



Vergi Mükelleflerine Yasalarda Tanınan Hakların Vergiye Gönüllü Uyum Sağlama Üzerindeki Etkisi

Öz

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında önemli bir paya sahip olan vergilerin, zamanında ve usulüne uygun olarak tarh ve tahsil edilmesi gerekir. Türk vergi sisteminde genel olarak vergiler, yükümlülerin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Dolayısıyla vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesinde vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyum göstermeleri önem arz etmektedir. Vergi yükümlülerinin vergisel ödevlerini doğru bir şekilde zamanında gerçekleştirmeleri devletin hizmetlerini aksatmadan yerine getirmesi bakımından önemlidir. Ancak günümüz seküler dünyasında paraya büyük önem atfedilmektedir. Elde edilen gelirin önemli bir payının devlete doğrudan bir karşılık beklenmeden verilmesi, tüm davranış ve düşüncelerini ekonomik çıkarlar üzerine düzenleyen homo economicus bireyler için zor bir durumdur. Bu nedenle vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü olarak uyum göstermesini sağlamak amacıyla vergi kanunlarında ve anayasada yükümlülerin yararlanabileceği birçok haklar tanınmıştır. Gelir idaresi Başkanlığı da 2006 yılında web sitesinde "Mükellef Hakları Bildirgesi"ni yayımlayarak vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyumunu artırmayı hedeflemiştir.

Bu çalışmada vergi yükümlülerine yasalarda tanınan hakların vergiye gönüllü uyum üzerinde nasıl bir etkisi olduğu tartışılacaktır.

Anahtar kelimeler: Vergi uyumu, vergiye gönüllü uyum, mükellef hakları

Jel Sınıflandırması: H20, H29

* Anadolu Üniv., İİBF, Maliye Bölümü

Arş. Gör. Müslüm GÜMÜŞ*

THE EFFECT OF LEGAL RIGHTS GIVEN TO TAXPAYERS ON VOLUNTARY TAX COMPLIANCE

ABSTRACT

Taxes, with a remarkable ratio in the financing of public goods and services, need to be levied and collected in a duly and timely fashion. Generally, in the Turkish tax system, taxes are levied upon the declaration of the taxpayers. Therefore, voluntary tax compliance is very important in collecting taxes in full and on time. Tax payers' proper and timely fulfilment of their tax duties is crucial for the state to be able to smoothly carry out its services without any delay. However, in today's secular world, money is attached great importance. It is very difficult for homo economicus individuals, who regulate all their behaviors and thoughts according to their financial interests, to give a sizable portion of their income directly to the state without expecting any personal gains. Thus, in order to ensure tax payers' voluntary tax compliance, taxpayers are given many rights by the tax laws and by the constitution to benefit from. Aiming to encourage tax payers' voluntary tax compliance, the Revenue Administration published "The Declaration of Ethical Principles" on its website in 2006.

In this study, the effect of tax payers' legal rights on their voluntary tax compliance will be discussed.

Keywords: Tax compliance, voluntary tax compliance, taxpayer rights

Jel Classification: H20, H29

GiRiŞ

Vergiye gönüllü uyumun artırılması, vergi kayıp ve kaçak oranının düşürülmesi ve kamusal mal ve hizmetlerin finansmanının sağlanması bakımından önemli bir durumdur. Vergi kaçakçılığının varlığı vergiye gönüllü uyumun ne derecede sağlandığının bir göstergesidir. Vergi kayıp ve kaçığı, ülkelerin gelişmişlik düzeyi, vergilemede adaletin sağlanması, denetim oranları, vergi yükünün dengeli dağılımı, bireyin devlet algısı, vergi ahlakı, vergi bilincinin oluşma düzeyi gibi birçok faktörün etkisiyle tüm dünyada var olan bir sorundur. Ülkemizde de vergi kaybının Gayri Safi Milli Hasılaya oranı % 26,5¹ dolaylarındadır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için birçok yasal düzenlemeler yapılmakta, kanunlarda bunlara yönelik cezai yaptırımlar düzenlenmekte ve hatta yaptırımların caydırıcı olmadığı da sürekli tartışılmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçığının önüne geçecek temel durumun vergi yükümlülerinin vergiye gönüllü uyum sağlamalarını artırmak olduğu 20. yüzyılın son çeyreğinde anlaşılmış ve buna yönelik olarak mükellef haklarına ağırlık verilmeye başlanmıştır. Ülkemizde de 2006 yılında Maliye Bakanlığı yasalarında mükelleflere tanınmış olan hakların neler olduğunu belirten bir bildiri "mükellef hakları bildirgesi" yayınlamıştır. Mükelleflere yasalarda tanınan hakların, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlama noktasında ne gibi bir katkısı olduğu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Araştırmanın temel amacı vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında vergi yükümlülerine tanınan haklardan ziyade vergi oranlarının çok düşük düzeyde uygulanmasının daha etkili olacağını ortaya çıkarılmasıdır. Bireyler (özellikle de homo economicus bireyler) paraya çok büyük bir önem atfetmektedir. Bu nedenle bireyler, her ne kadar dolaylı olarak karşılığını devlet erkinden aldığı/alacağı hizmetin karşılığı olduğunu bilse de, vergi ödemek istememektedir. Dolayısıyla yükümlülerin vergi dairesinde güler yüzle karşılanması, yüküm-

