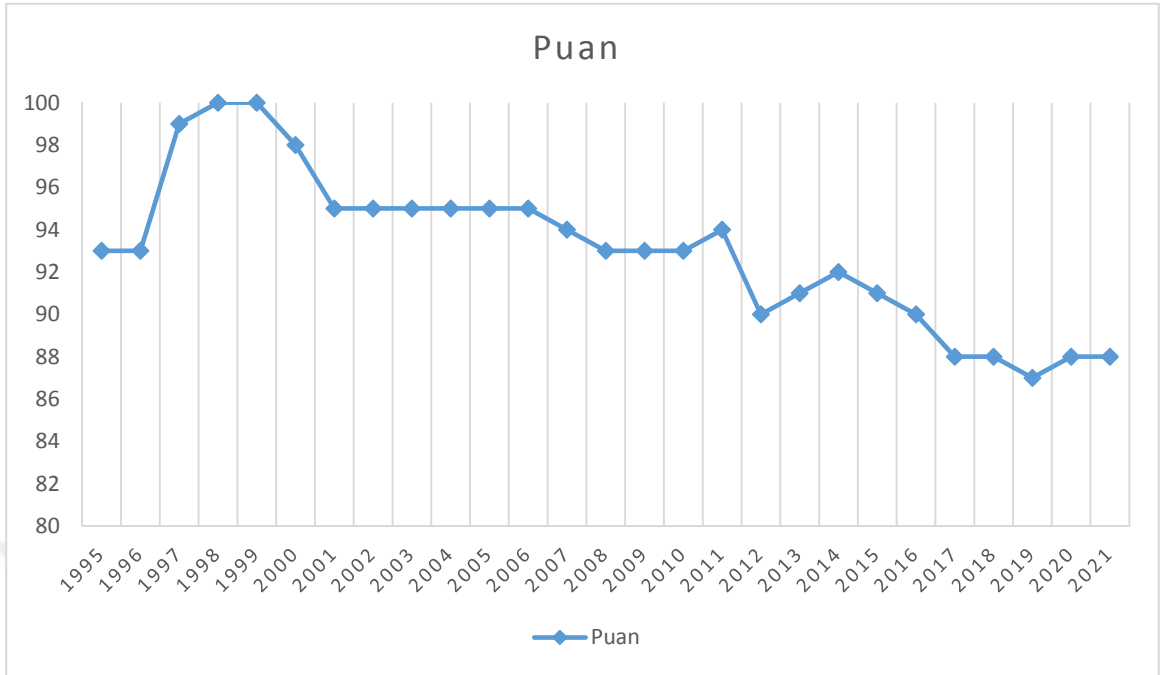
Gelişmekte olan Türkiye gibi ülkelerde vergi affı, hazineye gelir kaynağı olarak görüldüğü için sürekli affa başvurulduğu gözlemlenmiştir. Diğer yandan gelişmiş ülkelerde (Fransa, Almanya, İtalya, İsveç ve İsviçre) vergilemenin ağır ve zor olması, afların katı bir şekilde uygulanması sebebiyle toplumun da affa ilişkin beklenti içerisine girmesinin önüne geçilmektedir (Keskin ve Özcan, 2021: 138). 3. bölümde bu kavramlara ayrıntılı yer verilecektir.

2.2.1. Danimarka Yolsuzluk Endeksi

Aşağıda Grafik 1'e göre, Danimarka'nın yolsuzluk endeksi puanlamasında yıllar itibariyle düşüş olduğu görülmektedir. 1996 yılında endeks puanı 93 dolaylarından 2000 yılına kadar yükselerek 100 puana kadar çıkmış 2001-2002 yılında sert düşüşle 94'e gerilemiştir. 2012 yılına kadar normal seyir izlemiş 2012 yılından itibaren 2021 yılına kadar düşüş devam ederek 88 puan olarak ölçülmüştür.

Danimarka'nın yolsuzluk endeksi her ne kadar yıllar itibariyle düşüş gösterse de dünya sıralamasında zirvede yer almaktadır.

Grafik 1. Danimarka Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



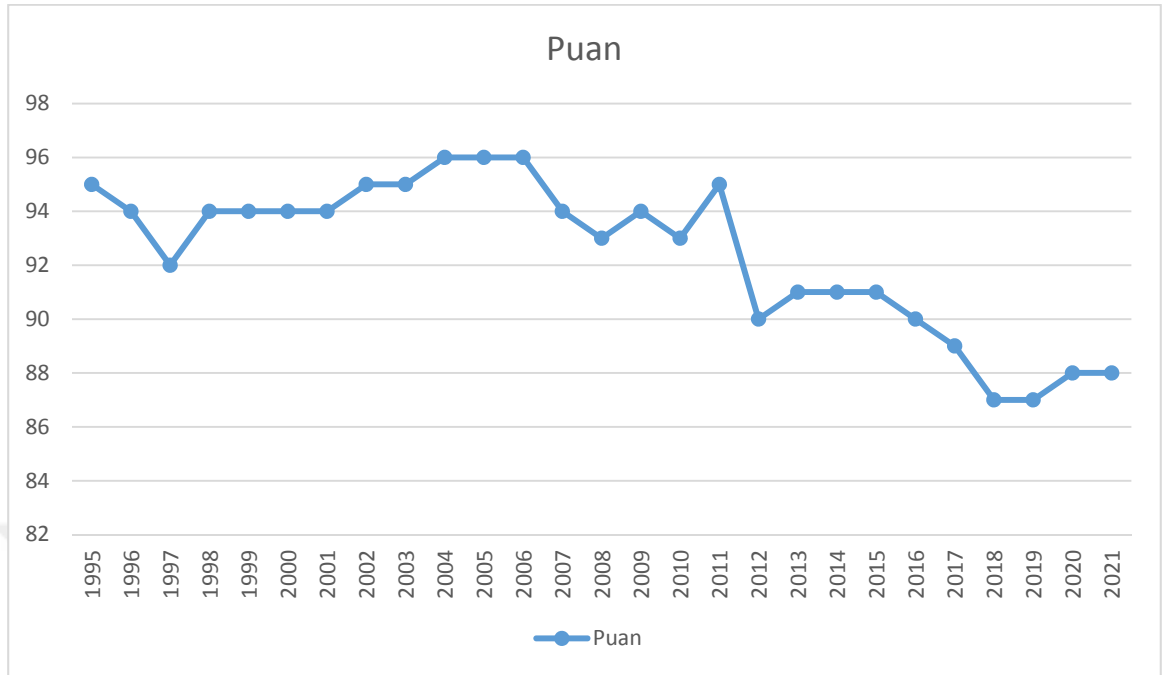
Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 03.03.2022

Yolsuzluk endeksleri Danimarka’da ve bazı diğer ülkelerde eğitim, nüfus ekonomik yapı, coğrafi dağılım ve teknik göstergeler gibi faktörleri ölçü almaktadır. Danimarka’da yolsuzluğun düşük olmasının önemli sebeplerinin başında ise milli gelirin yüksek olması yer almaktadır. Danimarka’da, 1973’te vergi suçları, tefecilik, gizli bilgilerin dışarıya sızdırılması, yolsuzluk, zimmet, güvenin suiistimal edilmesi gibi olaylar ilgili Kamu Savcılık Bünyesinde kurulan “Önemli Ekonomik Suçlarla İlgili Kamu Savcılığı Ofisi” kurulmuştur. Bu ofis sayesinde yolsuzluk ve diğer suç sayılan olaylar kontrol altına alınmaktadır (Demir, 2020:175).

2.2.2.Yeni Zelanda Yolsuzluk Endeksi

Grafik 2’da Yeni Zelanda’nın yolsuzluk endeksine bakıldığında 2004, 2005 ve 2006 yıllarında 96 puan ile en zirveye ulaşmıştır. 2007’den 2010’a kadar sürekli dalgalanmalar yaşanmıştır. 2011 de ise gerilemiştir. 2013, 2014 ve 2015 yıllarında yükselmiş 2018-2019 da sert bir şekilde düşüş göstermektedir. Fakat 2020-2021 de 88 puan ile yeniden yükselmiştir. Yeni Zelanda her ne kadar yıllar itibariyle düşüş gösterse de yolsuzluk endeksinde en üst sıralarda yer almaktadır.

Grafik 2. Yeni Zelanda Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



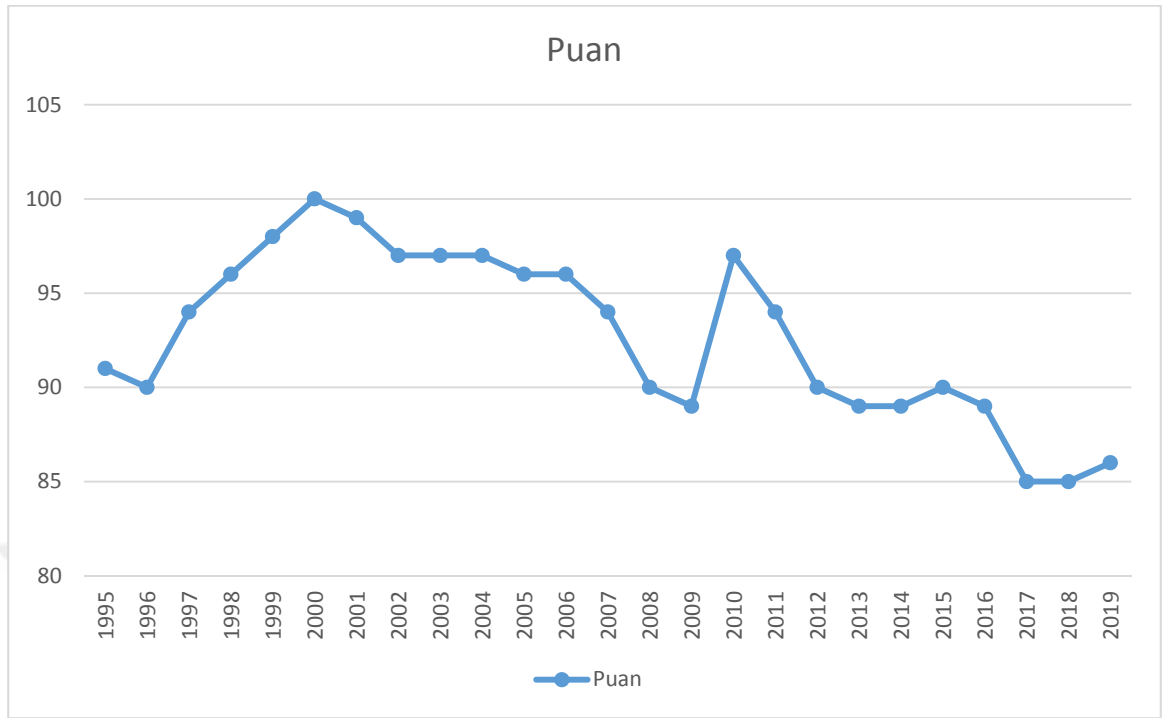
Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 03.03.2022

Yolsuzluk endeksinin hesaplanması birçok faktöre bağlıdır. Bu faktörlerden bazıları Yeni Zelanda açısından şu şekilde değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Yolsuzlukta gelişmiş ülkelerde; demokrasi, ekonomik özgürlük, kişi başına düşen milli gelir gibi ekonomik ve sosyal yapı yolsuzluk ile ters yönlü bir ilişki içerisindedir. Gelişmiş bir ülke olan Yeni Zelanda da demokrasi, milli gelir ve ekonomik özgürlük yüksek olduğundan yolsuzluk azalmaktadır (Yakışık ve Çetin, 2014: 205).

2.2.3. Finlandiya Yolsuzluk Endeksi

Grafik 3’de Finlandiya’nın yolsuzluk endeksi puanına göre; 2000 yılında 100 tam puan almıştır. 2001’den 2009’a kadar gerileme yaşanmıştır. Ancak 2010 da yeniden yükseliş sağlanmıştır. 2011’den sonra sürekli dalgalanarak 2019’da düşme eğilimi göstermektedir. Finlandiya 2020’de 85 puan 2021 yılında ise 88 puan ile Danimarka ve Yeni Zelanda gibi yolsuzluğun en az görüldüğü ülkelere dendir.

Grafik 3. Finlandiya Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



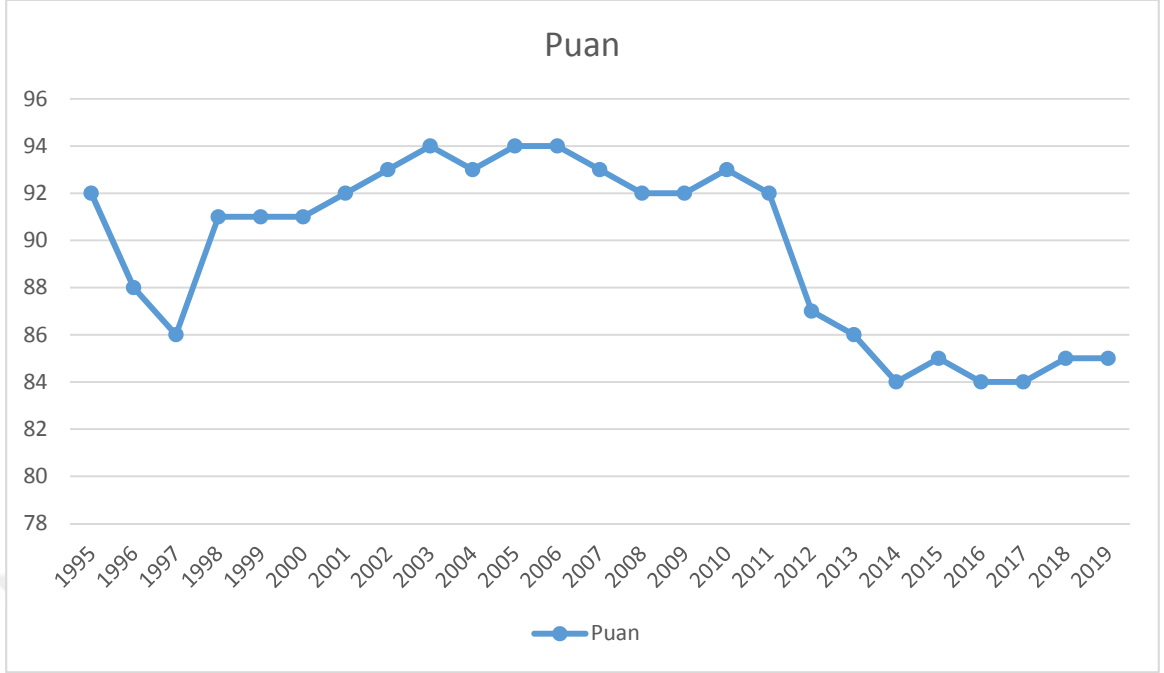
Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 03.03.2022

Refah devleti olan Finlandiya’da nüfusun içerisinde fazla miktarda nitelikli bireyler olması, altyapı yatırımları, eğitim ve sağlık alanında ön planda olması, bilgi toplum modelinin yüksek olması, gelişmişlik düzeyi, endüstrileşme, kültürel ve demokrat olması, toplumsal adaletsizliğin ve dışlanmanın az olması sayesinde yolsuzluk seviyesi de az olmaktadır (Koçak, Kavi ve Es, 2017:59).

2.2.4.Singapur Yolsuzluk Endeksi

Grafik 4’te Singapur yolsuzluk endeksi 1995-2021 yılları içinde ele alınmaktadır. Buna göre 2003’te 94 puandan 2004’te 93 puana gerilemiştir. Ancak puan seviyesi yine de yüksektir. 2005-2006 yıllarında 94 puana yükselmiştir. En yüksek puana bu yıllarda ulaşılmıştır. Görüldüğü üzere 2010’dan sonra sürekli düşme görülmektedir. 2018, 2019, 2020 ve 2021 de art arda 85 puan olarak Dünya sırlamasında en iyi ülkeler arasında yerini korumaktadır.

Grafik 4. Singapur Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 04.03.2022

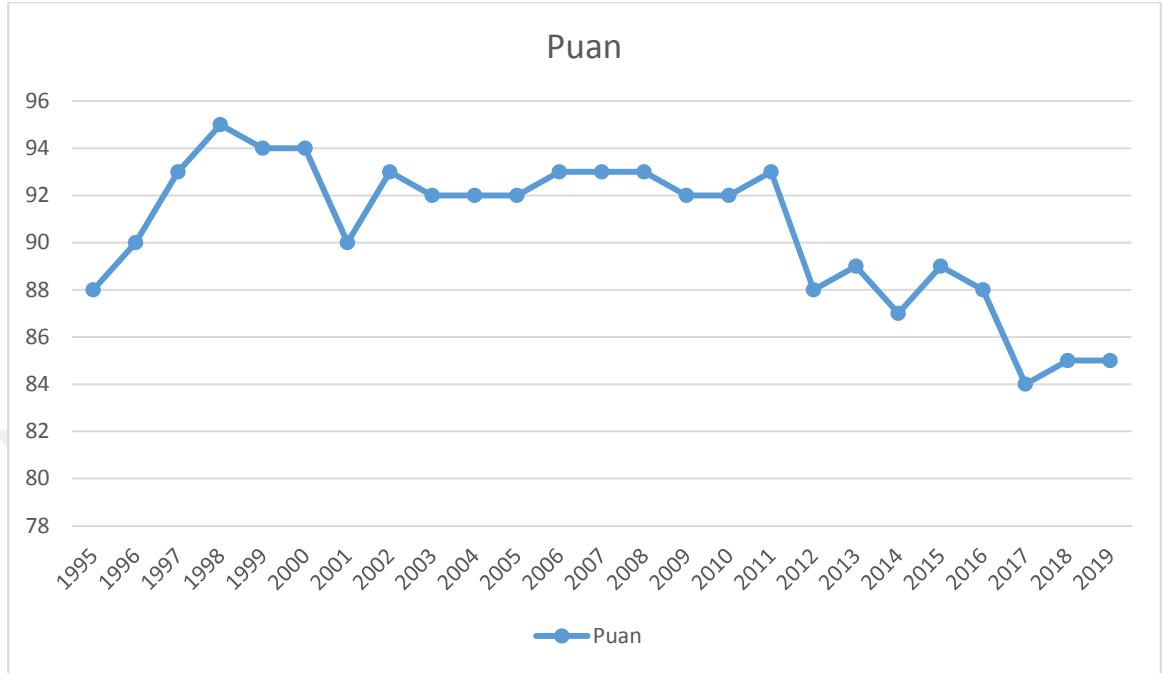
Bağımsız kuruluşların kurulması, yolsuzluğun engellenmesi ve kontrol edilebilmesinde büyük önem arz etmektedir. İlk örneği ise Singapur'da 1952 yılında kurulan Yolsuzluk Olaylarını Araştırma Ofisidir. Bu ofis bürokratik dışsal etkilerin ortadan kaldırılması, siyasi müdahaleler, bağımsız yapının oluşması gibi birçok faktörleri etkilemektedir. Bağımsız olmalarından dolayı halka karşı güven aşılama, yıkıcılığı engelleyerek yapıcı ve dengeli olmaya yöneltici özelliği sayesinde başta yolsuzluk olmak üzere birçok konuda başarı göstermektedir. Fakat yine de bu bağımsız kuruluşun yargı ve diğer bazı kurumlarla olan ilişkilerinde sınırlamalara tabi tutulması kaçınılmazdır. Başka bir örnekte Singapur'un yanında Hong Kong' da mevcut olan Yolsuzlukla Mücadele Bağımsız Kurulu ofisidir (Ballı, 2004: 55). Yolsuzlukları ve sahteciliği önlemede özerk ve bağımsız kuruluşların görevlerini yerine getirmelerine fırsat tanınmalıdır. Bunların politik olaylardan uzak durması ve büyük ölçüde nitelikli bireylerden oluşması son derece önemlidir. (Özsemerci, 2003: 133).