lülere haklarının olduğunun bildirilmesi, anayasa, uluslararası anlaşmalar, kanunlar ve idari düzenlemelerde mükellefin lehine olan düzenlemeler var olsa da vergiye gönüllü uyum sağlamak, hiç de kolay bir durum değildir. Çünkü vergiye gönüllü uyum, vergisel yaptırımlara mutlak anlamda itaat etmeyi gerektirir. Bu itaatin sağlanmadığının en önemli göstergesi, vergi gelirlerinin ortalama % 67'sinin dolaylı vergilerden oluşmasıdır.² Esas sorun, bireyin vergiyi ne olarak algıladığı ve her şeyin maddesel olarak (yani parasal olarak) değerlendirildiği günümüzde vergi vermeyi neden isteyecek olmasıyla ilgilidir.

Araştırmada kullanılan yöntem nitel araştırma yöntemidir. Araştırmanın amacına uygun olarak nitel araştırmada kullanılan desenlerden durum çalışmasının uygun olduğu tespit edilmiş olup veri toplama aracı olarak ise, ikincil veri kaynaklarından olan doküman incelemesi seçilerek konu analiz edilmiştir.

1. MÜKELLEF HAKLARI KAVRAMI, GELİŞİMİ VE KAYNAKLARI

Kişilerin, genel hukuk düzenine bağlı çeşitli hakları bulunmaktadır. Bireyin haklarının vergi hukukundaki görünümü ise vergi mükellefinin hakları şeklinde ortaya çıkmakta ve bu haklar, genel düzenden intikal eden ve özel düzenin özelliklerine uyum sağlayan haklar olmaktadır.³ Devletin egemenlik gücüne dayanarak, bireylerin hak ve özgürlük alanlarına en fazla müdahalede bulunduğu yetkilerden biri de vergilendirme yetkisidir. Devletin egemenlik hakkına dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi, bir yandan onun kişiler üzerinde bir üstünlüğüne sebep olurken bir yandan da temel hak ve özgürlüklere müdahale sonucunu doğurmaktadır. Bu süreçte temel hak ve özgürlüklerin vergilendirme alanındaki görünümünü mükellef hakları yansıtmaktadır.⁴ Anayasa'da temel hak ve özgürlüklere ilişkin güvencelerin ihlal edilmemesi için vergilendirmenin, Anayasada belirtilen temel ilkeler çerçevesinde yapılması gerekir. Zira vergilemede hak ihlallerinin olması tarihte çeşitli şekillerde toplumsal direnişlerle karşılaşmıştır. Bunlara gösterilen en önemli örnek olay ise 1215 yılında İngiltere'de Kral John'a karşı gösterilen

1 Faruk Gözübüyük, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları, 2. Türkiye Maliye Sempozyumu "Kamu Maliyesinde Denetim" 16-20 Mayıs 2014 / Antalya Tebliğler Kitabı, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, iIBF, Maliye Bölümü, 2016, s. 415.

2 GiB, İstatistikler http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm Erişim Tarihi: 30.01.2017

3 Güneş Çetin Gerger, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, İstanbul: Legal Kitabevi, 2011, s.24.

4 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 21.

vergi direnişidir. Bu direniş sonunda, Kral'ın vergilendirme yetkisini sınırlandıran daha da önemlisi vergilendirme faaliyetinde bir belirlilik öngören Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Fermanı) Kral tarafından kabul edilmiştir.⁵ İbni Haldun da mukaddimesinde iyi bir devleti kamu yararına ve halkın iyiliğine yönelik politika benimseyen devlet olarak betimlerken, yöneticilere de adil, başışlayıcı, güçsüzleri koruma ve hukuk kuralları içinde hareket etmeleri noktasında tavsiyede bulunmaktadır.⁶ Klasik iktisadın kurucusu olarak bilinen Adam Smith de ulusların zenginliği kitabında dört ana vergilendirme ilkesinden söz etmektedir. Bu ilkeler; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadiliktir.⁷ Vergilendirmenin temel dayanağını oluşturan Anayasanın 73/3 maddesinde yer alan vergilerin yasallığı ilkesini ortaya koyan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü de hukuk devleti ilkesiyle birlikte ele alındığında anlam ifade etmektedir. Mükellef hakları ve ödevlerinin temel dayanağı Anayasa'nın 2. maddesinde devletin nitelikleri arasında sayılan hukuk devletidir.

Mükellef hakları, anayasa, uluslararası sözleşme, kanun gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukukun vergi mükellefine tanıdığı, mükellefin devletten, vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını oluştururken veya uygularken bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkilidir.⁸

1.1. Asli Kaynaklar

1.1.1. Anayasa

Anayasa, normlar hiyerarşisinde en üst kumda yer alan, siyasal iktidarın muhtemel tecavüzlerine karşı bireyleri koruma amacı güden ve yasama, yürütme ve yargı erkinin görev ve misyonunu açıklayan aynı zamanda da vatandaşların sahip olduğu hakları ve yerine getirmesi gereken yükümlülükleri hukuksal güvenceye kavuşturan temel hukuk metnidir. Anayasanın 73. maddesi vergi ödevini düzenleyen maddedir. Bu mad-

de aynı zamanda anayasal vergileme ilkelerinin belirleyicisidir. Anayasal vergileme ilkeleri, vergi mükellefleri için temel bir dayanak oluşturmakta, devletin vergilendirme yetkisinin kullanımını ve sınırlarını belirleyerek idarenin keyfi uygulamalarına karşı mükellefe koruma sağlamaktadır. Bu ilkeler; kanunilik ilkesi, genellik ilkesi, genel karşılıklılık ilkesi, mali güç ilkesi, eşitlik ilkesi ve adalet ilkesi şeklinde sıralanabilir.⁹ Anayasa'nın diğer maddelerinde de vergi mükelleflerinin yararlanabileceği haklar mevcuttur. Bu haklar da; hukuk devleti ilkesi, kanun önünde eşitlik ilkesi, ölçülülük ilkesi, özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı ve hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı olarak belirtilebilmektedir.¹⁰ Görülmektedir ki mükelleflerin anayasadan kaynaklanan bir düzine hakları bulunmaktadır. Bu haklardan bireylerin vergi yükü üzerinde etkili olacak olanları ise; mali güç ilkesi ile adalet ilkesidir.

1.1.2. Vergi Kanunları

Kanun, TBMM tarafından Anayasa'da ve meclis içtüzüğünde belirtilen özel yöntem çerçevesinde yapılan, genellikle kamuyu doğrudan ilgilendiren ve vatandaşlar için hak ve yükümlülük doğuran işlemler olarak tanımlanabilir.¹¹ Birçok vergi kanunları bulunmaktadır: Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi. Bu kanunlar söz konusu vergisel düzenlemeleri tanımlayarak, verginin mükellefini, konusunu, indirim, istisna ve oranlarını belirlemede ve mükelleflere sorumluluklar yüklemektedir. Ayrıca vergiye ilişkin kanunlarda da mükelleflerin hakları yer almaktadır. Bu haklar genel olarak, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, idari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almaktadır.¹² Bu haklara örnek olarak: uzlaşma talebinde bulunma, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma, vergi mahkemelerinde dava açma gibi haklar gösterilebilir.

1.1.3. Uluslararası Kaynaklar

Uluslararası kaynakların vergi hukuku alanın-

5 Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi, Zulüm ve isyan, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s. 251-254.

6 Oktay Uygun, İbni Haldun'un Toplum ve Devlet Kuramı, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2008, s. 115.

7 Filiz Giray, Maliye Tarihi, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2013, s.30.

8 Güneş Çetin Gerger, a.g.e., s.25.

9 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.51.

10 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.56-60.

11 Mustafa Erdoğan, Anayasa Hukuku, Ankara: Orion Kitabevi, 2011, s.273.

12 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.63.

daki görünümü devletlerarasında ve devletler ile uluslararası kuruluşlar arasında imzalanan vergi anlaşmalarıdır. Bu anlaşmalar, insan haklarının güvence altına alınmasına yönelik düzenlemelerle mükellefin haklarının korunmasına hizmet etmektedir.¹³ Özellikle de çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ülkesine vatandaşlık bağı ile bağlı olan ve farklı bir ülkede gelir elde eden o ülkenin kanunlarına göre vergi ödeyen kişilerin, ülkesinde de vergiye tabi tutulması esnasında bu durumun dikkate alınarak vergilendirilmesini sağlamaktadır. Nitekim Türkiye’de hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri gerekli belgeleri sağlamak ve kanunda öngörülen zamanlarda Türkiye’ye intikal ettirmek şartıyla yurt dışında ödedikleri vergileri, hesaplanan vergilerinden indirebilmektedir.