2.2.5.İsveç Yolsuzluk Endeksi

Grafik 5'da İsveç Yolsuzluk Endeksine Göre; 1998 yılında bir önceki ve bir sonraki yıllara nazaran 95 puan ile en yüksek puanı almıştır. 2001'de sert bir ivmeyle gerilemiştir. 2002'den 2008 yılına kadar yükselme göstermiştir.2011 yılında ise 93

puan almıştır. Sonraki yıllarda dalgalanmalar görülmektedir. Son 4 yılda 85 puan olarak zirvede yer almayı başarmıştır.

Grafik 5. İsveç Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 04.03.2022

İsveç küçük bir İskandinav ülkesidir. Ancak eğitim sisteminde kaliteye önem vererek eğitimini sağlam temellere dayandırmaktadır. Koşullar değişse bile değişmelere paralel olarak eğitim sistemini göz önünde tutarak hareket etmektedir (Lauwerys, Varış ve Neff, 1979: 228).

İsveç'te yolsuzlukla mücadele kapsamında ilk defa 1809'da ombudsman kurumu kurulmuştur. Söz konusu kurum kamu görevlileri ile ilgili rüşvet ve yolsuzluk şikâyetlerini araştırmaktadır. Ombudsman, kamu hakemi, arabulucu, kamu denetçisi anlamlarına gelmektedir. Ombudsman kurumların tümünde, geniş yelpazede araştırma ve anayasal bağımsızlık olmak üzere iki çok önemli özellik bulunmaktadır (Dursunoğlu, Boyalı ve Gündoğdu, 2021: 69). Ombudsmanın asıl amacı, kamu yönetiminde olan tüm vatandaşlara yanlış ve adaletsiz davranılmasının önüne geçmeyi garantilemektir. Kurumun işlevsel uygunluğu, idari kabiliyeti ve uzmanlaşmış kadrosu yargıdan bağımsız olmasından kaynaklanmaktadır (Babüroğlu ve Hatiboğlu, 1997: 16).

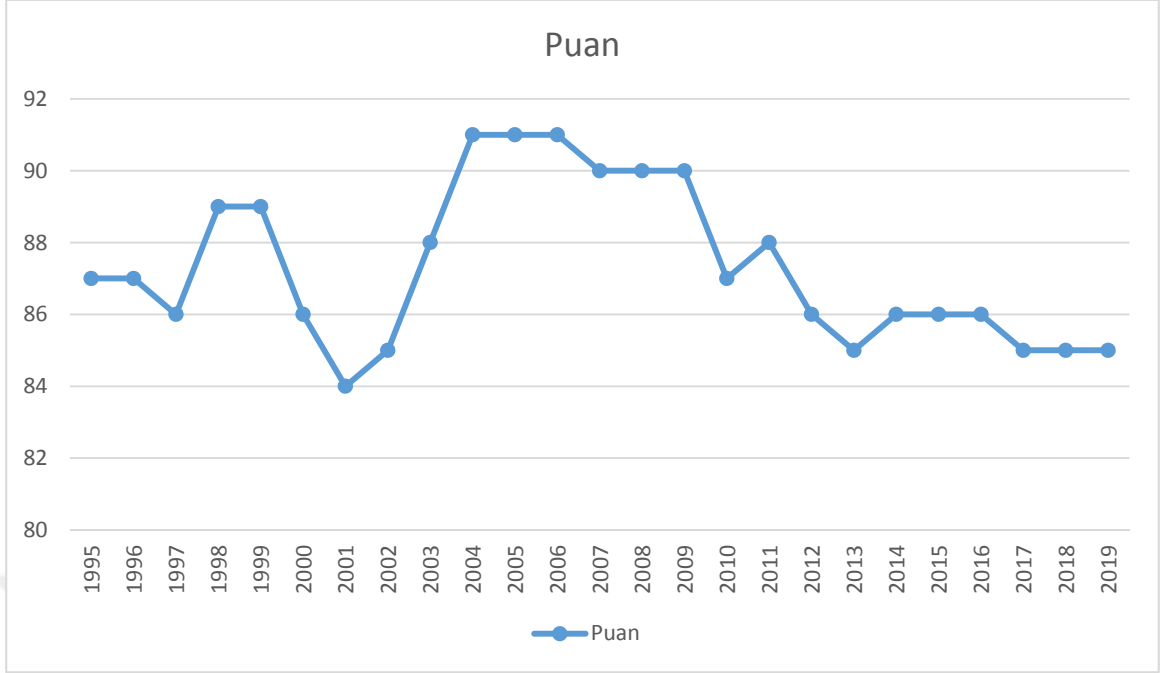
Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yayınlanmaya başlanıp ancak sonuncusunun 2011 yılında yayınlandığı rüşvet verenler endeksine göre, Hollanda,

İsveç, Belçika, Almanya ve Japonya en az rüşvet veren ülkeler arasında iken Rusya, Çin, Meksika, Endonezya ve Birleşik Arap Emirliği en fazla rüşvet veren ülkeler arasındadır. Türkiye ise bu endekste 28 ülke arasından 19.sıra ile ortalamanın altında kalarak yüksek rüşvet alan ülkeler arasında gösterilmektedir (<https://www.transparency.org/en/publications/bribe-payers-index-2011>, 25.05.2022). Bu veriler hakikati açığa çıkarmaktadır. Çünkü rüşvet, bir toplumun ekonomik durumunu, kültürünü ve sosyolojik kuruluşu ile doğrudan ilişkilidir. Örnek vermek gerekirse; kişi başına düşen milli gelirin yüksek olduğu ülkelerde (İsveç, İsviçre vb.) rüşvet daha az verilirken, düşük olduğu ülkelerde (Güney Kore, İtalya vb.) daha fazla rüşvet vermektedir. Bölümler bazında bilgilendiren rapora göre, rüşvetin en fazla olduğu alanlar inşaat sektörü ve kamu hizmetleri iken, en az olduğu alan balıkçılık ve tarım olmaktadır (Ağca, 2008: 53).

2.2.6.İsviçre Yolsuzluk Endeksi

Aşağıda Grafik 6'da İsviçre'nin yolsuzluk endeksi yıllar itibariyle gösterilmektedir. Buna göre, 2001 yılında 84 puan alarak önceki yıllara kıyasla sert bir gerileme görülmüştür. 2001 yılından sonraki yıllarda yükselişe geçerek 2004, 2005 ve 2006 yıllarında 91 puan ile en yüksek puana ulaşmıştır. 2007, 2008 ve 2009'da 90 puan alarak 1 puan geriye düşmektedir. İsviçre de yolsuzluk endeksinde iyi olan ülkeler gibi yıllar itibariyle düşüş gösterse de 2021'de 84 puan ile ilk 10 da yer almayı başarmıştır.

Grafik 6. İsviçre Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 05.03.2022

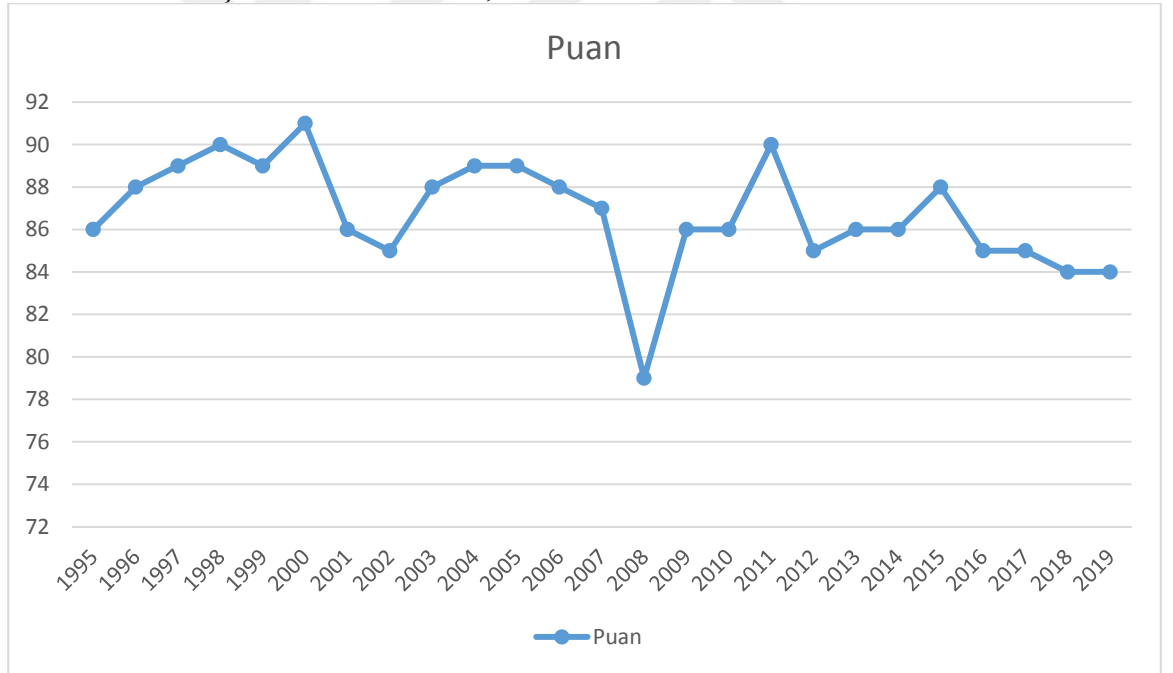
İsviçre yolsuzluk ve rüşvetle ilgili dinamik adımlar atan ülkeler arasındadır. Öyle ki İsviçre de rüşvete karışmanın bedeli ağırdır. Örneğin; 2003 yılındaki yasa ile rüşvet olayına müdahil olan 5 milyon İsviçre Frangı ile cezalandırılmaktadır. Bu çerçevede, rüşvetle mücadele kapsamında kampanyalar düzenlenmiş, bütün aktörler bilgilendirilmiş, yasal alt yapısını sağlam temellere dayandırarak ve Uluslararası iş birliğine giderek rüşveti azaltmıştır. Bu bağlamda; Adalet ve Dışişleri Bakanlığı, İsviçre Sivil Girişimciler Federasyonu, Ekonomiden sorumlu Devlet Bakanlığı ve Uluslararası Saydamlık Örgütü ile iş birliği içine girerek bir rehber hazırlanmıştır. Bu rehberde firmaların rüşvete karışması durumunda ne gibi yaptırımlar uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu rehberle, değişen İsviçre kanunlarından yurtdışında faal olan küçük, orta ve büyük işletmelerin haberdar olmaları amaçlanmıştır (Ağca, 2008: 20).

İsviçre’de Yolsuzluğun önlenmesi için önemli olan diğer faktörler ise; çok uluslu şirketlerin belli başlı kıstaslar geliştirmesidir. Bunlar; risklerin ülke, işlem, iş olanakları ve iş ortaklıkları olarak sınıflandırılmaya tabi tutulup tutulmadığı, iç yönergelere uyum sağlanıp sağlanmadığı, çalışanların rüşvet ve diğer yolsuzluğa sebebiyet verecek konularda eğitilip eğitilmediği, tespit edilen eksikliklere ve kaynaklara olan uyum konusunda hangi önlemlerin alındığı gibi çeşitli başlıklar olarak incelenebilir (Bueno, 2017: 209).

2.2.7.Norveç Yolsuzluk Endeksi

Grafik 7’de Norveç’in yolsuzluk endeksine göre, 1995 yılından itibaren sürekli yükselişe geçtiği görülmektedir. Ancak 1999 yılında 89 puan alarak 1 puan gerilemiştir. En yüksek puana ise 2000 yılında 91 puan alarak ulaşmıştır. 2001’de 86 puan ile 2002’de 85 ile düşüş göstermiştir. Bu yıllardan sonra yine yükselişe geçmiştir. Fakat 2008 yılında sert düşüşle gerileme yaşamıştır. 2008 yılı itibariyle sürekli dalgalanmalar olmaktadır. 2011 Yolsuzluk Algıları Endeksi’nde, Norveç kendini dünyadaki en az yolsuzluğun olduğu altı ülke arasına yerleştirmeyi başarmıştır. Danimarka ve Finlandiya 2011 yılı verilerine göre, 94 puanla yolsuzlukla mücadelede dünyanın en başarılı ikinci ülkesi konumunda olup, İsveç dördüncü sırada yer alırken, Norveç 90 puanla altıncı sırada yer almaktadır (Linde, Erlingsson, 2013:590). Norveç’te günümüze yaklaştıkça düşüşler gösterse de 2021 yılında 85 puan ile en başarılı ülkeler arasında yer almaktadır.

Grafik 7. Norveç Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 05.03.2022

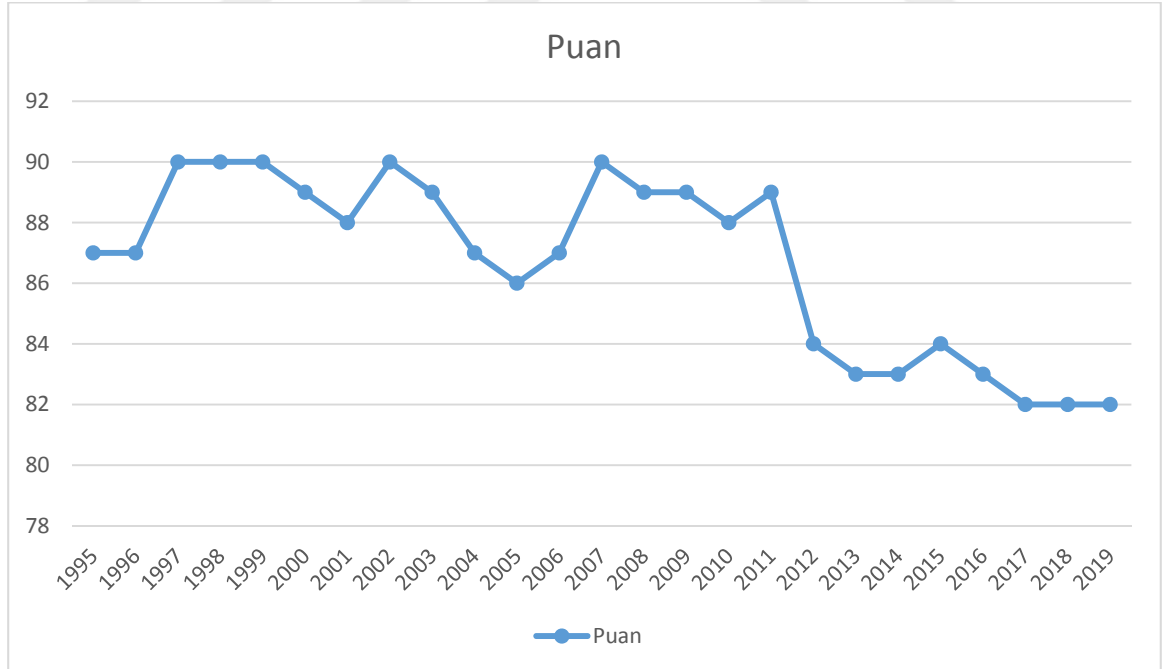
Yolsuzluğu engellemek amacıyla Norveç’te Şeffaflık Yasası” (Åpenhetsloven) Haziran 2021’de kabul edildi ve 1 Temmuz 2022’de yürürlüğe girecek. Bu yasanın, temel insan hakları ve ilgili ürün ile hizmetlerde insana yakışır çalışma koşullarının sağlanması açısından en ileri düzeyde olduğu iddia edilmektedir. Norveç’in nüfus bakımından görece küçük olması bunun uygulanması bakımından son derece önemlidir. Bu yasa kapsamındaki bir şirketin, durum tespiti değerlendirmesi yapması,

raporlama yapması ve faaliyet alanı boyunca şeffaflık sağlaması gerekir. İnsan hakları ve çalışma koşulları açısından önem teşkil etmektedir. Bilgi edinme hakkı, bir şirketin faaliyetlerinin ve ürünlerinin insan hakları üzerindeki fiili ve olası olumsuz etkilerine ilişkin her türlü yazılı talebe yanıt vermek zorunda olduğu anlamına gelir. Bu yasa, uluslararası yükümlülüklerle, özellikle de BM (Birleşmiş Milletler) İş ve İnsan Hakları Rehber İlkeleri'ne (UNGP), OECD Çokuluslu Kılavuz İlkelerine dayanmaktadır (Ditlev-Simonsen, 2022: 96).