Türkiye açısından, vergilendirme yetkisinin kullanılması konusunda, Ankara Anlaşması ve Gümrük Birliği Anlaşması, OECD ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları, GATT Anlaşması, NATO ve Avrupa Birliği Üyeliği Bağlamında Taahhütler gibi, vergiler ile ilgili doğrudan ya da dolaylı bağlantısı olan uluslararası sözleşmeler bulunmaktadır.¹⁴

1.2. Yardımcı Kaynaklar

1.2.1. Mükellef Hakları Bildirgeleri

Mükellef hakları bildirgeleri, vergi konularıyla ilgili, bir mükellefin hak ve ödevlerini anlaşılır bir dille özetleyen açıklamalardır. Başka bir ifadeyle mükellef hakları bildirgesi, vergi mükelleflerine, anayasa, uluslararası sözleşme ve kanunlarda yazılı asli ve tali haklarına ilişkin uygulamalarda, idareden bir şey yapmasını veya yapmamasını talep yetkisini veren bildirilerdir.¹⁵ Dünya genelinde mükellef odaklı vergi idaresi anlayışının ön plana çıkması ve Avrupa Birliği sürecinde öngörülen uyum yasalarına bağlı olarak Türkiye’de de mükellef hakları konusunda çalışmalar başlatılmıştır.¹⁶ Bu bağlamda, Mükellef Hakları Daire Başkanlığınca hazırlanan ve Gelir idaresi Başkanlığının 10 no.lu

yayını olarak 2006 yılında yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesinde; mükelleflerin sahip oldukları mükellef hakları açıklanmıştır. Bu bildirgenin en önemli özelliği, çeviri niteliğinde olmayıp, Türkiye koşulları dikkate alınarak hazırlanmış ve vergi idaresi ile mükellef arasında çağdaş, samimi ve açık bir iletişim öngörmüştür.¹⁷ Mükellef hakları bildirgesinde yer alan haklar, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte genel olarak şu başlıklar halinde özetlenebilir:¹⁸

- Bilgilendirme, yardım alma ve dinlenme hakkı
- itiraz edebilme hakkı
- Olması gerekenden fazla vergi ödememe hakkı
- Kesin olma hakkı
- Özel hayatın gizliliği hakkı
- Gizlilik hakkı

1.2.2. idari Düzenlemeler

Vergilerin yasallığı ilkesi gereği, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, kaldırılır veya değiştirilir (AY, m. 73). Bu bağlamda vergisel düzenlemelerin, hukuksal statü kazanabilmesi için bir kanuna dayalı olması gerekir. Ancak idari düzenlemeler adından da anlaşıldığı üzere kanun olmayıp kanunları açıklamaya çalışan ve uygulamaya ışık tutan düzenlemelerdir. Vergi idaresinden doğan kaynakları ifade eden idari düzenlemeler, ülkenin mevzuat sistemi ve idare anlayışına göre yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, kararname, tebliğler, mükelleflere tanınan haklar konusunda açıklamalar yapabilmektedir.¹⁹ Yürütme organından kaynaklanan mükellef hakları, ağırlıklı olarak, mükelleflerin vergi kanunlarına uyum sağlaması, değişikliklerin güncellenmesi, mükellefler ile vergi idaresinin günlük bağlantıları, vergi idaresi ile doğan anlaşmazlıkların yargı yoluna gitmeden çözülmesi gibi durumlara ilgilidir.²⁰

13 Güneş Çetin Gerger, a.g.e., s.31.

14 Güneş Çetin Gerger, a.g.e., s.32.

15 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.65.

16 Ceyda Kükrer, Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Ankara: Atlas Akademik Basım Yayın, 2016, s.52.

17 Ceyda Kükrer, a.g.e., s.52.

18 Güneş Çetin Gerger, a.g.e., s.34.

19 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.67.

20 Ceyda Kükrer, a.g.e., s.54.

2. MÜKELLEFLERİN VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU

2.1. Vergi Uyumu Kavramı ve Unsurları

Vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi ya da en yalın ifadeyle mükelleflerin kendilerine düşen vergi borçlarını ödeme isteklilikleri olarak tanımlanabilir.²¹ Vergi kanunları kapsamında vergi uyumu ise, vergi matrahının doğru bildirilmesi, yükümlülüğün doğru hesaplanması, beyannamenin zamanında verilmesi ve ödenecek tutarın zamanında eksiksiz olarak ödenmesini içermektedir.²² Vergi uyumu kavramının karşıtı olan vergi uyumsuzluğu ise, vergi kanunlarına aykırı olarak mali durumların gerçek durumu yerine, görünürde işlemler ile vergi matrahının olması gereken tutardan daha düşük ya da daha yüksek (kara para aklama amaçlı) gösterilmesi, vergi beyannamelerinin tam ya da zamanında verilmemesi ve beyan edilen vergilerin ödenmemesi gibi durumlar olarak ifade edilebilir.²³

Vergi uyumunun artması, vergi kayıp ve kaçığının azalmasını ifade eder. Vergi uyumu gönülden yapılabileceği gibi zoraki olarak da yapılabilmektedir. Gönülden yapılan vergi uyumu, vergiye gönüllü uyum olarak ifade edilirken, dışsal bir yaptırımın varlığı, vergisel ödevin yerine getirilmemesinin tespiti halinde karşı karşıya kalınacak yaptırımın etkisi ile gösterilen vergi uyumu ise vergiye zorunlu uyum olarak ifade edilebilir. Gönüllü uyum kavramı, psikolojik, ahlaki, yönetsel birçok faktörden etkilenen dinamik karakterli bir kavramdır.²⁴ Uyumsuzluk kavramı ise, ekonomik, demografik, sosyal birçok faktörden etkilenen bir kavramdır.

2.2. Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler

Bireyler, vergiyi ya gönüllü olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini göz önü-

ne olarak ödemezler. Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan başlıca iki teori bulunmaktadır: Rasyonel tercih yaklaşımı ve ahlaki duygular teorisi. Rasyonel tercih yaklaşıma göre, rasyonel ekonomik birey yakalanma olasılığı ve cezaların büyüklüğü gibi etmenleri dikkate alarak gönüllü uyum düzeyini belirler; imkânlar dâhilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışlarını buna göre belirler. Ahlaki duygular teorisi yaklaşımına göre ise bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bireylerin vergi ödeme(me) konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen diğer etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir.²⁵

Genel olarak bakıldığında, kişinin genel refahı, sosyal refahı, vergilerin adil olup olmadığına olan inancı, vergi ödemenin sağladığı vicdani rahatlık duygusu ya da vergi kaçırılmadan rahatsız olma durumu gibi nedenler, vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir.²⁶ Bunun yanında bir de kişilerin vergi ahlaki, vergi oranlarının yüksekliği ve aynı zamanda mükelleflerin vergiye tâbi madde veya hizmetlere karşı duydukları ihtiyaç derecesi, mükellefi, mümkün olduğu kadar az vergi yükü altına girmek veya hiç girmemek için çareler araştırıp, legal ya da illegal yollardan vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya iten etkenlerdir.²⁷ Ancak, vergi kayıp ve kaçakçılığının neden olan birçok etken vardır. Hukuksal, mali ve sosyal açıdan bir takım göstergelerin yanı sıra, insanların piyasa faaliyetlerinin vergi dışı alanlara kaymasını ifade eden kayıt dışı ekonominin de rolü bu durum üzerinde inkâr edilemez.²⁸ Dolayısıyla bireyleri vergi ödemeye ya da ödememeye yönelten faktörler şöyle özetlenebilir:²⁹

- Ahlaki ve psikolojik faktörler,

21 Ali Yurdakul, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Bursa: Dora Basım-Yayım, 2013, s.8.

22 Ali Yurdakul, a.g.e., s.8.

23 Ali Yurdakul, a.g.e., s.9.

24 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.147.

25 Coşkun Can Aktan ve Fatih Savaşan, Kayıt dışı Ekonomi ve Etik, T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri Ve Etik Kurulu, Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi Akademik Araştırma Çalışması, 2009, s.19.

26 Benno Torgler, Markus Schaffner, Alison Macintyre, Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), International Studies Program, Working Paper 07-27 December 2007 Working Paper No. 2007 - 17, 2007, s.3-4.

27 Şafak Ertan Çomaklı, AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22 Ocak 2008 Sayı: 1, 2008, s.55.

28 Şafak Ertan Çomaklı, a.g.e., s.55.

29 Coşkun Can Aktan ve Fatih Savaşan, a.g.e., s.19-20.

- Kültürel ve demografik faktörler,
- Dinsel ve siyasal faktörler,
- idari-yönetimsel ve hukuksal faktörler (vergi suç ve cezaları bağlamında)
- Ekonomik ve mali faktörler

Aşağıda bu faktörler, ahlaki ve psikolojik faktörler başlığı altında detaylandırılacaktır. Çünkü esasında sayılan bu faktörler, vergi ahlakının belirleyicisidir. Vergi ahlaki da vergiye gönüllü uyumun belirleyicisi konumundadır.