2.2.8.Hollanda Yolsuzluk Endeksi

Grafik 8’de Hollanda’nın Yolsuzluk Endeksine göre; 1997, 1998 ve 1999 yıllarında 90 puan alarak çok iyi bir yükseliş elde edilirken 2000 yılında 89 puan, 2001 yılında 88 puan alarak gerileme olduğu görülmüştür. 2002’de ise 90 puana ulaşılmıştır. 2007 yılına gelene dek sürekli düşme eğilimi görülmektedir. Hollanda son 5 yılda 82 puan ile diğer yıllara kıyasla en düşük puanı almıştır. Ancak yine de başarılı 10 ülke arasında sekizinci sırada yer almayı başarmıştır.

Grafik 8. Hollanda Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 05.03.2021

Hollanda hükümeti yolsuzlukla mücadele konusunda iyi bir performans göstermektedir (Kukutschka, 2021:12). Çünkü Hollanda yolsuzluk ile ilgili verdiği

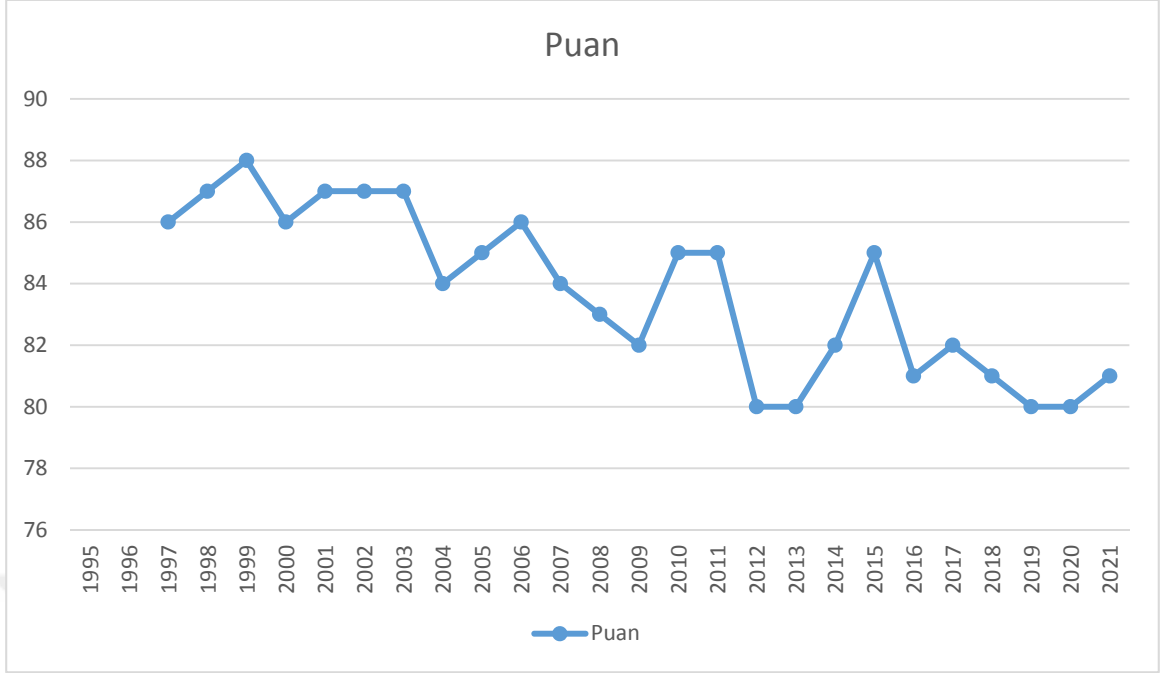
savaşta uyum politikasını çok önemsemektedir. Sadece düzenlemelere ya da dış kurallar değil, ayrıca müesseslerde ki standartların etik olmasına ve denetimin düzgün işlemesine de yardımcı olmaktadır. Uyum kuruluşlarının nihai sorumluluğu olarak kabul edilmektedir. Kısaca uyum görevlisinin görevleri şunlardır;

- İdarenin uyum politikasını harekete geçirmek
- Uygunluk işletim prosedürlerini izlemek, gözlemek ve uygulamak
- Etik standartlara, yürürlükte olan kanunlara, kaidelere uygunluğu araştırmak
- Uyum meselelerinde yönetime ve diğer sorumlu görevlilere tavsiyeler vermek ve uyum raporları düzenlemek
- Uyum işletim usulleri konusunda çalışanların farkındalığını artırmak (Nelen, 2013: 8)

2.2.9.Lüksemburg Yolsuzluk Endeksi

Grafik 9’da Lüksemburg Yolsuzluk Endeksine göre; 1999 yılında 88 puan olarak kendinden önce ve sonraki yılların en yüksek puanına ulaşılmıştır. 2000 yılında 86 puan olarak gerileme olmuştur. Ancak Lüksemburg 2001, 2002 ve 2003’te 87 puan olarak yükselişe geçmiştir. Sonraki yıllarda da aynı şekilde bir iniş bir çıkış yaşamıştır. Son yıllarda da sürekli gerileme olduğu görülmektedir. Ancak yine de 2021 de 81 puan olarak en üst sıralarda yer alarak ilk 10 ülke arasında 9. sırada olmayı başarmıştır.

Grafik 9. Lüksemburg Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



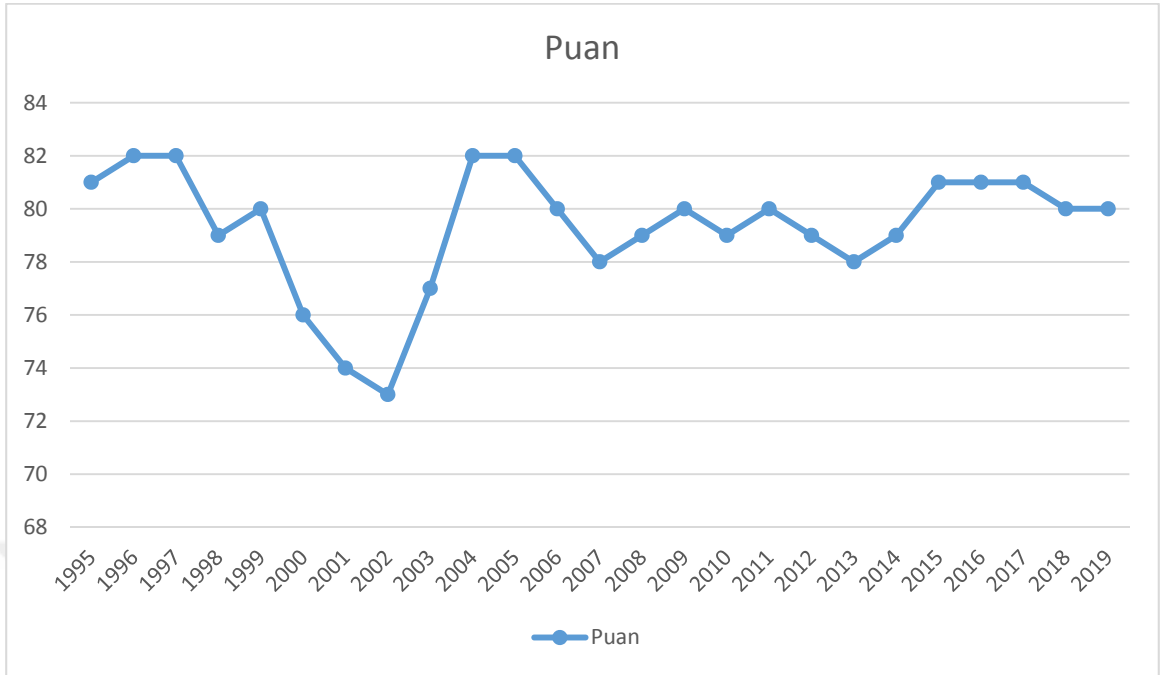
Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 06.03.2022

Yolsuzluk riskinin en düşük ülkelerinden biri olan Lüksemburg’da yolsuzluk büyük oranda kontrol altına alınmakta ve yolsuzluğun ortaya çıkması durumunda ise bununla başarılı bir şekilde mücadele edilmektedir. Lüksemburg, öncelikle memuriyette keyfi harcamaların önüne geçerek şeffaf bir yönetim şekli ve ekonomi aracılığıyla yolsuzluk fırsatlarını kontrol etmektedir (Pippidi, 2013: 42-13).

2.2.10.Almanya Yolsuzluk Endeksi

Grafik 10’te Almanya’nın Yolsuzluk Endeksine göre; 1996 ve 1997 yılları Almanya’nın 82 puan ile en başarılı olduğu dönemlerdir. 1998’te 79 puan olarak gerilemiştir. 1999’da 80 puana yükselmiştir. Ancak 2000, 2001 ve çok sert düşüş ile en başarısız dönemini 2002 yılında yaşayan Almanya 73 puan olarak gerilemiştir. Fakat 2003’te 77 puan olarak 4 puan yükselen Almanya 2004, 2005 yıllarında 82 puana yükselmeyi başarmıştır. Takip eden yıllarda ise puanları sürekli değişmektedir. Son 4 yılda 80 puan olarak ilk 10 ülke arasında 10.sırada yerini almıştır.

Grafik 10. Almanya Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 06.03.2022

Federal yapıya sahip olan Almanya’da yolsuzlukla ilgili konular yerel düzeyde çözümlenmektedir. Bu konuların parlamento ve yüksek mahkemelerde çözülmesi bizim ülkemizde de olduğu gibi yetersiz bilgi ve uzun zaman alması vb. olumsuzluklara yol açmaktadır. Almanya’ya göre rüşvet ve yolsuzluk olaylarının kısa sürede ve olumlu sonuçlanabilmesi için üçlü sistemin devreye girmesi gerekmektedir. İlk olarak yolsuzluk söylemleri üzerine bağımsız yerel teftiş olayı gözden geçirir. Raporunu yerel savcıya gönderir. İkinci olarak Savcı raporda suç teşkil edecek bir unsur görürse, kamu davası açar, üçüncü olarak da yerel mahkemenin yargıcının olayı karara bağlamasını talep eder. Bu sistem yolsuzluk ve rüşvet ile ilgili konuyu çözüme kavuşturmaktadır. Sistemin etkin olmasının nedeni, Sistemin etkinliği bağımsız teftiş ya da denetim kurulunun hazırladığı raporun savcılığa verilmesinin zorunlu olmasındandır. Söz konusu sistemin başarılı olmasının diğer bir önkoşulu ise, yargı bağımsızlığın tam olmasıdır. Böylelikle yolsuzluğun giderilmesinde etkin bir denetimin ve mevzuatın ne ölçüde önemli olduğu görülmektedir (Şener, 1998: 177). Denetim mekanizmasının güçlü olduğunu gösteren diğer husus ise, Almanya da yolsuzlukla mücadele kapsamında birçok kuruluş bulunmaktadır. Bunların en başında Uluslararası Saydamlık Örgütü Almanya Seksiyonu gelmektedir.

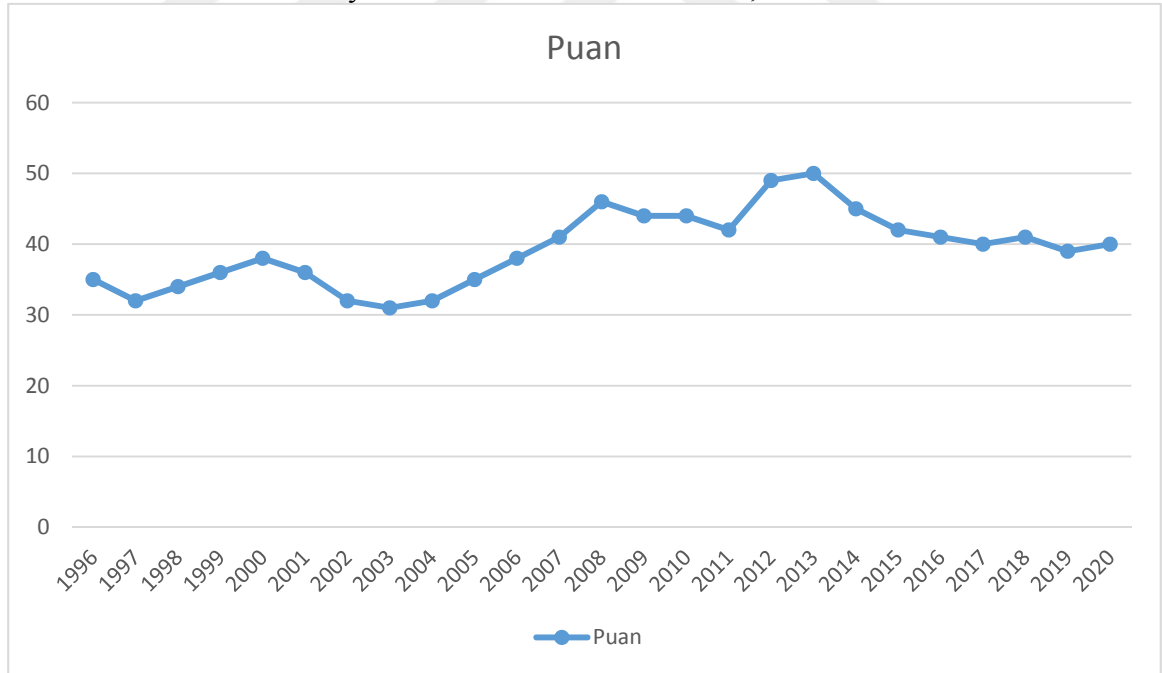
Almanya’daki sivil toplum teşkilatları içinde yolsuzluğun engellenmesine yoğunlaşmış yegâne kurumdur. Ayrıca “*Vergi Ödeyen Vatandaşlar Birliği*” veya

“Tüketici Dernekleri Birliği” gibi bazı kuruluşlar da kamu gelirlerinin yolsuzluk girişimleriyle israf konularına değinmekte veya “Uluslararası Ticaret Odası” gibi kurumlar şirketlerin etik standartlara uygun faaliyet göstermelerini desteklemektedirler. Uluslararası Saydamlık Örgütü Almanya Seksiyonunun yolsuzlukla mücadele alanında çaba göstermesi ve güçlendirmesi için bu kuruluşlarla yoğun işbirliği içine girmektedir (Wiehen, 2007: 17-18).

2.2.11. Türkiye Yolsuzluk Endeksi

Aşağıdaki Grafik 11’te Uluslararası Şeffaflık Örgütü’nün yayınladığı yolsuzluk endeksinde Türkiye’nin sıralama ve puanlaması yapılmıştır. Buna göre, 1996’dan 2012’ye kadar sürekli dalgalanma olduğu görülmektedir. 2012-2013’te 50 puana yükselmiştir. Fakat 2014’te gerilemeye başlamıştır. Türkiye 2021 yılında 38 puan alarak son 8 yılda 180 ülke arasında 96.sırada yer alarak yolsuzlukta geride olan 5 ülke içerisinde yerini değiştirmeyerek yolsuzluğun en yaygın olduğu ülkeler arasında kalmaya devam etmiştir (Tekeli ve Iliman, 2016: 79).

Grafik 11. Türkiye Yolsuzluk Endeksi, 1995-2021 Yılları



Kaynak: <https://www.transparency.org/en/>, 06.03.2022

Türkiye’nin yolsuzlukta gidişatının kötü olma sebepleri arasında politikacıların karışmış olduğu yolsuzluklara ses çıkarılmaması ve sürekli af

yasalarının çıkarılması, gerekli denetimlerin yapılmaması, şeffaflığın yeterince güçlü olmaması vb. faktörler gösterilebilmektedir. Bu bağlamda siyasi, ekonomik ve adli önleyici tedbirlerin yanı sıra istihbaratta ele alınması gereken önlemlerin başında olması gerekmektedir. Özellikle yolsuzluğun ortaya çıkarılmasındaki en önemli öge istihbarat servislerinin var olmasıdır. İstihbarat servisleri, toplumun ve hükümetlerin yaşamsal çıkarlarını koruyan, gözetleyen ve bağımsız bir şekilde analizini gerçekleştiren güvenli imkân tanıyan devletin kilit teşkilatlarıdır (Türkiye ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı [TESEV], 2003: 104). Türkiye’de Mali Suçları Araştırma Komisyonu (MASAK), yolsuzluğu saptamak ve önlenmesine yönelik olarak hızlı ve güvenilir bir şekilde araştırma yapmak ve bilgi toplamak elde edilen bulguları ilgili makamlara aktarmaktadır (MASAK, <https://masak.hmb.gov.tr/misyon-vizyon>, 22.12.2022).

Türkiye gibi bazı ülkelerde istihbarat servisleri yolsuzluk ile ilgili konularla doğrudan ilgilenmemektedir. Ancak görüldüğü üzere, İstihbarat servislerinin güçlü olması durumunda yolsuzlukla mücadele daha da kolaylaşmaktadır. Bu nedenle istihbarat yetkilerine gerekli görevin ve donanımın verilmesi gerekmektedir. Bilgilerin önceden elde edilmiş olması şüphesiz ki çok önemlidir. Bu nedenle yolsuzluğun üstesinden gelebilmek için etkin olarak yürütülen istihbarat servisine ihtiyaç duyulmaktadır (Ağca: 2008: 109).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE MALİ YOLSUZLUĞUN VERGİSEL ARAÇLARLA AZALTILMASI

Asher 2001 yılında yolsuzlukla ilgili vergi idareleri tarafından meydana gelen devlet için vergi kaybı oluşturan sistemden söz etmektedir. Bunlar;

- Mükelleflerin kendi hakkındaki bilgileri vergi dairesindeki kayıtlardan silmesi
- Mükelleflerin oluşan vergi borçlarının delile dayanmaksızın silinmesi
- Vergi denetimini düzgün yapmayan yetkililerin ve bu denetimler sonucunda ortaya çıkan vergi cezalarının denetlenmemesi
- İş ile ilgili birbirlerine rakip olan mükelleflerin vergi beyan kısmını gizli tutması (Aktaran; Fjeldstad ve Tungodden, 2001: 1).