2.2.1. Ahlaki ve Psikolojik Faktörler

Ahlak kavramı, bir kişinin, bir grubun, toplumsal bir sınıfın, bir ulusun belli bir tarihsel dönemde yaşamına giren ve eylemlerini yönlendiren inanç, değer, norm, buyruk, yasak, tasarımlar topluluğu ve ağı olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁰ Vergi ahlaki ise, gelir elde eden bireylerin, vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları ya da vergi ödeme hususundaki içsel bir motivasyon (dıştan bir baskı ya da zorlama olmadan vergisel yükümlülüğün yerine getirilme isteği) olarak ifade edilebilir.³¹ Ahlaki yapının oluşmasında etkili olan önemli unsurlardan biri de insanın tipolojisidir ve bunlar farklı mükellef tipolojisi olarak karşımıza çıkmaktadır.³² Yukarıda sayılan vergi uyumunu etkileyen faktörler, esasında mükelleflerin psikolojisinin belirlenmesi üzerinde etkili olan faktörlerdir. Bu faktörler, mükellef psikolojisini etkileyerek bireylerin vergi ahlakını şekillendirirler. Bu şekillendirme neticesinde birey ya vergiye gönüllü uyum ya gönülsüz uyum ya da uyumsuzluk gösterecektir. Vergi idaresi açısından sorun, uyumsuzluk çıktığı anda ortaya çıkmaktadır. Vergi yönetimi de bu durumun farkında olduğu için cezalarla, denetimlerle vergi kayıp ve kaçığını azaltarak vergi uyumunu sağlamak yollarına başvurmuştur. Ancak denetimler ne kadar artırılrsa da, cezalar ne kadar ağırlaştırılrsa da yine de bireylerin vergiyi kaçırma isteği yok edilemez. Çünkü esas yasakçı, insanın

vicdanıdır. Yani vergi kaçırın veya vergisel ödevlerini yasalarda gösterilen şekilde yerine getirmeyen birisinin vicdanen rahatsız olması gerekir. Sorumluluk bilincine sahip bir babanın çocuğuna karşı sorumluluklarını yerine getirmediğinde duyduğu vicdani rahatsızlığın, vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda da duyulması gerekir. Vicdan ise, mükellef açısından vergi ahlakının göstergesidir. Bu vicdani anlayışın vergisel ahlaki boyutunun şekillenmesi de bireyin gelir düzeyi, yaşam kalitesi, homo-economicus (iktisadi insan) yapısı, paraya atfettiği önem, değerler yargısı ve inancına olan bağlılığıyla ilişkilidir.

Bir taraftan verginin karşılıksız olarak alınması, buna karşılık mükellefin, ödediği verginin miktarı ile benzer bir şekilde devletten bir hizmet beklemesi, diğer taraftan da bazı kesimlere muafiyet ve istisna uygulamaları ile vergi yükünün dengesiz dağılımı, mükellefin psikolojisini etkileyerek, vergi kaçakçılığına olan eğilimi arttırmaktadır.³³ Mükellef psikolojisini etkileyen bir diğer faktör de, ülkede kayıt dışılığın fazla olması ve bunun bireyler tarafından biliniyor olmasıdır. Çünkü kayıt dışılığın fazla olması denetimlerin yetersizliği ve/veya cezaların etkisizliğinin bir göstergesidir. Bu durumdan etkilenen birey psikolojisi de yakalanma/cezalandırılma durumunu göz önünde bulundurarak vergiye uyum sağlamayabilir.³⁴

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Vergi kayıp ve kaçığının, GSMH'ye oranının % 26,5 dolaylarında olması da bunun bir göstergesidir. Rasyonel davranış teorisine göre, mükelleflerin beklenen faydalarını maksimize etmeye yönelerek gerçek gelirini beyan etme ya da etmeme tercihinde mükellefin gerçek gelir miktarı, vergi oranları, ceza oranları ve denetlenme olasılığı etkilidir.³⁵ Yaş, cinsiyet, eğitim, çevresel faktörlerin vergi ahlakının oluşması üzerinde etkileri bulunmaktadır.³⁶ Ancak, mükellef psikolojisini, dolayısıyla vergi ahlakını şekillendiren en önemli etken, ekonomik faktördür. Bu faktör, ekonomik istikrarsızlığın yaşandığı ülkelerde mükellefleri vergi kaçırmaya iten en önemli

30 Doğan Özlem, Etik -Ahlak Felsefesi-, İstanbul: İnkılap Kitabevi, 2004, s.17.

31 Ali Yurdakul, a.g.e., s.7.

32 Ali Yurdakul, a.g.e., s.90.

33 Ahmet Fazıl Özsoyulu, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi, İstanbul: Bağlam Yayınları, 1996, s.67.

34 Mehmet Yücel, Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2016, s.47.

35 Gamze Öz Yalama, Erdal Gümüş, Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20, 2013, s.82.

36 Martin Halla, Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link, IZA Discussion Paper, No. 4918, 2010, s.10.

faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi, bireyin kendi maddi varlığından, devlete karşılıksız olarak verdiği parasal değerdir. Her ne kadar verilen vergilerin tekrar kişilere hizmet olarak geri döneceği bilinse de (ya da öyle olduğu düşünülse de), vergi yükümlüsü verdiği miktar karşılığında ne aldığı somut olarak görmek istemektedir. Bireylerin vergiye bakışının ifadesi olan ve kişilerin vergiyi duyu organları aracılığıyla anlamlandırması anlamına gelen vergi algısı da vergi psikolojisinin içinde yer alan bir kavramdır.³⁷ Mükellefin vergiyi nasıl algıladığı onun vergiye gönüllü uyum derecesinin belirleyicisidir. Bu anlamda vergiyi ekonomik bir kayıp olarak anlamlandıran bireyler, vergiye gönüllü uyum göstermede direnç göstereceklerdir.