Bu bağlamda mükelleflerde, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi bilinci ve ahlakı oluşturmak, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, vergide muafiyet ve istisnaların uygulanması vb. birçok faktör uygulanarak mali yolsuzluk azaltılabilir.

3.1.VERGİ ORANLARININ DÜŞÜRÜLMESİ

Vergi oranlarının yüksek olması vergiyi veren mükellefleri zorlamaktadır. Bu durum mükellefleri yolsuzluğa itmektedir. Bu nedenle Devlet mükellefler üzerindeki vergi yükünü hafifleterek vergi mükelleflerini rahatlatmalı ve yolsuzluğun önüne geçmelidir. Yolsuzluğun önlenmesinde vergisel oranların düşürülmesi, vergi sisteminin sadeleşmesi ve vergi tabanının mümkün olduğunca genişletilmesi büyük önem taşımaktadır (Purohit, 2007: 293).

Bireyler kamu hizmetinden faydalandıklarından daha fazla vergi ödediklerini düşünüyorlarsa yani kendilerinin “mali sömürüye” maruz kaldıklarını hissedersen bu noktada bireylerin vergi ödeme arzuları azalacaktır. Ancak vergi oranlarının düşük olması gibi vergi indirimleri mükelleflerin vergi ödemeye uyumunu artıracaktır. Vergi yükünün düşük olması durumunda ise hem ekonomide kalkınma hem de verimlilik artmaktadır. (Aktan, 1997: 32).

Vergi kaybının ve vergi kaçakçılığın en önemli nedenlerinden biri de vergi oranların yüksek olmasıdır. Vergiden kaçınma ve kaçırmanın fazla olması durumunda

ise vergi matrahında aşınmalar oluşmakta ve gelir kayıpları meydana gelmektedir. Söz konusu durumun engellenmesi ve vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmak için vergi oranları düşürülmelidir (Ulusoy ve Karakurt, 2002: 109).

Genel ekonomik yapısı açısından vergi kaybının ve vergi kaçakçılığın negatif etkisi vardır. Bu nedenle mükellefler üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu durumda vergide kayıp ve kaçakçılığı önlemek amacıyla vergi indirimlerine gidilmiştir. Vergi indirilmesi sonucunda üretim faktörleri artmıştır. Buna paralel olarak da milli gelir artış göstermektedir. Bununla beraber uzun dönemde ekonomide hareketlilik oluşmasının yanı sıra vergi gelirlerinde artış görülmektedir. (Gökmen ve Güleç, 2001: 41).

Ülkemizde son yıllarda dolaylı ve dolaysız vergiler açısından kullanım alanı geniş olan vergi indirimleri maliye politikası aracı olarak uygulanmaktadır (Armağan, 2007: 236). Dolaylı vergiler, vergi yüklerini başkalarına yansıtan, bir işlem üzerinden alınan, bireylerin gelirlerinden ve kazançlarından ziyade harcamaları üzerinden alınmaktadır. Ödeme gücü dikkate alınmadan herkesten aynı oranda vergi alınması ve verginin hissedilmemesinden dolayı bireylerin psikolojik olarak rahat olduğu vergi türüdür. Ülkemizde KDV (Katma Değer Vergisi), ÖTV (Özel Tüketim Vergisi), ÖİV (Özel İletişim Vergisi), gümrük vergisi, vb. dolaylı vergiler kapsamında yer almaktadır. Dolaysız vergiler gelir, kazanç veya servet üzerinden alınan, ödeme gücü göz önüne alındığından mükelleflerin psikolojilerini olumsuz etkileyen, yansıtılması zor olan vergi türüdür Işık vd. (2004: 159). Ülkemizde Gelir, Kurumlar, Emlak, Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi dolaysız vergi içinde yer almaktadır.

Dolaylı ve dolaysız vergiler yolsuzluktan değişik şekillerde etkilenmektedirler. Farklılıklar şu şekilde ele alınabilir. Satış üzerinden alınan dolaylı vergilerde vergi idaresi ve mükellef çok fazla karşılaşmamaktadır. Bu nedenle gerçek olan satış miktarını yansıtmadığı için kayıp ortaya çıkmaktadır. Örnek vermek gerekirse KDV'de muhasebecilik işlemlerinin düzgün yapılması gerekmektedir. İşlemler düzgün yapılmadığı takdirde yolsuzluk olmaktadır. Ancak dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerde daha fazla yolsuzluk ortaya çıkmaktadır. Çünkü dolaysız vergilerde genelde matrah hesaplanırken kişisel görüşler (sübjektif) özellikler dikkate alınır. Söz konusu vergide mükellefler ve vergi idaresi sık sık karşı karşıya kalmaktadır ve mükelleflerin beyan esaslı dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla matrahın saptanmasında yolsuzluğun aşırı olması öngörülebilmektedir (Bağdigen ve Dökmen,

2006: 63-64). Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin içerisinde büyük firmalarının az sayıda olması, denetimlerini de kolaylaştıracağı için; dolaysız vergilere kıyasla bu alanda yolsuzluk yapılma olasılığı daha düşük olmaktadır (Tanzi ve Davoodi, 2000: 18). Sonuç itibariyle dolaylı ve dolaysız vergilerde dengenin sağlanabilmesi için yolsuzluğun azaltılması gerekmektedir.

3.2.VERGİ MUAFİYETLERİNİN VE İSTİSNALARIN SINIRLANDIRILMASI

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken gerçek veya tüzel kişinin belirli koşulları taşıması halinde vergilendirilmemesi, vergi dışında bırakılması, tutulması olarak tanımlanabilmektedir. Vergi muafiyetinde, vergi mükellefiyeti dışında kalan kişi ya da kişi grupları, vergi mükellefi sayılmamaktadırlar (Işık, 2014: 162).

İstisna, belirli şartların olması durumunda temel itibariyle vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun tamamını veya bir kısmını, süreli ya da süresiz olarak vergi dışında tutulmasını ifade etmektedir (Akgül, 1998: 18).

Vergi kapsamında istisna ve muafiyetlerin gereğinden fazla olması, birden çok vergi oranının kullanılması gibi faktörler vergi sisteminde karışıklıklara neden olmakla beraber mevcut olan vergi mevzuatını karmakarışık ve belirsiz hale getirmektedir. Bu bağlamda gelir idarelerinde yolsuzluklar ortaya çıkmaktadır (Benk ve Karakurt, 2010:137).

Yolsuzlukların azaltılması ve mükelleflerin vergi ödemeye gönüllü uyumunun artırılması için vergi oranları olabildiğince azaltılmalı ve hukuki yapının tekrardan kapsamlı bir şekilde planlanması gerekmektedir. Bu bağlamda ilk sırada vergi yasalarının sadeleştirilmesi, bireylerde meydana gelecek hak kayıplarına sebep olmayacak şekilde tasarlanmalıdır. Ayrıca istisna ve muafiyetler dikey ve yatay vergi adaletsizliğine sebep oluyorsa bunların kapsamı sınırlandırılmalıdır (Mann ve Smith, 1988: 121-122). Üstelik muafiyet ve istisnalarının sayılarının fazla olmasının oluşturduğu karmaşa, vergilerin açık-anlaşılır olmasına ve doğru yorumlamamıza engel olmaktadır. Bu durumda sosyal refahın maksimum seviyede olabilmesi için istisna ve muafiyetlerin düzenli şekilde toplumun yapısıyla uyumlu olmasının yanı sıra toplumda adalet ve eşitlik kavramlarına da önem verilmesi gerekmektedir (Didinmez, 2021: 303). Mükellefin vergi yasalarını iyi yorumlayıp anlaması

gerekmektedir. Ona göre vergiyi öderken mükellef ve vergi idareleri arasında problem yaşanmasın, ayrıca mükelleflerin memnuniyeti için hiçbir ilkeye gereğinden fazla ya da gereğinden az yer verilmemelidir. Yeterli ve gerektiği ölçüde olmalı aksi takdirde mükellef söz konusu durumu suistimal edebilmektedir.

3.3.VERGİ MEVZUATININ SADELEŞTİRİLMESİ

Yolsuzluğun önemli olan bir diğer kaynağı şeffaf olmayan vergi düzenidir. Şüphesiz ki vergi denetmenlerini ve vergi mükelleflerini karşı karşıya getirmeyen vergiler daha az yolsuzluk meydana getirmektedir. Ancak yasalar anlaşılması güç ve karmaşık ise, mükellef onu anlamak için yardıma ihtiyaç duyacaktır. Buda mükellef ile vergi idaresi arasında sıkı bir ilişkiye yol açacaktır. Bunun yanı sıra verginin tahakkukunda denetlenecek mükellefin seçilmesinde, vergi memurlarının ücretlerinin düşük olması ve en önemlisi vergi teşviklerinin sağlanmasında, gerekli davaları açmada vergi idaresindeki yetkili olan yöneticilere geniş kapsamlı yetkilerin tanınması yolsuzluğa uygun bir zemin yaratmaktadır (Oktar, 2003: 19).

Kamu sektörünün katlanmış olduğu idari maliyetler ile mükelleflerin vergileme sonucu oluşan vergi ile ilgili sorumluluklarına tahammül etmekte zorlandıkları uyum neticesinde vergi sisteminin basitleştirilmesi ya da sade hale getirilmesi maliyetlerin minimize edilmesini sağlamaktadır (Evans, 2003). Düşük uyum maliyetleri sayesinde bireylerin vergiye istekli olması sağlanmakta ve vergiye gönüllü uymaları neticesinde yolsuzluk kısıtlanmaktadır. Yolsuzluğa neden olacak imkânları hafifletmek vergi sisteminin basitleştirilmesiyle mümkündür. Ancak oldukça zahmetli ve uzun zaman alan bir süreçtir. Sürecin uzun zaman almasının sebebi bir durumu düzeltirken başka bir durumun olumsuz yöne gitmemesini sağlamaktır. Mesela değişen ekonomik faaliyetlere vergi sistemi ayak uydurmalıdır. Söz konusu durum vergi sistemini gitgide daha karışık yapar ise, özellikle geniş çaptaki işletmeler bu karışık yapıyı fırsat bilerek vergi planı yapıp vergileri daha düşük gösterme imkânı elde edebilirler (Tran-Nam, 1999: 520). Bu nedenle idarenin değişen koşullar karşısında esneklik kazanması gerekir. Sözü edilen esneklik, vergi kayıp ve kaçaklarını minimum düzeye getirebilmektedir. Uzmanların dahi sürekli değişen mevzuata yeri geldiğinde zorlanıp baktığı yasalara elbette ki vergi mükellefi de ihtiyaç duyacaktır. Çünkü vergi mükellefi bunu yanlış anlayıp yorumlayabilir. Dolayısıyla mevzuatın sade olması büyük önem taşımaktadır. Öyle ki bu durum

vergide açıklık ilkesine de ters düşmektedir. Bu nedenle vergilemenin basitlik ilkesi önemli olup vergi dairelerinin ve yetkili görevlilerin gerekeni yapması gerekmektedir.

Bu bağlamda mükelleflere uygulanacak vergi kanun ve tekniğinin mükellefin kültür düzeyi ile doğru orantılı olması ve mükellefin yerine getirebileceği biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde yaptırımların ağır olması ve mevzuattaki karışıklıklar, mükellefin vergiden kaçınma yolları aramasına neden olabilmektedir (Çataloluk, 2008: 224).

3.4. VERGİ CEZALARI YOLUYLA UYGULANMASI GEREKEN POLİTİKALAR

Vergi cezaları, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyerek, vergi suçu veya kabahati işleyip vergi kanunlarına aykırı hareket eden vergi mükellefinin saygınlığını azaltarak ya da psikolojik baskı oluşturarak vergiyi tahsil etmesini sağlamaya zorlamaktır. Bu bağlamda devlet, vergi ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeyerek vergi suçu işleyenlere karşı “vergi cezaları” denilen yaptırımları uygulayabilmektedir (Edizdoğan, Çelikkaya ve Taş, 2007:7-8). Vergi cezalarında asıl amaç, verginin tam olarak alınmasını sağlamak ve mükellefleri dürüst hareket etmeye zorlamaktır. Ancak vergi cezalarının çok yüksek ve orantısız olmaması gerekmektedir. Adalet ve hakkaniyete uygun bir şekilde cezaların şahsiliği ilkesi doğrultusunda uygulanması gerekmektedir (Edizdoğan, 1982: 4-5). Vergi cezalarında muhtemel olan kayıp ve kaçakçılığı azaltmak, vergileme kapsamında istenmeyen davranış biçimlerinin önüne geçilmesi buna paralel olarak da yolsuzluğun en aşağı çekilmesi öngörülmektedir.

Türkiye de vergi cezalarının caydırıcı olmamasının en önemli nedeni, etkin bir ceza şeklinin uygulanmamasıdır. Vergi idareleri vergi cezalarına vergi affı, uzlaşma ve cezada indirim gibi uygulamalar ile cezaların tamamını veya bir kısmını ortadan kaldırmaktadır. Mükellef ise affetme düşüncesiyle bu durumu zedeleyebilmektedir. Vergi cezalarının caydırıcı olabilmesi için zamanında ödenmesi gereken vergiyi ödemeyip vergi kaybına sebep olan mükellefin bundan dolayı meydana gelen cezanın üzerinde bir fırsat maliyet ödemesi gerekmektedir (Kalkınma Planı, 2014: 31-32). Vergi cezalarının yüksekliği mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödev ve sorumluluklarında verdikleri kararları uygulamada olumlu etki gösterebilir. Fakat cezaların sert olması da yolsuzlukları azaltmayabilir. Örneğin, Çin ve Vietnam’da

yolsuzluğun cezası idam olmasına rağmen, yolsuzluğun en sık görüldüğü ülkeler arasındadır (Huther-Shah, 2000: 4).

Yolsuzluğa neden olan vergi kaçakçılığına verilen ceza fazla ise mükellef bunu ödememek için rüşvete daha meyilli olmaktadır. Bu tür yolsuzluğun önüne geçilebilmesi için vergi idaresi müfettişleri denetimleri tekrardan incelemeli, raporlarını sürekli analiz etmelidir. Müfettişler vergi kaçakçılığı yapan bireyleri saptadığı ve bu durumu rapor etmemiş olanları cezaya tabi tutabilir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı fayda sağlamadığı takdirde denetleme sıklığı artırılmaktadır (Vasın, ve Pannova, 2000: 6- 7).

3.5.VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

Vergi denetimi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu, vergi makamlarının ve yükümlülerinin vergi yasalarında belirtilen kurallara uyulup uyulmadığını ortaya çıkarmaktadır. Vergi denetiminde uzman kişiler tarafından tarafsız bir şekilde delil tutulması ve bunlar neticesinde vergi sistemindeki ilke ve kurallara uyulmadığı takdirde mükelleflere vergi kanunlarında önceden belirlenmiş müeyyidelerin uygulanması sonucu vergi kaybını önlemeye yönelik tedbirlerin bütünüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 47). Vergi denetimleri içinde yolsuzluk, vergi gelirleri üzerinde uzun vadeli ve muhtemelen en güçlü etkiye sahiptir. Bu yolsuzluk türü, vergi kaçırın mükellefi belirleyip, olası cezaları ve borçlanılan faizi ödemekten kaçınan vergi mükellefinin vergi müfettişi ile uzlaşmak istediği durumlarda meydana çıkmaktadır (Oral ve Sayın, 2009: 153).

Bu durumda yolsuzluğu en aza indirmek için aşağıdaki şu haller uygulanmaktadır:

- Vergi denetiminin en önemli amacı olan vergi gelirlerini artırmak için vergi kayıp ve vergi kaçakçılığının önlenmesini sağlamak,
- Sosyal adaletin sağlanabilmesi için verginin yeniden dağılımı ile yüksek gelir elde edenlerden yüksek, düşük gelir elde edenlerden ise düşük vergi alınmasını sağlamak,
- Toplumda ki tüm bireyleri vergi yüküne katarak mükelleflerin vergiye gönüllü bir şekilde uyumunu sağlamak,

- Mükellefleri vergi denetimleri hakkında bilinçlendirip vergi bilincinin artırmak,

-Söz konusu hedeflenen mali ve ekonomik politikalara daha hızlı ve daha rahat bir şekilde ulaşılmasını sağlamaktadır (Organ, 2008: 39).

Vergi kayıplarının engellenmesi için vergi denetiminin düzgün planlanması gerekmektedir. Aynı zamanda vergi mükellefleri ve elemanlarının orantılı olması gerekmektedir. Eğer vergi denetiminin hızlı ve kısa bir şekilde amacına ulaşılması isteniyorsa konuları itibariyle uzmanlar tarafından ele alınmalı ve incelenmelidir (Bilici, 1997: 124).

Vergi denetiminin düzgün ilerleyebilmesi için, enflasyona zemin hazırlayacak ortamın kaldırılmasına yardımcı olunmalıdır. Çünkü enflasyon probleminin giderek sürekli hale geldiği ve yüksek olduğu ekonomilerde vergi gelirleri reel olarak aşınmaktadır. Enflasyon; tüketicileri, üreticileri, tasarruf sahiplerini, alacaklı ya da borçluları etkilemektedir. Bu husus vergi yükü dağılımını olumsuz etkilemekte ve vergilendirme ile ilgili amaçlarda sapmalara neden olmaktadır (Akdoğan, 2020: 2250). Kayıtdışı ekonomik faaliyetleri önlemek, gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi faktörler vergi denetiminin etkin işleminde son derece önemlidir. Vergi idaresinin etkinliği ve yolsuzluk seviyesi ise vergi denetiminin başarısını belirleyen temel faktörlerdir.

3.6. KAYNAKTA VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASI

Beyan esası, vergi mükelleflerince ya da vergi sorumlularınca vergi kanunlarında konulan kurallara uygun olarak matrahın belirlenip beyanname ile vergi dairesine bildirilmesidir. Beyan esasında vergi idaresinin işlevi beyan edilen matrahların doğruluğunu kontrol etmektir. Bugün bu yöntem modern bir tarh yöntemi olarak da kabul edilmiş olup hem yükümlülere hem de vergi idaresine yararları oldukça fazladır (Pehlivan: 2007: 109). Beyan esası, mükellef ve vergi memurları arasındaki etkileşimi artırdığı için, yolsuzluk yapan memurların sebep olduğu vergi kaybında bir azalma meydana gelebilecektir.

Vergi beyan edilirken beyannamenin doğru hazırlanması gerekmektedir. Yanlış hazırlanan beyannamelere ceza uygulanmalıdır. Eğer ceza uygulanmazsa karmaşıklık ortaya çıkar. Bu bağlamda mükellefin gerçek gelirini doğru beyan edip

etmeme noktasında soru işaretleri oluşacaktır. Gelirini düşük göstermesi ise vergi makamlarının dikkatine ve araştırmasına bağlı olacaktır. Vergi mükellefinin vergi kaçırmadan sağlayacağı beklenen fayda ve maliyet seçimi ön koşuldur.

Tablo 5. Vergi Mükellefinin Vergi Kaçırmadan Sağlayacağı Fayda ve Maliyet Analizi

$E[U] = (1 - P) U(W - \theta X) + P U[(W - \theta X) - \Pi(W - X)]$	
E[U] Beklenen Fayda	(1 - P) : Vergi inceleme olasılığı
W : Gerçek gelir (vergi mükellefi tarafından bilindiği ancak idare tarafından bilinmediği varsayılmaktadır)	θ : Ceza oranı
X : Gelirin beyan edilmesi	Π : Vergi oranı

Kaynak: Allingham ve Sandmo, 1972: 325

Tablo 5'e göre, $E[W - X] < E[W - \theta X]$ söz konusu durum olduğunda yani gerçek gelirden daha az beyan edilen gelir sebebiyle elde edilecek fayda uygulanacak ceza oranı sonrası elde edilecek faydadan az ise mükellef vergi kaçırma yoluna gidilebilecektir. Eğer vergi inceleme olasılığı arttığında formüle olarak da $(1 - P) > 0$ olması durumunda mükellefin vergi kaçırma ihtimali azalacaktır. Gerçek gelirden daha az gelirin beyan edilmesi için ceza oranının vergi oranında yüksek olması gerekmektedir ($\theta > \Pi$). Vergi kaçırmak isteyen mükellef cezasının yüksek olmaması için beklenen faydayı azami seviyeye çıkarmak istemektedir. Söz konusu durumda mükellef vergisini ödemeyip safi gelirini artırma çabasındadır. Mükellefin yakalanma durumunda ise hem sorumlu olduğu vergiyi hem de cezasını ödeme riskini göz önüne almaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972: 325). Aynı şekilde Erling, mükellef vergiyi kaçırdığında verilecek cezanın ne oranda katı olacağı vergi ve gelir oranındaki değişikliğin ne nispette etkileneceği üzerinde durmaktadır. Bu çalışma Allingham- Sandmo modelini desteklemektedir (Erling, 2002: 2).

Kaynakta vergilendirme esasına dayalı bir vergilendirmenin benimsenmesi vergiyi uygulama açısından önemlidir (Akdoğan, 1999: 102). Kaynakta vergilendirmenin uygulanmadığı alanlarda örneğin, küçük işletmelerin öngörülen değerler esasına dayanması takdir hakkı olan vergi memurunun yetkisini kısıtlamakta

ve vergi hesapları daha sade ve açık hale gelmektedir. Satış istatistikleri, kadronun büyüklüğü, işletme arazisi vb. ölçütler esas alınabilmektedir (Das-Gupta, Engelschalk ve Mayville 1999: 1).

3.7.SAYDAMLIK VE HESAP VERME SORUMLULUĞU

Saydamlık, karar alınma ve bunları uygulama süreçlerinin, vatandaşların yeterli ölçüde bilgilendirilmesini sağlamak için anlaşılabilir ve açık kılınması şeklinde belirtilmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2015: 38).

Saydam bir sistemde, vatandaşların kendi menfaatlerini gözetmeleri ve kamu yararına aykırı hareket etmeleri zorlaşmaktadır. Çünkü kamu kaynaklarının nasıl ve hangi amaçlarla kullanılması gerektiği bellidir. Dolayısıyla saydamlık hem yolsuzluk kaynaklarını kuruturken hem de kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin işlemlerini sağlamaktadır (Akbulut, 2003: 10).

Küreselleşme nedeniyle ülkelerin yaşadığı ekonomik krizler çok kısa zamanda hızlı bir şekilde en yakınından en uzağına olan ülkeleri etkileyebilmektedir. Sivil toplum kuruluşlarının pek gelişmediği, vergi kaçırmanın doğal bir olay olarak değerlendirildiği vergi ödeme bilincinin oluşmadığı, vergi tabanın dar olduğu ülkelerde mali saydamlık konusuna önem verilmemektedir. Bu tür az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde mali saydamlık talebi cılız kalmaktadır (Karakaş, 2005: 298).

Yolsuzluğun saydamlığı etkileyebilmesi için belirli koşullara ihtiyaç vardır. Bunlar; birimlere(halka) verilen bilgilerin doğruluğu, bu bilgilerin saydam olması gerektiği, özel ve kamusal mallardaki bilginin kamuya aktarılması, hisse sahiplerine hesap veren yönetimin oranına, seçmenlerin eğitim ve ahlak düzeyine bağlıdır. Fakat yolsuzluk yapan memurların bilgi aktarımı ifşa olduktan sonraki durum saydamlık üzerinde negatif etki yaratmaktadır. Kamu görevlileri ise bilgi alma açısından avantajlı olduğundan büyük rant elde etmektedirler. Bu durum hem saydamlık reformunun uygulanmasını zorlaştırmakta hem de saydamlık reformu üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır (Kolstad ve Wiig, 2009: 529).

Saydamlığın mali boyutu içinde yer alan bütçe saydamlığı ise, genel olarak devletin ihtiyaçlarına karşılık veren, halkın gereksinimlerini maksimize etme çabasında olan kamu yararını ifade etmektedir. Ancak kamu görevlilerinin kamu yararını en yüksek seviyede tutmasından ziyade kendi özel çıkarlarını düşünmeleri ve

kararlara kendi doğrultularında yön vermeleri sebebiyle yolsuzluk oluşmaktadır. Birçok ahlaki, siyasal, sosyo-ekonomik faktörlerden etkilense de yolsuzlukların önlenmesi ve azaltılması için saydamlık ile ilgili uygulamalar önemlidir (Koçdemir ve Yılmaz, 2020: 89).

Yolsuzluğa zemin hazırlayan bir diğer faktör olan hesap verme sorumluluğu, hiçbir mevki ya da makamın denetimden muaf olmaması yani her makamın kamu yönetimindeki görev ve yükümlülüklerden yapmış olduğu faaliyetlerden dolayı yetkili mercilere açıklamada bulunmasını ifade etmektedir. Bununla beraber bu faaliyetlerin gerekçelerinin de ifade edilmesinde yükümlü olmasını gerektirmektedir. Hesap verme sorumluluğu, hukukun üstünlüğu, saydamlık, açıklık ve eşitlik ilkelerine ne derece uyulduğu aracılığı ile ölçülebilmektedir. Bu kapsamda hesap verme bilincinin düşük olması yolsuzluğa neden olan temel faktörler olarak görülmektedir (Hasanoğlu ve Aliyev, 2007: 19-20). Kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi için hukuka uygun bir şekilde bireylerin hesap verme ve saydamlık gereği sağlıklı bilgilendirilmesi gerekmektedir. Eğer bireyler gerektiği kadar bilgilendirilmezse israf, kamu kaynaklarını etkin ve verimli dağılmaması gibi problemlerle karşılaşılmaktadır.

Devlet kurumlarının yapılandırılması ve işleyiş şekli yolsuzlukların önlenmesinde, gözden geçirilmesinde ve meydana çıkarılması üzerinde etkisi büyük olduğundan dolayı yargı sisteminin bağımsız ve etkin işleminin oluşturulması, kara para aklamanın önüne geçilecek düzenlemelerin yapılması, yasal düzenlemelerin yolsuzluğu önleyici biçimde yapılması, denetim sisteminin hepsinde (iç, dış ve yüksek denetim) düzenleme yapılması gerekmektedir. Fakat yasal boşluklar yolsuzluğa sebebiyet veriyorsa bunların giderilmesi, devletin kararlarını belirlerken hesap verme sorumluluğuna ve saydamlık konusuna ciddi bir şekilde önem verilmesi gerekmektedir (Karakaş ve Çak, 2007: 84).

3.8.VERGİ İDARESİ İÇİNDEKİ REFORMLAR

Vergi reformu kavramı, toplum ihtiyaçlarına göre şekillenen mevcut vergi kanunlarının zamanın gelişimine, teknik buluşlara, içinde bulunan şartlara göre değiştirilmesini ve ele alınmasını ifade etmektedir (Ervardar, 1972: 128). Ekonomik yapının giderek değişmesi vergi reformunun yapılmasını gerektirebilir veya fiyatlar genel seviyesinin yükselmesinin sebep olduğu vergi yükündeki çarpıklıkta vergi reformu yapılmasını gerektirebilir. Vergi tekniği vergi reformun hazırlanmasında asıl

önemli olan diğer kısımdır. Vergi tekniği kavramı ise, bir vergi fikrini ortaya koyma sanatı olarak ifade edilmektedir (Turhan, 1979: 53).

Yolsuzluk aleni yapılmadığı zaman tespiti daha da güçleşir. Ülkelerin vergi yetkililerinin tekeli yetkisini kırmak için idarelerin diğer ülkelerle rekabete açık olması gerekmektedir. Ancak rekabet sayesinde rüşvet düzeyinde önemli ölçüde azalma olacaktır. Rekabete hükümet hizmetlerinin sağlanması için sıkı bir gözlem ve denetim eşlik etmelidir (Purohit, 2007: 293).

Yolsuzluğu minimum düzeye getirebilmek için vergi memurlarının motivasyonu ve çalışmaya istekleri arttırılmalı, gelirlerinin iyileştirilmesi amacıyla teşvik programları sağlanmalıdır. Özellikle de vergi mükelleflerinin söz konusu durumlara tam uyum sağladığı hallerde, yolsuzluğu ortadan kaldırmak için bu teşvik programları son derece önemlidir (Mookherjee, 1997: 16).

Güçlü bir personel sistemi, liyakat göz önüne alınarak yapılırsa sağlam temellere dayanan hizmet sistemi gelişir. Liyakat gözetilmeden hizmete personel alındığı takdirde hatalar oluşur ve bu hataların düzeltilmesi güç duruma düşmektedir (Tutum, 1976: 97). Liyakat, devlet kadrolarına giren memurların kişisel çıkarlardan ve keyfi uygulamalardan siyasi partilere el atma işlerinden uzak, gerekli ve yeterli nitelikte ve verimlikte olması gerekmektedir. Hizmetlerdeki niteliklerin gerekleri doğrultusunda tarafsız olması zorunlu olmaktadır (Tortop, 1999: 47). Dolayısıyla gerek bürokratik nitelikli atamalarda gerekse hemşeriyi kayırma ve torpil niteliğindeki ayrıcalıklar gibi söz konusu durumlar bürokrasi üzerinde uygun olmayan etkilere sahip olduğundan bürokrasinin kalitesinin arttırılması liyakat sisteminin düzgün işlenmesine bağlı olmaktadır (Öztürk, 2002: 130).

Vergi reformu kapsamında, tekeli gücü minimum düzeye indirmek, memurların ücret kısmında rekabetçi olmaları, liyakat sisteminin düzgün işlemesi gibi faktörler yolsuzluğu en aza indirmektedir.

3.8.1.Vergi Reformunun Amaçları

Vergi reformun amacı, vergi hukukunda ki değişikliklere ve yeniliklere uyum sağlamak ve vergi reformunun asıl amacı olan vergi sisteminin düzgün işlenmesini sağlamak; gelir dağılımının adil olması, verginin tabana yayılması ve vergilemede optimal düzeyi sağlamak gibi faktörler vergi reformunun amaçlarındandır.

3.8.1.1.Vergi Esnekliğinin Sağlanması

Vergi gelirlerinin GSMH üzerindeki değişimine karşı verilen tepki vergi esnekliğini ifade etmektedir. Bu değerler 0 ve 1 arasındadır. Dolayısıyla GSMH’de ki artışın vergi geliri ile paralel olmasının sağlanması durumunda vergi esnekliği 1’ yaklaşmaktadır. Paralel olmaması durumunda ise 0’ a yaklaşmaktadır. (Hepaktan ve Çınar, 2011: 133). Vergi reformunun etkin ve verimli işleyebilmesi için vergi sistemi kapsamında olan vergi esnekliğinde ki dalgalanmalara dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergi esnekliğinin düşük olduğu durumlarda ve ekonominin belirli zamanlarındaki üretim ve bölüşümü belirleyen rant durumlarında vergi ile ilişkisi cılızlaşmıştır.

Vergi esnekliği üzerinde belirleyici faktörler vardır. Bunlar; gelirin tanımının neleri kapsadığı, ekonomideki inişli ve çıkışlı dalgalanmalarda nasıl bir yol izlendiği ile geliri yüksek olandan yüksek, düşük olandan düşük vergi alınması olarak bilinen kişisel gelir esnekliğini belirleyen önemli unsurlar da vergi esnekliği üzerinde belirleyici olmaktadır. İstisna ve muafiyet kapsamının dar olması vergi esnekliği üzerinde olumlu etki yaratmakta iken tersi durumda olumsuz etkilenmektedir (Yıldırım ve Demir, 2021: 2718). Dolayısıyla vergi memurlarına çok fazla istisna ve muafiyet uygulanması beraberinde yolsuzluğa sebebiyet verecektir.

3.8.1.2.Mali Amacın Sağlanması

Vergi reformunun önemli amaçları arasında olan mali amacın sağlanabilmesi için vergi bilincinin oturması, ödeme gücü ilkesinin dikkate alınması, verginin geniş tabana yayılması, vergi kaçakçılığı ve kayıplarının engellenerek, minimum düzeye indirilmesi ve kamu finansmanı sağlamak için optimum seviyede gelir sağlanması olarak ifade edilmektedir. Söz konusu durumların sağlanması yolsuzluğu en aza çekmektedir.

Sosyal açıdan incelendiğinde çevreye ve sağlığa zararlı etkenlerin azaltılması yoksulluğun önlenmesinde, gelir adaletine yönelik çalışmaların artırılması ve sosyal politikaların finansman kaynağı olarak kullanılması ise küresel ölçekteki vergilendirme taleplerindedir. Vergilendirme toplumun ihtiyaçlarını gidermek için kolektif olarak tüketilen mallarla ilişkilidir. Küresel ölçekte vergilemenin mali amacını, kayıt dışı ve işlem hacmine olan etkisi, ülke ekonomileri arasında sermaye

giriş ve çıkışı ve vergi gelirlerinin potansiyel düzeyi gibi birçok açıdan ele almak mümkündür (Günay ve Altun, 2019: 86).

3.8.1.3.Kaynak Dağılımının Sağlanması

Kaynak dağılımı vergi sisteminin bir diğer önemli hedeflerindedir. Toplumun refah seviyesini en üst düzeyde tutabilmek için; ihtiyaçların ne düzeyde karşılandığı, kıt olan üretimden tüketenlerin ne ölçüde yararlandığı, ne kadarlık kısmının yatırıma tahsis edildiği vb. faktörlerin sağlanması kaynak dağılımında etkinliği sağlamaktadır. Dolayısıyla devlet kaynak tahsisini ne kadar canlı tutarsa piyasalar da buna paralel olarak canlanacaktır. Sosyal, ekonomik, sağlık vb. faktörlerin değişebilmesinden dolayı kaynak tahsisinin söz konusu durumlara uyum sağlaması güçleşebilmektedir. Bu sebeple kaynak dağılımının adil bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Ekonomide kaynak dağılımında etkinliğin sağlanabilmesi devletin vergi aracını nasıl kullanması gerektiği ile ilgilidir. Ekonominin büyümesi için, mülkiyet haklarının korunması ve beraberinde özel sektörün kendini daha güvende hissederek verimliliğini artırması şeklinde açıklanabilir (Fikir, 2010: 56-57). Bölgesel ve sektörler arasında adil gelir dağılımı, fiyatlar genel seviyesinin sağlanması, şeffaf ve saydam bir şekilde kaynak dağılımının sağlanması yolsuzluğu en aza indirmektedir.

3.8.1.4.Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması

İnsanlar ihtiyaçlarını karşılamak için ilkel toplumlardan bugüne kadar üretim faktörlerine ihtiyaç duymuşlardır. Bu nedenle üretim faaliyetlerine girişmişlerdir. Ancak üretimden elde ettiklerini kendi aralarında bölüşme sorunu ortaya çıkmıştır (Boratav, 1976: 8). Gelir dağılımı ise üretim faktörlerinin bölgeler, bireyler ve gruplar arasında nasıl paylaşıldığını belirler. Gelir dağılımı belirleyen birçok faktör vardır. Bunlar; eğitim politikaları, mülkiyet haklarının güvenliği, nüfus yapısı, eşitsizlik, teknolojik değişimler, küreselleşme, sosyal normlar, işgücü piyasası gibi unsular gelir dağılımını etkilemektedir (Kuştepe, 2004: 145). Az gelişmiş ülkelerde nüfusun fazla olması işgücüne olan talep fazlalığına, kaynaklara erişimde zorluk gibi nedenlerden dolayı da kişi başına düşen milli gelirden azalmalara sebep olmaktadır. Söz konusu duruma paralel olarak besin tüketiminde her bir bireye düşen ortalama besin bölüşümü azalmaktadır. Bu faktörlerin ortaya çıkması yoksulluğun beraberinde

yolsuzluğa da neden olmaktadır. Dolayısıyla yolsuzluğu etkileyen faktörlerin dengede tutulması önemlidir.