Ayrıca mükellefin eğitim durumu, çevresel koşulları, inancı, politik tercihi, devlete bakış açısı, siyasal iktidarı kabullenme durumu, kamu hizmetlerinden yararlanmada hissettiği faydalanma derecesi gibi etmenler de kişilerin vergi ahlakının şekillenmesinde dolayısıyla vergiye gönüllü uyum sağlamada etkilidir.³⁸

3. MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Temel felsefesi halkın mutluluk ve gönencini sağlamak olan her devlet, kendi siyasal rejimi, ekonomik ve toplumsal değerleri ile bu amaca ulaşmak için ülkenin karar organından yasalar çıkarmaktadır. Bu yasaların da ülke insanının refah ve mutluluğuna hizmet etmesi gerekmektedir.³⁹ Mükellef haklarının özü hukuk devleti ilkesine dayanmaktadır.

Devlet iktidarının kişi hak ve özgürlükleri yararına sınırlandırılmaya başlanması ile birlikte ortaya çıkan ve demokrasi ile birlikte gelişen hukuk devleti kavramı,⁴⁰ 1982 Anayasası'nda Cumhuriyet'in bir niteliği olarak belirtilmiştir. Hukuk devleti, siyasal iktidarı hukukla sınırlayan ve devlet etkin-

liklerinin düzenli sürdürülebilmesi için gerekli olan hukuksal alt yapıyı oluşturan aynı zamanda özü hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik olan istikrarı sağlayan devlettir.⁴¹ Başka bir ifadeyle hukuk devleti, belirli kurallar çerçevesinde öngörülen yönetim anlayışıyla devletin faaliyetlerini sıkı kurallara bağlayan ve bireylere güvence sağlayan devlettir.⁴² Modern devletlerin yasal ve politik kurumlarında somutlaşan hukuk devleti, belirlenen yasalar çerçevesinde bir yönetimi öngörmektedir.⁴³ Hukuk devletinin birçok ilkesi olmakla birlikte bunlardan vergilemeye ilişkin olanlarından biri de hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuk devleti ilkesinden doğan ve hukuk devleti ilkesinin birey yönlü kısmını oluşturan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk sisteminin kişiler için güvenilir sonuçlar doğuracak şekilde planlanması ve işletilmesi anlamına gelmektedir.⁴⁴ Vergi yükümlülerinin, devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı/yapacağı müdahaleleri önceden görmelerini ve buna göre davranmalarını sağlayan hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmede belirlilik, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir.⁴⁵

Hukuk devletinin bireylere hukuki güvence sağlayan hukuki güvenlik ilkesinin en önemli gereklerinden biri olan belirlilik ilkesi, yasal düzenlemelerin hem vatandaşlar hem de idare açısından herhangi bir duraksamaya ve şüpheye yer veremeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını ve kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini gerekli kılar. Bu yönüyle belirlilik ilkesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına hizmet eder. Başka bir ifadeyle, kanunlara dayalı ve taraflar açısından bağlayıcı olan vergisel düzenlemelerin karmaşıklığından ve belirsizlikten uzak olması, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu da olumlu yönde etkilemektedir.⁴⁶

37 Naci Tolga Saruç, Vergi Uyum: Teori ve Uygulama, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.20.

38 Cenker Göker, Yönlendirici Vergilendirme, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.33.

39 Ahmet Erol, Vergi Felsefesi, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2011, s.42.

40 Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.144.

41 AYMK, E. 2003/30, K. 2003/38, Karar Tarihi: 29.4.2003, R.G. Tarih-Sayı: 09.07. 2003-25163

42 Mustafa Erdoğan, a.g.e., s.70.

43 M. Erkan Üyümez, Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik ilkesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214, 2010, s.25.


44 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.57.

45 Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, a.g.e., s.58.

46 Serap Bedir, Dilek Özdemir, Abdulkadir Ateş, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları, Ankara: İmaj Yayınevi, 2016, s.48.

SONUÇ

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen idari, siyasi, mali, ekonomik birçok faktör bulunmaktadır. Esasında bu faktörler, vergi ahlakının belirleyicileri konumundadır. Vergi ahlakını şekillendiren etmenlerin başında ise bireyin gelir düzeyi, sosyal refah düzeyi ve iktisadi olan (homo-economicus) yönü gelmektedir. Zira bireyin geliri düşük ve sosyal refah düzeyinin sağlanmasında devletin bir katkısı yoksa (veya bu katkı hissedilmiyorsa), bu kişi için vergiye gönüllü uyumdan söz etmek mümkün değildir. Çünkü ülkemizde vergi gelirlerinin % 67'si dolaylı (harcama vergileri) vergilerden oluşmakta ve gelir vergisi tahsilatının % 90'ı kesinti yoluyla (büyük oranda çalışanların maaşından yapılan kesintiler) karşılanmakta⁴⁷, ortalama 3 yılda bir vergi affı çıkarılmakta ve vergi kayıp kaçığı % 26,5'lerde tahmin edilmektedir. Bu göstergeler de vergiye gönüllü uyumun pek de istenen düzeyde olmadığını göstermektedir. Bu, aynı zamanda mükelleflere tanınan vergisel bir takım hakların da pek de etkin olmadığını da göstermektedir.

Mükellef haklarının hukuk devleti ilkesi perspektifinde yasallık ilkesi ve mali güç ölçütlerine riayet edilerek oluşturulması mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlaması üzerinde etkili olacaktır. Esas önemli olan ise, bireyler üzerindeki vergi yükünün düşürülmesidir. Bunun için de vergi oranlarının minimize edilmesi gerekmektedir. Vergi oranlarının düşük olması, vergi kayıp ve kaçığını azaltacak en önemli etkidir. Çünkü vergi kaçırmanın da bir maliyeti bulunmaktadır. Bu maliyetin yasal vergi oranlarına yakınlaştığını hisseden homo-economicus düşünce yapısına sahip birey, vergi kaçırmaktan vazgeçecektir. Özetle söylemek gerekirse, Rasyonel düşünün insan için vergi yükü ne kadar düşük olursa vergiye uyum da o derece artar. 

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can ve Savaşan, Fatih, Kayıt dışı Ekonomi ve Etik, T.C. Başbakanlık Kamu Görevlileri ve Etik Kurulu, Yolsuzluğun Önlenmesi için Etik Projesi Akademik Araştırma Çalışması, 2009.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, Vergi, Zulüm ve isyan, Ankara: Phoenix Yayınevi, 2002, s. 251-254.

Bedir, Serap, Özdemir, Dilek ve Ateş, Abdülka-

dir, Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları, Ankara: İmaj Yayınevi, 2016.

Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çetin Gerger, Güneş, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, İstanbul: Legal Kitabevi, 2011.

Çomaklı, Şafak Ertan, AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22 Ocak 2008 Sayı: 1, 2008.

Erdoğan, Mustafa, Anayasa Hukuku, Ankara: Orion Kitabevi, 2011.

Erol, Ahmet, Vergi Felsefesi, İstanbul: İSMMO Yayınları, 2011.

Gerçek, Adnan, Çetin Gerger, Güneş, Taşkın, Çağatan, Bakar, Feride ve Güzel, Simla, Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Giray, Filiz, Maliye Tarihi, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2013.

Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Gözübüyük, Faruk, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi ve Uygulamaları, 2. Türkiye Maliye Sempozyumu "Kamu Maliyesinde Denetim" 16-20 Mayıs 2014 / Antalya Tebliğler Kitabı, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, 2016.

Halla, Martin, Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link, IZA Discussion Paper, No. 4918, 2010.

Kükreler, Ceyda, Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları, Ankara: Atlas Akademik Basım Yayın, 2016

Öz Yalama, Gamze, Gümüş, Erdal, Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20, 2013.

Özlem, Doğan, Etik -Ahlak Felsefesi-, İstanbul: İnkılap Kitabevi, 2004.

Özsoylu, Ahmet Fazıl, Türkiye'de Kayıt Dışı

47 GiB, İstatistikler, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm, Erişim Tarihi: 30.01.2017

Ekonomi, istanbul: Bağlam Yayınları, 1996.

Saruç, Naci Tolga, Vergi Uyumu: Teori ve Uygulama, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

Torgler, Benno, Schaffner, Markus ve Macintyre, Alison, Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), International Studies Program, Working Paper 07-27 December 2007 Working Paper No. 2007 - 17., 2007.

Uygun, Oktay, İbni Haldun'un Toplum ve Devlet Kuramı, istanbul: XII Levha Yayıncılık, 2008.

Üyümez, M. Erkan, Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214, 2010.

Yurdakul, Ali, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Bursa: Dora Basım-Yayım, 2013.

Yücel, Mehmet, Kayıt Dışı Ekonomi Bakımından Türk Vergi Sisteminin Analizi, istanbul: Legal Yayıncılık, 2016.

Mahkeme kararları

Anayasa Mahkemesi Kararı: E. 2003/30, K. 2003/38, Karar Tarihi: 29.4.2003, R.G. Tarih-Sayı: 09.07. 2003-25163.

internet erişim

GiB, istatistikler http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm Erişim Tarihi: 30.01.2017