Gelir dağılımını etkileyen bir diğer önemli faktör ise vergilerdir, gelir dağılımında adaletsizliği gidermede en önemli mali araçtır. Bu bağlamda vergi oranı, vergilerin niteliği (dolaylı-dolaysız), ödeme gücünün göz önüne alınıp alınmadığı, vergi denetiminin düzgün yapılıp yapılmadığı gibi faktörler dikkate alınmaktadır. Yolsuzluğun azaltılması için bu faktörlerin ekonomik olarak daha zayıf olanların lehine, dağıtılması gerekmektedir. (Yüce, 2002: 11-13).

3.9.VERGİLEME İLKELERİNİN SAĞLANMASI

3.9.1. Vergilemede Adaletin Sağlanması

Yolsuzlukların olması vergi adaletini zedelemektedir. Bazı bireylerin ödemesi gereken vergi yükünü başka mükelleflere yolsuzluk neticesinde yüklemeye çalışması vergi adaletini bozmaktadır. Söz konusu durum diğer mükellef tarafından karşılanamadığı takdirde oluşan kayıp vergi gelirini azaltmaktadır. Bu durum vergi oranlarının normalden daha yüksek olmasına ve adil olmayan şekilde vergisini ödemek istemeyen mükelleften gerçekten vergisini ödemek isteyen mükellefe doğru aktarılmasına neden olmaktadır (Benk ve Karakurt, 2010: 139).

Vergileme alanında görülen yolsuzlukta vergi yapısının payı oldukça büyüktür. Bir ülkede vergi yükü dağılımında bu şekilde adaletsizliğin olması ve vergi gelirlerinin azalması verginin yapısında yolsuzluk ortaya çıkarmaktadır. Sonuçta yolsuzluğun olması vergi matrahını önemli ölçüde aşındırıp ödeme gücü ilkesini zedeleyebilir. Bu olumsuzluklar kamu harcamalarının verimsiz olmasının yanı sıra büyümeyi negatif etkilemektedir.

Özellikle gelir vergisi yolsuzluğa zemin hazırlamaktadır. Bu bağlamda gelir vergisi kapsamında önemli reformlara ihtiyaç vardır. İstihdam alanlarının genişletilmesi, AR-GE ve yeni buluşlara teşvik edilmesi gibi mikro reformların uygulanması yolsuzluğu azaltmaktadır (Giray, 2005: 134).

Fazla vergi yükü beraberinde vergide kayıp ve kaçakçılığı artıracak vergi gelirlerini düşürecektir. Bu olumsuzlukları gidermek ve yolsuzluğun minimuma düşmesi ve vergi adaletinin sağlanabilmesi için ekonomi önündeki engeller kaldırılmalı, vergi mevzuatı sadeleştirilmeli, vergi oranları düşürülmeli, vergi

yükünün bölgeler, sektörler ve bireyler arasında eşit dağılması sağlanmalıdır (Armağan, 2007: 237).

3.9.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik kavramı iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki durumu aynı olanlardan aynı biçimde olan yatay eşitlik, ikincisi ise durumu farklı olanlardan farklı şekilde vergi alınması olan dikey eşitliktir. Vergilemede adalet ve eşitlik için bireylerin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir (Şen ve Sağbaş, 2016: 13). Mali gücüne göre vergi alınması mükellefleri psikolojik açıdan rahatlatmakta ve yolsuzluğa yeltenilmesini azaltmaktadır. Dolayısıyla artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması bireyler açısından daha kabul edilebilirdir. Güven duygusu ile mükellefler üzerine düşen yükümlülükleri dürüst bir şekilde yerine getirmektedir.

3.9.3. Vergilemede Genellik İlkesi

Kamusal ihtiyaçların karşılanması amacıyla sunulan mal ve hizmetler herkes tarafından kullanıldığı için katlanılan maliyetlere de fark gözetmeden herkes katlanmalıdır. Bu durum verginin genellik ilkesinin göstergesidir. Diğer ifadeyle genellik ilkesi, toplumdaki bireyleri zor duruma sokmayarak elde ettikleri servet ve harcamalar üzerinden vergilendirilmesidir. Yani toplumda mali gücü olan herkesin ayırım yapılmadan üzerine düşen vergi yükünü ödemekle yükümlü olmasıdır (Üstün, 2003: 256).

Vergideki uygulanan istisna ve muafiyetler kanunlara uygun şekilde olmalıdır. Yetkililerin hileye başvurarak yasalarca belirlenmiş olan vergi oranından yükümlü olan bazı mükelleflere ayrıcalık tanıyarak verginin dışında bırakılması sonucunda yolsuzluk ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla sorumluların üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmesi gerekmektedir (Tekbaş, 2012: 151-152).

3.9.4. Vergilerin Kanunilik İlkesi

Geçmişte insanların vergilemeye karşı keyfi davranması sonucunda vergide kanunilik ilkesine gerek duyulmuştur. Çünkü eğer herkese sınırsız yetkiler sağlanırsa toplumda düzen bozulur. Bu nedenle vergide kanunilik ilkesi belirli yasalara uygun

olarak konulmuş kurallar bütünüdür. Bireyler bu kurallara aykırı hareket ederek kendi özel çıkarlarını düşündükleri için yolsuzluğa başvurmaktadırlar. Dolayısıyla söz konusu duruma olanak tanıyan mükellefe hukuka uygun bir şekilde vergide kanunilik ilkesi gereği ceza verilmektedir (Hakeri, 2007: 45). Bireylere kanunda belirtilen oranlarda uygulanan ceza haksız saldırıları, isteğe bağlı uygulamaları kısıtlamaktadır.

3.10.VERGİ AHLAKI VE VERGİ BİLİNCİNİN OLUŞMASI

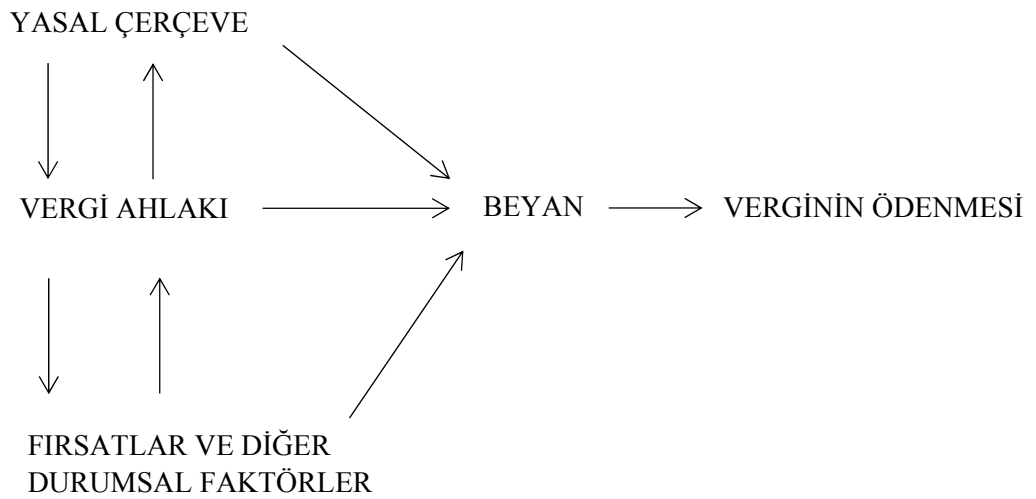
Kamusal ihtiyaçların giderilmesinde verginin öneminden söz edilmişti, bu nedenle mükellefin üzerine düşen vergi ödev ve sorumluluklarını dürüst bir şekilde idrak ederek yerine getirmesi gerekmektedir. Tanımdan yola çıkarak vergide kayıp ve kaçakçılık ile vergi bilinci arasında ters yönlü bir ilişkiden bahsedilebilir. Vergi bilinci azaldıkça kayıp ve kaçakçılık artmaktadır. Tam tersi durumda vergi bilincinin artması ise kayıp ve kaçakçılığı azaltabilmektedir. Buna paralel olarak da vergilemede adalet artmaktadır (Savitri ve Musfialdy, 2015: 682-687).

Vergi ahlakı ise; bireylerin vergi verme konusunda duyarlılık göstermeleri vergi kaçırma imkânları varsa bile böyle bir duruma girişmemeleri, devlete olan sadakatleri, eğitim seviyesi gibi faktörler vergi ahlakının iyi olduğunu göstermektedir (Shmölders, 1976: 106-107). Söz konusu olaylardan yola çıkarak vergide bilinç ve ahlakının düzgün işlemesi demek yolsuzluğu en fazla etkileyen unsurlardan olan vergi kayıp ve kaçakçılığının da kontrol altına alınması olarak ifade edilmektedir.

Vergi kaçırma, kişilerin eşitsizlikle mücadeleye karşı verdiği tepkiyi göstermektedir. Devlet vergi kaçakçılığına yardım eden ahlaki nedenleri azaltmalıdır buna paralel de vergi ahlakı artış gösterecektir. Literatürdeki çalışmalar göstermektedir ki, çıkarıcı politikacıların yolsuzluk yapması, adil bir vergi işleyişinin olmaması, vergi oranlarının da yüksek olması durumunda vergi kaçakçılığı kaçınılmaz olup toplumda vergi kaçırmanın haklı algılandığı sonucuna varılmaktadır (Yurdakul, 2013: 57). Eğer bir toplumda güvensizlik çok fazla ise, vergi idarelerinin yolsuzluğu toplumsal açıdan daha iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Çünkü söz konusu güvensizlik durumunda mali yolsuzluğa sebep olan durumlar ortaya çıkmaktadır. Böylelikle bireylerin vergi ödemeye istekleri azalırken öte yandan vergi dairesine olan güven zedelenmektedir. Bu bağlamda bireylerin vergi kanunlarına uymama problemi baş gösterecektir. Dolayısıyla diğer yasaları da ihlal etmeye başlayacaklardır (Fjeldstad ve Tungodden, 2001: 9).

Aşağıda şekil 2’de 1978 yılında bu konudaki ilk çalışmalardan olan vergi ahlakı ile ilgili Song ve Yarbrough tarafından basit vergi uyumu açıklaması yapılmıştır. Şekle göre vergi ahlakını birçok faktörün etkilediği görülmektedir. Buna göre bireylerin vergiyi ödeme isteği(uyumu), vergi ahlakı üzerinde oldukça önemlidir.

Song ve Yarbrough’un modeline göre; vergi beyanı sonucunda verginin ödenmesi üç faktöre bağlıdır. Bu faktörlerden ilki yasal çerçeve (yasaların meşruluğu, sürecin etkinliği ve vatandaşların yükümlü olduğu yasal sorumlulukları anlamaları ve ona göre davranmaları), ikincisi vergi ahlakı ve üçüncüsü ise fırsatlar ve diğer durumsal faktörlerdir. Vergiye uyumu etkileyen söz konusu durumsal faktörler gelir düzeyi, işsizlik oranı, vergi oranı ve vergi idaresinin etkin işleyişi olarak ifade edilmektedir (Song ve Yarbrough, 1978: 444).



Şekil 2: Song ve Yarbrough’un Basit Vergi Uyumu Davranış Modeli

Kaynak: Song ve Yarbrough, 1978, 444

Bireylere verginin aslında kamu hizmetlerinin giderilmesi için yapıldığı, verginin mükelleflerce ödenmediği durumda kamu harcamalarının enflasyonist ortama zemin hazırlayan borçlanma ile telafi edileceği neticede de söz konusu olayın ilerde tekrar bireylere mal olduğunun anlatılması gerekmektedir (Işık ve Acar, 2003: 122). Bu nedenle toplumda yaşayan bireylerin iyi eğitilmesinin yanında verginin öneminden bahseden kitaplara yer verilmeli ve gerekirse müfredata eklenmesi gerekmektedir.

3.11.VERGİ AFFININ UYGULANMASI

Vergi affı, mükellefin ödemesi gereken faiz ve cezaları yerine getiremeyerek devletin tek taraflı olarak alacağından vazgeçmesi/affedilmesi olarak ifade edilmektedir (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2017: 117). Vergi affı ile ilgili olumlu ve olumsuz görüşler ileri sürülmüştür.

Vergi affı ile ilgili olumlu görüşler (Kargı, 2011: 105-106; Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 138.).

-Vergi affı, vergi yargı organlarının ve vergi idarelerinin iş ile ilgili yükümlülüklerini hafifletmektedir.

- Kamu gelirleri bazı durumlarda kamu harcamalarını karşılayamamaktadır. Söz konusu durumda kısa vadede çözüm olan acil bir gelir olarak başvurulmaktadır.

- Bilinçli ya da bilinçsiz vergiyi ödemeyen bireylerin psikolojik olarak rahatlamasına imkân tanımaktadır

-Olağanüstü durumlarda meydana gelen bunalımdan çıkabilmek için vergi affına başvurulması gerekmektedir.

-Vergi denetiminde olan eksiklikler ve vergi kaçakçılığını azaltmak amacıyla vergi affının çıkarılmaktadır.

-Vergi affı, mükellefin vergiye uyumunu artırmaktadır.

Vergi affı ile ilgili olumsuz görüşler (Alm, 1998: 4; Yurdadoğ ve Karadağ, 2017: 156).

-Mükellefin sürekli vergi affı çıkma düşüncesine kapılması dürüst davranmayarak planlı bir şekilde vergi ödemesini engellemektedir.

-Uzun vadede vergi gelirleri üzerinde olumsuz etkiye sahiptir

-Vergilemede adalet ve eşitlik öğelerini zedelemektedir.

-Vergi affının daimî tekrarlanması mükellefi vergi kaçakçılığına özendirilmektedir.

-Vergisini zamanında ödeyen mükellef kendisine haksız davranıldığını düşüncesine kapılması durumunda dürüst olmayan mükellef gibi davranmasına

yönelebilmektedir. Dolayısıyla vergisini ödemeyen bireyleri ödüllendirmeleri fikri vergiye uyumu azaltmaktadır.

- Mükellef bunu fırsat bilerek gelirini gizlemektedir

-Vergi afları düzenleme olmadan ve altyapı oluşturulmadan yürürlüğe girdiği için vergisini ödeyen mükellef kayıtdışı ekonomiye zemin hazırlayarak mükellef verginin işleyişine zarar vermektedir.

Dolayısıyla Türkiye de sıkça vergi affı uygulanmasına rağmen yukarıda sıraladığımız olumsuz görüşler sonucunda mali yolsuzluk artmaktadır. Mali yolsuzluğun azalabilmesi için; kısa vadede vergi affı çıkarılmalı, tek seferlik olmalı, mükellefler söz konusu durumu öngörmemeli, mükellef bu konuda temelden eğitilmeli, vergi affındaki karışıklıkların giderilmesi, vergi affına karşı vergi bilinci oluşturmak gibi önlemlerin alınması gerekmektedir.

3.12.VERGİ KÜLTÜRÜ'NÜN UYGULANMASI

Yolsuzluğu belirleyen bir diğer unsur olan vergi kültürü; vergi gelirlerinin artmasını hedefleyen, vergiye uyumu artıran bir yapıya sahiptir ve bireyin vergiyi ödeme biçimindeki algısı üzerinde önem taşımaktadır. Aynı zamanda bir ülkenin ekonomisini, tarihini de kapsamaktadır. Vergi sistemiyle bağlantılı olan bütün resmi ve gayri resmi müesseselerin tarihsel olarak etkileşim içindeki bağlarını ve o ülkenin kültürünü içeren vergi kültürü, vergi üzerindeki sorumluluklarının yerine getirilebilmesi için o ülkedeki aktörlerde görev duygusu, adalet ve dürüstlük gibi görüşlerin gelişmiş olması gerekmektedir (Nerre, 2008: 154-155).

Vergi kültürü, bir ülkenin gelişmişlik düzeyi, eğitim seviyesinin nasıl olduğu, vergi ödev ve sorumluluklarda mükellefin üzerine düşen yükümlülüklerindeki bilinci gibi faktörler dikkate alınarak vergi kültür endeksi hesaplanmıştır (Sinkunene, 2009: 20). Vergi kültür endeksinde ülkenin istihdam düzeyi, kişi başına GSMH, Gini katsayısı, eğitim harcamaları, regülasyon kalite endeksi, vergi gelirleri, yolsuzluk endeksi, demokrasi endeksi, iş yapma endeksi verileri baz alınmaktadır (Sinkunene, 2009: 20). Yolsuzluk endeksinin hesaplanmasında bu gibi faktörler göz önüne alınarak hesaplandığında bir ülkede bu faktörler ne kadar olumlu sonuç verirse yolsuzluk endeksi de o ölçüde iyi sonuç verecektir. Bu bağlamda ülkeler hem yolsuzlukta hem de yolsuzluk endeksinde ön sıralarda yer almaktadır.

SONUÇ

Tarih boyunca tüm toplumların karşılaştığı ve halende devam etmekte olan yolsuzluk olgusu devlette ve toplumda derin yaralar bırakmaktadır. Her ne kadar ülkeden ülkeye yaşanan yolsuzluklar farklı olduğundan farklı perspektiflerden ele alınsa da genel hatlarıyla devletin bireylere sunduğu kamu hizmetinden özel menfaat sağlanarak kamu gücünün suiistimal edilmesi ve kötüye kullanılması olarak ifade edilmektedir.

Yolsuzluk maddi-manevi birçok şekilde karşımıza çıkmaktadır. Yani bir tek nedenle anlatmak doğru olmadığından, kendi içinde fazlaca çeşitleri bulunmaktadır. Bu nedenle ayrı ayrı yolsuzluğa nelerin sebep olduğunu ortaya koyup aralarında ki ilişkiyi göstermek gerekmektedir. Öncelikle yolsuzluğa neden olan faktörlerin başında eğitim yetersizliği gelmektedir. Devletin bu konuda toplumun dikkatini çekecek gerekli politikaları izlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde bilinçli bir şekilde oluşan eğitime çözüm bulunmaması beraberinde ahlaki değerlerin eksikliği, kamu hizmetlerin müsrifçe kullanılması gibi etik dışı davranışlar vatandaşlarda yeterli bilincin oluşmamasına sebebiyet vermektedir.

Türkiye’de yolsuzluk büyük bir problem haline gelmiştir. Bu problemle başa çıkmak için çeşitli çözüm önerileri mevcuttur. Yolsuzluğu tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir. Fakat minimum düzeye çekmek mümkündür. İlk başta soruna odaklanmak gerekir ki en çok hangi alanlarda görülüyor? Ve kimler daha çok yolsuzluğa yöneliyor? gibi soruların cevabını bulmak çözüme yaklaştırmaktadır.

Genel hatlarıyla problemler şu şekildedir;

- Nüfusun hızla artması, hızlı kentleşme, eğitimin eksik olması ve devletin sunduğu kamu hizmetlerinin bireylere sanki bir lütufmuş gibi benimsetilmesi
- İşsizlik, enflasyon, kayıtdışı ekonomi, devletin ekonomideki rolü, kamuda çalışan bireylerin ücretlerindeki düşüklük
- Hesap verme, saydamlık ilkesi, kamuda denetim mekanizması ve kamu da işe almada yaşanan problemler
- Vergi kaçakçılığı, vergi mevzuatı ve vergide kayıtdışı ekonomi bu problemler arasındadır.

Mali yolsuzluğun azaltılması için çözüm yolları;

- Eğitim seviyesin yüksek olduğu ülkelerde yolsuzluk az görülürken, eğitimin düşük olduğu ülkelerde yolsuzluk fazla görülmektedir. O halde hemşeriye

kayıрма, akraba, birbiriyle sıkı bağlar gibi etik dışı davranışlar değil, dürüst, yetenekli eğitimli bireylerin kamu da çalışmasına fırsat tanınmasını sağlamak. Diğer bir husus, nüfus yoğunluğunun olduğu yerler kontrol altına alınmalı ve gerekli tedbirler alınmalıdır.

-Gerek kamuda gerekse de özel sektörde olsun herkes emeğinin karşılığını almak ister. Bireyler ne kadar çok çalıştığının karşılığını alırlarsa o denli daha tatminkâr ve çalışmaya hevesli olurlar. Bu nedenle kamuda çalışan bireylerin ücretlerinin düşük olmaması bireylerin yolsuzluğa yönelmemesi için önem arz etmektedir.

-Tekelci bir yapının varlığı ekonomiyi olumsuz etkileyeceğinden devletin etkin ve verimli bir şekilde bu alanda düzenlemeler yapması gerekmektedir. Ayrıca enflasyonun sürekli artması üretici ve tüketiciyi olumsuz etkilemektedir. Bu denli ekonomik işleyişi bozan durumlara gerektiği zaman müdahale edilmelidir.

-Kamuda çalışan bireylerin etkin ve verimli performans gösterebilmeleri için denetim mekanizmasının güçlü olması gerekmektedir. Aynı zamanda kişilere verilen görevlerin zamanında yapılıp yapılmadığını kontrol etmek için hesap verilebilirlik ve saydamlık ilkeleri de önemle uygulanması gerekmektedir.

-Vergi mevzuatı sade, anlaşılır, herkes kolay bir şekilde anlamıyor ve sık sık değişikliğe gitme gereksinimi duyuluyorsa, ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarını karşılamıyorsa bu tür vergi mevzuatı karışıklığı vergi kaçakçılığını kaçınılmaz kılmaktadır. Söz konusu durumda yeterli derecede cezaların verilmesi vergi kaçırmaya yönelenlerin heveslerini kırabilmektedir ve devlet tarafından yapılan başka müdahaleler yolsuzluğu azaltabilmektedir.

-Vergi mevzuatının çok iyi olması vergide kayıtdışı ekonomi için yeterli olmamaktadır. Bireylerde vergi ahlakı ve bilinci oluşturulmalıdır. Çünkü mükellef verginin zorla alınma fikrini ceza olarak hissetmemelidir. Verginin mantığını anlayarak görevini yerine getirmektedir.

Mali yolsuzluğun azaltılması için tek başına bir politika yeterli değildir. Hepsinin bir bütün olması gerekmektedir. Hem vergi mevzuatının sade, anlaşılır, kolay olması gerekmekte hem de vergi bilinci ve ahlakı oluşturulmalıdır. Ayrıca hesap verilebilirlik, saydamlık ilkesi, eğitim, denetim mekanizması gibi işlevlerde olmalıdır.

Çalışma da yolsuzluk endeksi verileri kullanılarak Türkiye ve bu alanda en başarılı 10 ülke arasında kıyaslamalar yapılmıştır. Dikkat edilmesi gereken husus yolsuzluk endeksini hesaplamak oldukça güç olduğudur. Çünkü birçok faktör devreye girerek hesaplanmaktadır. Bunlar; kişilerin eğitim düzeyi, meslekleri, kültürel seviyeleri, nüfus, ekonomik yapı ve coğrafi konum vb. faktörlerdir. Yolsuzluğun ölçümünde güvenilirlik, kesinlik, geçerlilik ve doğruluk çok önemlidir. Bu nedenle Uluslararası Şeffaflık Örgütü gibi kurumsal ve saydam küresel bir sivil toplum kuruluşu yönetmektedir. Buna göre Türkiye’de yolsuzlukla mücadelede MASAK(Mali Suçları Araştırma Komisyonu) adı altında ki kuruluş 1997 yılından itibaren faaliyet göstermektedir. Danimarka’da yolsuzluğun kontrol altına alınması için Kamu Savcılık Bünyesinde kurulan “Önemli Ekonomik Suçlarla İlgili Kamu Savcılığı Ofisi” kurulmuştur. Singapur’da ise 1952 yılında kurulan Yolsuzluk Olaylarını Araştırma Ofisidir. Yeni Zelanda’da milli gelir, ekonomik özgürlüğün baskın olması Finlandiya’da toplum modelinin yüksek olması, gelişmişlik düzeyi, endüstrileşme, kültürel ve demokrat olması, toplumsal adaletsizliğin ve dışlanmanın az olması sayesinde yolsuzluk seviyesi de az olmaktadır. Genel olarak; gelişmiş ülkelerin eğitim düzeyi, kişi başına düşen milli gelirin yüksek olması, şeffaf bir yönetim şekli, vergi kültürü ’nün yüksek olması, yargı bağımsızlığının tam olması gibi faktörler yolsuzluğu minimuma indirmektedir. Ancak Türkiye’de eğitim düzeyinin düşüklüğü, vergide kayıp ve kaçakçılığın fazla olması, vergi mevzuatının karışık olması, kamuda denetim yetersizliği vb. durumlarından dolayı 2021 yılında 180 ülke arasında 96. sırada yer alarak yolsuzluk seviyesinin yüksek olduğu ülke olarak dikkat çekmektedir.

Son olarak da mali yolsuzluk ile mücadele kapsamına giren vergilerden ayrıntılı olarak bahsetmek gerekirse vergilerin devletin hazinesi için önemli bir gelir kaynağı olduğundan söz edilmiştir. Buna göre vergi sisteminin sade olması ve vergi tabanın geniş olması yolsuzlukla mücadelede son derece önemlidir.

Devlet’in gelir sağlamak amacıyla vergi oranlarını yüksek tutması sonucunda bireyler vergide kayıp ve kaçakçılığa başvurarak yolsuzluk yapmaktadırlar. Çünkü mükellefler kendilerinin mali sömürüye maruz kaldıkları düşüncesine girmektedirler. O yüzden vergi oranları mükellefleri zora sokmayacak şekilde olmalıdır. Ayrıca vergi türlerinden olan dolaylı ve dolaysız vergilerde yolsuzluğu etkilemektedir. Dolaylı vergilerin aksine dolaysız vergilerde beyan esası olduğundan vergi idaresi ve mükellefler sürekli karşılaştıkları için yolsuzluk bu alanda daha baskındır.

Vergi oranlarının birden fazla kullanılması ve bunlar üzerinden uygulanan vergi muafiyet ve istisnalar vergi sisteminde karışıklığa neden olabilmekte ve mükelleflerin vergi mevzuatını anlamasını zorlaştırabilmektedir. Bu yüzden gerektiğinden fazla müdahale edilmemelidir. Uygulanan muafiyet ve istisnalar dikey ve yatay adaletsizliği etkiliyorsa bunlara sınırlamalar getirilerek yolsuzluk azaltılmalıdır.

Yolsuzluğu etkileyen diğer bir husus vergi düzeninin şeffaf olmamasıdır. Yasaları anlamak güç ve karmaşık ise mükellef bunu anlamak için vergi idarelerinin desteğine ihtiyaç duymakta ve vergi idareleriyle daha sık karşı karşıya kalmaları yolsuzluğa sebebiyet vermektedir. Bu nedenle vergi mevzuatı mükelleflerin anlayabileceği seviyede sade ve anlaşılır olmalıdır.

Mali yolsuzlukla mücadelede etkili olan bir diğer değişken; vergi ile ilgili sorumluluğunu yerine getirmeyen mükellefe vergi cezaları uygulamak ancak vergi cezalarının gereğinden fazla olması mükellefin vergiye uyumunu daha da düşürebilir. Bu nedenle vergi cezalarının hak ve adalete uygun bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Öte yandan mükellefleri vergi denetimleri konusunda bilinçlendirip vergiye uyumunu sağlamak, mükellefin bildirdiği beyannamenin doğruluğunu kontrol etmek ve eğer beyanname yanlış verilmişse mükellefe yaptırım uygulamak, vergi idaresi içerisindeki reformların değişime ayak uydurması gerekmektedir.

Vergilemede adalet, eşitlik, genellik ve kanunilik ilkesi de yolsuzlukla mücadelede önemli hususlardandır. Bu bağlamda verginin ödeme gücüne göre alınması, herkesin vergi ödemekle yükümlü olması, kişilerde keyfi yetkilerin önüne geçilerek kanunlarla belirlenen kurallara göre hareket etmeleri sağlanmalıdır.

Mücadelede diğer önemli faktörler ise mükelleflerin psikolojik olarak rahatlaması için ve vergiye uyumunun artırılması için bazı dönemlerde ya da tek seferlik vergi affı çıkarılmalı ama sürekli olmamalı yani mükellef bunu fırsat bilmemelidir. Diğer yandan vergi gelirlerin artmasını hedefleyen ve bireylerin vergi algısı üzerinde etkiye sahip olan vergi kültürü de önem arz etmektedir.

Küreselleşme ile beraber gittikçe artan yolsuzlukla mücadelede yalnızca devlet müdahalesi yetersizdir. Toplum, yasama, yürütme ve yargı organları, medya, sivil toplum kuruluşları vb. iç içe olması gerekmektedir. Zira medya aracılığıyla kamuoyuna gidilen bilginin şeffaf olup olamaması son derece önemlidir. Topluma düzgün şekilde yön verilmeli ve devlet ile vatandaşlar birbirine güvenmeli, kanunlar

açık ve net bir şekilde bireylerin anlayacağı şekilde olmalı ancak ve ancak bu şekilde mali yolsuzlukla mücadele başarıya kavuşmaktadır.



KAYNAKÇA

Acar, M., Işık, N. (2003). Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:21, 117-136.

Ackerman, S, R. (1997). *The Political Economy of Corruption*, Ed. K. A. Elliot, *Corruption and the Global Economy*, Istitute for International Economics, Washington DC.

Ackerman, S.R. (1999). A Grand Corruption and The Ethics of Global Business, *Program for Studies in Law, Economics and Public Policy*, Working Paper, No.221, Yale School, October

Adaman, F., Çarkoğlu, A., ve Şenatalar, B. (2001). *Hane Halkı Gözünden Türkiye 'de Yolsuzluğun Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Öneriler*, İstanbul: TESEV Yayınları, No.24.

Ağca, İ. K. (2008). Eleştirel Bir Yaklaşımla Uluslararası Örgütlerin Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri, *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Ankara.

Akalan, A, R. (2006). Türk Kamu Hizmetinde İyi Yönetim Ve Yolsuzlukla Mücadele, *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.

Akbulut, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 50-51, 3-15.

Akçay, S. (2000). Gelişmekte Olan Ülkelerde Yolsuzluğun Ekonomik Nedenleri ve Etkileri. *Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. 2(1), 109-125.

Akdede, S, H. (2006). Corruption and Tax Evasion, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt: 7(2), 141-149.

Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Sayı: 2, 98-104.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (14. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, U. (2020). Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt.9, Sayı.4, 2249-2262.

Akgül, G. (1998). Kurumlar Vergisindeki İstisna Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumlar Vergi Yükü Üzerine Etkileri, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Akgül, B. (2004). Yozlaşmanın Ekonomik ve Toplumsal Boyutlarının Zaman, Mekan ve Etiksel Açından Analizi. *CBÜ SBE Dergisi*, 2(2), 1-16.

Aktan, C, C. (1992). *Politik Yozlaşma ve Kleptokrasi (1980-1990 Türkiye Deneyimi)*, İstanbul: Afa Yayıncılık.

Aktan, C, C. (1997). *Anayasal İktisat*, İstanbul: İz Yayıncılık.

Aktan, C. (2001). *Siyasal Ahlak ve Siyasal Yozlaşma, Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*, Ankara: Hak-İş Yayınları.

Aközer, M. (2003). Kamuoyu Gözüyle Kamuda Yolsuzluk. *Görüş Dergisi*. Aralık, 14-22.

Allingham, M. G., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal Of Public Economics*, 1, 323-338.

Alm, J. (1998). Tax Policy Analysis":The Introduction of a Russian Tax Amnesty, *International Studies Program Working Paper*, 98(6), 2-9.

Alm J., Torgler B. (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246.

Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 12(3), 227-252.

Asher, M. G., (2001). *Design of tax systems and corruption. Conference on Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences*, Singapore, Konrad Adenauer Stiftung and the Institute of International Affairs, 1-9.

Aydoğan, N., Akpınar, Ö. (2016). Sigorta Sektöründe Kara Para Aklama: FATH Raporları ve Aklama Tipolojileri, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 38(1), 31-55.

Babüroğlu, O. Hatiboğlu, N. (1997). Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği, *Yayın No: TÜSİAD-T/97-206, 975-7249-29-7, ISBN: İstanbul. 11-16.*

Bağdigen, M. Dökmen, G. (2006). Yolsuzluğun Kamu Gelir Ve Giderleri Üzerine Etkisi, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(3), 53-69.

Bakırtaş, D. (2012). Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği, *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 19(2), 87-98.

- Bakkal, H. Kasımoğlu, A. (2015). Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(599), 37-51.
- Ballı, K. (2004). Yolsuzlukla Mücadelede Bağımsız (Özerk) Kamu Kuruluşları ve Hong Kong ICAC Örneği, *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 54-66.
- Başel, H. (2007). Türkiye’de Nüfus Hareketlerinin ve İç Göçün Nedenleri. *Sosyal Siyaset Dergisi*. Sayı:53, 515-542.
- Başkanlığı, G. İ. (2009). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010)*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Bayar, G. (2007). Türkiye’de Yolsuzluğun Nedenleri-Ekonometrik Bir İnceleme, *Discussion Paper*, No. 2007/3, Ankara: Turkish Economic Association,
- Benk, S. Karakurt, B. (2010). Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları, *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 1(4), 133-148.
- Beşel, F. (2014). Yolsuzluk Endeksleri Çerçevesinde Türkiye’nin Durumu. *Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırma Endeksi (PESA ANALİZ)*, 1-6.
- Bilici, N. (1997). Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 58, 117-125.
- Boratav K. (1976). 100 Soruda Gelir Dağılımı, Gerçek Yayınevi, 1976.
- Bueno, N.(2017). Swiss Multinational Enterprises and Transnational Corruption: Management Matters, *Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts*, Sayı 2, 199-209.
- Cingi, S. Tosun, U. Güran, C. (2002). *Yolsuzluk ve Etkin Devlet*. 1. baskı. Ankara: Ankara Ticaret Odası: Ümit Yayıncılık
- Çakır M. (2014). *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 16 (Özel Sayı I), 18-24.
- Cüceloğlu, D. 2018. İnsan ve Davranışı/Psikolojinin Temel Kavramları. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213-228.
- Çelen, M. (2007). *Yolsuzluk Ekonomisi: Kamusal Bir Kötülük Olarak Yolsuzluğun Ekonomik Analizi*, İSMMMO Yayın No:77, İstanbul: Tor Ofset, ISBN 978- 975-555-104-3.
- Çomaklı Ş, E. Turan D. (2016). *Kamu Harcama Hukuku*, Ankara: Polis Akademisi Yayınları.

Das-Gupta, A. Engelschalk, M. Mayville, W. (1999), “An Anticorruption Strategy for Revenue Administration”, The World Bank PREM Notes, No. 33.

Demir, Z. (2020). Yolsuzlukla Mücadele Çalışmalarında Örnek Ülke Uygulamalarının Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(1), 153-183.

Didinmez, İ. (2021). Yoksulluk ile Mücadelede Vergi Politikalarının Rolü, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(2), 292-312.

Ditlev-Simonsen, C. (2022). A Guide to Sustainable Corporate Responsibility, Hukuk ve Yönetim Bölümü, BI Norveç İşletme Okulu, Oslo, Norveç.

Doğan, Ö. İ. (2020). Vergi Kültürünün Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye ve Danimarka, İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi, 12(2), 175-188.

Dursunoğlu, İ. Boyalı, H. Gündoğdu, S. (2021). Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) İmajına Yönelik Bir Araştırma, Cilt 7, Sayı 14, 67 – 94.

EALE. (2002). <http://eale2002.phs.uoa.gr/papers/Eide.doc>, 22.08.2021’de alınmıştır.

Edizdoğan, N. (1982). *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Uludağ Üni. Yayınları, No;3-025-0073, 4-5.

Edizdoğan, N. Çelikkaya, A. Taş, M. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları.

Edling, H. (2007). Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>, 17.12.2021 Tarihinde alınmıştır.

Elliot, K, A, (1997). Corruption as an International Policy Problem: Overview and Recommendations (Editors), Elliot, Kimberly A, *Corruption and the Global Economy*. Institute For International Economics, Washington, DC, pp.182).

Erling, E. (2002). Tax Evasion with Rank Dependent Expected Utility, *Paper Submitted for Presentation to the 19th Annual Conference of the European Association of Law and Economics*, Athens, September, 19-21.

Ervardar, F. (1972). Niçin ve Nasıl Bir Vergi Reformu Gereklidir? *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Yirmiikinci Seri, İstanbul, 128-142.

Evans, C. (2003). Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs. *eJournal of Tax Research*, 1(1), 64-92.

Fikir, H. (2010). Türkiye’ de Kamu Harcamaları ve İktisadi Büyüme Üzerine Etkisi. *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.*

Fjeldstad, O. H. Tungodden, B. (2001). Fiscal corruption: A vice or a virtue?, Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, CMI WP, 13, 1-13.

Flatters, F. Macleod, W, B. (1995). Administrative Corruption and Taxation, *International Tax and Public Finance*, No: 2, 397-417.

Gedikli, A. (2011). Kamu Hizmetlerinin Yönetimi Sürecinde Yolsuzluğun Derinleştiği Ekonomik Büyüme ve Yolsuzluk Sorunu Üzerine Bir Değerlendirme. *Öneri Dergisi*. 9(36), 169-188.

Giray, F. (2010). Yolsuzlukla Mücadelede e-Devlet ve Türkiye deki Durum, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 13(13), 154-178.

Giray, F.(2005). Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri, *I.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:32, 112-137.

Gökbunar A, R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı:4, 1-23.

Gökmen, N. Güleç, H.A. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır? *Vergi Dünyası*, Sayı:238, 35-42.

Güler, H. Toparlak E. (2018). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 11(1), 209-220.

Gümüşay, S. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 129, 119-149.

Günay, H.F. Altun, N. (2019). Küresel Ölçekte Önerilen Vergilerin Mali ve Sosyal Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), 84-96.

Güner, N, E. (2010). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Mali Saydamlık ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Değerlendirilmesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi,

Hakeri, H. (2007). *Ceza Hukuku*, 5.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Harrison, L. Huntington S. (2007). *Culture Matters: How Values Shape Human Progress*, London: Basic Books Press.

Hasanoğlu, M. Aliyev, Z. (2007). *Yönetimde Yolsuzluk ve Mücadele Stratejileri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Hepaktan, C.E. Çınar, S.(2011). OECD Ülkeleri Vergi Sistemi Esnekliğinin Panel Eşbütünlüme Testleri İle Analizi. *Celal Bayar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 133-150.

Işık, A. H. Yıldız, H. Gürdal, T. Altun, N. Karaca, N. Aygen, F. Peran, T. (2004), *Kamu Maliyesi*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.

Işık, A.(2014). *Kamu Maliyesi*, 3.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım,

Jeff, H. Anwar, S. (2000). Anti Corruption Policies and Programmes: A Framework for Evaluation”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No: 2501.

Jhonson, S. Kaufmann D. Lobaton, P. Z. (1999). Corruption, Public Finances, and The Unofficial Economy, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No. 2169.

Karaca, C. (2014). *Türkiye’de Makroekonomik Sorunlar ve Maliye Politikası Çözümleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Karakaş, M. (2005). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 10(2), 291-305.

Karakaş, M. Çak, M. (2007). Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Kuruluşların Rolü. *Maliye Dergisi*, Sayı:53, 74-101.

Kargı, V. (2011). Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 105-106.

Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(4), 9-28.

Karkacier, A. Güven A. ve Aslan E. (2017). Şeffaf Yönetim Anlayışı İçerisinde Denetimin Rolü. *13. Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildirgeleri*. Ağustos: 539-548.

Keskin, E. Özcan, P.M. (2021). Vergi Affı Uygulamaları: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme, *International Journal of Public*, 6(1), 137–158.

Khan, M, A. (2006). Yolsuzlukla Mücadelede Denetimin Rolü, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:72, 85-116.

Kırbaş, S. (2012). *Türkiye De Kayıtdışı Ekonomi, Yolsuzluk Siyasetin Finansmanı*. Ankara: Phoenix Kitabevi.

Klitgaard, R. (1998). International Cooperation Against. *Finance & Development*, 35(1).

Klitgaard, R. (1988). *Controlling Corruption*, University of California Press: England.

Koçak, O. Kavi, E. Es, M. (2017). Bilgi Toplumu Perspektifinde Refah Devleti: Finlandiya Modeli, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(13), 48-75.

Koçdemir, M. Yılmaz, H.H. (2020). Kamu Mali Yönetiminde Bütçe Saydamlığı ve Yolsuzluk İlişkisi: Açık Bütçe Endeksi ve Yolsuzluk Algılama Endeksi Üzerinden Bir Analiz. *Sayıştay Dergisi*, 33(118), 71-99.

Kolstad, I. Wiig, A. (2009). Is Transparency the Key to Reducing Corruption in Resource-Rich Countries?. *World Development*, 37(3), 521-532.

Konu, A, Ata, A, (2016). Yolsuzluk ve Ekonomik Özgürlük İlişkisi: AB Ülkeleri Üzerine Yatay Kesit Analizi” *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 195-207.

Kopits, G. And Craig, J. (1998), *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper No. 158 (Washington: International Monetary Fund).

Kukutschka, R.M.B. (2021), "Global Corruption Barometer European Union. 2021 Citizens' views and Experiences of Corruption", Transparency International:Berlin.

Kurtzman, J., Yago, G., (2008), “Opacity Index 2007- 2008: Measuring Global Business Risk”, Milken Institute, <http://www.milkeninstitute.org/pdf/2008Opacityindex.pdf> , Erişim Tarihi: 12.08.2022

Kuştepli, Y.(2004). Türkiye’de Genel Gelir Dağılımının Analizi ve İyileştirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(4), 143-160.

Lauwerys, J. .A. Varış, F. Neff, K.(1979).Mukayeseli Eğitim. A.Ü. Eğitim Fakültesi. Ankara, 228.

Linde, J. Erlingsson, Q. G.(2013). The Eroding Effect of Corruption on System Support in Sweden. *In Governance*, 264, 585–603.

Mann, A. J. Smith, R. (1988). Tax Attitudes and Tax Evasion in Puerto Rico: A Survey of Upper Income Professionals. *Journal of Economic Development*, 13(1), 121–141.

MASAK (2022). <https://masak.hmb.gov.tr/misyon-vizyon>, 22.12.2022’de alınmıştır.

Mauro, P. (1995). Corruption and growth. *The quarterly journal of economics*, *The Quarterly Journal of Economics*, 110(3), 681-712.

Mauro, P. (1997). *Why worry about corruption?* (Vol. 6). International Monetary Fund.

Maviş, V. (2015). Dolandırıcılık Suçunun İhlaline İlişkin Sorunlar, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(Özel Sayı), s.597-626.

Mookherjee, Dilip (1997). Incentive Reforms in Developing Country Bureaucracies: Lessons From Tax Administration,” Annual World Bank Conference in Development Economics 1997, Boris Pleskovic and Joseph Stiglitz (Editors), the World Bank, Washington D.C.

Nerre, B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. *Economic Analysis&Policy*, 38(1), 153-167.

Neumark, F. (1949), *Devlet daire ve müesseselerinde rasyonel çalışma esasları hakkında rapor*, Ankara: Başbakanlık Devlet Matbaası.

Nelen, H. (2013). Corruption Dutch Style, İçinde “Organized Crime, Corruption and Crime Prevention.”, (Editors: Canappele, S, Calderoni, F), Springer:New York, 159-167.

Oktar S. (2003). Yolsuzluk Ekonomisi, *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 18(1), 13-27.

Gediz Oral, B. (2011). Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri Türk Vergi Sistemi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:16, 403-431.

Gediz Oral, B. Sayın, F.(2009). Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi. *Celal Bayar Üniversitesi*, Sayı: 52, 142-176.

Organ, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar Çözüm Önerileri. Ankara: Gazi Kitabevi.

Öcal, F, M. (2001). Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun ve Cezasının İncelenmesi, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Pınar, A. Çubukçu, D.Ö. (2008). *Yolsuzluk Ekonomisi ve Yolsuzlukla Mücadele*, Önder İ. Karakaş M. Çak M.(Editörler), Ankara: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği.

Özbilen, Ş. (1999). Hükümetlere Yönelik Yolsuzlukla Mücadele Önerisi, *Finans Dünyası*, Ağustos Sayısı, 93-101.

Özçelik, Ö. Yaşar, E. ve Önder H. (2006). Kapitalizm Ahlakı ve Kronizm. S. Aydın, (Editörler), *Yolsuzluk*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Özsemerci, K. (2002). Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, TODAİE*, Ankara.

Özsemerci K. (2003). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları Ve Çözüm Önerileri*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 27, Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Özsemerci, K. (2003). Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması, Mayıs 2003 tarihinde Tahran'da yapılan III ECOSAI Seminerinde sunulan "T. C. Sayıştay Ulusal Tebliği'nin Türkçe çevirisi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 49, 129-138.

Öztürk, N. K. (2002). Liyakat sistemini korumanın farklı bir yolu: Liyakat ilkesi koruma kurulu. *Türk İdare Dergisi*, Sayı:435, 129-143.

PAB ve DVAF, (2003). Güvenlik Sektörünün Parlamenter Gözetimi, TESEV yayınları: İstanbul.

Pearson, Z. (2003). Human Rights and Corruption, *Political Studies*, 45(3), 436-462.

Pehlivan, O. (2007). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.

Pippidi, A.M. (2013). The Good The Bad and the Ugly: Controlling Corruption in the European Union, Hertie school of governance: Berlin

Purohit, Mahesh C.(2007). Corruption in Tax Administration, Performance Accountability And Combating Corruption, Public Sector Governance and Accountability Series, Edited by Anwar Shah, The World bank, ISBN- 13: 978-0-8213-6941-8,

Ricardo, D. (1891). *Principles of Political Economy and Taxation*, Edited E.C.K. Gonner, M.A. Liverpool: Lecturer on Economic Science, University Colleor.

Sağbaşı, İ. A. Başoğlu, (2005). İlköğretim Çağındaki Öğrencilerin Vergileri Algılaması: Afyonkarahisar İli Örneği, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 7(2), 123-144.

Sandholtz, W. Koetzle, W.(2000), Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy, and Trade *International Studies Quarterly*, Sayı: 44, 31-50.

Savitri, E. Musfiady. (2015). The Effect of Taxpayer Awareness, Tax Socialization, Tax Penalties, Compliance Cost at Taxpayer Compliance with Service Quality as Mediating Variable. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2019: 682-687.

Schmölders (1976). Genel Vergi Teorisi (çev. S. Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Şinkūniē, K.(2009). Tax Culture Assessment Model. Summary of Doctoral Dissertation Social Sciences Economics, N.4, 1-44.

Song, Y. Yarbrough, T.E., (1978), “Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.

Soydan, B, Y. (1993). Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar, *Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.*

Stapenhurst, R. (2000). The Media's Role in Curbing Corruption, The World Bank Institute (WBI). 1818 H Street, N.W. Washington, DC 20433, USA.

Susam, N. (2020). *Kamu Maliyesi*, 4.Baskı, İstanbul: Beta Yayın Evi.

Şahin, D. (2017). Gelişmiş Ülkelerde Yolsuzluk ve Ekonomik Özgürlük İlişkisinin Analizi, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(3), 112-121.

Şeker, M. (2007). Kamu Ekonomisi Açısından Rüşvet, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 50. Seri, 88-104.

Şener, O. (1998). Uluslararası Yolsuzluk Endeksi, *M.Ü. At Enstitüsü Avrupa Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 171-178.

Şen, H. Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi Politikası*. Ankara: Barış Arıkan Yayınları.

Tan, F.Z. Çekinmez, Ş. Erol, M.E. (2018). Türkiye’de Yolsuzluk Algısı Analizi, *International Academic Journal [Econder]*, 2(2), 238/249.

Tanzi, V. Davoodi, H.R. (2000). “*Corruption, Growth and Public Finance*”, IMF WP No: 00/182.

Tanzi V. (1998). Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Cures, *IMF Staff Papers*, Vol. 45 No. 4, 2-39.

TBMM Araştırma Komisyonu Raporu (2006). Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkileri, Ve Çözüm Önerileri, Yolsuzluk Sebeplerinin Sosyal Ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan (10/9) Esas Numaralı Meclis Araştırma Komisyonu Raporu, Ankara: TBMM.

T.C. Kalkınma Bakanlığı, (2014). Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu. Erişim Adresi: https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2018/10/10_Vergi.pdf. 12.04.2022'de alınmıştır.

Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, 123-191.

Tekin, F. Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekin A. Sökmen Gürçam Ö. (2017). Vergi Affi Uygulamalarının Vergiye Gönüllü Uyum İle İlişkisi: Iğdır İli Üzerine Bir Araştırma. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 116-126.

Tekeli, R. İliman, T. (2016). Dünya'da ve Türkiye'de Yolsuzluk Algısı. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 62-84.

TI. (2006).

https://www.transparency.org/files/content/pressrelease/BPI_2006_Analysis_Report_270906_FINAL.pdf, 12.07.2022'de alınmıştır.

TI. (2011).

https://www.files.ethz.ch/isn/134888/Bribe%20Payers%20Index%202011_single%20pages.pdf, 12.07.2022'de alınmıştır.

TI. (2011). <https://www.transparency.org/en/publications/bribe-payers-index-2011>, 25.05.2022'de alınmıştır.

TI. (2020). <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/dnk>, 02.11.2021'de alınmıştır.

TI. (2021). <https://www.transparency.org/en>, 20.11.2021'de alınmıştır.

WB. (2021).

<http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm>, 30.12.2021'de alınmıştır.

Toolkit, U. A. C. (2004). The Global Programme Against Corruption UN Anti-Corruption Toolkit, 3rd Edition, Vienna.

Toroslu, N. (2008). *Ceza Hukuku*, Ankara: Savaş Yayın Evi

Tortop, N. (1999). *Personel yönetimi* (6. Baskı.). Ankara: Yargı Yayınları

Tortop, N. Aykaç, B. Yayman, H. ve Özer M. A. (2012). *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Nobel Yayınları.

Tran-Nam, B. (1999). Tax Reform and Tax Simplification: Some Conceptual Issues and a Preliminary Assessment. *The Sydney Law Review*, 21(3), 500-522.

- Treisman, D. (1998). The Causes Of Corruption: A Cross-National Study, *Assistant Professor Department of Political Science University of California*, 2-41.
- Tunahan, H. Gezikol, B. (2018). Algılanan Yolsuzluk ile Dış Ticaret ve Doğrudan Yabancı Yatırım Arasındaki İlişkinin Uluslararası Endeksler Bağlamında Ekonometrik Analizi, *Alphanumeric Journal*, 6(1), 118-132.
- Turhan, S. (1979). *Vergi Teorisi*, İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Tutar, H. Altınöz M. (2017). Hesap Verebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(15), 225-248.
- Tutum, C. (1976). Personel yönetimi. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No. 149. Ankara: Sevinç Matbaası.
- TDK. (2021). <https://www.tdk.gov.tr/>, 12.11.2021'de alınmıştır.
- Türk Dil Kurumu, (1998), Türkçe sözlük, Türk Dil Kurumu Yayını, Cilt 2, Ankara.
- Ulusuy, A. Karakurt B. (2002). Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri, *Vergi Dünyası*, Sayı:254, 103-116.
- Üstün, Ü.S. (2003). Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2), 252-270.
- Vasin, A. - Panova, E. (2000), "Tax Collection and Corruption in Fiscal Bodies", Economic Education and Research Consortium Working Paper Series, WP No: 99/10.
- Vural, M. (2003). Enflasyon Muhasebesi. *Vergi Dünyası*, Sayı: 262, 63-69.
- Yakışık, H., Çetin, A. (2014). Yolsuzlukların Sosyoekonomik Belirleyicileri: Yatak Kesit Veri Analizi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 28(3), 205-224.
- Yıldırım, Z. Demir, M.(2021). Türkiye’de Vergi Esnekliğinin Panel Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri ile Analizi. *Harran Üniversitesi Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 17(36), 2716-2739.
- Yurdadoğ, V. Karadağ, C. N. (2017). Türkiye’de Yapılan Ampirik Çalışmalar Işığında Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Eurasian Business & Economics Journal*, Sayı:8, 134-164.
- Yurdakul, A. (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa.

Yüce, M. (2002). Türkiye’de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir Ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı. *Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:23. s.1-38.

Wiehen, M. H. (2007). Almanya’da Yolsuzlukla Mücadele ve Yolsuzluğun Önlenmesine Yönelik Denetim Mekanizmaları, *Parlament*, 1-19.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgileri:

Adı ve Soyadı : Yeşim TOPARLAK

Eğitim Durumu:

Lise : 2008-2011 Ergani Anadolu Lisesi

Lisans : 2011-2015 Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

Yüksek Lisans : 2019-2022 Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

İş Durumu:

Ev hanımı



